



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION
Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et Finance (ISCBF)

Master 2 Professionnel en Audit et Contrôle de Gestion

1^{ère} Promotion



Année Universitaire 2006-2008

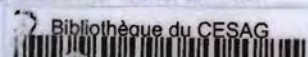
Mémoire de fin d'Etudes

**Thème : Conception d'une structure de contrôle
de gestion à l'ONEA**

**Présenté par :
Victor SANKARA**

**Sous la Direction de :
Monsieur Moussa YAZI,
Directeur de L'ISCBF**

Avril 2009



DEDICACES

A mon Dieu plein de Miséricorde et d'Amour, Tu m'as toujours aimé et guidé malgré mes manquements. Gloire et Louange Eternelles à Ton Saint Nom ! Merci Mon Seigneur Eternel!

A mon père et ma mère qui m'ont toujours porté dans leur cœur par des bénédictions et des prières. Puisse Le Dieu d'Amour leur donner une vie bénite et prolongée !

A mon épouse Honorine, pour les sacrifices consentis pendant ma formation et pour son amour, son soutien et ses prières. Aucune dédicace, aucun témoignage ne pourrait exprimer ma profonde considération et mon amour à son endroit.

A mes enfants Anicet et Arielle pour mon affection qui leur a manqué durant mon absence de la maison. Puisse Dieu vous accorder Sa Bénédiction, Son Amour et Sa Grâce !

Spécialement à Doris, mon enfant, venu au monde le lendemain de mon retour à la maison. Que Dieu la fasse grandir dans Son Infinie Bonté !

Puisse Dieu vous combler tous par Sa Bénédiction, Sa Protection et Son Amour !

REMERCIEMENTS

A l'issue de mes recherches, je tiens à remercier vivement :

- ✦ Monsieur **OUIBGA Yamba Harouna**, Directeur Général de l'Office National de l'Eau et de l'Assainissement (ONEA), pour sa compréhension, son soutien, ses encouragements et le financement de cette formation.
- ✦ Monsieur **SEBGO Liéné**, pour son soutien décisif lors de notre mise en position de stage au près du CESAG. Je saisis cette occasion pour lui exprimer toute ma gratitude et ma reconnaissance ;
- ✦ Monsieur **YAZI Moussa**, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et Finance (ISCBF) du CESAG, pour l'encadrement reçu au cours de ma formation et particulièrement dans le cadre de ce travail ;
- ✦ Monsieur **MAÏGA Amadou**, expert comptable stagiaire, pour ses conseils, ses observations et son soutien pendant la rédaction de ce mémoire ;
- ✦ Monsieur **PODA Pally**, Directeur Financier de l'ONEA, pour avoir accepté de me recevoir dans sa direction dans le cadre de ce stage ;
- ✦ Monsieur **ARNAUD Antoine**, chef du Service Budget et Planification Financière de l'ONEA pour les informations reçues et l'encadrement au cours de nos recherches ;
- ✦ Tout le **corps professoral et administratif** du CESAG pour son encadrement ;
- ✦ Tous les **collègues de l'ONEA** qui n'ont cessé de me soutenir et de m'encourager ;
- ✦ Mes amis : **Pascal BAMBARA, Marcelin OUEDRAOGO, OUEDRAOGO Bonsouindé, SANOU Justin, KABORE Hamado, OUOBA Kouka, BEREHOUDUGOU K. Jean, TOUGOUMA Maxime et ZONGO Bernard** ;
- ✦ Mes frères : **Anatole, Dieudonné, Paulin et Fidèle SANKARA**.

Tous ceux qui m'ont aidé, de près ou de loin, durant ma formation à Dakar et mon stage à Ouagadougou. Que Dieu rende à chacun au centuple de ses bienfaits !

Liste des abréviations

ABC: Activity Based Costing
AEP: Adduction en Eau Potable
AEPA : Adduction en Eau Potable et Assainissement
BSC: Balanced Scorecard
CA: Conseil d'Administration
CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CG: Contrôle de Gestion
CI : Centre d'Imputation
COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DAI : Département Audit Interne
DAS : Domaine d'Activité Stratégique
DCG : Direction du Contrôle Général
DCGB : Département Contrôle de Gestion et Budget
DEX : Direction de l'Exploitation
DF : Direction Financière
DG : Direction Générale
DPO : Direction Par Objectif
DRH : Direction des Ressources Humaines
EAOF : Energie de l'Afrique Occidentale Française
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
ONE : Office National de l'Eau
ONEA : Office National de l'Eau et de l'Assainissement
SAFELEC : Société Africaine d'Electricité
SG : Secrétaire Général
SMQ : Système de Management de la Qualité
SNE : Société Nationale d'Eau

Liste des figures

Figure n°1 : Schéma synthétique du contrôle de gestion aujourd'hui	13
Figure n°2 : Le processus du contrôle de gestion	16
Figure n°3 : Rattachement du contrôle de gestion à Direction Générale.....	30
Figure n°4 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Financière	31
Figure n°5 : Rattachement du contrôle de gestion au même niveau que les autres directions	31
Figure n°6 : Les composantes du budget global	41
Figure n°7 : Entrées et sorties d'un SIG	49
Figure n°8 : Système de mesure de la performance.....	50
Figure n°9 : Modèle d'analyse.....	53
Figure n°10 : Positionnement de la Direction du Contrôle de Gestion (DCG)	86

Liste des tableaux

Tableau n°1 : Les niveaux de décision	24
Tableau n°2 : Les quatre axes de la performance inspiré de Kaplan et Norton.....	46
Tableau n°3 : Récapitulatif des personnes interrogées (questionnaire et entretien)	55
Tableau n°4: L'évolution du chiffre d'affaires, du résultat et de la masse salariale.....	63
Tableau n°5 : Effectifs de l'ONEA des cinq dernières années.....	64
Tableau n°6 : Identification des risques.....	81
Tableau n°7 : Fiche de poste du Directeur du Contrôle de Gestion.....	87
Tableau n°8 : Fiche de poste du chef du Service Management de la Performance	89
Tableau n°9 : Fiche de poste du chef du Service Planification et Budget	91
Tableau n°10 : Fiche de poste du Chef du Service Comptabilité de Management.....	93
Tableau n°11 : Fiche de poste de l'assistant (e) de direction.....	95
Tableau n°12 : Fiche de poste de l'assistant tableau de bord	97
Tableau n°13 : Fiche de poste de l'assistant comptabilité	99
Tableau n°14 : Fiche de poste de l'assistant budget	101
Tableau n°15 : Plan d'action de mise en œuvre.....	103

Table des matières

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
Liste des abréviations	iii
Liste des figures.....	iv
Liste des tableaux.....	iv
Table des matières.....	v
INTRODUCTION GENERALE	1
PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE	9
Introduction de la première partie.....	10
Chapitre 1 : Le concept de contrôle de gestion	11
1.1. La définition du concept de contrôle de gestion	11
1.1.1. Une variété des définitions du concept	11
1.1.1.1. Le contrôle de gestion comme un processus d'apprentissage	11
1.1.1.2. Le contrôle de gestion comme un centre de production d'information ...	12
1.2. Objectifs du contrôle de gestion	14
1.2.1. Contribuer à définir la stratégie	14
1.2.2. Assurer l'économie, l'efficience et l'efficacité.....	15
1.2.3. Mesurer les performances et piloter les activités.....	16
1.2.4. Assurer la communication	17
1.3. Les différentes approches sur le contrôle de gestion	18
1.3.1. L'approche traditionnelle.....	18
1.3.2. Le pilotage de la performance.....	20
1.4. Le contrôle de gestion dans l'Organisation	20
1.4.1. Les missions du contrôle de gestion	20
1.4.1.1. Les attributions.....	21
1.4.1.2. Les activités	22
1.4.2. Le contrôle de gestion et le niveau de contrôle.....	23
1.5. L'organisation interne du contrôle de gestion.....	25

1.5.1.	Les formes d'organisation de la fonction.....	25
1.5.2.	Les relations du contrôle de gestion avec les autres services	27
1.5.3.	Les conditions de bon fonctionnement du contrôle de gestion.....	27
1.5.4.	Le profil du contrôleur de gestion.....	28
1.6.	Le niveau de rattachement hiérarchique	29
Chapitre 2 : Les facteurs de contingence et les outils du contrôle de gestion.....		33
2.1.	Les facteurs de contingence	33
2.1.1.	La culture d'entreprise	33
2.1.2.	Le style de management.....	34
2.1.3.	La technologie.....	34
2.1.4.	La résistance au changement.....	34
2.1.5.	La taille de l'entreprise	35
2.1.6.	La stratégie de l'entreprise.....	35
2.1.7.	Les structures externes	36
2.2.	Les outils prévisionnels du contrôle de gestion	36
2.2.1.	La planification stratégique.....	36
2.2.2.	La planification opérationnelle	38
2.2.3.	Les budgets	39
2.2.3.1.	Définition	39
2.2.3.2.	L'élaboration des budgets	40
2.2.3.3.	Le calendrier	41
2.2.3.4.	Les acteurs	42
2.3.	Les outils de suivi des réalisations.....	42
2.3.1.	Le contrôle budgétaire	43
2.3.2.	Les tableaux de bord et indicateurs de performance.....	44
2.3.3.	La comptabilité de Management.....	46
2.3.4.	Le reporting.....	47

2.3.5.	Le système d'information de gestion	48
2.4.	L'évaluation de la performance	49
Chapitre 3 : méthodologie de l'étude		52
3.1.	Le modèle d'analyse	52
3.2.	Les outils de collectes des données.....	54
3.2.1.	L'entretien.....	54
3.2.2.	Le questionnaire.....	54
3.2.3.	Recherche et analyse documentaire	55
3.2.4.	L'observation	55
3.2.5.	La méthode d'analyse des résultats.....	56
Conclusion de la première partie.....		57
PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE		58
Introduction de la deuxième partie		59
Chapitre 4 : Présentation de l'ONEA		60
4.1.	Description de l'entité.....	60
4.1.1.	Historique.....	60
4.1.2.	Missions de l'ONEA.....	61
4.1.3.	Quelques chiffres importants	63
4.1.3.1.	Au plan de l'exploitation	63
4.1.3.2.	Au plan financier.....	63
	Masse salariale	63
4.1.3.3.	Au plan de l'effectif.....	64
4.1.4.	Organisation générale de l'ONEA	64
4.1.4.1.	Tutelle de l'ONEA	64
4.1.4.2.	Organe de Gestion de l'ONEA	65
Chapitre 5 : Description et analyse de la pratique du contrôle de gestion à l'ONEA		67
5.1.	Description de la pratique en matière de contrôle de gestion	67

5.1.1.	Les missions des services.....	67
5.1.1.1.	Le service budget et planification financière	67
5.1.1.2.	Le Service Planification et Mobilisation des Financements	68
5.1.1.3.	Le Département Qualité.....	68
5.1.1.4.	Le Département Audit Interne et Organisation.....	69
5.1.1.5.	Le Service Comptabilité	69
5.1.2.	Le fonctionnement des outils existants	69
5.1.2.1.	Procédures existantes au Service Budget et Planification Financière.....	70
5.1.2.2.	Procédures existantes au Service Mobilisation des Financements	71
5.1.2.3.	Procédures existantes au Département qualité.....	71
5.1.2.4.	Procédures existantes au Département Audit Interne et Organisation.....	72
5.1.2.5.	Procédures existantes au service comptabilité.....	72
5.2.	Les forces	72
5.2.1.	Le système de management de la qualité (SMQ)	73
5.2.2.	L'audit interne.....	73
5.2.3.	La pratique de la planification	74
5.2.4.	L'environnement interne et externe de l'ONEA.....	75
5.3.	Les faiblesses	76
5.3.1.	Absence de déclinaison entre les objectifs du plan opérationnel vers le budget 77	
5.3.2.	Les limites du processus budgétaire.....	77
5.3.3.	Rattachement hiérarchique du service budget et planification financière	78
5.3.4.	Mesure des performances des unités non effective.....	79
5.3.5.	Une comptabilité analytique incohérente avec la gestion par les processus....	80
5.3.6.	Absence d'un système de management des risques.....	80
5.4.	Risques liés aux faiblesses de la pratique du CG à l'ONEA.	81
Chapitre 6 : conception de la structure du CG à l'ONEA		84

6.1.	Présentation du résultat de la conception.....	84
6.1.1.	Les missions.....	84
6.1.2.	L'organisation interne.....	85
6.1.3.	Rattachement hiérarchique.....	85
6.1.3.1.	Les fiches de postes	86
6.2.	Plan d'action de mise en œuvre pour la 1 ^{ère} année	103
6.3.	Recommandations.....	104
6.3.1.	Par rapport à la planification opérationnelle.....	104
6.3.2.	Par rapport aux limites du processus budgétaire.....	105
6.3.3.	Par rapport au rattachement hiérarchique du service budget et planification financière.....	105
6.3.4.	Par rapport à l'effectivité de la mesure des performances des unités	105
6.3.5.	Par rapport à la comptabilité de management.....	106
6.3.6.	Par rapport au système de management des risques	106
	Conclusion de la deuxième partie.....	108
	CONCLUSION GENERALE.....	109
	BIBLIOGRAPHIE.....	112
	ANNEXES	115
	Guide d'entretien avec les principaux managers de l'ONEA.....	116
	QUESTIONNAIRE.....	118

INTRODUCTION GENERALE

L'environnement actuel des organisations est caractérisé par une instabilité, une crise financière et économique mondiale. Ce contexte, mouvant et turbulent, nécessite l'anticipation, la réactivité et la transversalité des comportements des acteurs. Il faut également réactualiser les stratégies et mieux s'organiser dans leur mise en œuvre. Pour garantir la pérennité et le développement des organisations dans un tel contexte, il faut comprendre l'avenir et influencer les comportements des autres. Pour BOUQUIN (2001 :20), il faut installer les outils du contrôle de gestion dans les entreprises pour aider les managers dans ces deux composantes : maîtriser l'avenir et piloter les comportements. Cette démarche va permettre aux entreprises de clarifier les objectifs qu'elles poursuivent et de construire une dynamique de pilotage.

Ces outils du contrôle de gestion doivent être adaptés à la stratégie, à la structure et à l'environnement de chaque entreprise et pousser à la convergence des buts partiels des partenaires vers le but global de l'entreprise.

L'Office National de l'Eau et de l'Assainissement (ONEA) évolue dans un environnement caractérisé par l'achèvement de très gros investissements de captage, de stockage et d'adduction d'eau. Par ailleurs, l'actualisation du plan stratégique, l'adoption du schéma directeur du système d'information et le démarrage effectif d'autres investissements importants marquent également l'environnement de l'ONEA. Dans son discours du 18 avril 2008, le Directeur Général de l'ONEA montrait clairement l'instabilité de l'environnement de l'entreprise en ces termes : *« aujourd'hui, dans un environnement en mutation rapide, notre survie dépend d'une vision claire, anticipatrice, ambitieuse et réaliste »* (In bulletin d'information spécial de l'ONEA – n°003 – juillet 2008). Par ailleurs, dans le même discours il exprimait clairement la vision de l'ONEA : *« chers collaborateurs, gardons à l'esprit que notre ambition, au terme de notre plan stratégique 2008-2010, est de devenir une entreprise de services, de référence dans le secteur de l'hydraulique en Afrique et acteur moteur du partenariat pour la promotion et le développement des services d'AEPA (Approvisionnement en Eau Potable et Assainissement) au Burkina Faso »*.

A l'ONEA, le Service Budget et Planification Financière est chargé d'appliquer le système budgétaire et d'élaborer les comptes prévisionnels. Par ailleurs, le Service Planification et Mobilisation des Financements a pour missions de concevoir les orientations et la démarche des plans stratégiques et des plans de développement. Ces deux services sont logés

respectivement à la Direction Financière et à la Direction de la Production et des Investissements. On note également que la comptabilité analytique de gestion est tenue par le Service Comptabilité, logée à la Direction Financière. Le suivi des tableaux de bord ainsi que l'élaboration des indicateurs sont effectués au niveau du Département Qualité de la Direction de l'Audit et de la Qualité.

Ces différents services sont chargés de mettre en œuvre les outils de contrôle de gestion au niveau de l'ONEA. Cependant, nous avons constaté les insuffisances suivantes dans leur utilisation :

- une absence d'analyse des causes des écarts de suivi budgétaire, ce qui ne permet pas de les décomposer, de ressortir leur origine et de procéder à des actions correctives à temps;
- une difficulté de donner la tendance du résultat en cours d'année ;
- une méthode de prévision marquée par des réaménagements importants en cours d'année;
- une organisation ne permettant pas de prévoir le résultat à court terme ;
- un cadre de suivi budgétaire incohérent avec le budget lui-même ;
- un faible niveau d'implication des unités organisationnelles dans le suivi des réalisations budgétaires ;
- 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 et des individus;
- une comptabilité analytique de gestion traditionnelle ne permettant pas de sortir les différents coûts et incohérente avec le processus de management de la qualité;
- un système d'évaluation de la performance individuelle basé sur des critères peu objectifs ;
- une absence d'un système de management des risques ;

Comme nous pouvons le constater, si quelques outils d'aide à la décision et de suivi sont utilisés à l'ONEA, leur mise en œuvre et leur développement ne sont pas une évidence. Ces outils ne sont pas tenus avec toute la rigueur. Il apparaît de nombreux problèmes de gestion, notamment l'impossibilité de mesurer l'efficacité des actions et l'engagement de tout le personnel pour la réalisation des objectifs de l'entreprise. C'est dans ce contexte que l'émergence et le développement de la fonction contrôle de gestion balbutie au moment où

l'ONEA affiche clairement son ambition : « *devenir une entreprise de services, de référence dans le secteur de l'hydraulique en Afrique et acteur moteur du partenariat pour la promotion et le développement des services d'AEPA au Burkina Faso* » (In bulletin d'information spécial de l'ONEA – n°003 – juillet 2008).

Pour réaliser cette ambition, l'ONEA doit faire face à son environnement hostile et variable. Il doit intégrer fortement les objectifs poursuivis, les facteurs clés de succès, les stratégies et les systèmes de mesure des performances. C'est pourquoi, il devient nécessaire de disposer d'un véritable système permettant le contrôle des comportements et dont les mécanismes sont en interaction les uns 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 entre le contrôle stratégique et le contrôle opérationnel et permet de réguler sur le moyen terme les actions et les activités de l'entreprise.

Dans ce contexte, une bonne organisation du contrôle de gestion apparaît comme le garant d'une démarche cohérente permettant à l'ONEA d'atteindre ses objectifs et de réaliser son ambition. Elle doit permettre l'amélioration des systèmes d'information et des outils (prévisionnels, de suivi des réalisations, etc.) et aider à la prise des décisions. Dès lors, il est possible de nous interroger sur les voies et moyens de renforcer les outils de contrôle de gestion déployés par l'ONEA. Quelles règles d'organisation pour gérer avec efficacité et efficience le contrôle de gestion de l'ONEA ?

Nous nous proposons d'apporter des réponses à ces interrogations dans le cadre des travaux de notre mémoire.

Dans un premier temps, nous bâtirons notre démarche sur une partie théorique, fondée sur une revue de littérature, dans laquelle nous exposerons les concepts de contrôle de gestion. Dans un deuxième temps, nous développerons dans la partie pratique la présentation de l'entreprise suivie de la description des lieux en matières de contrôle de gestion et la présentation du résultat de nos recherches ainsi que des recommandations découlant de l'analyse des forces et des faiblesses du système existant.

Problématique

Les perpétuelles mutations de l'environnement accélèrent l'instabilité des organisations. Ces mutations se caractérisent par une avancée de la technologie, une concurrence de plus en plus intensive, et une globalisation générale des marchés. A ces facteurs externes, imprévisibles et incontrôlables peuvent s'ajouter des causes d'ordre interne comme le manque d'anticipation des managers. Le renforcement de la « mise sous contrôle » des activités des organisations se révèle donc comme une nécessité dans un tel environnement.

Des défis nouveaux apparaissent et appellent de la part des décideurs, un esprit de créativité et d'anticipation. Ceux-ci doivent être guidés dans la prise de décisions par des outils suffisamment précis, bien élaborés et maîtrisés. L'usage de ces outils doit être un gage permettant de produire des informations rapides, nécessaires à la prise de décisions et favoriser l'amélioration de la performance.

Le contrôle de gestion apparaît alors comme un système permettant de répondre à ces défis. Dans le contexte de l'ONEA, le contrôle de gestion mis en place souffre d'une application approximative et peu développée. Les outils mis en œuvre sont tantôt insuffisants ou peu développés, tantôt non adaptés au besoin actuel de l'entreprise. Une telle situation entraîne de nombreuses conséquences pour l'ONEA. En effet, les insuffisances mentionnées ci-dessus découlent de l'absence d'efficacité de ces outils. Il faut également noter parmi les conséquences l'absence de cohérence des outils, l'impossibilité de mesurer la performance, le non renforcement du contrôle interne et l'absence d'anticipation et de réactivité. Un contexte qui pourrait compromettre l'atteinte des objectifs du plan stratégique réajusté et l'ambition clairement affichée de l'entreprise.

Au nombre des facteurs explicatifs d'une telle situation, nous pouvons citer :

- l'insuffisance et/ ou l'absence de compétences internes en matière de gestion capables d'éclairer les décideurs ;
- l'absence, au niveau national dans le secteur, d'entreprises concurrentes à l'ONEA n'a pas favorisé la mise en place d'outils compétitifs ;
- l'organisation de la structure, caractérisée par une faiblesse du dispositif de contrôle.

Il s'agit donc d'un ensemble de préoccupations relatives à la gestion d'une entreprise dans un environnement en constante mutation.

Au regard de cette situation, les solutions ci-après peuvent être envisagées:

- un renforcement des compétences internes en matière de management, principalement dans le domaine du contrôle ;
- une prise en compte de l'évolution de l'environnement de la concurrence dans le secteur ;
- une adaptation de l'organisation de l'ONEA en fonction des enjeux actuels liés au réajustement du plan stratégique et la définition d'une vision. Cette adaptation permettra de renforcer le dispositif de contrôle dans l'entreprise.

Dans le contexte actuel de l'ONEA, la dernière solution nous paraît la plus appropriée pour aider à relever les nouveaux défis auxquels l'ONEA fait face. Elle constitue un outil de premier plan pour la mise en œuvre du plan stratégique. Elle prend en compte et intègre les deux premières solutions. Cette structure doit être définie en fonction de la stratégie de l'entreprise.

Au regard de ce qui précède, la question fondamentale à laquelle ce mémoire apporterait une réponse est la suivante : quelle organisation du contrôle de gestion faut-il pour l'ONEA ? La réponse à cette interrogation est tributaire de celle des questions suivantes :

- Quelles sont les missions du contrôle de gestion dans une organisation et quel rôle peut-il jouer dans l'animation de celle-ci?
- Quels sont les facteurs de contingence dans la mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ? Quels sont ceux qui sont mis en place à l'ONEA ?
- Comment peut-on organiser une structure de contrôle de gestion à l'ONEA?

Nous apportons des réponses à ces questions à travers l'étude du thème, de notre mémoire, intitulé : **conception d'une structure de contrôle de gestion à l'Office National de l'Eau et de l'Assainissement**.

L'objectif général poursuivi à travers l'étude de ce thème est de concevoir, pour l'ONEA, une structure de contrôle de gestion adaptée à son contexte et à ses activités. Aussi, passons-nous par les objectifs spécifiques suivants pour atteindre notre objectif principal :

- procéder au diagnostic de l'existant en matière de contrôle de gestion à l'ONEA ;
- faire l'inventaire des points forts et des points faibles de la pratique du contrôle de gestion à l'ONEA ;
- identifier les risques liés à ces points faibles;
- concevoir la structure du contrôle de gestion et la positionner dans l'organisation de l'ONEA ;
- décrire les missions et les attributions de cette structure;
- formuler des recommandations pour pallier les points faibles.

Pour des raisons pratiques, il s'agit pour nous de concevoir la structure et de faire des recommandations pour sa mise en œuvre. La mise en place de tout le système de contrôle de gestion pourrait être assurée ultérieurement à la demande de l'ONEA dans une seconde étape.

Intérêt de l'étude

L'intérêt et l'importance de notre étude pour l'ONEA, pour le lecteur de notre mémoire et pour nous-mêmes peuvent être résumés comme suit :

❖ Pour l'ONEA

L'ONEA œuvre dans un domaine jugé stratégique et prioritaire. En effet, l'accès à l'eau potable est aujourd'hui un droit élémentaire de l'Homme, inscrit dans les problématiques de développement durable au même titre que les préoccupations relatives à la santé et à l'éducation. Les pouvoirs publics veulent avoir l'assurance de la disponibilité des ressources pour satisfaire la demande. Les bailleurs de fonds exigent des comptes rendu de l'utilisation des financements en termes de reporting. L'investisseur attend également un niveau de rentabilité satisfaisant pour assurer le remboursement des prêts octroyés.

Dans ce contexte, l'utilisation des outils du contrôle de gestion permettra à l'ONEA de combler les attentes de ses partenaires et de maîtriser sa conduite vers les objectifs visés. Elle induit une dynamique d'amélioration continue par l'apport du système d'évaluation de la performance.

❖ Pour le lecteur

L'exploitation de ce document pourrait lui permettre d'approfondir ses connaissances en matière de contrôle de gestion. Il pourrait trouver dans cette étude une meilleure compréhension du concept et des outils du contrôle de gestion. Ce serait pour lui une source d'élargissement du champ de la connaissance.

❖ Pour nous-mêmes

Nous tirerions une satisfaction à conduire une réflexion dans un domaine aussi stratégique que le contrôle de gestion dans le cadre de notre mémoire de fin d'études. 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 tant que contrôleur de gestion. Il faut noter également les nombreux acquis que nous capitaliserons, en tant qu'employé de l'ONEA, lors des entretiens avec les principaux dirigeants de l'entreprise.

PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Introduction de la première partie

L'accélération de la globalisation des marchés, les nombreux scandales financiers (ENRON, Vivendi, Wordcom, de la Société Générale, etc.) et récemment la crise financière et boursière internationales ont mis en exergue la nécessité de renforcer les pratiques de bonne gouvernance d'entreprise. Les actionnaires/associés et autres partenaires sont de plus en plus exigeants sur la qualité du service rendu au client comme gage d'une bonne performance. Les dirigeants sont appelés à promouvoir et à renforcer les processus de management et les bonnes pratiques pour atteindre les objectifs assignés aux entreprises. Ces différentes mutations exigent de nouvelles formes de pilotage et de contrôle.

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.

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

- des différentes facettes du contrôle de gestion à travers l'exploration du concept, par sa définition, l'identification de ses missions et de ses objectifs ;
- de l'organisation interne du contrôle de gestion ;
- des facteurs de contingence de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations ;
- des outils du contrôle de gestion dans une organisation ;
- de la méthodologie de recherche appliquée à la conception d'une structure de contrôle à l'ONEA.

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

Chapitre 1 : Le concept de contrôle de gestion

Ce chapitre définit d'abord le concept du contrôle de gestion par l'analyse de plusieurs approches disponibles. Ensuite, les objectifs du contrôle de gestion, ses différentes approches et ses missions sont développés pour approfondir la compréhension du concept. Nous parlerons également dans ce chapitre de l'organisation interne du contrôle de gestion. Enfin, les différents niveaux de rattachement hiérarchiques du contrôle de gestion seront étudiés pour montrer comment la fonction est positionnée dans les entreprises.

1.1. La définition du concept de contrôle de gestion

Les différents travaux de recherches scientifiques sur l'organisation du travail ont permis de générer le concept de contrôle de gestion. Notre objectif dans cette partie est d'apporter une meilleure compréhension du concept.

1.1.1. Une variété des définitions du concept

Dans le contexte culturel français, le mot contrôle se traduit par la vérification par rapport à une norme, la sanction au cas où cette norme n'est pas respectée. L'expression contrôle de gestion, est la traduction de l'américain « *management control* » qui signifie pilotage, maîtrise de la gestion par les opérationnels et les responsables au niveau fonctionnel.

Pour nous, il s'agit de construire une définition précise et riche du concept de contrôle de gestion. Ce faisant, nous nous sommes basés sur deux approches, notamment l'approche "processus", beaucoup développée par ANTHONY et l'approche "production d'information" dont l'un des auteurs est BOISVERT.

1.1.1.1. Le contrôle de gestion comme un processus d'apprentissage

Le contrôle de gestion est défini par ANTHONY en 1965 comme « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation* » (ANTHONY, 1993 :77).

De cette définition, il ressort clairement que le contrôle de gestion est chargé de garantir le non gaspillage des ressources confiées au manager. On identifie trois (3) composantes principales du contrôle de gestion dans cette définition:

- le processus qui montre que les actions ne sont pas isolées ;
- les objectifs qui rappellent la finalité des actions;
- la convergence des buts qui se manifeste par l'utilisation efficace et efficiente des ressources et la motivation des responsables.

Toutefois le contrôle de gestion ne se limite pas à cette vision uniquement comptable. C'est pourquoi l'auteur a rectifié et intégré dans sa définition, quelques années plus tard, une composante "comportement" pour tenir compte de l'évolution de la discipline et des mutations constantes de l'environnement de l'entreprise. En effet ANTHONY reformule la première définition en ces termes: « *Management control is the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies* » (ANTHONY, 1988: 77).

Le contrôle de gestion est perçu comme une logique économique qui doit rendre cohérent les objectifs avec la stratégie. Il s'adresse à des managers qui doivent atteindre des objectifs par l'intermédiaire d'autres personnes en termes d'animation et de mobilisation.

1.1.1.2. Le contrôle de gestion comme un centre de production d'information

Selon BOISVERT (1991 : 30), « *le contrôle de gestion, pris au sens de direction, de conduite et de maîtrise, consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer les objectifs pertinents, élaborer de bonnes stratégies et les mettre en œuvre de façon efficace et efficiente* ».

Le contrôle de gestion peut être considéré comme un pourvoyeur d'informations et représente le fondement d'un pilotage centré sur l'économie, l'efficacité et l'efficience. Il souligne également le rôle des gestionnaires dans la procédure de contrôle de gestion. Ces derniers interviennent sur le plan opérationnel pour adopter les plans d'actions permettant d'atteindre les objectifs et mesurer les performances. Au niveau fonctionnel, c'est au contrôle de gestion de collecter, traiter et présenter l'information utile au processus. Il fait les calculs, ressort les

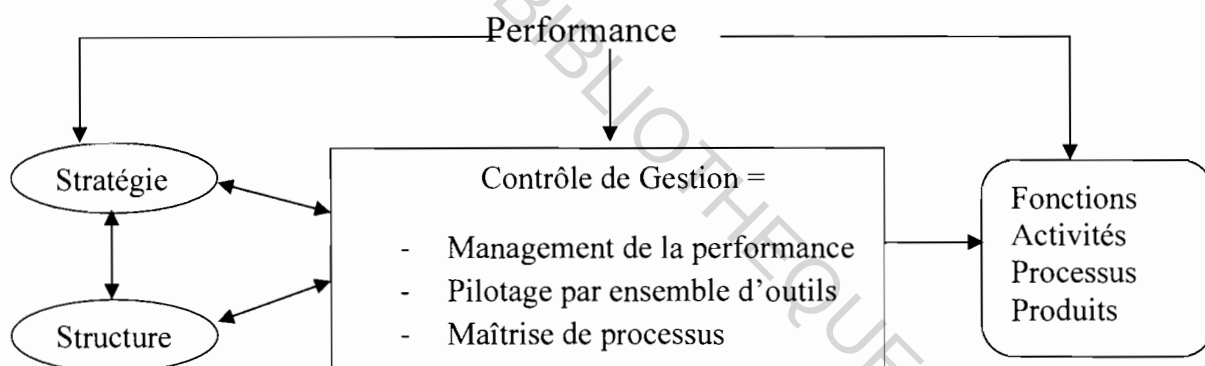
écarts, les analyse et soumet ses conclusions aux jugements des dirigeants opérationnels. Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et résultats.

A la lumière des définitions et des analyses y afférentes et comme ALAZAR & al. (2007 :31) nous affirmons que le contrôle de gestion est un processus comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse et d'aide à la décision. Ces outils permettent de :

- piloter les activités et les processus de l'organisation, en fonction de ses objectifs ;
- aider à la gestion de l'organisation ;
- mobiliser les acteurs du processus et motiver les acteurs ;
- aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers sur toute la hiérarchie.

Ce contrôle de gestion peut être illustré par le schéma suivant :

Figure n°1 : Schéma synthétique du contrôle de gestion aujourd'hui



Source : ALAZARD & al. 2007 : 31

Ce schéma résume le contrôle de gestion dans une approche par les processus et les compétences. Cette synthèse nous permet d'aborder les objectifs du contrôle de gestion dans une organisation.

1.2. Objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs que vise le contrôle de gestion sont multiples et sont en rapport avec les besoins des organisations concernées. Ils peuvent être liés notamment aux choix stratégiques, aux structures, aux problématiques, à l'environnement ou même à la culture. Ces objectifs doivent permettre aux dirigeants de maîtriser la conduite de l'organisation vers le but désiré. La synthèse de la littérature nous permet d'identifier quatre (04) objectifs principaux, qui nous paraissent communs à toutes les organisations :

- contribuer à définir la stratégie (MALO & al. 2000 :23);
- assurer l'économie, l'efficacité et l'efficience dans l'utilisation des ressources (BESCOS & al. 1997 :42) ;
- mesurer les performances et piloter les activités (LORINO, 2003 :333);
- assurer la communication (BOUIN & 2004 :182).

1.2.1. Contribuer à définir la stratégie

L'objectif premier du contrôle est de s'assurer que les comportements opérationnels tendent vers la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. Selon Malo & al. (2000 :11), « *le contrôle assure le lien entre l'intention stratégique du décideur et les actions des opérationnels (cadres, employés, vendeurs, ouvriers) en veillant à la transmission d'ordres cohérents et en vérifiant leur exécution* ». Ce contrôle se manifeste au niveau stratégique et opérationnel.

Dans le processus de contrôle de gestion, les objectifs de l'organisation - fixés au moment de la formulation de la stratégie - sont pris comme des données. Cependant l'acquisition d'expérience par l'action correctrice et l'évolution permanente du contexte économique peuvent amener les dirigeants à les remettre en cause. Le fait que la cible soit donnée ne signifie pas pour autant qu'elle soit immuable. Les cibles sont actualisables et le contrôle de gestion forme une sorte d'écoute permanente pour permettre à temps une réorientation vers le but désiré et pour que le système reste fiable. Il est au cœur du management et permet aux dirigeants d'être assurés de la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies dans le long terme. C'est pourquoi le contrôle de gestion est présenté comme un

instrument de mise en œuvre de la stratégie au niveau opérationnel et un instrument de formulation de cette stratégie.

Le contrôle stratégique permet à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions. « *Il pilote les choix stratégiques et les postévalue* » (BOUQUIN, 2001 : 73). Le contrôle opérationnel se définit comme le contrôle indissociable des opérations quotidiennes (suivi de l'exécution des activités de chaque jour).

Ainsi, nous pouvons affirmer comme BOUQUIN (2001 : 11) que « *le contrôle de gestion est garant de la cohérence des décisions économiques, il assume le rôle d'interface, assurant la prise en compte des facteurs clés stratégiques par les gestionnaires du court terme et de l'immédiat, et fournissant aux dirigeants les moyens d'adapter leurs objectifs aux réalités des tendances constatées* ». Ainsi, le contrôle de gestion revient à :

- donner son avis à la direction sur le choix des objectifs qui sous-tendent la stratégie.
- vérifier que les objectifs qui sous-tendent cette stratégie sont bien poursuivis. Cela se fait à partir de tableaux d'indicateurs qui peuvent mêler des données financières et des données statistiques issues de l'exploitation ;
- conseiller les opérationnels à partir de l'analyse de ces tableaux d'indicateurs.

Le suivi est important car il permet de s'assurer que les actions mises en œuvre conduisent bien l'entreprise vers sa finalité.

1.2.2. Assurer l'économie, l'efficience et l'efficacité

Le contrôle de gestion doit s'assurer que les actions ont été menées de façon économique, efficiente et efficace (Malo & al. 2000 : 11).

L'économie traduit la capacité de l'entreprise à acquérir les ressources selon les critères de moindre coût, de quantité et qualité conformes aux normes et de respect du lieu et moment d'acquisition (Malo & al. 2000 : 11).

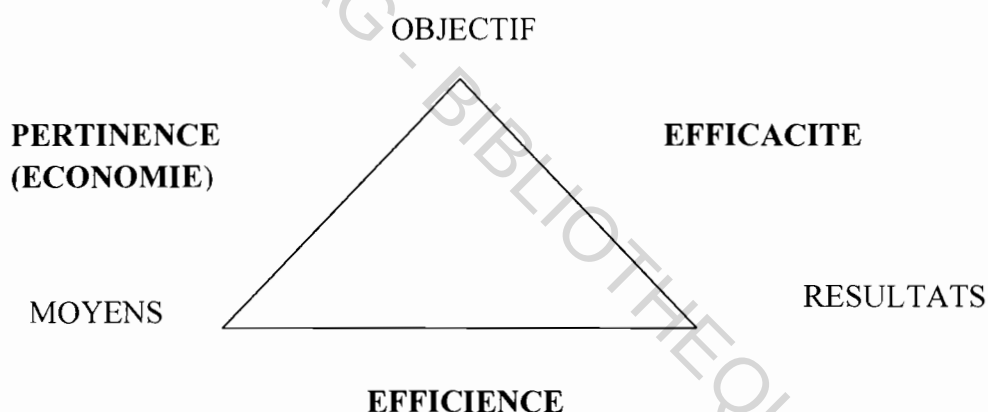
L'efficience, peut être définie comme étant l'obtention d'un extrant donné à partir d'intrants minimaux, ou l'obtention d'extrants maximaux à partir d'un intrant donné. Elle exprime donc le rapport entre les moyens et les réalisations. C'est dire que plus le ratio est élevé, plus l'efficience est grande et inversement. On pourrait parler de productivité, le souci étant la

bonne utilisation des moyens (en matériel, et surtout en personnel) engagés au regard des réalisations obtenues (BESCOS & 1997 :42). Ceci étant, progresse-t-on vers l'optimisation dans l'utilisation des moyens employés?

L'efficacité mesure le rapport entre les objectifs fixés et les résultats atteints. Elle se définit par rapport à un objectif donné et indique à quel point l'objectif est atteint. C'est la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs. L'efficacité pourrait être la manière dont globalement la conduite de la société permet d'atteindre les objectifs définis.

Le processus de contrôle de gestion fait apparaître les trois dimensions de la performance que sont l'économie, l'efficacité et l'efficience. C'est ce que BESCOS & al. (1997 :42) montre à travers le schéma suivant :

Figure n°2 : Le processus du contrôle de gestion



Source : BESCOS & al. 1997 : 42

Les objectifs que vise le contrôle de gestion sont mis en évidence (gras) sur cette représentation : l'économie, l'efficacité et l'efficience.

1.2.3. Mesurer les performances et piloter les activités

Le contrôle de gestion a pour objectif de doter le manager d'un instrument de mesure et de pilotage de son action. Il est comparable au tableau de bord d'un véhicule qui permet à son conducteur d'avoir en permanence plusieurs indicateurs portant sur la vitesse, le carburant, le niveau des lubrifiants, etc. Il facilite l'évaluation de la performance globale et individuelle de l'organisation. La mesure permet de rendre objective la nature de la performance recherchée.

Les acteurs s'accordent sur les objectifs de performance à atteindre. La performance permet également d'apprécier si les résultats attendus sont effectivement atteints avec économie et efficience. Les mesures de performance disponibles dans une entreprise orientent profondément son fonctionnement, et la qualité d'un contrôle de gestion repose en partie sur le système de mesures qui est mis en place (GIRAUD, 2003 :59).

Il ne s'agit plus de contrôler simplement à posteriori ; la stratégie doit être déclinée en objectifs à tous les niveaux de l'organisation. Le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison et met des outils de mesure et d'analyse permettant de déboucher sur l'action.

La mise en place d'une démarche de contrôle de gestion implique de définir le cadre stratégique dans lequel s'inscrit l'action des managers. Le contrôle de gestion est présenté comme un moyen de mise en œuvre de la stratégie au niveau opérationnel. Selon GIRAUD (2003 : 34), « *le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive* ».

1.2.4. Assurer la communication

Le contrôle de gestion est un pourvoyeur privilégié d'information. Il réalise l'intégration des données et l'évaluation des performances des services opérationnels (GIRAUD, 2003 : 218). Son rôle est de collecter, créer, synthétiser, analyser et diffuser l'information afin d'aider à la prise de décision. Le contrôle de gestion traite l'information et la communique. Le traitement consiste à concevoir des ratios et des tableaux de bord, à établir des prévisions, à calculer les coûts ou encore les écarts entre budgets et réalisations. Il propose également des actions correctrices et donne des conseils aux opérationnels. Pour REY (1991 : 48) « *le contrôle de gestion fournit à l'organisation un support à la communication, au dialogue et à la négociation, dans ses relations verticales et hiérarchiques, dans son fonctionnement interne, comme dans ses relations avec les tiers, usagers et fournisseurs* ».

Le contrôle de gestion suit les contrats d'objectifs entre la direction générale et les autres directions (opérationnelles et fonctionnelles). Les outils du contrôle de gestion sont des supports objectifs de prises de décisions. Le système d'information de gestion représente un

enjeu important pour le contrôle de gestion et la qualité de celui-ci conditionne la fiabilité, l'exhaustivité et la rapidité de la production d'informations.

Pour conclure, nous retenons que les objectifs du contrôle de gestion visent la maîtrise de la conduite de l'organisation par la production d'informations fiables, nécessaires à la prise de décisions ainsi que le conseil aux managers et aux opérationnels.

Mais quels sont les fondements théoriques sur lesquels repose le contrôle de gestion ? Comment permettre à l'organisation de réaliser les objectifs du contrôle de gestion afin de maîtriser sa conduite pour atteindre son but désiré, sa finalité ?

1.3. Les différentes approches sur le contrôle de gestion

La synthèse de nos recherches, nous permet de regrouper les théories sur le contrôle de gestion en deux approches que nous présentons dans cette section :

- l'approche traditionnelle ;
- le pilotage de la performance.

1.3.1. L'approche traditionnelle

Plusieurs courants de pensées ont véhiculé cette approche. Le principe à retenir est le suivant : s'assurer que l'utilisation des ressources et les résultats sont conformes aux objectifs de l'organisation. Nous pouvons faire une synthèse de cette vision traditionnelle à travers un résumé des conceptions classique, cybernétique et systémique du contrôle de gestion.

❖ **La conception classique** : la nécessité de contrôle a été reconnue par les premiers théoriciens de l'organisation.

En effet, le quatrième principe fondamental de la direction scientifique du travail dans le taylorisme repose sur un système de contrôle du travail. Chaque geste de l'ouvrier exécutant est surveillé. Cela conduit à mettre en place dans les usines des contremaîtres chargés de réaliser cette activité de contrôle.

Dans sa célèbre description de la fonction administrative (IN PLANE 2003 :18), « *prévoir, organiser, commander, coordonner et contrôler* », FAYOL retient que ces cinq principes dits universels sont propres au management. Pour PLANE (2003 : 18) ces principes déterminent le succès de toute organisation. Il donne l'explication suivante :

- prévoir et planifier, c'est préparer de manière rationnelle l'avenir ;
- organiser, c'est allouer les ressources indispensables au fonctionnement de l'entreprise ;
- commander ou tirer le meilleur parti possible des agents ;
- coordonner pour garantir cohérence et efficacité ;
- contrôler pour vérifier que tout se passe conformément aux objectifs.

Mais l'auteur qui a véritablement formalisé cette conception classique du contrôle de gestion est Robert N. Anthony, professeur à Harvard Business School. En effet, ANTHONY à travers sa définition de 1965 et de celle rectifiée en 1988 a mis en évidence l'approche processus du contrôle de gestion.

Nous pouvons résumer la conception classique en retenant que le contrôle de gestion est une mesure quantitative des écarts entre réalisations et prévisions pour sanctionner les exécutants. Une approche qui a évolué pour tenir compte des mutations de l'environnement.

❖ **La vision cybernétique** : plusieurs théories forment le groupe de cette approche. On peut retenir la théorie comportementale (Mayo, Herzberg, McGregor) pour laquelle le contrôle n'est plus seulement ressenti comme une vérification du supérieur hiérarchique sur l'exécutant. Le subordonné peut s'autocontrôler pour les tâches les plus courantes (ALAZARD & al. 2007 : 50). Il y a aussi la théorie de l'approche socio-économique (Cyert et March, Ouchi dans la théorie Z, Emery et Trist). Ce courant de pensée estime que le contrôle de gestion est un moyen pour stimuler les acteurs de l'organisation et doit intégrer le comportement et la motivation de l'individu.

Ces différentes théories soutiennent que la méthode de gestion la plus efficace serait celle qui consiste à mesurer constamment les réalisations et à faire à tout instant de petits ajustements.

❖ **La vision systémique** : elle fournit, Selon GUYAUBERE (2004 : 25), « *un modèle de la firme définie comme ensemble doté d'objectifs et capable d'adaptations* ». Le contrôle de

gestion apparaît comme un instrument indispensable au pilotage de l'ensemble et des parties de l'organisation. Il doit garantir la cohérence du système et guider vers les objectifs.

1.3.2. Le pilotage de la performance

Face à un environnement caractérisé par l'instabilité, la concurrence et l'incertitude, la satisfaction du client dévient un impératif de "survie". Il faut être réactif et flexible, maîtriser les coûts, la qualité et les délais. Le contrôle de gestion traditionnel ne répond plus entièrement à ces objectifs. C'est pourquoi la nouvelle approche du contrôle propose le pilotage des activités, des processus et des compétences afin d'améliorer la performance. Cette évolution du contrôle de gestion a donné naissance au pilotage de la performance. Pour LORINO (1997 : 26), *« outre les outils de mesure, le contrôle de gestion doit fournir les outils de pilotage (déploiement de la stratégie), ceux qui permettront de traduire les grands objectifs de l'organisation dans les comportements opérationnels de chacun, à travers le choix pertinent de règles de décision et d'objectifs »*. Plusieurs méthodes sont proposées pour répondre à ces préoccupations actuelles de pilotage de la performance des organisations. Parmi ces méthodes, on peut noter la méthode ABC, le management par activités (ABM) et la méthode des coûts cibles ou target costing. On passe alors du contrôle de gestion traditionnel au pilotage de la performance.

1.4. Le contrôle de gestion dans l'Organisation

A la suite du développement sur la définition, les objectifs et les fondements théoriques du contrôle de gestion, nous allons, montrer la place du contrôle de gestion dans l'organisation. Pour ce faire, nous présentons d'abord les missions attribuées au contrôle de gestion, puis nous parlons du contrôle de gestion et le niveau de contrôle ainsi que des autres types de contrôle. Nous terminons enfin cette partie en situant le positionnement du contrôle de gestion dans l'organisation.

1.4.1. Les missions du contrôle de gestion

Dans le contexte actuel des organisations, 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 aux dirigeants (ALAZARD & al. 2007 :21).

Cependant le système de contrôle de gestion n'est pas un système standard pour toutes les organisations. Il doit être adapté aux besoins d'information de ces dernières. C'est pour cette raison que l'étendu des missions attribuées au contrôle de gestion varie d'une entreprise à l'autre. Certaines missions sont exclusives à la fonction et concernent l'organisation de la procédure budgétaire, la planification financière, les tableaux de bord, le reporting et la conduite d'études de rentabilité et d'analyse économique (GIRAUD & al. 2002 : 246). D'autres sont apparues et restent en relation avec les objectifs actuels du contrôle de gestion. Pour ces nouvelles missions, il s'agit de fournir des outils pertinents et de les améliorer en permanence en fonction des besoins ; d'expliquer et conseiller les acteurs dans l'utilisation de ces outils ; d'organiser et animer la fonction pour accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre (LANGLOIS & al. 2004 :29).

Comment ces missions sont-elles déclinées en attributions et en activités ?

1.4.1.1. Les attributions

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** : la mise en œuvre d'un dialogue de gestion favorise l'expression des acteurs les plus proches du terrain et la diffusion des bonnes pratiques. Le contrôle de gestion vient documenter et objectiver ce dialogue avec la mise en place de contrats d'objectifs. Il doit expliciter les objectifs, les contraintes et le

contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies. Il explique aussi les résultats et les écarts pour en analyser les causes et réfléchir aux solutions (BOUIN & al. 2004 :51);

- **organiser et animer la fonction contrôle:** aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre. Selon LORINO (2003 :52), *« les indicateurs, tableaux de bord et autres outils ne valent que ce que vaut l'animation de gestion à laquelle ils servent de support »*. Le contrôleur de gestion doit être au cœur de cette animation.

Cette description exige de notre part, la présentation des activités du contrôle de gestion même si elles varient d'une organisation à l'autre, tout comme les attributions.

1.4.1.2. Les activités

Elles peuvent être réparties en trois grands domaines :

- l'aide au pilotage et à 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).

1.4.1.2.1. Aider 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).

1.4.1.2.2. Assurer la mesure des activités, des coûts et des résultats

Il s'agit des activités suivantes :

- définir les nomenclatures des activités;

- mesurer les activités, les coûts et les résultats;
- définir et mettre en œuvre les méthodes de comparaison;
- développer les outils de programmation des activités (LORINO, 2003 :24).

1.4.1.2.3. Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion

On note dans ce domaine les activités suivantes :

- structurer, définir et documenter la fonction, les outils et les procédures de contrôle de gestion;
- assurer la maîtrise d'ouvrage des systèmes d'information de gestion;
- mutualiser les bonnes pratiques;
- définir les profils de poste et les référentiels de compétence;
- définir les besoins de formation en contrôle de gestion et valider les contenus pédagogiques;
- communiquer sur le contrôle de gestion et conduire le changement autour de la mise en œuvre de cette fonction (GIRAUD, 2003 :239).

1.4.2. Le contrôle de gestion et le niveau de contrôle

Nous avons défini le contrôle de gestion comme étant un outil, un processus permettant de s'assurer de la qualité des décisions prises dans une organisation. Ce processus comporte toutes les étapes qui préparent, coordonnent et vérifient les décisions et les actions d'une organisation. Il commence avant la décision, se poursuit pendant l'action et continue jusqu'après l'action.

A l'étape de la décision, on cherche à savoir : quels objectifs atteindre? Quelles ressources utilisées et comment employer au mieux ces ressources ? Comment évaluer les résultats ? Cette étape correspond à la phase de finalisation de la prise de décision (BESCOS & al. 1997 :52).

Pendant l'action, on parle de pilotage et on s'intéresse aux corrections à apporter pour atteindre les objectifs fixés. Cette rétroaction procure la maîtrise de la gestion et le pilotage permet de prendre en compte la stratégie de manière continue. Il y a obligation de vigilance, de réactivité et surtout nécessité de capitaliser l'expérience acquise (LORINO, 2003 :11).

Pour apprécier les résultats après l'action, on parle d'évaluation. Les questions à se poser sont : quelles mesures des résultats adoptées? Quelle efficience et quelle efficacité considérées? L'évaluation permet d'améliorer la prise de décision, d'identifier les actions correctrices nécessaires au pilotage.

Comme on peut le constater, à chaque étape correspond des tâches et des questions précises. Pour ALAZARD & al. (2007 : 9), « si on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches » :

Tableau n° 1 : les niveaux de décision

Niveau de décision Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	Exécution
- Finalisation - Pilotage - Évaluation	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution

Source : ALAZARD & al. (2007 :9)

Comme le montre ce tableau, à chaque niveau de décision correspond un niveau de contrôle :

- ❖ **Le contrôle stratégique :** Il vise donc à piloter les choix stratégiques et les post-évaluer par la planification. Le contrôle stratégique évalue la pertinence de la stratégie et les objectifs à long terme. Selon BOUQUIN (2008 : 100) « le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activités et facteurs clés de succès ».
- ❖ **Le contrôle de gestion :** c'est l'interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution. Selon LÖNING & al. (2003 : 8), « il s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ».

- ❖ **Le contrôle d'exécution** : c'est le suivi au quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. C'est pourquoi il est appelé contrôle opérationnel (BOUQUIN, 2001 :66).

Ainsi, nous pouvons dire que selon l'horizon temporel du contrôle, on trouve le contrôle stratégique pour le long terme, le contrôle de gestion pour le moyen terme et le contrôle d'exécution qui s'effectue au quotidien. Ces trois formes de contrôle sont interdépendantes mais distinctes et pour MALO & al. (2000 : 33), contrôler consiste à établir une cohérence entre la planification stratégique et le contrôle d'exécution.

Mais ces formes de contrôle existent dans l'organisation à côté d'autres types de contrôle.

1.5. L'organisation interne du contrôle de gestion

L'organisation de la fonction contrôle de gestion varie selon la taille, la complexité, la concurrence et la maturité managériale de l'entreprise. Certaines entreprises n'ont pas explicitement identifié la fonction, d'autres de façon peu développée. Tout Cela a eu pour conséquence un développement inégal de la fonction. Nous verrons ici, les formes d'organisation de la fonction, le profil du contrôleur de gestion et le positionnement hiérarchique de la fonction dans l'organisation à travers une description des avantages mais aussi des inconvénients de chaque position.

1.5.1. Les formes d'organisation de la fonction

Pour ALAZARD & al. (2007 :27), l'organisation correspond :

- à la structure choisie pour répartir le travail, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise ;
- à la détermination du pouvoir et des processus de prise de décisions ;
- aux systèmes d'information mis en place ;
- à l'animation des acteurs.

Il s'agit pour le management de l'organisation concernée de déterminer la structure à choisir pour répartir le travail, pour exercer l'autorité et pour assurer la communication et

l'animation. Cette structure doit permettre à cette organisation d'atteindre ses objectifs (CHARPENTIER & al. 1998 :31).

Les formes d'organisations couramment adoptées par les entreprises sont :

- l'organisation par fonction qui permet aux entreprises de connaître l'ensemble de ses activités. Cette forme convient aux entreprises de taille moyenne (ROUACH & al.1998 :91). Dans cette forme d'organisation, la délégation est faible;
- l'organisation par activité et par fonction qu'on retrouve dans les entreprises de taille importante. Cette forme d'organisation repose sur la délégation en objectif-moyens que permet le processus de contrôle de gestion (BOUQUIN, 2001 :180). La délégation est forte et permet un pilotage par activité et par processus. Le rôle du contrôleur de gestion est fondamental dans cette forme d'organisation.
- L'organisation mixte par fonction et par activité qui est plus centralisée et permet d'avoir des informations plus détaillées sur chaque activité (ROUACH & al. 1992 :92).

En fait, il n'existe pas de modèle d'organisation standard du contrôle de gestion applicable à toutes les organisations. Il s'agit de rechercher une solution satisfaisante pour une entreprise spécifique dans un contexte particulier (ALAZARD & al. 2007 :56). Dans tous les cas, il est souhaitable que l'organisation du contrôle de gestion s'articule au tour de deux grands objectifs, à savoir la protection des ressources et la réalisation des objectifs.

Il est important également de souligner qu'en matière d'organisation interne de la fonction, les services du contrôle de gestion peuvent être décentralisés. Deux modes d'organisation sont observées :

- les services de contrôle de gestion décentralisés qui sont rattachés hiérarchiquement au service central du contrôle de gestion et qui entretiennent des relations fonctionnelles avec les responsables opérationnels décentralisés ;
- les services de contrôle de gestion décentralisés qui relèvent hiérarchiquement des responsables opérationnels et qui entretiennent des relations fonctionnelles avec le service central de contrôle de gestion.

1.5.2. Les relations du contrôle de gestion avec les autres services

Le travail du contrôleur de gestion n'est valable que s'il aide les dirigeants et les managers à prendre des décisions pertinentes et dans les délais requis. C'est pourquoi, il entretient des relations avec les autres membres de l'organisation pour alimenter l'information de gestion et les outils. Le contrôleur de gestion doit fournir cette information de gestion à tous les utilisateurs potentiels de façon rapide, fiable et pertinente. Pour BOUIN & al. (2004 :50), « *il se positionne à l'égard des autres acteurs de l'entreprise comme un technicien participant à la définition des règles et chargé de les faire respecter, le moindre écart étant mis en évidence* ». Cela implique le dialogue et l'animation. Il s'agit pour le contrôleur de gestion à s'assurer que :

- les responsables ont une vision claire des objectifs de l'organisation. La relation du contrôle de gestion consiste aussi à s'assurer que les missions et les objectifs de chaque responsable sont bien déterminés et compris ;
- l'information sur la performance actuelle est mise à la disposition de chaque responsable. Il s'agit de conduire des entretiens individuels et de mettre à la disposition du responsable de toute information permettant d'expliquer les résultats actuels (BOUIN & al. 2004 :51).

Le contrôle de gestion doit écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques. Selon ALAZARD & al. (2007 :35), il doit être le consultant interne de toute l'organisation et assurer le dialogue et l'animation de gestion.

Les autres membres participent également dans le processus de contrôle de gestion en tant que fournisseurs d'informations et utilisateurs du résultat du traitement des informations.

1.5.3. Les conditions de bon fonctionnement du contrôle de gestion

Les effets attendus de l'implantation d'une fonction contrôle de gestion dans une entreprise doivent accroître les performances de celle-ci. Selon BESCOS & al. (1997 : 449), pour réussir la mise en œuvre du contrôle de gestion, les facteurs suivants doivent être intégrés :

- l'organisation des centres de responsabilité : elle permet de préciser le niveau de décentralisation, de formaliser la délégation des responsabilités et de négocier les objectifs ;
- le management par les processus : il consiste à cartographier l'ensemble des activités de l'entreprise et de les regrouper par processus. Cette organisation permet de piloter les activités et les processus et d'atteindre la performance désirée ;
- les caractéristiques du management : elles indiquent le mode d'évaluation des performances au niveau des individus et des centres de responsabilité. Elles précisent également les modes de sanctions en rapport avec les réalisations des objectifs. Ces sanctions peuvent être positives ou négatives. Les critères d'évaluation de la performance doivent être précis et clairs. Les indicateurs doivent être non seulement connus mais également être réalistes et applicables (BOUQUIN, 2001 :199);
- les systèmes d'information et de pilotage : ils permettent d'organiser, d'un côté la comptabilité de management et l'analyse et la diffusion de l'information, puis de l'autre côté, de piloter les plans, les budgets, les indicateurs, les tableaux de bord et le reporting ;
- Le management par les processus :

Ces différentes conditions, lorsqu'elles sont remplies, permettent la réussite de la mise en œuvre du contrôle de gestion.

1.5.4. Le profil du contrôleur de gestion

La description de la fonction du contrôleur de gestion nous montre qu'il doit posséder des qualités techniques et professionnelles ainsi que des qualités humaines. En effet, pour pouvoir réaliser ses fonctions, le contrôleur de gestion doit avoir une bonne formation de niveau supérieur des écoles de management. Il doit avoir une spécialisation en comptabilité de management, en contrôle de gestion et/ ou en audit. Il doit posséder une bonne expérience du secteur d'activité et des connaissances en informatique. Selon BOUIN & al. (2004 :322), les compétences requises pour être contrôleur de gestion sont les suivantes :

- une maîtrise des outils pointus et des techniques de base de gestion ;
- une capacité à expliciter avec, rigueur et méthode, à dialoguer, former et animer ;
- une compréhension des principes de planification, d'organisation et de contrôle ;

- une compréhension générale du secteur d'activité de l'entreprise ainsi que des forces sociales, économiques et politiques qui y interviennent ;
- une connaissance approfondie de l'entreprise, y compris sa technologie, ses produits, ses politiques, ses objectifs, son historique, son organisation et son environnement ;
- une faculté d'analyse et d'imagination (GERVAIS, 2000 :677) ;
- une faculté de communiquer avec clarté ;
- une compréhension des problèmes fonctionnels de l'ingénierie, de la production, des approvisionnements, des relations industrielles et du marketing ;
- l'aptitude à exprimer clairement ses idées par écrit et à travers dans les présentations ;
- la capacité de mobiliser les autres pour entreprendre des actions positives et atteindre les résultats escomptés.

Il doit également posséder les qualités humaines nécessaires : aptitude aux contacts humains, honnêteté, humilité, autorité et discrétion. Le contrôleur de gestion doit inspirer l'estime et la confiance car c'est à ces conditions qu'il pourra utiliser pleinement sa force de conviction.

1.6. Le niveau de rattachement hiérarchique

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 de bien d'autres considérations (ALAZARD & al. 2007 :34). Dans ces conditions, il ressort plusieurs modes du rattachement hiérarchique du CG dans les entreprises. Nous parlerons notamment du rattachement : à la direction générale (DG), à la direction financière (DF) ou encore au même niveau que d'autres directions.

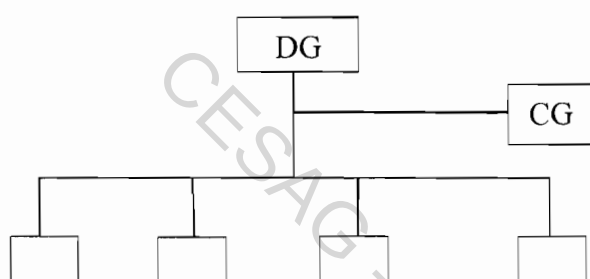
1.6.1. Rattachement à la Direction Générale

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 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 de 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 n° 3 : Rattachement du contrôle de gestion à Direction Générale

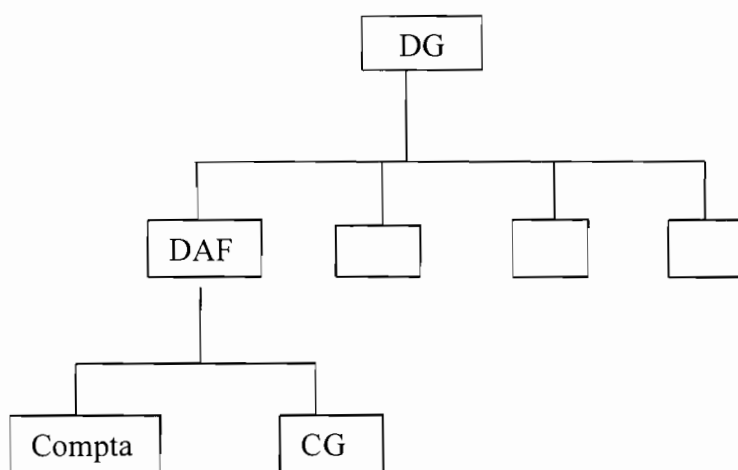


Source : BOUIN & al. (2004 :56)

1.6.2. Rattachement à la DF

Dans cette position il y a 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 y a 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).

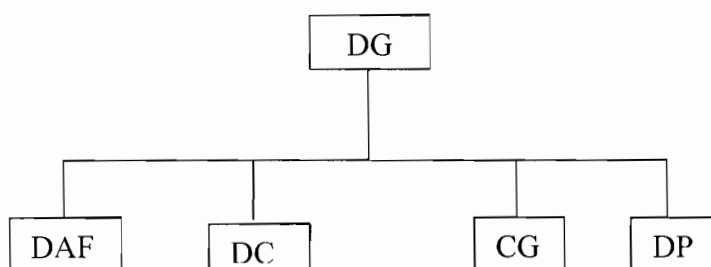
Figure n° 4 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Financière

Source : LÖNING & al. (2003 :262)

1.6.2. 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 n° 5 : 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.

Le chapitre que nous venons de développer nous a permis d'analyser le contrôle de gestion à travers sa définition, ses objectifs, ses fondements, son organisation interne et son positionnement hiérarchique. Ce développement nous a permis de cerner le concept du contrôle de gestion et les missions de la fonction. Nous avons également montré comment se présente son organisation interne et les possibilités de son rattachement hiérarchique.

Quels sont les variables d'influences dans la construction des outils utilisés par le contrôle de gestion pour réaliser ses missions ?

Chapitre 2 : Les facteurs de contingence et les outils du contrôle de gestion

Le système de pilotage de l'entreprise est composé de différents supports d'informations. Il y a en pratique les outils prévisionnels et de suivi des réalisations du contrôle de gestion. Notre objectif dans ce chapitre est de présenter ces principaux outils. Mais des facteurs de contingence influencent les choix, les actions et la construction de ces outils. C'est pourquoi, dans un premier temps, nous aborderons ces facteurs de contingence avant de traiter, dans un deuxième temps, ces différentes catégories d'outils.

2.1. Les facteurs de contingence

La place et le rôle du contrôle de gestion varient selon les spécificités et besoins d'information des entreprises. Le contexte de chaque entreprise détermine la mise en œuvre et le développement des outils de contrôle de gestion, qui peuvent être influencés par plusieurs variables. Nous retiendrons la culture d'entreprise, le style de management, la technologie et la résistance au changement comme principaux facteurs d'influence.

2.1.1. La culture d'entreprise

Selon BESCOS & al. (1997 :59), « *la culture d'entreprise est généralement définie comme un imaginaire organisationnel, c'est-à-dire un ensemble d'images, de représentations, de croyances sur l'organisation, sur son fonctionnement, sur ce qui y est bien ou mal, sur les façons de s'y comporter et d'agir* ».

La culture d'entreprise influence le comportement des membres de l'organisation. Cette influence va peser sur les manières de faire et déterminer la nature des objectifs à atteindre. Elle marquera également la conclusion des contrats d'objectifs avec les responsables de processus ou des centres de responsabilité. Les caractéristiques culturelles peuvent influencer également le système de mesure des performances dans une entreprise.

De manière plus spécifique, le mode d'avancement biennal des employés est une caractéristique culturelle. Dans un tel contexte culturel, il apparaît difficile d'accorder à un membre, par exemple, un avancement basé sur le mérite.

2.1.2. Le style de management

Il marque l'environnement interne de l'entreprise et s'articule autour des objectifs de performance. Le style de management peut être centralisé ou décentralisé. Les objectifs peuvent être négociés ou imposés. La qualité du contrôle de gestion peut être influencée par le style de management. Selon la compréhension que le dirigeant a du contrôle de gestion, l'adoption et le développement des outils appropriés peuvent être favorisés ou non.

Le style de management et l'environnement interne sont des facteurs déterminants qui influencent la mise en œuvre des outils du contrôle de gestion (ALAZARD & al. 2007 :56).

2.1.3. La technologie

Le contrôle de gestion puise les données dans le système d'information de l'entreprise. Ce système doit être construit avec les nouvelles technologies de l'information et de la communication. L'acquisition de ces nouvelles technologies nécessite des investissements et peut constituer un facteur influent.

Il importe d'ajouter que la compétence dans l'utilisation de ces nouvelles technologies est un facteur clé de succès dans le bon fonctionnement de tout système d'information et de contrôle (CUYAUBERE & al. 2004 :560).

2.1.4. La résistance au changement

La peur du changement développe une angoisse qui peut conduire les acteurs soit à une attitude de rébellion et d'agressivité, soit à un comportement passif et d'application formelle des règles (CUYAUBERE & al. 2004 :559). La conception du système de contrôle de gestion peut paraître comme une menace aux opportunités d'exploiter les failles existantes.

La résistance peut prendre souvent la forme de sabotage ou amener les acteurs à rendre inopérant et inefficace les outils construits. L'entreprise devient incapable de changement, ce qui a pour effet d'empêcher toute évolution.

2.1.5. La taille de l'entreprise

La taille de l'entreprise est un critère économique important qui contingente la construction des outils de contrôle de gestion. Selon MALO & al. (2000 : 199), les grandes entreprises avec beaucoup d'autonomie financière vont développer des outils de prévision (planification stratégique, opérationnelle et budgétisation) et des outils de suivi de l'activité (contrôle budgétaire, comptabilité de management, suivi de la performance, reporting). Il faut également souligner que dans la grande entreprise, l'importance du système d'information commande l'implantation d'ERP (Enterprise Ressources Planning). Ce qui implique de gros investissements financiers et humains. La mise en place d'ERP détermine de façon positive la construction et le développement des outils de contrôle de gestion.

Les outils développés dans les entreprises de tailles moyennes sont relativement moins importants. Cette catégorie d'entreprise n'a pas les mêmes besoins que la grande entreprise et adapte son système de contrôle sur-mesure (GIRAUD & al. 2003 : 16).

2.1.6. La stratégie de l'entreprise

Le contrôle de gestion est un instrument de mise en œuvre de la stratégie. Il part des choix stratégiques et des objectifs à long termes pour construire des plans d'action à court terme (BESCOS & al. 1997 :51). La stratégie de l'entreprise est un facteur de contingence dans la mise en place des outils de gestion. Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché. Le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations (BESCO & al.1997 :53). Par contre, si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir. Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité. Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités.

La stratégie choisie détermine fortement la construction des outils de contrôle de gestion.

2.1.7. Les structures externes

Les structures externes de contrôle (commissaire aux comptes, auditeurs externes, bailleurs de fonds, cours des comptes etc.) influencent la conception des outils de contrôle de gestion. Les informations à fournir à ces structures sont élaborées en rapport avec les exigences de chaque structure. Le contrôle de gestion doit adapter les outils lui permettant de fournir les informations selon les cas.

En plus de ces facteurs d'influence, l'entreprise doit faire face à un environnement instable, à une concurrence intensive et pouvoir être réactif et prévoir l'avenir avec certitude. Dans ce contexte, des outils pertinents du contrôle de gestion constituent un gage pour les organisations.

2.2. Les outils prévisionnels du contrôle de gestion

Nous distinguons trois grandes catégories d'outils prévisionnels : la planification stratégique, la planification opérationnelle et le budget.

2.2.1. 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 donne à l'entreprise le moyen d'agir sur le futur. C'est un instrument de motivation car 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 faiblesses de l'entreprise par rapport à la concurrence ;
- la formulation d'objectifs clairs et précis à partir de la confrontation entre les menaces et opportunités et les forces et 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 faiblesses de l'entreprise (BOUQUIN, 2001 : 304). Il est élaboré par la direction générale et est 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 10 ans. Mais l'incertitude et la turbulence de l'environnement réduit celui-ci à moins de 5 ans. 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 y a 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 plans 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. Il permet aussi de relier le processus budgétaire aux choix stratégiques.

2.2.2. 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 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 prévisionnel, 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.

2.2.3. Les budgets

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 de repérer à l'avance 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.

2.2.3.1. Définition

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 tient lieu de feuille de route pour l'entreprise* ».

Le budget est principalement exprimé en termes financiers et son horizon est réduit à une année. Il s'agit de valoriser en unités monétaires les plans d'actions pour atteindre un objectif donné à moins d'un an. Mais les principaux objectifs du budget sont d'allouer les ressources, de fixer les cibles de performances, de coordonner les activités et de contrôler la performance. Nous pouvons autrement dire que le budget se traduit concrètement par l'attribution à des responsables d'objectifs et de moyens. Il s'agit par exemple d'attribuer des objectifs de ventes, de production ou de profits à chaque responsable ; ou de fixer les normes de coûts à respecter, les normes de rentabilité, etc.

Pour atteindre ces objectifs, chaque responsable réclame des moyens qui peuvent être liés au personnel, aux équipements, au financement, à la trésorerie, etc. La préparation du budget est l'occasion d'établir un dialogue entre les responsables.

Plus fréquemment, les budgets ci-après sont établis et intégrés pour former le budget global :

- budget des ventes ;
- budget de production ;
- budget des approvisionnements ;
- budget de fonctionnement ;
- budget d'investissements ;
- budget de trésorerie.

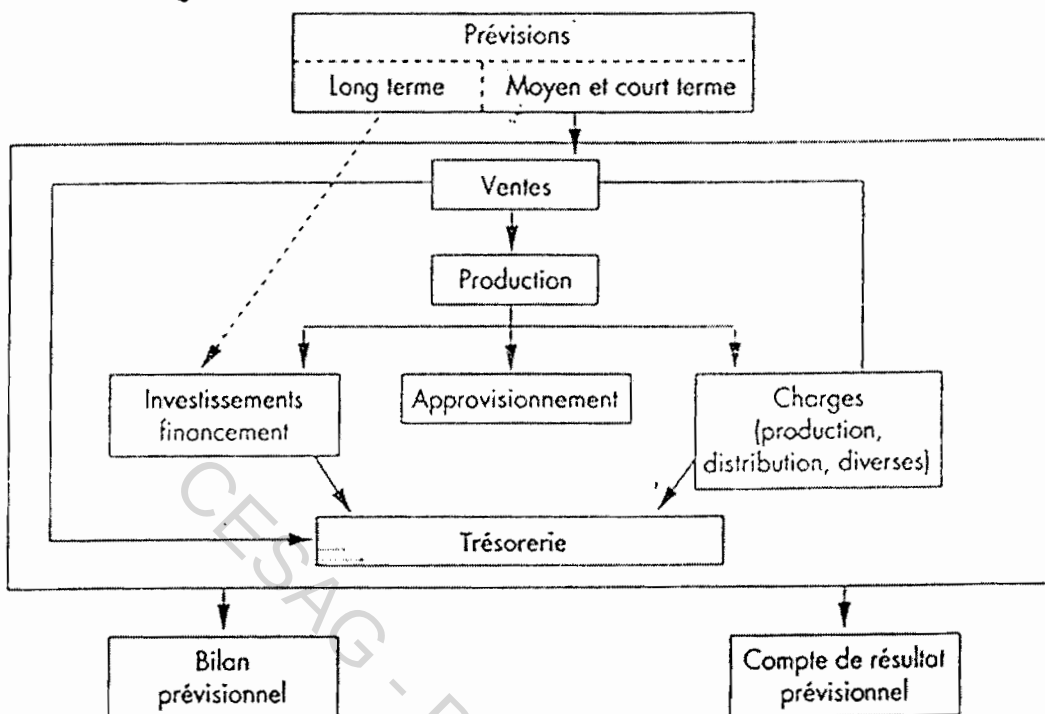
Mais la préparation de ces différents budgets doit suivre des contraintes logiques. Par exemple, le budget de ventes détermine le budget de production. Les autres budgets découlent des deux précédents.

2.2.3.2. L'élaboration des budgets

L'établissement et la mise en place des budgets ne peuvent se faire qu'à partir d'une définition claire des fonctions, des responsabilités et d'informations de qualité. Le processus doit se dérouler selon un ordre logique partant de l'étude et l'analyse de l'environnement en suivant une cohérence avec la stratégie et les objectifs de l'entreprise.

En résumé, le processus d'élaboration du budget commence avec les plans d'action pour aboutir aux états financiers prévisionnels de synthèse. Il doit garantir que les plans d'action prévus par les responsables opérationnels sont cohérents. Mais en réalité, ce processus se poursuit avec l'exécution, l'analyse des écarts, et des actions correctives amenant souvent à des ajustements budgétaires au cours de l'année d'exécution. Le contrôle de gestion est en charge de l'animation de ce processus et il doit avertir la hiérarchie dès qu'il estime que les objectifs budgétaires ne seront pas atteints. La justification des efforts de prévision se trouve dans ce contrôle, la mesure des résultats obtenus. C'est ce que nous verrons dans la section suivante.

Mais avant d'aborder la mesure des résultats, nous présentons la figure résumant les différentes étapes d'élaboration du budget.

Figure n°6 : les composantes du budget global**► Articulation des budgets**

Source : CUYAUBERE & al. (1993 :17)

Une telle démarche nécessite l'adoption d'un calendrier, l'implication de plusieurs acteurs et l'organisation du processus.

2.2.3.3. Le calendrier

La mise au point d'un calendrier fixe les étapes de l'élaboration du budget et la nature des informations à collecter. Le calendrier détermine la période couverte par la construction du budget. Il indique pour chaque période le travail budgétaire à réaliser dans les différentes fonctions de l'entreprise. Impérativement, le budget doit être terminé et avant le début de son année d'exécution. La direction est chargée de le soumettre au CA pour adoption avant la fin de son année d'élaboration.

2.2.3.4. Les acteurs

Plusieurs acteurs interviennent dans le processus d'élaboration du budget parmi lesquels on peut citer la direction générale, les autres directions et le contrôle de gestion.

- ❖ **La direction générale** : elle assure le leadership du processus. Outre la rédaction de la lettre d'orientation, elle établit les objectifs d'ensemble en s'assurant de leur compatibilité avec la mission et les buts de l'organisation. Ces objectifs sont exprimés en fonction de la performance attendue de chacune des unités administratives. C'est la direction générale qui est responsable de la présentation du budget au CA ;
- ❖ **Les autres directions** : elles sont responsables des plans d'action quantifiés ainsi que la définition des moyens nécessaires à la réalisation des objectifs.
- ❖ **Le contrôle de gestion** : Il conçoit les documents de collecte d'informations budgétaires et rédige le manuel d'utilisation et les procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées. Il est chargé de diriger les documents vers les unités concernées, les récupérer, les analyser et les consolider. Il participe à l'arbitrage budgétaire.

L'ensemble du personnel participe au processus budgétaire. Certaines entreprises ont mis en place la direction par objectifs (DPO) ou la direction participative par objectifs pour amener l'ensemble des acteurs de l'entreprise à s'impliquer dans la définition des objectifs. Les besoins d'estime et d'épanouissement des individus se trouveront réalisés.

Après cette description de la procédure budgétaire, nous allons identifier maintenant les outils de suivi des réalisations budgétaires.

2.3. Les outils de suivi des réalisations

Le budget constitue la dernière étape de la planification opérationnelle et la première du contrôle. C'est pourquoi la mise en œuvre du budget doit être suivie et analysée. C'est le rôle du contrôle de gestion d'assurer cette technique budgétaire. Pour cela, il lui faut comparer les réalisations aux prévisions initiales, identifier les causes d'écarts et prendre des décisions susceptibles de faire disparaître ces écarts ou d'en minimiser les impacts. Ce travail n'est possible que lorsque certains outils de suivi sont développés. Il s'agit, entre autre, du contrôle budgétaire, des tableaux de bord et de la comptabilité de management.

2.3.1. 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 on le peut, les responsabilités de gestion. Le contrôle budgétaire consiste à comparer, de façon permanente, 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 de l'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 des mesures correctives nécessaires. Il doit également garantir la coordination des plans d'action entre eux et permettre de s'assurer que la consolidation de ces plans d'action sera conforme à l'objectif de performance globale.

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 seuls les 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 suivant 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 au même titre que les autres outils de pilotage de l'entreprise à savoir le tableau de bord et les indicateurs de performances.

2.3.2. 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. Sa définition relève du contrôle de gestion qui devra le négocier avec son utilisateur (le contrat d'objectifs). Il permet aux responsables de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent. Selon BOUQUIN (2001 : 398), le tableau de bord répond à une triple question :

- l'état du système et son évolution constatée sont-ils normaux, par référence aux objectifs poursuivis ?
- les délégations s'exercent-elles dans les conditions d'efficacité désirées ?
- la situation actuelle va-t-elle durer ?

Les objectifs du tableau de bord sont donc de fournir une information aux différents responsables d'une entreprise, donner à chacun l'information dont il a besoin pour piloter la performance de son unité et constituer un outil de pilotage réactif, qui délivre l'information rapidement et de façon ciblée. Le tableau de bord est utilisé pour voir, comprendre et apprécier les situations. Il permet d'évaluer l'importance des variations et des écarts, et en faire le suivi ainsi que de localiser les problèmes, décider et agir.

Le tableau de bord repose sur les points clés de gestion. C'est un outil d'aide à la décision et à la prévision conçu pour analyser la performance. Il doit être à la fois synthétique et suffisamment complet pour traiter l'ensemble des points clés de gestion. C'est un instrument de contrôle et de comparaison par rapport aux objectifs. C'est pourquoi il joue un rôle important pour le contrôle de gestion.

Nous avons souligné que le tableau de bord est formé d'un ensemble d'indicateurs. Nous ne pouvons donc pas passer sous silence la définition d'un indicateur.

Selon ALAZARD & al. (2007 : 643), « *un indicateur est une information, ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses* ». En matière de gestion, un indicateur est une donnée permettant de rendre objectif une situation, de rendre ses caractéristiques lisibles et interprétables. Les indicateurs doivent permettre de fixer des cibles traduisant les objectifs définis en commun par la hiérarchie et de mesurer les réalisations par rapport à ces cibles. Ils permettent d'orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance et de nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques.

Les indicateurs sont classés selon plusieurs critères. Ainsi, on distingue :

- les indicateurs d'environnement ou de situation qui décrivent le contexte dans lequel opèrent les entreprises ;
- les indicateurs de moyens qui indiquent le volume ou le coût des moyens utilisés dans le processus de production. Ils ont une utilité essentiellement opérationnelle ;
- les indicateurs d'activité ou de production qui sont destinés à mesurer le résultat direct du processus productif ;
- les indicateurs de performance, ils peuvent s'apprécier selon l'impact, l'effet et la qualité. L'approche de la performance sera développée dans la section suivante.
- les indicateurs d'efficience (productivité) ; le souci est la bonne utilisation des moyens engagés au regard des réalisations obtenues. Progrèsse-t-on vers l'optimisation dans l'utilisation des moyens employés?
- Les indicateurs d'efficacité qui relèvent par essence du pilotage et mesurent le taux d'atteinte des cibles.

Chaque catégorie d'indicateurs regroupe plusieurs indicateurs donnant chacun une information spécifique. Ces indicateurs doivent être lisibles, compréhensibles, clairs, immédiatement interprétables. Ils doivent être facilement contrôlables.

Le tableau de bord est donc un document rassemblant, de manière claire et synthétique, plusieurs indicateurs choisis pour aider à décider et contrôler les actions d'une entité. Dans sa conception actuelle, le tableau de bord doit intégrer des indicateurs financiers et non

financiers pour mesurer la performance d'une organisation. C'est le tableau de bord prospectif (TBP) ou balanced scorecard (BSC), dont l'objectif est d'offrir une vision équilibrée de la performance. Le BSC est un outil permettant de mesurer et de modéliser la performance globale d'une entreprise. Pour DIOP (2008 :26), « *un tableau de bord équilibré (A balanced scorecard) et prospectif, est un système de mesure de performance qui réalise un équilibre entre des indicateurs financiers et des indicateurs opérationnels (non financiers), relie les performances aux récompenses, et reconnaît explicitement la diversité des intérêts des parties prenantes (Stakeholders) de l'entreprise* ». Il est construit autour de quatre axes interdépendants de la performance qui sont donnés par le tableau suivant:

Tableau n°2 : les quatre axes de la performance inspiré de Kaplan et Norton

Axe financier	Rendement à long terme (différenciation selon les DAS)
Axe clients	Satisfaction des clients (segmentation)
Axe processus internes	Innovation, production, maintenance
Axe apprentissage organisationnel	Innovation, production, maintenance, système, procédure

Source : MALO & al. (2000 : 185)

A la lumière de ce développement sur les tableaux de bord et les indicateurs qui sont construits dans le but de mesurer et de la piloter la performance, nous allons nous intéresser à d'autres outils de suivi, notamment la comptabilité par activité le reporting et le système d'information.

2.3.3. 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 des activités de celle-ci. Toutes les dépenses sont prévues 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 réalisé 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 par un découplage de l'entreprise.

2.3.4. 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 une mission de compte rendu et constitue un outil du contrôle de gestion. La fourniture d'information pour le pilotage du groupe se fait à travers le reporting (PIGE & al. 2003 :16).

Pour concevoir et mettre en œuvre le système de reporting, le contrôle de gestion doit définir avec précision les attentes des destinataires et établir en collaboration avec les directions opérationnelles les indicateurs susceptibles d'apporter l'information demandée par les destinataires. Il doit également vérifier la disponibilité ou la difficulté de la mesure de cette information.

2.3.5. Le système d'information de gestion

L'expression "système d'information" est souvent associée à l'informatique. Un système d'information représente l'ensemble des éléments participant à la gestion, au stockage, au traitement, au transport et à la diffusion de l'information au sein d'une organisation. Le contrôle de gestion a besoin de traiter, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser dans les méthodes, les procédures de contrôle et de les analyser pour tirer des conclusions. Il doit les rechercher dans le système d'information de gestion. Mais, qu'entend-on exactement par système d'information de gestion ?

Un système d'information de gestion est une série de procédures et d'actions effectuées pour saisir des données brutes, les transformer en information utilisable et transmettre cette information aux utilisateurs sous une forme adaptée à leurs besoins. Il repose sur la mise en place d'indicateurs permettant de suivre en permanence les principaux résultats des divers secteurs d'activité d'une organisation par rapport aux prévisions, objectifs et budgets. Le système d'information de gestion constitue une source de matières premières pour le contrôle de gestion qui y tire les données, traite ces données en information et rend cette information disponible pour le dirigeant et les autres utilisateurs.

Selon BOUIN & al. (2004 :54), « le contrôleur de gestion, au carrefour des informations internes et externes utiles pour le pilotage de l'entreprise, a un rôle majeur stratégique et opérationnel à jouer quant à la maîtrise des informations tant internes qu'externes ». Il est le garant de la fiabilité, de la cohérence et de l'utilité des données. A ce titre, il a un rôle important en matière de système d'information.

Figure n° 7 : entrées et sorties d'un SIG

Source : nous-mêmes

Les données brutes de gestion sont transformées par le contrôle de gestion en information destinée aux managers.

Un système complet d'information de gestion regroupe tous les systèmes mis en œuvre par une institution pour produire les informations qui guident la direction dans ses choix et ses actions. Il est en général essentiellement ou entièrement informatisé et nécessite des programmes informatiques pour saisir et fournir les informations requises.

Ces différents outils participent tous au pilotage de la performance mais à des niveaux ou à des stades différents. Le contrôle de gestion est responsable avec les directions opérationnelles de la conception, de la mise en œuvre et de la cohérence de ces outils de pilotage de la performance dans l'entreprise. Mais que recouvre le concept de performance et quelles sont ses modalités d'évaluation?

2.4. L'évaluation de la performance

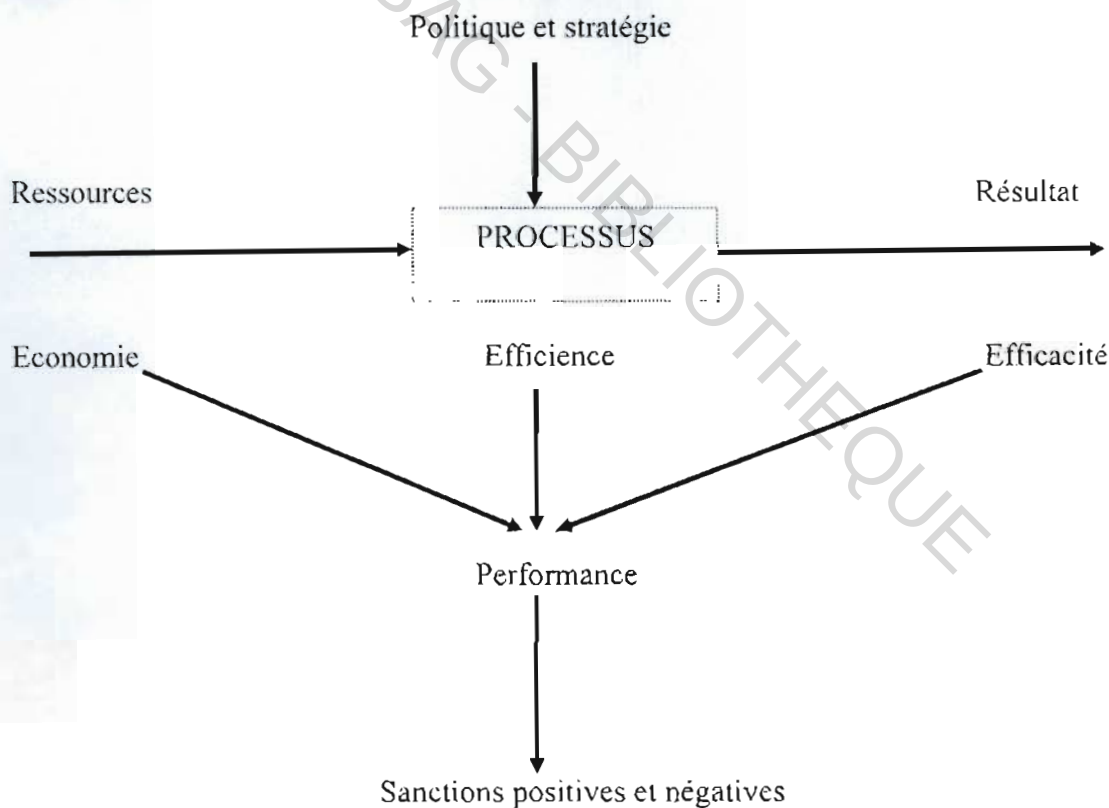
Avant de définir la performance dans le domaine de la gestion, nous allons revenir sur le sens commun du mot. La performance, dans le langage courant désigne le succès ou l'exploit. C'est donc le résultat d'une action ou d'un fonctionnement. La performance dans le domaine de la gestion peut être définie comme la réalisation des objectifs de l'entreprise. Cela implique l'existence d'un référent : le but poursuivi. Toujours dans le domaine de la gestion, l'économie, l'efficacité, et l'efficience déterminent la performance. Elle est donc multidimensionnelle. De même, les actionnaires de l'entreprise, ses clients, les dirigeants et les employés ont des visions différentes de la performance. Il n'y a aucune raison, à priori, pour qu'ils poursuivent le même but. La conception de la performance semble donc subjective. Son pilotage devient difficile sans un travail préalable de discernement et de hiérarchisation des axes de cette performance.

Pour piloter la performance, il est nécessaire, pour le contrôle de gestion, de mettre en œuvre et de façon cohérente des dispositifs de mesure. Selon GIRAUD & al. (2002 :47), la construction d'un système de mesure de la performance implique le respect d'un certain nombre de principes. Ils préconisent :

- un principe de pertinence de la mesure ;
- un principe de contrôlabilité ;
- un principe de fiabilité ;
- un principe de simplicité et de lisibilité ;
- un principe de sélectivité.

Le système de mesure disponible va influencer le comportement des acteurs et orienter le fonctionnement de l'entreprise. Le système ainsi construit peut être représenté comme suit :

Figure n° 8 : système de mesure de la performance



Source : BOUQUIN : 2001 : 179

Ce système de mesure, qui tient compte des activités et des individus, nous permet de cerner la définition de la performance organisationnelle. En effet, pour GIRAUD & al. (2002 : 51), « on définira ainsi la performance organisationnelle comme un rapport entre une production de valeur (ou une efficacité opérationnelle) et une consommation de ressources ».

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 :

- 1) elle ne peut résulter d'un indicateur unique, qui ne mesurerait par exemple que les résultats ;
- 2) elle doit porter distinctement sur les quatre types de ressources utilisées dans le processus :
 - les informations ;
 - 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 que nous avons développé plus haut : le contrôle budgétaire et le tableau de bord prospectif avec ses quatre axes de performance.

Nous avons présenté les principaux outils de pilotage que l'on peut trouver au sein d'une organisation. Nous avons également, à chaque fois, montré la place et le rôle du contrôle de gestion dans la conception et la mise en œuvre de chaque outil. Après cette description, appuyée par une revue de la littérature, que nous avons effectuée, nous pouvons passer à la conception de la méthodologie devant nous conduire à résoudre la question fondamentale de notre problématique.

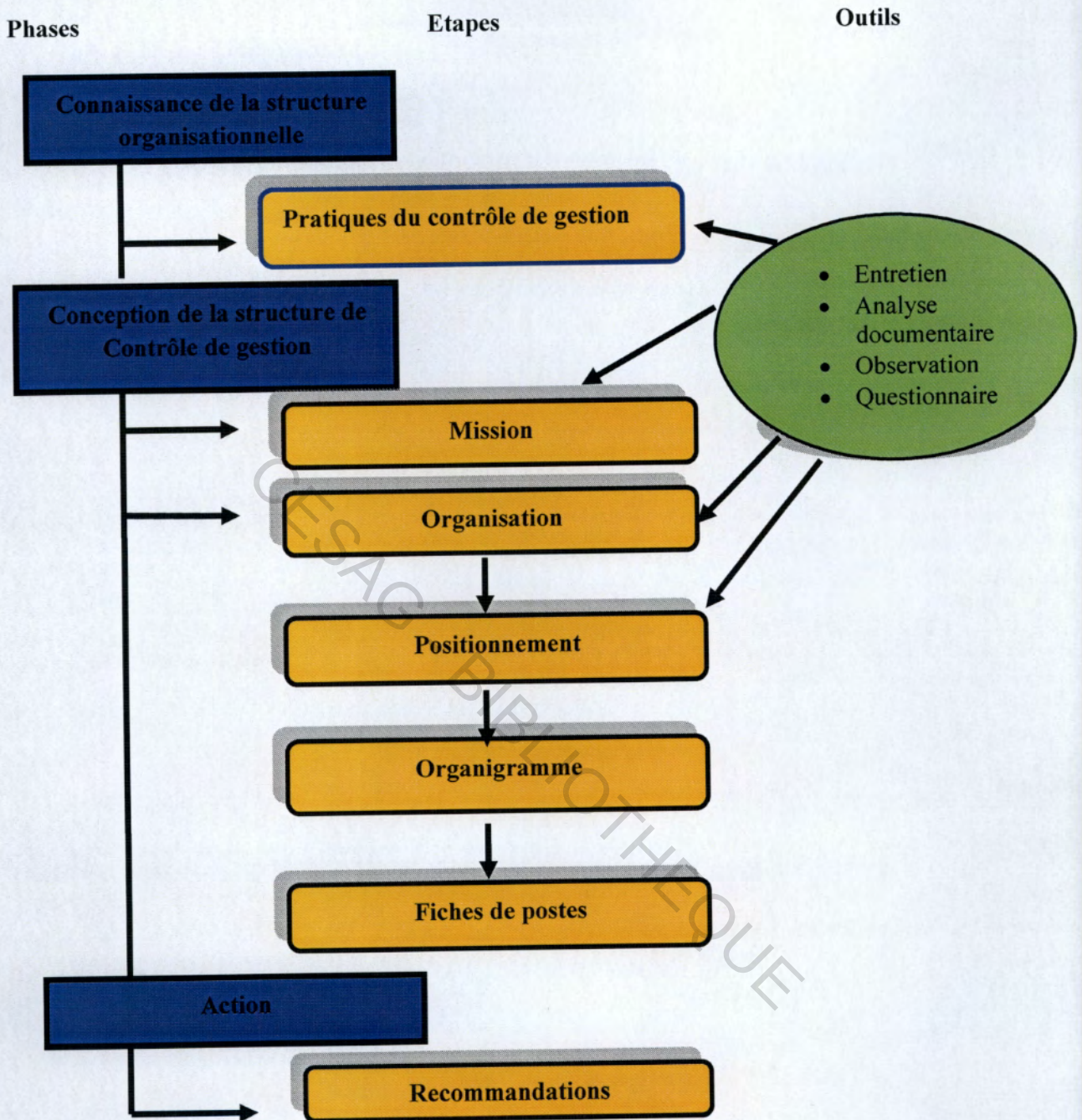
Chapitre 3 : méthodologie de l'étude

Après avoir présenté le contrôle de gestion, ses objectifs, son organisation et ses différents outils, nous pouvons aborder la phase de conception de la structure de contrôle de gestion à l'ONEA en présentant notre modèle d'analyse. Ce modèle d'analyse tient compte d'une variable dépendante qui est la structure organisationnelle de l'entreprise. Elle subit l'influence des autres variables qui sont ainsi qualifiées d'indépendantes.

Notre démarche nous permettra dans un premier temps de prendre connaissance de l'ONEA et de faire l'état des lieux en matière de contrôle de gestion dans l'entreprise. Dans un deuxième temps, il nous permettra également de procéder à une analyse des forces et des faiblesses du système existant ainsi que de présenter le résultat de notre réflexion, la conception de la structure. Enfin, dans cette démarche, nous formulerons des recommandations en vue de sa mise œuvre. .

Les données collectées dans le cadre de cette démarche seront analysées pour ressortir les forces et les faiblesses du système en place. Les outils de collectes suivantes seront utilisés : l'entretien, la recherche et l'analyse documentaire, l'observation et l'enquête par le questionnaire.

3.1. Le modèle d'analyse

Figure n° 9 : Modèle d'analyse

Source : nous-mêmes

Notre méthodologie de recherche comporte trois (3) phases en sept étapes. Dans la première phase, nous ferons connaissance de la structure organisationnelle de l'ONEA. Elle nous permettra de faire l'état des lieux en matière de contrôle de gestion, le diagnostic de l'existant. A l'issue de cette phase, nous commencerons les cinq (5) étapes de la deuxième (2^{ème}) phase de notre recherche. Nous présenterons le résultat de notre réflexion dans cette phase. Notre

méthodologie se terminera par des recommandations que nous formulerons dans la troisième (3^{ème}) phase.

3.2. Les outils de collectes 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 pratiques en matière de contrôle de gestion, qui constitue pour nous une base pour la conception de la structure chargée du contrôle de gestion. Les outils utilisés seront ceux que nous avons mentionnés 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, de mieux comprendre son organisation, ses missions, ses activités et son contrôle interne. Aussi, aurons nous des entretiens avec le DG, Le SG, le DF, le chef du département qualité, le chef du service budget et planification financière, le chef du service planification et mobilisation des investissements. 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 programmation, le contrôle budgétaire, les aspects organisationnels et le contrôle de gestion servira de support.

3.2.2. Le questionnaire

C'est est un outil d'investigation destiné à recueillir auprès du répondant des informations relatives à ses activités. Il a pour but de comprendre les activités au sein de l'entreprise et de connaître les pratiques en matière de contrôle de gestion à l'ONEA. Le questionnaire sera, dans un premier temps, soumis à plusieurs personnes ressources de l'ONEA impliquées dans le sujet traité. Dans un deuxième temps, nous effectuerons la collecte de ce questionnaire. Les personnes à choisir seront des utilisateurs et des fournisseurs d'information du système de contrôle de gestion.

Tableau n° 3 : Récapitulatif des personnes interrogées (questionnaire et entretien)

Directions	Population	Echantillon	Pourcentage
Service Budget et Planification Financière	3	3	100%
Service Comptabilité	3	3	100%
Service Trésorerie	2	2	100%
Service Planification et Mobilisation des Investissements	1	1	100%
Département audit interne	3	2	67%
Directeur Général	1	1	100%
Secrétaire Général	1	1	100%
Directeur Financier	1	1	100%
Responsable Qualité	1	1	100%

Source : nous-mêmes

3.2.3. Recherche et analyse documentaire

Nous collecterons au près de l'institution les rapports d'activités 2006 et 2007, la décision portant organisation et fonctionnement de l'ONEA et l'organigramme ainsi que le statut. Nous prendrons aussi en compte plusieurs ouvrages qui traitent de notre thème pour asseoir le cadre théorique de notre étude. La liste de ses ouvrages sera donnée dans la bibliographie.

3.2.4. L'observation

Nous observerons le déroulement des processus, des activités et des tâches dans l'entreprise pour augmenter notre connaissance de celle-ci. Nous participerons à la réalisation de certaines activités. L'observation nous permettra de voir la manière dont les données sont collectées et traitées au niveau de l'ONEA, particulièrement au Service Budget et Planification Financière. Nous en tirerons notre opinion sur la qualité des informations collectées dans le cadre du diagnostic de l'existant.

3.2.5. 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 de la pratique du contrôle de gestion. Elles serviront également à concevoir la nouvelle structure du contrôle de gestion. L'analyse des données permettra de confronter les résultats auxquels nous aurons abouti aux conclusions de l'analyse théorique du contrôle de gestion. 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 contrôle de gestion, la présentation du résultat de notre conception et les recommandations pour une mise en œuvre de ce résultat.

Conclusion de la première partie

Cette première partie de nos travaux, fondée sur une revue de la littérature et la méthodologie de recherche nous a permis d'aborder les aspects théoriques du contrôle de gestion. Ainsi, nous avons passé en revue quelques définitions du concept de contrôle de gestion, d'évaluer les objectifs qui lui sont attribués et de présenter son fondement théorique. Nous avons également ressorti ses principaux outils. Cela nous a permis de 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 un socle nécessaire au traitement de la problématique que nous avons posée, notamment la conception d'une structure de contrôle de gestion à l'ONEA.

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 l'ONEA, un état des lieux en matière de contrôle de gestion suivie d'une analyse des forces et des faiblesses ainsi que la présentation du résultat de notre conception.

PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

Introduction de la deuxième partie

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 contrôle de gestion qui doit garantir leur cohérence avec les objectifs fixés. Cependant, l'existence et/ou le développement de la fonction contrôle de gestion, varie d'une entreprise à une autre.

Notre objectif dans cette partie est de mettre en lumière les différents outils de contrôle de gestion existants à l'ONEA, d'analyser leurs forces et leurs faiblesses pour aboutir à la conception d'une structure répondant aux besoins de pilotage de l'ONEA. Pour ce faire, notre développement s'effectue dans les chapitres suivants :

- dans le chapitre 4, nous présenterons l'ONEA. Il s'agira pour nous de présenter, de manière générale, les missions, les activités et l'organisation de l'entreprise. Cette présentation nous permettra de poursuivre le déroulement de notre méthodologie;
- à travers le chapitre 5, il s'agira de décrire les pratiques actuelles du contrôle de gestion et d'effectuer une analyse de l'existant, d'où découlera une mise en évidence des forces et des faiblesses du système ainsi que l'évaluation des risques;
- enfin au chapitre 6, il s'agira de mener une profonde réflexion devant aboutir à formaliser une structure de contrôle de gestion à l'ONEA. Nous indiquerons dans ce chapitre un plan d'action et les recommandations à entreprendre pour implanter tout le système du contrôle de gestion dans le but de favoriser l'émergence d'un véritable système de pilotage de la performance.

Chapitre 4 : Présentation de l'ONEA

L'Office National de l'Eau et de l'Assainissement (ONEA) est une Société d'Etat à caractère stratégique. Sa vocation première consiste à mettre à la disposition des populations des centres urbains et semi-urbains de l'eau potable. Il obéit donc aux contraintes liées au service public.

Notre objectif dans le chapitre est de donner une présentation générale de l'ONEA à travers ses missions et activités ainsi que son organisation et son mode de fonctionnement. Nous apprécierons à travers des chiffres importants l'évolution économique de l'entreprise au cours des cinq dernières années. Nous terminerons le chapitre par un état des lieux des outils du contrôle de gestion mis en œuvre dans l'entreprise.

4.1. Description de l'entité

L'Office National de l'Eau et de l'Assainissement (ONEA) est régi par la loi n°025/99/AN du 16 novembre 1999 portant réglementation des sociétés à capitaux publics et les dispositions de l'acte uniforme relatif aux droits des sociétés commerciales.

L'ONEA a été créé par décret n°94-391/PRES/MICM/EAU du 02/11/1994. C'est une Société d'Etat (SE) au capital de trois milliards quatre vingt millions (3 080 000 000) de FCFA avec Conseil d'Administration. Son capital est totalement détenu par l'Etat burkinabé et il intervient dans les secteurs d'activités de l'eau et de l'assainissement.

4.1.1. Historique

Les premières installations d'adduction en Eau Potable (AEP) furent réalisées en Haute Volta (actuel Burkina Faso) à partir de 1945 à Bobo-Dioulasso. D'autres travaux d'adduction en eau potable de la ville de Ouagadougou furent réalisés de 1951 à 1952. L'Energie de l'Afrique Occidentale Française (EAOF) fut créée pour gérer ces premières installations d'eau et d'électricité.

En 1960, avec l'avènement de l'indépendance, la Société Africaine d'Electricité (SAFELEC) fut créée pour remplacer l'EAOF et est chargée de gérer les installations d'eau et d'électricité.

Le 06 septembre 1968, la SAFELEC fut nationalisée et devient la VOLTELEC. Le 1^{er} Janvier 1970, la gestion cumulée des activités d'eau et d'électricité fut séparée. La Société Nationale des Eaux (SNE) fut créée à cette date et avait en charge la production et la distribution d'eau dans les centres urbains et semi-urbains du pays. En outre, elle devait étendre ses activités dans les villes du pays.

Le décret n°77/006/PRES du 24/04/1977 mis fin aux activités de la SNE et consacra la création de l'Office National de l'Eau (ONE) sous le statut juridique d'établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC). Le 1^{er} novembre 1977, l'Office National de l'Eau (ONE) démarra ses activités.

Le décret 84/CNR/PRES du 10 octobre 1984 portant organisation du Ministère de l'eau étend les activités de l'ONE à l'assainissement. L'ONE devient alors l'ONEA : l'Office National de l'Eau et de l'Assainissement. Les missions de l'ONEA s'étendent désormais aux eaux usées et excréta. Le 2 novembre 1994, il sera par la suite transformé en société d'Etat par décret n° 94-391/PRES/MICM/EAU.

4.1.2. Missions de l'ONEA

L'Office National de l'Eau et de l'Assainissement (ONEA) est une société d'Etat régie par la loi n°025/99/AN du 16 novembre 1999 portant réglementation générale des sociétés à capitaux publics et les dispositions de l'acte uniforme relatif aux droits des sociétés commerciales. Il intervient dans les secteurs d'activités de l'eau potable et des eaux usées et excréta.

Le décret n°94/391/PRES/MICM/EAU portant transformation de l'ONEA en société d'Etat assigne deux missions principales à l'ONEA, regroupées en deux volets :

- un volet eau, où l'ONEA est chargé de la création, la gestion et la protection des installations de captage, d'adduction, de traitement et de distribution d'eau potable pour les besoins urbains et industriels ;
- un volet assainissement pour lequel la mission de l'ONEA consiste en la création, la promotion et l'amélioration ainsi que la gestion des installations d'assainissements collectifs, individuels ou autonomes pour l'évacuation des eaux usées et des excréta en milieu urbain et semi urbain.

Pour réaliser ces missions, l'ONEA est chargé d'assurer :

- la mise en place, l'exploitation, la maintenance des installations relatives à sa mission ;
- l'appui à la mise en place d'équipements individuels ou autonomes ;
- la préservation de la potabilité minimale exigible pour l'eau de boisson ;
- la mise en œuvre et l'application de la police des ressources en eau potable qu'il exploite ;
- la conception et la mise en œuvre des programmes de développement se rapportant à sa mission.

L'ONEA est consulté sur les études ou travaux menés par les services publics ou privés et relevant de son ressort. Il peut également participer directement ou indirectement à toute forme d'activités pouvant se rattacher à son objet social.

Pour faciliter la réalisation de ses missions, l'ONEA a conclu un contrat plan avec l'Etat dans lequel les obligations de chaque partie sont précisées.

Dans ce contrat plan, l'ONEA, s'engage à :

- optimiser l'exploitation des ressources en eau mises à sa disposition et à assurer leur protection et conservation. A cet effet, il élaborera et assurera le suivi et l'application des programmes annuels d'exploitation des ressources.
- poursuivre sa politique visant à distribuer l'eau potable disponible d'une manière équitable ;
- mettre en évidence le nombre d'analyse (bactériologiques et physico-chimiques) et le pourcentage de tests dont les résultats sont conformes aux normes nationales ;
- maintenir le rendement des installations d'approvisionnement en eau potable ;
- mettre en œuvre le plan stratégique d'assainissement des eaux usées et excréta des villes de Ouagadougou et de Bobo-Dioulasso ;
- assurer la promotion des installations d'assainissement pour l'évacuation des eaux usées et des excréta ;

Les engagements de L'Etat sont relatifs à l'exploitation des ressources en eau, la fiscalité, la politique de développement du secteur, les procédures de recouvrement des consommations d'eau de l'Etat, les créances et la gestion du personnel.

Le suivi des réalisations des obligations de chaque partie est évalué par un comité représenté par des membres du ministère en charge de l'eau et de l'ONEA. Ce comité se réunit deux fois par an. Le contrat a une durée de trois ans renouvelables.

4.1.3. Quelques chiffres importants

Pour terminer cette partie sur la présentation de l'entité, nous allons, grâce à quelques indicateurs, montrer l'évolution économique de l'ONEA depuis les cinq dernières années.

4.1.3.1. Au plan de l'exploitation

L'ONEA a connu une forte progression de son activité au cours de ces dernières années. Le nombre d'abonnés actifs au service de l'eau a plus que doublé passant de 53 000 au début de l'an 2000 à 146 000 à la fin de l'année 2007. L'activité est très concentrée à la capitale Ouagadougou qui compte ainsi 70% environ du nombre total d'abonnés. Quant à l'assainissement des eaux usées et excréta, la ville de Ouagadougou dispose d'un réseau d'égout comptant 140 raccordements et d'une station d'épuration par lagunage.

4.1.3.2. Au plan financier

Le chiffre d'affaires de l'ONEA est composé des ventes d'eau, des travaux facturés, des services vendus et des produits accessoires. Le tableau ci-après donne l'évolution de certains importants au cours des cinq dernières années.

Tableau n° 4: l'évolution du chiffre d'affaires, du résultat et de la masse salariale.

(En million de francs)

Elément	2003	2004	2005	2006	2007
Chiffre d'affaires	13.908	15.228	17.152	18.468	20.410
Résultat net	547	513	258	1.106	704
Masse salariale	2.556	2.533	2.908	2.028	3.143

Sources : états financiers : 2004 ; 2005 ; 2006 ; 2007.

4.1.3.3. Au plan de l'effectif

L'effectif correspond au nombre de salariés effectivement employés par l'ONEA, quels que soient la forme, la durée, le caractère permanent ou à temps partiel du contrat. L'évolution de l'effectif de l'ONEA, au cours des cinq dernières années, est donnée dans le tableau suivant en considérant la classe sociale et le genre des employés :

Tableau n° 5 : effectifs de l'ONEA des cinq dernières années

Année Classe	2003		2004		2005		2006		2007	
	M	F	M	F	M	F	M	F	M	F
Cadres	46	3	49	4	50	4	48	4	54	5
Agents de maîtrise	79	23	95	32	94	32	85	34	90	37
Agents d'exécution	416	36	439	39	433	39	423	39	436	39
Total par sexe	541	62	579	75	577	75	556	77	585	81
Total	603		654		656		633		666	

Source : nous-mêmes, en compilant des données fournies par la DRH

4.1.4. Organisation générale de l'ONEA

L'organisation générale et le fonctionnement de l'ONEA reposent sur sa structure. Le concept de structure est défini comme la somme totale des moyens employés pour diviser le travail en tâches distinctes et pour, ensuite, assurer la coordination nécessaire entre ces tâches. Nous présenterons la structure organisationnelle de l'ONEA à travers d'abord son organisation générale et ensuite son fonctionnement.

4.1.4.1. Tutelle de l'ONEA

L'Office National de l'Eau et de l'Assainissement est une société d'Etat placée sous la tutelle de trois ministères :

- une tutelle technique du Ministère chargé de l'eau;
- une tutelle financière du Ministère chargé des finances ;

- une tutelle de gestion du Ministère chargé du commerce.

L'organe suprême est l'Assemblée Générale des Sociétés d'Etat qui est une instance de décision. Elle délibère à l'occasion de sa session annuelle sur toutes les questions relatives à la vie des sociétés d'Etat. L'Assemblée Générale des Sociétés d'Etat est à l'image de l'Assemblée Générale dans les sociétés régies par l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales de l'OHADA. Elle réunit, sous la présidence du chef du gouvernement, l'ensemble des sociétés à participation publique.

L'organe d'administration est le Conseil d'Administration (CA), qui est composé de neuf (9) membres nommés par décret pris en Conseil des Ministres. Le CA se réunit au moins deux (2) fois par an pour approuver respectivement les états financiers annuels de l'exercice écoulé ainsi que le budget et programme d'activité de l'exercice à venir. Il peut se réunir à tout moment en cas de besoin sur convocation de son président ou du tiers au moins de ses membres. Le Conseil est obligatoirement saisi de toutes les questions d'importance pouvant influencer la marche générale de la société. Il délègue certains de ses pouvoirs au Directeur Général qui assure quotidiennement la gestion technique, administrative et financière de la société.

4.1.4.2. Organe de Gestion de l'ONEA

La Direction Générale (DG) est chargée de la gestion technique, administrative et financière de l'ONEA et est représentée par une personne physique ayant reçu qualité à cet effet et nommée par décret pris en Conseil des Ministres. Cette personne est désignée par le terme Directeur Général. Celui-ci détient sur délégation du CA, les pouvoirs les plus étendus pour gérer l'ONEA et l'engager dans les actes de la vie civile. Il prend, dans les cas d'urgence qui nécessitent un dépassement des attributions normales, toutes mesures conservatoires nécessaires, à charge pour lui d'en rendre compte au Président du Conseil d'Administration dans les plus brefs délais.

Le Directeur Général est assisté dans sa mission par un Secrétaire Général et des conseillers techniques.

La Direction Générale regroupe les Directions Centrales suivantes :

- Direction Financière,
- Direction des Ressources Humaines,
- Direction de l'Exploitation,
- Direction de l'Assainissement,
- Direction Clientèle,
- Direction de la Planification et des Investissements,
- Direction de l'Audit et de la Qualité,
- Direction de Projet : la Maîtrise d'Ouvrage de Ziga.

A la Direction de l'Exploitation sont rattachées :

- la Direction Régionale de Ouagadougou,
- la Direction Régionale de Bobo-Dioulasso,
- la Direction Régionale du Nord/Ouest,
- la Direction Régionale du Nord/Est.

Comme toutes les sociétés d'Etat, l'ONEA dispose de l'autonomie de gestion financière. Ses sources de financement proviennent du capital, de subventions, des emprunts et de son activité.

Chapitre 5 : Description et analyse de la pratique du contrôle de gestion à l'ONEA

Dans ce chapitre, nous décrirons, dans un premier temps, les outils existants en matière de contrôle de gestion à l'ONEA. Il s'agira de présenter les missions et les procédures existantes dans les différents services de l'ONEA qui utilisent des outils du contrôle de gestion. Dans un deuxième temps, nous ferons une analyse de l'état des lieux afin de faire ressortir les forces et les faiblesses du système actuel. Nous terminerons le chapitre par une identification des risques liés aux faiblesses de la pratique du contrôle de gestion.

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

La pratique en matière de contrôle de gestion est diffuse dans plusieurs directions de l'ONEA, notamment au service budget et planification de la direction financière, au service mobilisation des financements de la direction de la planification investissements, aux départements qualité et audit interne de la direction de l'audit et de la qualité.

Il est donc important de nous appesantir sur cette pratique. C'est dire qu'il nous faut d'abord définir les missions assignées à ces services et ensuite décrire les procédures existantes.

5.1.1. Les missions des services

La décision n°2007 /0015 portant organisation et fonctionnement de l'ONEA précise les missions des services respectifs suivants : le service budget et planification financière, le service mobilisation des financements, le département qualité et le département audit interne.

5.1.1.1. Le service budget et planification financière

Le Service Budget et Planification Financière est rattaché à la Direction Financière et a pour missions :

- d'organiser l'élaboration des comptes prévisionnels et le suivi budgétaire ;
- d'appliquer le système de gestion budgétaire ;
- d'assurer le contrôle de gestion ;

- de réaliser les analyses dans tous les domaines de gestion pour la planification stratégique ;
- d'élaborer les projections financières à court, moyen et long terme.

5.1.1.2. Le Service Planification et Mobilisation des Financements

Le Service Planification et Mobilisation des Financements est rattaché à la Direction de la Planifications et des Investissements. Il a pour missions :

- de concevoir les orientations et la démarche d'élaboration des plans stratégiques et des plans de développement ;
- d'élaborer le plan d'investissement glissant de l'ONEA et le mettre à jour ;
- d'élaborer le budget d'investissement annuel sur la base du plan d'investissement glissant ;
- de consolider les plans d'actions des unités organisationnelles dans le plan stratégique et dans le plan de développement et en suivre la réalisation pour le compte de la Direction Générale ;
- de réaliser les études économiques et financières en rapport avec le plan d'investissement ;
- de réaliser les études de formulation et d'identification des projets ;
- de tenir un fichier sur les recherches de financements ;
- de réaliser les études prospectives en rapport avec les activités de l'ONEA ;
- de participer aux études générales de tarification ;
- de préparer les dossiers techniques et financiers des contrats de prestations de service (contrats d'affermage) ;
- de suivre l'exécution des protocoles de partenariat.

5.1.1.3. Le Département Qualité

Le Département Qualité est rattaché à la Direction de l'Audit et de la Qualité 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 de la qualité ;
- de gérer les audits qualité et les auditeurs qualité ;

- de gérer le processus d'amélioration continue ;
- de coordonner le déploiement de la politique qualité ;
- de gérer les formations qualité ;
- d'assurer la promotion de la qualité ;
- d'assurer le suivi du contrat plan, l'élaboration et le suivi des indicateurs pour le pilotage de la société.

5.1.1.4. Le Département Audit Interne et Organisation

Département Audit Interne et Organisation est rattaché à la Direction de l'Audit et de la Qualité et a pour missions :

- d'apprécier la fiabilité et la sincérité des informations ;
- de juger de l'efficacité et de la suffisance des mesures prises en vue d'assurer la sécurité physique des opérations de l'entité ;
- de garantir l'intégrité physique du patrimoine de l'entité ;
- de juger de l'efficacité des systèmes d'information.
- d'assurer la fiabilité du contrôle interne ;
- de réaliser les audits

5.1.1.5. Le Service Comptabilité

Le service comptabilité est rattaché à la direction financière et a pour missions :

- de tenir la comptabilité générale de l'entreprise ;
- de tenir la comptabilité analytique ;
- d'établir les états financiers et le bilan ;
- de tenir le fichier des immobilisations ;
- d'assurer les déclarations des impôts à la direction des impôts.

5.1.2. Le fonctionnement des outils existants

L'exécution des missions décrites par ces services nécessite la mise en œuvre de procédures spécifiques. Il s'agit pour nous de les décrire dans cette partie.

5.1.2.1. Procédures existantes au Service Budget et Planification Financière

Les procédures existantes dans ce service concernent l'élaboration du budget et le suivi budgétaire.

a) L'élaboration du budget

La procédure d'élaboration du budget de l'ONEA suit les principales étapes suivantes :

- **le modèle financier** : il correspond au modèle économique de l'ONEA. C'est un document de planification stratégique essentiel. Son objectif principal est de déterminer le niveau de rentabilité nécessaire du secteur pour permettre la rémunération des capitaux investis et le remboursement des prêts contractés. Il sert de base à l'élaboration du budget.
- **la lettre de cadrage** : C'est une note d'orientation générale instruite par la Direction Générale et donnant le point de départ de l'élaboration des prévisions budgétaires. Elle précise le contexte et fixe les objectifs de l'année en termes de ventes, de charges et d'investissements. Elle est envoyée à toutes les unités organisationnelles avant le début des travaux de prévision.
- **la mise à jour du questionnaire de base et l'élaboration du calendrier budgétaire** : la réception de la lettre d'orientation, le service budget et planification financière procède à la mise à jour des questionnaires de base et élabore le calendrier budgétaire. Ces deux documents sont ensuite transmis à toutes les directions de l'ONEA pour procéder au remplissage conformément aux objectifs de l'année.
- **tournées budgétaires** : une équipe budgétaire effectue des tournées dans les directions régionales pour examiner les questionnaires budgétaires remplis par ces directions.
- **arbitrage budgétaire** : les questionnaires de base remplis par toutes les directions sont ensuite consolidés par le service budget et planification financière pour former le projet de budget global de l'ONEA. Ce projet de budget est soumis à l'arbitrage du comité de direction qui l'examine et procède à un arbitrage avant sa transmission au Conseil d'Administration.
- **adoption du budget** : le projet de budget est soumis à l'approbation du Conseil d'Administration avant le début de l'exercice budgétaire. Après examen, le CA arrête le budget global et l'adopte pour exécution.

b) La procédure de suivi budgétaire

Elle comprend trois étapes essentielles:

- Etablissement trimestriel de la situation de trésorerie et d'une situation des dépenses et des recettes réalisées. Ces états doivent être arrêtés au plus tard les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre et 31 janvier pour le contrôle budgétaire des 1^{er}, 2^{ème}, 3^{ème} et 4^{ème} trimestres respectivement.
- L'analyse des écarts est conduite comme l'élaboration des prévisions. Elle s'exprime en quantité et en valeur.
- Les comptes rendus trimestriels de gestion devront permettre au conseil de direction de prendre des décisions pour orienter leurs actions dans le sens souhaité.

5.1.2.2. Procédures existantes au Service Mobilisation des Financements

Ce qui nous a intéressés ici, c'est la démarche d'élaboration des plans de développement. Les procédures existantes indiquent plusieurs étapes :

- réalisation d'études socio-économiques;
- réalisation d'études d'ingénierie ;
- réalisation d'études financières pour évaluer la rentabilité des investissements programmés ;
- élaborer des plans de développement par localité ;
- consolider l'ensemble des plans de développement et d'investissements des systèmes AEP des différentes localités pour en faire un plan de développement et d'investissements global de l'ONEA à partir duquel le modèle de projection financière mesurera de façon itérative l'équilibre financier du secteur.

Quant au plan stratégique, sa procédure d'élaboration obéit à la démarche classique qui consiste à analyser l'environnement externe pour détecter les opportunités et les menaces, ainsi que l'environnement interne pour ressortir les forces et les faiblesses de l'entreprise.

5.1.2.3. Procédures existantes au Département qualité

Les procédures mises en œuvre consistent à suivre l'exécution du contrat plan ONEA-ETAT (tableau de bord), ainsi que les objectifs définis par la Direction Générale. A partir des

données envoyées par chaque direction, ce département calcule les indicateurs du contrat plan avec l'Etat et produit des rapports de suivi au 30 juin et au 31 décembre. Il fait aussi la synthèse des indicateurs liés aux objectifs annuels de chaque fonction en collectant mensuellement les données de suivi. Notons également l'existence d'une procédure de suivi de l'exécution du plan d'actions global de l'ONEA et du traitement des fiches d'écart.

La description des outils existants nous permet de passer à l'analyse de leur pertinence en rapport avec les besoins de mesure et de pilotage de la performance de l'entreprise.

5.1.2.4. Procédures existantes au Département Audit Interne et Organisation

Le manuel d'audit, la charte d'audit et le programme d'audit constituent les procédures au niveau du Département Audit Interne et Organisation.

Le manuel d'audit indique que les missions programmées s'exécutent conformément au programme d'audit communiqué à toutes les directions en début d'année. Les missions peuvent également être commandées par le Directeur Général ou par les autres directeurs. La charte d'audit contient les règles professionnelles et de comportements des auditeurs dans le département. Quant au programme d'audit, il correspond à la planification des interventions des auditeurs. Il est diffusé en début d'année.

5.1.2.5. Procédures existantes au service comptabilité

Le manuel des procédures administratives et comptables, le plan comptable et le logiciel SAGE servent de base à la tenue de la comptabilité générale et à la production des états financiers ainsi que du bilan. Un plan comptable analytique est en cours d'élaboration pour la mise en place de la comptabilité analytique.

5.2. Les forces

A ce niveau, nous nous sommes intéressés essentiellement aux efforts déjà fournis par l'ONEA pour assurer le pilotage de ses activités en général, et particulièrement la pratique du contrôle de gestion. Ce travail d'analyse a pour fondement les informations collectées au

cours des entretiens que nous avons effectués ainsi que le traitement des réponses aux questionnaires. Ainsi, nous avons identifié les points forts suivants : le système de management de la qualité, l'audit interne, la pratique de la planification, l'environnement interne et externe de l'entreprise.

5.2.1. Le système de management de la qualité (SMQ)

L'ONEA s'est engagé dans une démarche qualité selon la norme ISO 9001, version 2000, dans le but d'obtenir une certification de l'ensemble de ses processus. Cette démarche a exigé de l'entreprise d'énormes efforts sur les plans organisationnel et managérial. Elle a permis d'identifier les processus composant l'ONEA et de les cartographier. Ces processus sont évalués grâce à des audits internes qualité, des enquêtes de satisfaction et des indicateurs de mesure. Ce qui conduit à l'amélioration continue des processus. Le SMQ constitue un point fort parce qu'il a permis de regrouper les activités de l'ONEA en processus et de réaliser des revues de processus périodiquement pour en évaluer la performance. C'est également une force parce que ses centres d'intérêt contribuent à l'amélioration des outils de prévisions et de pilotage de l'entreprise. Il s'agit des centres d'intérêt suivants : la lettre d'engagement, la politique et objectif qualité, l'organisation globale qualité et responsabilités, le pilotage de la planification et la communication.

Le SMQ est incontestablement un point fort pour l'ONEA et permet la fixation, la déclinaison et la mesure de l'efficacité des indicateurs. Mais cette efficacité permet-elle d'affirmer que l'ONEA est performante? La mobilisation du personnel au tour de ce projet est-elle effective à tous les niveaux de la hiérarchie ?

5.2.2. L'audit interne

L'audit interne constitue, à notre avis, un point fort pour deux raisons. Dans un premier temps, l'audit interne fait parti du dispositif de bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise. Il peut, dans ce cadre, apporter un soutien actif et continu aux différents processus identifiés de l'ONEA. Dans un second temps, l'audit interne présente des similitudes, des différences et des complémentarités avec le contrôle de gestion.

- ❖ Au niveau des similitudes, les deux fonctions s'intéressent à tous les processus et sont rattachées à un niveau hiérarchique élevé. Elles ne sont pas des fonctions opérationnelles. Elles sont, toutes les deux, régies par des normes universelles.
- ❖ Les différences se situent à plusieurs niveaux. Il y a des différences au niveau des objectifs, du champ d'intervention, des outils, des méthodes de travail et de la périodicité d'intervention dans les processus.
- ❖ Les deux fonctions sont complémentaires au niveau de la qualité de l'information.

Sans entrer dans le détail d'une analyse profonde, nous pensons que l'existence à l'ONEA de l'audit interne constitue un atout important comme bonnes pratiques. Cette existence rendrait le contrôle de gestion d'autant plus efficace parce qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne.

5.2.3. La pratique de la planification

L'ONEA dispose de plusieurs outils de planification, notamment le plan stratégique, le plan de développement, le modèle financier et le budget. La mise en œuvre de ces outils constitue un point fort même s'il faut pousser l'analyse pour vérifier leur cohérence. Les outils de planification permettent à l'entreprise de traduire sa vision en objectifs globaux et de les décliner sur le plan opérationnel. Ceci constitue déjà une bonne tendance vers la maîtrise de la conduite des activités de l'entreprise.

L'outil de planification stratégique est une force majeure de l'ONEA. A partir d'une approche participative, le diagnostic de l'entreprise et de son environnement a permis de fixer la cible à atteindre dans un horizon relativement court. Mais une meilleure compréhension du plan stratégique demeure une préoccupation pour sa bonne mise en œuvre. En effet, au cours de notre enquête, 19% des enquêtés pensent que la planification stratégique n'a pour but que l'élaboration d'un plan, 38% estiment que c'est uniquement un instrument d'action. Seulement 13% estiment que la planification stratégique résulte de la confrontation entre le résultat de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses.

Quant à la planification opérationnelle 56% de nos enquêtés confondent les plans opérationnels aux plans d'actions établis dans le cadre de l'exécution des objectifs annuels

déclinés. Cette forte proportion s'explique par une traduction et une mise en œuvre assez peu développées des plans opérationnels.

La tenue d'un modèle financier est un atout pour l'ONEA et permet de réguler les prévisions. C'est un outil prévisionnel qui permet de projeter les comptes financiers sous certaines contraintes économiques. A ce titre, il permet le pilotage de la société et de son activité ainsi que l'aide à la décision en orientant au mieux les choix nécessaires.

Le budget constitue l'outil prévisionnel le plus participatif à l'ONEA. Les étapes décrites supra montrent effectivement que les directions opérationnelles participent activement à son élaboration. Sa modélisation financière est basée sur un programme d'activités au niveau de certaines unités. Au cours de notre enquête, 88% des interviewés affirment que les prévisions sont adossées à un programme d'activités. Cependant les mêmes interviewés trouvent que le questionnaire de base ne permet pas d'identifier les objectifs assignés.

5.2.4. L'environnement interne et externe de l'ONEA

L'environnement de l'ONEA, qu'il soit interne ou externe, présente des opportunités et des points forts qu'il faut saisir pour répondre à la problématique soulevée, notamment la conception d'une structure de contrôle de gestion.

Au plan externe, l'ONEA est appuyé, sur une grande proportion (90%), par de nombreux partenaires pour la réalisation de ses investissements. Ce qui lui a permis de réaliser de très gros ouvrages d'investissements (AEP Ziga, AEP Bobo, etc.) pour mieux satisfaire la demande. Il bénéficie ainsi de la confiance de ces partenaires. Nous avons également noté que l'environnement externe est encadré par un dispositif législatif et réglementaire très étoffé permettant à l'ONEA d'évoluer dans un cadre plus sécurisé.

Sur le plan interne il y a une grande ouverture du management dans la mise en œuvre des bonnes pratiques (audit interne, commissariat aux comptes, etc.) de gouvernement d'entreprise. Cette ouverture doit aider et faciliter la mise en place de tous les autres dispositifs dont le contrôle de gestion et le management des risques. L'objectif étant en outre de fournir une direction stratégique et de s'assurer que les objectifs sont atteints avec

efficacité et efficience, de vérifier que les risques sont appréhendés de façon appropriée et que les ressources de l'entité sont utilisées de manière responsable.

De ce qui précède, nous pouvons dire que le contexte actuel de l'ONEA est favorable à une formalisation d'un système de contrôle de gestion. Par ailleurs, avec la mise en œuvre des Objectifs du Millénaire pour le Développement, le secteur de l'eau et de l'assainissement attirent beaucoup de bailleurs de fonds et mobilisent ainsi des ressources financières importantes. Les besoins d'informations et de reporting nécessitent la mise en place d'un système de contrôle de gestion permettant de rendre compte avec des données claires, précises et fiables. Ce système constituera l'un des principaux facteurs d'amélioration de l'efficience, de croissance économique et de renforcement de la confiance des investisseurs, de l'Etat, des collectivités, du personnel et des clients de l'ONEA.

L'identification et l'analyse des forces et des atouts en matière de pratique du contrôle de gestion à l'ONEA, ne devraient cependant pas occulter l'existence de points faibles qu'il convient de mettre en relief.

5.3. Les faiblesses

La pratique du contrôle de gestion que nous avons évoquée présente des insuffisances qu'il convient d'identifier avant de présenter le résultat de notre conception. Notre objectif n'est pas de nous étaler de façon exhaustive sur toutes les faiblesses constatées. Il s'agit pour nous de parler des points faibles qui présentent une pertinence et qui sont dans le périmètre de nos travaux. Aussi, avons-nous noté les points faibles suivants: une absence de déclinaison entre les objectifs du plan opérationnel vers le budget; un processus budgétaire contenant des limites; un rattachement hiérarchique inappropriée du Service Budget et Planification Financière; une comptabilité analytique incohérente; une absence de mesure des performances des unités; un faible développement du système d'information de gestion. Nous avons aussi noté l'absence de management des risques, un dispositif important de mise en œuvre des bonnes pratiques de gouvernement d'entreprise.

5.3.1. Absence de déclinaison entre les objectifs du plan opérationnel vers le budget

Le plan stratégique a défini clairement les objectifs globaux de l'ONEA associés aux axes stratégiques, notamment l'Etat, le personnel, les partenaires, les collectivités et les clients. Ces objectifs ont été déclinés dans un tableau de bord prospectif. Selon notre compréhension, le Plan Stratégique a été élaboré à la suite d'une étude des forces ainsi que des faiblesses de l'ONEA et de son environnement. Il intègre donc le « souhaitable » et le « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. A ce titre, il doit forcément se différencier de la prospective qui imagine le future avec un horizon beaucoup plus lointain. Cette étape de la déclinaison opérationnelle du plan stratégique constitue, à notre sens, une insuffisance.

Pour nous, les objectifs stratégiques devraient, dans un premier temps, être déclinés dans un plan opérationnel glissant, montrant les modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie. Cette étape permet d'assurer la cohérence et le lien entre le plan stratégique qui relève du long terme et le plan opérationnel qui concerne le moyen terme. La planification opérationnelle concerne toutes les fonctions de l'ONEA et doit aboutir à la programmation des actions et des moyens nécessaires dont la réalisation dépasse le cadre annuel. Précisément, elle doit aboutir à l'établissement de plusieurs plans partiels (plan des ressources humaines, plan d'investissement, états financiers prévisionnels, etc.). Cette étape du processus de planification, nous semble mal déclinée à l'ONEA. Dans un deuxième temps, les prévisions (le programme d'activités) à moins d'un an formalisées dans le budget découleront du plan opérationnel. Cette déclinaison n'existe pas, de façon formelle, à l'ONEA. Pourtant, cette connexion est fondamentale. Le contrôle de gestion doit assurer le lien entre la stratégie et l'activité opérationnelle, en élaborant les plans à court et moyen terme ainsi que les budgets.

5.3.2. Les limites du processus budgétaire

Le processus budgétaire de l'ONEA suit des étapes pour son élaboration et le suivi de son exécution.

Au cours de notre enquête, 100% des personnes ayant répondu à notre questionnaire estiment que le budget est négocié. Cependant lors des entretiens que nous avons effectués avec les principaux dirigeants, nous avons compris que le budget n'a pas valeur de contrat. En réalité, la négociation dont les enquêtés font allusion concerne l'arbitrage au plan financier du budget.

Il est vrai qu'il existe des tableaux de déclinaison d'objectifs, mais ces objectifs ne sont pas négociés au moment de l'établissement du budget. La conclusion formelle de la déclinaison de ces objectifs intervient au cours du premier trimestre de l'année budgétaire (voir manuel de management de la qualité, page 26). Cette situation explique difficilement la cohérence de la relation entre les objectifs négociés et le budget au niveau de chaque unité. Nous pensons qu'il s'agit là d'une limite, à plusieurs dimensions, du processus budgétaire qu'il convient de combler.

Pour ce qui est du contrôle budgétaire, des rapports de suivi sont produits trimestriellement. L'analyse des écarts se fait dans les rapports du troisième et du quatrième trimestre. 50% des personnes interrogées trouvent que l'état de suivi budgétaire n'est pas cohérent avec le budget lui-même. Nous corroborons cette affirmation. Il ne permet que de ressortir les réalisations et les écarts d'une manière globale. La périodicité d'analyse de ces écarts nous semble très éloignée et intervient après des réaménagements budgétaires. En plus, il n'y a aucune interface avec la comptabilité analytique balbutiante. D'où l'impossibilité pour l'ONEA de connaître le coût de ses processus, qui pourtant ont été cartographiés dans le cadre du management de la qualité.

Ces limites du processus budgétaire de l'ONEA soulèvent les interrogations suivantes : Progrèsse-t-on vers l'optimisation dans l'utilisation des moyens employés? Les préoccupations de l'entreprise se trouvent-elles dans la bonne utilisation des moyens engagés au regard des réalisations obtenues ? La mise en place d'une structure de contrôle de gestion peut apporter des réponses à ces questions.

5.3.3. Rattachement hiérarchique du service budget et planification financière

Le Service Budget et Planification Financière, dans ses missions, est chargé de mettre en œuvre le contrôle de gestion à l'ONEA. Il est rattaché hiérarchiquement à la Direction Financière. De notre point de vue, ce rattachement constitue une faiblesse organisationnelle compte tenu de la taille et de la nouvelle vision de l'entreprise. Cette position illustre parfaitement une certaine dépendance du service à la direction financière. La règle veut que ce service soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler, dans la mesure où l'information de gestion constitue le cœur du métier du contrôleur. En plus, le rôle du contrôle de gestion a évolué vers les rôles de conception, de conseil et d'aide à la décision.

Le rattachement actuel du service nuit à la communication avec les autres directions. Il a pour conséquences directes la tendance de ce service à restreindre son champ d'intervention au niveau strictement financier. Ce service est déconnecté par rapport au terrain et ne dispose d'aucune donnée opérationnelle (qualité, délai, etc.).

5.3.4. Mesure des performances des unités non effective

Notre enquête a révélé qu'aucune unité organisationnelle ne dispose de tableau de bord spécifique, permettant de mesurer sa performance. Chaque direction envoie périodiquement au Département Qualité, les données permettant de calculer les indicateurs d'efficacité par processus. Cette même enquête a également montré que tous les agents ne possèdent pas de tableau de bord. Seulement 43% des enquêtés ont répondu disposer de tableaux de bord, mais en vérité, la tenue de ces tableaux de bord n'est pas effective. .

Outre la connaissance de l'état d'avancement de son programme d'activités, le tableau de bord doit permettre une réaffectation de moyens humains ou financiers afin de respecter les objectifs ainsi que le suivi de la performance des directions par des comparaisons annuelles ou inter-directions. C'est un instrument de contrôle et de comparaison, un outil de communication et d'aide à la décision. C'est également un instrument de motivation. Il doit servir à évaluer objectivement la performance de chaque direction. Son inexistence donne l'impression d'un pilotage à vue au niveau des unités organisationnelles. La tenue du tableau de suivi des indicateurs d'efficacité des processus par le Département Qualité ne peut pas justifier l'inexistence des tableaux dans les unités organisationnelles et chez certains agents. Cette faiblesse doit être comblée par l'élaboration dynamique de tableaux de bord pour chaque unité de l'ONEA et même au niveau des agents.

Nous avons également constaté que l'ONEA dispose d'un tableau de bord prospectif à l'horizon du plan stratégique. Cependant la déclinaison des indicateurs de ce tableau de bord prospectif permettant de mesurer l'atteinte des objectifs annuels n'existe pas. Nous pensons que le contrôle de gestion doit pouvoir suivre et mesurer périodiquement la réalisation des objectifs du tableau de bord prospectif. Il est responsable également de l'élaboration des tableaux de bord des unités organisationnelles pour contribuer à accroître la convergence des buts.

5.3.5. Une comptabilité analytique incohérente avec la gestion par les processus

Le système de management de la qualité a permis de sortir une cartographie de l'ensemble des processus de l'ONEA. Cette nouvelle approche consiste à gérer l'entreprise par la maîtrise de ses activités et de ses processus. Elle doit être accompagnée par le déploiement et la mise en œuvre d'une comptabilité de management permettant de déterminer les coûts de chaque activité et partant les coûts de chaque processus de l'ONEA. La démarche actuelle consistant à mettre œuvre une comptabilité analytique traditionnelle n'est pas cohérente avec l'approche par les processus en place à l'ONEA.

Cette organisation de la comptabilité de management doit nécessairement accompagner le système de management de la qualité.

5.3.6. Absence d'un système de management des risques

Les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise recommandent la mise en œuvre d'un système de management des risques par les entreprises. En effet, plusieurs risques peuvent affecter l'entreprise principalement dans les domaines suivants : la continuité de l'exploitation, la capacité à bien se positionner face à l'instabilité de l'environnement, la situation financière et l'image de marque. Les risques affectent également la qualité du personnel, des produits et des services rendus aux clients.

La mise en œuvre d'une gestion efficace des risques augmentent la confiance des différents partenaires de l'entreprise, principalement les investisseurs, le personnel, les clients et les fournisseurs. Le management des risques fait partie intégrante de la mise en œuvre de la stratégie de toute organisation. Considérant la taille, l'importance et la vision affichée dans le plan stratégique, l'absence d'un système de management des risques à l'ONEA constitue une faiblesse à combler dans les meilleurs délais.

Cette analyse des faiblesses les plus pertinentes révèle l'existence de risques associés dans la mesure où le management des risques est inexistant. Le point suivant va nous permettre de procéder à une évaluation de ces risques.

5.4. Risques liés aux faiblesses de la pratique du CG à l'ONEA.

A la lumière de l'analyse de la pratique en matière de contrôle de gestion, l'ONEA s'expose à des risques qu'il convient d'identifier en vue d'assister l'entreprise dans la formulation d'une réponse à ces risques. Dans le tableau ci-après nous donnons une synthèse de ces risques.

Tableau n°6 : identification des risques

Faiblesses	Risques encourus
Inexistence de déclinaison entre objectifs du plan opérationnel vers le budget	- Incohérence entre objectifs opérationnels et budget ; - Absence de plans opérationnels glissants ; - Non atteinte des objectifs stratégiques ;
Limites du processus budgétaire	- Pilotage à vue des unités organisationnelles ; - Absence de relation entre objectifs et budget ; - Frein à l'exécution des activités programmées ; - Dépassement budgétaire ; - Analyse tardive des écarts budgétaires ; - Méconnaissance des causes et des origines des écarts ; - Faible réactivité pour adopter les mesures correctives ; - Impertinence des décisions.
Rattachement hiérarchique du service budget et planification financière	- Privilégier les informations financières au détriment des données techniques ; - Subordination du service budget et planification financière à la DF. - Déconnection par rapport au terrain ; - Contrôle de gestion très comptable ; - Nuire à la communication avec les autres directions.

Absence de mesure des performances des unités	- Absence de possibilité d'apprécier objectivement la performance des unités opérationnelles ; - Gaspillage des ressources pour exécuter les objectifs déclinés ; - Mesure insuffisante du progrès et de l'amélioration continue ; - Allocation des ressources basée sur des critères peu évidents ; - Démobilisation du personnel de chaque unité ; - Démotivation et de laxisme dans les comportements.
Une comptabilité analytique incohérente avec la gestion par les processus	- Ne pas pouvoir mesurer les coûts des activités et des processus ; - Mise en place d'une comptabilité analytique inadaptée et inopérante ; - Impossibilité de mesurer l'efficacité des processus ; - Ne pas pouvoir apprécier les performances réelles des processus.
Faible développement du système d'information de gestion	- Difficultés de sortir en temps réel des informations fiables ; - Faible réactivité ; - Difficultés de piloter avec efficacité.
Absence d'un système de management des risques	- Absence de management des risques ; - Absence de cartographie des risques ; - Absence de culture du risque ; - Non mesure des prises de risques ; - Non définition des mesures d'atténuation des risques.

Source : nous-mêmes

L'analyse de la pratique en matière de contrôle de gestion de l'ONEA met en relief des points forts et des faiblesses. La liste de ces forces et faiblesses n'est évidemment pas exhaustive. Nous avons ressorti les points les plus pertinents, surtout pour ce qui concerne les faiblesses. Nous pensons que l'ONEA a fait beaucoup d'efforts dans la mise en place d'outils prévisionnels et de management. Ces efforts doivent être poursuivis et renforcés pour compléter ces outils et formaliser un véritable système de contrôle de gestion.

Dans le chapitre suivant, nous proposons des solutions allant dans le sens de concevoir la structure de contrôle de gestion. La mise en place effective de tout le système de contrôle de gestion sera envisagée dans une prochaine étape en dehors de ces travaux, si évidemment cela convient à l'ONEA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : conception de la structure du CG à l'ONEA

A ce niveau, il s'agit de nous intéresser à la résolution de la question centrale de notre étude. Cette étape est rendue possible grâce à l'évaluation de l'existant en matière de contrôle de gestion que nous avons effectuée. Il s'agit pour nous d'effectuer le travail suivant : la conception d'une structure de contrôle de gestion à l'ONEA. Le travail est délimité et ne concerne donc pas la conception de tout le système de contrôle de gestion.

Dans un premier temps, notre travail consiste à présenter le résultat de la conception. Dans un deuxième temps, il s'agit de formuler des recommandations dont la mise en œuvre aura pour impact l'amélioration des performances de l'ONEA.

6.1. Présentation du résultat de la conception

Cette étape nous amène à préciser les missions, l'organisation et les fiches de postes. En l'absence de ces facteurs, on ne saurait parler de conception de la structure.

6.1.1. Les missions

Au regard de l'analyse des forces et des faiblesses de l'ONEA en matière de contrôle de gestion, la structure à concevoir aura pour missions de :

- mettre en place le système de contrôle de gestion de l'ONEA;
- assurer le fonctionnement efficace et efficient du système de CG de l'ONEA;
- concevoir, mettre en place et assurer le fonctionnement efficace et efficient du système d'information de gestion intégré de l'ONEA;
- concevoir et mettre en place des outils de pilotage (indicateurs, tableaux de bord, comptabilité de management, budget) pour une gestion performante;
- assurer la formation des cadres à l'utilisation de ces outils ;
- fournir des conseils aux dirigeants sur les choix de méthodes en matière de pilotage;
- fiabiliser les données de gestion, la production des indicateurs en temps et en qualité;
- faire du contrôle de gestion une fonction à haute valeur ajoutée;
- animer et contrôler le système de production des résultats analytiques et budgétaires.

6.1.2. L'organisation interne

Pour accomplir les missions décrites, le contrôle de gestion sera organisé de manière à permettre la génération d'informations diverses et variées. Cette organisation placera le contrôle de gestion au carrefour des informations internes et externes utiles pour le pilotage de l'entreprise. Pour cela, la fonction contrôle sera indépendante des autres directions opérationnelles et fonctionnelles de l'ONEA. Ces attributions seront clairement définies et les outils et méthodes adaptés.

L'organisation par activité et par fonction sera retenue parce qu'elle convient à la taille importante de l'ONEA. Elle facilitera le besoin de décentralisation pour un meilleur pilotage des activités, des processus et des centres de responsabilité. En plus, elle sera en phase avec le système de management de la qualité déjà en œuvre à l'ONEA.

6.1.3. Rattachement hiérarchique

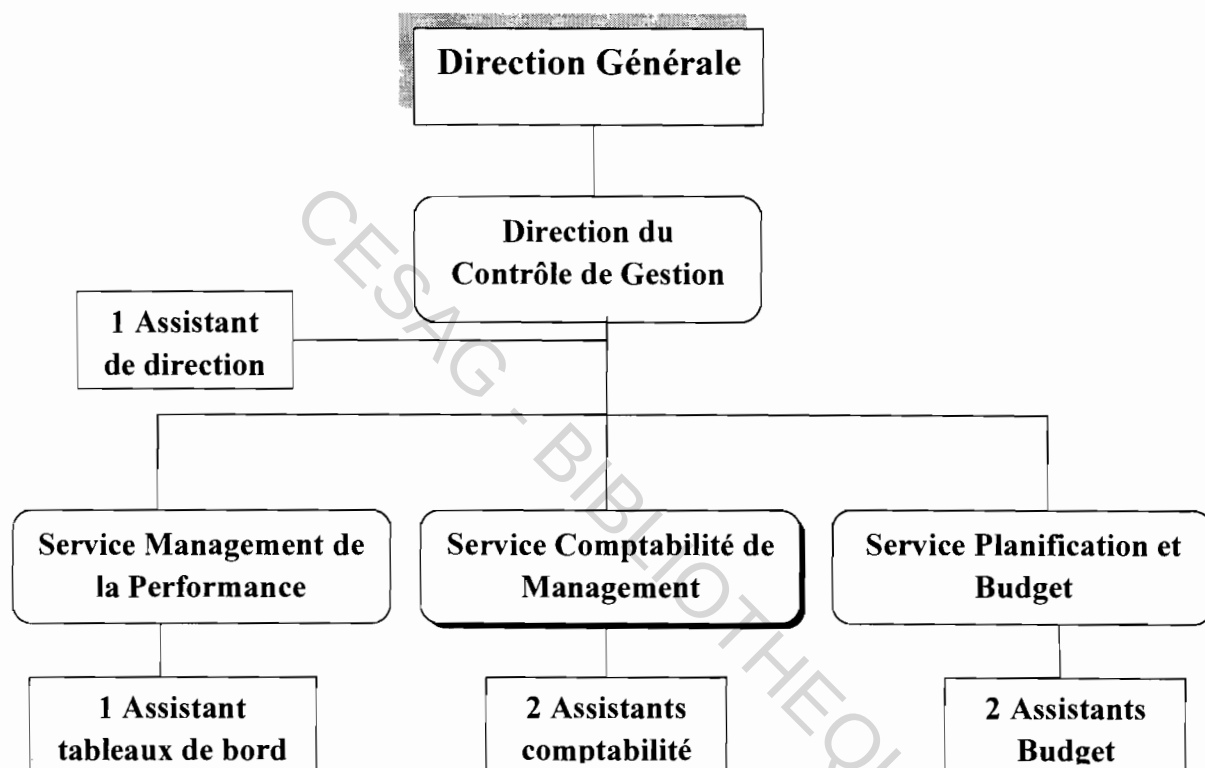
Dans l'organisation actuelle de l'ONEA, quelques outils du contrôle de gestion sont mis en œuvre dans les activités des services que nous avons cités au chapitre 5, dans la description des outils existants. L'absence de structure de contrôle de gestion ne favorise pas la coordination, la cohérence, la pertinence, l'efficacité et le développement de ces outils.

Compte tenu de l'étendu des missions que nous attribuons à la nouvelle structure du contrôle de gestion, le rattachement idéal pour remplir avec efficacité ces dernières est celui qui relie le contrôle de gestion à un niveau suffisamment élevé. Ce rattachement confère au contrôle de gestion une autorité nécessaire pour exercer ses missions en toute indépendance.

En plus, ce rattachement placera la Direction du Contrôle de Gestion au même niveau que la Direction de l'Audit et de la Qualité. Ces deux directions présentent des similitudes, mais il faut souligner que les missions de la Direction de l'Audit et de la Qualité diffèrent de celle du contrôle de gestion au niveau des objectifs, du champ d'intervention, de la périodicité et des méthodes de travail. Elles restent étroitement complémentaires car ayant besoin l'une de l'autre. L'audit interne assure au CG la fiabilité et la pertinence des informations grâce à l'évaluation du contrôle interne. Le contrôle de gestion attire l'attention de l'audit interne sur les points faibles à prendre en comptes dans le programme d'audit.

Au regard de l'ensemble de ces motivations, de la culture de l'ONEA en terme de vision et de la logique globale de pilotage retenue par le management, nous suggérons la création d'une Direction du Contrôle de Gestion pour remplir les missions identifiées. La Direction du Contrôle de Gestion (DCG) sera rattachée directement à la Direction Générale pour lui conférer l'autorité nécessaire à la réalisation de ses missions. Elle regrouperait un service management de la performance et un service budget et planification. Cette structure peut être schématiquement représentée par la figure ci-après :

Figure n°10 : positionnement de la Direction du Contrôle de Gestion (DCG)



Source : nous-mêmes

Un tel rattachement hiérarchique présente des avantages pour l'ONEA, notamment un renforcement des bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise, un souci de privilégier la proximité du contrôle et des fonctions opérationnelles pour favoriser une véritable osmose entre culture économique et culture opérationnelle.

6.1.3.1. Les fiches de postes

L'organisation que nous proposons de mettre en place doit être complétée par une description des missions et des attributions à travers les fiches de postes ci-après :

Tableau n°7 : fiche de poste du Directeur du Contrôle de Gestion

1. IDENTIFICATION DU POSTE		
TITRE DU POSTE	DIRECTEUR DU CONTROLE DE GESTION	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction Générale	
Créée le :	Catégorie C1 : Cadre supérieur	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 9	Agents présents : 1
		Agents requis : 10
2. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Directeur Général	
Même niveau	Directeurs Centraux	
Subordonnés	Chef du Service Management de la Performance et agent Chef du Service Planification et Budget et agents Chef du Service Comptabilité de Management et agents Assistante de direction	
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible	Poste de destination possible	
Directeur Financier, Directeur Audit Qualité	Directeur Général	
Service Management de la performance	Directeur Financier	
Chef du Service Planification et Budget	Directeur Audit Qualité	
4. MISSIONS DU POSTE		
- mettre en place le système de contrôle de gestion de l'ONEA; - assurer le fonctionnement efficace et efficient du système de contrôle de gestion; - concevoir, et assurer le fonctionnement efficace et efficient du SIG de l'ONEA; - concevoir et mettre en place des outils de pilotage pour une gestion performante; - assurer la formation des cadres à l'utilisation de ces outils - fournir des conseils aux dirigeants sur les choix de méthodes ; - fiabiliser les données de gestion, la production des indicateurs ; - faire du contrôle de gestion une fonction à haute valeur ajoutée; - animer et contrôler le système de production des résultats.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- la mise en place et l'exploitation du système de contrôle de gestion de l'ONEA;
- le fonctionnement efficace et efficient du système de CG;
- la conception, la mise en place et l'exploitation du système d'information de gestion;
- la négociation des contrats d'objectifs entre la DG et les autres directions de l'ONEA;
- le suivi du contrat plan entre l'Etat et l'ONEA ;
- la définition des critères de performance des unités organisationnelles de l'ONEA ;
- la conception et la supervision du système de gestion de la performance ;
- la conception et la supervision des tableaux de bord de gestion des directions ;
- le suivi des réalisations du tableau de bord prospectif du Plan Stratégique de l'ONEA;
- la conception et la supervision de programmes d'amélioration continue ;
- la coordination du processus d'élaboration des budgets de l'entreprise;
- l'élaboration et la mise à jour des procédures budgétaires ;
- la mise à jour de la nomenclature budgétaire de l'entreprise;
- la promotion du CG et de la culture de performance dans l'entreprise ;
- le conseil en management au Directeur général et aux unités organisationnelles;
- le conseil à la direction générale de nature à améliorer le fonctionnement du CG ;
- le fonctionnement et la coordination des activités de la DCG;
- la supervision des travaux effectués par les services de la DCG ;
- l'élaboration des rapports d'activités périodiques et annuels de l'entreprise ;
- l'encadrement et la formation des agents.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 5 ans dans une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de CG; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'Anglais et de l'informatique.
Aptitudes professionnelles pour ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Source : nous-mêmes

Tableau n°8 : fiche de poste du chef du Service Management de la Performance

1. IDENTIFICATION DU POSTE		
TITRE DU POSTE	CHEF DU SERVICE MANAGEMENT DE LA PERFORMANCE	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle de Gestion	
Créée le :	Catégorie C2 : Cadre supérieur	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 1	Agents présents : 1
		Agents requis : 2
2. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Directeur du Contrôle de Gestion	
Même niveau	Chef du Service Planification et Budget Chef du Service Comptabilité de management	
Subordonnés	1 assistant tableaux de bord	
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible	Poste de destination possible	
Chef du Service Planification et Budget	Directeur du Contrôle de Gestion	
Chef du Service Comptabilité de Management	Chef du Service Planification et Budget	
	Chef du service comptabilité de Management	
4. MISSIONS DU POSTE		
- assurer le fonctionnement des systèmes d'évaluation de la performance ; - identifier les opportunités d'amélioration continue de la performance; - l'élaboration des rapports d'activités périodiques et annuels de l'entreprise ; - mettre en place des outils modernes pour une gestion performante; - contribuer à l'amélioration de la gestion des Centres d'imputation - fournir des informations de gestion nécessaires aux prises de décisions - suivre et contrôler l'exécution des plans.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- la mise en place et l'exploitation du système d'évaluation de la performance des agents, des unités organisationnelles et des processus de l'entreprise ;
- le suivi du tableau de bord du PCA et du DG ;
- l'élaboration et le suivi des tableaux de bord des unités organisationnelles de l'ONEA;
- le suivi des indicateurs du contrat Plan avec l'État;
- le suivi des contrats d'objectifs entre la DG et les autres directions de l'ONEA;
- la création et la gestion d'une base de données statistiques de l'entreprise. ;
- la participation à l'évaluation annuelle du personnel ;
- le suivi du système de gestion de la performance ;
- l'élaboration des rapports d'activités périodiques et annuels de l'entreprise ;
- le suivi des réalisations du bord prospectif du Plan Stratégique de l'ONEA;
- la mise en place et le suivi de programmes d'amélioration continue ;
- l'édition et la diffusion des documents de suivi de gestion par unité organisationnelle ;
- la mise en évidence ou la correction des non-conformités ;
- l'animation des structures placées sous sa responsabilité ;
- l'encadrement et la formation des agents.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 4 ans dans l'une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance-comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'Anglais et de l'informatique;
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Source : nous-mêmes

Tableau n°9 : fiche de poste du chef du Service Planification et Budget

1. IDENTIFICATION DU POSTE		
TITRE DU POSTE	CHEF DU SERVICE PLANIFICATION ET BUDGET	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle Général	
Créée le :	Catégorie C2 : Cadre supérieur	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 2	Agents présents : 1
		Agents requis : 3
2. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Directeur du Contrôle de Gestion	
Même niveau	Chef du Service Management de la Performance Chef du Service Comptabilité de Management	
Subordonnés	2 assistants Planification et Budget	
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible	Poste de destination possible	
Chef du Service Management de la Performance	Directeur du Contrôle de Gestion	
Chef du Service Comptabilité de Management	Chef du Service Management de la Performance Chef du Service Comptabilité de Management	
Agents du Service Planification et Budget	Autre Chef de service	
4. MISSIONS DU POSTE		
- assurer la cohérence, l'efficacité et l'efficience des processus de planification stratégiques et opérationnels; - assurer le suivi de la mise en œuvre du budget et du plan stratégique; - organiser la réflexion pour l'amélioration du cadre de planification; - aider à la prise de décision.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- l'appui à la planification à long et moyens termes (plan stratégique, plan opérationnel à moyen terme);
- l'appui à l'élaboration des plans opérationnels des directions de l'ONEA ;
- l'appui à l'élaboration des plans d'action ;
- la gestion du processus d'élaboration du budget;
- l'élaboration des comptes prévisionnels ;
- l'élaborer des projections financières à court, moyen et long terme ;
- le suivi de la mise en œuvre du plan stratégique et du plan opérationnel ;
- la collecte, la synthèse des plans et la vérification de leur cohérence par rapport aux objectifs globaux et aux règles analytiques et budgétaires de l'ONEA;
- le suivi des engagements (dépenses) et de l'exécution budgétaire en général;
- le contrôle budgétaire a priori ;
- le contrôle et l'analyse des écarts ;
- le suivi de la mise en œuvre des actions correctives découlant des écarts observés ;
- l'élaboration des rapports d'exécution du budget ;
- la proposition de mesures visant à une meilleure exécution du budget.
- l'animation des structures placées sous sa responsabilité ;
- l'encadrement et la formation des agents.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 4 ans dans l'une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance - Comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'Anglais et de l'informatique;
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Source : nous-mêmes

Tableau n° 10 : Fiche de poste du Chef du Service Comptabilité de Management

1. IDENTIFICATION DU POSTE		
TITRE DU POSTE	CHEF DU SERVICE COMPTABILITE DE MANAGEMENT	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle Général	
Créée le :	Catégorie C2 : Cadre supérieur	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 2	Agents présents : 1
		Agents requis : 3
2. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Directeur du Contrôle de Gestion	
Même niveau	Chef du Service Management de la Performance Chef du Service Comptabilité de Management	
Subordonnés	2 Assistants comptables	
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible		Poste de destination possible
Chef du Service Management de la Performance		Directeur du Contrôle de Gestion
Chef du Service Planification et Budget Agents du Service Comptabilité de Management		Chef du Service Management de la Performance Chef du Service Planification et Budget
4. MISSIONS DU POSTE		
- assurer la tenue de la comptabilité de management; - assurer les calculs des coûts par activité et par processus; - assurer la production des résultats analytiques et par processus; - aider à la prise de décision.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- le calcul des coûts des prestations, des activités, des processus, des centres d'imputation et des projets ;
- l'analyse des coûts ;
- les études de rentabilité des prestations, des services et des projets ;
- l'élaboration et la mise en place de programmes de maîtrise de coûts.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 4 ans dans l'une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance-comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'Anglais et de l'informatique;
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Sources : nous-mêmes

Tableau n°11 : Fiche de poste de l'assistant (e) de direction

1. IDENTIFICATION DU POSTE		
TITRE DU POSTE	ASSISTANT (E) DE DIRECTION	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle Général	
Créée le :	Catégorie C3 : Cadre moyen	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 0	Agents présents : 1
		Agents requis : 1
2. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Directeur du Contrôle de Gestion	
Même niveau	Assistant Direction Audit et Qualité Assistant Direction Financière Assistants des autres directions	
Subordonnés		
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible	Poste de destination possible	
Assistant Direction Audit et Qualité	Assistant Direction Audit et Qualité	
Secrétaire Direction Financière	Assistant Direction Financière	
Secrétaires des autres directions	Assistant des autres directions	
4. MISSIONS DU POSTE		
- Assister le Directeur du C G et les chefs de Services dans l'exécution de leurs activités; - Organiser le secrétariat de la direction ; - Vérifier la dynamique de circulation des informations de la direction vers les services ; - Assurer les travaux de secrétariat.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- Organiser le travail quotidien de la Direction du contrôle de gestion;
- Assister le Directeur et les chefs de services dans l'exécution de leurs tâches;
- Assurer les travaux de secrétariat;
- Assurer la production de documents et gérer le classement;
- Rédiger les procès verbaux de réunion;
- Rédiger les rapports et comptes rendus de réunions;
- Organiser les réunions internes de la direction;
- Suivre l'exécution des tâches stratégiques confiés aux services rattachés à la direction et rendre compte au Directeur du Contrôle de Gestion;
- Gérer les rendez-vous du directeur du Contrôle de Gestion;
- Gérer le courrier électronique de la direction;
- Organiser les missions de la Direction du Contrôle de gestion;
- Assurer l'approvisionnement de la direction en fournitures de bureau et fongibles informatique ;
- Toutes autres tâches confiées par le Directeur et les chefs de services.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 2 ans en assistant (2) de direction
Expérience professionnelle	- avoir déjà occupé un poste similaire; - avoir une bonne maîtrise de l'informatique et de l'anglais - avoir des connaissances en comptabilité.
Aptitudes professionnelles	- Avoir de bonnes aptitudes en communication, être dynamique, discret, et intègre.

Source : nous-mêmes

Tableau n°12 : Fiche de poste de l'assistant tableau de bord

1. IDENTIFICATION DU POSTE		
TITRE DU POSTE	ASSISTANT TABLEAU DE BORD	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle Général	
Créée le :	Catégorie C3: Cadre moyen	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 0	Agents présents : 1
		Agents requis : 1
2. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Chef du Service Management de la Performance	
Même niveau	2 Assistants comptabilité 2 Assistants budget	
Subordonnés		
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible		Poste de destination possible
Assistant comptabilité		Assistant comptabilité
Assistant budget		Assistant budget
Agent comptable		Chef de service management de la performance
4. MISSIONS DU POSTE		
- Assister le chef de Service Management de la Performance dans la mise en place et l'exploitation du système de gestion de la performance des agents; - Assister le chef de Service dans l'élaboration et le suivi des tableaux de bord des unités organisationnelles; - Suivre le système de gestion de la performance; - Elaborer les rapports d'activité.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- le suivi des tableaux de bord des centres, des services et des directions de l'ONEA;
- la participation à l'élaboration des contrats d'objectifs avec les unités organisationnelles de l'ONEA.
- le suivi des contrats d'objectifs des unités organisationnelles ;
- la gestion des bases de données statistiques de l'entreprise ;
- la collecte des données pour renseigner les tableaux de bord ;
- la correction des non-conformités ;
- l'élaboration des rapports d'activité ;
- le classement des documents du service ;
- la rédaction des comptes rendus de réunions au niveau du service.
- toutes autres tâches confiées par le chef de Service Management de la Performance.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 2 ans dans l'une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance-comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'informatique;
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Sources : nous-mêmes

Tableau n°13 : Fiche de poste de l'assistant comptabilité

TITRE DU POSTE	ASSISTANT COMPTABILITE	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle Général	
Créée le :	Catégorie C3: Cadre moyen	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 0	Agents présents : 1
		Agents requis : 1
3. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Chef du Service Comptabilité de Management	
Même niveau	Assistant tableaux de bord	
	2 Assistants budget	
	Agents comptables	
Subordonnés		
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible		Poste de destination possible
Assistant budget		Assistant tableaux de bord
Assistant tableaux de bord		Assistant budget
Agent comptable		Chef de service comptabilité de management
4. MISSIONS DU POSTE		
- Assister le chef de Service Comptabilité de Management dans la mise en place de la comptabilité de management; - Participer à l'élaboration et la production des résultats analytiques; - Effectuer les imputations analytiques des engagements et des dépenses; - Appliquer le système analytique défini; - Élaborer les rapports d'activité.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- la tenue de la comptabilité de management;
- les imputations des engagements des dépenses de l'ONEA;
- la saisie analytique des engagements et dépenses;
- la participation des travaux périodiques d'élaboration des résultats analytiques;
- le suivi analytique des dépenses des projets et programmes en cours ;
- le calcul des coûts des activités et processus ;
- la justification des soldes analytiques
- l'élaboration des rapports d'activité ;
- le classement des documents du service ;
- la rédaction des comptes rendus de réunions au niveau du service ;
- toutes autres tâches confiées par le chef de Service Comptabilité de Management.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 2 ans dans l'une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance-comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'informatique;
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Sources : nous-mêmes

Tableau n°14 : fiche de poste de l'assistant budget

TITRE DU POSTE	ASSISTANT BUDGET	
Date de création		
Direction d'appartenance	Direction du Contrôle Général	
Créée le :	Catégorie C3: Cadre moyen	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 0	Agents présents : 1
		Agents requis : 1
4. SITUATION DU POSTE		
Poste	Désignation	
Immédiatement supérieur	Chef du Service Comptabilité de Management	
Même niveau	Assistant comptabilité	
	Assistant tableaux de bord	
Subordonnés		
3. MOBILITE		
Poste de provenance possible		Poste de destination possible
Assistant comptabilité		Assistant tableaux de bord
Assistant tableaux de bord		Assistant budget
Agent comptable		Chef de service comptabilité de management
4. MISSIONS DU POSTE		
- Assister le chef de Service Planification et Budget dans l'élaboration des outils pour mettre en cohérence les processus; - Participer à l'élaboration du budget prévisionnel d'exploitation et d'investissement; - Suivre l'exécution du budget et en calculer les écarts; - Appliquer le système de gestion budgétaire; - Élaborer les rapports d'activité.		

4.1. ATTRIBUTIONS

- la mise à jour du questionnaire de base budgétaire pour la collecte des données nécessaires à l'élaboration du budget;
- la collecte des données de base budgétaires
- la participation à l'élaboration et à la consolidation du budget ;
- l'organisation du suivi budgétaire;
- la saisie des états de suivi budgétaire ;
- le calcul et l'analyse des écarts constatés;
- la participation à l'analyse des principales charges par unité organisationnelle;
- la participation à l'élaboration des plans d'action ;
- l'élaboration des rapports d'activité ;
- le classement des documents du service ;
- la rédaction des comptes rendus de réunions au niveau du service ;
- toutes autres tâches confiées par le chef de Service Planification et Budget.

4.2. PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Bac + 2 ans dans l'une des spécialisations suivantes : Contrôle de gestion, Audit, Finance-comptabilité
Expérience professionnelle	- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion; - avoir une bonne connaissance du secteur ; - avoir une bonne connaissance de l'informatique;
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- avoir une capacité d'analyse et d'anticipation ; - avoir des aptitudes en communication ; - être intègre, dynamique et rigoureux.

Sources : nous-mêmes

Après une profonde réflexion dont l'aboutissement a été la conception de la structure de contrôle de gestion pouvant contribuer à lever les insuffisances mises en relief et atteindre les objectifs de l'ONEA, il est nécessaire de proposer un plan d'action et de formuler des recommandations pour sa mise en œuvre.

6.2. Plan d'action de mise en œuvre pour la 1^{ère} année

Pour transformer l'objectif de création d'une direction du contrôle de gestion à l'ONEA en réalité, la véritable stratégie à adopter est celle de l'action. C'est pour cette raison que nous proposons un plan d'action dans le but de préciser les modalités de mise en œuvre du résultat de notre conception.

Tableau n°15 : Plan d'action de mise en œuvre

Actions	Responsable	Délai	Ressources à utiliser	Ressources à générer
Restitution du résultat de la conception aux responsables de l'ONEA	Nous-mêmes	04/2009	Présentation PowerPoint sur micro-portable, Retroprojecteur	Organigramme et missions validés par les responsables de l'ONEA
Proposition de modification de l'organigramme au CA	Directeur Général	05/2009	Note justificative expliquant les motivations	Nouvel organigramme pour adoption
Adoption du nouvel organigramme	Conseil d'Administration	06/2009	Session ordinaire du CA	Organigramme adopté
Nomination du Directeur du CG	Directeur Général	09/2009	Estimation des besoins pour la mise en œuvre	Besoins estimés
Adoption du budget de mise en œuvre	CA	12/2009	Session budgétaire de décembre	Budget adopté
Acquisition des ressources nécessaires	Direction des achats et logistique, DRH	01/2010	Décassement des prévisions pour l'acquisition des besoins	Ressources acquises
Nomination des agents, et installations des équipements	DG, DRH	02/2010	Notes de service de nomination.	Système installé

Mise en œuvre du CG	DCG	03/2010	Manuel de procédures, conception des outils, formations	Direction du Contrôle de Gestion mise en place
---------------------	-----	---------	---	--

Source : nous-mêmes

6.3. Recommandations

L'état des lieux du contrôle de gestion à l'ONEA nous a révélé l'existence de points faibles et nous a conduits à la conception d'une structure de contrôle de gestion à l'ONEA. Il convient alors de formuler des recommandations pour encourager la mise en œuvre de cette nouvelle structure dans l'optique de pallier les points faibles révélés. Ces recommandations s'adressent à la Direction Générale de l'ONEA, qui est la personne morale ayant reçue délégation de pouvoir pour gérer l'entreprise et agir en son nom et qui est représentée par le Directeur Général.

6.3.1. Par rapport à la planification opérationnelle

Il est absolument indispensable de revoir le processus de la planification opérationnelle pour y effectuer la déclinaison des objectifs du plan stratégique. La mise en place de la structure de contrôle de gestion permettra d'effectuer cette déclinaison afin d'assurer la cohérence entre le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget. Un effort doit être fait pour réaliser une quantification annuelle de l'ensemble des investissements programmés. L'adoption de la nouvelle structure permettra ainsi de garantir cette cohérence nécessaire à l'atteinte de la vision de l'ONEA. Le budget découlera des déclinaisons annuelles du plan opérationnel. Nous recommandons également que toutes les directions soient associées à l'étape d'élaboration du plan opérationnel. Nous pensons également que l'horizon du plan opérationnel (2007-2015) de l'ONEA est très lointain (8 ans). Il est probablement associé à l'horizon du Programme National d'Adduction en Eau Potable et Assainissement (PN-AEPA) et à celui des Objectifs du Millénaire pour le Développement. Nous recommandons l'établissement de plans opérationnels de courte durée (3 ans), tout en intégrant les objectifs de ces deux programmes.

6.3.2. Par rapport aux limites du processus budgétaire

Pour lever les limites que nous avons identifiées dans le processus budgétaire, nous formulons les recommandations suivantes dans le cadre de l'adoption de la nouvelle structure de CG:

❖ dans un premier temps, le budget doit être effectivement la modélisation financière d'un programme d'activités pour chaque unité organisationnelle de l'ONEA. Toutes les directions doivent alors établir leur budget sur la base de leur programme d'activités, qui lui-même découle du plan opérationnel. A cet effet la Direction du Contrôle de Gestion assistera les directions pour l'élaboration du budget. Elle coordonnera le processus budgétaire. Nous recommandons également que la déclinaison des objectifs de la lettre d'engagement du Directeur Général, soit effectuée dans la première quinzaine de l'année budgétaire.

❖ Dans un deuxième temps, nous recommandons la modification du cadre du suivi budgétaire pour le faire correspondre au cadre du budget lui-même. Cela permettra un suivi budgétaire exact des réalisations. Nous préconisons aussi que les écarts soient analysés mensuellement pour permettre la prise de mesures correctives dans les délais requis. Enfin, nous recommandons l'acquisition d'un logiciel permettant de créer des interfaces entre les comptes budgétaires et les autres fonctions de l'ONEA.

6.3.3. Par rapport au rattachement hiérarchique du service budget et planification financière

Nous recommandons l'adoption de l'organigramme que nous avons proposé. Il renforcera le contrôle interne et il présente plus d'avantages que la situation actuelle de l'organisation. Son adoption permettra l'émergence d'une véritable culture du contrôle à l'ONEA. Elle complètera la mise en place des dispositifs de bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise. Ce positionnement du contrôle de gestion améliorera la communication entre les différentes directions de l'ONEA. Le rattachement que nous recommandons permettra au contrôle de gestion de participer et de contribuer efficacement aux discussions portant sur les orientations stratégiques et opérationnelles.

6.3.4. Par rapport à l'effectivité de la mesure des performances des unités

L'adoption de la structure que nous proposons permettra de rendre effectif le management de la performance à l'ONEA. La mise en place et le suivi des tableaux de bord pour chaque unité

organisationnelle et pour chaque agent de l'ONEA sera assuré par cette structure. L'évaluation des performances de ces unités et des individus sera ainsi objective et cela contribuera à augmenter la motivation. Cette nouvelle structure élaborera également un cadre de suivi du tableau de bord prospectif afin d'en mesurer les réalisations.

6.3.5. Par rapport à la comptabilité de management

L'adoption de la Direction du Contrôle de Gestion permettra à celle-ci de mettre en place une comptabilité de management par activité pour être cohérent avec la démarche par les processus, entamée dans le cadre du système de management de la qualité. La mise en œuvre de la gestion par activité permettra à l'ONEA de connaître la pertinence des coûts des activités et des processus. C'est à cette condition que l'ONEA connaîtra véritablement la performance de chaque processus car il pourra mesurer, non seulement leur efficacité, mais aussi, leur efficience. La Direction du Contrôle de Gestion suivra les étapes ci-après pour construire une comptabilité de management par activité :

- l'identification des activités ;
- l'évaluation des ressources consommées par chacune d'elles ;
- la définition des inducteurs d'activités
- l'affectation du coût des activités aux objets de coûts.

6.3.6. Par rapport au système de management des risques

Une entreprise de l'importance de l'ONEA ne peut pas fonctionner sans un système de management des risques, qui fait partie intégrante de la mise en œuvre de la stratégie. Tout comme le contrôle de gestion, le management des risques fait partie des dispositifs de bonnes pratiques en gouvernement d'entreprise. La mise en place de la Direction du Contrôle de Gestion contribuera à maîtriser la méthodologie générale du processus de management des risques et de contrôle et permettra de s'assurer que ce processus répond aux objectifs suivants :

- les risques découlant des stratégies et des activités de l'ONEA sont identifiés et hiérarchisés ;
- la détermination d'un niveau de risques acceptable pour l'ONEA ;
- la définition et la mise en place des mesures d'atténuation des risques, compte tenu du seuil jugé acceptable ;

- un suivi permanent des activités afin de réévaluer périodiquement les risques et l'efficacité des contrôles permettant de les gérer ;
- l'élaboration périodique de rapports concernant les résultats du processus de management des risques.

Nous recommandons fortement que L'ONEA procède à l'élaboration de la cartographie des risques de l'entreprise en suivant les étapes nécessaires requises à cet effet.

Il est important de prendre en compte les recommandations que nous avons formulées, pour la mise en place de la Direction du Contrôle de Gestion, compte tenu de la vision et des ambitions actuelles de l'ONEA. Il faut également mettre en œuvre les moyens (humains, financiers et techniques) nécessaires à la formalisation d'un véritable système de contrôle de gestion à l'ONEA.

Conclusion de la deuxième partie

Au terme de cette deuxième partie de notre travail, nous avons présenté l'ONEA dans sa globalité et fait l'état des lieux en matière de contrôle de gestion. Le diagnostic de l'existant nous a permis d'identifier les forces et les faiblesses et d'arriver à concevoir une structure de contrôle de gestion adaptée comme une réponse à ce diagnostic. Nous avons également formulé des recommandations dont la mise en œuvre permettra de lever les faiblesses et de formaliser le système de contrôle de gestion.

La mise en place d'un véritable système de contrôle de gestion permettra à l'ONEA d'accroître la confiance de l'ensemble de ces partenaires. Ce système permettra aussi de garantir la cohérence entre les stratégies et les activités quotidiennes de l'ONEA pour la réalisation de sa vision et de son ambition. Il est important alors que l'entreprise commence à adopter les recommandations lui permettant de réaliser cet objectif.

CONCLUSION GENERALE

Notre réflexion nous a conduits dans un premier temps à explorer le contrôle de gestion à travers le cadre théorique de notre étude. Ce qui nous a permis de visiter le concept du contrôle de gestion à travers une analyse de sa définition, ses objectifs, ses fondements théoriques et sa position dans l'organisation. Nous avons aussi fait le point des autres types de contrôle que l'on rencontre au sein d'une organisation. Toujours dans cette partie théorique, nous avons décrits les différents outils du contrôle de gestion. C'est à cet effet que nous avons montré en quoi ces outils étaient importants et comment ils servaient dans le pilotage de l'entreprise. A la fin de cette partie, nous avons conçu notre méthodologie devant nous permettre d'aboutir à la conception d'une structure de contrôle de gestion à l'ONEA.

Dans un deuxième temps, notre étude nous a permis de faire un état des lieux en matière de contrôle de gestion à l'ONEA. Un diagnostic qui a mis en relief les points forts et les points faibles et qui a facilité la conception de la structure de contrôle de gestion ainsi que des recommandations qui en sont issues.

Au terme de notre étude, nous aboutissons à la conclusion que la mise en œuvre de la structure de contrôle de gestion que nous proposons ainsi que la construction et l'amélioration de ses outils, pourraient contribuer à :

- favoriser l'efficacité, l'efficience et l'économie au sein de l'ONEA ;
- favoriser la motivation et l'engagement du personnel ;
- susciter la compétitivité des unités organisationnelles de l'ONEA ;
- améliorer et renforcer le contrôle interne ;
- produire de manière rapide et fiable les informations nécessaires aux prises de décisions ;
- favoriser l'amélioration du système de gestion ;
- renforcer la culture de contrôle à l'ONEA ;
- créer de la valeur ajoutée.

Pour ce qui nous concerne, nous pensons avoir davantage approfondi nos connaissances en matière de contrôle de gestion. Nous avons également élargi nos connaissances de l'ONEA 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 à l'ONEA, encore moins traiter tous les thèmes liés au contrôle de gestion.

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

Malgré ces limites, cette réflexion présente un intérêt. Notre souci, en nous investissant dans cette étude, est de susciter davantage l'intérêt des responsables de l'ONEA au renforcement des bonnes pratiques de gouvernement d'entreprise. Le champ reste donc toujours ouvert à la réflexion pour l'implantation d'un véritable système de contrôle de gestion à l'ONEA.

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. ANTHONY Robert N. (1993), *la fonction contrôle de gestion*, Plubli-Union, Paris, P.260.
4. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit Interne : enjeux et pratiques à l'international*, groupe Eyrolles, Paris. P.320.
5. BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla & NAULLEAU Gérard (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4^{ème} édition, Montchrestien, Paris, P.552.
6. BOISVERT Hugues (1991), *le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée*, Editions du renouveau pédagogique, Collection Mercure, Ottawa, P. 278
7. BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2004), *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, P.334.
8. BOUQUIN Henri (2001), *le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, P.462.
9. BOUQUIN Henry (2008), *le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, 8^{ème} édition, Presses universitaire de France, Paris, P.526.
10. CUYAUBERE Thierry & MULLER Jacques (1993), *contrôle de gestion tome 2 : la gestion prévisionnelle et budgétaire*, 2^{ème} édition, la Villeguerin Editions, Paris, P. 455.
11. CUYAUBERE Thierry & MULLER Jacques (2004), *Contrôle de gestion, épreuve n°7, manuel DECF*, 7^{ème} édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, P.661.

12. GERVAIS Michel (2000), *le contrôle de gestion*, 7^{ème} édition, ECONOMICA, Paris, P.719.
13. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène & BESCOS Pierre-Laurent (2003), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Collection Business, Gualino éditeur, Paris. P. 269.
14. GUMB Bernard (2000), *les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie*, éditions d'organisation, Paris, P.231.
15. HELFER Jean Pierre, KALIKA Michel & ORSEONI Jacques (1996), *Management stratégique et organisation*, 1^{ère} édition, Librairie Vuibert, Paris, P.367.
16. 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.
17. LANGLOIS Georges, BONNIER Carole & BRINGER Michel (2004), *DECF épreuve n°7 contrôle de gestion*, édition foucher, Paris, P.380.
18. LAUZEL Pierre & TELLER Robert (1994), *contrôle de gestion et budgets*, 7^{ème} édition, Editions Dalloz, Paris, P.396.
19. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO EVE, MICHEL Daniel & SOLE Andreu (2003), *le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, P.277.
20. LORINO Philippe (1997), *le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, P.212.
21. LORINO Philippe (2003), *méthodes et pratiques de la performance*, 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, P.522.
22. MALO Jean Louis & MATHE Jean Charles (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, P.309.
23. PIGE Benoît, LARDY Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, Edition EMS, COLOMBELLES, P.234.

24. PLANE Jean-Michel (2003), *théorie des organisations*, 2ème édition, DUNOD, Paris, P. 126.
25. RENARD Jacques, CHAPLAIN Jean-Michel (2006), *Théorie et pratique de l'Audit Interne*, 6^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, P.479.
26. Rey Jean-Pierre (1991), *le contrôle de gestion des services publics communaux*, 1ère édition, DUNOD, Paris, P. 270.
27. ROUACH M. & NAULLEAU G. (1998), *le contrôle de gestion bancaire et financier*, 3^{ème} édition, la revue Banque Editeur, Paris, P.374.

Autres documents consultés

28. ONEA (2007), *Bulletin d'information spécial n°003*
29. ONEA (2007), *Manuel de management de la qualité*
30. ONEA (2008,) *Rapport d'activités 2007*
31. ONEA (1997) *Manuel de procédures*
32. ONEA (2007) *Décision n°1 portant organisation et fonctionnement de l'ONEA*

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Guide d'entretien avec les principaux managers de l'ONEA

Introduction :

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'études, nous effectuons des recherches pour la conception d'une structure de contrôle de gestion à L'ONEA. Nous savons que vous faites parti de l'équipe dirigeante, compte tenu de votre position dans la hiérarchie. C'est pourquoi, nous avons souhaité mettre à contribution vos connaissances pour réaliser notre étude. L'entretien que nous souhaitons avoir avec vous, portera essentiellement sur quatre centres d'intérêt : les stratégies et objectifs de l'ONEA, son organisation, les outils prévisionnels et de suivi de réalisation, le système d'évaluation de la performance.

1. Les stratégies et objectifs de l'ONEA

Pouvez-vous nous indiquer les segments stratégiques sur lesquels l'ONEA se situe ? Selon vous, quels sont les facteurs clés du succès de l'ONEA à moyen terme, à un an ? Y a-t-il des menaces et des facteurs de risque ? Existe-t-il des stratégies définies pour assurer les facteurs clés du succès et lutter contre les menaces potentielles ? Quel service, dans l'ONEA, est techniquement responsable de la gestion des facteurs clés du succès ?

2. L'organisation de l'ONEA

Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de l'ONEA ? En quels points vous la trouvez performante ? Et moins performante ? Comment voyez-vous l'organisation d'une structure de contrôle de gestion dans l'entreprise ? Quelles sont les missions qu'on peut confier à cette structure ? A quel niveau de l'organigramme peut-on la rattacher ?

3. Les outils prévisionnels et de suivi des réalisations

Pouvez-vous nous donner les principaux outils prévisionnels disponibles à l'ONEA ? Comment sont-ils établis ? Est-ce que les plans annuels prennent appui sur les plans opérationnels ? Le budget a-t-il valeur de contrat ? Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire actuel de l'ONEA ? Quels en sont les points forts ? Le questionnaire de base budgétaire est-il clair ? Permet-il d'identifier les objectifs retenus ? L'ONEA peut-il prévoir valablement à l'horizon budgétaire ?

Selon vous l'ONEA est-il soumis à des risques de variation brutale de la conjoncture ? Le suivi budgétaire de l'ONEA prévoit-il l'analyse des écarts ? Le suivi débouche t-il sur un reporting efficace dans ses délais et dans son processus d'actions correctives ? Les documents de suivi budgétaire sont-ils cohérents avec le budget lui-même ?

4. Le système d'évaluation de la performance

Selon vous quels sont les indicateurs qui peuvent mieux rendre compte de la performance de l'ONEA ? Pouvez-vous nous d'écrire le système d'évaluation des performances de l'ONEA ? Existe-t-il un tableau de bord spécifique à chaque type de responsabilité de gestion ? Comment a-t-il été mis en place ? Quelle est sa fréquence d'édition ? Cette fréquence est-elle cohérente avec l'horizon des décisions que doit prendre chaque responsable ? Y fait-on référence à des objectifs ? Est-ce que le tableau de bord fait apparaître des éléments de suivi rétrospectif seulement ou aussi des indicateurs anticipatifs ?

Quelles sont vos propositions pour l'amélioration de l'organisation, les outils et le système d'évaluation de la performance de l'ONEA ?

QUESTIONNAIRE

(Pour la conception d'une structure de contrôle de gestion à l'ONEA)

1. RENSEIGNEMENTS VOUS CONCERNANT

(Cocher uniquement la case vous concernant)

Directeur central/ régional	☐	Chef de service	☐
Chef de Département	☐	Collaborateur	☐

2. LES OUTILS PREVISIONNELS

a) *Que représente la planification stratégique pour vous ?*

Elle a pour but prioritaire l'élaboration d'un plan ☐

Elle repose sur l'examen des scénarios possibles d'évolution ☐

C'est un instrument d'action pour l'entreprise ☐

C'est la confrontation entre résultat de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses ☐

b) **La planification opérationnelle**

Existe-t-il des plans opérationnels à l'ONEA ? Oui ☐ Non ☐

Si oui, comment sont-ils établis ? Par chaque unité ☐ Par le SPMF¹ ☐

Ces plans concernent-ils toutes les fonctions de l'ONEA ? Oui ☐ Non ☐

Si non, quelles sont les fonctions concernées ?

Production-distribution ☐ autres (préciser).....

.....

c) **Le budget**

❖ **Que représente le budget pour vous ?**

Une expression monétaire des besoins ☐

Une expression quantitative des besoins ☐

Un contrat d'objectifs contenant des engagements à respecter ☐

¹ Service Planification et Mobilisation des Financements

Une expression quantitative et monétaire du programme d'action ☐

Une prévision des recettes et des dépenses ☐

❖ **Vos prévisions sont-elles adossées à votre programme d'activité ?**

Oui ☐ Non ☐

❖ **Votre budget est-il négocié ?**

Oui ☐ Non ☐

❖ **Quel (s) service(s) vous appuie techniquement pour préparer votre budget ?**

SBPF² ☐ DQ³ ☐ SPMF ☐ Autres (préciser).....

.....

❖ **Comment trouvez-vous le questionnaire de base budgétaire de l'ONEA ?**

Clair ☐ Il permet d'identifier les objectifs ☐ Autres (préciser).....

.....

3. LE SUIVI DES REALISATIONS

a) Le contrôle budgétaire

❖ **Comment trouvez-vous le suivi budgétaire actuel de l'ONEA ?**

Il permet de ressortir les écarts globalement ☐

Il permet d'analyser les écarts selon leur origine et leurs causes ☐

Autres commentaires :

.....

❖ **L'état de suivi budgétaire est-il cohérent avec le budget lui-même ?**

Il est construit différemment du cadre budgétaire ☐

Il est présenté comme le cadre budgétaire ☐

Autres commentaires :

.....

b) Le tableau de bord

❖ **Que représente le tableau de bord pour vous ?**

² Service Budget et Planification Financière

³ Département qualité

- Un tableau contenant des indicateurs financiers ☐
- Un tableau contenant des indicateurs non financiers ☐
- Un outil de gestion regroupant les indicateurs – financiers et non financiers – et permettant aux responsables de piloter la performance de leur activité ☐
- Un outil de diagnostic et de motivation ☐

❖ **Utilisez-vous un tableau de bord ?**

Oui ☐ Non ☐

❖ **Si oui, quel est son utilité pour vous ?**

- Communiquer mes résultats et dialoguer avec ma hiérarchie ☐
- Réclamer des moyens supplémentaires ☐
- Circuler l'information ☐
- Autres (préciser).....
-

4. EVALUATION DE LA PERFORMANCE

❖ **Comment trouvez-vous le système d'évaluation des performances à l'ONEA**

- Basé sur des critères objectifs ☐
- Basé sur les résultats ☐
- Basé sur des critères peu objectifs ☐

❖ **Etes-vous informé à l'avance de ces critères ?**

Oui ☐ Non ☐

❖ **Vos critères d'évaluation tiennent-ils compte de :**

- l'utilisation des ressources par rapport aux résultats obtenus ? ☐
- l'objectif fixé au départ ? ☐
- la satisfaction du client ? ☐
- le délai de réalisation ? ☐

❖ **L'atteinte de vos objectifs entraîne-t-elle une récompense ?**

Une promotion financière ☐ Une félicitation ☐ Rien de tout ça ☐

❖ **Et lorsque vos objectifs ne sont pas atteints ?**

Une sanction financière ☐ un blâme ☐ Aucune sanction ☐

5. L'ORGANISATION

❖ **Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de l'ONEA ?**

Efficace ☐ Peu efficace ☐ Pas du tout efficace ☐

❖ **Que pensez-vous de l'implantation d'une structure de contrôle de gestion à l'ONEA ?**

Nécessaire ☐ Pas nécessaire ☐

❖ **Si son implantation est nécessaire, à quel niveau hiérarchique peut-on la rattacher ?**

CESAG - BIBLIOTHEQUE