



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)

Promotion 4
(2009-2011)

Mémoire de fin d'étude

THEME

DIAGNOSTIC DU SYSTEME DE
CONTROLE DE GESTION DE LA
SAPCO-SENEGAL

Présenté par :

Alama DIANE

Dirigé par :

M. Souleymane BOUSSO

Directeur du Contrôle de

Gestion de la RTS

Octobre 2011

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à tous mes proches, à tous ceux qui, de près ou de loin, m'ont apporté leurs soutiens au cours de ma vie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

J'adresse mes sincères remerciements à ma famille et plus particulièrement à ma mère Fanta KEBE, qui n'a cessé de me soutenir tout au long de ma vie.

Toute ma gratitude à tout le personnel et le corps professoral du CESAG. En l'occurrence mon Directeur de mémoire Monsieur Souleymane BOUSSO, qui n'a cessé de m'encourager et de me guider avec ses précieux et judicieux conseils tout au long de la période de préparation de ce mémoire.

Je remercie également Monsieur Alioune NDIAYE Directeur du Contrôle et des Investissements de la SAPCO, qui a bien voulu m'accueillir dans sa direction, et pour son dévouement lors du déroulement de ce stage, ainsi que tout le personnel de la SAPCO.

Enfin je remercie l'ensemble des étudiants du Master Professionnel en comptabilité et Gestion financière 4^{ème} promotion.

LISTES DES ABBREVIATIONS ET DES SIGLES

BSC	: Balanced Scorecard
C.A	: Comptabilité Analytique
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
C.G	: Comptabilité Générale
DAIMQ	: Direction d'Audit Interne et Management de la Qualité
DCI	: Direction du Contrôle et des Investissements
DES	: Direction de l'Exploitation de Saly
DETPP	: Direction des Etudes et Travaux, de la Planification et de la Promotion
DFC	: Direction Financière et Comptable
DFCGF	: Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion
DG	: Direction Générale
DJC	: Direction Juridique et du Contentieux
DRH	: Direction des Ressources Humaines
FCS	: Facteurs Clés de Succès
FCS	: Facteurs Clés de Succès
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique de Droit des Affaires
PME	: Petite et Moyenne Entreprise
PMI	: Petite et Moyenne Industrie
SAPCO	: Société d'Aménagement et de Promotion de la Petite Côte et des Zones Touristique du Sénégal
SG	: Secrétariat Général

S.I : Système d'Information

SMART : Significatif, Mesurable, Atteignable, Responsabilisé, Temporel

SNR : Société Nationale de Recouvrement

SOFISEDIT : Société Financière Sénégalaise pour le Développement Industriel et
Touristique

TBP : Tableau de Bord Prospectif

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTES DES FIGURES

Figure 1 : Position de rattachement du contrôle à la direction générale	14
Figure 2 : Position de rattachement du contrôle de gestion à la direction financière.....	15
Figure 3 : processus de contrôle de gestion.....	18
Figure 4 : Architecture d'un système de comptabilité analytique	21
Figure 5 : Méthodologie de l'étude	41

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : les types de système et leur rôle 24

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTES DES ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme	89
Annexe 2 : Tableau des recettes ordinaires par centre de profit	90
Annexe 3 : tableau des recettes exceptionnelles	91
Annexe 4 : tableau des dépenses de fonctionnement	92
Annexe 5 : questionnaire adressé aux chefs de directions et agents	95
Annexe 6 : questionnaires adressé au Directeur du contrôle et des investissements	96
Annexe 7 : tableau de suivi budgétaire	98

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

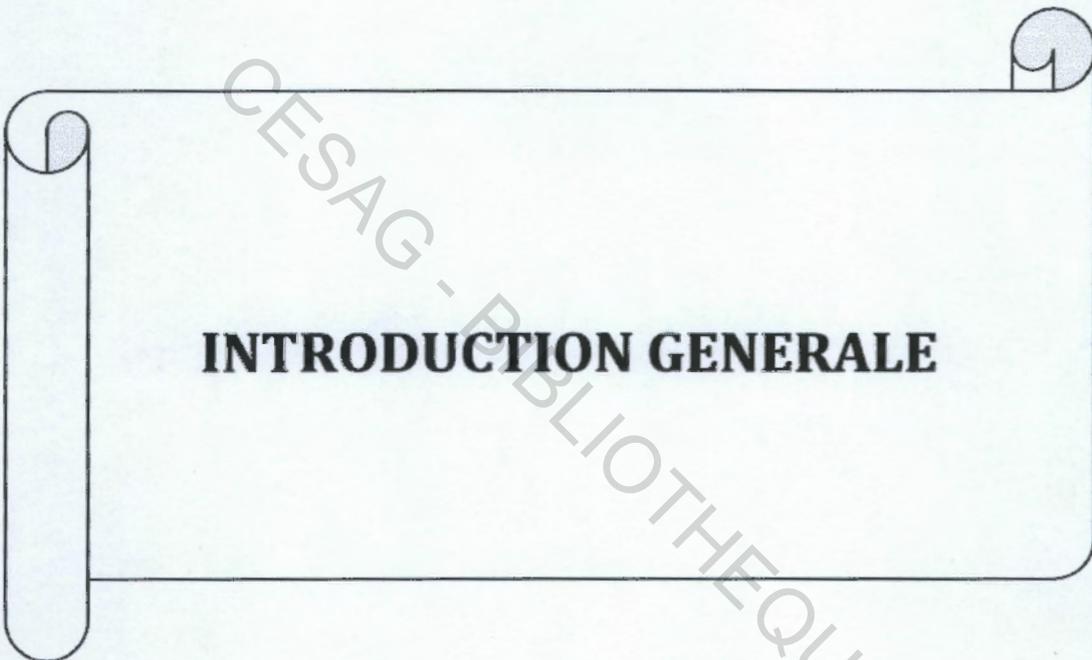
DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTES DES ABREVIATIONS ET DES SIGLES	iii
LISTES DES FIGURES.....	v
LISTE DES TABLEAUX.....	vi
LISTES DES ANNEXES.....	vii
TABLE DES MATIERES	viii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : REVUE DE LITTERATURE	5
CHAPITRE I : LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION.....	7
1.1 LE CONTROLE DE GESTION.....	7
1.1.1 Définition du contrôle de gestion.....	8
1.1.2 Les objectifs du contrôle de gestion.....	9
1.1.3 Rôle du contrôle de gestion.....	10
1.1.4 Place du contrôle de gestion dans l'organigramme.....	12
1.2 LE PROCESSUS DU CONTRÔLE DE GESTION	15
1.2.1 La phase de finalisation.....	16
1.2.2 La phase de suivi des réalisations ou de pilotage.....	16
1.2.3 La phase de post évaluation	17
CHAPITRE II : LA DEMARCHE DE DIAGNOSTIC DU SYSTEME CONTROLE DE GESTION.....	19
2.1 LES OUTILS D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION.....	19
2.1.1 La comptabilité analytique	20

2.1.2	Le système d'information de gestion	22
2.1.3	La gestion budgétaire	25
2.1.4	Le reporting	30
2.1.5	La planification stratégique	32
2.2	LE PROCESSUS DE DIAGNOSTIC D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION	33
2.2.1	La démarche d'évaluation des processus selon MO LEY & Al.....	34
2.2.2	La méthode de mesure de la performance selon ECCLES	35
2.2.3	Le modèle d'évaluation du contrôle de gestion de ROUACH & NAULLEAU	36
2.2.4	le modèle d'évaluation selon l'European Foundation for Quality Management (EFQM) 36	
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE		39
3.1	LE MODELE D'ANALYSE.....	39
3.2	ECHANTILLON ET TECHNIQUE DE COLLECTE D'INFORMATION	42
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....		46
CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA SAPCO.....		47
4.1	HISTORIQUE	48
4.2	FORME JURIDIQUE.....	49
4.3	MISSIONS ET OBJECTIFS	51
4.4	LES REALISATIONS ET PROJETS DE LA SAPCO- SENEGAL	52
4.4.1	Les réalisations	52
4.4.2	Les projets	52
4.5	LA STRUCTURE ORGANISATIONNEL DE LA SAPCO	53
4.5.1	La Direction Générale (DG).....	54
4.5.2	Le Secrétaire Général (SG)	55
4.5.3	La Direction du Contrôle et des Investissements (DCI)	56
4.5.4	La Direction Juridique et du Contentieux (DJC)	56

4.5.5	La Direction des Etudes, des Travaux, de la Planification et de la Promotion (DETPP).....	57
4.5.6	La Direction des Ressources Humaines (DRH).....	58
4.5.7	La Direction Financière et Comptable (DFC).....	58
4.5.8	La Direction de l'Exploitation de Saly (DES)	59
4.5.9	La direction de l'audit interne et management de la qualité	60
CHAPITRE V : LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION A LA SAPCO		61
5.1	ENVIRONNEMENT DE LA DIRECTION DU CONTROLE ET DES INVESTISSEMENTS (DCI) DE LA SAPCO	61
5.1.1	Rattachement hiérarchique et fonctionnelle	61
5.1.2	Les missions de la direction du contrôle et des investissements.....	62
5.1.3	La circulation de l'information	63
5.1.4	Le capital humain de la direction	63
5.2	LES OUTILS DU SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION DE LA SAPCO ...	64
5.2.1	La gestion budgétaire	64
5.2.2	Le tableau de bord.....	69
5.2.3	Le reporting	70
5.2.4	Le système d'information de gestion	71
CHAPITRE VI : ANALYSE DU SYTEME DE CONTROLE DE GESTION EN PLACE A LA SAPCO.....		72
6.1	ANALYSE DU SYTEME DE CONTROLE DE GESTION EN PLACE A LA SAPCO	73
6.1.1	Résultats des questionnaires.....	73
6.1.2	Analyse du système de contrôle de gestion.....	75
6.2	RECOMMANDATIONS	81
6.2.1	Recommandation sur l'environnement du système de contrôle de gestion	82
6.2.2	Les recommandations sur les outils	83
CONCLUSION GENERALE		86

ANNEXES	88
BIBLIOGRAPHIE	101

CESAG - BIBLIOTHEQUE



INTRODUCTION GENERALE

La mondialisation économique survenue vers la fin du 20^e siècle a obligé ces dernières décennies les organisations et leurs acteurs à recourir à plus de vigilance dans le management des organisations. La parcellisation du travail obtenu par les travaux de Taylor au XVI^e siècle fut le point de départ de la nouvelle fonction qui prendra en compte cet esprit de contrôle dont les dirigeants d'entreprise ont désormais besoin.

Les outils pour exercer ce contrôle, dont les rôles et les formes n'arrêtent pas d'évoluer au fil des années, sont multiples. Ces outils rendent du coup cette fonction plus performante, plus pertinente voir indispensable et plus présente à chaque niveau de la gestion pour permettre aux entités économiques d'atteindre les objectifs définis par les dirigeants. L'une de ces formes de contrôle dont se sont dotées les entreprises modernes en général qui se veulent responsables, objectives, réalistes et performantes est le « contrôle de gestion ». Cette dernière est encore plus pratique surtout en ces temps d'instabilité économique où la gestion par objectifs est souvent mise en place et la rigueur comme chemin pour les atteindre.

Le contrôle de gestion a pour mission de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain. De par sa nature donc, le contrôle de gestion est une discipline dynamique et ses outils de travail de divers ordres se doivent d'être modernes et adaptés à l'organisation dans laquelle il est présent. Il est fondamental qu'une utilisation efficace et efficiente de ces outils soit effectuée.

Pour ARDOIN (1986 : 35), il est nécessaire, pour une entreprise, d'avoir un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts. Ceci dans un but d'agir à bon escient afin qu'elle puisse se gérer efficacement.

Le contrôle de gestion est une fonction aujourd'hui bien institutionnalisée dans les entreprises. Son importance, de même que sa présence dans une organisation, sont capitales et toujours plus grandissantes, face à un environnement toujours plus hostile (la confrontation à la complexité et au changement des organisations, donc à une plus grande incertitude ; la transformation des modes de contrôle, le rôle croissant de l'information).

C'est dans cette vision que la Société d'Aménagement et de Promotion de la Petite Côte et des Zones Touristique du Sénégal (SAPCO) a mis en place une Direction de Contrôle et des Investissements, dans un souci de maîtrise de ses coûts et de ses opérations en vue d'une

meilleure gestion, d'assurer la réalisation de ses objectifs et de fournir aux responsables une vision globale de leurs activités.

Pour être considéré comme facteur clé de succès, le contrôle de gestion doit être performant, adapté à l'entreprise, être flexible et compris par les opérationnels. Aucun système de contrôle de gestion n'est idéal au point qu'il puisse être adopté sans aucun aménagement. Puisque arriver à trouver une adéquation serait vaincre tous les problèmes d'organisation et les résistances.

Le rôle essentiel du contrôle de gestion est d'aider les directions à piloter la stratégie c'est-à-dire l'action. Entre le contrôle opérationnel et le contrôle stratégique, il devrait y avoir une continuité de comportements face à la gestion et à l'information. Cependant, nous constatons une rupture entre le contrôle de gestion et les opérationnels, créant ainsi un problème dans le bon fonctionnement du système de contrôle de gestion de la SAPCO. Ainsi, il apparaît important de redynamiser le système de contrôle de gestion. Plusieurs raisons peuvent être un facteur de déclenchement :

- une faible implication des opérationnels dans le fonctionnement du système de contrôle de gestion ;
- une complexité du système de contrôle de gestion ;
- une incompréhension de l'importance du contrôle de gestion par les opérationnels ;
- un souci de transmission des informations ;
- un manque de réactualisation des outils.

Les causes énumérées ci-dessus, peuvent entraîner les conséquences suivantes :

- mauvaise exploitation des outils du système de contrôle de gestion ;
- difficulté de correction des problèmes liés au contrôle de gestion ;
- non implication des opérationnels dans le processus de gestion.

L'analyse du problème, nous emmène à proposer les solutions :

- le choix d'une structure organisationnelle adaptée ;
- le diagnostic du système de contrôle de gestion en place ;
- une formation des agents chargés du contrôle de gestion aux techniques de communication et de leadership.

Parmi les solutions, nous allons retenir dans le cadre de notre étude celle concernant le diagnostic du système de contrôle de gestion. En effet, cette solution nous semble appropriée dans la mesure où elle nous permettra d'avoir une appréhension sur le système.

Alors la question suivante peut être posée : « quel est l'état du système de contrôle de gestion de la SAPCO ? »

Cette question principale suscite les questions spécifiques suivantes :

- Quels sont les objectifs du contrôle de gestion ?
- Quels sont les outils du contrôle de gestion de la SAPCO et quel est leurs états ?
- Quel est la place et le rôle du contrôle de gestion dans le système de management de la SAPCO?

De ces questions sus identifiées et formulées, il se dégage une problématique générale à savoir : la performance du système de contrôle de gestion de la SAPCO. C'est l'étude de cette problématique générale qui a amené la formulation du sujet qui porte sur le : « diagnostic du système de contrôle de gestion de la SAPCO »

Il se dégage de la problématique formulée un objectif général d'une part, et d'autre part des objectifs spécifiques. L'objectif général de l'étude est de procéder au diagnostic du système de contrôle de gestion pour permettre de construire un point de vue rigoureux sur l'efficacité, l'efficience et la pertinence du système.

Mais cet objectif général passe par l'atteinte d'objectifs secondaires qu'on peut qualifier de spécifiques qui sont :

- une description du système de contrôle de gestion existant;
- un état des outils du contrôle de gestion utilisés dans l'entreprise ;
- une mise en évidence des objectifs attendus du contrôle de gestion;
- une évaluation argumentée du système de contrôle de gestion qui en analyse l'efficacité, la pertinence et l'efficience, avec éventuellement une proposition, d'amélioration.

Cette étude se limitera à l'analyse du système de contrôle de gestion à travers ses principaux outils en vue de faire des recommandations appropriées.

Elle est d'autant plus intéressante :

- d'une part, pour les dirigeants de l'entreprise, car chacun des problèmes énumérés concourt à une sous opérationnalisation du contrôle de gestion. Celle-ci a pour effet une contre-performance dans la réalisation des objectifs stratégiques et notre diagnostic pourra participer à une optimisation du système.
- d'autre part, elle permettra à travers une synthèse de la bibliographie sur le contrôle de gestion à donner une vision précise et succincte du système de contrôle de gestion. Ceci pouvant inspirer tout lecteur à œuvrer pour une meilleure du système.
- et enfin, elle nous permettra de mettre en pratique nos connaissances théoriques acquises durant notre cursus au CESAG (Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion), pour nous permettre d'avoir une meilleure vision de la réalité. Elle nous permettra également de nous conformer aux exigences pédagogiques.

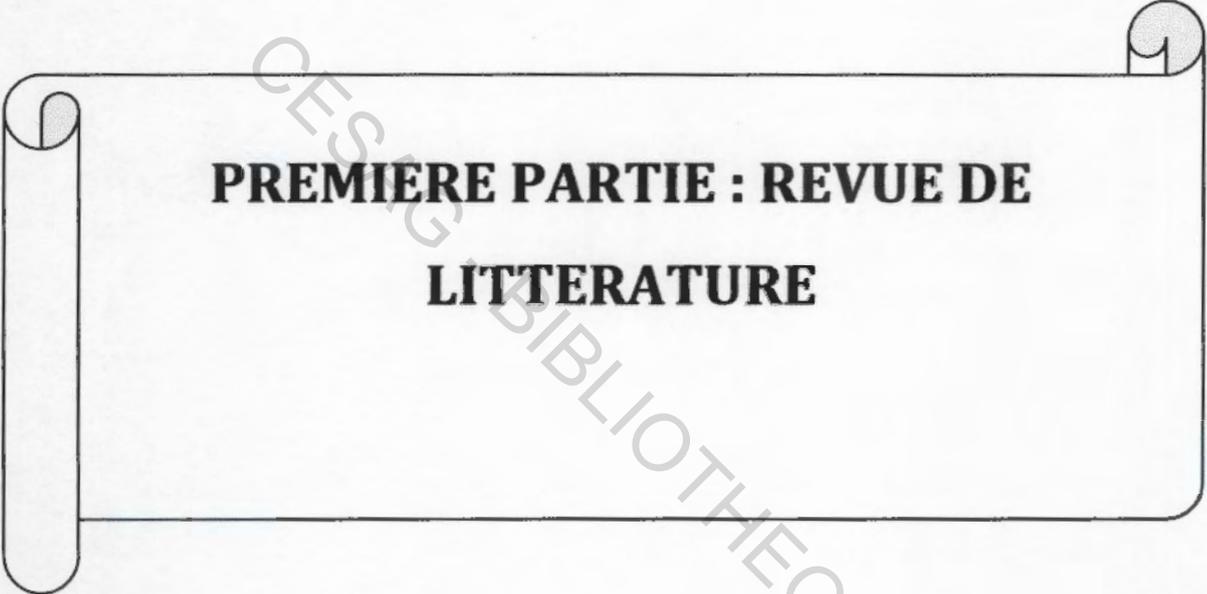
Il s'agira par ce travail de confronter ce que devrait être le contrôle de gestion à ce qu'il est en réalité dans la SAPCO, ce que devraient être les outils et les méthodes de travail ; et enfin quelle devrait être sa position dans l'organigramme.

Cette étude comportera deux parties : un cadre théorique et un cadre pratique. Le cadre théorique sera constitué de trois chapitres qui sont :

- le contrôle de gestion classique ;
- le contrôle de gestion comme un processus de pilotage ;
- la méthodologie de recherche.

La seconde partie sera également constituée de trois chapitres, qui sont :

- la présentation de la SAPCO ;
- l'évaluation du système de contrôle de gestion de la SAPCO ;
- état du système et recommandations.



**PREMIERE PARTIE : REVUE DE
LITTERATURE**

Le contrôle n'est pas la vérification, même s'il est nécessaire de vérifier en temps utile. Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme étant l'action de maîtriser, de piloter, c'est-à-dire dominer ou à tout au moins, le fait d'avoir une certaine emprise sur un système. Le contrôle de gestion est trop souvent réduit au calcul des coûts et à la gestion budgétaire.

S'il est vrai que le management par les chiffres a assuré il y a quelques années l'expansion mondiale de certaines grandes sociétés, de nos jours l'environnement a profondément changé et ne s'y prête plus. Le contrôle de gestion est encore mal cerné, aussi bien dans sa fonction que dans son contenu. Extrêmement vaste dans son champ d'action, varié dans ses attributions, son exercice se cache souvent sous des dénominations diverses dans l'entreprise : directeur financier et comptable, directeur des budgets etc.

Ceci justifie qu'en préalable à toute étude à caractère technique, il est nécessaire de bien circonscrire la fonction contrôle de gestion. La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation, il s'agit d'un acte de management.

Ainsi, notre première partie portera sur la revue de littérature, elle nous permettra de mieux comprendre le contrôle de gestion. Nous tenterons dans le premier chapitre de définir le contrôle de gestion classique, ses objectifs, ses missions et également de définir son rôle et sa place dans l'entreprise en général. Dans le second chapitre, nous tenterons de faire le lien entre le contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise ; et enfin dans le dernier chapitre nous définirons la méthodologie de recherche utilisée pour mener à bien notre étude.

CHAPITRE I : LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Apparu dans les années 1920 au sein de quelques grandes entreprises industrielles américaines, le contrôle de gestion a été pleinement développé dans les entreprises françaises au début des années 1970.

La principale mission du contrôle de gestion est d'identifier et de maîtriser les sources de création de valeur dans un environnement économique devenu de plus en plus turbulent. Dans les grandes entreprises, la maîtrise de la performance suppose également d'assurer la coordination de l'ensemble des actions en orientant le personnel d'encadrement et d'exécution dans le sens souhaité par les dirigeants.

Dans la plupart des entreprises : grandes entreprises, PME, PMI, ou entreprises individuelles ; on rencontre une multitude de formes gravitant autour du terme contrôle de gestion. En dehors des filiales des entreprises multinationales, le contrôle de gestion reste encore très vague dans de nombreuses entreprises africaines.

Pour apprécier, analyser ou contrôler efficacement un sujet, il faut au préalable disposer d'un minimum de connaissances d'ordre général s'y afférant qui servirait de repère. C'est pourquoi ce chapitre sera consacré à la clarification conceptuelle et sémantique du contrôle de gestion et des notions fondamentales auxquelles il fait appel.

1.1 LE CONTROLE DE GESTION

Dans cette première section, nous tenterons de définir le contrôle de gestion, de donner ses objectifs, sa place dans l'organisation, ainsi que ses composantes.

1.1.1 Définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion n'est pas que de la technique comptable, il est aussi et surtout du management. L'auteur le plus connu en contrôle de gestion ANTHONY (2009 :19) définit le contrôle de gestion comme étant un processus par lequel les dirigeants influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de manière efficace et efficiente. Cette définition :

- présente le contrôle de gestion comme étant : une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie, car il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion quotidienne et de formaliser les aptitudes ou les savoir-faire du quotidien au niveau stratégique ;
- offre une vision managériale en soulignant l'implication des dirigeants en matière de contrôle de gestion en définissant le modèle de performance ;
- affirme l'importance de la gestion du couple coût-valeur en formulant le concept d'efficience.

Cette définition semble générale et, ignore les outils par lesquels le manager doit influencer les autres membres de l'organisation. Elle reste vague et ne permet pas de connaître une activité aussi complexe que le contrôle de gestion.

Au sens strict BOUQUIN (2010) conçoit que le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes notamment grâce au contrôle d'exécution. Il le réduit donc au contrôle d'exécution et le situe ainsi au niveau opérationnel et de l'encadrement : c'est un contrôle qui cherche à s'interroger sur l'utilisation des moyens compte tenu des objectifs.

A cette approche vient s'ajouter la précision de Jean Louis Malo & Al (2000) qui pensent que le contrôle de gestion n'est donc pas le contrôle budgétaire, mais il n'est pas aussi tout le contrôle organisationnel. Car ce dernier est construit dans le but d'assurer la coordination d'intérêts et de comportements multiples.

Le contrôle de gestion peut être défini comme le processus mis en œuvre au sein d'une entreprise pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité.

1.1.2 Les objectifs du contrôle de gestion

Compte tenu de l'élargissement des demandes faites au contrôle de gestion lié au besoin de pilotage de la performance de l'entreprise, les objectifs assignés au contrôle de gestion sont multiples.

Comme son nom l'indique, la fonction contrôle de gestion s'inscrit dans une logique de contrôle, qui induit les notions de maîtrise et de vérification. C'est ainsi que pendant longtemps, les objectifs assignés au contrôle de gestion ne visaient que la mesure et l'amélioration de la performance (SARDI, 1993 :46).

GUEDJ (2000 : 69), considère que le contrôle de gestion poursuit trois objectifs essentiels :

- réconcilier le contrôle de gestion stratégique avec le contrôle de gestion opérationnel ; afin de permettre de résoudre les problèmes liés à l'information de cohésion et à la diminution des écarts. Le contrôle de gestion est alors appelé à prévoir et à mesurer ;
- éliminer les effets pervers des systèmes de mesure de la performance, afin de permettre la distinction de l'information pour décider, de l'information pour évaluer les performances. Cela permettra une réaction de la hiérarchie au temps opportun ;
- lever le paradoxe de la marche arrière, c'est-à-dire, permettre l'anticipation pour pallier les aléas liés aux concurrents et aux changements de goût des consommateurs. Le contrôle de gestion, doit être flexible et permettre à l'organisation de s'adapter aux situations pour pouvoir progresser.

G. Longlois & Al. (2004), dans son ouvrage contrôle de gestion énumère les finalités suivantes du contrôle de gestion :

- le contrôle de gestion doit orchestrer la décentralisation

Pour lui, la décentralisation peut être souhaitée a priori, pour motiver les acteurs. En outre, elle devient nécessaire lorsque l'organisation s'avère trop complexe par sa taille, par ses activités ou par son environnement. Le contrôle de gestion doit répondre aux besoins de coordination des organisations décentralisées.

➤ Le contrôle de gestion doit fournir des informations

Dans une organisation décentralisée, l'information doit circuler dans le sens vertical (staff), comme dans le sens horizontal (ligne). La fonction du contrôle de gestion est de concevoir, de formaliser et de traiter ces flux d'informations dans le but d'améliorer la performance de l'organisation.

➤ Le contrôle de gestion fournit des instruments de pilotage

Dans un environnement décentralisé, il existe deux niveaux de pilotage. Le premier niveau est centralisé afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des actions. ; Ce pilotage organise puis vérifie l'utilisation de la délégation d'autorité. Il fixe des objectifs à atteindre et s'assure de leur réalisation. Le second niveau de pilotage est local. Il permet un autocontrôle des unités décentralisées qui sont soumises à une obligation de résultat (par opposition à une obligation de moyen). Le contrôle de gestion donne également aux entités les moyens de comprendre les conséquences de leurs actions afin que les responsables corrigent les éventuels écarts.

En somme, nous pouvons dire que les objectifs du contrôle de gestion sont de :

- contribuer à la définition de la stratégie ;
- suivre la mise en œuvre de la stratégie ;
- mesurer les performances ;
- piloter l'activité et prendre les actions correctrices.

1.1.3 Rôle du contrôle de gestion

Le Contrôle de gestion est une fonction aujourd'hui bien institutionnalisée dans les entreprises. Il permet une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide. Plusieurs rôles lui sont attribués selon la structure des organisations et le type de management.

Langlois (2005) dans son ouvrage « le contrôle de gestion », nous illustre sur l'évolution du rôle du contrôleur de gestion dans l'organisation.

Le rôle traditionnel du contrôle de gestion

D'une fonction technique traditionnelle, le contrôle de gestion a pour mission d'établir un diagnostic des besoins de contrôle de gestion et de créer les outils et les procédures appropriés à ces besoins. Il doit superviser le fonctionnement technique des outils prévisionnels, comme le budget, en analysant la cohérence des chiffres transmis et en veillant au respect des directives reçues.

Il a également pour fonction d'expliquer la formation du résultat en analysant rétrospectivement les coûts, les résultats, les performances. Pratiquement, il compare les états prévisionnels aux réalisations afin de mettre en évidence des écarts significatifs en justifiant les méthodes de calcul employées.

Enfin, il assure le reporting c'est-à-dire qu'il doit rendre compte au niveau hiérarchique supérieur sur le plan financier, commercial.

Ce rôle consistant à concevoir, à interpréter les outils de gestion essentiellement financiers et à évaluer les performances des centres de responsabilités et de leurs responsables a évolué vers des fonctions de conseil et de communication.

Le rôle novateur du contrôle de gestion

« A ses fonctions techniques viennent s'ajouter des fonctions de conseil et d'aide à la décision auprès de la direction générale sur des projets stratégiques et auprès des responsables opérationnels sur leurs problèmes de gestion courante. » LANGLOIS (2005)

Cette activité de conseil auprès des opérationnels l'invite à concevoir des indicateurs non financiers pertinents tels que des indicateurs de qualité, des indicateurs commerciaux, de sécurité, de satisfaction de clientèle.

Le conseil auprès de la direction se traduit par une réflexion sur l'amélioration du processus de fixation des objectifs. La pratique du benchmarking qui consiste à se comparer aux meilleurs permet une validation externe des objectifs.

Le contrôleur de gestion consacre une partie de son temps à communiquer et à former les opérationnels aux processus et aux outils de gestion afin de leur faire accepter les divers changements et les nouveaux outils.

Pour DORIATH (2008 :54), les attributions du contrôle de gestion dépendent fortement de la répartition formelle ou non des pouvoirs dans l'organisation.

1.1.4 Place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Le contrôle de gestion a été défini comme un système de pilotage de l'entreprise. Mais, il ne trouve pas toujours la place qu'il devrait occuper dans les entreprises et ne joue pas toujours le rôle qui lui est idéalement dévolu. C'est pourquoi, il apparaît utile que soient précisées son étendue et sa portée dans l'entreprise.

Dans de nombreuses entreprises le contrôle de gestion est encore rattaché à la direction administrative et financière, dans 65% des cas ou à la direction générale dans 20% des cas (AUTISSIER, 2007 : 61-62). Compte tenu de la culture financière de cette direction, le contrôleur est amené à remplir des fonctions techniques traditionnelles.

En revanche, lorsque celui-ci est rattaché directement à la direction générale, son rôle s'étend davantage vers les fonctions de conseil et de communication.

Somme toute, l'indépendance nécessaire au contrôleur de gestion conditionne son rattachement hiérarchique.

Le contrôleur de gestion est l'architecte du système de contrôle qui est au service de tous les centres de responsabilités de l'entreprise. Il est appelé à intervenir comme animateur de processus de contrôle de gestion et comme conseiller économique dans toutes les fonctions de l'entreprise. Il n'y a donc pas de raisons de le subordonner par un rattachement hiérarchique à la fonction financière plutôt qu'à la fonction marketing ou à la fonction technique.

Il se trouve, cependant, que dans de nombreux cas le contrôleur de gestion est placé au niveau dans la direction financière, alors que les observations précédentes le conduiraient à un rattachement direct à la direction générale.

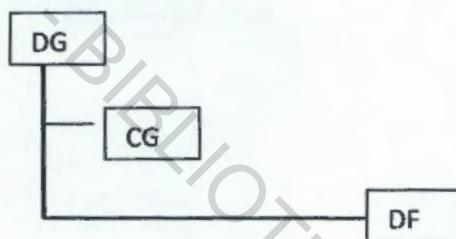
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Rattachement à la direction générale

S'il est rattaché à la direction générale, cela préserve son indépendance et sa liberté d'action. En effet le contrôle de gestion intervient au stade de la conception de la stratégie, définit les critères d'évaluations de la stratégie et évalue les actions passées. (MONNOT ; 2008 :6). Mais, ce type de rattachement entraîne de sérieuses difficultés sur le plan des personnes et de l'organisation :

- d'une part, c'est une fonction supplémentaire qui est rattachée à la direction générale et celle-ci ne peut pas diriger efficacement un trop grand nombre de fonctions ;
- d'autre part, le problème des personnes, notamment celui du directeur financier, s'il existe déjà, est tel qu'un rattachement direct pourrait apparaître comme une « promotion » trop rapide.

Figure 1 : Position de rattachement du contrôle à la direction générale



Source : ROUACH & NAULLEAU (2002 : 87)

Rattachement à une direction fonctionnelle

Pour AUTISSIER (2007 :61), MONNOT (2008 :19) et ROUACH & NAULLEAU (2002 :70), ce rattachement permettrait au contrôle de gestion d'avoir une maîtrise du système d'information comptable et financier.

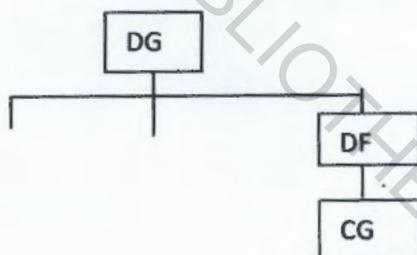
D'après les résultats d'une enquête menée par E. Chappeler (1990), sur le métier de contrôleur de gestion, la direction générale et les opérationnels s'accordent à juger les qualités humaines du contrôleur comme primordiales.

Cependant, les opérationnels attachent beaucoup d'importance aux compétences techniques et aux qualités d'organisation et de meneur du contrôleur.

Partant de ses différents rattachements un constat a été fait. S'il est rattaché à la direction financière, il risque d'avoir des difficultés à travailler avec la direction générale et les autres directions étant donné l'écran que peut constituer le directeur financier. A moins que celui-ci assume un rôle de contrôleur de gestion au sein du comité de direction. Si ce n'est pas le cas, le directeur financier peut « bloquer » un certain nombre de relations entre le contrôleur de gestion et la direction générale, mais surtout le contrôleur de gestion risque de voir déformer son image. Les responsables opérationnels considéreront le contrôleur de gestion comme ayant une optique strictement financière, alors que son domaine de référence est beaucoup plus vaste.

L'évolution la plus récente tend à situer le contrôleur de gestion en dehors de toute hiérarchie et à le rattacher directement au directeur général de l'entreprise. Cette position favorise l'indépendance du contrôleur et lui donne des pouvoirs d'intervention beaucoup plus importants. (KERVILER & Al, 2004).

Figure 2 : Position de rattachement du contrôle de gestion à la direction financière



Source : ROUACH & NAULLEAU (2002 : 88)

1.2 LE PROCESSUS DU CONTRÔLE DE GESTION

HEMICI & AL. (2007 :8) décrit le processus de contrôle de gestion en prenant une analogie classique. Celui d'un automobiliste devant se rendre à sa destination va, avant même de démarrer, planifier sa route. Puis une fois son véhicule lancé, il doit atteindre son but en respectant un certain nombre de contraintes externes, notamment celle de maintenir sa voiture sur la route goudronnée ! Si son véhicule se rapproche dangereusement du bord, il doit

agir sur le volant afin de corriger sa direction. De la même manière, si la route tourne, il doit agir sur le volant pour respecter cette contrainte de l'environnement extérieur et éviter une sortie de route.

Alors, chaque décideur, qu'il soit dans un centre de responsabilités ou qu'il se trouve à la tête de l'entreprise, est amené à suivre un processus qui assure une certaine rationalité de la décision. Ce processus, animé très souvent par les contrôleurs de gestion, est caractérisé par trois phases. Selon BOUQUIN (2000) et BOLLECKER (2003), HEMICI & AL. (2007) ces trois étapes du processus sont : la finalisation, le suivi des réalisations et la post évaluation.

1.2.1 La phase de finalisation

Cette phase est déterminante dans le processus de contrôle de gestion car c'est à cette étape que les buts, les budgets chiffrés sont définis, ainsi que les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie. C'est également à cette étape que les responsabilités et les critères de performance sont mis au clair.

La définition des options stratégiques est effectuée dans le cadre d'une réflexion approfondie sur les forces et les faiblesses internes de l'organisation. Le principal outil utilisé à cette étape est la planification stratégique qui débouche sur l'adoption d'un plan stratégique.

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

1.2.2 La phase de suivi des réalisations ou de pilotage

Cette phase consiste à observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir. L'objectif est de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires si dérive : soit l'ajustement des moyens aux situations nouvelles, soit la remise en cause des objectifs initialement définis. Elle nécessite

l'utilisation d'outils fiables d'informations sur les réalisations, tel que : le reporting, la comptabilité budgétaire.

Cette phase se déroule à l'échelon des entités de l'organisation. Les responsables des entités mettent en œuvre les moyens qui leur sont alloués. Ils disposent d'un système d'information qui mesure le résultat de leur action. Ce système de mesures doit être compris et accepté par les responsables d'entités. Il doit uniquement mesurer les actions qui leur ont été déléguées.

1.2.3 La phase de post évaluation

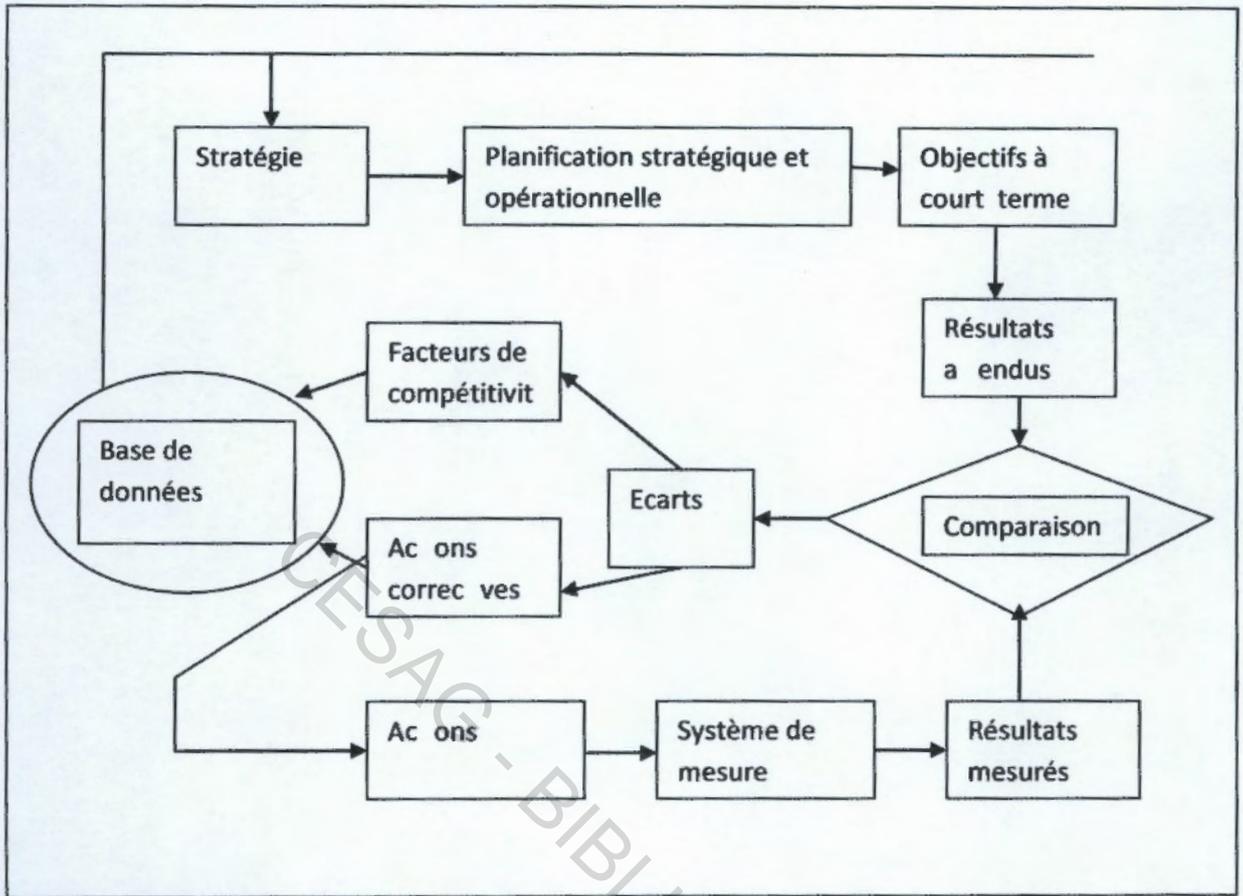
Cette étape consiste à mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage en ne répétant pas les erreurs et en capitalisant les points forts.

Cette phase consiste à confronter les résultats obtenus par les entités aux résultats souhaités par la direction afin d'évaluer leur performance. Cette étape de contrôle (au sens strict) met en évidence les écarts et en détermine les causes. Elle doit conduire les responsables à prendre les mesures correctives.

Le processus est plus réactif lorsque cette étape de contrôle est réalisée régulièrement au niveau des entités.

Le schéma ci-dessous constitue la synthèse du processus de contrôle de gestion.

Figure 3 : processus de contrôle de gestion



Source : HEMICI & HENOT (2007 :9)

Gérer une entreprise, c'est la conduire vers les objectifs assignés dans le cadre d'une stratégie. Le contrôle de gestion est le facteur clé de la mise en œuvre de la stratégie car elle permet à toutes les fonctions de mieux travailler. Il a pour rôle de manager l'information utile à la prise de décision. Le contrôle de gestion aide l'entreprise à s'assurer de la maîtrise de ses opérations afin d'atteindre ses objectifs.

CHAPITRE II : LA DEMARCHE DE DIAGNOSTIC DU SYSTEME CONTROLE DE GESTION

Un système de contrôle de gestion doit être adapté à la configuration spécifique de chaque entreprise (stratégie, structure, culture, etc.), si bien que sa construction exige en général une approche sur-mesure.

Le processus de contrôle exige que soit préalablement clarifiée la nature de la performance poursuivie par l'organisation. Le choix d'un système de mesure joue un rôle central dans cette perspective.

Dans un environnement décentralisé, le contrôle recouvre des fonctions d'incitation et de coordination des acteurs de l'organisation. Une entité de gestion ou centre de responsabilité est un sous-ensemble de l'entreprise dont le pouvoir de décision est clairement défini et qui est investi d'une obligation de performance cohérente avec l'étendue de ce pouvoir.

Dans un environnement décentralisé, la démarche de contrôle s'exerce à la fois au niveau de chaque entité et au niveau global : elle combine un autocontrôle de la part des entités de gestion et un pilotage par la hiérarchie.

Une démarche de contrôle relève des responsables opérationnels, et dépasse donc les seules attributions du contrôleur de gestion, dont le rôle est d'en assurer la cohérence.

L'idée de maîtrise gagne cependant à être précisée. Dans cette perspective, le contrôle s'apprécie fondamentalement par rapport aux effets des actions ou des événements, c'est-à-dire aux résultats obtenus.

Nous tenterons à travers ce chapitre de parler des outils du contrôle de gestion, puis de décrire un processus d'évaluation du système de contrôle de gestion pour en évaluer sa performance.

2.1 LES OUTILS D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Pour piloter et prendre des décisions à court terme et à long terme, les gestionnaires élaborent et utilisent de nombreux outils d'aide à la décision tels que :

- la comptabilité analytique ;
- la gestion budgétaire ;
- le système d'information de gestion ;
- le système de mesure de la performance ;
- la planification.

2.1.1 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est l'un des moyens indispensables pour optimiser les allocations de ressources dans les grandes et moyennes entreprises et même les petites quoiqu'elle ne soit pas obligatoire. Elle réalise le calcul et l'analyse des coûts qui sont nécessaires à la prévision, à la mesure et au contrôle des résultats. Elle est également un mode de traitement des données dont les objectifs sont selon GUEDJ (1996: 132) de :

- connaître les coûts des différentes fonctions de l'entreprise ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits et les comparer aux prix de vente correspondants.

Le système de comptabilité analytique

La comptabilité analytique est le moyen d'avoir, grâce à des procédures précises et permanentes, des éléments d'analyse périodiques et comparables dans le temps (Bescos, 1995 : 232-233). Le système de comptabilité analytique est fonction de plusieurs paramètres: les caractéristiques des produits, la structure de l'entreprise, les besoins d'information auxquels le système doit répondre.

Réussir la mise en place d'un système de comptabilité analytique exige de définir des centres d'analyse, des unités d'œuvres pertinents et d'organiser le système d'information. Le fonctionnement correct du système de comptabilité analytique permet de mieux maîtriser les coûts à travers la mise en place de centre de gestion de coûts. On rencontre entre autres les centres de gestion de coûts tels que : le centre de responsabilité ; le centre de profit ; le centre d'investissement ; le centre de coût ; le centre de revenu.

L'architecture globale d'un système de comptabilité analytique

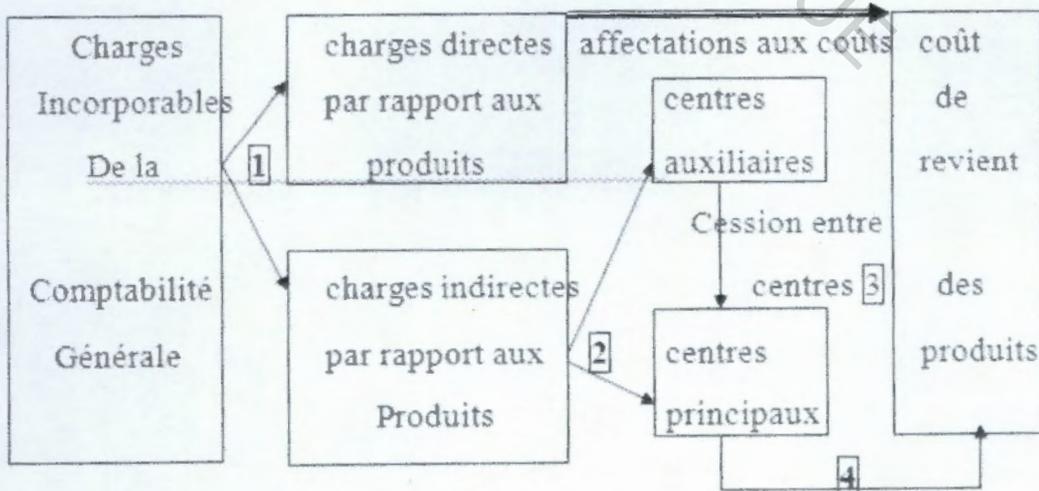
Le système de comptabilité repose essentiellement sur la répartition des charges. On distingue ainsi : d'une part, les charges fixes et les charges variables ; et d'autre part, les charges directes et les charges indirectes.

Le choix d'un système de comptabilité analytique adapté, dépend en fait de sa capacité à répartir convenablement les dites charges, car leurs proportions déterminent le système performant à mettre en œuvre pour une prise de décision non hasardeuse.

Le système de comptabilité analytique permet entre autres :

- la classification des charges en charges directes et charges indirectes par rapport aux produits;
- l'affectation aux centres d'analyse des charges indirectes par rapport aux produits;
- les charges affectées aux centres auxiliaires sont réparties en totalité ou en partie entre les centres principaux selon leur consommation d'unités d'œuvre des centres auxiliaires;
- toutes les charges indirectes regroupées dans les centres principaux sont rattachées aux produits selon leurs consommations respectives d'unités d'œuvres des centres principaux.

Figure 4 : Architecture d'un système de comptabilité analytique



Source: Bescos (1995 : 239)

2.1.2 Le système d'information de gestion

Le système d'information de gestion est un dispositif de production, de collecte, de traitement et de diffusion des informations quantitatives caractérisant tous les aspects de la vie, de l'organisation et nécessaire à la prise de décisions et à son contrôle. (GUEDJ& AI, 1998).

Traditionnellement, les ressources de l'entreprise étaient définies comme se composant des biens, du capital et des hommes qu'elle met en œuvre. Aujourd'hui, l'information est incontestablement une ressource vitale pour l'entreprise. De plus en plus, la compétitivité de l'entreprise et sa capacité de mise en œuvre des stratégies sont en effet étroitement liées à son système d'information, pour les raisons suivantes :

- le contenu en information des processus de production est essentiel à l'amélioration de qualité ;
- la rapidité de réaction est, plus que jamais, un facteur essentiel de l'aptitude d'une entreprise à faire face à la concurrence ; or cette aptitude est, pour une part importante, fonction de la fluidité, de la fiabilité et de la flexibilité des systèmes d'information de gestion.

Un bon système d'information doit pouvoir fournir des informations remplissant les caractères suivants :

- ❖ efficacité : la mesure par laquelle l'information contribue au résultat des processus métier par rapport aux objectifs fixés ;
- ❖ efficience : la mesure par laquelle l'information contribue au résultat des processus métier au meilleur coût ;
- ❖ confidentialité : la mesure par laquelle l'information est protégée des accès non autorisés ;
- ❖ intégrité : la mesure par laquelle l'information correspond à la réalité de la situation ;
- ❖ disponibilité : la mesure par laquelle l'information est disponible pour les destinataires en temps voulu ;
- ❖ conformité : la mesure par laquelle les processus sont en conformité avec les lois, les règlements et les contrats ;
- ❖ fiabilité : la mesure par laquelle l'information de pilotage est pertinente.

En résumé, le système d'information de gestion vise à fournir des informations complètes, pertinentes et précises sur les performances et le fonctionnement de l'organisation. Et aussi à faciliter l'analyse des données ainsi obtenues en vue d'améliorer le processus de décision à tous les niveaux de gestion.

➤ **Les domaines de couverture du système d'information**

Le Système d'information est un ensemble des procédures organisées qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et/ou au contrôle de l'organisation. Ce système d'information couvre trois grands domaines, qui se sont historiquement développés les uns après les autres : l'automatisation des tâches opérationnelles, l'aide à la décision et la communication. Ces différents domaines continuent d'évoluer de façon significative ; Le tableau suivant en donne l'explication.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 1 : les types de système et leur rôle

TYPES DE SYSTEMES D'INFORMATION (SI)	RÔLE	EXEMPLES D'APPLICATIONS
OPERATIONNEL	<ul style="list-style-type: none"> -Collecter, mémoriser, traiter les données nécessaires à la conduite de l'activité ; -automatiser, fluidifier et optimiser les procédures. 	<ul style="list-style-type: none"> -achats, stocks, logistique ; -gestion de production, gestion des données techniques ; -comptabilité générale et analytique.
AIDE A LA DECISION	<ul style="list-style-type: none"> -fournir des indicateurs pertinents sur l'activité ; -connaître les clients, offrir des outils d'analyse et de stimulation ; -gérer la connaissance. 	<ul style="list-style-type: none"> -budget, tableau de bord des activités ; -base des données des connaissances.
COMMUNICATION	<ul style="list-style-type: none"> -communiquer les informations en interne ; -échanger avec les partenaires. 	<ul style="list-style-type: none"> -messagerie, réseau d'échanges internes, Outlook.

Source : manuel de préparation CISA (2011 : 62)

Un bon système d'information de gestion devra être cohérent et simple à appliquer, intégrant facilement aux tâches des usages.

2.1.3 La gestion budgétaire

Selon GUEDJ (1998 : 245), la gestion budgétaire est un facteur clef de structuration des missions et de la formation des hommes. C'est le procédé de contrôle de gestion le plus pratiqué, et il est complet, synthétique, en ce sens que c'est une méthode d'ensemble,)

Pour BOUQUIN (2002 : 235), « la gestion budgétaire est un système prévisionnel à court terme comprenant des budgets et un processus de contrôle. ». Dans cette optique le contrôle de gestion assure le suivi budgétaire et effectue des rapprochements des résultats réels aux prévisions budgétaires. Il identifie les causes des écarts et informe les différents niveaux hiérarchiques pour leur permettre de prendre d'éventuelles mesures correctives.

La gestion budgétaire selon MYKITA & Al. (2002 :15) est un mode de gestion qui traduit en programmes d'actions quantifiés et valorisés (les budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des acteurs chargés de son animation et de son exécution.

En somme, La gestion budgétaire conduit à la mise en place d'un réseau de budgets couvrant toutes les activités de l'entreprise. Ces programmes d'actions chiffrés sont appelés à servir d'outil de pilotage s'il leur est adjoint un système de contrôle budgétaire cohérent et régulier dont le cœur est constitué par la mise en évidence d'écarts qui doivent permettre la réflexion sur les causes de ces divergences et initier des actions correctrices.

Le système budgétaire

Le système budgétaire est fondé sur l'idée d'une mise à la disposition des opérationnels d'un certain nombre d'outils utiles au processus de management.

➤ **Le processus budgétaire**

⇒ Le budget : il est défini comme l'ensemble coordonné des prévisions d'une entreprise exprimées en unités physiques concernant son prochain exercice. Il est donc la traduction chiffrée des plans d'action. Il est comme le note BOUQUIN (1998) l'embryon de la planification et permet la mise en place d'une gestion prévisionnelle plus complète.

En d'autres termes, le budget est la traduction comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels. (BOUQUIN, 2001 :312)

Dans l'organisation, le budget est considéré comme la cheville ouvrière de : la planification (prévisions), la communication (communication réciproques des attentes entre les responsables), la coordination (cohérence et compatibilité des objectifs globaux et sectoriels) et du contrôle (comparaison prévisions/réalisations, recherche d'inefficacités).

⇒ Les caractéristiques du budget : le budget doit présenter fondamentalement les caractéristiques suivantes :

- il doit être réaliste c'est-à-dire prendre en compte les contraintes de l'environnement interne et externe de l'entreprise ;
- il doit être conçu de manière à favoriser une incitation à mieux faire pour réaliser des performances ;
- il doit être conçu suivant le principe de la totalité budgétaire c'est-à-dire couvrir l'ensemble des activités ;
- il doit être articulé au plan stratégique.

⇒ Les fonctions du budget : dans la gestion de l'entreprise, le budget peut jouer les rôles :

- Celui d'instrument de coordination ;
- Celui d'un instrument de communication : le processus budgétaire s'il est bien mené peut offrir l'occasion aux décideurs de pouvoir communiquer avec les opérationnels ;
- Celui d'un outil de gestion prévisionnelle ;
- Celui d'un instrument de contrôle : il permet au gestionnaire de prendre des décisions en fonction des objectifs de l'entreprise et des informations disponibles sur l'état de la situation ;
- Celui d'un instrument du plan de trésorerie : ce plan découle du budget de trésorerie, il permet ainsi de rechercher le financement du cycle d'exploitation (budget des achats et des recettes).

➤ La démarche budgétaire :

La démarche budgétaire selon GUEDJ & AL. (1998 :249) et MIKITA & AL (2002 : 20) suppose des conditions préalables lors de son élaboration et comporte trois étapes clefs: la prévision, la budgétisation, et le contrôle budgétaire.

- ⇒ La prévision : la prévision et l'établissement du plan sont appuyés sur de nombreuses simulations. C'est une prévision qui définit un but à atteindre, les moyens pour y parvenir. C'est un plan d'activité dont l'élaboration est souvent confié au service de budget comprenant gestionnaires, comptables et techniciens qui seront chargés d'animer les navettes budgétaires à l'intérieure de l'entreprise.
- ⇒ La budgétisation : le budget est un plan à court terme chiffré comportant une affectation de ressources liée à une assignation de responsabilités pour atteindre les objectifs que souhaite l'entreprise. Il doit être accompagné d'un plan d'action qualitatif et daté.
- ⇒ Le contrôle budgétaire : il permet de repérer grâce à des systèmes d'information appropriés, d'éventuels écarts entre les performances réelles de l'entreprise et les prévisions et les prévisions effectuées dans le cadre de l'élaboration des budgets annuels (DAYAN, 2004 : 862). Il permet d'avoir une vue globale de la consommation des ressources, poste par poste. Il permet également de sonner l'alerte, en cas de dépassements et dérives, afin d'entreprendre des actions correctives.

Le tableau de bord de gestion

« Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs essentiels permettant d'avoir une vue d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie. Il doit aussi donner un langage commun aux différents de l'entreprise. » (GUEDJ ; 1998 : 285). Ainsi le tableau de bord de gestion est un document d'informations sur mesure de synthèse orienté vers le contrôle et la prise de décisions.

MYKITA & AL. (2002 :180) définissent le tableau de bord comme un ensemble d'indicateurs de pilotage, élaborés périodiquement par un responsable et centrés sur les facteurs clés de gestion.

Le tableau de bord peut être aussi défini comme étant : « un système d'information permettant de connaître le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter dans celle-ci l'exercice des responsabilités. ». SCEMAMA (1997) vient appuyer GERVAIS (2000) en disant que le tableau de bord est l'ensemble des cadrans et clignotants destinés à permettre aux responsables de mieux conduire, de mieux gérer leur affaire.

Le tableau de bord est un outil utile à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage. Ils doivent former un ensemble adapté aux besoins de chacun et cohérent dans son orientation générale et dans son contenu, fournissant un langage commun de gestion aux différents acteurs de la collectivité.

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions (BOUQUIN, 2003).

C'est un outil de pilotage qui souligne l'état d'avancement dans lequel se trouve le processus afin de permettre au responsable de mettre en place des actions correctives.

Il existe plusieurs types de tableaux de bord:

- destiné au reporting, servant à rendre des comptes sur les résultats obtenus et à dialoguer entre niveaux hiérarchiques (et souvent aussi entre fonctions). Il contient l'ensemble des indicateurs stratégiques ainsi que les indicateurs opérationnels les plus pertinents pour apprécier de l'adéquation de l'action à l'objectif stratégique. C'est une vision verticale des résultats.
- destiné au pilotage du service, permettant de suivre l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus par ceux-ci (contribution aux résultats de l'entité). Ces derniers ont vocation à rester en diffusion interne à la collectivité. La vision donnée est multidimensionnelle.

Un tableau de bord utile contient généralement quatre (4) éléments essentiels :

- un tableau rassemblant les indicateurs pertinents ;
- un graphique pour présenter l'information la plus représentative des données du tableau ;

- un commentaire clair, précis et concis donnant des indications sur les actions achevées, en cours, et à venir ;
- un encart de références avec les coordonnées de l'émetteur et les sources utilisées.

Objectifs et rôles du tableau de bord

Le tableau de bord de par sa conception même est un instrument de contrôle et de comparaison. En tant qu'élément du système d'information il est aussi un outil de dialogue, de communication et d'aide à la décision.

Pour AIM, (2004 : 6) « le tableau de bord permet par son contenu, d'anticiper les obstacles, de guider l'entreprise en lui donnant une bonne visibilité pour l'atteinte des objectifs de l'entreprise grâce à des indicateurs. »

Selon BOUIN & AL. (2004 : 91-94) et DORIATH (2008 : 146), le tableau de bord doit :

- respecter le trio coût/qualité/délai du système d'information ;
- être orienté vers l'action ;
- être animé par les acteurs eux-mêmes ;
- permettre de mettre en évidence les performances réelles et potentielles, de même que les dysfonctionnements ;
- être un support de communication entre les responsables;
- favoriser la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables et la mise en œuvre d'actions correctives ;
- être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

Pour GERVAIS (2000 : 23), le tableau de bord joue cinq rôles principaux :

- faire ressortir les écarts significatifs et autoriser les responsables à se focaliser sur les failles afin de réagir rapidement et au bon endroit : c'est un système d'alerte ;
- indiquer aux responsables s'il faut entreprendre une action ou une analyse approfondie et préciser les pistes à explorer : c'est un déclencheur d'enquête ;
- permettre aux dirigeants de chaque niveau d'apprécier les résultats obtenus par les subordonnés et de rendre compte à leurs délégués de leurs propres résultats : il contrôle l'autonomie conférée ;

- favoriser la communication et la motivation dans la mesure où il permet la comparaison et la consolidation des résultats et fournit des informations claires et objectifs tout en permettant l'autocontrôle ;
- permettre de mieux situer l'action du responsable aussi bien sur le plan interne qu'externe.
- L'élaboration du tableau de bord répond à 3 principes :
 - le principe de cohérence avec l'organigramme ;
 - le principe de contenu agrégé synoptique et convergent ;
 - le principe de rapidité et de transmission.

2.1.4 Le reporting

Le terme de "Reporting" désigne une famille d'outils de Business intelligence destinée à assurer la réalisation, la publication et la diffusion de rapports selon un format prédéterminé. Ils sont essentiellement destinés à faciliter la communication de résultats chiffrés ou d'un suivi d'avancement. C'est un outil de suivi et d'évaluation des performances. Il est issu de la "responsibility accounting" qui est une notion apparue dès le début du XXème siècle dans les entreprises américaines.

Définition du reporting

Il est défini comme un système de comptabilité managériale adapté à la structure de l'organisation de façon à ce que chaque manager ne visualise le résultat que des aspects dont il est responsable, c'est-à-dire qu'il est censé gérer

Le reporting est un ensemble de documents qui a pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilité. (GUEDJ & Al., 1998 : 319)

Pour PIGE (2003 : 13), il s'agit de mettre en œuvre dans des organisations complexes, un ensemble de techniques, de règles, de processus et d'outils qui permettent d'améliorer la performance de l'entreprise.

Le rôle du reporting

Le reporting fait référence à de nombreux outils de gestion, notamment le contrôle budgétaire et le tableau de bord. Il se trouve également confronté au tableau de bord qui peut recouvrir tout ou partie ses fonctions. Il sert ainsi de base pour collecter les informations devant figurées dans le tableau de bord.

Le reporting de gestion est l'outil de gestion interne de l'entreprise. Il permet l'analyse de l'activité et le pilotage de l'entreprise. Il intègre données financières et données opérationnelles et comprend l'ensemble des dimensions d'analyse nécessaires à la bonne compréhension des résultats. Il est un processus et non un état. Par conséquent, étudier le reporting consiste à faire ressortir les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieur.

Un système de reporting doit ainsi permettre de disposer d'informations sur les réalisations d'entités dépendantes et de pouvoir agréger ces informations afin d'avoir une vision globale des réalisations de l'organisation.

PIGE (2003), complète ainsi en disant que le reporting doit nécessairement permettre :

- de rendre compte de ce que l'on fait ;
- de centraliser et consolider les informations diverses ;
- et d'harmoniser les cycles et les structures de gestion.

Les objectifs d'un reporting de gestion peuvent être énoncés comme suit :

- assurer la fiabilité et la cohérence des chiffres,
- accélérer la publication des chiffres, assurer le respect des délais de reporting,
- constituer une base d'informations de référence,
- réconcilier la vision juridique et managériale du groupe,
- mettre à disposition des fonctions d'analyse,
- permettre le pilotage de l'entreprise.

2.1.5 La planification stratégique

La planification stratégique permet aux entreprises de formaliser et modéliser leurs objectifs économiques et commerciaux. Grâce à une planification stratégique efficace, l'entreprise peut créer un environnement lui permettant de développer, d'adapter et d'aligner son organisation, sa mission et ses objectifs afin de maintenir son avantage concurrentiel.

La planification stratégique a pour objet de préparer les options stratégiques possibles, pour mettre en œuvre avec succès la stratégie fixée par le décideur. Les différentes options sont proposées au choix du décideur et l'option retenue est adressée aux différents managers afin d'être traduite en plan métier (planification opérationnelle).

Le management de l'entreprise évolue. La complexité grandissante de l'environnement oblige les décideurs à gagner en anticipation. Les nouvelles technologies et les méthodes de management adaptées, mais aussi la gouvernance d'entreprise, aiguillonnée par la crise systémique, y poussent également.

Ainsi, progressivement, la gouvernance n'est plus fixée sur les seuls objectifs de rentabilité à court terme, mais s'inscrit pleinement dans le concept global de développement durable.

L'entreprise passe alors d'un système de « pilotage de la performance a posteriori » (par le reporting, c'est-à-dire par alimenté par le passé que l'on ne maîtrise plus) à un système de « pilotage de la performance a priori » (par l'anticipation, c'est-à-dire alimenté par un futur sur lequel on peut agir).

Pour cela, l'entreprise met en œuvre un processus de planification stratégique, c'est-à-dire définit d'abord la vision stratégique, puis adapte en permanence, à travers des propagations d'effets, les leviers d'actions ainsi que les indicateurs stratégiques globaux pour atteindre l'objectif stratégique fixé. La planification stratégique, centrée sur l'approche globale, l'analyse systémique et la propagation des effets, permet d'anticiper en mettant en place des indicateurs a priori.

« Assurément, il est bon d'avoir des plans. Ils permettent de préparer des lignes de réponse, des organisations, des moyens, des règles d'emploi, qui éviteront paralysie, pertes de temps, et consommation d'énergie sur des sujets qui auraient pu être clarifiés préalablement. Le plan permet aux acteurs de se concentrer, en situation, sur les points les plus délicats ».

Ne faisons pas, pour autant, de la planification stratégique un outil rigide qui cherche à tout prévoir et ne pourra que laisser le décideur surpris par l'inattendu. Une planification stratégique trop rigide est le plus sûr moyen de ne pas anticiper une rupture stratégique.

Mais, indéniablement, la planification stratégique a ses vertus, car l'activité de planification consiste à concevoir pour l'entreprise un "futur souhaitable" et les moyens nécessaires pour parvenir à la réalisation de ce futur.

La planification stratégique est donc un outil indispensable au service du décideur. Elle concerne la détermination des objectifs généraux de l'entreprise et l'engage à long terme. Notons que la planification opérationnelle, ou "tactique", quant à elle, définit l'affectation des ressources pour chacune des fonctions.

Tout processus de planification est formalisé selon une méthodologie qui met en évidence les prises de décision successives contribuant à la construction progressive du plan.

Ce processus est décliné en quatre phases principales qui ponctuent le cycle décisionnel :

- établissement de la situation : prise en compte de l'environnement global ;
- compréhension de la finalité : à quelle situation veut-on aboutir ?;
- définition des options stratégiques avec prise de décision (choix d'une option et déclinaison du plan d'action correspondant) ;
- évaluation des effets et des actions réalisées et appréciation de la situation nouvelle.

Mais, la planification stratégique a une autre vertu : elle joue également un rôle mobilisateur et stimulant. Parmi ses facteurs-clés de succès réside la nécessaire adhésion des managers. Pour cela, il est essentiel qu'ils participent à l'élaboration du plan et y adhèrent en toute connaissance de cause (la lettre et l'esprit). Encore une fois, si la décision est du seul ressort du décideur, sa préparation est nécessairement collective.

2.2 LE PROCESSUS DE DIAGNOSTIC D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Un bon système se doit d'être efficace et efficient, en d'autre terme il se doit d'être performant. Procéder au diagnostic d'un système, consiste à évaluer sa performance. Plusieurs auteurs ont donné leurs points de vue sur le modèle d'évaluation de la performance.

Nous pouvons regrouper ses méthodes en deux catégories : les méthodes d'évaluation financières et la méthode d'évaluation non financière.

Pour notre part, nous utiliseront plus la méthode d'évaluation non financière, compte tenu du caractère non financier des données qui font l'objet de notre étude.

2.2.1 La démarche d'évaluation des processus selon MORLEY & AL.

MORLEY & AL. (2007), proposent un modèle structuré en deux parties. Tout d'abord l'on doit procéder à une observation globale du processus existant dans son apport au management et au fonctionnement de l'organisation et ensuite analyser le processus en détail.

L'observation globale du processus existant

Dans l'observation globale de l'apport du processus existant au management et au fonctionnement de l'organisation, MORLEY & AL. (2007 :75) examinent les dimensions suivantes :

- objectif : l'écart entre l'objectif du processus tel qu'il est actuellement perçu et vécu par les différents acteurs, et l'objectif tel qu'il découle de la stratégie de l'entreprise ;
- importance : l'importance actuelle et future du processus est appréciée afin de porter un effet à sa modification ;
- contrôle : on examine le degré de contrôle sur le processus existant et sur la mesure de sa performance ;
- connaissances : cette dimension fait référence au savoir-faire des acteurs de même que sur la pérennité et l'importance des connaissances ;
- succès : le cap est mis sur l'avenir avec l'explication des critères de succès pour orienter une éventuelle reconfiguration du processus.

L'analyse détaillée du processus

Cette deuxième partie prépare l'amélioration du processus. Elle met en évidence les problèmes et carences. MOLEY & Al. (2007 :75) énumèrent les critères d'analyse suivants :

- la fragmentation : pour eux la division du travail et les tâches de coordination associés peuvent compromettre l'efficacité du processus ;
- les ressources informationnelles : la synthèse des ressources informationnelles peut refléter des limites à la pertinence et à la complétude des informations telles qu'elles sont actuellement structurées et mises à disposition ;
- la visibilité : un diagnostic des besoins d'ouverture du système vers les acteurs externes est effectué.

2.2.2 La méthode de mesure de la performance selon ECCLES

Pour ECCLES (1999 :40), le changement en faveur des systèmes d'évaluation des performances non financières passe par cinq activités fondamentales :

- le développement d'une activité d'information : qui se fait par l'identification des indicateurs nécessaires, la mise au point des méthodes d'évaluation et la réglementation des flux d'information ;
- le soutien de l'architecture d'information par une technologie appropriée : pour cela, il faudra une détermination préalable des indicateurs à suivre afin de bien choisir la technologie adéquate ;
- l'alignement du protocole d'incitation sur le nouveau système d'évaluation : c'est-à-dire, à rémunérer les salaires en fonction des propositions de leur performance vis-à-vis d'indicateurs dont les dirigeants ont bien montré toute l'importance ;
- l'intervention des ressources extérieures : les organisations professionnelles peuvent apporter une aide en identifiant les indicateurs de performances les plus significatifs ;

- l'élaboration d'un processus destiné à garantir le déroulement effectif des quatre activités précédentes : cette étape consiste à choisir le pilote de ce nouveau système d'évaluation de la performance.

2.2.3 Le modèle d'évaluation du contrôle de gestion de ROUACH & NAULLEAU

Pour les deux auteurs, l'évaluation du contrôle de gestion permet une meilleure maîtrise de ses prestations. Ils proposent ainsi une évaluation de la performance selon (4) critères qui sont :

- la qualité du système : qui s'apprécie par la pertinence des informations par rapport aux besoins des clients du contrôle de gestion et, par la présentation claire, agréable, lisible et compréhensible par les destinataires des documents et des informations diffusées ;
- la cohérence du système : qui s'apprécie à travers les incohérences et les redondances ;
- la fiabilité des informations : mesurable par le nombre de données erronées issues du contrôle de gestion. Les remarques de l'audit interne peuvent être utilisées pour mesurer ce critère ;
- la rapidité et le respect des délais : pour cela, une comparaison des dates réelles d'envoi des divers documents aux utilisateurs, aux objectifs de délais peuvent permettre d'apprécier la rapidité et le respect des délais (ROUACH & NAULLEAU, 2002 : 77-78).

2.2.4 le modèle d'évaluation selon l'European Foundation for Quality Management (EFQM)

Ces deux modèles permettent aux organisations d'évaluer leur performance globale et leur apportent un cadre d'analyse.

Le modèle EFQM met l'accent sur les relations interpersonnelles et interentreprises à travers neuf critères généralement acceptés en Europe qui sont :

- direction : comment la direction générale développe les valeurs de l'organisation, motive les salariés et participe au système de management ;
- politique et stratégie : s'assurer que les stratégies intègrent les besoins des parties prenantes, et qu'elles sont mises en œuvre, déployées et sont communiquées ;
- salariés : analyse des relations entre les salariés et l'organisation ;
- partenariats et ressources : relatifs au système de management des partenariats, des finances, des équipements, de la technologie et de la connaissance ;
- processus : comment le processus est géré et développé ;
- résultats pour les clients : l'image qu'ont les clients de l'organisation ;
- résultats pour les salariés : l'image qu'ont les salariés de l'organisation, relative à la motivation et à l'implication ;
- résultats sociétaux : l'impact de l'activité de l'organisation sur la société, la satisfaction des besoins et attentes de la société ;
- facteurs clés de performances : mesure l'aptitude de l'organisation à créer de la valeur et à répondre aux attentes des investisseurs (OGER&PLATT, 2002 : 87-88).

2.2.4. La méthode ECOGRAI

Elle permet de concevoir et d'implanter un système d'indicateurs de la performance (SIP) pour les entreprises industrielles ou de services. Elle comprend six phases permettant de guider la conception et l'implantation d'un SIP de façon efficace et rapide. Ces phases sont les suivantes selon TAHON (2003 : 147-149) :

- phase 0 : identification des centres de décisions ;
- phase 1 : identification des objectifs des centres de décisions et analyses de cohérence ;
- phase 2 : identification des variables de décision des centres de décisions et analyse des conflits entre variables de décision ;
- phase 3 : identification des indicateurs de performance des centres de décision ;
- phase 4 : conception du système d'information des indicateurs de performance ;
- phase 5 : implantation du SIP dans le système d'information de l'entreprise.

Tous ces modèles présentés nous permettront de concevoir notre propre modèle d'analyse. Ce modèle devrait permettre d'analyser le système de contrôle de gestion de la SAPCO.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Dans ce chapitre il est question de présenter le modèle d'analyse adopté pour le diagnostic du système de contrôle de gestion, le modèle de collecte d'information et les outils de collecte.

3.1 LE MODELE D'ANALYSE

Le point de départ de toute recherche ou tout travail est irréfutablement une connaissance approfondie du domaine d'étude qui passe nécessairement par la collecte d'informations s'y rapportant.

Ainsi, cette étude, essentiellement orientée sur le diagnostic du système de contrôle de gestion de la SAPCO à travers les opérations que sa direction du contrôle réalise et sur l'aptitude et le professionnalisme des acteurs qui l'animent nous emmène à suivre la démarche de recherche suivante :

- prise de connaissance de la SAPCO ;
- prise de connaissance du système de contrôle de gestion de la SAPCO ;
- le diagnostic du système de contrôle de gestion ;
- recommandations.

✓ **Prise de connaissance de la SAPCO**

Il sera question de mieux connaître la SAPCO à travers son historique, ses missions et son organisation. Cette phase permettra de dérouler l'histoire de la société depuis sa création jusqu'à nos jours, également de nous faire une idée des missions et objectifs, et également de nous familiariser avec le type d'organisation présente dans la société.

✓ **Prise de connaissance du système de contrôle de gestion**

Cette phase nous permettra d'étudier le système de contrôle de gestion en place de la SAPCO à travers son système budgétaire. Cette étude se fera à partir d'analyses documentaires, d'entretiens, de questionnaires et d'observations.

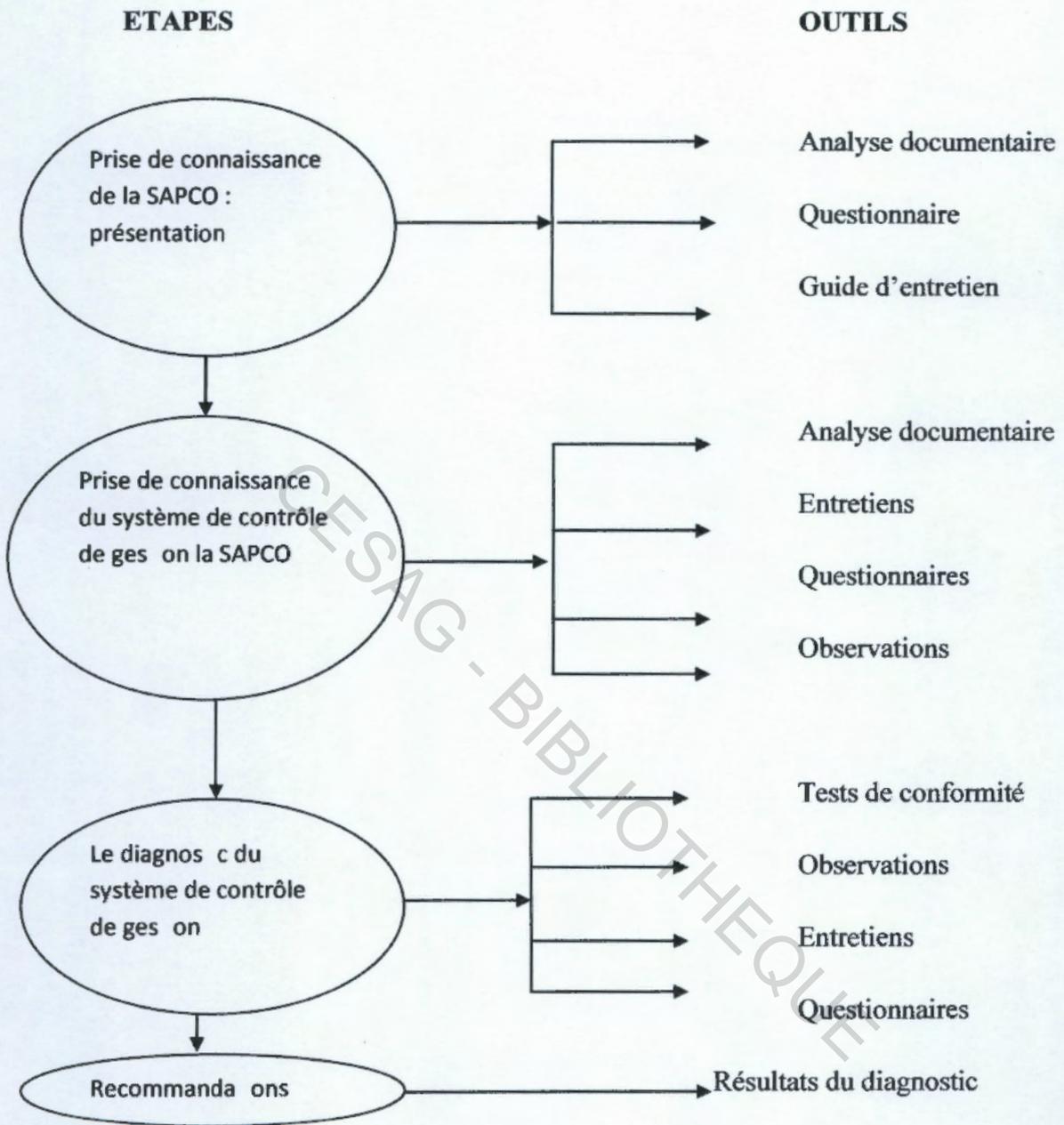
✓ **Le diagnostic du système de contrôle de gestion mis en place par la SAPCO** Il est question dans cette phase d'évaluer le système à travers ses activités, son organisation, son capital humain. Cette phase permettra ensuite de déceler les points forts et les points faibles du système.

✓ **Recommandations**

A partir du diagnostic qui sera fait, nous ferons des propositions de suggestions et conditions de mise en œuvre des solutions aux problèmes identifiés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 5 : Méthodologie de l'étude



Source : nous-même

3.2 ECHANTILLON ET TECHNIQUE DE COLLECTE D'INFORMATIONS

La première étape du travail est la recherche des informations. Cette collecte d'information se fera à travers un échantillon, des questionnaires, l'observation, l'entretien et l'analyse documentaire.

✓ L'échantillon

La population de cet échantillon sera constituée du personnel de la SAPCO tels que : les directeurs et agents opérationnels. Nous tenterons de soumettre des questionnaires au personnel de la société en vue d'obtenir certaines réponses qui nous seront utiles pour la suite de notre travail.

✓ Les questionnaires

Ils seront adressés au personnel de la direction du contrôle et des investissements pour effectuer le diagnostic du système de contrôle de gestion.

Un questionnaire sera adressé au directeur de contrôle et des investissements pour effectuer une évaluation du système. (Voir annexe 6). Nous adresserons également un questionnaire aux opérationnels pour nous permettre d'avoir une vision de la perception qu'ils ont du système de contrôle de gestion de la SAPCO. (Voir annexe 5)

✓ Les observations

Notre observation sera de deux ordres : une observation participante et une observation non participante. Notre présence au sein de la SAPCO nous permet de participer à certaines activités du système de contrôle de gestion, ce qui nous permettra d'effectuer une observation participante. Nous effectuerons également une observation du climat social qui règne dans l'entreprise, les relations existantes entre le système de contrôle de gestion et la direction et aussi les opérationnels.

✓ Les entretiens

Des entretiens nous ont été accordés afin de mieux comprendre le système de contrôle de gestion de la SAPCO.

✓ **L'analyse documentaire**

Nous avons consulté durant notre étude les documents suivants :

- le manuel des procédures de la SAPCO
- le projet de budget 2011
- les rapports de séminaire portant sur l'amélioration du système de gestion de la SAPCO

✓ **Interprétation et analyse des données.**

Les informations recueillies des entretiens et des observations, consignées dans un document permettront de comparer la réalité aux prescriptions du manuel de procédure. Par ailleurs, la recherche documentaire et autres collectes d'informations permettront d'avoir une idée du contrôle de gestion, de procéder à la comparaison avec ce qu'il est afin de ressortir les écarts. Enfin, la synthèse de toutes les données fera l'objet d'interprétation, d'appréciation puis d'analyse de la performance du système de contrôle de gestion à la SAPCO.

✓ **Proposition de suggestions et conditions de mise en œuvre.**

Au regard des informations recueillies, de l'analyse effectuée des données obtenues et de la confrontation du contrôle de gestion avec son cadre, des suggestions seront effectuées pour corriger les problèmes identifiés pour une grande contribution des tâches du contrôle de gestion à la performance de l'entreprise.

En outre, le diagnostic sera fait selon la méthode simple consistant en l'exploration des domaines d'inadéquation dans lesquels sont susceptibles de se nicher les causes d'un phénomène de dysfonctionnement.

Enfin, on fera une synthèse des problèmes et des diagnostics pour faire des recommandations ; toutes étant orientées vers l'atteinte des objectifs spécifiques fixés et de l'objectif général; ce sera une conclusion à notre travail.

Il faut noter que la présente étude comporte des limites qui, pour la plupart, sont liées au degré de fiabilité des informations obtenues et du délai qui nous a été imparti.

Ce chapitre nous a permis d'illustrer notre modèle d'analyse qui comprend une variable dépendante, le système de contrôle de gestion, sur laquelle des variables indépendantes ont un impact. En agissant sur ces variables indépendantes, nous pourrions améliorer la performance du système de contrôle de gestion.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

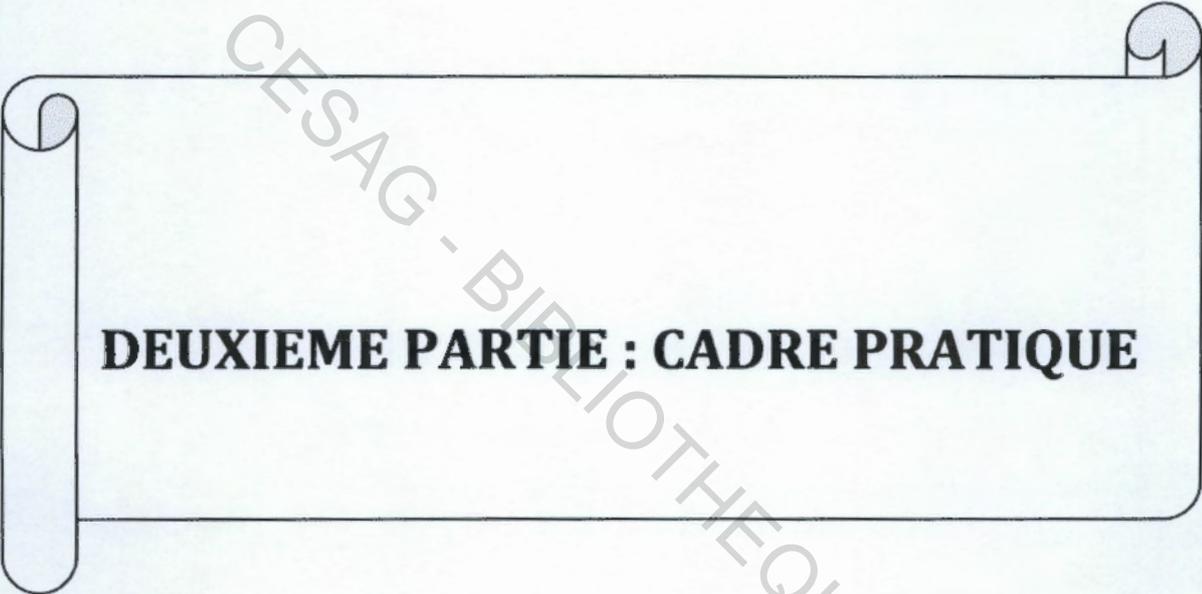
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

La revue de littérature nous a permis de mieux cerner le contexte scientifique de notre étude. C'est ainsi que notre premier chapitre c'est intéressé au concept du contrôle de gestion.

Notre deuxième chapitre quant à lui traitera des outils et du processus de diagnostic du système de contrôle de gestion.

Ces deux chapitres précédemment cité nous ont menés à la conception d'un modèle d'analyse qui sera la boussole dans le diagnostic du système de contrôle de gestion de la SAPCO-Sénégal.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Outil de pilotage de la performance et du changement, le contrôle de gestion ne peut l'être que lorsqu'il est rationnellement mis en œuvre et adapté aux spécificités de l'organisation. En effet, en tant qu'outil de gestion, le contrôle de gestion n'a de valeur que par l'utilisation qui en faite.

L'objet de cette seconde partie est de faire un diagnostic du système de contrôle de gestion de la SAPCO en faisant ressortir les forces et les faiblesses et ensuite faire des recommandations.

Pour ce faire, elle s'articulera autour de trois chapitres :

- Le premier chapitre (chapitre IV) portera sur la présentation de la SAPCO. Il sera axé sur son historique, sa forme juridique, ses missions, ses objectifs et ses réalisations.
- Le second chapitre (chapitre V) consistera à définir les pratiques existantes du système au sein de la SAPCO.

Le dernier chapitre (chapitre VI) nous permettra de faire une analyse de l'existant, en faisant ressortir les forces et les faiblesses et ensuite faire des recommandations en vue d'une amélioration du système

CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA SAPCO

La Société d'Aménagement et de Promotion des Côte et Zone Touristiques du Sénégal (SAPCO-SENEGAL) initialement mise en place pour mettre en œuvre l'aménagement touristique de la Petite Côte, a vu son intervention étendue au niveau national depuis l'élargissement de ses compétences en 2004. Cet élargissement de ces compétences lui a permis d'être un véritable instrument de coordination et de planification de l'ensemble des programmes d'aménagement touristiques au Sénégal. Il lui a permis également de redynamiser sa structure.

Ce chapitre permettra de faire une brève présentation de la structure objet de notre étude : la SAPCO. Dans cette partie notre travail s'appesantira sur l'historique, la forme juridique, les missions et objectifs ainsi que les différentes activités et ressources de cette structure.

4.1 HISTORIQUE

La SAPCO a pour dénomination sociale actuelle « la Société d'Aménagement et de Promotion des Côte et Zone Touristiques du Sénégal ». Elle a été créée en 1975 sous le nom de Société d'Aménagement de la Petite Côte et sous la forme d'une Société d'Economie Mixte avec un capital de 1,2 milliard de francs CFA qui est passé de 100 millions à nos jours. La société est détenue à 98,75% par l'Etat du Sénégal et à 1,25 % par la SOFISEDIT (Société Financière Sénégalaise pour le Développement Industriel et Touristique) qui s'est vue subroger par la SNR (Société Nationale de Recouvrement).

Depuis 1987, la S.A.P.CO. s'est placée dans une optique de désengagement de l'Etat par la libéralisation progressive de ses missions au profit des privés, leur ouvrant à Saly un pôle de développement économique intégré permettant la croissance d'opérations commerciales, financières, immobilières, se rattachant directement ou indirectement à son objet social, à savoir le développement du tourisme dans toutes ses composantes.

Suite à une augmentation de son capital, la SAPCO-SENEGAL a été transformée en Société Anonyme à Participation Publique majoritaire. Initialement mise en place pour mettre en

œuvre l'aménagement touristique de la Petite Côte, la SAPCO-SENEGAL a vu son intervention étendue au niveau national depuis l'élargissement de ses compétences en 2004.

4.2 FORME JURIDIQUE

La SAPCO est une société anonyme avec Conseil d'Administration, régie par l'Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Economique adopté par les états membres de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique de Droit des Affaires « OHADA », par les dispositions légales et réglementaires y afférents.

Le siège social est fixé à Dakar- Sénégal, plus précisément à la liberté 6 (Extension). Il pourra être transféré à tout autre endroit de Dakar sur une décision du conseil d'administration sous réserve de ratification de cette décision par la plus prochaine Assemblée générale Ordinaire des actionnaires, et en tout autre endroit au Sénégal ou d'un Etat par une décision de l'assemblée Générale Extraordinaire. Son transfert dans un autre Etat partie devra résulter d'une décision prise à l'unanimité des actionnaires.

Les titres des actions sont obligatoirement nominatifs, et la propriété des actions est établie par une inscription dans les registres de la société.

Dans les articles 7- 22- 23- 32 de convention Générale ; la S.A.P.CO. a été chargée par l'Etat de poursuivre à travers une Convention Générale, la mission d'aménagement touristique de la Petite Côte suivant un Schéma Directeur rendu exécutoire par décret n° 76 840 du 24 juillet 1976 qui en fixe les limites.

Aux termes de :

⇒ **L'article 7** de la convention Générale

- **la S.A.P.CO.** assure la viabilisation des terrains par tous moyens à sa convenance. Elle aménage la voirie, réalise les travaux d'alimentation et d'adduction d'eau, elle construit les lignes de transport d'énergie, elle effectue les branchements téléphoniques, elle réalise les travaux ayant trait à l'assainissement, à la récupération des eaux usées, à l'élimination des ordures. Elle aménage également les plages, y construit des appontements et ouvrages d'art,

elle effectue des plantations et d'une façon générale, tous les travaux préalables à l'implantation des réceptifs.

- **la S.A.P.CO.** Peut céder, aux investisseurs qu'elle aura sélectionnés, son bail sur les lots des zones prioritaires destinés à la construction des installations touristiques et des équipements annexes de diverses natures.

- **la S.A.P.CO.** peut construire sur les terrains qui lui sont loués, des équipements d'intérêt général, et même, en cas de défaillance des promoteurs, des réceptifs hôteliers ou autres équipements productifs.

⇒ **L'article 22** de la Convention Générale

- **la S.A.P.CO.** a pour mission de recevoir les investisseurs et les promoteurs sénégalais ou étrangers résidents ou non, désirant investir sur le territoire. Elle leur fournit toute information utile et leur prête son assistance dans les termes de **l'article 23**.

Dans le cas où le nombre de promoteurs ou des investisseurs désirant s'installer sur les zones identifier de la S.A.P.CO. le droit de procéder à la recherche de nouveaux investisseurs et promoteurs, au Sénégal ou en dehors du Sénégal, et d'affecter une fraction raisonnable de ces ressources à cette tâche de promotion.

⇒ **L'article 32** de la Convention Générale explicite la mission de gestion des stations que la S.A.P.CO. aura à créer sur le territoire Sénégalais.

- **La S.A.P.CO.** est chargée pour le compte de l'Etat, d'assurer la promotion des périmètres opérationnels destinés à constituer les stations de la Côte et leur gestion. Par gestion, on entend le bon fonctionnement des équipements, l'entretien des installations et des plantations, la direction du personnel, les services publics découlant de l'existence d'une importante collectivité (nettoisement, éclairage public, assainissement, incinération des ordures, etc.).

4.3 MISSIONS ET OBJECTIFS

La SAPCO-Sénégal a été créée par l'Etat Sénégalais pour développer le tourisme et mettre de la cohérence dans son organisation territoriale. Au terme d'une Convention Générale signée le 29 août 1977 avec l'Etat du Sénégal, le Gouvernement de la République a assigné à la SAPCO-SENEGAL l'objectif fondamental de créer, de développer et de promouvoir le tourisme.

Afin d'atteindre son objectif la S.A.P.CO. s'est vue confier par la Convention Générale du 29 août 1977 les missions suivantes :

- Identifier des sites balnéaires susceptibles de recevoir des projets hôteliers .et para hôteliers ;
- Rechercher des investisseurs nationaux et étrangers susceptibles de financer des projets hôteliers et para hôteliers sur les différents sites identifiés ;
- Créer sur ces sites des stations touristiques en procédant notamment à la réalisation des aménagements de base (voiries et réseaux divers), d'équipements collectifs et d'un environnement planté;
- Céder ou louer des terrains viabilisés à des promoteurs ou des gérants qualifiés ;
- Veiller au respect, par les promoteurs appelés à s'établir sur la zone, des normes et règles d'urbanisme et d'architectures, dans le cadre du plan d'aménagement établi par le gouvernement.
- Gérer les stations touristiques en assurant l'entretien des équipements, la .propreté et la salubrité de l'environnement, la sécurité des personnes et des biens, la promotion des investissements pour y attirer un maximum de clientèle et enfin assurer l'animation ;
Et généralement, toutes opérations commerciales, financières, immobilières se rattachant directement ou indirectement à cet objectif et susceptibles d'en faciliter la réalisation.

4.4 LES REALISATIONS ET PROJETS DE LA SAPCO- SENEGAL

La SAPCO-SENEGAL a depuis sa création fait certaines réalisations et envisage certains projets.

4.4.1 Les réalisations

La SAPCO-Sénégal a à son actif la création de la station balnéaire de SALY Portugal. Seule station aménagée en Afrique au sud du Sahara, Saly constitue le poumon du tourisme sénégalais. Avec des arrivées estimées à 200.000 par an, Saly compte 15 hôtels de 2 à 5 étoiles, 23 résidences et de nombreuses autres structures touristiques : un bureau d'accueil et d'information, deux centres commerciaux, un village artisanal, un cinéma en plein air, des restaurants, des boîtes de nuit, un centre international de pêche, un port de plaisance, un golf, un hélicoptère, une marina, une école de football, une brigade de propreté, d'accueil et de proximité, une brigade de gendarmerie et de sapeurs-pompiers, un centre de santé et des guichets de banques.

4.4.2 Les projets

La SAPCO-Sénégal a un projet de trois (3) stations touristiques haut de gamme situées sur la Petite Côte :

- Mbodiène : 100km de Dakar, 300 ha, 6.000 chambres, des installations récréatives, deux piazzas commerciales avec boutiques, des services touristiques, deux golfs. Coût du projet : 26 millions de dollars US pour les infrastructures de base, 380 millions pour l'ensemble hôtelier.
- Pointe Sarène : 95 km de Dakar, 75 ha, 1.600 chambres, des installations récréatives, une piazza commerciale, 120 villas haut de gamme. Coût du projet : 22 millions de dollars US pour les infrastructures de base, 260 millions pour l'ensemble hôtelier.

- Joal Finio : 115 km de Dakar, 15 ha, un complexe hôtelier de 250 chambres, des installations récréatives, une piazza commerciale. Coût du projet : 3 millions de dollars US pour les infrastructures de base, 13 millions pour l'ensemble hôtelier.

La SAPCO-Sénégal a aussi comme projet la requalification des sites touristiques de Cap-Skiring (Casamance), de la Langue de Barbarie (Zone Nord) et du Parc de Niokolokoba (Zone Est). Elle prévoit également l'aménagement de stations touristiques dans quatre zones présentant un fort potentiel touristique. Il s'agit de :

- Saint-Louis;
- Delta du Saloum (région de Kaolack et Fatick);
- Casamance;
- Tambacounda.

4.5 LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE DE LA SAPCO

La S.A.P.CO est une société d'Etat placée sous tutelle du gouvernement du Sénégal. Elle a pour organe suprême de gestion le Conseil d'Administration (CA). Dans sa structure organisationnelle, elle regroupe huit (8) directions ayant chacune un rôle spécifique. Elle a une particularité dans son organigramme, elle a des directions implantées à Dakar et à Saly. (Voir organigramme en annexe 1).

Il convient de distinguer d'une part l'organe de décision et d'autre part les structures opérationnelles.

✓ **L'organe de décision : le Conseil d'Administration (CA)**

Organe suprême de décision. Il est chargé de la définition des stratégies ainsi que des grandes orientations de la société. Le CA a pour mission sur proposition du Directeur Général d'examiner et d'approuver après étude les rapports d'activités, le budget, les états financiers, les perspectives de la SAPCO pour l'exercice suivant.

✓ **Les structures opérationnelles**

Les structures opérationnelles sont les organes qui sont chargés de la réalisation de l'objet social et des différentes activités connexes et secondaires. Elles se décomposent pour la plupart en direction. (Voir organigramme en annexe 1). Elles sont :

- une Direction Générale (DG) ;
- un Secrétariat Général (SG) ;
- une Direction Juridique et du Contentieux (DJC) ;
- une Direction Financière et Comptable (DFC) ;
- une Direction du Contrôle et des Investissements (DCI), dans lequel nous retrouvons l'association SAPCO-solidaire ;
- une Direction des Ressources Humaines (DRH) ;
- une Direction des Etudes et Travaux, de la Planification et de la Promotion (DETPP) ;
- une Direction de l'Exploitation (DES) ;
- une Direction d'audit interne et management de la qualité(DAIMQ).

4.5.1 La Direction Générale (DG)

Elle est tenue par un Président Directeur Général (PDG) assisté par un secrétariat. Il élabore et conduit la politique générale de l'entreprise, ordonne ses activités, assure la mise en application et le suivi des décisions issues du Conseil d'Administration.

Elle est chargé de : la présidence des organes délibérants et l'exécution des décisions prises par ses organes ; l'impulsion, la coordination, le suivi et le contrôle de l'exécution de l'ensemble des tâches définies dans le cadre de la réalisation des missions assignées à la société ; l'exécution du programme annuel d'actions ; les relations avec les institutions et les promoteurs ; la coordination des études d'aménagement des zones d'intérêt touristique ; la recherche des financements nécessaires pour la réalisation des infrastructures de base et des structures hôteliers ; représenter la société devant les tribunaux ; et de présider le comité de la station de Saly.

Les services rattachés au PDG sont : le conseiller en communication ; la conseillère à l'informatique ; et le chargé de mission.

⇒ **Le conseiller en communication**

Il a pour mission de : conseiller le PDG sur la politique de communication à adopter ; d'assurer la communication interne et externe de la SAPCO en vue de donner une belle image de la société ; d'assurer une bonne relation entre le PDG et la presse ; de définir un plan de communication pour la SAPCO ; et de promouvoir la communication interne au sein de la SAPCO.

⇒ **La conseillère à l'informatique**

Elle s'occupe de tout ce qui est du domaine de l'entreprise. Elle chargée d'initier, former, assister le personnel en informatique ; de veiller à la sécurité et à la maintenance du parc informatique ; d'identifier les besoins en informatique ; de gérer le réseau ; de faire la conception des documents de base ; de participer aux décisions concernant le choix de matériels et de logiciel et de gérer le parc informatique de la SAPCO.

⇒ **Le chargé de mission**

Il a pour mission l'établissement de l'agenda de travail du PDG en relation avec le conseiller en communication ; il prépare et effectue toutes les missions confiées par le PDG. Il participe également à toutes activités de représentation du PDG.

4.5.2 Le Secrétaire Général (SG)

Il joue le rôle d'assistant du PDG dans la réalisation de ses missions. Il participe à la définition de la politique de l'entreprise, coordonne la préparation des réunions des organes délibérants en supervisant et centralisant les rédactions des rapports adressés aux organes délibérants et aux pouvoirs publics. Il a également la mission de suppléer le Président de la commission des marchés en cas d'absence de ce dernier.

Le SG a sous sa coupole :

- **le service de l'administration générale** qui s'occupe de la gestion des achats, fournisseurs, stock ;

- **le manager du restaurant le BISTROT** qui est quant à lui chargé de la gestion du restaurant tout en mettant en place une stratégie commerciale . Pour assister le manager du restaurant le BISTROT dans sa mission, il a sous son autorité le service de l'exploitation du restaurant ;
- **le bureau de liaison et du matériel** qui s'occupe de la gestion du courrier, des archives, du petit matériel et participe également à l'inventaire annuel du patrimoine de l'entreprise ;
- **le concierge** qui veille à la sécurité des locaux et à l'accueil des visiteurs.

4.5.3 La Direction du Contrôle et des Investissements (DCI)

Cette direction est celle qui est l'objet de notre étude. Elle a pour mission :

- la mobilisation des financements nécessaires à la réalisation des projets de l'entreprise, en relation avec la DETPP ;
- l'étude des dossiers de prêts et de financements ;
- l'étude des modalités d'introduction de l'entreprise en bourse ;
- l'étude des possibilités des emprunts obligatoires sur le marché
- d'assister le SG dans l'élaboration du budget et assure son exécution ;
- de veiller au respect des procédures administratives et comptable ;
- la confection trimestrielle d'un rapport sur la gestion de la société
- de suivre en permanence l'évolution des effectifs de la masse salariale de l'entreprise de l'exécution de toutes les missions confiées par le PDG.

4.5.4 La Direction Juridique et du Contentieux (DJC)

Elle a sa charge le suivi des relations juridiques avec les partenaires de la société ; le suivi de l'évolution de la législation et des règlements dans les domaines foncier, fiscal, social, commercial, civil, écologique et international concernant le secteur des investissements. Elle préside également la commission des marchés. La direction a sous son autorité :

- **Le service de recouvrement** qui est chargé d'effectuer les recouvrements à partir d'un tableau de situation des clients débiteurs fourni par la DFC par des visites des clients, l'initiation des lettres de rappel et des lettres de mis en demeure.

4.5.5 La Direction des Etudes, des Travaux, de la Planification et de la Promotion (DETPP)

Cette direction est chargée d'identifier les zones d'intérêt touristique à aménager et d'en faire une cartographie ; de définir le plan prévisionnel d'investissement à moyen et long terme de la société ; de réaliser des études de faisabilité des projets d'aménagement ; d'établir les facturations des redevances et loyers ; et d'assurer les relations de la SAPCO avec les comités de station, les ministères et notamment avec le Ministère chargé du tourisme.

Pour l'aider dans sa mission la DETPP a sous son autorité :

- **un secrétariat** qui est chargé de la liaison entre les différents services et la direction général ;
- **un service marketing et promotion** chargé d'élaborer un plan marketing en vue d'assurer la promotion de l'image de la société et des zones d'intérêt touristique aménagées et viabilisées aux plans national et international pour attirer et fidéliser le maximum de touristes ;
- **un service de géométrie** chargé de la mise en place et de la gestion d'une base de données pour le système d'information de gestion et de contrôler la conformité des plans cadastraux destinés à la commercialisation ;
- **un service de facturation** chargé de la facturation mensuelle des redevances et loyers, ainsi que du suivi de l'enregistrement des contrats et des clients en activité.

4.5.6 La Direction des Ressources Humaines (DRH)

La DRH est à la base de la compétitivité et de la performance de la société. Elle élabore la politique sociale de l'entreprise ; assure le suivi et la gestion administrative du personnel de la société ; assure le suivi des relations de la SAPCO avec les organismes sociaux du Ministère du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle, de l'institut de prévoyance Retraite du Sénégal (IPRES), de la caisse de Sécurité sociale (CSS) et de l'inspection du travail et de la sécurité sociale. Elle conçoit également des fiches de postes et d'horaires de travail.

4.5.7 La Direction Financière et Comptable (DFC)

La DFC est chargée d'assurer la gestion financière et comptable de la société en établissant les comptes des activités directement gérées par la SAPCO notamment le restaurant et tous les autres centres de profit. Elle assure le suivi des comptes de la société auprès des banques. En résumé, elle gère la trésorerie de la société.

La DFC a en plus d'avoir un secrétariat sous son autorité, elle a également :

- **un service financier** qui est chargé des règlements et rapprochements bancaire ; de la gestion de la caisse ; et de l'élaboration de plans de trésorerie en relation avec les établissements financiers ;
- **un service comptable** qui est chargé du règlement des factures , de la préparation et établissement des bulletins , en rapport avec la DRH, des différentes déclarations relative aux personnels ; et enfin des travaux de fin d'exercice (états financiers , inventaires) ;
- **le caissier principal du siège** qui effectue le paiement des salaires du personnel de Saly et des dépenses urgentes pour un montant déterminé ;
- **le caissier principal de Saly** qui est chargé de l'établissement des journaux du restaurant et de la caisse d'avance de Saly est placée sous l'autorité du Directeur de l'Exploitation, pour des dépenses n'excèdent pas un certains montant.

4.5.8 La Direction de l'Exploitation de Saly (DES)

Cette direction est chargée de contrôler l'assiette foncière en veillant aux respects des servitudes imposées par le schéma directeur d'aménagement en relation avec les services compétents ; assure la police des constructions dans les zones d'intérêt touristique ; conçoit et réalise les projets d'aménagement des espaces verts et d'équipements collectifs dans les sites. Elle assure également aussi l'animation et la promotion de la station en relation avec le chef du bureau d'informations et d'orientation et le comité de station.

Elle compte sous son autorité un secrétariat et :

- **un assistant administratif** qui s'occupe de la gestion opérationnelle du personnel temporaire de la cellule de propreté en relation avec la DRH ; et de la gestion technique et matérielle, notamment le parc automobile ainsi que le matériel et les accessoires de travail ;
- **le chef du bureau accueil, informations et orientation** qui est chargé de mettre en place un service d'accueil de qualité au profit des touristes, des promoteurs et de tout autre visiteur à l'entrée de la station et de mener des enquêtes de satisfaction-touristes ;
- **le coordonnateur du service occupation sol**, il est placé sous l'autorité du DES et est chargé de mettre en place un système de contrôle et de leur vérification ;
- **le responsable de la cellule des espaces verts** chargé de veiller à la gestion et à l'aménagement des espaces verts dans la station ;
- **le coordinateur de la sécurité** chargé d'assurer la coordination opérationnelle des activités des différents cellules, d'assurer la liaison entre les différents pôles de sécurité publique et privée ; au besoin assister le service occupation du sol dans sa mission. Il est également de la mise en œuvre de la procédure de formalisation de la restructuration de la cellule de sécurité de la SAPCO ;
- **l'agent administratif chargé de recouvrement** qui est chargé des recouvrements, et de leur versement ; ainsi que l'établissement des fiches de versements hebdomadaires.

4.5.9 La direction de l'audit interne et management de la qualité

L'auditeur interne, en tant que directeur est le garant du bon fonctionnement des systèmes de contrôle interne présents au sein de l'entreprise. Son rôle est de veiller à ce que l'ensemble des risques soient maîtrisés par les opérationnels. Les missions de l'auditeur interne chargé du management de la qualité sont : assurer la transparence et la régularité dans l'exécution de toutes les opérations de gestion ; tenir à jour le manuel de procédures ; assurer le suivi des missions d'audits et celle du commissariat aux comptes ; élaborer des méthodes et des procédures internes de gestion et vérifier leur pertinence ; sensibiliser le personnel aux objectifs du management de la qualité ; et mettre en application une démarche qualité et un management des processus en vue d'améliorer la qualité des prestations au niveau de chaque direction et de chaque service .

Ce chapitre nous a permis de présenter de la SAPCO-SENEGAL. Il permet de situer le contrôle de gestion dans son organisation. Le chapitre suivant expliquera d'avantage les pratiques de contrôle de gestion qu'effectue la direction de contrôle et des investissements.

CHAPITRE V : LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION A LA SAPCO

Un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décision dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement de ses individus. En général, l'objectif de ce système est d'améliorer la prise de décisions au sein de l'organisation.

Dans un souci d'une meilleure gestion de la SAPCO, les dirigeants ont jugé nécessaire la création de la Direction du Contrôle et des Investissements. En effet, cette direction a été créée en 2004. Auparavant, l'audit et le contrôle étaient exécutés par une même personne « le contrôleur général », entraînant ainsi une confusion dans ses missions.

En vue d'apporter notre contribution à l'amélioration du système de contrôle de gestion de la SAPCO, nous allons dans ce chapitre décrire son système de contrôle de gestion tel qu'il est à travers son environnement, ses missions et processus.

5.1 ENVIRONNEMENT DE LA DIRECTION DU CONTROLE ET DES INVESTISSEMENTS (DCI) DE LA SAPCO

Nous allons présenter dans cette partie le rattachement hiérarchique entre la direction du contrôle et de la direction générale.

5.1.1 Rattachement hiérarchique et fonctionnelle

La DCI est sous l'autorité de la Direction Générale. Elle est logée au même niveau que les autres directions (annexe 1). Elle est amenée à remplir des fonctions techniques traditionnelles (voir 5.1.4).

La DCI entretient avec les autres directions et services, une relation strictement et purement fonctionnelle. Cette relation lui permettant d'obtenir à juste titre les informations nécessaires pour accomplir les tâches qui lui sont imputées ou assignées.

5.1.2 Les missions de la direction du contrôle et des investissements

La DCI est chargée d'une double mission à la SAPCO, elle est chargée des investissements et du contrôle.

Selon le manuel des procédures, les missions assignées sont :

➤ Pour les investissements :

- la mobilisation des financements nécessaires à la réalisation des projets de l'entreprise, en relation avec la DETPP ;
- l'étude des dossiers de prêts et de financements ;
- l'étude des modalités d'introduction de l'entreprise en bourse ;
- l'étude des possibilités des emprunts obligataires sur le marché financier ;
- la préparation des requêtes de financement, en relation avec la DETPP ;
- la coordination des actions de recherche de fonds ;

➤ pour le contrôle :

- Veiller à l'application des politiques de l'entreprise ;
- la présentation trimestrielle d'un rapport sur la gestion de la société ;
- l'assistance du SG dans l'élaboration du budget et assure son exécution ;
- de veiller au respect des procédures administratives et comptables ;
- la confection trimestrielle d'un tableau de bord avec des indicateurs faisant apparaître l'évolution des activités de la société ;
- l'élaboration d'un rapport sur la gestion rapport sur la gestion de la société ;
- suivre en permanence l'évolution des effectifs de la masse salariale de l'entreprise ;
- Charger de l'exécution de toutes les missions confiées par le PDG.

Dans le cadre de notre étude, nous allons nous limiter aux missions affectées à la branche du contrôle.

5.1.3 La circulation de l'information

La circulation de l'information au sein de la DCI est fonction du type d'information, ainsi l'information circule aussi bien de manière horizontale que verticale. L'information horizontale est l'information que la DCI échange avec les autres directions. Tandis que l'information verticale est toute information que la direction du contrôle envoie et reçoit de la direction générale pour mener à bien le travail qui lui est confié. Dans ce cas précis l'échange d'information est d'un même niveau hiérarchique. Concernant l'information verticale, elle peut être ascendante ou descendante.

- **L'information ascendante** : elle concerne les informations provenant de la direction du contrôle sur les résultats des travaux réalisés, les comptes rendus et rapports des travaux, et des activités qui sont remontés au Directeur Général afin de lui permettre de prendre des décisions adéquates et de mener des actions correctives justes.
- **L'information descendante** : il s'agit des décisions prises par la direction dans le cadre du pilotage de l'entreprise et qui est portée à la connaissance de la direction du contrôle et des investissements. Elle s'observe par les notes de service, les arrêtés et décrets.

5.1.4 Le capital humain de la direction

La DCI telle que présentée dans l'organigramme est composée uniquement du directeur, contrairement aux autres directions qui sont composées d'un secrétariat et d'un ou plusieurs services. Il a à sa charge le bon fonctionnement de cette direction, qui est un maillon essentiel pour le pilotage de la stratégie.

Pour la bonne exécution de ses missions, le contrôleur de gestion de la SAPCO utilise plusieurs outils de gestion.

5.2 LES OUTILS DU SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION DE LA SAPCO

La Direction du Contrôle et des Investissements à recours a un certains nombre d'outils pour l'exécution de ses missions. Ces outils sont les suivants : la gestion budgétaire, le tableau de bord, le reporting, et le système d'information.

5.2.1 La gestion budgétaire

La direction du contrôle de la SAPCO a en charge, à travers la gestion budgétaire, l'élaboration du projet de budget, le suivi de son exécution qui constitue l'une de ses missions majeures, l'élaboration et l'analyse des statistiques budgétaires et la clôture budgétaire en fin d'année.

Le budget est une procédure de prévision à l'horizon d'un an, reposant sur des discussions et des choix de plans d'action prévisionnels, traduit notamment sous forme de projections financières. L'élaboration du budget est une opération qui implique tout le personnel. Il s'agit d'un processus complexe qui fait intervenir des acteurs et un manuel de procédure à élaborer et à respecter.

La campagne budgétaire commence au début du mois de septembre.

Le processus d'élaboration du budget

Le budget n'est pas un document normalisé et n'a pas de valeur comptable au sens strict. Pourtant c'est un outil largement utilisé par les gestionnaires. Il est en effet très utile dans le cadre de la SAPCO puisqu' il sert de point d'appui aux tâches de prévision, de pilotage ou de contrôle. Le processus budgétaire de la SAPCO comprend les étapes suivantes : la fixation du cadre budgétaire ; l'expression des besoins ; le projet de budget ; le pré-arbitrage ; la validation du budget ; le contrôle budgétaire.

- **La fixation du cadre budgétaire**

La fixation du cadre budgétaire est la phase de lancement de la campagne budgétaire par la direction générale. Cette dernière procède à la définition des objectifs tant quantitatifs que qualitatifs de la période budgétaire à atteindre. Dans cette phase la direction générale est assistée par le secrétariat général et la direction chargée du budget (direction du contrôle et des investissements). Les directions reçoivent à cet effet un projet de directives pour la préparation du budget de l'année suivante. Les nouveaux objectifs s'analysent souvent en terme d'augmentation du chiffre d'affaire pour l'année à venir, en passant par une nette réduction des différentes charges.

Elle oriente les responsables de manière explicite sur le cadre et l'esprit dans lequel les budgets doivent être préparés et élaborés. Ceci, en fonction des facteurs internes et externes à la SAPCO.

- **L'expression des besoins**

C'est à cette étape que les différents responsables opérationnels sont impliqués dans le processus budgétaire. En début d'année, le Directeur du contrôle envoie une fiche descriptive de besoins aux différents responsables opérationnels.

Les responsables des sept (7) directions que compose la SAPCO inscrivent toutes leurs prévisions de l'année sur cette fiche, et le Directeur du Contrôle et des Investissements peut apporter son aide lors du chiffrage de ces prévisions. A ce stade, les budgets sont propres à chaque direction (budgets par centres).

Les différentes fiches descriptives des besoins sont renvoyées au directeur du contrôle, qui se charge alors de les combiner par centre de responsabilité et de procéder à leur valorisation.

- **Le projet de budget**

Aux termes des précédentes étapes, la DCI établit un projet de budget en prenant en compte les différentes réalisations des années antérieures et de l'année en cours. Ceci permet d'avoir une vue globale sur ce que sera le budget définitif en partant essentiellement du cadre budgétaire. Il doit être présenté avant le 1er Janvier de l'année à venir (01/01/N+1). Le projet de budget de la SAPCO comporte les phases suivantes : le rapport d'exécution, le plan d'action, le budget chiffré.

- **Le rapport d'exécution**, est un rapport d'activité sur la gestion de l'entreprise produit de manière trimestrielle, qui peut être défini comme un bilan de mis parcours. Dans lequel la DCI procède à la présentation et à l'analyse de l'évolution des recettes et des dépenses.
 - **Les recettes** comportent deux volets : les recettes ordinaires et exceptionnelles. Les recettes ordinaires sont celles provenant des hôtels et résidences ; des infrastructures ; des boutiques ; des terrains ; des concessions ; du ramassage des ordures. Tandis que les recettes exceptionnelles concernent toutes les autres recettes.
 - **Les dépenses** comportent également deux volets : les dépenses d'investissements et de fonctionnements. Les dépenses d'investissements concernent les charges relatives à l'achat de biens amortissables, et les dépenses de fonctionnements quant à elles sont les charges qui permettent à l'entreprise de fonctionner, tels que : les fournitures de bureau, l'eau, l'électricité, les services extérieur, etc.

N B : Les recettes et dépenses sont présentées sous forme de tableaux. (Voir en annexe 2).

- **Le plan d'action**, est la phase à laquelle les différentes actions retenus seront déclinées sous forme d'approche « projet » avec des budgets sectoriels par objectifs qui devront non seulement, faciliter la mise en œuvre, mais permettront d'aller très vite dans l'exécution, et faciliter leur évolution.
- **Le budget chiffré**, est la traduction en terme monétaire, des objectifs, des politiques et des moyens élaborés dans le cadre du plan d'action, couvrant toutes les phases d'opérations et limité dans le temps.

Dans le cadre de la SAPCO, il est prévu d'établir les budgets de recette et de dépense. Les budgets de dépense sont scindés en deux :

- le budget de fonctionnement ou d'exploitation qui comprend toutes les charges non amortissables telles que : les prévisions des produits, des charges et du résultat obtenu à partir des tableaux des soldes caractéristiques de gestion ;
- le budget d'investissement : Les demandes d'investissement sont présentées par chaque direction. Le contrôleur regroupe ces demandes, détermine les ressources maximales dont dispose la structure sur fonds propre et sur financement pour ses

investissements. La commission budgétaire décidera des choix à effectuer et du montant à y consacrer.

- **Le pré-arbitrage**

C'est la phase à laquelle les projets de budgets sont soumis à l'examen du comité de pré-arbitrage qui réunit le Directeur Général, le Secrétaire Général, le directeur du contrôle, les autres directions et services.

Par la suite, les projets de budget des différentes directions sont transmis au Secrétaire Général et à la Direction de Contrôle pour être centraliser et consolider de façon à obtenir un budget de synthèse qui est soumis à la Direction Générale. Cette consolidation doit s'accompagner d'une synthèse qui permet d'apprécier les grands équilibres financiers et donc d'en valider le réalisme.

- **L'arbitrage budgétaire**

Il consiste en une séance de discussion contradictoire. C'est l'étape à laquelle la Direction Générale réunit les différents responsables : le Directeur du contrôle et des investissements ; le Directeur des études, le Directeur des ressources humaines ; la Directrice financière et comptable ; le Directeur d'exploitation de Saly.

Cette réunion a pour but de discuter des projets de budgets issus de l'expression des besoins. C'est une séance où les différents responsables sont emmenés à justifier leur budget.

L'arbitrage mené par la Direction Générale peut conduire à la correction et à l'ajustement de certains postes budgétaires. Le budget ainsi élaboré par le Secrétariat Général et le Directeur du contrôle est présenté à la commission budgétaire qui est composée du PDG, de toutes les directions de la SAPCO et élargi aux chefs de service. Il peut y avoir plusieurs arbitrages au cours du processus budgétaire.

La commission étudie le budget avant sa présentation au Conseil d' Administration.

- **La validation du budget**

Le vote du budget est un acte politique majeur de la vie de l'établissement ; à travers lui, le conseil d'administration affecte les moyens aux différents projets de l'établissement en fonction de la politique et de la stratégie qu'il a déterminées.

C'est à cette étape que tous les administrateurs se réunissent au conseil d'administration pour valider le projet de budget. Ceux-ci reçoivent les documents relatifs au budget quinze (15) jours avant la tenue du CA. Le budget doit être approuvé avant le 31 décembre de l'année.

Après approbation, la DCI établit les budgets définitifs par centres de dépenses et les transmet à la Direction Générale pour une mise en place.

L'exécution du budget

Le suivi de l'exécution du budget permet de s'assurer d'un meilleur contrôle des dépenses et engagements du budget de la SAPCO. Les opérations relatives à cette exécution sont celles de l'engagement des dépenses qui se regroupent en deux catégories : les dépenses d'investissements et de fonctionnement.

L'exécution du budget commence dès l'année qui suit l'élaboration du budget. Ainsi donc, les prévisions faites et votées en fin d'année N seront mises en œuvres qu'en début d'année N+1.

5.2.1.2 Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est la comparaison permanente des opérations réalisées et des prévisions chiffrées figurant aux budgets. Celle-ci est faite dans le but :

- de rechercher la ou les causes d'écarts ;
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

C'est à ce niveau que la mission réelle du contrôleur débute, il veille au suivi de l'exécution du budget. Les opérations relatives à l'exécution du budget sont classées en deux catégories : les dépenses d'investissements et les dépenses de fonctionnements.

La gestion budgétaire consiste à établir des budgets et à comparer périodiquement les réalisations avec les données budgétaires afin de mettre en place des actions correctives si nécessaire. Elle permet :

- de traduire concrètement les objectifs stratégiques fixés par la direction ;
- de coordonner les différentes actions de l'entreprise ;
- de prévoir les moyens nécessaires à leur mise en œuvre (trésorerie, capacité de production) ;
- de faire des choix entre plusieurs hypothèses.

En effet, le contrôleur élabore les statistiques relatives à cette exécution à travers un tableau. (Annexe 7). Il vérifie l'état mensuel de suivi des dépenses par poste budgétaire et procède au rapprochement de manière détaillée entre les états comptables et les états budgétaires mensuels. En cas d'évolution rapide des dépenses, il adresse une note à la direction générale en vue d'attirer l'attention des directions concernées.

De plus, elle permet une gestion décentralisée en rendant possible la délégation des pouvoirs : chaque responsable de centre se voit allouer des ressources et des objectifs à respecter tout en étant libre des moyens employés.

Le contrôle budgétaire est la procédure par laquelle le contrôleur compare à posteriori les réalisations avec les prévisions du budget d'un centre de responsabilité.

5.2.2 Le tableau de bord

Le tableau de bord de la SAPCO est élaboré par le directeur de contrôle dans le but d'atteindre les objectifs issus de la stratégie globale de la société et lui permet :

- une vue d'ensemble ;
- une détection des perturbations ;
- une prise de décisions et d'orientation de la gestion.

Outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord de la S.A.P.CO a pour principal indicateur les opérations réalisées. Il permet d'anticiper sur les risques des diverses opérations réalisables et sert également d'instrument de contrôle mettant en évidence les écarts significatifs d'un mauvais fonctionnement du système.

Le Directeur de contrôle procède de manière périodique à l'élaboration du tableau de bord budgétaire. Ce traitement lui permet de savoir l'ensemble des engagements par rapport aux prévisions durant la période et d'entrevoir les possibilités pour diminuer les charges si nécessaires.

Le tableau de bord est un complément à tout système de gestion prévisionnelle. Les raisons qui ont incité la direction du contrôle de la S.A.P.CO à élaborer un tableau de bord est essentiellement d'apprécier les délégations de pouvoir et de contrôler la validité de la gestion prévisionnelle. Le suivi des prévisions par le tableau de bord fournit au contrôleur de gestion le moyen de vérifier que les directions se conforment aux prévisions qu'elles se sont engagées à réaliser.

Une autre des fonctions du tableau de bord consiste à surveiller la conformité des performances à ses objectifs annuels, mensuels, de même permettre la correction des écarts. Il est possible que les réalisations d'une ou plusieurs rubrique (s) s'écartent des prévisions qu'elles avaient formulées. Il importe au contrôleur dans ce genre de situation de trouver rapidement une solution, afin de ne pas remettre en cause les performances globales de l'entreprise. Ce qui fait du tableau si on peut le dire, l'outil distinctif du contrôleur de gestion. Il ne peut pas avoir de contrôle de gestion sans le tableau de bord.

5.2.3 Le reporting

Le reporting est un outil de gestion interne de la SAPCO. Il permet l'analyse de l'activité et le pilotage de l'entreprise. Il intègre données financières et données opérationnelles. Il comprend l'ensemble des dimensions d'analyse nécessaires à la bonne compréhension des résultats.

Il est l'opération qui consiste, pour le Directeur de contrôle à faire un compte rendu des activités de la SAPCO, confiné dans un document intitulé « rapport d'exécution ».

C'est la présentation périodique (trimestrielle, et annuelle) de rapports et bilans analytiques sur les activités et résultats de la société. Il est destiné à informer les dirigeants et actionnaires de la SAPCO.

C'est un des éléments du bilan de l'entreprise qui permet de faire un point régulier sur la stratégie de l'entreprise, les moyens mis au service de cette stratégie et les résultats obtenus. Le reporting permet de faire une analyse comparée de l'évolution de l'activité de l'année en cours par rapport à l'année antérieure. Il concerne les recettes encaissées, et les dépenses effectuées.

Le Directeur du Contrôle se sert du tableau de bord et du budget réalisé pour faire cette analyse. Le reporting sert de document de synthèse permettant à tous ses utilisateurs d'avoir une idée claire sur l'activité.

Les objectifs du reporting visés par la SAPCO sont les suivants :

- assurer la fiabilité et la cohérence des chiffres ;
- accélérer la publication des chiffres ;
- constituer une base d'informations de référence ;
- réconcilier la vision juridique et managériale ;
- mettre à disposition des fonctions d'analyse ;
- permettre le pilotage de l'entreprise.

5.2.4 Le système d'information de gestion

Le système d'information de gestion de la SAPCO est assez simple. Pour sa gestion, il utilise le logiciel SAGE SAARI, qui est un logiciel de comptabilité. Il n'existe pas de réseau fiable a proprement dit pour la circulation de l'information. Le type de communication existant dans cette société est de type vertical. Les opérationnels communiquent les informations directement au dirigeant, qui lui ensuite se charge de le transmettre à la direction.

CHAPITRE VI : ANALYSE DU SYTEME DE CONTROLE DE GESTION EN PLACE A LA SAPCO

Le contrôle de gestion n'opère pas une vérification de la conformité à la norme, c'est un dispositif interne de recueil d'information destiné à améliorer le suivi et la démarche de pilotage de la performance. Il peut être défini comme un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats obtenus. Il permet d'assurer tout à la fois le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements et également sur la connaissance des coûts, des activités ainsi que des résultats.

Il est aussi défini comme un processus permanent qui intervient en cours d'action afin de mesurer en temps réel les résultats du fonctionnement d'une direction ou d'un service. Il permet à la société de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficacité afin de mieux orienter sa stratégie et de suivre ses objectifs.

Assurer ses fonctions régaliennes, offrir un instrument de suivi de la gestion tels sont les principaux objectifs du contrôle de gestion de la SAPCO. Mais pour remplir tous ces devoirs, il a inévitablement besoin de moyens (financiers, matériel, logistique...). Cette situation éveille notre attention et nous amène à nous intéresser de près à l'organisation interne, et au fonctionnement de la SAPCO-SENEGAL, plus précisément à son système de contrôle de gestion.

Dans ce chapitre, nous allons faire l'analyse du système de contrôle de gestion présent à la SAPCO à travers les points relevés dans la problématique. Et ensuite, nous procéderons à des recommandations en vue d'apporter notre contribution à la redynamisation de ce système.

6.1 ANALYSE DU SYTEME DE CONTROLE DE GESTION EN PLACE A LA SAPCO

Il s'agit d'effectuer une analyse sur le système de contrôle de gestion de la SAPCO, décrit plus haut. En effet, il sera question de faire ressortir ses forces et ses faiblesses.

Nous allons, dans un premier temps, analyser le système de contrôle de gestion dans sa globalité, à travers son organisation, son capital humain. Dans un second temps nous allons, procéder à l'analyse de ses outils.

A ce titre, nous utiliserons les questionnaires, observations qui nous permettrons de faire ressortir les forces et les faiblesses de ce système.

6.1.1 Résultats des questionnaires

Dans le but d'obtenir des informations bien précises sur le contrôle de gestion de la S.A.P.CO, pour mener à bien notre travail, nous avons procédé à l'élaboration de questionnaires. Ces questionnaires ont été adressés à un certain nombre de directeurs et agents opérationnels et au Directeur du contrôle. Ils nous permettront d'avoir une idée sur l'appréhension qu'ils ont du système de contrôle de gestion de la société. Les résultats de ces questionnaires sont consignés dans des tableaux (annexe 5 et 6). Ils nous guideront dans la suite de notre travail.

- **Résultats du questionnaire adressé aux directeurs et agents opérationnels**

Nous avons adressé à certains directeurs et responsables fonctionnels un questionnaire. Celui-ci s'adresse à un échantillon de six (6) personnes, composé de deux (2) directeurs et quatre (4) responsables fonctionnels. Ces différentes personnes soumises à ce questionnaire n'ont pas eu des avis unanimes. Mais, nous avons essayé de dégager une tendance par rapport aux réponses obtenues.

Commentaire du résultat obtenu

Dans un premier temps, il ressort de ce questionnaire que 100% des directeurs et responsables opérationnels de la SAPCO reconnaissent l'importance du contrôle de gestion.

Bien qu'étant conscient de la fonction indispensable du contrôle de gestion dans la société, 33% avouent ne pas demander assez souvent des services ou information à la direction du contrôle. Parmi les 66% qui reçoivent parfois des prestations, nous avons 50% pour une aide de budgétisation, 25% pour la fixation des objectifs et 25% et pour l'aide à la prise de décisions.

Pour 100%, le contrôle de gestion est une structure au service de la direction générale, pour maîtriser les coûts et atteindre les objectifs de l'entreprise.

La mission du contrôle de gestion n'est pas bien perçue par le personnel, puis que nous avons 50% qui estiment que le contrôle de gestion est uniquement au service de la direction.

Dans cette série de question, nous notons donc une appréhension en général erronée du contrôle de gestion par les opérationnels.

- **Résultat du questionnaire adressé au directeur de contrôle et des investissements**

Ce questionnaire a été administré qu'au Directeur du Contrôle et des investissements, car celui-ci représente le seul effectif de cette direction. Cependant, notre étude aurait été plus intéressante si nous avions pu confronter plusieurs avis de cette direction.

Nous avons administré au directeur du contrôle un questionnaire portant sur les activités du contrôle de gestion, sur l'évaluation de l'organisation, sur les outils du contrôle de gestion.

Partant des résultats de ces questionnaires et des observations que nous avons faites, nous procéderons à une analyse.

6.1.2 Analyse du système de contrôle de gestion

Pour procéder à cette analyse, nous nous sommes basés sur la méthode d'évaluation de certains auteurs exposées dans la première partie.

⇒ **La démarche d'évaluation des processus selon MO LEY & AL.**

<p>L'observation globale du processus existant</p>	<p>Malgré une absence d'une entité contrôlant l'ensemble des opérations de la SAPCO, nous y retrouvons néanmoins les deux premières phases du processus de contrôle de gestion cités en chapitre 1 (la phase de finalisation et la de suivi des réalisations).</p>
<p>L'analyse détaillée du processus de contrôle de gestion</p>	<p>La phase de finalisation</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'existence de buts, de budgets et de moyens nécessaires pour atteindre les objectifs stratégiques constitue une force. - Par-contre, les responsabilités et critères de performance tantôt mal répartis et définis sont une faiblesse à combler.
	<p>La phase de suivi des réalisations ou de pilotage</p> <ul style="list-style-type: none"> - Le contrôleur de gestion de la SAPCO s'assure ici qu'il n'y pas de dépassement budgétaire grâce à un reporting régulier ; - En outre, tout ce qui a trait au réel suivi et pilotage des activités et opérations, la SAPCO n'a aucun outil ou technique pour les assurer.
	<p>La phase de post évaluation</p> <ul style="list-style-type: none"> - L'absence d'indicateur de performance et donc de mesure de performance, ne permet pas dévaluer les responsables et les objectifs qui leur sont assignés.

La méthode de mesure de la performance selon ECCLES

	Forces	faiblesses
le développement d'une activité d'information	Analyse des écarts entre prévisions et résultats (management basé sur le résultat).	Inexistences d'indicateurs nécessaires à la mise au point des méthodes d'évaluation et la réglementation des flux d'information
le soutien de l'architecture d'information par une technologie appropriée	Existence de certaines logistiques.	Quasi inexistences de technologie de l'information, pouvant aider le processus d'affaire à atteindre ses objectifs, avec pour conséquences des pertes d'opportunités et de valeurs.
l'alignement du protocole d'incitation sur le nouveau système d'évaluation	Absence de changement de système d'évaluation, donc risque très faible de non alignement de protocole d'incitation	Inexistence d'un nouveau système d'évaluation ne permet pas de promouvoir la performance, l'innovation et la créativité.
l'intervention des ressources extérieures	Quelques traces d'un passage de ressource externes	Pertes des valeurs ajoutées que peuvent procurer les organisations professionnelles pour aider dans l'identification des indicateurs de performances les plus significatifs et des conseils de gestions

Le modèle d'évaluation du contrôle de gestion de ROUACH & NAULLEAU

	Appréciations
qualité du système	Système d'information : quasi inexistant et ne sert qu'au reporting. Il n'est souvent pas disponible, ni efficace, ni efficient et sa fiabilité est remise en cause.
	Système budgétaire : le processus de validation du budget est trop long. Gestion non dynamique avec pour conséquences des dépassements en cours d'année.
la cohérence du système	On ne saurait parler d'une cohérence du système quand ses composantes sont isolées avec des possibilités de redondances. Non respect du calendrier budgétaire. Omission du contrôleur de gestion dans le processus de remonté de l'information (reporting).
la fiabilité des informations	L'absence d'indicateur rend difficile et presque non quantifiable les erreurs issues dudit système.
la rapidité et le respect des délais	Lenteur et non disponibilité de l'information pertinente et fiable en temps voulu. Réticence des opérationnels à remonter l'information pour la prise de décision.

Le modèle d'évaluation selon l'European Foundation for Quality Management (EFQM)

	Forces	Faiblesses
Direction	La direction implique le personnel lors de la prise de décision stratégique.	Mauvaise appréciation du rôle du contrôle de gestion et du contrôleur de gestion.
politique et stratégie	Elles sont définies et mises à la disposition de la direction par le conseil d'administration.	Difficultés dans la transmission des politiques et stratégies en tant qu'objectifs métiers.
partenariats et ressources	Existence d'un système de management des partenariats et ressources.	Absence d'objectifs clairement définis et d'indicateurs de performance pour évaluer la rentabilité des partenariats et ressources.
résultats pour les clients	Prise de conscience de l'importance de la SAPCO dans le cadre de leurs projets	Inexistence d'un bon système de recouvrement des fonds chez les clients
facteurs clés de performances	Secteur très actif et porteur	Non identification des facteurs de clés de succès.

Ces différents méthode d'évaluation nous ont permis de faire ressortir les forces et les faiblesses de l'environnement de la direction de contrôle et de ses outils. Celle-ci est présentée dans le tableau ci-dessous.

FORCES		FAIBLESSES	
LIBELLE	JUSTIFICATIF	LIBELLE	JUSTIFICATIF
ENVIRONNEMENT DE LA DIRECTION DU CONTROLE			
Acceptation du contrôle de gestion par les opérationnels.	Prise de conscience de l'importance de la fonction contrôle de gestion.	Le contrôle de gestion est logé au même niveau que les autres directions.	Difficulté dans l'obtention des informations dans les temps.
Mission d'appui aux opérationnels.	Le contrôle de gestion assiste les directeurs opérationnels dans l'exécution de leurs tâches.	La production de l'information	L'information n'est pas traitée à temps réelle. Difficulté dans le suivi budgétaire de manière régulière.
Rattachement directe de la Direction du contrôle à la Direction Générale.	Facilite les prises de décisions stratégiques.	Mission assignée à la direction du contrôle de gestion.	Limiter en partie à la mise en œuvre de la gestion hudgétaire ainsi qu'au suivi strict de l'activité au sein de la SAPCO.
Elaboration d'un rapport d'exécution budgétaire.	Meilleur suivi de la gestion de la société.	Le manque de personnel dans la direction du contrôle.	Problème dans le bon fonctionnement des tâches qui incombe au contrôleur de gestion. Il est difficile d'effectuer les missions qui lui sont confiées dans les délais.

L'implication du personnel dans la prise de décision	Management participative	La formation du personnel	Absence de séminaire de formation sur le contrôle de gestion
LES OUTILS			
Le suivi de l'exécution du budget.	Cela permet une maîtrise du budget ; limitation du risque de dérapage budgétaire.	Manque de moyens logistiques.	Absence de statistique fiable.
L'édition du tableau de bord.	Cela donne aux responsables une bonne visibilité sur les activités de la société.	non utilisation de la comptabilité analytique.	Une mauvaise gestion des coûts, dans la répartition et le suivi.
La qualité du système de contrôle budgétaire	compréhension par les destinataires des informations qu'il produit.	absence d'outil de pilotage de la performance.	nécessité d'élargir ses objectifs et ses outils.
Prise en compte de la stratégie de la société.	Facilite l'atteinte des objectifs.	La mauvaise qualité du système d'information.	Le système d'information ne permet pas de réduire les risques d'erreurs et de manipulations.
		Absence de calendrier budgétaire.	La validation du budget n'est pas faite à temps.
		Informations produites par tableau de bord	Les informations produites par le tableau de bord ne permettent pas une prise de décision efficiente et efficace.

			(information sommaire)
--	--	--	---------------------------

Le diagnostic de la pratique du système de contrôle nous a permis d'identifier des faiblesses qui exposent la société à un certains nombres de risques. La prévention de ses risques impose à la SAPCO une redynamisation de son système de contrôle de gestion. Pour corriger ses faiblesses, nous tenterons de faire quelques recommandations tant en ce qui concerne les outils existant qu'en ce qui concerne la mission et l'organisation de la direction.

6.2 RECOMMANDATIONS

L'un des principaux objectifs et l'une des principales forces d'un système de contrôle de gestion efficace devrait être d'accroître les capacités des dirigeants à laisser se déployer leur potentiel et de constituer un moteur permettant de parvenir plus facilement aux buts et objectifs de l'organisme.

De tels contrôles doivent rendre chaque dirigeant responsable, sans pour autant être considérés comme une limite à leur liberté de décision dans les domaines pour lesquels ils ont reçu une délégation de pouvoir.

Le contrôle de gestion ne garantit ni l'efficacité des programmes ni l'absence de gaspillages, de fraudes ou de mauvaise gestion. Il constitue cependant, un moyen de gérer les risques associés aux programmes et au fonctionnement de la direction. Ce contrôle doit être approprié, économiquement rationnel et s'appuyer sur une analyse et une évaluation du risque.

Au regard de l'analyse du système de contrôle de gestion qui a été faite plus haut, des recommandations sont effectuées pour une contribution des tâches du système visant à la performance de la SAPCO.

6.2.1 Recommandation sur l'environnement du système de contrôle de gestion

Le succès d'une démarche de contrôle de gestion nécessite qu'un certain nombre de conditions soient réunies : une direction générale impliquée ; une gestion finalisée; une information de qualité et un contrôle de gestion solide.

Face au rôle important que le contrôle de gestion de la SAPCO doit jouer au sein de l'organisation, sa place au sein de celle-ci est un sujet important. Puisque le contrôle de gestion s'entend pilotage de la performance et que le contrôleur de gestion est vu comme le copilote de l'organisation.

Alors, la place qui lui correspond le mieux est la disposition dans l'organigramme, par laquelle il est directement sous la responsabilité du manager décideur de l'organisation, c'est-à-dire du Directeur Général et à un niveau supérieur des autres directions. Cette place est celle qui permettra le mieux au contrôleur de gestion de la SAPCO d'accomplir toutes les tâches formelles qui relèvent de sa responsabilité et éventuellement celles que le manager lui aura demandé expressément d'exécuter.

Cette place est aussi celle qui lui permettra de bénéficier d'informations fiables qui doivent provenir des autres directions et susceptibles de lui permettre de faire son travail en toute quiétude.

La dimension transversale du contrôle de gestion de la SAPCO est fondamentale. En effet, si cette fonction privilégie trop l'aspect exercice de son activité à la formalisation de son travail, elle risque d'être vouée à l'échec. Plusieurs éléments doivent être alors considérés par celui-ci

- le contrôle de gestion, en raison du terme « contrôle», risque facilement d'être assimilé à une fonction d'inspection. Le contrôleur doit convaincre ses interlocuteurs que sa mission est orientée vers la maîtrise de la gestion. Le manuel de procédure lui sera d'une grande utilité. S'il ne réussit pas, les autres responsables (responsables opérationnels) peuvent avoir tendance à élever des barrières dans la circulation de l'information afin de se protéger ;
- la pédagogie : le contrôleur de gestion de la SAPCO a un rôle de formation vis-à-vis des opérationnels. En effet, il doit vendre le système de contrôle de gestion et

convaincre les cadres concernés de son utilité, il doit fournir des explications et former ses utilisateurs ;

- toute société vise à être performante : cela signifie d'abord qu'elle s'attache à remplir sa mission en gérant au mieux ses ressources. Le contrôle de gestion qui peut être défini comme étant le pilotage de la performance peut l'aider dans cette démarche.

Le contrôleur de gestion doit se faire accompagner dans l'exécution de sa mission par un ou plusieurs assistant (s). Nous constatons à la SAPCO un sous effectif en ressource humaine. La mission du contrôle de gestion est indispensable dans le processus de gestion, alors il est important qu'il puisse produire les rapports à temps pour aider les dirigeants dans leur prise de décisions.

6.2.2 Les recommandations sur les outils

La Direction du Contrôle et des investissements est à la fois le garant de la sécurité financière de l'entreprise et un vecteur de l'efficacité et de la légitimité économique. C'est une entité fonctionnelle se plaçant en soutien et au service de toutes les directions de l'entreprise.

En ce sens, son système d'information doit d'abord servir à connaître l'environnement et les ressources internes afin de déterminer la stratégie et les objectifs organisationnels, et contribuer ainsi à la définition de la zone de fonctionnement possible de l'organisation.

Devant l'immensité de la tâche à accomplir, l'information est souvent organisée par niveau ou par fonction. Une multitude de configurations peut alors être imaginée, en combinant les composantes suivantes : la situation de départ, la situation d'arrivée, la simulation, et la surveillance. Mais ces composantes n'existeront pas toujours de façon formelle. Pour ce faire, la SAPCO devra mettre en place un système d'information de gestion performant.

L'on constate qu'au sein du système de contrôle de gestion de la SAPCO, les outils utilisés sont ceux relatifs au contrôle de gestion classique.

Il apparaît aujourd'hui que le budget ne peut répondre à lui seul aux attentes des managers et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuel de la SAPCO.

De nos jours, l'un des outils indéniables de travail du contrôleur de gestion dans la contribution à l'atteinte des objectifs de l'entreprise est le tableau de bord prospectif ou *balanced scorecard*. En effet, le contrôleur de gestion de la SAPCO constitue un pont entre les fonctions stratégique et opérationnelles dans la conduite de la stratégie et le tableau de bord stratégique est l'outil le plus approprié pour répondre aux attentes de cette mission.

Nous avons constaté lors de notre passage l'inexistence de la comptabilité analytique au sein de la SAPCO. La comptabilité analytique demeure un instrument largement utilisé par les entreprises. Elle est notamment employée dans le domaine de la gestion des stocks pour éviter d'éventuelles ruptures et calculer un niveau de stock optimal permettant de produire en minimisant les coûts associés à la détention de matières premières ou de produits intermédiaires. La comptabilité analytique est aussi utilisée pour éclairer des décisions d'investissement et des choix de financement optimal des nouveaux équipements.

Nous avons également constaté une absence de logiciel d'aide à la budgétisation, or nous savons que pratiquement toute la mission du contrôleur de gestion de la SAPCO tourne autour de cette activité. La SAPCO doit envisager la mise en place d'un logiciel de gestion qui permettra de suivre au mieux l'exécution du budget. Ce logiciel permettra aussi de traiter de manière rapide et fiable les informations.

En effet, il est apparu qu'un effort d'accompagnement de toutes les directions serait utile afin de pouvoir disposer dans les meilleurs délais d'outils de gestion construits dans la perspective d'aide au suivi et au pilotage des activités de la société.

Pour remplir à bien sa mission, le système de contrôle de gestion doit être performant. C'est dans ce souci, que ce chapitre est consacré au diagnostic du système de contrôle de gestion de la SAPCO, objet de notre étude. Nous avons procédé à une description du système tel qu'il se présente à la SAPCO, et à partir d'observations et de résultats des questionnaires nous avons fait une analyse. En partant de ce qui précède nous avons fait des recommandations à la Direction Générale pour une meilleure performance de ce Système.

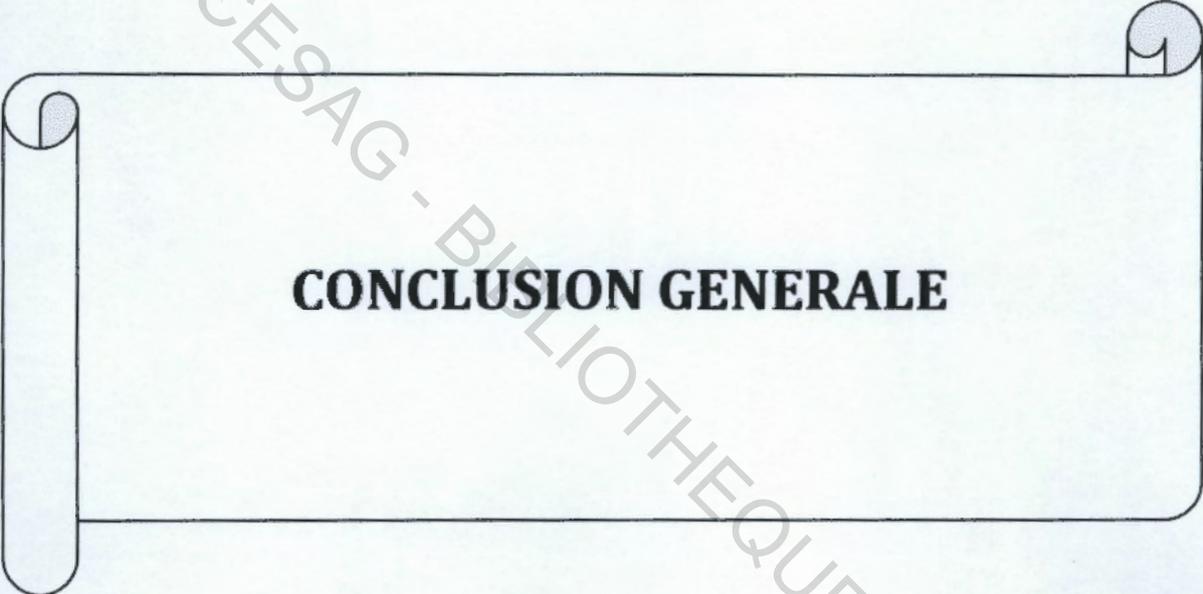
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

La partie pratique de cette étude nous a permis tout d'abord de présenter la SAPCO-SENEGAL, la pratique du contrôle de gestion dans cette société et enfin de faire le diagnostic de son système de contrôle de gestion.

La SAPCO-SENEGAL comprend sept (7) directions parmi lesquelles la direction du contrôle et des investissements. Les activités du contrôle de gestion sont attribuées à cette direction.

Nous avons ainsi, procéder au diagnostic du système de contrôle de gestion et avons fait des recommandations en vue de le rendre plus performant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



CONCLUSION GENERALE

La SAPCO est une société mise en place pour le développement du tourisme au Sénégal. Au terme de notre étude à travers le thème « Diagnostic du système de contrôle de gestion de la SAPCO », et de la période passée en son sein nous nous sommes rendu compte que dans l'ensemble, les dirigeants de la société sont très ambitieux et très soucieux de son devenir. La preuve de cette ambition est la création de la direction du Contrôle de gestion et des investissements.

Cependant, cette direction de contrôle de gestion est sujette à des insuffisances qui portent préjudice à la qualité et à la pertinence des informations fournies.

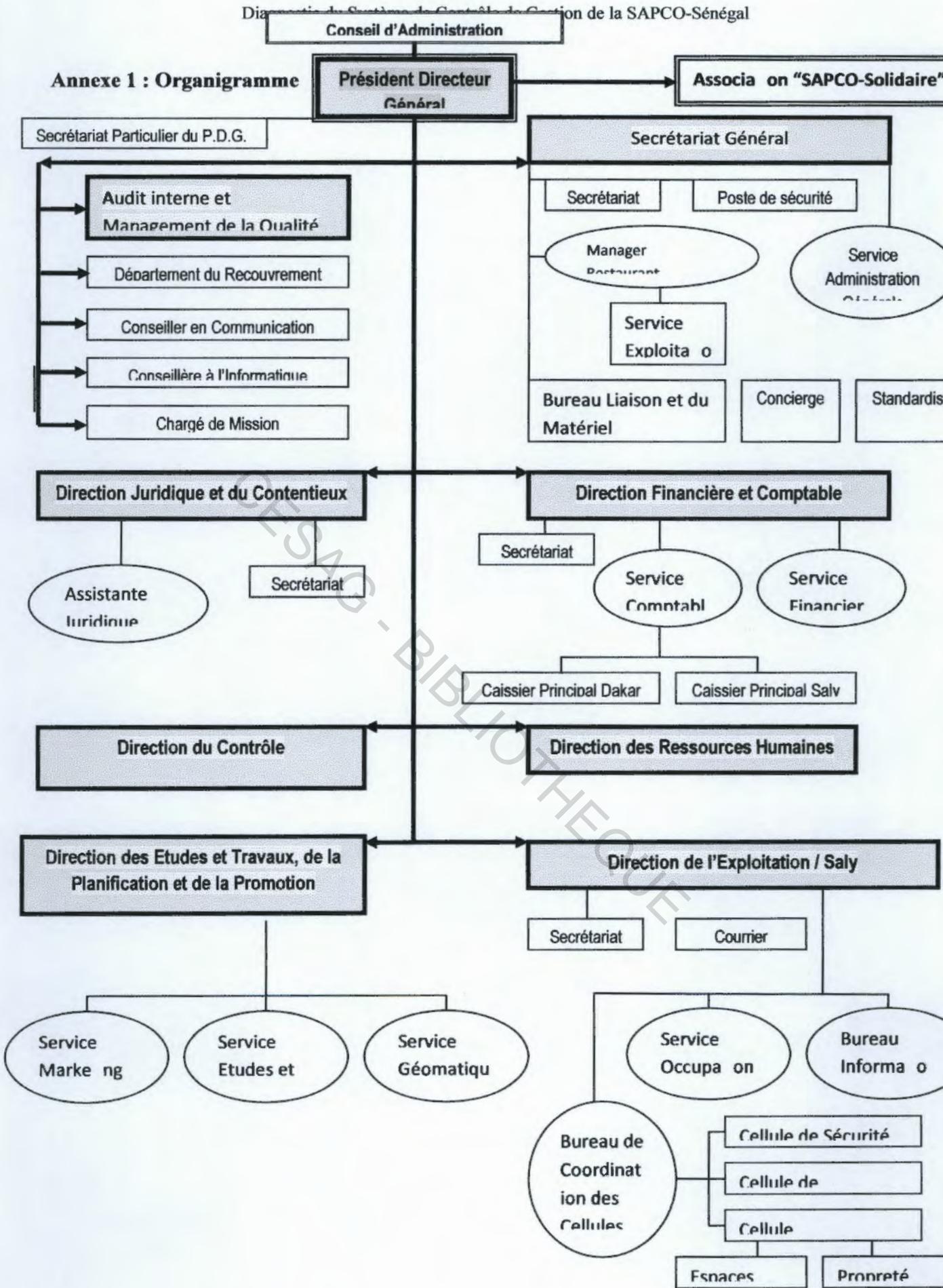
Notre objectif étant de porter une évaluation sur le système de contrôle de gestion et de proposer des solutions sommaires à l'amélioration de ce système de contrôle de gestion, nous avons réalisé une étude de la fonction. C'est fort de cela que nous avons formulé des suggestions et proposé les conditions de mise en œuvre. Nous espérons que notre analyse et nos suggestions contribueront de façon efficace à l'amélioration du système et permettront à la SAPCO d'atteindre ses perspectives. Nous ne saurions terminer sans affirmer que notre analyse est loin d'être exhaustive. Le domaine du contrôle de gestion est bien vaste et bien complexe et nous ne prétendons pas avoir cerné tous les aspects du système de contrôle de gestion.

Aucune œuvre humaine n'étant parfaite. Persuadés que ce travail constitue une ébauche de recherche, seul le concert des critiques et des suggestions de chacun rehaussera sa qualité afin de faire de lui un véritable outil d'analyse pour améliorer la performance de la SAPCO.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Organigramme



Annexe2 : Tableau des recettes ordinaires par centre de profit

Rubriques	Hôtels résidences	Infrast- tures	Bouti- ques	Terrains	Conces -sions	Ramas- sage des ordures	totaux
Réalisation s	-	-	-	-	-	-	-
Prévisions	-	-	-	-	-	-	-
%	-	-	-	-	-	-	-

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3 : tableau des recettes exceptionnelles

Prévisions	-
Réalisations	-
%	-

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 4 : tableau des dépenses de fonctionnement

libellés	Prévision	Réalisations	% réalisations
60-Achats de Variations de Stocks	-	-	-
Produits d'entretien	-	-	-
Fournitures	-	-	-
Eau	-	-	-
Electricité	-	-	-
Achats de travaux	-	-	-
Carburants et lubrifiants(essence, oïl, gaz)	-	-	-
61-Transport	-	-	-
frais de missions intérieures	-	-	-
voyages et déplacements	-	-	-
transport de plis	-	-	-
Autres frais de transport	-	-	-
62-Services Extérieur A	-	-	-
Location de véhicules	-	-	-
loyers locaux professionnels	-	-	-
Entretien et réparation de locaux	-	-	-
Ent. et réparation de matériel de bureau	-	-	-
Entretien et réparation de matériel de transport	-	-	-
Entretien et réparation de matériel d'exploitation	-	-	-
Entretien et réparation de matériel informatique	-	-	-
Assurance de matériel de transport et d'exploitation	-	-	-
Documentation technique et générale	-	-	-
Affranchissement	-	-	-
Annonces et insertions	-	-	-
Imprimés publicitaires, catalogues et annuaires	-	-	-
salons, foires et expositions	-	-	-

Cadeaux à la clientèle	-	-	-
frais de séminaire et de conférence	-	-	-
autres charges de publicité et de relations publiques	-	-	-
frais de téléphone, de télécopie et internet	-	-	-
Autres charges diverses	-	-	-
63-Services Extérieur B	-	-	-
Honoraires professions libérales	-	-	-
Honoraires ramassage des ordures	-	-	-
frais de formation professionnelle	-	-	-
frais de photocopies	-	-	-
Cotisations	-	-	-
rémunérations de temporaires et intérimaires	-	-	-
frais d'assemblées et de réunions	-	-	-
frais d'hôtels et de restaurants	-	-	-
frais de représentations	-	-	-
libellés	Prévision	Réalisations	% réalisations
frais de mission et de promotion	-	-	-
autres charges	-	-	-
64-Impôts et Taxes	-	-	-
patentes, licences et taxes annexes	-	-	-
vignettes et taxes sur véhicules	-	-	-
pénalités et amendes fiscales	-	-	-
65-autres charges	-	-	-
jetons de présence	-	-	-
Dons	-	-	-
œuvres sociales	-	-	-
Mécénat	-	-	-
66-Charges de personnel	-	-	-
salaires personnels permanents	-	-	-
Indemnités de départ à la retraite	-	-	-

Charges sociales	-	-	-
Treizième mois	-	-	-
œuvres sociales	-	-	-
Frais médicaux	-	-	-
Médecine du travail	-	-	-
Vêtements professionnels	-	-	-
67-Frais financiers	-	-	-
68-Dotations aux amortissements	-	-	-
69-Dotations aux prévisions	-	-	-
TOTAL général	-	-	-

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 5 : résultat du questionnaire adressé aux chefs de directions et agents

Veuillez cocher la case correspondante à votre réponse.

QUESTIONS	OUI	%	NON	%
1. Le contrôle de gestion est-il, selon vous une fonction indispensable pour une bonne gestion au sein de la société ?	6	100	0	0
2. demandez-vous des prestations au contrôle de gestion ?	4	67	2	33
3. quelle est la nature de ces prestations ?				
Aide à la budgétisation	2	50	0	0
Appui à la fixation des objectifs	1	25	0	0
Aide à la prise de décision	1	25	0	0
4. pensez-vous que le contrôle de gestion vous aide à améliorer votre gestion ?	5	83	1	17
5. le contrôle de gestion de la SAPCO est pour vous un service qui :				
Vous éclaire et vous oriente dans la gestion ?	2	33	0	0
Evalue les résultats de votre gestion ?	6	100	0	0
Vise des documents à caractère financier ?	0	0	6	100
Est uniquement au service de la direction ?	3	50	0	0
6. le contrôle de gestion est pour vous :				
Une direction d'appui et d'assistance aux autres directions ?	2	33	4	67
Une direction de surveillance des autres directions ?	4	67	2	33
7. élaborer-vous un plan d'action au niveau de votre direction ?	6	100	0	0
8. le contrôle de gestion vous assiste t'il techniquement lors de l'élaboration du budget ?	6	100	0	0
9. dans le suivi du budget le contrôle de gestion établit-il périodiquement des analyses pour vous édifier sur les écarts entre prévisions et réalisations en vue de mener des actions correctives ?	6	100	0	0
10. appréciez-vous le processus budgétaire mis en œuvre à la SAPCO ?	5	83	1	17

Source : nous-mêmes

Annexe 6 : questionnaires adressé au Directeur du contrôle et des investissements

QUESTIONS	REPNSES	
	OUI	NON
1. Réalisez-vous une activité budgétaire ?	✓	
2. Réalisez-vous une activité de calcul des coûts ?		✓
3. Elaborez-vous un tableau de bord ?	✓	
4. Si oui, lequel : Tableau de bord traditionnel Tableau de bord prospectif		✓
5. Réalisez-vous une évaluation d'activité ?		✓
6. Utilisez-vous un logiciel de gestion pour l'élaboration du budget ?	✓	
7. le positionnement du contrôle vous paraît-il convenable pour réaliser les activités dont il a la charge ?		
8. le positionnement du contrôle de gestion permet t'il d'obtenir facilement les informations ?		✓
9. le contrôle de gestion est-il aligné à la stratégie et aux objectifs de l'organisation ?	✓	
10. Le contrôle de gestion est-il, selon vous une fonction indispensable pour une bonne gestion au sein de la société ?	✓	
11. La Direction du contrôle de gestion est il une fonction d'appui et d'assistance aux autres directions ?	✓	
12. La Direction du contrôle de gestion est elle une direction de surveillance des autres directions ?		✓
13. Elaborez-vous un plan d'action au niveau de votre direction ?	✓	
14. Dans le cadre de l'élaboration du budget, transmettez-vous votre avant-projet de plan d'action et de budget à la direction générale dans les délais requis ?	✓	
15. Vos prévisions en matière de recettes et de dépenses sont faites sur la base de vos réalisations de l'année budgétaire précédente ?	✓	
16. Assistez-vous les autres directions durant l'élaboration du budget ?	✓	
17. le budget établi pour l'année, représente t-il pour vous une prévision sans plus ?		✓
18. le budget établi pour l'année, représente t-il pour vous une orientation à titre indicatif ?		✓
19. le budget établi pour l'année, représente t-il pour vous un engagement à respecter ?	✓	
20. Dans le suivi du budget, le contrôle de gestion établit-il périodiquement des analyses pour édifier les écarts entre les prévisions et réalisations afin de permettre d'effectuer des actions correctives ?	✓	
21. avez-vous une bonne appréciation du processus budgétaire tel qu'il est mis en œuvre au sein de la SAPCO ?		✓

22. avez-vous connaissance des orientations stratégiques de la direction générale ?	✓	
23. ressentez-vous un besoin de vous faire assister dans l'exécution de vos missions ?	✓	
24. Disposez- vous d'un logiciel vous facilitant le suivi budgétaire ?		✓
25. Prenez-vous des actions ou décisions après exploitation des rapports d'activité ?	✓	
26. Pensez-vous que le contrôle de gestion puisse aider la direction générale à la réalisation de ses missions ?	✓	
27. Disposez-vous dans le temps des informations nécessaires à l'exécution de vos tâches ?		✓
28. La direction du contrôle est elle bien perçu par les directions opérationnelles ?		✓

Source : nous-même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

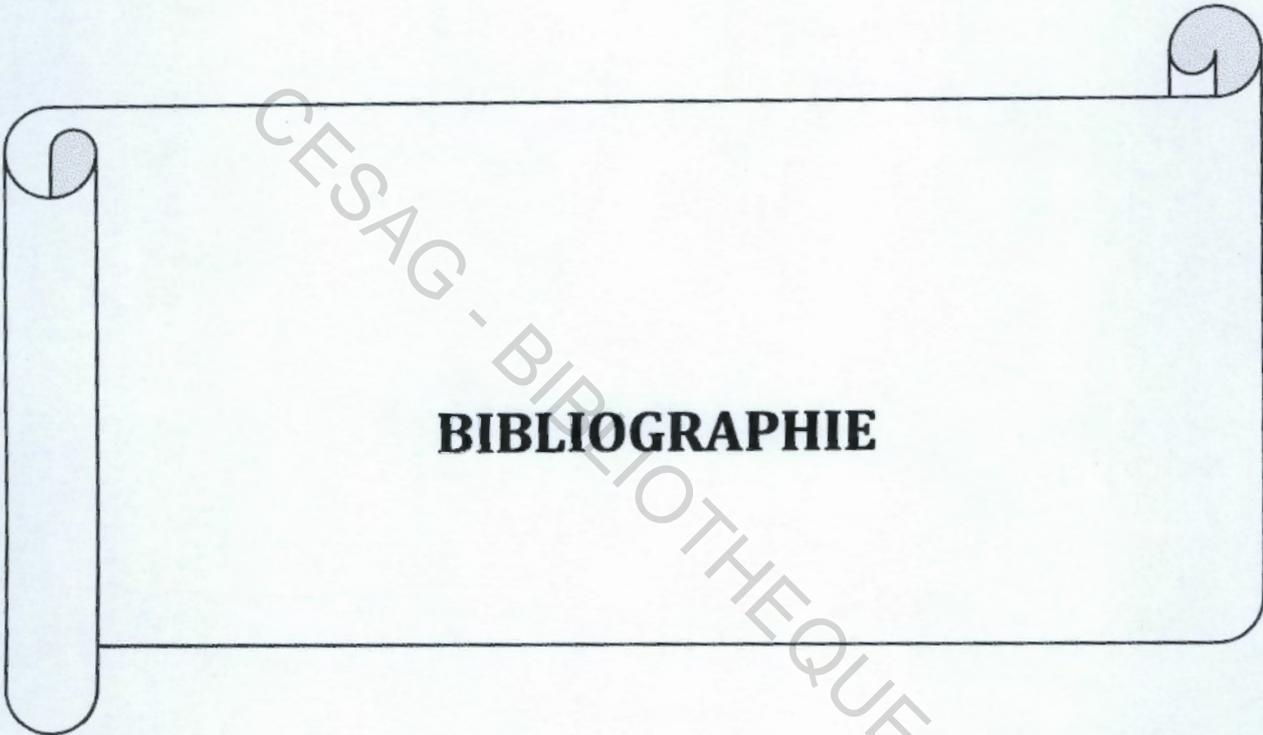
Annexe 7 : tableau de suivi budgétaire

Intitulés	PREVISION	REALISATION	%
	N	N	REALISATION
60. Achats et variations de stocks	-	-	-
Fournitures	-	-	-
Eau	-	-	-
Electricité	-	-	-
Carburants et lubrifiants	-	-	-
61. Transports	-	-	-
Missions intérieures	-	-	-
Voyages et déplacements	-	-	-
Transports des conseils	-	-	-
62. Services Extérieures A	-	-	-
Locations et charges locatives	-	-	-
Entretien et réparation de locaux	-	-	-
Entretien et réparation de matériels et mobiliers	-	-	-
Maintenance des locaux	-	-	-
Entretien et réparation matériels de transport	-	-	-
Assurance matériels de transport	-	-	-
Documentation générale et technique	-	-	-
affranchissement	-	-	-
Annonces et insertions	-	-	-
Imprimés publicitaires catalogues et annuaires	-	-	-
Salons foires et expositions	-	-	-

Frais de séminaires et de conférences	-	-	-
Autres charges de publicité et de relations publiques	-	-	-
Frais de téléphone de télécopie et d'internet	-	-	-
Autres frais de communication	-	-	-
63. Services extérieurs B	-	-	-
Honoraires prestations libérales	-	-	-
Frais d'actes et de contentieux	-	-	-
Rémunération temporaires et intérimaires	-	-	-
Frais de photocopie	-	-	-
Cotisations	-	-	-
Frais d'assemblée et de réunions	-	-	-
Frais d'hôtel et de restaurant	-	-	-
Frais de missions et de promotions	-	-	-
64. Impôts et taxes	-	-	-
Patentes licences et taxes annexes	-	-	-
Vignettes et taxes sur les véhicules	-	-	-
Pénalités et amendes fiscales	-	-	-
65. Autres charges	-	-	-
Jetons de présence et autres rémunérations d'administrateurs	-	-	-
Dons	-	-	-
Œuvres sociales	-	-	-
66. Charges Personnel	-	-	-
Salaires personnel	-	-	-
Congés payés	-	-	-
Indemnité de transport	-	-	-
Charges sociales	-	-	-
Gratifications	-	-	-

Œuvres sociales	-	-	-
Frais médicaux	-	-	-
Medecine du travail	-	-	-
67. Frais financiers	-	-	-
68. Dotation aux amortissements	-	-	-
69. Dotation aux provisions	-	-	-
TOTAL GENERAL	-	-	-

CESAG - BIBLIOTHEQUE



BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES ET DOCUMENTS OFFICIELS

- 1- AIM Roger (2004), Indicateurs et tableaux de bord, 1^{ère} édition, AFNOR, Paris, 134p.
- 2- ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2004), Contrôle de gestion : DECF 7 : manuel et application, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 725p.
- 3- ANTHONY Robert (1993), La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, 209p.
- 4- ANSOFF H. Igor (2007), Strategic management, classic edition, 242p
- 5- AUTISSIER (2007), Mesurer la performance du contrôle de gestion, 1^{ère} édition, édition d'Organisation, Paris, 196p.
- 6- BERLAND N. (2001), Les rôles du contrôle budgétaire : un modèle d'interprétation, Revue française de gestion, 370p.
- 7- BESCOS P.L. (1995), Contrôle de gestion et management, Montchrestien, 497p.
- 8- BOUIN X. & SIMON F. (2004), les nouveaux visages du contrôle de gestion- Approches techniques et comportementales, 2^{ème} édition, Dunod, collection fonction de l'entreprise, 334p.
- 9- BOUIN Xavier & SIMON François-Xavier (2009), Les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportements, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 327p.
- 10- BOUQUIN H. (2005), Les fondements du contrôle de gestion, 3^{ème} édition, Presses universitaires de France, 630p.
- 11- BOUQUIN H. (1997), le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, presses universitaire de France, 406 p.
- 12- BOUQUIN H. (2001), Le contrôle de gestion, 5^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, 510 p.
- 13- BURLAUD A. (2000), Contrôle et gestion, in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, 622p.
- 14- DE KERVILLER I. & DE KERVILLER L. (2006), Le contrôle de gestion à la portée de tous, 4^{ème} édition, Economica, Paris, 240p.

- 15- CHIAPELLO E. et DELMOND (1994), Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement, *Revue Française de Gestion*, janvier-février, 130p.
- 16- CHIAPELLO E. (1996), Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 2, Volume 2, septembre
- 17- CHAPPELER E. (1990), L'image du contrôle de gestion et des contrôleurs en France, *Echanges* n° 92 - 4^{ème} trimestre, 89p.
- 18- DFCG (1994), Les Directeurs financiers et la procédure budgétaire : faut-il tuer le budget?, DFCG-KPMG, IFOP, 320p.
- 19- DAYAN Armand (2004), manuel de gestion, tome 1, Ellipses, Paris, 1055p.
- 20- GERMAIN C. (2005), Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises, *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 8, 3^{ème} édition, 182p.
- 21- GERVAIS Michel et THENET G. (1998), Planification, gestion budgétaire et turbulence, *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 1, 3^{ème} édition, 467p.
- 22- GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de Gestion*, 7^{ème} édition, Economica, Paris, 816p.
- 23- GUEDJ Norbert (2000), le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, édition d'Organisation, 710 p.
- 24- GUEDJ Norbert (1998), le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Edition d'Organisation, Paris, 730p.
- 25- GUEDJ Norbert (2001), Le contrôle de gestion, pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, 710p.
- 26- GUIZANI C. et BRUNHES-FAURE M. (2002), De la construction budgétaire au pilotage de la performance, *Revue Echanges*, n° 191, août-septembre, 320p.
- 27- HOPE J. et FRASER R. (2000), *Beyond Budgeting*, *Strategic Financ*, 533p.
- 28- KAPLAN ET NORTON (1996), *The balanced scorecard*, The Harvard Business School Press, 602p.

- 29- KAPLAN Robert ET NORTON David (2005), Le tableau de bord prospectif, 3ème édition d'Organisation, Paris, 311p.
- 30- LONGLOIS & Al. (2004), Contrôle de gestion, Collection Expertise comptable FOUCHER FOUCHER, 439 p.
- 31- MALO Jean-Louis & MATHE Jean-C. (2000), L'essentiel du contrôle de gestion, 2^{ème} édition, édition d'organisation, 309p.
- 32- MIKOL Alain (1998), Le contrôle interne, presse universitaire de France, 127 p.
- 33- MONNOT (2008) ; DCG 11 : contrôle de gestion, Hachette supérieur, 497 p.
- 34- MALO J.L. (2000), Tableaux de bord" in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, 1144p.
- 35- MERIC J. (2003), L'émergence d'un discours de l'innovation managériale – le cas du Balanced Scorecard, Comptabilité, Contrôle, Audit, numéro spécial, mai, 145p.
- 36- MINTZBERG H. (1994), Grandeur et décadence de la planification stratégique, Dunod, 345p.
- 37- MYKITA ET TUSZYNKI (2002), Contrôle de gestion, 3^{ème} édition, Fourcher, Paris,
- 38- PIGE Benoît, LARDY Philippe (2003), Reporting et contrôle budgétaire, 3^{ème} édition, EMS, Paris
- 39- POINCELOT E. et G. WEGMANN (2005), Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance : analyse théorique, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 11, Volume 2,125p.
- 40- ROUACH & NAULLEAU (2002), le contrôle de gestion bancaire et financier, 374 p.