



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

Master Professionnel en Audit
et Contrôle de Gestion
(MPACG)

Promotion 6
(2011-2013)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**Les pratiques du contrôle de gestion au
Sénégal**

Présenté par :

OUEDRAOGO Wendinda Caleb

Dirigé par :

M. BADIANE Mamadou

Directeur d'ATC

(African Training Center)

Octobre 2013

DEDICACES

Nous dédions ce mémoire à :

- ❖ Adonaï, pour sa puissante main dans notre vie à travers la santé qu'il nous accorde et ses bontés qu'il n'a cessé de manifester tout au long de la rédaction de ce mémoire.
- ❖ Nos parents qui nous ont soutenu pendant toutes ces années d'études, nous ne saurions les remercier suffisamment pour tout ce qu'ils ont pu faire pour nous. Puisse Dieu les bénir abondamment.
- ❖ Nos frères et sœurs, pour leur soutien moral durant les moments difficiles de nos travaux.

REMERCIEMENTS

Nous exprimons toute notre gratitude à Madame TIENDREBEOGO Bernardine, Monsieur SAWADOGO Alain, Madame MONNE Aline, Madame DJIGUEMDE Yolande, Monsieur YADJRO Jérémie, Madame OUBDA Hélène, Monsieur DOREGO Francis, Monsieur SAWADOGO Moïse, pour leur aide lors de l'administration et de la collecte des questionnaires.

Nous adressons nos sincères remerciements à Monsieur BADIANE Mamadou, Directeur d'ATC (African Training Center) Dakar, pour les conseils prodigués dans le cadre de la rédaction de notre mémoire et pour sa patience dans le suivi.

Nous remercions également toute l'administration et le corps professoral du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), plus précisément de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF), pour l'encadrement et la formation de qualité qu'ils nous ont dispensé.

Nous tenons à remercier, enfin, tous nos parents, ami(e)s et connaissances qui ont contribué, de près ou de loin à la rédaction de ce mémoire.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC : Activity Based Costing

ABM : Activity Based Management

AEF : Afrique-Équatoriale française

AOF : Afrique-Occidentale française

ASECNA : Agence pour la sécurité de la navigation aérienne en Afrique et à Madagascar

BCEAO : Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest

BSC : Balanced Scorecard

CDE : Consortium d'Entreprises

COFRAC : Comité français d'accréditation

ERP : Enterprise Resource Planning

FCFA : Franc de la Communauté Financière Africaine

FCS : Facteurs Clés de Succès

GIM-UEMOA : Groupement Interbancaire Monétique de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

GMD : Les Grands Moulins de Dakar

IPD : Institut Pasteur de Dakar

IRD : Institut de Recherche pour le Développement

MCS : Mesures Clés de Succès

MIC : Millicom International Cellular

NTIC : Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication

OHLM : Office des Habitations à Loyer Modéré

OMS : Organisation Mondiale de la Santé

PCI : Prix de cession interne

RSE : Responsabilité Sociétale de l'Entreprise

SGBS : Société générale de Banques au Sénégal

SICAP S.A. : Société Immobilière du Cap-Vert

SN-HLM : Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré

SPECTRED : Social, Politique, Environnementale, Culturelle, Technologique, Réglementaire, Démographique

SWOT : Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

TDBG : Tableau de bord de gestion

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

UMOA : Union Monétaire Ouest Africaine

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Les qualités du contrôleur de gestion	102
Annexe 2 : Questionnaire de l'étude	105
Annexe 3 : Les techniques de contrôle de gestion	122
Annexes 4 : Les méthodes d'analyse des coûts.....	123
Annexe 5 : Le contrôle stratégique	124
Annexe 6 : Les outils du contrôle de gestion	125
Annexe 7 : Perception du contrôle de gestion.....	126
Annexe 8 : Antécédents des contrôleurs des répondants	127
Annexe 9 : Evolution de carrière pour un contrôleur de gestion	128
Annexe 10 : Activités des contrôleurs de gestion	129
Annexe 11: Contraintes des fonctions en charge du contrôle de gestion.....	130
Annexe 12 : Difficultés des fonctions en charge du contrôle de gestion	131
Annexe 13 : Compétences du contrôleur de gestion	132
Annexe 14 : Nouvelles activités de la fonction de contrôle de gestion.....	133
Annexe 15 : Outils de planification du contrôle de gestion	134

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Processus et projet.....	30
Tableau 2 : Plan d'actions	34
Tableau 3 : La pertinence des différents types de coûts.....	45
Tableau 4 : Domaines d'activités et profils des répondants.....	56
Tableau 5 : Eléments essentiels des entreprises de l'échantillon	65
Tableau 6 : Présentation des résultats	78
Tableau 7 : Analyse de la planification.....	87
Tableau 8 : Analyse des outils de contrôle de gestion	89
Tableau 9 : Analyse de la fonction de contrôle de gestion.....	92

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Le processus de contrôle de gestion	12
Figure 2 : Le contrôle de gestion en quatre étapes, un processus d'apprentissage	12
Figure 3 : Le contrôle : un processus en double oucle	19
Figure 4 : Rattachement au directeur général.....	21
Figure 5 : Rattachement au directeur administratif et financier.....	22
Figure 6 : Rattachement du contrôle de gestion à ses « clients » internes	22
Figure 7 : Rattachement en râteau.....	23
Figure 8 : Organisation par type d'outils	24
Figure 9 : Organisation par type de clients	24
Figure 10 : Le contrôleur de gestion au service du progrès	26
Figure 11 : Outils du contrôle de gestion	134
Figure 12 : Plans opérationnels, plans d'actions et budgets.....	34
Figure 13 : le contrôle budgétaire	38
Figure 14 : La carte stratégique.....	42
Figure 15 : Le modèle d'analyse	51

SOMMAIRE

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES ANNEXES	v
LISTE DES TABLEAUX	v
LISTE DES FIGURES	vi
SOMMAIRE	vii
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : Cadre theorique et methodologique	6
Introduction première partie	6
Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion	7
1.1. Présentation du contrôle de gestion	7
1.1.1. Définition du contrôle de gestion	7
1.1.2. Les finalités du contrôle de gestion	9
1.1.3. Rôles du contrôleur de gestion dans l'organisation	10
1.2. Le processus de contrôle de gestion	12
1.2.1. Structure organisationnelle du contrôle de gestion	13
1.2.1.1. Les centres de responsabilité	13
1.2.1.2. Le prix de cession interne (PCI)	16
1.2.2. La planification	17
1.2.3. Le suivi et le pilotage	18
1.2.4. Le contrôle	19
1.3. La fonction de contrôleur de gestion	20
1.3.1. Rattachement hiérarchique de la fonction	20
1.3.1.1. Rattachement à la Direction générale	20
1.3.1.2. Rattachement à la Direction financière (ou DAF)	21
1.3.1.3. Rattachement aux directions opérationnelles	22
1.3.1.4. Rattachement au même niveau que les principaux responsables	22
1.3.2. Organisation interne du service de contrôle de gestion	23
1.3.2.1. Organisation par outil	23
1.3.2.2. Organisation par type de clients	24
1.3.3. Profil du contrôleur de gestion	25
1.4. Les nouveaux enjeux et le contrôle de gestion	26
1.4.1. La gestion par processus	27
1.4.2. La gestion par projet	29
Chapitre 2 : Outils et méthodes du contrôle de gestion	31
2.1. Les outils de planification	31
2.1.1. Plan Stratégique	31
2.1.2. Plan opérationnel	33

2.1.3.	Plan d'actions	34
2.1.4.	Budget	35
2.2.	Les outils de suivi et pilotage	37
2.2.1.	Le contrôle budgétaire.....	37
2.2.2.	Tableau de bord de gestion (TDBG).....	38
2.2.3.	Le balanced scorecard (BSC) ou tableau de bord prospectif	41
2.2.4.	Reporting.....	43
2.3.	Les outils d'analyse	44
2.3.1.	La comptabilité de gestion	44
2.3.1.1.	Les méthodes traditionnelles	45
2.3.1.2.	La méthode des coûts complets à base d'activités/ ABC	47
2.4.	Le système d'information de gestion.....	48
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude.....		50
3.1.	Le modèle d'analyse.....	50
3.2.	Les outils de collectes de données	52
3.2.1.	Questionnaire	52
3.2.2.	Entretien	53
3.3.	Méthodologie d'interprétation des données	53
Conclusion première partie		55
DEUXIEME PARTIE : Cadre pratique		54
Introduction deuxième partie.		55
Chapitre 4 : Présentation de l'échantillon		56
Chapitre 5 : Description des pratiques du contrôle de gestion.....		67
Chapitre 6 : Présentation des résultats et analyse des résultats.....		82
6.1.	Présentation des résultats.....	82
6.1.1.	Le processus de planification	83
6.1.2.	Les outils du contrôle de gestion.....	83
6.1.3.	La fonction de contrôle de gestion	84
6.2.	Analyse des résultats	86
6.2.1.	Analyse de la planification.....	86
6.2.2.	Analyse des outils.....	88
6.2.3.	Analyse de la fonction de contrôle de gestion.....	89
Chapitre 7 : Recommandations		95
7.1.	Mise en place des nouvelles structures organisationnelles.....	95
7.2.	Instauration d'un système de gestion PCI	96
7.3.	Fixation des objectifs spécifiques.....	97
7.4.	Mise en place des nouveaux outils de contrôle de gestion	97
7.5.	Le contrôle de gestion en tant que processus	99

7.6. Maitrise du système d'information.....	99
7.7. Besoins en formation.....	100
Conclusion deuxième partie.....	101
Conclusion générale.....	101
ANNEXE.....	102
BIBLIOGRAPHIE.....	135

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

« L'entreprise est faite de personnes, dont rien ne nous permet de penser qu'ils vont spontanément chercher à atteindre les objectifs de leur organisation. Pourquoi tout le monde dans l'entreprise voudrait-il déployer des efforts pour avoir 10 % de profit avant impôts pour les actionnaires ? Les comportements des individus vont être plus ou moins convergents avec les objectifs de l'organisation, et une raison d'être du contrôle de gestion est d'infléchir la route, d'inciter, en particulier les responsables, à aller dans le sens de l'organisation. » (LÖNING & al. 2008 : 7).

Une dimension essentielle du contrôle de gestion est d'aider les responsables à agir dans le sens de la stratégie globale de l'organisation. Il ne s'agit pas seulement d'un contrôle au sens de vérification, il intègre également une dimension pilotage. Le contrôle de gestion vise la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances avec les objectifs et en corrigeant les objectifs et les moyens. Il a évolué du fait de l'intensification de la concurrence, de la complexité des systèmes d'information, du changement du modèle économique mais aussi par une nouvelle approche du marketing cherchant à anticiper la demande du client. Le contrôle de gestion a eu une évolution progressive d'un âge industriel à celui de l'information et est passé d'une simple fonction de calcul des coûts et des écarts budgétaires à une fonction tactique de pilotage du changement relevant de la direction générale. Il devient donc pour les managers un véritable outil d'aide à la prise de décision. Il permet de maintenir le cap dans la conduite de l'organisation, d'alerter en cas de dérive et d'aider à prendre des décisions pour corriger la trajectoire.

Le Sénégal à l'instar des autres pays en développement, est en transition des multiples modes de vie traditionnels vers le mode de vie moderne. Ainsi l'économie est caractérisée par de nombreuses micro-entreprises qui n'absorbent pas de technologies étrangères. Cependant le Sénégal possède la troisième économie de la sous-région ouest-africaine après le Nigeria et la Côte d'Ivoire. Il fait partie des pays d'Afrique de l'ouest les plus industrialisés. On note également la présence de multinationales étrangères dans divers domaines d'activité.

Plusieurs variables expliquent la manière dont le contrôle de gestion est mis en œuvre au sein d'un pays en général et d'une organisation en particulier. Ces variables peuvent être la taille des entreprises, les attentes des dirigeants, les caractéristiques des produits ou services

proposés, l'espace concurrentiel, la culture, etc. De même le pilotage de la performance repose pour une large part sur la bonne compréhension et l'utilisation d'outils de gestion. Les plans, les budgets, les tableaux de bords, le système d'information, la comptabilité générale et analytique sont autant d'outils de pilotage que le contrôleur de gestion doit savoir utiliser pour fixer les objectifs, interpréter les écarts, engager les actions correctives et remplir sa mission avec toute la réactivité et la flexibilité qu'exige la compétition économique. Il est donc important de s'interroger sur la situation actuelle du contrôle gestion dans les entreprises au Sénégal, à l'aube de la généralisation éventuelle des nouvelles approches.

Au cours de nos travaux sur le terrain nous avons constaté que les structures en charge du contrôle de gestion étaient confrontées dans la plupart des cas à un système d'information contraignant.

Les causes qui expliquent cette difficulté sont :

- une mauvaise organisation de l'entreprise ;
- une mauvaise perception du contrôle de gestion ;
- la faiblesse des effectifs des structures en charge du contrôle de gestion ;
- un manque de ressources (temps...) ;
- la non maîtrise des techniques de contrôle de gestion.

De ces causes découlent des difficultés de production et d'accès à l'information. Ce qui est un véritable frein au déploiement du processus de contrôle de gestion dans la mesure où, les contrôleurs de gestion doivent produire de l'information à temps, utile à la prise de décision.

Pour résoudre ce problème, plusieurs solutions sont envisageables:

- augmenter les effectifs des structures en charge du contrôle de gestion afin d'améliorer leurs prestations et produire l'information à temps ;
- former, sur le plan technique, les agents de ces structures pour rendre leurs prestations beaucoup plus efficaces ;
- effectuer une réingénierie de l'organisation, en vue de regrouper plusieurs postes en un seul, supprimer certaines tâches inutiles, réduire les niveaux hiérarchiques, réorganiser le système d'information, etc.;

- changer de perception du contrôle de gestion.

A notre sens, c'est la dernière solution qui nous semble la plus appropriée. Le contrôle de gestion est un processus mis en place par la direction pour s'assurer de la performance globale de l'organisation pour l'atteinte d'objectifs communs propre à tous les acteurs de l'entreprise. Il ne doit plus être perçu comme une fonction ou identifié aux seules activités menées par une fonction. Chacun doit se sentir concerné et jouer sa partition afin de ne pas ralentir ce processus. Tous les managers, acteurs du processus, doivent garantir sa cohérence en mettant à jour dans les délais, les bases de données et en rendant disponible l'information nécessaire pour alimenter son système.

La question principale de notre étude est la suivante : comment le contrôle de gestion, en tant qu'outil d'efficacité et d'efficience économique, est-il mis en œuvre par les entreprises au Sénégal ?

Cette question principale peut être alors scindée en questions sur le plan théorique et sur le plan pratique.

Les questions théoriques ci-dessous correspondent à ce qui est essentiel de savoir en termes de littérature sur notre sujet :

- quelles sont les finalités du contrôle de gestion ?
- quel est le rôle et la place du contrôle de gestion dans une organisation ?
- quelles sont les compétences que doivent avoir un contrôleur de gestion ?
- quels sont les différents outils, procédures et méthodes du contrôle de gestion ?

Sur le plan pratique, les questions suivantes seront retenues :

- quelle est la typologie des entreprises étudiées ?
- comment le contrôle de gestion est-il perçu par ces entreprises ?
- quelles places et quels rôles donnent-elles au contrôle de gestion ?
- quels sont les différents outils, procédures et méthodes du contrôle de gestion utilisés ?
- existe-t-il des profils de comportement concernant l'utilisation du contrôle de gestion au Sénégal ?

- les pratiques du contrôle de gestion sont-elles actualisées?

A travers le développement de notre thème, « **Les pratiques du contrôle de gestion au Sénégal** », nous répondrons à l'ensemble de ces interrogations.

L'objectif général de cette étude est d'évaluer à travers un échantillon, les pratiques du contrôle au Sénégal, pour montrer que le contrôle de gestion constitue un ensemble de procédures, d'outils et de méthodes adaptés aux spécificités de chaque entreprise quel que soit son domaine d'activité et déterminer s'il existe des différences entre ces entreprises en termes de qualité et d'évolution des pratiques du contrôle de gestion.

L'atteinte de l'objectif général passe par la résolution d'objectifs spécifiques qui se présentent comme suit :

- présenter le processus de contrôle de gestion et ses outils ;
- décrire les pratiques du contrôle de gestion de chaque entreprise de l'échantillon ;
- identifier les profils de comportement ;
- analyser les pratiques du contrôle de gestion de l'échantillon ;
- dégager les forces et faiblesses ;
- proposer des pistes d'amélioration.

Il est important de souligner qu'il ne s'agit point dans cette étude de prétendre identifier des pratiques universelles valables pour l'ensemble des entreprises présentes au Sénégal. Il est question ici, de faire ressortir quelques éléments de similitude ou de différence et d'analyser les pratiques de contrôle de gestion, à travers l'étude d'un échantillon d'entreprises présentes au Sénégal mais choisies dans différents domaines d'activité. L'étude a été réalisée dans 10 (dix) domaines d'activité (bancaire, télécommunication, aéronautique, etc.) auprès de treize (13) entreprises. Les entreprises choisies font office de pionnières dans les secteurs ciblés ou du moins, font partie des principales dans le domaine.

Notre étude présente plusieurs intérêts. Tout d'abord elle s'avère utile pour les entreprises au Sénégal particulièrement pour la fonction de contrôleur de gestion. A travers le diagnostic de l'environnement du contrôle de gestion, de l'inventaire des outils de contrôle de gestion utilisés, de l'identification des compétences des contrôleurs de gestion et des perspectives

d'avenir de la fonction, notre sujet permet d'avoir une vision transversale sur les pratiques du contrôle de gestion au Sénégal. Il offre également l'opportunité de mener une réflexion sur les différentes problématiques que rencontrent les contrôleurs de gestion dans le cadre de leurs fonctions. Nous pensons ainsi apporter notre modeste contribution à l'évolution de la fonction grâce à des propositions d'amélioration et d'adaptation. Si des travaux de recherche sur les pratiques du contrôle de gestion sont présents dans les pays développés et émergents, il y en a beaucoup moins pour les pays les moins avancés par exemple en Afrique noire. Cette étude propose donc des bases pour de potentielles recherches approfondies sur le sujet.

Notre étude présente ensuite un intérêt pour les lecteurs de ce document. Dans sa partie théorique un panorama complet de la fonction de contrôle de gestion est effectué en présentant son processus, ses finalités et ses outils.

Enfin nos travaux nous permettront d'approfondir et de consolider nos connaissances sur une fonction qui nous attire énormément. Mais également de cerner les différentes instrumentations du contrôle de gestion selon le domaine d'activité et de déceler les problèmes réels auxquels les contrôleurs de gestion sont confrontés. Cette étude pourra donc nous servir pour mieux appréhender la fonction et orienter notre carrière professionnelle.

Notre plan s'articule comme suit :

La première partie constitue une revue de littérature composée de trois chapitres. Le premier sera consacré à une présentation générale du contrôle de gestion à travers son processus, ses finalités, ses nouvelles approches et en identifiant le rôle du contrôleur de gestion dans l'organisation. Le deuxième sera essentiellement consacré à l'inventaire des outils et méthodes dont dispose le contrôle de gestion. Le dernier chapitre traitera de la méthodologie de l'étude en vue d'aborder la seconde partie

La deuxième partie correspond au travail sur le terrain elle sera scindée en trois chapitres. Le premier chapitre fera une présentation de l'activité et des caractéristiques du contrôle de gestion de chaque entreprise de l'échantillon. Le deuxième chapitre consistera à structurer les différents résultats obtenus puis à les analyser. Dans le troisième chapitre de cette partie des recommandations seront faites en vue d'améliorer les pratiques du contrôle de gestion des entreprises étudiées, et dans une plus large mesure des autres entreprises de même taille ou de même domaine d'activité.

**PREMIERE PARTIE : CADRE
THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE**

Introduction première partie

Chaque entreprise justifie son existence à travers la poursuite d'objectifs spécifiques propres à chacune d'elles. En fonction de ces objectifs un contrôle peut être mené en vue d'éviter toutes dérives ou entreprendre des actions correctives. Selon ALAZARD & al. (2010 : 7), contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Ainsi pour assurer cette maîtrise de la conduite de l'organisation, le contrôle de gestion dispose d'outils et de méthodes adaptés aux spécificités de chaque entreprise. Avant de procéder à la présentation de ces outils il est essentiel de présenter le contrôle de gestion à travers son processus, ses finalités, son organisation et ses nouvelles approches.

Cette revue de littérature aboutira à la formulation d'une méthodologie nécessaire pour aborder la phase pratique de notre étude.

Chapitre 1 : Généralité sur le contrôle de gestion

Tout au long de ce chapitre il s'agira tout d'abord dans la première section, de définir le contrôle de gestion, de présenter ses finalités et de déterminer les missions du contrôleur de gestion. Dans la deuxième section nous décrirons le processus de contrôle de gestion de la planification au contrôle en faisant ressortir ses objectifs à chaque étape. Il s'agira ensuite dans une troisième section de définir le mode organisationnel de la fonction de contrôle de gestion au sein d'une entreprise et de déterminer le profil dont doit disposer le contrôleur de gestion. En définitive nous présenterons les nouvelles approches de la fonction compte tenu des mutations survenues au niveau de l'environnement de contrôle (concurrence, taille des organisations, nouveaux styles de management,...).

1.1. Présentation du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion fait souvent l'objet d'amalgame et est souvent confondu avec d'autres types de contrôle à savoir l'audit ou l'inspection. A défaut de précision ces fonctions à priori complémentaires peuvent faire l'objet d'emboîtement et s'éloigner de leurs buts initiaux. En effet comme le soulignent Jacques Renard & al. (2011: 2), en parlant du contrôle de gestion et de l'audit interne, « *et pourtant, voici deux fonctions qui se frôlent sans se toucher, qui semblent trop souvent ignorer leur évidente complémentarité, deux fonctions qui auraient tout intérêt à mieux échanger et à collaborer, à gommer les doubles emplois qui appauvrissent pour développer les spécificités qui enrichissent.* ». Il est donc nécessaire après avoir défini le contrôle de gestion, de préciser ses finalités et déterminer le rôle du contrôleur de gestion.

1.1.1. Définition du contrôle de gestion

Plusieurs auteurs donnent de nombreuses définitions sur le concept de contrôle de gestion. Selon BURLAUD & al. (2006 : 9), « *le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation : entreprise, service public, association sans but lucratif, etc.* ». Dans cette définition les auteurs soulignent que le contrôle de gestion est un système aménagé de manière à engendrer une surveillance et une

mise sous tension continue des responsables et opérationnels au sein d'une organisation. Il apparaît donc comme un outil de coordination des comportements pour l'atteinte d'un objectif commun. Toujours dans cette même logique BOUQUIN (2008 : 9) définit le contrôle de gestion comme « *un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent à assurer la cohérence des actions des managers* ». Il partage ainsi cette idée du contrôle de gestion en tant que système incitatif. Toutefois il introduit dans sa définition un support essentiel de gestion, le système d'information. Grâce à cet outil, le contrôleur de gestion va collecter et diffuser l'information nécessaire à assurer la cohérence des actions des managers.

Cependant le contrôle de gestion ne saurait se limiter à ces deux définitions. Selon le SYSCOA (1996 : 155) il se présente comme un « *ensemble de techniques utilisées pour le suivi et la maîtrise de la gestion d'une entreprise. Il vise à assurer l'efficacité et l'efficience des consommations de ressources* ». Le contrôle de gestion est présenté comme un ensemble de techniques visant la maîtrise de la conduite d'une organisation. Et à travers l'introduction des notions d'efficacité et d'efficience dans l'utilisation des ressources, il devient un véritable outil de gestion de la performance.

« *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficience, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie* » (GERVAIS, In Anthony, 2000 :12). Cette définition semble à notre avis celle qui décrit le mieux le contrôle de gestion dans un contexte actuel. Le contrôle n'est plus un système, un ensemble de dispositifs ni de techniques mais un processus. Ce processus implique plusieurs acteurs, et le contrôleur de gestion joue le rôle de coordinateur. La mise en œuvre du contrôle de gestion devient l'affaire de tous au sein de l'organisation. Il est également présenté comme étant une fonction d'accompagnement du déploiement de la stratégie, car il permet de concrétiser les objectifs stratégiques au niveau de la gestion.

Il existe de nombreuses définitions du contrôle de gestion mais chacune d'entre elles développe un aspect particulier de cette discipline. Ainsi en définitive nous pouvons retenir que le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente. Il s'appuie sur différents outils et techniques pour aider les dirigeants à la prise de décisions et s'assurer que les orientations stratégiques sont suivies au quotidien.

1.1.2. Les finalités du contrôle de gestion

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de maintenir ou accroître l'efficacité et l'efficience économique de l'organisation.

Pour atteindre cette performance de l'organisation, une des missions du contrôle de gestion sera de permettre le pilotage stratégique et opérationnel. Piloter consiste à tenter d'atteindre des objectifs de performance dont on a défini clairement les termes (GIRAUD & al. 2005 : 24). Le contrôle de gestion doit donc s'efforcer de mettre en place des dispositions qui conduisent à une convergence des intérêts individuels avec l'objectif de l'organisation. En effet selon MALO & al. (In Anthony, 2000 : 23), on distingue trois niveaux de contrôle : la planification stratégique, le contrôle de gestion, et le contrôle opérationnel. Le contrôle de gestion a un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique, les grandes orientations de l'entreprise avec les opérations (LÖNING & al. 2008 : 7). Pour optimiser le pilotage, le contrôle de gestion peut également s'appuyer sur différents outils tels que la comptabilité analytique, les tableaux de bord et le contrôle budgétaire, en vue d'assurer la mesure des actions des individus, des activités, des produits, des coûts, et des résultats. La mesure de la performance joue un rôle clé en gestion car on ne gère que ce que l'on mesure (MYKITA & al. 2002 : 200).

Le contrôle de gestion constitue un outil permettant de s'assurer de la qualité des décisions prises au sein d'une organisation (BESCOS & al. 1997 : 28). Ainsi une autre mission du contrôle de gestion est de produire de l'information pertinente et utile. Cet aspect du contrôle de gestion demeure très important dans un contexte actuel. En effet il n'y a plus un décideur et des exécutants, mais une multitude d'acteurs devant, à tout moment, prendre des décisions dans leurs domaines de responsabilités respectifs (FERNANDEZ, 2008 : XXII).

Le contrôle de gestion doit offrir également une vision managériale en soulignant l'implication des dirigeants, responsables et managers opérationnels en matière de gestion efficace et efficiente. Il constitue un puissant mécanisme de régulation assurant la responsabilisation des différents acteurs et la coordination de leurs actions (BESCOS & al. 1997 : 77). C'est ce qui explique la nécessité de la délégation de responsabilité au sein du système de contrôle de gestion.

Toutefois la fonction de contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraint à évoluer et à s'adapter (ALAZARD & al.

2010 : 7). Le style de management des dirigeants, la taille de l'entreprise, la culture d'entreprise, l'activité, sont autant de facteurs qui peuvent déterminer la nature des missions du contrôle de gestion d'une organisation à une autre. Ainsi Il débord de plus en plus de ses missions traditionnelles (BERLAND, 2009 : 5). Le contrôle de gestion peut intégrer dans le pilotage certains aspects tels que la réingénierie des processus, la gestion du changement, la gestion des projets, la gestion des risques, et la responsabilité sociale de l'entreprise...

1.1.3. Rôles du contrôleur de gestion dans l'organisation

Le contrôle de gestion est un processus de pilotage de la performance, exercé par les responsables opérationnels d'une entreprise avec l'appui de leur contrôleur de gestion (GIRAUD & al. 2005 :7). Le contrôleur de gestion apparait donc comme un animateur du processus de contrôle de gestion et non comme l'unique acteur ou le seul détenteur de ce dernier. Selon BOUIN & al. (2009 : 17), la mission du contrôleur de gestion s'articule autour de 3 axes:

- ✓ pourvoyeur de données fiables ;
- ✓ copilote ;
- ✓ gardien du temple.

Ainsi selon MYKITA & al. (2002 : 12), LÖNING & al. (2008 : 268), BERLAND (2009 : 8), BOUIN & al. (2009 : 39), HONORAT (2009 : 20) et BESCOS & al. (1997 : 472) on peut retenir plusieurs missions. Nous nous sommes proposé de les regrouper par catégorie :

Conseiller et aider à la prise de décision ;

- ✓ participer à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen terme ;
- ✓ traduire avec l'aide des intéressés, les objectifs généraux en objectifs particuliers (plans d'action et programmes) et assister les différents responsables dans l'élaboration de leur budget ;
- ✓ aider les acteurs de l'entreprise à identifier les risques de non performance ainsi que les gisements du progrès, tant par sa connaissance des processus et activités que celle des outils de résolution de problème, au service desquels il se mettra pour qualifier et constater les économies au niveau des comptes de résultat et du bilan ;

- ✓ clarifier à tous les niveaux de l'entreprise la complexité croissante qui relève de la mondialisation, la dématérialisation des changements et l'accroissement exceptionnel du nombre de segment de marché, etc.

Assurer le suivi et pilotage de l'activité ;

- ✓ coordonner l'ensemble des programmes et budgets, et assurer la cohérence du système ;
- ✓ effectuer un suivi des budgets et un contrôle budgétaire, en particulier au niveau des investissements ;
- ✓ réaliser et mettre à jour les tableaux de bord des responsables qui doivent pouvoir y trouver rapidement les renseignements essentiels et les principaux « clignotants » ;
- ✓ suivre les engagements et la réalisation effective des actions décidées ;
- ✓ participer à l'amélioration des processus ;
- ✓ effectuer des études analytiques et des études de rentabilité.

Collecter et diffuser l'information ;

- ✓ être le garant d'informations fiables dans le processus de collecte, de traitement et de restitution de l'information à tous les niveaux de l'entreprise ;
- ✓ administrer et animer les procédures et les systèmes d'information ;
- ✓ être le responsable du reporting.

Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion ;

- ✓ structurer la fonction, définir et documenter l'organisation, les outils et les procédures de contrôle de gestion ;
- ✓ dialoguer et échanger avec les responsables pour déterminer et clarifier les indicateurs de performance ;
- ✓ développer la culture de gestion au sein de l'entreprise ;
- ✓ contribuer à donner une image positive de sa fonction.

Le contrôle de gestion a son professionnel qui est le contrôleur de gestion. Sa position dans les entreprises est cependant très différente d'une entreprise à l'autre. Les tâches que le contrôleur réalise varient d'un contrôleur à l'autre (BERLAND, 2009 : 8). La liste précédente des missions du contrôleur de gestion n'est donc pas exhaustive. Ces dernières dépendent des attentes recherchées à travers la mise en place du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Le rôle du contrôleur de gestion peut varier d'une entreprise à une autre selon la taille de l'entreprise, l'activité de l'entreprise, etc. Cependant MYKITA & al. (2002 : 200) ont

identifié deux (2) rôles généraux assignés au contrôleur de gestion : aider les responsables fonctionnels à prendre des décisions et aider les responsables opérationnels à contrôler leur action.

1.2. Le processus de contrôle de gestion

Selon ALAZARD & al (2010 : XI), BOUQUIN (2008 : 81), et GIRAUD & al. (2005 : 24), le contrôle de gestion peut se présenter comme un processus, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Le processus comprend donc trois (03) phases : finaliser, piloter, post-évaluer.

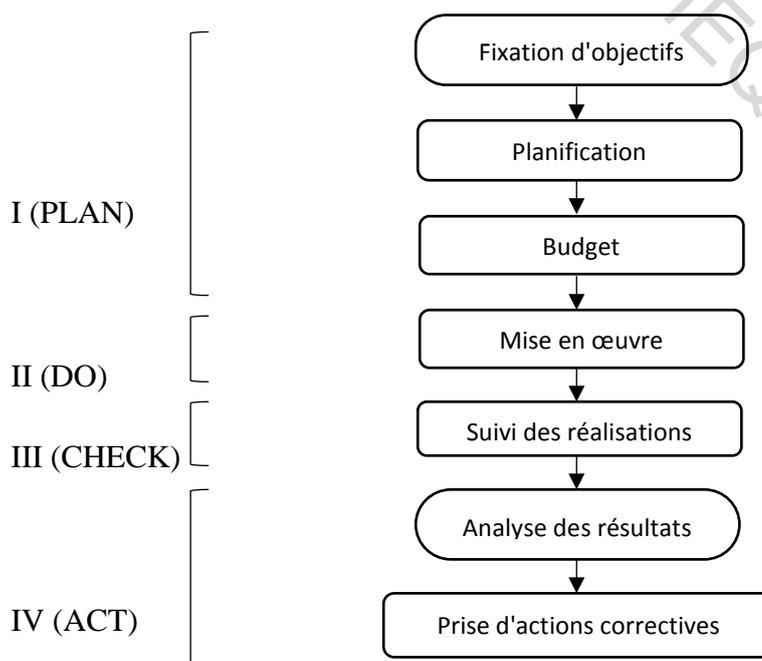
Figure 1 : Le processus de contrôle de gestion



Source : ALAZARD & al. (2010 : 8).

Pour LÖNING & al. (2008 : 8), le processus du contrôle de gestion est un cycle constitué de quatre (04) étapes, comme l'illustre le schéma suivant :

Figure 2 : Le contrôle de gestion en quatre étapes, un processus d'apprentissage



Source : LÖNING & al. (2008 : 7).

Dans le fond ces deux modélisations du processus du contrôle de gestion se rejoignent. En effet la mise en œuvre et le suivi des réalisations peuvent se retrouver dans l'étape de l'action. Ainsi on peut retenir trois (3) principales phases : la planification, le pilotage et le contrôle. Cependant il est essentiel de s'intéresser d'abord à la structure organisationnelle du contrôle de gestion avant de procéder à la description de son processus.

1.2.1. Structure organisationnelle du contrôle de gestion

Pour une meilleure performance globale, il est nécessaire de scinder l'activité en sous-ensembles dotés d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis après négociation avec la hiérarchie. En particulier, la délégation d'autorité permet de situer la prise de décision « au plus près », sur le terrain ; d'une part, cela raccourcit les temps de réponse et d'autre part, c'est là que sont rassemblées les « réelles » compétences opérationnelles (LÖNING & al. 2008 : 16). Le découpage de l'organisation en centres de responsabilité entraîne l'apparition de relations clients/fournisseurs. Ainsi il est également important de s'interroger sur la manière dont seront matérialisés les échanges entre ces entités autonomes.

1.2.1.1. Les centres de responsabilité

Selon MALO & al. (2000 : 117), et (BESCOS & al. 1997 : 262), un centre de responsabilité est un sous-ensemble de l'entreprise disposant :

- ✓ d'une délégation d'autorité déléguée pour acquérir et utiliser des moyens humains et matériels ;
- ✓ d'objectifs spécifiques, datés et quantifiés à atteindre, dans le cadre du plan pluriannuel et d'un budget ;
- ✓ d'un système de pilotage de sa gestion permettant d'être renseigné sur l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs, sur l'état de ses consommations en ressources, sur l'état de ses dépenses et sur différents éléments clés de son exploitation.

Le découpage en centres de responsabilité permet donc aux dirigeants de suivre les résultats par service et d'en définir les options stratégiques. Le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilité pour faciliter le suivi de l'activité de chaque

responsable. LÖNING & al. (2008 : 16), identifient trois (03) principes fondamentaux qui gouvernent la mise en place d'une structure en centres de responsabilité : le principe « gigogne » de responsabilité, le principe de contrôlabilité et le principe d'exhaustivité.

- ✓ **Le principe « gigogne » de responsabilité :** ce principe insiste aussi bien sur la délégation de pouvoir que sur les droits et devoirs qu'elle entraîne. En effet la première qualité des centres de responsabilité est d'être adaptée aux objectifs de décentralisation poursuivis par la direction générale (BESCOS & al. 1997 : 272). Un manager délègue l'autorité nécessaire à un collaborateur pour atteindre un objectif donné. Ce dernier devient responsable devant lui, tandis que lui-même reste responsable devant la hiérarchie. La responsabilité reste au sommet et se démultiplie. Un compte rendu doit être également effectué afin d'assurer le suivi.
- ✓ **Le principe de contrôlabilité :** ce principe implique que la mesure de performance d'un centre de responsabilité doit porter uniquement sur les éléments principalement maîtrisés par ce centre. Cela signifie en particulier que la définition de l'objectif du centre doit être fonction des possibilités d'actions de celui-ci. Il doit inclure tous les éléments de coût en excluant ceux déjà pris en compte par d'autres centres de responsabilités.
- ✓ **Le principe d'exhaustivité :** Il consiste à s'assurer que, au niveau des résultats comptables et critères financiers de performance, chaque poste du bilan et du compte de résultat est affecté à un centre de responsabilité au minimum. En étant certain qu'au moins un manager est responsabilisé, pour chacun des critères financiers.

Il est possible de distinguer plusieurs catégories de centres de responsabilité. Ainsi selon BOUQUIN (2008 : 252), LÖNING & al. (2008 : 19), MALO & al. (2000 : 118), on distingue (4) quatre types de centres de responsabilité : les centres de coûts, les centres de recettes (revenus), les centres de profit et les centres d'investissement. Cette classification peut être portée à cinq types de centres de responsabilité selon ALAZARD & al. (2010 : 221) et GUEDJ & al. (1998 : 377), en faisant la distinction entre centres de coûts productifs et centres de coûts discrétionnaires. Elle peut se limiter aussi à trois types de centres selon BESCOS & al. (1997 : 279). On distinguera ainsi, d'une part, les centres d'investissement, ensuite les centres de coûts qui regrouperont les centres de coûts productifs et les centres de coûts discrétionnaires et d'autre part, les centres de profit qui

regrouperont les centres de revenus et les centres de résultat. Toutes ces classifications diffèrent en fonction du degré de détail voulu par l'auteur. Toutefois elles se rejoignent en proposant une répartition des centres en fonction des missions qui leur sont assignées. Nous retiendrons donc dans notre développement la première classification en 4 (quatre) types de centres.

1.2.1.1.1. Les centres de coûts

Les centres de coûts peuvent être alors séparés en centres de coûts productifs et centres de coûts discrétionnaires.

❖ Les centres de coûts productifs

La gestion par centre de coûts productifs est essentiellement utilisée dans les entreprises de production. Les unités ont pour objectif de concevoir un produit au moindre coût tout en respectant les critères de qualité et de technicité nécessaires à son élaboration. La mesure de la performance peut être réalisée selon plusieurs critères : le coût de production, le délai de réaction à une commande, le taux de défaut, taux de rebut, etc.

❖ Les centres de coûts discrétionnaires

Certains services de l'entreprise ne génèrent que des coûts pour l'organisation mais, sont pourtant nécessaires à son fonctionnement. Les dépenses qu'ils engendrent sont imputables indifféremment à toute l'entité. Ces centres ont pour mission d'aider les services fonctionnels dans leur activité opérationnelle. Il s'agira par exemple du service informatique, des ressources humaines, du département comptable, etc. Le contrôle du centre se fait sur la capacité à respecter une dotation budgétaire.

1.2.1.1.2. Les centres de recettes (revenus) :

Ces unités ont pour objectif de maximiser leur chiffre d'affaires. Ils n'ont une maîtrise principale que du chiffre d'affaires ou des volumes de vente qu'ils génèrent. Le choix de ce type de centre de responsabilité est caractéristique des services commerciaux.

1.2.1.1.3. Les centres de profit

Ces centres doivent à la fois maîtriser leurs coûts et développer le volume des ventes. Ils doivent dégager une marge maximale par la maximalisation des produits et la minimalisation des coûts. Les critères d'évaluation de la performance sont divers et variés : résultat net, taux de marge par rapport au chiffre d'affaires etc.

1.2.1.1.4. Les centres d'investissement

Ce sont des centres de profit qui maîtrisent de plus des actifs économiques (LÖNING & al. (2008 : 21). Ils privilégient la gestion à long terme et doivent dégager la meilleure rentabilité des investissements et des capitaux investis (fonds propres et dettes financières). Leur mission consiste à assurer l'optimisation des investissements. On retrouve ces centres dans le haut de la pyramide hiérarchique pour la prise de décisions stratégiques à long terme. Les critères de performances portent sur les rendements des actifs, le taux de rentabilité, la valeur actuelle nette des flux, les ratios de rentabilité, le ratio d'endettement etc.

1.2.1.2. Le prix de cession interne (PCI)

La régulation des activités entre centres de responsabilité repose souvent sur l'élaboration et la négociation de contrats internes (DEMEESTERE & al. 2004 : 62). Les échanges entre les centres d'une même entité sont valorisés afin de rattacher à chaque responsable les résultats réels de sa gestion.

Selon LÖNING & al. (2008 : 7), le prix de cession interne (PCI) d'un bien ou d'un service est la valeur à laquelle ce bien ou ce service est cédé entre deux entités d'une même entreprise. Un centre vendeur fournit alors une prestation à un centre acheteur à un prix interne. D'après LÖNING & al. (2008: 38), DEMEESTERE & al. (2004 : 67), NORNGREN & al. (2003 : 200), ALAZARD & al. (2010 : 236) et BOUQUIN (2008 : 329), plusieurs logiques peuvent être retenues pour la détermination du PCI. La première approche consiste à une valorisation des échanges fondée sur les coûts. Le PCI pourra donc être déterminé à partir du calcul d'un coût réel ou d'un coût standard. On peut aussi se baser sur une théorie économique selon laquelle la maximisation conjointe du surplus du vendeur et de celui des acheteurs est obtenue lorsque la vente a lieu au coût marginal. Ainsi l'organisation peut faire référence au coût marginal ou au coût d'opportunité pour valoriser les échanges entre les

centres. Une autre approche consiste à valoriser les échanges en fonction du prix du marché du bien ou de la prestation. Cette méthode permet de mettre en concurrence les producteurs en interne avec ceux sur le marché.

D'autres logiques peuvent être utilisées pour la valorisation des échanges. En effet le PCI peut être fixé sur la base d'un pur marchandage entre unités ou être tout simplement gratuit. Certaines considérations telles que l'optimisation fiscale peuvent être également prises en compte lors de la détermination du PCI. Mais quelle que soit la méthode ou l'approche utilisée, le résultat global de l'entité reste identique. Le prix retenu n'influence que les résultats partiels des centres.

1.2.2. La planification

Selon GIRAUD & al (2005 : 8), la fonction la plus fréquemment associée au contrôle de gestion est la gestion prévisionnelle. En effet on ne peut pas piloter de manière efficace sans avoir au préalable fixé la destination, le chemin à suivre et identifié les ressources nécessaires.

On appelle planification stratégique le processus, le déroulement méthodique qui consiste à formuler les objectifs visés et choisir les moyens appropriés pour y parvenir (HELFER & al. 2010: 25). La planification est la feuille de route que se donne une organisation pour réaliser sa vision à moyen et à long terme. Elle oblige l'organisation à examiner ses contextes interne et externe, à faire des projections dans l'avenir et à déterminer les stratégies lui permettant de concrétiser sa mission et sa vision. Ainsi en amont du processus de contrôle de gestion se situe une analyse stratégique qui exige trois étapes (BOUQUIN, 2008 : 329) :

- ✓ la segmentation stratégique ;
- ✓ l'évaluation des attraits de ces segments par rapport à la finalité poursuivie et l'identification des facteurs clés de succès propres à chacun ;
- ✓ l'estimation des atouts de l'entreprise à l'égard de ces facteurs.

Pour réaliser cette analyse, l'organisation procède à un diagnostic de l'environnement interne et externe. Elle dispose donc de plusieurs outils tels que, le modèle d'analyse SPECTRED, le modèle d'analyse SWOT, les 5 forces de Michael PORTER, la chaîne de valeur de Michael PORTER, etc. A partir de cette analyse les différentes orientations stratégiques seront élaborées. Il s'agira d'identifier les objectifs généraux à atteindre et de définir les différentes stratégies (cf. annexe 5). Ces orientations stratégiques devront être ensuite consignées dans un

plan stratégique qui constituera une finalité à atteindre dans un horizon temporel plus ou moins long. Le premier rôle de la planification est de fixer des objectifs, c'est-à-dire la jauge par rapport à laquelle seront appréciés les résultats (GIRAUD & al 2005 : 24).

Le contrôle de gestion se voit confier une mission particulière : la gestion des interactions entre la stratégie et les opérations courantes (BOUQUIN, 2008 : 111). Ainsi faudra-t-il effectuer une programmation à court et moyen terme des objectifs, des activités à mener et des ressources à mobiliser. Cette programmation s'effectue à l'aide du plan opérationnel, des plans d'actions et des budgets.

1.2.3. Le suivi et le pilotage

Une fois le plan de vol défini, le cap doit être maintenu sur la destination visée. Il s'agit de la situation en cours de processus d'emploi des ressources, lorsqu'il est encore possible de procéder à des ajustements (BOUQUIN, 2008 : 78). L'objectif sera donc d'identifier les corrections à mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies (ALAZARD & al. 2010 : 7). Pour se faire, il faudra suivre en temps réel l'évolution de l'activité et la performance à tous les échelons de la structure. Selon TREILLE (2004 : 33), les informations de pilotage d'un centre de responsabilité, piloté sur objectif, concernent :

- ✓ les ressources mises à sa disposition, selon son domaine d'activité et ses missions ;
- ✓ ses performances d'emploi des ressources ;
- ✓ ses résultats, exprimés en termes de contributions à ses objectifs, déclinés de ceux de l'entreprise.

L'entreprise dispose du budget (contrôle budgétaire), des tableaux de bord et du reporting pour assurer le suivi. Il sera donc crucial d'avoir les bons indicateurs et d'effectuer un contrôle budgétaire régulier afin d'avoir une vision claire et cohérente pour pouvoir suivre les fluctuations de l'activité. Un autre outil dont dispose l'entreprise est la comptabilité analytique. Le système d'information analytique permet de (ARNAUD 2001 : 41) :

- ✓ mesurer les coûts engagés et la rentabilité dégagée tant au niveau des produits ou services vendus par l'entreprise, qu'au niveau des types de clientèle, segments de marché auxquels l'entreprise s'adresse, ou bien encore les zones géographiques sur lesquelles elle est présente ;

- ✓ mesurer la performance économique des centres de responsabilité de l'entreprise en termes d'efficacité et d'efficience.

Le pilotage permet donc aux responsables et aux managers opérationnels de maîtriser leur activité, et d'avoir une vision claire des missions et des objectifs à atteindre. Il permet d'apprécier les déviations et de les corriger. Le pilotage peut également intégrer certains aspects comme : faire respecter les règles et procédures de bonne gestion d'origine centrale (imposées par le groupe) ou déterminées localement (GUEDJ & al. 1998 : 509).

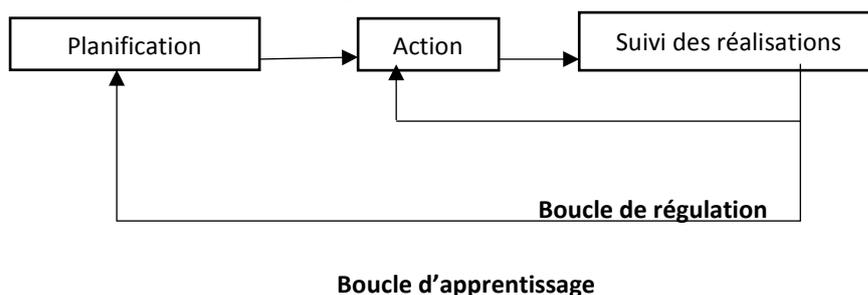
1.2.4. Le contrôle

Cette étape se trouve en fin de processus. Il s'agira donc d'évaluer la performance finale et d'en tirer les causes et conséquences. A ce niveau le contrôle de gestion peut également s'appuyer sur des outils tels que le contrôle budgétaire, les tableaux de bords annuels, le reporting et la comptabilité analytique pour mesurer les résultats et les interpréter. BOUQUIN (2008 : 81) identifie deux principales causes d'écart entre prévisions et réalisations :

- ✓ la défaillance de la personne en charge de l'action
- ✓ la défaillance d'une ou de plusieurs phases du processus

Ainsi le problème peut survenir des objectifs fixés lors de la planification .Ceux-ci peuvent s'avérer trop ambitieux, ou avoir perdu tout ou une partie de leur pertinence compte tenu de l'évolution de l'environnement. L'élaboration d'un système de contrôle stratégique s'avère nécessaire dès lors qu'il est admis que la stratégie est un processus continu (BOUQUIN (2008 : 360). Le problème peut également survenir de la phase de pilotage avec l'utilisation par exemple de mauvais indicateurs, d'une mauvaise structure organisationnelle, d'un mauvais suivi, etc. C'est pourquoi le contrôle de gestion se présente comme un processus en boucle qui permet de tirer des leçons et d'entreprendre des actions correctives à tous les niveaux du processus.

Figure 3 : Le contrôle : un processus en double boucle



Source : GIRAUD & al (2005 : 29)

Selon ALAZARD & al. (2010 : 235) et LÖNING & al. (2008 : 7) le mécanisme de contrôle mis en place doit pourvoir être accompagné d'un système de sanction/récompense. Ce système peut être de nature financière ou reposer sur des éléments de reconnaissance et de valorisation professionnelle ou sociale en cas de bonne performance. En cas de mauvais résultat il peut consister à des demandes d'explications et de justifications.

1.3. La fonction de contrôleur de gestion

Nous avons vu dans les précédentes sections que le contrôle de gestion est une fonction primordiale pour la pérennité de toute organisation. C'est un processus qui accompagne l'entreprise dans la réalisation de l'ensemble de ses objectifs. Il permet le pilotage des systèmes de gestion d'entreprise pour atteindre les objectifs aussi bien opérationnels que stratégiques qui sont fixés par la direction. Nous allons maintenant nous intéresser dans la section suivante à la présentation de la fonction en charge du contrôle de gestion à travers son mode de rattachement hiérarchique, son organisation interne et en identifiant le profil du contrôleur de gestion.

1.3.1. Rattachement hiérarchique de la fonction

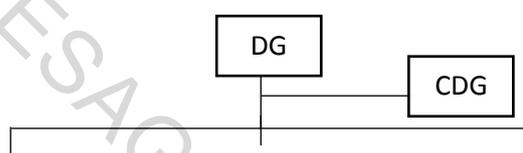
L'organisation de la fonction contrôleur de gestion est contingente : il n'y a pas de modèle général d'attribution de la place du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle (GIRAUD & al. 2005 : 24). Toutefois le rattachement hiérarchique de la fonction traduit souvent l'importance accordée à celle-ci et l'étendue de ses missions. Selon GIRAUD & al. (2005 : 392), BESCOS & al. (1997 : 28), LÖNING & al. (2008 : 285), ROUACH & al. (2011 : 85) et BOUIN & al. (2009 : 50) on peut retenir quatre (4) modes de rattachement hiérarchique de la fonction de contrôle de gestion.

1.3.1.1. Rattachement à la Direction générale

Dans cette situation, le contrôle de gestion a un poids important du fait de son rattachement direct à la direction générale. Il reçoit des informations de tout premier ordre sur les

orientations que la direction générale souhaite donner à l'entreprise et aux activités. Selon BOUIN & al. (2009 : 50), c'est la meilleure solution : d'une part, la légitimité du contrôleur de gestion est renforcée et son terrain d'action est étendu ; d'autre part ses préoccupations seront également plus larges que celles du directeur administratif et financier. C'est le modèle le plus apte à garantir l'indépendance des services de contrôle (LÖNING & al. 2008 : 288). Toutefois, la limite de ce mode de rattachement est dans la perception (l'œil de la direction) que les services opérationnels pourront avoir de la fonction de contrôle de gestion et le danger étant alors que le service soit coupé du terrain (ROUACH & al. 2011 : 85). Ce mode de rattachement peut être présenté par le schéma suivant :

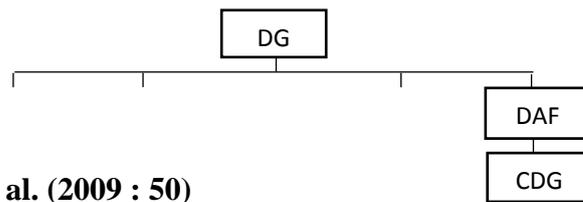
Figure 4 : Rattachement au directeur général



Source : BOUIN & al. (2009 : 50)

1.3.1.2. Rattachement à la Direction financière (ou Direction administrative et financière)

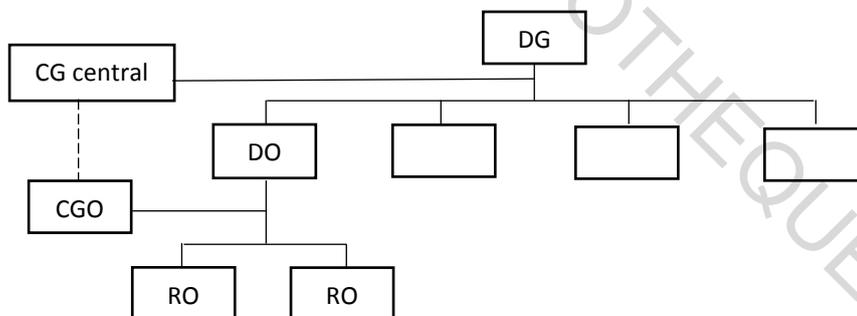
Dans ce type de rattachement de la fonction, le contrôle de gestion est plus proche des informations financières et comptables de l'entreprise (ROUACH & al. 2011 : 85). L'intérêt du choix d'un tel modèle découle : d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les services comptables ; d'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisés (GIRAUD & al. 2005 : 392). Cependant cette solution présente également plusieurs inconvénients (BOUIN & al. 2009 : 50) : le directeur financier peut constituer un « écran » entre directeur général et contrôleur de gestion ; le contrôleur de gestion portera l'étiquette « direction financière » et peut être considéré par les opérationnels comme juge et partie ; les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment de données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai, etc.). Le schéma suivant illustre ce mode de rattachement :

Figure 5 : Rattachement au directeur administratif et financier

Source : BOUIN & al. (2009 : 50)

1.3.1.3. Rattachement aux directions opérationnelles

Le contrôle de gestion peut être décentralisé. Le contrôleur de gestion de la division est rattaché hiérarchiquement au responsable de la division et fonctionnellement au contrôleur central. L'avantage de ce mode de rattachement est de favoriser la proximité du contrôle avec les opérations (LÖNING & al. 2008 : 288). Cependant selon GIRAUD & al. (2005 : 387), la contrepartie inévitable de ce positionnement est que les contrôleurs de gestion seront perçus comme des surveillants ou des censeurs mandatés par la direction générale. De plus la standardisation que cela suppose est peu adaptée au pilotage d'entités de tailles différentes et de métiers différents. Le schéma suivant propose une représentation graphique :

Figure 6 : Rattachement du contrôle de gestion à ses « clients » internes

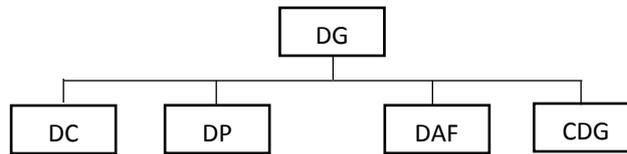
Source : LÖNING & al. (2008 : 286)

1.3.1.4. Rattachement au même niveau que les principaux responsables

Certaines organisations placent la fonction du contrôle de gestion au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter la communication.

Ce positionnement hiérarchique permet également d'éviter toutes confusions entre le contrôleur de gestion, le directeur administratif et financier ou le secrétaire général (BOUIN & al. 2009 : 51). Ce type de rattachement peut être présenté par le schéma suivant :

Figure 7 : Rattachement en réseau



Source : BOUIN & al. (2009 : 50).

L'influence du rattachement de la fonction de contrôle de gestion sur sa perception est très importante. Le rattachement direct à la direction générale (figure 4) ou à un contrôleur central qui dépend lui-même de la direction générale (figure 6), offrent plus de légitimité et de pouvoir au contrôleur de gestion. Cependant le contrôleur risque d'être identifié, par les autres collaborateurs, comme "les yeux et les oreilles de la direction" ce qui peut constituer un frein à ses activités. Le rattachement au même niveau que les principaux responsables (figure 7) ou à la direction financière (figure 5), permet quant à eux, de faciliter la communication avec les autres collaborateurs même si l'étendue du terrain d'actions du contrôleur de gestion est réduite. Il dépend donc aux dirigeants de faire du choix du positionnement de la fonction une question décisive.

1.3.2. Organisation interne du service de contrôle de gestion

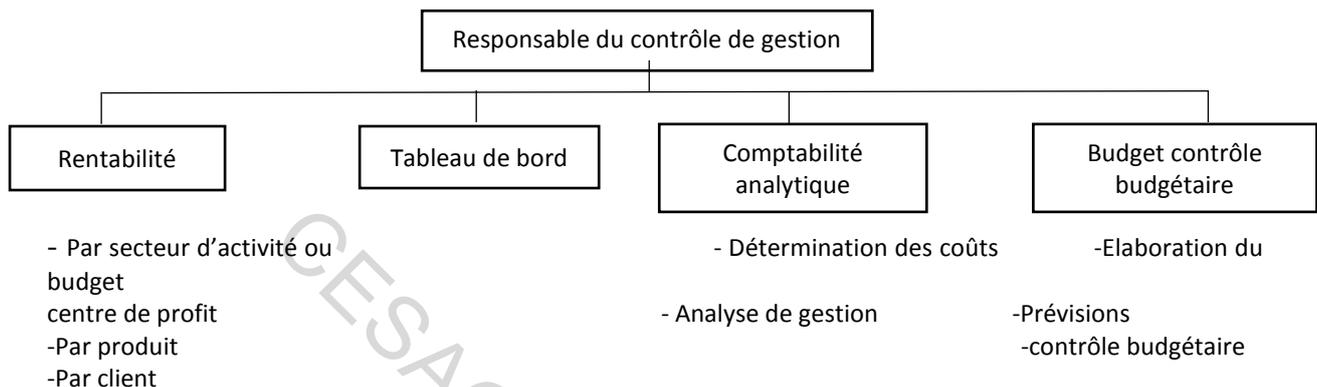
Selon le LAROUSE (2011, 566) s'organiser c'est : « *arranger son travail, ses affaires de façon efficace.* ». Une bonne organisation d'un service permet donc d'améliorer ses prestations et contribuer de manière efficace à la rentabilité globale de l'entreprise. Selon LÖNING & al. (2008 : 294) On peut distinguer deux logiques pour la distribution des rôles au sein d'un service de contrôle de gestion : une organisation par type d'outils et une organisation par type de clients

1.3.2.1. Organisation par outil

Ce mode d'organisation consiste à répartir l'effectif du service de contrôle de gestion par type d'outils. Selon LÖNING & al. (2008 : 294), cette méthode présente des avantages et des inconvénients. Elle est simple, privilégiant les fonctions et donc favorisant le développement

d'une expertise sur chaque outil. Cependant le fait de confier « un outil par personne » appelle un cloisonnement du processus et l'orientation « outils » ne favorise pas le développement des missions de conseil interne ou encore celle d'architecture, dans la mesure où elle concentre les activités sur une mécanique de contrôle. Nous pouvons illustrer nos propos par le schéma suivant :

Figure 8 : Organisation par type d'outils

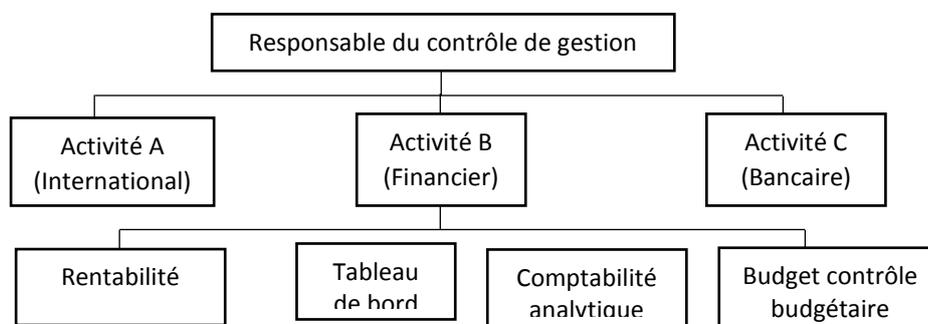


Source : ROUACH & al. (2011 : 88)

1.3.2.2. Organisation par type de clients

Dans ce type d'organisation la structure en charge du contrôle de gestion se répartit selon les différentes entités (clients) dont dispose l'entreprise. Cette structure présente également des avantages et des inconvénients (LÖNING & al. 2008 : 294). Elle requiert également une consultation régulière des membres de l'équipe. Néanmoins elle offre plus d'autonomie à chaque personne et une marge de manœuvre pour concevoir et articuler des outils spécifiques à son ou ses clients. Elle propose donc de « vrais » services de conseil à chaque entité. Cette forme d'organisation peut être représentée comme suit :

Figure 9 : Organisation par type de clients



Source : ROUACH & al. (2011 : 89)

1.3.3. Profil du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion assure le lien entre les dirigeants et les différents services de l'entreprise. Il a pour but d'aider les décideurs des organisations à atteindre et/ou à remettre en cause leurs objectifs. Son métier se trouve donc au cœur de l'organisation dans la recherche de l'efficience et de l'efficacité économique. Ainsi la question qui se pose est la suivante: y-a-il un parcours privilégié d'accès au métier de contrôleur de gestion et quelles sont les compétences et qualités que l'on attend d'un contrôleur (BESCOS & al. 1997 : 476)? La réponse à cette question nous est donnée par BESCOS & al. (1997 : 476), BOUIN & al. (2009 : 203), MYKITA & al. (2002 : 12), HONORAT (2009 : 19) et LÖNING & al. (2008 : 7) qui identifient certaines compétences techniques, managériales et comportementales du contrôleur de gestion. Nous les avons scindé par catégories :

Formation et expérience professionnelle ;

- ✓ formation initiale de gestion ;
- ✓ connaissances comptables, financières et fiscales;
- ✓ solides bases en comptabilité de gestion ;
- ✓ expérience professionnelle dans les contextes de l'audit en entreprise ou en cabinet ;
- ✓ expérience opérationnelle ;
- ✓ pratique de l'anglais.

Compétences comportementales ;

- ✓ qualités de rigueur et d'analyse et capacités de communication ;
- ✓ posséder les capacités relationnelles adéquates à l'animation des procédures ;
- ✓ savoir convaincre et persuader ;
- ✓ savoir gérer les conflits.

Compétences techniques ;

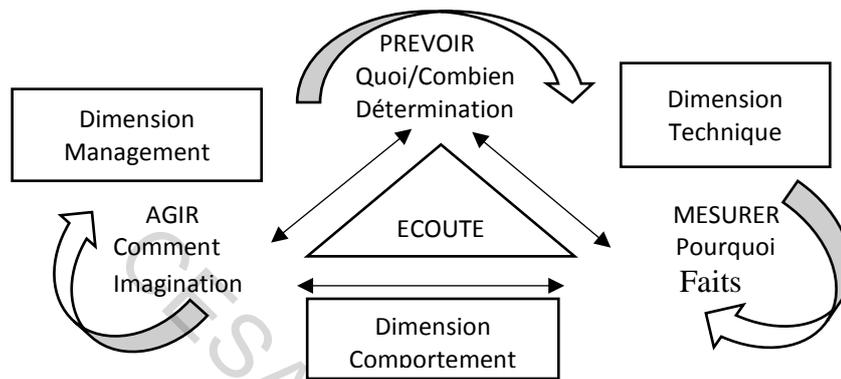
- ✓ maîtrise des outils et des applications informatiques ;
- ✓ maîtriser le cœur du métier en termes d'information ;
- ✓ avoir une vision globale à la fois dans l'espace (connaître l'ensemble de l'entité) et dans le temps (historique des principales données de l'entreprise) ;
- ✓ maîtrise des techniques d'entretien.

Compétences managériales

- ✓ solide assise dans les domaines de l'organisation, des systèmes d'information ;
- ✓ animateur des équipes ;
- ✓ organisateur, coordinateur des procédures ;

Cette perception des compétences du contrôle de gestion peut être modélisée comme suit :

Figure 10 : Le contrôleur de gestion au service du progrès



Source : BOUIN & al. 2009 : 332

Les aptitudes techniques et humaines du contrôleur de gestion peuvent être regroupées en quatorze vertus cardinales (BOUIN & al. 2009 : 332) (cf. annexe 1).

Le contrôleur de gestion est un professionnel qui doit mettre en pratique plusieurs compétences. Toutefois un contrôleur de gestion qui réunirait toutes ces compétences serait une perle rare (MYKITA & al. 2002 : 13). C'est pourquoi selon BOUIN & al. (2009 : 203), il est important de chercher à mieux se connaître en identifiant ses points forts et ses faiblesses pour mieux s'adapter.

1.4. Les nouveaux enjeux et le contrôle de gestion

Face à la complexité de l'entreprise, des turbulences de son environnement et de l'effet de la révolution des NTIC (nouvelles technologies de l'information et de la communication), on assiste à une modification des modes de gestion. Le contrôle de gestion a donc évolué et s'oriente de plus en plus vers une dimension stratégique, un rôle d'animation des acteurs et de sensibilisation à un comportement vigilant d'autocontrôle.

Il ne se présente plus tout simplement comme une fonction de maîtrise du chiffrage budgétaire, de calcul des coûts et des écarts mais comme un véritable outil de pilotage.

Avec la mondialisation, les entreprises se trouvent également obligées de s'adapter aux changements de l'environnement dans lequel elles opèrent et par conséquent, d'adopter de

nouvelles pratiques de management pour pérenniser leur existence. La gestion du risque, la démarche qualité, la gestion du changement et la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE), sont autant de nouveaux enjeux qu'il demeure essentiel de tenir compte dans le cadre du contrôle. De plus la nécessité de mieux prendre en compte le point de vue des clients, d'assurer une meilleure coordination entre les fonctions et de mieux relier stratégie et action au quotidien a amené bon nombre d'entreprises à s'intéresser au pilotage de leurs processus transverses (DEMEESTERE & al. 2004 : 164). On assiste ainsi à l'apparition de nouvelles structures organisationnelles. La structure en centres de responsabilité et l'organisation hiérarchique sur laquelle elle est calquée ne sont pas nécessairement les formes organisationnelles qui permettent de gérer et de piloter de la façon la plus efficace la performance de l'entreprise (LÖNING & al. 2008 : 58). Ainsi, on peut retenir deux autres formes d'organisation : la gestion par processus et la gestion par projet.

Au regard de toutes ces mutations, le contrôleur de gestion a perfectionné son mode de fonctionnement, ses outils et a étendu son champ d'intervention, car : « *les marchés de demain seront conquis par les pilotes de qualité disposant d'instruments de navigation et de pilotage efficaces.* » (LORINO, 1991 : 2).

1.4.1. La gestion par processus

Un processus est défini comme un ensemble d'activités reliées entre elles par des échanges de produits ou d'informations et contribuant à la fourniture d'une même prestation à un client interne ou externe de l'entreprise (DEMEESTERE & al. 2004 :164). De cette définition on peut retenir quelques composantes essentielles d'un processus à savoir : des intrants (in put), des ressources, des sorties (out put), des activités et un objectif final à atteindre.

La gestion par processus permet de décrire de manière très précise le mode de fonctionnement de l'entreprise en disposant d'une vision transversale de celle-ci. Ainsi on assiste au sein de l'entreprise à la naissance de relations de type « client-fournisseur ». Chaque processus va donc utiliser des intrants, les transformer et servir un client interne qui peut être un autre processus ou servir un client externe, le consommateur final par exemple.

Le pilotage par processus offre plusieurs avantages (DEMEESTERE & al. 2004 :172). Il permet d'abord un meilleur déploiement de la stratégie en privilégiant les processus porteurs

d'enjeux de performance stratégique. Ensuite les résultats obtenus en termes de gains de performance sont plus significatifs. En effet chacun connaît sa valeur ajoutée dans la réalisation d'une tâche. L'ensemble des acteurs de l'entreprise sont responsabilisés, un collaborateur ne ralentira pas la chaîne de valeur car il saura que d'autres processus de la chaîne ont besoin de son travail (out put). Cette démarche permet donc de déceler les dysfonctionnements de l'entreprise et d'en déterminer les causes. L'organisation est plus dynamique et le potentiel humain de même que la capacité de proposition sont mieux valorisés.

On peut classer les processus de l'entreprise selon différents critères (LÖNING & al. 2008 : 63). On pourra d'abord faire la distinction entre :

- ✓ les processus principaux qui conduisent directement au client final (par exemple le processus prise de commande-livraison-facturation-encaissement) ;
- ✓ les processus supports qui contribuent de façon plus ou moins directe au fonctionnement des processus principaux (par exemple le processus de recrutement).

D'autre part les processus peuvent être repartis-en :

- ✓ microprocessus, constitués des opérations réalisées à l'intérieur d'un service pour exécuter une activité, et qui sont en fait un « chaînage » de tâches ;
- ✓ processus opérationnels, tels que définis précédemment;
- ✓ processus stratégiques qui consistent à conduire des changements importants dans l'entreprise, que ces changements concernent les secteurs d'activité, les orientations stratégiques ou l'évolution de processus opérationnels.

En tant que structure destinée à supporter le contrôle de gestion, le processus doit posséder les mêmes caractéristiques que le centre de responsabilité (LÖNING & al. 2008 : 64). Chaque processus aura donc son responsable disposant d'objectifs, de ressources mises à sa disposition, de critères d'évaluation de sa performance, etc. La création d'une structure de responsabilité horizontale ne conduit pas en général à la suppression des structures verticales, et l'on obtient le plus souvent une structure matricielle combinant une dimension processus et une dimension fonction (LÖNING & al. 2008 : 67). Dans une démarche processus, l'entreprise doit sans cesse se remettre en cause et optimiser ses modes de fonctionnements. Selon DEMEESTERE & al. (2004 :172) le pilotage des processus repose sur sept (7) étapes :

- ✓ l'identification des processus de l'entreprise ;
- ✓ le déploiement de la stratégie et l'identification des objectifs des différents processus ;

- ✓ la définition d'indicateurs de mesure des performances de chaque processus
- ✓ l'identification des leviers d'action permettant de maîtriser les performances de chaque processus ;
- ✓ la construction de plans d'action ;
- ✓ la mise en place d'un tableau de bord de suivi de l'avancement et des résultats de ces plans d'action ;
- ✓ L'organisation d'une animation de gestion périodique, réunissant les différents responsables opérationnels dans la mise à jour permanente de cette démarche et visant à assurer le retour d'expérience de l'action.

La gestion par processus présente plusieurs avantages et sert de base à l'implantation de nouvelles méthodes de gestion telles que l'ABC. Toutefois elle est lourde à mettre en place et se heurte, selon DEMEESTERE & al. (2004 :173), aux difficultés de concilier coordination et fonctionnement hiérarchique.

1.4.2. La gestion par projet

Selon DEMEESTERE & al. (2004 :173), un projet est une combinaison d'actions définie par : le résultat final attendu ; un calendrier précis avec une date de démarrage et de terminaison ; une dotation de ressources ; une organisation et un mode de pilotage spécifiques. La gestion de projet est donc temporaire avec un début et une fin. Elle mobilise des ressources identifiées (humaines, matérielles, financières...) durant sa réalisation, qui possède un coût et font l'objet d'une budgétisation et d'un bilan indépendant de celui de l'entreprise. Les résultats attendus du projet sont appelés fournitures ou « livrables ».

La mise sous contrôle d'un projet repose sur 3 étapes (BOUIN & al. 2009 : 178) :

- ✓ prévoir : la définition des objectifs (qualité, délai, coût) ;
- ✓ mesurer : la mesure de la conformité, du respect des délais et des coûts ;
- ✓ réagir : la prise d'actions correctives (arbitrage qualité/délai/coût) par chef de projet.

Le pilotage d'un projet et le pilotage par processus se différencient clairement. On peut présenter ces différences dans le tableau suivant :

Tableau 1 : Processus et projet

Processus	Projet
<ul style="list-style-type: none"> • Répétitif • Continu, permanent • Des éléments du processus pris isolément peuvent avoir une valeur • Des outputs multiples 	<ul style="list-style-type: none"> • Unique • Limité dans le temps • N'a de valeur que dans son ensemble • Un seul output

Source : LÖNING & al. (2008 : 61).

Malgré toutes ces différences, il peut exister des liens entre projets et processus. Ainsi ils s'articuleront de diverses manières (DEMEESTERE & al. 2004 :197) : il y a des processus dont la modalité normale de pilotage est le pilotage par projet, le projet est alors inclus dans le processus ; il y a d'autres projets qui seront transversaux à plusieurs processus.

Le projet tout comme le processus présente des avantages et des inconvénients.

Il permet :

- ✓ de piloter la performance à partir des objectifs finaux ;
- ✓ de prendre en compte les interdépendances transversales qui influent de manière significative sur la performance ;
- ✓ de décloisonner l'organisation ;
- ✓ et de flexibiliser l'entreprise en diminuant les temps de réponse (réactivité) (DEMEESTERE & al. 2004 :196).

Les projets présentent également des limites, ils se heurtent :

- ✓ à la difficulté d'adapter l'organisation à un fonctionnement en ingénierie concourante ;
- ✓ à des difficultés techniques pour la mise au point des outils ; à une hésitation entre des modes de fonctionnement charismatiques et intuitifs et le maintien d'une certaine rigueur technique ;
- ✓ mais également à des conditions de succès très exigeantes et difficiles à réunir (DEMEESTERE & al. 2004 : 225).

Au cours de ce chapitre nous avons tout d'abord présenté le contrôle de gestion à travers sa définition, la déclinaison de ses finalités et l'identification du rôle du contrôleur de gestion. Ensuite nous nous sommes intéressés au processus de contrôle de gestion dans lequel nous

avons fait ressortir les objectifs et les missions du contrôle de gestion à chaque étape. Enfin nous avons essayé dans une dernière section de faire ressortir certains nouveaux enjeux et l'importance pour le contrôle de gestion d'en tenir compte. A l'issue de ce chapitre nous retiendrons donc que le contrôle de gestion est un processus qui vise l'efficacité et l'efficience dans l'obtention et l'utilisation des ressources conformément aux objectifs de l'organisation. Il nécessite également l'implication de tous les acteurs de l'entreprise. Dans la recherche de la performance globale, les missions du contrôle de gestion dépendront entre autres de la perception que les dirigeants ont du contrôle de gestion et de leurs attentes.

Dans le deuxième chapitre, nous allons nous intéresser maintenant à un aspect indispensable du contrôle de gestion : ses outils. La mise en place d'un système de contrôle de gestion fait appel à des modes de gestion qui utilisent des outils de prévisions, de mesure de la performance et de pilotage (GRANDGUILLOT & al, 2008 :16).

Chapitre 2 : Outils et méthodes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est né à la fois d'un environnement qui l'a rendu nécessaire ou utile et d'outils, disponibles qui l'ont rendu possible (BURLAUD & al, 2006 : 5). À chaque phase du processus de contrôle de gestion, différents outils sont utilisés. Nous nous sommes proposé de scinder ces outils en quatre catégories : les outils de planification ; les outils de suivi et de pilotage ; les outils d'analyse ; et les outils d'appui. Chacune de ces catégories sera développée dans une section distincte.

2.1. Les outils de planification

Dans les sections précédentes, nous avons vu que la planification est un processus de développement de stratégies afin d'atteindre un objectif fixé. Pour effectuer cette gestion prévisionnelle le contrôle de gestion dispose d'outils qui permettront un meilleur déploiement des orientations stratégiques. Parmi les outils de planification, on retrouve le plan stratégique, le plan opérationnel, le budget et le plan d'action. Ces derniers seront présentés tout au long de cette section (cf. annexe 15).

2.1.1. Plan Stratégique

Selon LÖNING & al. (2008 : 91), l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique. En effet on le situe généralement dans un horizon temporel supérieur à cinq (5) ans. Le plan stratégique est un document élaboré à la suite du processus de la planification stratégique. Il résulte donc de la confrontation entre les résultats de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesses de l'entreprise, en termes de savoir-faire, de ressources humaines et financières (BOUQUIN 2008 : 356). Un plan stratégique articulé autour d'une vision de l'avenir, réaliste et crédible inscrit l'entreprise dans une logique proactive. Un séquençement dans le temps des objectifs et de la mise en œuvre est nécessaire pour passer d'une simple stratégie à un plan concret. Ainsi selon BOUQUIN (2008 : 357), GUEDJ & al. (1998 : 377) et ALAZARD & al. (2010 : 232), un plan stratégique comprend donc :

- ✓ l'examen des scénarios possibles d'évolution et de leur degré de vraisemblance ;
- ✓ la sélection des actions après identification de leurs coûts et de leurs résultats espérés (parts de marché, profits, évolution de l'organisation interne de l'entreprise...) ;
- ✓ le repérage des phases de leur déroulement et des hypothèses cruciales pour le bien-fondé du choix retenu ;
- ✓ l'identification pour chacune des activités de l'entreprise, des valeurs souhaitées des indicateurs globaux (niveau d'activité...)
- ✓ si possible l'étude préalable des stratégies de rechange en cas de non-vérification de ces hypothèses.

Le plan stratégique reprend donc les points essentiels de la stratégie.

La démarche prévisionnelle constitue tout d'abord un moment privilégié pour réfléchir, sur la base d'un diagnostic de la situation, à de nouvelles stratégies et à de nouveaux plans d'action, puis les traduire en objectifs chiffrés (prévisions) (GIRAUD & al. 2005 : 98). Dans cette logique, le plan stratégique devient un moyen de communication et sera élaboré par la direction générale avec la participation des responsables de l'entreprise. Le plan stratégique devra également être porté à la connaissance des responsables puisqu'il doit servir de cadre à leurs actions et leur permettre d'effectuer des propositions de mise en œuvre qui seront intégrés dans le plan opérationnel. Lorsque les différents responsables participent à l'élaboration du plan stratégique, les chances de succès de ce dernier sont significativement augmentées puisque ces personnes développent un fort sentiment d'adhésion.

2.1.2. Plan opérationnel

Le plan stratégique conduit au plan opérationnel qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme (LÖNING & al. 2008 : 92). Selon LÖNING & al. (2008 : 92) et GIRAUD & al. (2005 : 215), il se situe dans un horizon de trois (3) ans. Chaque année les perspectives pour les trois années qui suivent sont évaluées d'où la notion de plan glissant. Le plan opérationnel est élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action (LÖNING & al. 2008 : 93). Il pourra donc être présenté comme un document par lequel les responsables d'une organisation fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir s'accomplir et décident des démarches à suivre. En ce sens le plan opérationnel est relié au plan d'actions. En effet selon BOUQUIN (2008 : 359), le plan opérationnel articule le plan stratégique et les plans d'actions annuels. Il inclut les éléments suivants BOUQUIN (2008 : 359), HONORAT (2009 : 32) et ALAZARD & al. (2010 : 232) :

Une planification des actions ;

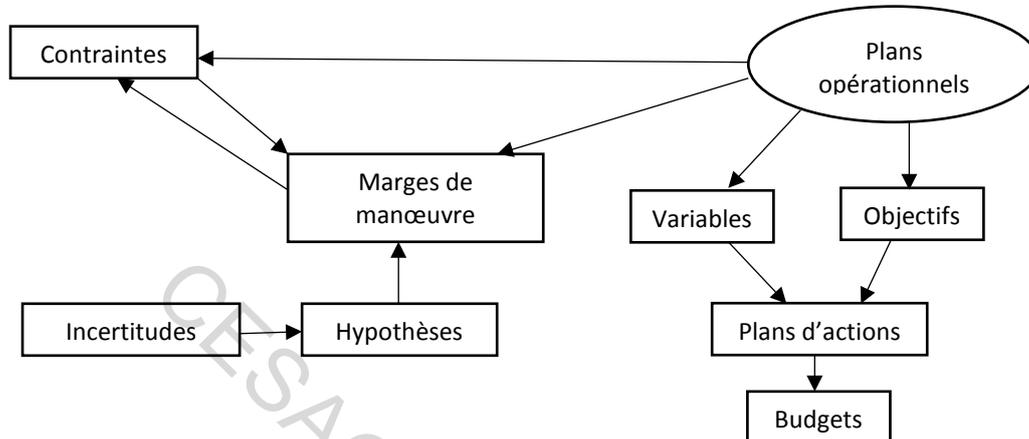
- ✓ orientation de la direction générale et confirmation des stratégies par fonctions ;
- ✓ établissement des plans d'actions sectoriels et des besoins d'investissement. Ces plans mettent en évidence :
 - les objectifs à atteindre,
 - les hypothèses d'environnement,
 - les actions à entreprendre, les plans de rechange en cas d'écart sur les hypothèses,
 - les moyens nécessaires,
 - le calendrier de ces actions, établi pour chaque action de progrès,
 - les responsabilités mises en jeu ;
- ✓ définition détaillée du plan d'action commercial, du plan de production, des plans des autres activités, du plan d'investissement et de financement, du plan d'effectifs.

Une allocation de moyens financiers, humains et/ou techniques ;

- ✓ chiffrage des objectifs à atteindre et allocation des ressources par secteur ;
- ✓ synthèse (comptes prévisionnels) établie par le service Plan ou Budget ;
- ✓ négociations entre les unités et la hiérarchie.

Le plan opérationnel comporte ainsi les détails sur le moyen de réussir ce qui est prévu dans le plan stratégique. Il a pour ambition de programmer l'application de la stratégie (HONORAT, 2009 : 32). Le schéma suivant propose une représentation de l'articulation du plan opérationnel, du plan d'action et du budget :

Figure 12 : Plans opérationnels, plans d'actions et budgets



Source : BOUQUIN (2008 : 374)

2.1.3. Plan d'actions

Selon SELMER & al. (2003 : 58), savoir sélectionner les bons leviers d'action renforce les chances d'obtenir une meilleure performance. Ainsi, la construction et le choix des plans d'action sont un des enjeux de la planification (GIRAUD & al. 2005 : 215). Le plan d'action est le plan qui guide l'entreprise dans son travail quotidien afin d'atteindre les objectifs spécifiques fixés à chaque responsable. Il est donc nécessaire au préalable, d'identifier la mission de chaque centre de responsabilité (responsable) et de fixer pour chacun d'eux des objectifs de performances. Le plan d'action va être construit à partir de la connaissance du modèle de fonctionnement de son propre centre de responsabilité par son chef et ses principaux collaborateurs (BOUIN & al, 2009 : 35). Il permet d'identifier les actions à mener, les responsables, les ressources associées, les indicateurs de mesure ou de suivi et un calendrier d'exécution. Sans plan d'action, un objectif reste un vœu pieu et une variable d'action une lettre morte (LÖNING & al. (2008 : 79). Le plan d'action peut être présenté par le tableau suivant :

Tableau 2 : Plan d'actions

Actions	Responsable	Date	Résultats	Moyens nécessaires	Indicateurs
---------	-------------	------	-----------	--------------------	-------------

				attendus			
		Début	Fin	®	Natures	Coût ©	®/©

↓ Budget
↓ Budget
↓ Tableau de bord

Source : SELMER & al. (2003 : 60)

Selon LÖNING & al. (2008 : 79), il pourra être judicieux de toujours prévoir un plan d'urgence, un plan de secours face à un scénario catastrophe.

2.1.4. Budget

Un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction et couvre généralement une période annuelle (HORNGREN, 2003 : 4 et 9). Il va donc consister à déterminer et chiffrer les recettes et les dépenses prévisionnelles qui seront effectuées au cours de l'année dans le cadre des objectifs fixés. Selon SELMER & al. (2003 : 16) et ARNAUD (2001 : 138), les étapes d'élaborations du budget peuvent se présenter comme suit :

Définir le cadre budgétaire

- ✓ Analyse de la conjoncture et prise en compte des objectifs pour l'année à venir ;
 - pour les entreprises qui possèdent un système budgétaire intégré les objectifs globaux pour l'année à venir reprendront ceux énoncés dans la première année du plan opérationnel,
 - pour les autres entreprises la réflexion budgétaire commencera par une analyse de la conjoncture interne et externe.

- ✓ Construction d'un ou plusieurs scénarios et choix d'un scénario : le pré budget ;
 - chiffre d'affaires par produit, par client...,
 - effectifs : recrutements, départs, évolutions des postes...,
 - masse salariale et politique de rémunération
 - etc.

- ✓ Diffusion des éléments de cadrage vers les responsables opérationnels ;
 - la direction communique les principales données chiffrées devant apparaître dans les propositions budgétaires formalisées,
 - elle indique les grandes orientations qu'elle souhaite voir prises en compte dans les budgets des unités (développement commercial, réduction des dettes, maîtrise des dépenses d'investissement...).

Lancement du processus budgétaire ;

- ✓ Elaboration des budgets fonctionnels
 - élaboration des budgets par le responsable des centres de responsabilité assistés de leurs collaborateurs (volume d'activité, investissements, frais généraux...),
 - proposition des budgets par chaque responsable et négociation avec la hiérarchie.
- ✓ Consolidation des budgets fonctionnels et arbitrage ;
 - consolidation de l'ensemble des budgets pour obtenir un budget de synthèse qui sera analysé par la direction générale,
 - si nécessaire rectification de certains aspects par les responsables fonctionnels,
 - arbitrage de la direction générale.
- ✓ Mensualisation du budget ;
 - fractionner le budget annuel en périodes budgétaires plus courtes (généralement trimestrielle ou mensuelle).

La procédure budgétaire se révèle très utile dans le cadre d'une entreprise pour servir de point d'appui aux tâches de prévision, de pilotage et de contrôle. Selon HONORAT (2009 : 17) et ARNAUD (2001 : 139), il nécessite l'implication de plusieurs acteurs. Tout d'abord nous avons la direction qui fixe les objectifs et arbitre lors de procédure de navette entre la hiérarchie et les différents responsables. Elle oblige également les responsables à s'engager, demande des comptes et intervient si les écarts avec les prévisions deviennent significatifs. Ensuite nous avons les opérationnels qui élaborent le budget de leurs centres. Et enfin le contrôleur qui traduit les prévisions d'activités en termes financiers et consolide. En amont du processus budgétaire, il participe à la réflexion stratégique et joue un rôle important pour

relier les objectifs de chacun aux objectifs stratégiques. Le contrôleur de gestion lance la procédure budgétaire avec la direction et assure la cohérence de l'ensemble des prévisions. Il doit également mesurer la performance de chaque responsable en termes opérationnels et financiers.

FIGLIORE (2005 : 208), a émis quelques limites du budget. Premièrement le processus budgétaire fonctionne très bien tant que l'environnement demeure stable ce qui paraît peu probable dans un contexte actuel. Il faudra donc faire recours au budget glissant pour une meilleure fiabilité du processus budgétaire dans un environnement turbulent. Deuxièmement il peut induire des pratiques, des comportements de défense. Chaque responsable peut se sentir propriétaire de son service ou de son activité ce qui peut poser des problèmes d'articulation entre stratégie et opérationnels. Cependant le budget à travers son processus apparaît comme un véritable outil de pilotage de la performance. Ainsi selon HORNGREN (2003 :5), HONORAT (2009 : 17), et ALAZARD & al. (2010 : 7) il offre les avantages suivants : il oblige à planifier et exécuter les plans ; permet d'être acteur de l'évolution de son centre ; donne des critères d'évaluation des résultats ; contribue à la communication et à la coordination ; permet de dynamiser son équipe et d'impliquer le personnel ; modifie les procédures et les relations dans l'organisation.

2.2. Les outils de suivi et pilotage

Pour piloter une entreprise, il ne s'agit pas tout simplement de prévoir les événements futurs. Il faut également s'assurer que l'organisation va dans la direction souhaitée. Le pilotage d'une entreprise implique donc un suivi en temps réel de l'activité et de la performance à tous les niveaux de l'entreprise. Il faut maîtriser toutes les données, s'assurer de la bonne circulation des informations et faire en sorte que chaque responsable ait en sa possession les éléments nécessaires à la prise de décision. Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour assurer le suivi. Ils seront présentés dans les sections suivantes.

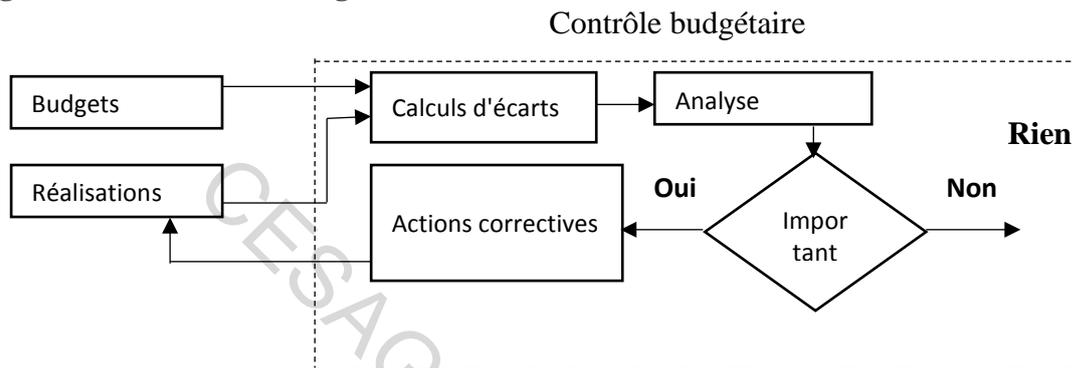
2.2.1. Le contrôle budgétaire

Selon GRANDGUILLOT & al (2008 :17), le contrôle budgétaire est la comparaison périodique des prévisions budgétaires et des réalisations, afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives. IL permet de comparer les réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs et de les analyser en vue d'entreprendre des actions correctives

nécessaires. Le contrôle budgétaire est un véritable outil de suivi des réalisations. Les écarts décomposés permettent de localiser les performances de chaque activité (ALAZARD & al. 2010 :361).

Pour un meilleur suivi, il est nécessaire d'effectuer un contrôle régulièrement. Selon ARNAUD (2001 : 140), le contrôle budgétaire consiste à rapprocher mois par mois les réalisations des prévisions. Le contrôle budgétaire peut être représenté par le schéma suivant :

Figure 13 : le contrôle budgétaire



Source : ALAZARD & al. (2010 :361)

2.2.2. Tableau de bord de gestion (TDBG)

Selon FIORE (2005 : 208), « le tableau de bord est l'instrument de mesure de la performance nécessaire à la prise de décision pour tous les acteurs de l'entreprises ». D'après VOYER (1999 :39), « un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de "coup d'œil" accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail ». De ces deux définitions, on peut retenir que le TDBG est un outil d'évaluation de la performance d'une entreprise et il est constitué de plusieurs indicateurs utiles à la prise de décision. On distingue (4) quatre grandes familles de tableau de bord (AÏM, 2004 :5) : le tableau de bord fonctionnel, appliqué à la gestion d'une direction, d'un département, d'un service ou de toute l'entité ; le tableau de bord projet, axé sur le pilotage et le suivi d'un projet (les aspects qualité, techniques, coûts, délais) ; le tableau de bord stratégique élaboré pour les dirigeants, ses critères retenus sont autant externes (concurrence) qu'internes ; le tableau de bord prospectif qui sera présenté dans la section suivante.

Un TDBG permet à un gestionnaire de suivre l'évolution des résultats et des écarts par rapport à des valeurs de référence (objectifs fixés, normes internes ou externes...), en se concentrant sur ceux qu'il considère comme les plus significatifs. Ainsi selon AÏM, (2004 :6), VOYER (1999 :46), FIORE (2005 : 144) et BERLAND, (2009 : 117), le TDBG va servir à :

- ✓ formuler les objectifs en performance : les managers opérationnels vont traduire les objectifs stratégiques définis par la direction générale, en performances opérationnelles, estimer ces performances en coût en les comparant aux coûts cibles (budget), évaluer l'impact de leurs actions sur le client et identifier les indicateurs clés de performance.
- ✓ mesurer la performance et alerter : le TDBG permet de faire ressortir les tendances et les écarts significatifs ou exceptionnels, d'avertir le gestionnaire de tout résultat ou écart indésirable. Il permettra ainsi au gestionnaire d'analyser les tendances, de contrôler les dépenses, de mesurer les écarts et de prendre des actions correctives en temps réel, sur la base d'une parfaite connaissance des causes de variations des rendements. Il aide le gestionnaire à se focaliser sur les éléments essentiels.
- ✓ motiver le personnel : le TDBG peut être utilisé pour une meilleure cohésion des opérateurs dans le travail quotidien. Cela permet de fixer des objectifs à chaque équipe et de mesurer ses progrès. Le TDBG favorise la communication, l'échange d'information entre les gestionnaires, stimule la discussion en permettant de centrer le dialogue sur la performance. Il permet de prendre connaissance du fonctionnement d'une direction.
- ✓ constituer une base de données : les TDBG vont permettre de mettre en place une véritable base de données. Le système de tableau présentera toutes les informations indispensables à la prise de décision.

Selon MENDOZA & al. (2002 :53), les étapes de réalisation d'un TDBG sont les suivantes : clarification de la mission et définitions des objectifs de chaque service ; identification des variables d'action qui conditionnent à l'atteinte des objectifs; choix des indicateurs qui doivent pouvoir rendre compte du niveau d'atteinte des objectifs et du niveau de maîtrise des

variables d'action ; la mise en place d'un système de normes et clignotant par rapport à une valeur cible ou limite fixée pour l'indicateur (le taux de rebuts ne doit pas excéder 0.5%...).

Un TDBG est constitué d'indicateurs qui représentent l'état ou l'évolution d'une activité ou des réalisations.

Les questions qui se posent donc sont les suivantes : qu'est qu'un indicateur ? Comment déterminer un indicateur ? Selon VOYER (1999 61), « *un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation* ». Un indicateur est donc un paramètre ou une combinaison de paramètres qui représente l'état d'évolution d'une activité ou des réalisations au sein de l'entreprise. Pour déterminer un indicateur pertinent il faudra, selon AÏM (2004 :34) : identifier quelle est l'activité concernée ? Qui est en charge de l'activité ? Qui souhaite la mise en place d'un indicateur de gestion ? Quel est son besoin ? Qui exploitera cet indicateur ? Quelles actions cet indicateur permettra-t-il de mener ? Sur quels types d'objectifs on s'engage ? De quels paramètres dépend cette activité ? Que veut-on mesurer ? Quelle est l'unité de mesure ? À quelles fréquences doit-on faire la mesure ? Quel type de représentation choisir ? Quelles sont les bases de données que l'on utilisera pour réaliser cet indicateur ? Quand ces bases seront mises à jour ? Le choix des indicateurs est donc une procédure cruciale car, la qualité de la prise décision dépendra de la pertinence de ces derniers.

L'indicateur pourra donc être :

- ✓ une marge moyenne, le nombre de nouveaux clients ;
- ✓ le volume des encours ;
- ✓ le délai de règlement ;
- ✓ les quantités produites ; etc.

Le TDBG pourra également se présenter sous différentes formes : courbe, diagramme, tableau, etc. Le TDBG est un outil de pilotage à la disposition d'un responsable ou de son équipe pour prendre des décisions et agir en vue de l'atteinte d'un but qui concourt à la réalisation d'objectifs stratégiques. Cependant de nombreuses critiques ont été formulées à son égard. Selon BERLAND, (2009 : 120), les indicateurs traditionnels doivent

intégrer plusieurs perspectives d'amélioration. D'une part, les indicateurs financiers doivent être plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise. D'autre part l'entreprise doit également utiliser des indicateurs non financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatérielle. Le tableau de bord prospectif ou le balanced scorecard (BSC) apparu dans les années quatre-vingt-dix devient donc une alternative au tableau de bord traditionnel (TDBG) ou du moins un complément à ce dernier. Le BSC est plus qu'une simple collection d'indicateurs clés ou de déterminants de la performance (KAPLAN & al. 2003 : 42). Il intègre des gains tangibles et non mesurables, pour relier les nouvelles capacités d'évolution qualitative de l'organisation aux résultats financiers. Il incite également à une vision plus équilibrée de la performance.

2.2.3. Le balanced scorecard (BSC) ou tableau de bord prospectif

Robert Kaplan et David Norton ont élaboré une méthode de conception d'un tableau de bord qui s'inspire des travaux de Michael Porter relatifs à la chaîne de valeur dans l'entreprise. En effet, contrairement au TDBG qui laisse chaque manager proposer sa propre grille d'action, le BSC propose au départ une grille de lecture plus générique prescrite sur quatre (4) axes majeurs d'analyse (MENDOZA & al. 2002 :154). Ainsi le BSC s'articule autour de quatre axes d'analyse de la performance. Selon KAPLAN & al. (2003 : 38), MENDOZA & al. (2002 :154) et IRIBARNE (2009 : 87), ils peuvent être présentés comme suit :

- ✓ l'axe Financier : le BSC s'appuie toujours sur les indicateurs financiers pour évaluer les effets économiques quantifiables des actions passées. Ils permettent de déterminer si les intentions et la mise en œuvre de la stratégie contribuent à améliorer le résultat financier. On distingue ainsi trois (3) axes stratégiques financiers qui croisés avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité), fournissent une gamme d'indicateurs. Il s'agit de l'axe croissance et diversification du chiffre d'affaires, de l'axe réduction des coûts et amélioration de la productivité, et de l'axe utilisation de l'actif. Les indicateurs ainsi obtenus correspondent bien à des mesures de pilotage qui permettent d'apprécier financièrement si l'entreprise est sur la bonne trajectoire ;
- ✓ l'axe « client » : Cet axe permet aux managers d'identifier les segments de marché visé par leur département, ainsi que les indicateurs de performance sur les segments cibles. Cinq (5) mesures génériques définissent le niveau de performance concernant

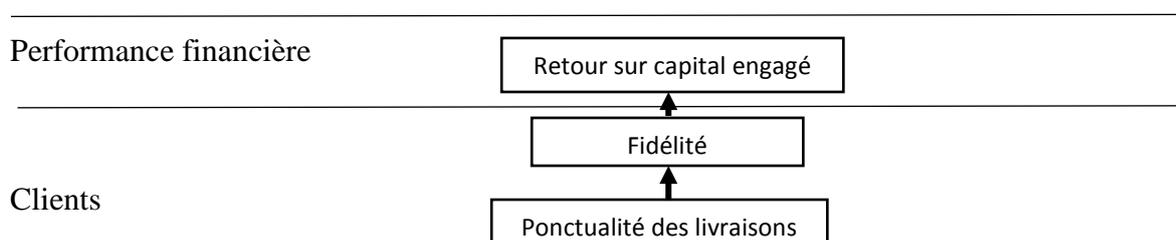
les clients. Il s'agit de la part de marché, la fidélité des clients, l'acquisition de nouveaux clients, la satisfaction des clients et la rentabilité par segment ;

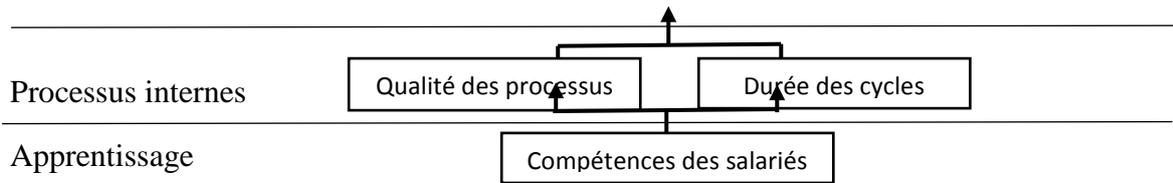
- ✓ l'axe processus internes : il permet d'identifier les processus clés de l'entreprise. Ces indicateurs se focalisent sur les processus qui auront la plus forte incidence sur la satisfaction des clients et la réalisation des objectifs financiers de l'entreprise. L'objectif de cet axe est de prendre en compte l'ensemble des processus internes qui apporteront de la valeur aux clients en particulier, l'innovation, la production et le service après-vente. La définition de ces indicateurs suppose donc d'être suffisamment analytique pour ne pas omettre des facteurs significatifs, mais également d'être synthétique pour rester focalisé sur l'essentiel ;
- ✓ l'axe apprentissage organisationnel : c'est l'axe des moyens permettant d'atteindre les objectifs de performance définis dans les trois (3) axes précédents. Ces moyens concernent le potentiel des salariés, les capacités des systèmes d'information, la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés. Des indicateurs génériques pourront donc être utilisés pour mesurer les résultats ayant trait aux employés (compétence, satisfaction, fidélité, etc.), la capacité du système d'information et l'adéquation des procédures.

Les indicateurs de performance des quatre (04) axes du BSC sont liés entre -eux par une chaîne de causalité. En effet selon KAPLAN & al. (2003 : 42), les relations de cause à effet doivent être visibles sur les quatre (4) axes de ce système. Par exemple pour obtenir de bons résultats au niveau des indicateurs financiers (axe financier), l'entreprise doit avoir des clients satisfaits (axe client) pour lesquels des processus de qualité doivent être mis au point (axe processus internes) et la qualité des processus reposera sur les compétences avérées des employés (axe apprentissage).

Le lien entre les différents axes pourra donc être présenté par le schéma suivant :

Figure 14 : La carte stratégique





Source : KAPLAN & al. (2003 : 43)

Une fois évalués, les axes représentant la relation de cause à effet entre indicateurs de performance constituent le schéma explicatif de la performance. Selon IRIBARNE (2009 : 71), créer un tableaux de bord va donc revenir à :

- ✓ identifier les facteurs clés de succès (FCS), après avoir défini la vision et les orientations de l'organisation ;
- ✓ définir les mesures clés de succès (MCS), identifier les mesures qui vont permettre de vérifier que l'organisation est sur la bonne trajectoire (ces mesures constitueront le BSC) ;
- ✓ trouver les bons indicateurs financiers ;
- ✓ trouver les bons indicateurs concernant les clients
- ✓ trouver les bons indicateurs concernant les processus
- ✓ trouver les bons indicateurs concernant l'apprentissage
- ✓ établir la carte stratégique, assembler ces MCS et identifier entre elles des relations de cause à effet de manière à obtenir un « système » de mesures.

D'origine diverse (française et américaine), le TDBG et BSC sont différents dans leurs conceptions et leurs démarches. Cependant ils partagent tous deux la même finalité (construire des indicateurs de pilotages) et peuvent se présenter comme des méthodes complémentaires (MENDOZA & al. 2002 :199). Le TDBG va organiser le déploiement des objectifs stratégique grâce aux grilles objectifs/variables d'action/responsabilités et le BSC va inciter à une vision plus équilibrée de la performance en obligeant les responsables à passer en revue les quatre (4) perspectives.

2.2.4. Reporting

Le reporting consiste à étudier les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieur (PIGE & al. 2003 :157). Selon GIRAUD & al. (2005 : 124) on distingue deux types de reporting. D'une part nous avons le reporting statutaire qui est généralement appelé dans certaines entreprises, reporting légal ou reporting

comptable. Il est destiné essentiellement aux tiers de l'entreprise (banquiers, actionnaires...) et il est généralement produit par la fonction comptable au sein de l'entreprise. D'autre part le reporting de gestion, généralement assuré par la fonction contrôle de gestion, pour des besoins interne à l'entreprise ou au groupe. Il a pour objectif la collecte d'informations sur les segments d'activité et la mise sous tension des managers. Quel que soit le type de reporting, ils apparaissent tous comme des outils de contrôle contrairement au tableau de bord qui est un outil de pilotage. C'est la dernière catégorie de reporting qui concerne le processus de contrôle gestion. Le reporting de gestion est un moyen de faire le point régulièrement sur la stratégie de l'entreprise, les moyens mis au service de cette stratégie et les résultats obtenus. Les informations contenues dans le reporting de gestion ont longtemps été, elles aussi, de nature financière et comptable mais ces dernières années, elles sont marquées par le développement des indicateurs non financiers (GIRAUD & al. 2005 : 126). Le reporting pourra donc intégrer des données financières et données opérationnelles et comprendre l'ensemble des dimensions d'analyse nécessaires à la bonne compréhension des résultats. Le reporting peut s'appuyer sur des états de toute nature (PIGE & al. 2003 :157). Il peut s'effectuer à l'aide de rapports d'activité périodique, de bilans analytiques, etc. Le reporting a été facilité de nos jours avec l'apparition des NTIC. L'existence d'ERP permet de repenser la pertinence de l'information communiquée PIGE & al. (2003 :217). Il existe des solutions informatiques pour générer automatiquement ces rapports destinés au reporting.

2.3. Les outils d'analyse

Ces outils sont des éléments essentiels de la planification stratégique, du suivi, de l'analyse et d'interprétation des écarts. L'entreprise pourra évaluer l'impact de divers éléments susceptibles de peser sur les coûts. Ainsi, elle pourra définir les stratégies à mettre en place pour réduire les coûts et mobiliser des fonds additionnels. Ces outils peuvent être utilisés pour définir des scénarios alternatifs qui aideront l'entreprise à envisager différents moyens de réaliser ses objectifs.

2.3.1. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion permet de rapprocher chaque produit de ses coûts et diviser les résultats par centre de décision permettant un meilleur pilotage, ou les consolider par ligne d'activité, afin de mieux en apprécier la situation. Selon GOUJET & al. (2007 :3), la

comptabilité analytique ou comptabilité de gestion offre plusieurs avantages. D'une part elle permet de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise, de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan et d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer au prix de vente correspondant. D'autre part elle permet d'établir des prévisions de charge et de produit, d'en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent. Elle est souvent associée à la gestion budgétaire qui lui fournit des éléments de comparaison. En effet à partir des différents budgets et de la situation en début d'année on peut établir un compte de résultat prévisionnel pour l'année et un bilan prévisionnel de fin d'année (GOUJET & al. 2007 :313).

L'analyse et la détermination des coûts est un point essentiel de la comptabilité de gestion. On distingue plusieurs méthodes d'identification des coûts et de calcul du résultat. Nous les avons scindées en deux catégories. La première regroupera l'ensemble des méthodes traditionnelles et la seconde sera consacrée à la nouvelle approche de détermination des coûts basée sur les activités.

2.3.1.1. Les méthodes traditionnelles

L'objectif principal des méthodes de comptabilité de gestion traditionnelles est de déterminer le coût de revient des produits fabriqués. Parmi ces méthodes, on peut citer : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts variables, la méthode des coûts spécifiques, la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes, la méthode des coûts standards, etc. Chaque méthode de calcul des coûts est plus ou moins bien adaptée pour apporter une réponse aux problèmes de gestion (DUBRULLE & al. 2003 : 359). Il convient donc au gestionnaire de choisir entre les différentes méthodes selon les besoins en information recherchés. Nous proposons donc d'analyser, à travers le tableau suivant, la pertinence des méthodes de calcul des coûts face à différents critères choisis.

Tableau 3 : La pertinence des différents types de coûts

Critères d'appréciation	Coûts complets	Coûts variables (Direct costing)	Coûts spécifiques	Coûts d'imputation rationnelle
Evolution des prix	Toutes les méthodes sont en mesure de donner les éléments nécessaires. Le problème, ici, n'est pas de choisir une méthode de coût plutôt qu'une autre mais de mettre en			

	place un cadre suffisamment analytique.			
Niveau d'activité	La méthode est totalement inadaptée. Les charges fixes et les charges variables ne sont pas distinguées	Charges fixes et charges variables sont distinguées mais les coûts de sous-activité ou le boni de suractivité n'apparaissent pas.		La méthode donne tous les éléments d'appréciation
Efficacité de l'exploitation	Les différentes méthodes donnent des moyens similaires, ici, encore, l'important est le cadre analytique (décomposition détaillée des éléments des coûts, choix des centres et des unités d'œuvre)			
Identification des responsabilités	Même si des centres de responsabilité sont définis, toutes les charges s'y trouvent rassemblées, y compris les charges de structure sur lesquelles des responsables « opérationnels » n'ont guère de possibilités d'agir. En outre, les centres auxiliaires sont repartis de façon souvent arbitraire sur les centres principaux de telle sorte que les responsabilités se trouvent diluées.	Seules sont retenues les charges variables, que les responsables peuvent effectivement maîtriser. Cela est vrai même pour les charges des centres auxiliaires pour lesquels un critère logique de répartition peut généralement être trouvé.	Même caractéristiques que pour les coûts variables. De plus les charges fixes spécifiques sont souvent liées à des décisions des responsables	La méthode permet toutes les analyses. Les responsables mesurent, de plus, clairement les conséquences des variations d'activité dont ils sont parfois à l'origine, d'autant que les frais fixes des centres auxiliaires ne sont retenus qu'en fonction de l'activité réelle des centres principaux.

Source : DUBRULLE & al. (2003 : 361)

Depuis une vingtaine d'années les mutations profondes du contexte économique ont conduit de nombreux auteurs à dénoncer les limites des méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique (DUBRULLE & al, 2003 : 366). La méthode ABC (Activity Based Costing), une

variante des coûts complets est donc apparue et permet d'aller plus loin que le simple calcul des coûts de revient.

2.3.1.2. La méthode des coûts complets à base d'activités/ Activity Based Costing (ABC)

Selon LORINO (1991 :37), l'automatisation rend la frontière entre coûts directs et indirects de plus en plus floue, diminue fortement la part des coûts variables et tend donc à vider les techniques de « direct costing » de leur substance. Ainsi la méthode ABC apparaît donc comme une alternative aux méthodes traditionnelles dans un contexte actuel et s'appuie sur un pilotage de l'entreprise à travers ses processus transversaux (ABM, Activity Based Management). La gestion par les activités est un ensemble de techniques permettant de structurer les outils de mesure et d'aide à la décision sur la base des activités et des processus (LORINO, 1991 :42). Suivant cette logique, on ne s'intéresse plus à la notion de responsabilités hiérarchique mais plutôt sur la responsabilité personnelle. Ainsi les acteurs des processus seront perçus comme des détenteurs de ressources qui seront consommées par les activités. La méthode ABC repose sur deux (2) principes fondamentaux (DUBRULLE & al, 2003 : 367), les produits consomment des activités et les activités consomment des ressources. La performance dépendra donc de l'activité et non des ressources. Selon DUBRULLE & al, 2003 : 366) et GOUJET & al. (2007 : 117) cette méthode comprend donc les étapes suivantes :

- ✓ identification des activités : éclater tous les centres de responsabilités en activités élémentaires. L'activité devra être identifiable et mesurable en termes de résultat.
- ✓ identification des inducteurs de coût : rechercher le facteur de causalité à l'origine de l'évolution de la consommation des ressources. Il doit s'agir d'un évènement dont l'occurrence explique le mieux possible la consommation de charges par l'activité correspondante. L'inducteur est différent de l'unité d'œuvre qui privilégie une logique d'imputation des charges sur les produits.
- ✓ regroupement des activités dans des centres et transfert vers les coûts : toutes les activités élémentaires qui ont leurs consommations de ressources expliquées par le même facteur ont vocation à être agrégées dans un centre de regroupement. En

rapprochant le total des ressources consommées par les activités regroupées dans chaque centre et le volume des inducteurs sélectionnés, on obtient le coût unitaire de chacun des inducteurs de coût.

La méthode ABC permet une meilleure analyse des causes de performance (ou de dérapage). Ainsi selon (LORINO, 1991 :42), il offre les avantages suivants : c'est un outil d'analyse et donc de maîtrise des coûts indirects ; la méthode se prête à la construction d'architectures souples et cohérentes pour la gestion des coûts dans l'entreprise ; elle donne aux coûts un cadre cohérent avec le suivi des autres performances; l'activité constitue le cadre le plus pertinent pour mesurer la qualité et les délais.

La méthode ABC se présente comme une méthode de la comptabilité de gestion adaptée au contexte actuel des entreprises à travers ses fondements et sa démarche. Toutefois elle peut s'avérer complexe dans le choix des activités et le choix des inducteurs. Ainsi la mise en œuvre de cette méthode est coûteuse en temps et en argent. Il faut analyser bon nombre de documents, interroger le personnel et tester de multiples modèles.

2.4. Le système d'information de gestion

Tout au long du pilotage et du contrôle un condensé d'informations est produit. La réussite de ces étapes repose donc entre autres sur un système d'information performant et sur la bonne maîtrise de ce dernier. La pertinence de la prise de décision dépend de la qualité de l'information disponible. En effet « *pour qu'une information soit utilisable, pour qu'elle soit susceptible de déclencher une réaction (une décision) chez le décideur, pour qu'elle devienne pertinente et permette de bâtir un indicateur conforme aux objectifs visés, il faut qu'elle soit porteuse d'un sens propre et qu'elle s'inscrive dans un contexte identifiable et une structure définie* » (FERNANDEZ, 2008 : 35). Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion. Il doit fournir une description précise d'une évolution passée, faire apparaître les écarts et permettre d'en expliquer les causes afin d'éclairer la prise de décision. Selon GIRAUD & al. (2005 : 345), la production des informations de pilotage dans un contexte actuel met en œuvre différentes composantes du système d'information. Tout d'abord il nécessite la réorganisation des systèmes d'information opérationnels autour des ERP (Enterprise Resource Planning). Les

ERP associent une base de données unique, gérant l'ensemble des informations, et des modules spécialisés, effectuant les traitements nécessaires au fonctionnement des différentes activités opérationnelles (gestion commerciale, gestion de production, gestion financière...). Les systèmes d'information intégrés permettent de gérer l'intégralité des informations liées à l'accomplissement des tâches. Ensuite il nécessite le développement d'un système d'information décisionnel qui structure et agrège ces informations opérationnelles et qui regroupe les aspects de management et de stratégie. Le système d'information décisionnel va puiser ses informations dans les systèmes opérationnels de façon sélective et présentera ces informations de façon intelligible. Enfin la production des informations de pilotage va impliquer la mise en place d'outils de communication tels que l'internet, l'intranet ou l'extranet pour faciliter les échanges. Le système d'information de gestion s'adresse à l'ensemble des utilisateurs de l'entreprise : les acteurs opérationnels, les gestionnaires et les dirigeants. Il se retrouve au cœur du processus de contrôle de gestion et produit des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise.

Les outils à la disposition du contrôle de gestion sont nombreux tant son champ d'intervention est large. Le processus du contrôle de gestion part de la planification stratégique au contrôle après l'action et fait donc intervenir plusieurs outils. Ces derniers pourront servir à décliner la stratégie, la traduire en termes opérationnels ou assurer le suivi et le pilotage. Il convient donc au contrôleur de gestion de pouvoir maîtriser les finalités de chacun de ces outils ou méthodes et d'utiliser les plus pertinents pour une situation donnée selon le but recherché.

Au terme de ces deux chapitres nous avons fait un panorama complet du contrôle de gestion. Nous pouvons ainsi retenir que le contrôle de gestion a pour but principal, de s'assurer que les décisions et les actes posés au quotidien dans l'entreprise, débouchent sur des résultats et des comportements qui permettent d'atteindre les objectifs qui découlent des choix stratégiques définis par les dirigeants. Ce processus de pilotage implique également la mise en œuvre d'un certain nombre d'outils, de procédures de planification, de procédures de suivi et de procédures de contrôle.

Toutefois il ne faut pas oublier les effets des caractéristiques évolutives (facteurs de contingences) qui ont une influence sur les actions de l'entreprise et qui la pousse à adapter ses modes de gestion. Longtemps appliqué dans le domaine industriel et dans le secteur privé, le contrôle de gestion apparaît aujourd'hui dans presque tous les types d'organisation,

notamment dans le secteur des services. Il est passé d'une simple discipline de calcul des coûts et des écarts à un véritable processus de pilotage. Le métier de contrôleur de gestion a varié selon le type d'organisations, la taille, les nouveaux besoins, l'activité, la culture, ou tout simplement selon le contexte actuel dans lequel évoluent les entreprises. Les facteurs de contingences ont une influence certaine sur les pratiques du contrôle de gestion.

La pratique du contrôle de gestion peut donc varier et évoluer selon l'environnement, l'activité et le profil du dirigeant.

À l'issue de ces deux chapitres nous disposons des connaissances théoriques qui nous aideront à structurer notre méthodologie de recherche afin d'aborder la partie pratique de notre mémoire.

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

Fidèle à la démarche du contrôle de gestion précédemment présentée nous allons identifier la « route à suivre » afin de mener à bien les objectifs qu'on s'était fixés à travers cette étude. Ainsi un modèle théorique sera élaboré pour résoudre le problème de recherche et identifier les différents outils qui nous seront utiles tout au long de nos travaux.

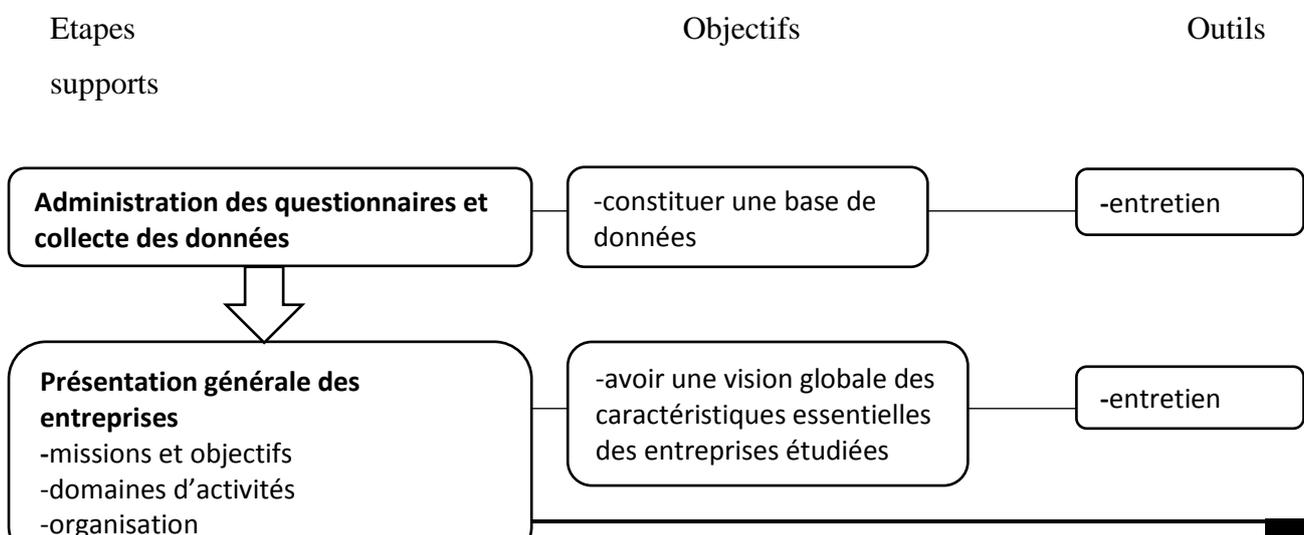
3.1. Le modèle d'analyse

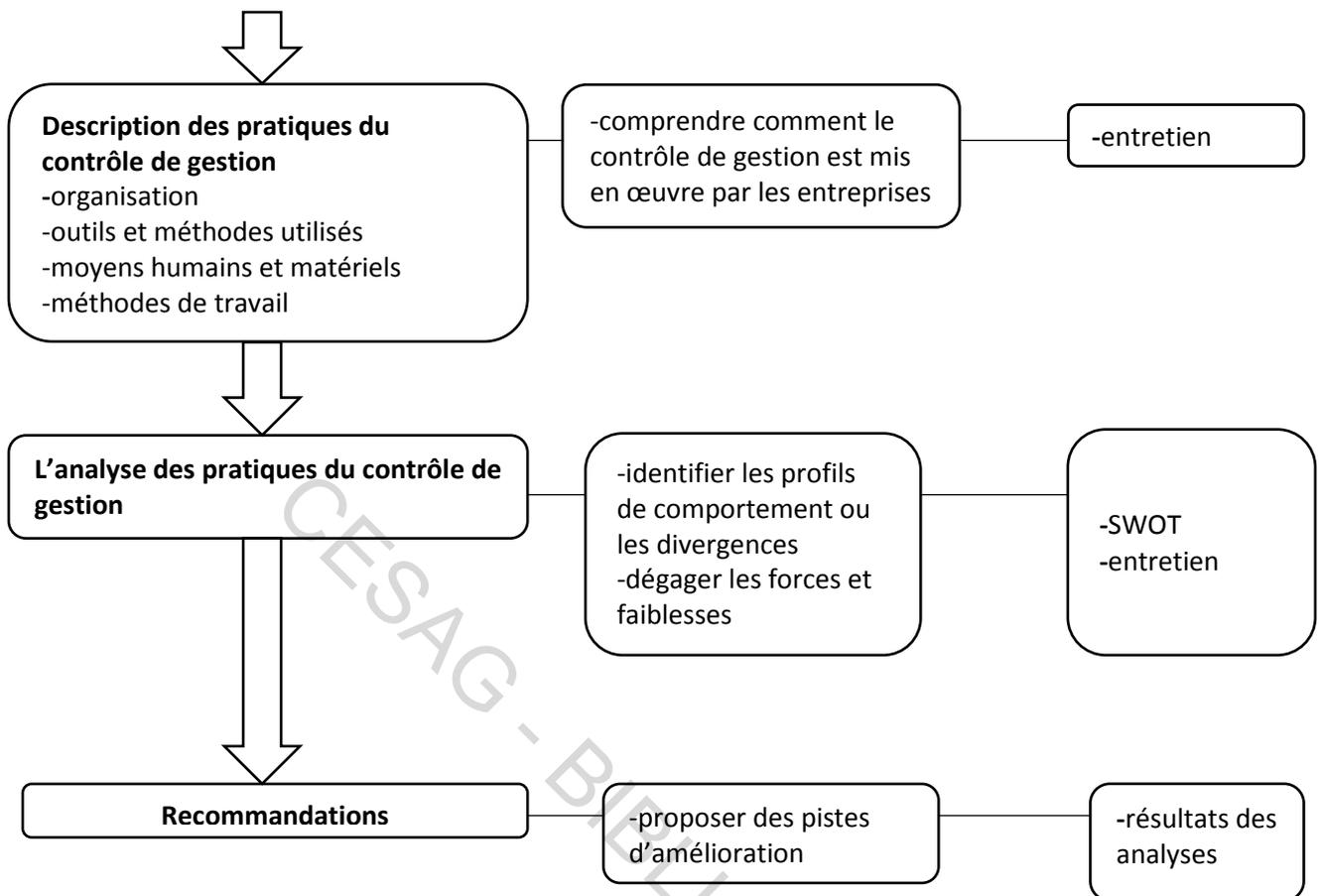
Notre solution théorique retenue pour résoudre le problème comprendra plusieurs étapes. La collecte d'information se fera essentiellement à l'aide d'un questionnaire administré aux

différentes structures et éventuellement à travers des entretiens. La première étape de notre démarche consistera donc à administrer les questionnaires et collecter des données. Sur le terrain nous comptons administrer et recueillir les questionnaires durant une période allant du 20 juin au 20 août 2013. Le nombre de structures ciblées est de 20 entreprises. La seconde étape consistera à la présentation générale des entreprises de l'échantillon à travers leurs missions, leurs objectifs, l'historique et leurs domaines d'activités. En effet aucune pratique du contrôle de gestion ne peut se comprendre et s'analyser sans référence à une activité bien précise. La troisième étape consistera à décrire les pratiques du contrôle de gestion à travers l'organisation des fonctions de contrôle de gestion au sein des entreprises, des perspectives d'avenir de ces fonctions, des outils et méthodes utilisés et des difficultés rencontrées par ces fonctions. La quatrième étape sera consacrée à l'analyse des pratiques du contrôle de gestion afin de dégager les profils de comportement ou les divergences et identifier les forces et faiblesses. La cinquième et dernière étape consistera à formuler des recommandations.

Le modèle d'analyse pour donc se présenter comme suit :

Figure 15 : Le modèle d'analyse





Source : nous même

3.2. Les outils de collectes de données

L'outil de collecte de données pour notre type d'étude est essentiellement un questionnaire. Il sera éventuellement accompagné par des entretiens en vue d'apporter des éclaircissements sur les questions posées ou d'approfondir certaines réponses.

3.2.1. Questionnaire

Le questionnaire est une suite de questions standardisées destinées à normaliser et à faciliter le recueil de témoignages. C'est un outil adapté pour avoir des informations précises auprès d'un nombre important d'entreprises. Le questionnaire est un outil méthodologique

comportant un ensemble de questions qui s'enchaînent d'une manière structurée. Ainsi il a été élaboré parallèlement à la revue de littérature. Il brosse l'ensemble du processus du contrôle gestion et identifie tous les points essentiels de ce dernier (cf. annexe 2). Le questionnaire s'adressera à des personnes exerçant des fonctions de contrôle de gestion au sein des entreprises étudiées. C'est-à-dire en charge de la mise sous contrôle de l'activité, la planification au contrôle et à la gestion de la performance.

3.2.2. Entretien

L'entretien aura pour principal but dans notre étude de présenter les objectifs de notre enquête aux différentes structures et d'aider les répondants à mieux appréhender certaines questions. L'entretien pourra nous servir également à éclaircir certaines réponses. Il se fera avec les différents participants de l'enquête.

3.3. Méthodologie d'interprétation des données

Les informations recueillies à l'aide des questionnaires nous permettront de constituer dans un premier temps une base de données. Les données ainsi recueillies seront d'abord confrontées entre les différentes structures afin d'identifier les pratiques communes ou les divergences. Ensuite nous essayerons de faire ressortir les relations qui existent entre différentes variables du questionnaire (exemple : ancienneté de la structure et pratique du contrôle de gestion...). Enfin les données seront analysées afin d'identifier les forces et faiblesses. A cet effet, nous nous appuierons sur les pratiques présentées dans la revue de littérature qui peuvent constituer un modèle. Au cours de l'interprétation des données, nous utiliserons l'application Excel et des recommandations seront faites à l'issue de l'analyse à partir des forces et faiblesses.

L'ensemble de ce chapitre était consacré à la définition d'une démarche en vue d'aborder la partie pratique de notre étude. Un modèle d'analyse a été conçu, les outils qui nous seront indispensables ont été identifiés et une méthodologie d'interprétation des données a été proposée.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion première partie

La première partie de cette étude était consacrée à la revue de littérature et à la conception d'un modèle d'analyse. Nous avons donc effectué un panorama complet du contrôle de gestion et identifié les différents outils sur lesquels ses acteurs pouvaient s'appuyer. Le contrôle de gestion est un processus transversal destiné à aider les responsables à piloter leurs activités et à agir dans le sens de la stratégie définie par la direction. Il a un rôle à jouer depuis la planification stratégique jusqu'au contrôle à posteriori et il utilise plusieurs outils tout au long de ce processus. Le contrôle de gestion se trouve au cœur de la performance globale de l'entreprise lorsqu'il est correctement mis en œuvre au sein d'une organisation. La pratique du contrôle de gestion ne peut se comprendre également sans référence d'une part, à l'activité, aux besoins en information, aux attentes du dirigeant, etc. D'autre part, l'efficacité de son processus dépend de la manière dont il est implémenté au sein de l'entreprise mais aussi, du degré de maîtrise des techniques et outils de contrôle de gestion par les utilisateurs. La question qui se posait donc à nous était de savoir : Comment le contrôle de gestion en tant qu'outil d'efficacité et d'efficacité économique est-il mis en œuvre par les entreprises de notre échantillon ? Pour répondre à cette question, cette partie s'est soldée par la proposition d'un modèle théorique pour mener à bien notre étude sur le terrain.

**DEUXIEME PARTIE : CADRE
PRATIQUE**

Introduction deuxième partie

La deuxième partie constitue la phase pratique de nos travaux. L'étude menée, vise à donner une vision sur la fonction du contrôle de gestion au sein des entreprises de l'échantillon en termes de compétences, d'outils utilisés, d'organisation et de difficultés rencontrées. Le premier chapitre sera donc consacré à la présentation des entreprises de l'échantillon à travers leurs missions, leurs objectifs, leurs activités, leurs modes d'organisation et l'identification des caractéristiques du contrôle de gestion au sein de l'entreprise. Dans le deuxième chapitre nous présenterons les résultats de manière structurée et nous les analyserons. Des recommandations seront ensuite faites à la fin de cette étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation de l'échantillon

Le choix de l'échantillon n'est point fortuit. L'hypothèse de base consiste à le rendre le plus hétérogène possible pour les besoins de notre analyse. L'étude a été déployée au sein de 20 entreprises et elle a été réalisée sur une période allant de juin à août 2013. Nous avons obtenu 13 réponses favorables soit un taux de réalisation de 65%. Les domaines d'activités et les profils des répondants pourront donc être présentés par le tableau suivant :

Tableau 4 : Domaines d'activités et profils des répondants

Entreprises	Principaux domaines d'activités	Profils des répondants
ASECNA siège	Sécurité de la navigation aérienne	Contrôleur de gestion
Banque Atlantique Sénégal	Banque de détail	Directeur financier
BCEAO	Définition et mise en œuvre de la politique monétaire au sein de l'UMOA	Contrôleur de gestion
CDE	Bâtiment et Travaux Publics (BTP)	Responsable gestion budgétaire
GIM UEMOA	Monétique	Contrôleur de gestion
GMD	Agro-alimentaire	Contrôleur de gestion
SN-HLM	Immobilier	Contrôleur de gestion
IPD	Recherches biomédicales	Comptable
IRD	Recherche fondamentale et valorisation	Ingénieur de recherche et d'administration
SICAP sa	Gestion immobilière	Assistant contrôleur de gestion
SGBS	Collecte de ressources et octroi de crédits à la clientèle	Responsable contrôle de gestion
TIGO Sénégal	Télécommunication	Business analyste
TOTAL Sénégal	Distribution de produits pétroliers	Contrôleur de gestion

Source : Nous même

❖ ASECNA

La vision de L'ASECNA est de demeurer leader en Afrique et être parmi les meilleurs au monde. Elle se fixe comme objectif de garantir en permanence la sécurité des aéronefs dans l'espace aérien de l'agence.

Conformément à l'article 2 de la Convention de Dakar du 25 octobre 1974, les missions de l'ASECNA à titre principal peuvent se présenter comme suit : la conception, la réalisation et

la gestion des installations et services ayant pour objet la transmission des messages techniques et de trafic ; le guidage des aéronefs ; le contrôle de la circulation aérienne ; l'information en vol ; la prévision et la transmission des informations dans le domaine météorologique , aussi bien pour la circulation en route que pour l'approche et l'atterrissage sur les aérodromes communautaires. A titre subsidiaire, selon les articles 10 et 12 de la Convention de Dakar, l'Agence peut se voir confier par chacun des Etats signataires : la gestion ou l'entretien de toute exploitation d'utilité aéronautique ou météorologique ; l'exécution d'études et le contrôle de travaux d'aéroports ou d'installations techniques ainsi que leur maintenance.

L'ASECNA, comprend 18 Etats membres. Dans chaque Etat membre, les missions de l'agence sont assurées par une représentation ayant à sa tête un représentant nommé par le Directeur général en accord avec le Ministre de tutelle concerné. Elle dispose de 18 filiales et elle est affiliée à l'Organisation de l'aviation civile internationale (OACI), une organisation internationale qui dépend des Nations unies.

❖ Banque Atlantique Sénégal

Ayant son siège social à Dakar, la banque atlantique Sénégal intervient dans la pratique d'opérations de banque au Sénégal ou dans tout autre pays, soit pour son compte, soit pour le compte de tiers. Elle est contrôlée par une société mère, la Banque centrale populaire du Maroc et dispose de 17 succursales présentes dans 6 régions au Sénégal et en dehors.

Fidèle à sa vision, être la première banque au Sénégal, la Banque atlantique s'est fixée les objectifs suivants : contribuer fortement au relèvement du taux de bancarisation au Sénégal et en Afrique ; être un acteur majeur du financement de l'économie et de la croissance ; être la banque la plus innovatrice ; faire partie des banques les plus dynamiques de la sous-région ; être cotée en bourse. Les missions de de la Banque atlantique se présenteront comme suit : satisfaire sa clientèle (privés et entreprises) et répondre efficacement à leurs besoins en proposant des financements sur mesures.

❖ BCEAO (Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest)

Aux termes de l'article 1 de ses statuts, la BCEAO est un établissement public international constitué entre les Etats membres de l'Union Monétaire Ouest Africaine (UMOA). Elle est dotée de la personnalité juridique et de l'autonomie financière (article 2). La BCEAO dispose de 8 agences principales et 15 agences auxiliaires dans les 8 pays de l'UMOA.

Aux termes de l'article 8 des statuts de la BCEAO, l'objectif principal de la politique monétaire de la Banque Centrale est d'assurer la stabilité des prix. L'objectif d'inflation est défini par le Comité de Politique Monétaire. Sans préjudice de cet objectif, la Banque Centrale apporte son soutien aux politiques économiques de l'UEMOA, en vue d'une croissance saine et durable. Ses missions se présenteront donc comme suit (article 9 et 10): définir et mettre en œuvre la politique monétaire au sein de l'UMOA ; veiller à la stabilité du système bancaire et financier de l'UMOA ; promouvoir le bon fonctionnement et assurer la supervision et la sécurité des systèmes de paiement dans l'UMOA ; mettre en œuvre la politique de change de l'UMOA dans les conditions arrêtées par le Conseil des Ministres ; gérer les réserves officielles de change des Etats membres de l'UMOA. La Banque Centrale peut conduire, dans le respect de l'équilibre monétaire, des missions ou projets spécifiques qui concourent à l'amélioration de l'environnement de la politique monétaire, à la diversification ainsi qu'au renforcement du système financier de l'UMOA et des capacités techniques et professionnelles dans le secteur bancaire et financier.

❖ CDE (Consortium d'Entreprises)

CDE a pu grâce à son savoir-faire et son professionnalisme, devenir une entreprise de référence dans le domaine du Bâtiment et des Travaux Publics avec la réalisation de plusieurs ouvrages au Sénégal, en Afrique de l'ouest, en Afrique centrale et au Moyen-Orient. Parmi ces grands travaux nous pouvons citer : le siège du fonds de la CEDEAO à LOME; l'université de DSCHANG au CAMEROUN; le siège de la BCEAO; etc. L'entreprise dispose de 4 agences au Mali, en Mauritanie, en Guinée Bissau et au Tchad.

CDE s'est fixé l'objectif suivant : s'imposer comme leader dans le domaine du Bâtiment et des Travaux Publics avec la réalisation d'ouvrages prestigieux au Sénégal, en Afrique de l'ouest, en Afrique centrale et au Moyen-Orient. Elle ambitionne une position de constructeur global qui offre à ses clients la maîtrise complète de toute la chaîne de valeur des projets : analyse des besoins, ingénierie financière et technique, projets clés en main, construction etc.

❖ **GIM UEMOA (Groupement Interbancaire Monétique de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine)**

La BCEAO a initié un important projet de modernisation des systèmes de paiement dont l'un des volets majeurs est la mise en place d'un système interbancaire de retrait et de paiement par carte bancaire au niveau des huit Etats de l'UEMOA. Ainsi une structure de gouvernance de la monétique régionale, dénommée le « Groupement Interbancaire Monétique de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine » (GIM-UEMOA), a été créée.

Le GIM-UEMOA est revêtu de la mission suivante : assurer la gestion de la monétique interbancaire dans toutes ses dimensions réglementaires et opérationnelles. Entre autres, il est en charge : de l'étude, de la réglementation, de la normalisation, de la tarification, de la promotion, de la définition des normes de sécurité du système interbancaire monétique régional; de la représentation collective des membres dans le cadre des activités entrant dans son objet ; de la mise en œuvre de l'interopérabilité des systèmes monétiques existants et à venir ; de la mise en œuvre de l'ensemble des actions qui permettent le traitement des transactions monétiques interbancaires nationales, régionales et internationales ; des prestations de services interbancaires (réseau de routage, autorisation, centre d'appels vocaux, calcul et gestion des commissions, pré-compensation) et délégataires (gestion des transactions « porteurs », gestion des transactions « commerçants », télésurveillance des DAB/GAB, la délivrance d'autorisation par délégation, l'inter change international).

❖ **GMD (Les Grands Moulins de Dakar)**

Les Grands Moulins de Dakar constituent la première industrie meunière du Sénégal et une société historique du Groupe MIMRAN. Les GMD couvrent 65% des besoins en farine du marché sénégalais et se sont également diversifiés dans l'aliment bétail, volaille et aquacole. Depuis plus de 50 ans, les GMD alimentent en farine les boulangers, les pâtisseries, les biscuitiers et les ménages. Ils produisent essentiellement de la farine de boulangerie (à 90%) mais également de la farine de pâtisserie, de biscuiterie et des farines ménagères à destination du grand public. Les GMD ont parallèlement développé une gamme complète d'aliments pour bétail (ovins, chevaux, bovins, volaille et aquacole).

Selon les GMD, le savoir-faire, la proximité et l'innovation sont les ingrédients essentiels de la confiance qui les lie à leurs clients. Ainsi ils se basent sur une innovation en permanence pour devancer les besoins de leurs partenaires et rester l'une des plus grandes entreprises agro-alimentaires d'Afrique de l'Ouest.

❖ **SN-HLM (Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré)**

Pour circonscrire les problèmes liés à la structuration du milieu urbain et au développement accéléré des grandes villes, qui découlent en partie de l'exode massif des populations rurales éprouvées par les effets néfastes de la sécheresse, le Sénégal s'est attelé à renforcer la capacité de production des structures dans le domaine de l'habitat. De 1959 date de sa création, l'organisation de l'Office des HLM n'a cessé d'évoluer suite aux recommandations des bureaux d'études et autres corps de contrôle de l'Etat. L'OHLM devient, la Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré, par la loi 87-046 du 28 décembre 1987. Elle dispose aujourd'hui de 05 (cinq) agences régionales.

Dans le cadre de l'élaboration des statuts de la société, un certain nombre de missions ont été fixées par l'Etat dont les plus importantes sont : réaliser et générer, en milieu urbain comme en milieu rural, des constructions à usage d'habitation placées sous le régime de la location-vente ou de la location simple destinées, en priorité, aux salariés assujettis à l'IRPP (impôt sur le revenu des personnes physiques ; assurer, dans le cadre des orientations du plan de développement économique et social en qualité de mandataire de l'Etat, la réalisation et la gestion de programmes de parcelles assainies dans la zones délimitées par arrêté ; viabiliser et urbaniser des terrains dans le but de procurer des parcelles équipées à une population qui construira elle-même son propre logement ; accomplir toutes opérations civiles, commerciales et financières nécessaires à la réalisation de son objet.

Parmi les objectifs de SN-HLM, nous pouvons citer :

Objectifs commerciaux ;

- ✓ réaliser des logements et aménager des parcelles au moindre coût, de bonne qualité et accessible au plus grand nombre ;

Objectifs techniques ;

- ✓ assurer un niveau d'offres quantitativement suffisantes et qualitativement satisfaisantes;
- ✓ innover au niveau des systèmes constructifs et des parties d'aménagement pour abaissement des coûts, tout en sauvegardant la qualité technique des logements et réseau.

Objectifs en gestion des ressources humaines ;

- ✓ adapter le niveau et la situation des ressources humaines aux exigences nouvelles aux préoccupations de la société face à la concurrence par un effort soutenu de formation appropriée ;
- ✓ améliorer sensiblement la productivité des agents.

Objectifs financiers ;

- ✓ rechercher des ressources extérieures pour faire face aux investissements
- ✓ se limiter à investir dans des projets rentables.

❖ IPD (Institut Pasteur de Dakar)

L'Institut Pasteur de Dakar constitue un important Centre de Recherches Biomédicales dont l'orientation des activités est définie en vue d'une application utile à la protection de la santé publique.

Elle est contrôlée par une société mère, l'institut pasteur de Paris (France) et ses missions peuvent donc se présenter comme suit : effectuer des activités de recherche qui répondent à des priorités de santé publique nationales et internationales, menées en collaboration avec d'autres équipes scientifiques nationales ou internationales, en particulier au sein du réseau international des Instituts Pasteur ; effectuer des activités de santé publique à la demande des autorités du Sénégal, de l'Institut Pasteur ou de l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) ; effectuer des activités de service conduites par un laboratoire d'analyses médicales, un laboratoire de sécurité alimentaire et d'hygiène environnementale (certifié Cofrac), un centre international de vaccination et un centre de traitement antirabique ; effectuer des activités de formation ; production du vaccin fièvre jaune.

❖ IRD (Institut de recherche pour le développement)

L'institut de recherche pour le développement (IRD) est un organisme français de recherche, original et unique dans le paysage européen de la recherche pour le développement. Ses activités de recherche, de formation et d'innovation ont pour objectif de contribuer au développement social, économique et culturel des pays du Sud. La représentation de l'IRD au Sénégal est actuellement la plus importante implantation à l'étranger en termes de programmes, d'effectifs et de budget. Elle étend sa compétence sur quatre autres pays d'Afrique de l'Ouest : la Mauritanie, le Cap-Vert, la Gambie et la Guinée-Bissau. La représentation de l'IRD, au Sénégal et dans la sous-région, abrite la plupart des services administratifs : le pôle gestion finances et le pôle ressources humaines, les services de la représentation (secrétariat et communication) et l'Agence comptable secondaire.

La vision de L'IRD est de mettre en place des stratégies scientifiques pour un développement agricole et rural durable afin de garantir la sécurité alimentaire et réduire la pauvreté. Pour ce faire il s'est fixé les objectifs suivants : valoriser les résultats de la recherche et de la formation ; nouer des accords-cadres avec les principaux partenaires scientifiques du Sénégal ; conforter la coopération française au Sénégal et dans la sous-région ; mieux connaître les sciences humaines, les sciences sociales, les sciences de la santé et les sciences de la nature.

❖ SICAP (Société Immobilière du Cap-Vert)

La SICAP SA. a pour objet toutes opérations tendant à supprimer la crise du logement, à améliorer les conditions de l'habitat au Sénégal et à participer à ces fins à l'exécution des plans d'extension ou d'aménagement des villes, notamment de ceux résultant de l'application du plan directeur de toutes les régions du Sénégal.

La vision de SICAP S.A. est de devenir leader de l'immobilier au Sénégal et elle s'est fixée les missions suivantes : l'acquisition, la mise en valeur, l'administration, la location, la prise en location, la vente ou l'échange en totalité ou en partie de tous terrains et immeubles ; le lotissement, la construction, la gérance pour elle-même ou pour le compte de tiers de terrains

et bâtiments ; la construction, l'aménagement de tous immeubles de rapport ou hôtel, leur gestion, leur location, vente ou échange ; l'acquisition de tous les meubles et objets mobiliers pouvant garnir les immeubles ci-dessus, leur aliénation ou échange.

❖ **SGBS (Société générale de Banques au Sénégal)**

La Société Générale de Banques au Sénégal (SGBS) est la première banque du pays. Membre du réseau international du Groupe Société Générale (1200 implantations dans 80 pays), elle ne compte pas moins de 120 000 clients particuliers, 5500 clients entreprises et 1000 clients institutionnels, associations et ONG. La SGBS est contrôlée par une société mère, la Société Générale de France. Elle dispose de 50 succursales présentes dans 9 régions au Sénégal.

Le groupe Société Générale poursuit une politique de croissance rentable fondée sur un développement sélectif de ses produits et services, une innovation forte tournée vers la satisfaction de ses clients sur ses différents marchés, une croissance interne soutenue et quelques acquisitions ciblées. La stratégie du groupe peut donc se résumer en 3 priorités essentielles : équilibre du Groupe, croissance à long terme et efficacité opérationnelle.

La vision de la SGBS est de développer avec ces clients un esprit d'équipe : une relation de confiance, inscrite dans la durée, où la banque adhère aux idées de ses clients pour les aider à progresser dans leurs projets. Les objectifs qu'elle s'est fixés peuvent se présenter comme suit : être la banque relationnelle de référence sur le marché, proche de ses clients, choisie pour la qualité de ses services et l'engagement de son équipe ; tendre vers une croissance plus rentable.

❖ **TIGO Sénégal**

TIGO Sénégal est le second opérateur mobile du Sénégal. C'est une filiale du Groupe Millicom International Cellular (MIC) dont le siège est au Luxembourg. Ce groupe est présent dans 13 pays dont 6 en Amérique Latine et 7 en Afrique.

La vision de TIGO Sénégal est de créer un monde où les services mobiles sont abordables, accessibles et disponibles partout et pour tous. Ses objectifs se présenteront donc comme suit :

permettre à leurs clients d'exprimer leurs émotions et ainsi améliorer leur vie quotidienne ; fournir des services pour les personnes qui souhaitent rester en contact avec leurs proches, appartenir à une communauté, rester informés et bénéficier de divertissements.

❖ TOTAL Sénégal

TOTAL est le premier distributeur de produits pétroliers au Sénégal. Un tournant majeur a lieu en 2001 avec sa fusion avec ELF OIL SENEGAL. Appelé dans un premier temps TOTALFINAELF SENEGAL, le nouvel ensemble prend vite le nom de TOTAL SENEGAL. Il dispose d'un important réseau de stations-service (135) situées sur toute l'étendue du territoire. De plus, une quinzaine de leurs points de vente est équipée de boutiques "Bonjour". TOTAL Sénégal, c'est aussi un réseau de 50 grossistes gaz conditionné (emballages de 2,7 kg, 6 kg, 12,5 kg, et 38 kg) situés également dans toutes les régions du pays. Il distribue du carburant (gazole, supercarburant, essence, pétrole, marine zoom), des lubrifiants moteurs, ainsi que des insecticides (aérosols). TOTAL dispose de 4 succursales présentes dans 3 régions et en dehors du Sénégal.

L'ambition de Total Sénégal est de rester l'acteur majeur auprès de ses clients pour les différents secteurs d'activités de distribution de produits pétroliers (stations-service), ventes aux consommateurs, secteur de l'aviation, du gaz et des lubrifiants. Les objectifs de TOTAL Sénégal pourront donc se présenter comme suit :

- ✓ réaliser des projets pour le réseau de stations-service et les installations aux consommateurs et aux industriels en appliquant les meilleurs standards techniques, réglementaires et de sécurité ;
- ✓ améliorer la qualité de service et la maîtrise des processus pour mieux répondre à l'attente de leurs clients ;
- ✓ établir, appliquer et promouvoir la culture Hygiène, Sécurité, Environnement et Qualité pour toutes leurs activités ;
- ✓ renforcer l'impact positif de la présence du groupe Total au Sénégal en contribuant au développement économique et social de ses parties prenantes ;

La présentation des entreprises peut être complétée par le tableau suivant :

Tableau 5 : Eléments essentiels des entreprises de l'échantillon

Entreprises	Montant du capital (en FCA)	Statut juridique	Propriété du capital	Montant du chiffre d'affaires (en FCA)	Effectifs	Année de création
ASECNA	-	Etablissement public international	100% Etat	90 000 000 000	plus de 1000 salariés	1959
BA	13 500 000 000	S.A.	Privé national et privé étranger	10 000 000 000	100 à 200 salariés	2006
BCEAO	1 016 000 000 000	Etablissement public international	100% Etat	Pas de chiffre d'affaires	plus de 1000 salariés	1962
CDE	1 600 368 000	S.A.	Privé national et privé étranger	30 000 000 000	plus de 1000 salariés	1967
GIM UEMOA	9 468 790 000	GIE	Privé national et privé étranger	3 700 000 000	50 à 100 salariés	2003
GMD	1 180 000 000	S.A.	Privé national et privé étranger	10 000 000 000	200 à 500 salariés	1946
SN-HLM	6 000 000 000	S.A.	100% Etat	-	100 à 200 salariés	1987
IPD	19 000 000	Fondation	Privé étranger et Etat	1 000 000 000	100 à 200 salariés	2010
IRD	-	Etablissement public à caractère scientifique et technologique (EPST)	-	But non lucratif	100 à 200 salariés	1943
SICAP sa	2 742 640 000	S.A.	Privé national et Etat	10 000 000 000	50 à 100 salariés	1950
SGBS	10 000 000 000	S.A.	Privé national et privé étranger	49 000 000 000	500 à 1000 salariés	1962
TIGO Sénégal	60 000 000	S.A.	Privé national et privé étranger	-	200 à 500 salariés	1999
TOTAL Sénégal	3 257 770 000	S.A.	Privé national et privé étranger	366 790 800 342	100 à 200 salariés	1954

Source : Nous même

La pratique du contrôle de gestion ne peut se comprendre sans référence aux spécificités de chaque entreprise. C'est ainsi que nous avons d'abord présenté les caractéristiques essentielles des entreprises de l'échantillon. Nous pouvons donc dans un second temps procéder à la description des pratiques en matière de contrôle de gestion.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : Description des pratiques du contrôle de gestion

Les pratiques en matière de contrôle de gestion au sein de notre échantillon, se présentent comme suit :

❖ ASECNA

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre les centres sont valorisés par des prix de cession interne au sein de l'ASECNA.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c'est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs spécifiques. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de moins de 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié, à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense qui se présente sous forme d'une note annuelle ou une prime de rendement en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et non financiers. De même, un rapport sur le contrôle budgétaire est établi chaque mois. La structure dispose également d'un manuel de procédures en interne.

La principale contrainte de la fonction de contrôle de gestion est une organisation de l'entreprise en réseau décentralisée avec éloignement géographique. La principale difficulté rencontrée est un manque de ressources (humaines, temps, etc.).

L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité d'élargir ses responsabilités en tant que contrôleur de gestion ou de devenir directeur financier.

❖ Banque Atlantique Sénégal

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres ne sont pas valorisés par des prix de cession interne au sein de la structure.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c'est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs spécifiques. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense qui se présente sous forme de reclassements catégoriels, des augmentations de salaire et des bonus en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs de gestion. De même, un rapport sur le contrôle budgétaire est établi quotidiennement, hebdomadairement et mensuellement. La structure dispose également d'un manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement.

Les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion sont : travailler avec les décalages horaires avec les autres structures du groupe, un système d'information contraignant, un système d'information non stabilisé. La principale difficulté rencontrée est celle de l'accès à l'information.

Le personnel de la structure bénéficie d'une vingtaine de jours de formation en moyenne par an. L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité d'élargir ses responsabilités en tant que contrôleur de gestion, de devenir directeur financier, directeur des risques, directeur études et planification, directeur stratégie ou directeur développement.

❖ **BCEAO (Banque Centrale des Etats de l’Afrique de l’Ouest)**

L’entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres ne sont pas valorisés par des prix de cession interne au sein de la structure.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l’aide d’un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c’est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s’étalent sur un horizon d’un an. Les perspectives de ces plans sont donc évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l’aide de plans d’actions et l’allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié, à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Des indicateurs d’évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et le système de sanction/récompense est en cours de définition. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers. De même, un rapport sur l’analyse des écarts est établi mensuellement, annuellement et trimestriellement. La structure dispose également d’un manuel de procédures en interne mais le contrôleur de gestion n’intervient pas dans un processus décisionnel (achat, investissement, etc.).

La principale contrainte de la fonction de contrôle de gestion est une organisation en réseau, décentralisée avec éloignement géographique.

Le personnel de la structure en charge du contrôle de gestion bénéficie d’une vingtaine de jours de formation en moyenne par an. L’évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l’entreprise, se caractérise par la possibilité d’élargir ses responsabilités, toujours dans le domaine du contrôle de gestion.

❖ **GIM UEMOA (Groupement Interbancaire Monétique de l’Union Economique et Monétaire Ouest Africaine)**

L’entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres sont valorisés par des prix de cession interne. Ces derniers sont déterminés par rapport au poids de participation du centre à la réalisation du produit.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. L'allocation des ressources de même que les objectifs fixés à chaque responsable sont identifiés à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place de même qu'un système de sanction/récompense qui peut se présenter sous forme de primes en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers. De même, le contrôle budgétaire est effectué trimestriellement et annuellement. La structure dispose également d'un manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement.

Les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion sont : celles liées à la gestion des prix de cessions internes ; un système d'information contraignant ; une culture d'entreprise (peu sensible à la démarche de contrôle...). La principale difficulté rencontrée par la fonction est, une mauvaise organisation de l'entreprise qui ne facilite pas la tâche à la fonction.

Les agents de la structure en charge du contrôle de gestion bénéficient de 06 (six) de jours de formation en moyenne par an. L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité d'élargir ses responsabilités en tant que contrôleur de gestion ou de devenir directeur financier.

❖ GMD (Les Grands Moulins de Dakar)

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres de responsabilité ne sont pas valorisés par des prix de cession interne au sein de la structure.

Les orientations stratégiques ne sont pas définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Elles ne sont pas également traduites à moyen terme par des plans opérationnels. L'allocation des ressources est faite à l'aide de budgets imposés ou de budgets négociés et la définition des objectifs pour chaque responsable est effectuée à travers une procédure de navette (entre les responsables et la

direction). Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense qui se présente sous forme de primes en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs qualitatifs. De même, un rapport sur le contrôle budgétaire est établi mensuellement. La structure dispose également d'un manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans les processus décisionnels d'investissement.

Les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion sont : un système d'information contraignant, une culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle. Quant aux principales difficultés elles se présentent comme suit : la stratégie de l'entreprise n'est pas claire et partagée ; des difficultés à produire l'information.

Les agents de la structure en charge du contrôle bénéficient de 3 jours de formation en moyenne par an. L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité d'élargir ses responsabilités en tant que contrôleur de gestion.

❖ **SN-HLM (Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré)**

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres ne sont pas valorisés par des prix de cession interne au sein de la structure.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de 5 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est ensuite effectuée à l'aide de plans d'actions. L'allocation des ressources et l'identification des objectifs pour chaque responsable sont effectuées, à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place mais il n'existe pas un système de sanction/récompense. Les tableaux de bord contiennent que des indicateurs financiers et un rapport sur le contrôle budgétaire est établi trimestriellement. La structure dispose également d'un manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans les processus décisionnels d'investissement.

L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité de devenir directeur financier.

❖ **IPD (Institut Pasteur de Dakar)**

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres sont valorisés par des prix de cession interne déterminés sur la base du calcul d'un coût moyen.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c'est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de plus de 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié, à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction.

❖ **IRD (Institut de recherche pour le développement)**

L'IRD est segmentée en centres de responsabilité.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c'est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget imposé par la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense. La performance peut être jugée, par exemple, à partir des travaux de recherche publiés. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers et un rapport sur le contrôle budgétaire est établi annuellement. La structure dispose également d'un manuel de

procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans le processus décisionnel d'achat.

❖ SICAP (Société Immobilière du Cap-Vert)

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres ne sont pas valorisés par des prix de cession interne au sein de la structure.

Les orientations stratégiques ne sont pas définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Elles ne sont pas également traduites à moyen terme. Cependant la planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions annuels. Une fois le cadre budgétaire défini par la direction générale, chaque responsable budgétaire exprime ses besoins et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié, à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Il n'existe pas d'indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable, ni de système de sanction/récompense. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs de gestion. De même, un rapport sur le contrôle budgétaire est établi trimestriellement. La structure dispose également d'un manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement.

Les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion sont : une culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle ; le pouvoir du contrôle n'est pas réputé ; il est possible de se soustraire au contrôle. Les principales difficultés rencontrées sont : la stratégie de l'entreprise n'est pas claire et partagée ; le positionnement et le rattachement de la fonction en charge du contrôle de gestion lui posent des problèmes de légitimité.

Le personnel de la structure en charge du contrôle de gestion bénéficie de 02 (deux) jours de formation en moyenne par an. L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité de devenir directeur financier ou occuper tous autres postes de managers opérationnels.

❖ SGBS (Société générale de Banques au Sénégal)

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres sont valorisés par des prix de cession interne.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c'est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié, à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense qui se présente sous forme de bonus en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers et un rapport sur le contrôle budgétaire est établi mensuellement. La structure ne dispose pas de manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion n'intervient pas dans un processus décisionnel (achat, d'investissement, etc.).

Les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion sont : gérer les prix de cessions internes ; un système d'information contraignant ; un système d'information non stabilisé. Les principales difficultés rencontrées sont : la difficulté d'accès à l'information ; la difficulté de produire l'information ; la structure en charge du contrôle de gestion manque de ressources (humaines, temps, etc.).

Les agents de la structure en charge du contrôle de gestion bénéficient de 05 (cinq) jours de formation en moyenne par an. L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité de devenir directeur financier, auditeur, ou responsable d'agence.

❖ TIGO Sénégal

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres ne sont pas valorisés par des prix de cession interne.

D'une manière générale les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Cependant c'est la hiérarchie qui assigne à chaque responsable ses objectifs. Les orientations stratégiques sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de plus 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année. La planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget imposé par la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense qui peut se présenter sous forme de bonus annuels en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord ne renferment que des indicateurs financiers et un rapport sur le contrôle budgétaire est établi chaque mois. Le contrôleur de gestion intervient également dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement à travers un aval.

Les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion sont : pratiquer plusieurs langues ; travailler avec les décalages horaires ; un système d'information contraignant ; une organisation avec des centres de services partagés. Les principales difficultés rencontrées sont : une organisation de l'entreprise qui ne facilite pas la tâche de la fonction ; un manque de ressources (humaines, temps, etc.).

L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité d'élargir ses responsabilités en tant que contrôleur de gestion ou de devenir directeur financier.

❖ TOTAL Sénégal

L'entreprise est segmentée en centres de responsabilité et les échanges entre centres ne sont pas valorisés par des prix de cession interne au sein de la structure. La fonction en charge du contrôle de gestion à plus de 20 ans.

Les orientations stratégiques sont définies et mises en œuvre à l'aide d'un dialogue instauré entre la direction générale et les différents responsables. Elles sont ensuite traduites à moyen terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de moins de 3 ans. Les perspectives de ces plans sont évaluées chaque année et la planification des actions est effectuée à l'aide de plans d'actions. L'allocation des ressources et l'identification des

objectifs assignés à chaque responsable, sont effectuées à travers une procédure de navette instituée entre les responsables et la direction. Des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable sont mis en place et il existe un système de sanction/récompense qui se présente sous forme de reclassement catégoriel, des primes et des bonus en cas d'atteinte des objectifs. Les tableaux de bord contiennent des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers. Un rapport sur le contrôle budgétaire est également établi mensuellement. La structure dispose d'un manuel de procédures en interne et le contrôleur de gestion intervient dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement.

Nous distinguons deux principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion. D'une part, on note des difficultés à travailler avec les décalages horaires. D'autre part, le système d'information est contraignant. En effet la remontée des informations n'est pas effectuée à temps. Cet état de fait est dû par exemple aux retards sur facturation (volume du chiffre d'affaires incomplet), aux retards dans la mise à jour des stocks et aux retards lors de la comptabilisation des frais fixes et frais variables.

Le personnel de la structure en charge du contrôle de gestion bénéficie de 30 (trente) jours de formation en moyenne par an. L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion au sein de l'entreprise se caractérise par la possibilité d'élargir ses responsabilités en tant que contrôleur de gestion, de devenir directeur financier, chef comptable ou auditeur.

La description des pratiques du contrôle de gestion peut être complétée par le tableau suivant :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 6 : Présentation des résultats

Entreprises	Rattachements hiérarchiques	Les principales activités	Outils utilisés	Effectifs	Tranches d'âge
ASECNA	Direction générale	1-conseiller la Direction générale	-benchmarking -plan stratégique -tableaux de bord -contrôle budgétaire bureautique -Méthode des coûts standards -plan d'action -plan opérationnel -reporting -outils -budget -Logiciels	65	Plus de 20 ans
BA	Direction générale	1-conseiller la Direction générale 2-conseiller les managers (gestion, exploitation...) 3-prévoir (budget, plans ...)	-benchmarking -contrôle budgétaire -plan opérationnel -tableaux de bord -Méthode ABC -outils bureautique -plan d'action -budget -plan stratégique -reporting - Logiciels	2	3 ans à 10 ans
BCEAO	Direction générale de l'Organisation et des Systèmes d'Information	1-action (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...) 2-clôturer et reporter (reporting,...) 3-analyser les coûts (comptabilité analytique)	-contrôle budgétaire -plan opérationnel -Logiciels -outils bureautique -budget -tableaux de bord -Méthodes ABC	Une dizaine au siège	10 à 20 ans
CDE	Direction générale	1-conseiller les managers (gestion, exploitation...) 2-prévoir (budget,...) 3-action (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...) 4-faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)	-contrôle budgétaire -tableaux de bord -outils bureautique -plan opérationnel -budget -méthode traditionnelle des coûts complets - Logiciels	15	Plus de 20 ans
GIM UEMOA	Direction financière	1-conseiller la Direction générale (stratégie...) 2-conseiller les managers (gestion, exploitation...) 3-prévoir (budget,...) 4-clôturer et reporter (reporting,...) 5-analyser les coûts (comptabilité	-contrôle budgétaire bureautique -plan opérationnel -tableaux de bord -budget -plan d'action -méthode traditionnelle des coûts -outils - logiciels	1	1 an à 3 ans

		analytique) 6-faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...) 7-communiquer et manager (réunions...)	complets			
GMD	Direction générale	1-prévoir (budget, plans opérationnels et stratégiques...) 2-clôturer et reporter (reporting,...) 3-analyser les coûts (comptabilité analytique) 4-faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)	-contrôle budgétaire -tableaux de bord -outils bureautique complets -budget	-méthode traditionnelle des coûts - logiciels	3	10 à 20 ans
SN-HLM	Direction générale	1-conseiller la Direction générale 2-conseiller les managers (gestion, exploitation...) -prévoir (budget, plans...) 3-action (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...)	-contrôle budgétaire -plan opérationnel -tableaux de bord -reporting -budget -plan stratégique	-plan d'action - logiciels -outils bureautique	5	Plus de 20 ans
IPD	-	-	-budget -plan opérationnel -reporting -outils bureautique	-plan d'action -tableaux de bord - logiciels	-	-
IRD	Direction générale	1-conseiller la Direction générale 2-prévoir (budget, plans...) 3-action (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...)	-contrôle budgétaire -plan opérationnel -tableaux de bord bureautique -budget -plan stratégique	-plan d'action - logiciels -outils	10	3 ans à 10 ans
SICAP	Direction du contrôle de gestion, de l'audit et de la	1-conseiller la Direction générale 2-conseiller les managers (gestion, exploitation...) 3-prévoir (budget, plans...) 4-action (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...) 5-clôturer et reporter (reporting,...)	-contrôle budgétaire -plan stratégique -tableaux de bord complets -budget -plan d'action	-méthode traditionnelle des coûts -outils bureautique - logiciels	2	Plus de 20 ans

	qualité	6-analyser les coûts (comptabilité analytique) 7-faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...) 8-communicer et manager (réunions...)				
SGBS	Direction financière	1-prévoir (budget, plans...) 2-clôturer et reporter (reporting,...) 3-faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)	-contrôle budgétaire -plan opérationnel -tableaux de bord - logiciels bureautique -plan stratégique	-budget -plan d'action -reporting -outils	2	-
TIGO Sénégal	Direction financière	1-conseiller la Direction générale 2-conseiller les managers (gestion, exploitation...) 3-prévoir (budget, plans...) 4-clôturer et reporter (reporting,...)	-contrôle budgétaire -plan opérationnel -tableaux de bord bureautique -budget -reporting	-plan d'action - logiciels -outils	3	1 an à 3 ans
TOTAL Sénégal	Direction financière	1-prévoir (budget, plans...) 2-clôturer et reporter (reporting...) 3-analyser les coûts (comptabilité analytique)	-contrôle budgétaire -plan opérationnel -tableaux de bord -Méthode ABC -outils bureautique	-budget -plan d'action -reporting - logiciels	2	Plus de 20 ans

Source : nous même

Nous avons effectué au cours des deux (2) chapitres précédents, une présentation des caractéristiques essentielles des entreprises de notre échantillon et une description des pratiques du contrôle de gestion au sein de ces dernières. Nous disposons donc des informations sur leurs activités, leurs missions, leurs objectifs et sur la structure du contrôle de gestion. A partir de cette base de données nous allons procéder à la présentation des résultats de manière structurée puis nous les analyserons.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Présentation des résultats et analyse des résultats

Au cours de ce chapitre les données seront présentées de manière synthétique. Une analyse sera ensuite effectuée enfin de dégager les forces et faiblesses des pratiques du contrôle de gestion de l'échantillon.

6.1. Présentation des résultats

D'une manière générale la grande majorité des entreprises de l'échantillon (62%) ont été créées depuis plus de 45 ans. La plus ancienne à 70 ans et la plus jeune structure a été créée en 2010 (3 ans). Toutes les entreprises ont un effectif supérieur à 50 salariés mais la tranche où l'on note le plus d'entreprise et celle de 100 à 200 salariés (38%). Le montant du capital moyen des entreprises est de 96 711 688 000 (quatre-vingt-seize milliards sept-cent-onze millions six-cent-quatre-vingt-huit-mille) FCFA avec un capital minimum de 19 000 000 (dix-neuf-millions) de FCFA et un capital maximum de 1016 000 000 000 (mille-seize-milliards) de FCFA. Le montant du chiffre d'affaires moyen est de 63 387 866 705 (soixante-trois milliards trois-cent-quatre-vingt-sept millions huit-cent-soixante-six-mille-sept-cent-cinq) FCFA avec un chiffre d'affaires minimum de 1 000 000 000 (un-milliard) FCFA et un chiffre d'affaires maximum de 366 790 800 342 (trois-cent-soixante-six milliards sept-cent-quatre-vingt-dix millions huit-cent-mille-trois-cent-quarante-deux) FCFA. La majorité des entreprises de l'échantillon sont des sociétés anonymes (54%), mais on note également d'autres types de structures tels que : établissement public international, fondation, groupement d'intérêt économique (GIE), etc.

69% des entreprises affirment être contrôlées par une société mère et seules 2 entreprises disposent de filiales.

6.1.1. Le processus de planification

Il existe, dans 85 % des cas, un dialogue entre les responsables et la hiérarchie sur la stratégie et les objectifs à long terme. Les orientations stratégiques qui vont découler de ce dialogue seront définies de manière claires, précises et elles seront situées dans un horizon temporel. Cependant c'est la direction générale qui assigne à chaque responsable des objectifs spécifiques, dans la majeure partie des entreprises (54% des cas).

La traduction des orientations stratégiques à moyen terme sera effectuée à l'aide de plans opérationnels dans 85% des entreprises et 73 % d'entre elles, les étalent sur un horizon inférieur ou égal à trois ans. Chaque année les perspectives de ces plans sont évaluées dans toutes ces entreprises.

Des plans d'action sont ensuite mis en œuvre dans 77% des entreprises et l'allocation des ressources est effectuée sous forme de budget négocié. La performance de chaque responsable est évaluée dans pratiquement toutes les structures (85%). Cependant uniquement 61% disposent d'un système de sanction/récompense.

6.1.2. Les outils du contrôle de gestion

L'outil qui est utilisé par toutes les entreprises de l'échantillon est le tableau de bord de gestion. Dans la plupart des entreprises (77%), il associe des indicateurs financiers et des indicateurs non financiers (indicateurs de gestion, indicateurs qualitatifs...). Le budget vient ensuite en deuxième position avec 93% des structures. Un rapport sur le contrôle budgétaire (analyse des écarts) est établi majoritairement (54% des entreprises) chaque mois mais également trimestriellement dans 38% des entreprises et annuellement dans 23% (cf. annexe 6).

Parmi les entreprises qui utilisent les outils d'analyse des coûts (61% de l'échantillon) la répartition s'effectue comme suit : 50% utilisent la méthode traditionnelle des coûts complets, 37% la méthode ABC (Activity Based Costing) et une structure, la méthode des coûts standards (cf. annexe 4).

Les entreprises s'appuient également sur des moyens supports. Ainsi 93 % utilisent des logiciels et des outils de bureautique (Excel, Word, Power Point ...).

Selon les répondants, les outils actuellement inutilisés qui pourraient les aider à mieux accomplir leurs missions, sont : le tableau de bord prospectif (dans 46% des cas) et le benchmarking (dans 38% des cas). Dans une moindre mesure nous avons, les outils d'analyses des coûts et la réingénierie.

6.1.3. La fonction de contrôle de gestion

La structure organisationnelle la plus utilisée est celle verticale par grandes fonctions (54%). Nous notons également 38% des entreprises qui utilisent une structure matricielle par grandes fonctions et par processus ou par projets. Uniquement une entreprise utilise une structure horizontale essentiellement par processus ou par projets.

La délégation de pouvoir est effectuée par une segmentation en centres de responsabilité dans toutes les entreprises (100%). Les échanges entre centres de responsabilité sont valorisés par des prix de cession interne que dans 38% des entreprises.

Le contrôle de gestion est perçu, par la majorité des répondants comme : « *une activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les évènements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens* ». La seconde définition qui compte le plus d'adhérents est la suivante : « *une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction* » (cf. annexe 07).

Les structures en charge du contrôle gestion existent, dans 64% des cas, depuis 10 ans ou plus mais elle a plus de 20 ans dans une seule entreprise. Dans la tranche restante (36 %), les fonctions ont donc moins de 10 ans et 18% d'entre elles ont moins de 3 ans. Leurs effectifs sont dans 67% des cas inférieurs ou égal à 5 personnes, compris entre 10 et 15 personnes dans 25% et supérieur à 15 personnes dans une seule structure.

La plupart des répondants (46 % des cas) ont déjà exercé une fonction dans le domaine financier (direction financière, comptable..). 31% ont toujours été dans le domaine du contrôle de gestion et 23 % dans un autre domaine (cf. annexe 8). L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion dans la plupart des entreprises est la possibilité de devenir

directeur financier (69% des entreprises) (cf. annexe 9). On note donc un certain attachement à la fonction financière.

Le rattachement hiérarchique de la fonction le plus fréquemment utilisé (dans 54% des cas) est le rattachement à la direction générale. Le rattachement à la direction financière est utilisé dans 33% des entreprises. Les principales activités des fonctions en charge du contrôle de gestion sont successivement : prévoir (budget, plans opérationnels ...) dans 77% des cas ; conseiller la direction générale (stratégie...) et clôturer et reporter (reporting, tableau de bord...) dans 54% des cas ; conseiller les managers (gestion, exploitation...), analyser les coûts (comptabilité analytique...) et faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...) dans 46% des cas. Elles sont donc très peu axées sur l'action (suivi des plans d'actions...), la communication et le management (cf. annexes 3 et annexe 10).

Dans presque toutes les structures (85%), il existe un manuel de procédures en interne mais le contrôleur de gestion n'intervient que dans 54% des cas, dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement.

Les 03 (trois) principales contraintes des fonctions sont : un système d'information non stabilisé ou contraignant dans (35% des cas) ; une culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle (17% des cas) ; travailler avec des décalages horaires (13%) (cf. annexe 11).

Des contraintes majeures précédemment citées, découlent la plupart des difficultés suivantes : des problèmes liés à la production et à l'accès à l'information dans 35% des cas ; un manque de ressources (humaines...) et une mauvaise organisation de l'entreprise (cloisonnement...) dans 23% des cas ; une stratégie d'entreprise qui n'est pas claire et/ou partagée dans 15% des cas (cf. annexe 12).

Selon les répondants les compétences les plus essentielles pour un contrôleur de gestion sont : maîtriser les systèmes d'information (21 %), savoir interagir avec les autres (21 %), connaître l'entreprise (21 %) et maîtriser les techniques de contrôle de gestion (21 %) (cf. annexe 13).

L'évolution des systèmes d'information, la volonté du management et la concurrence accrue sont, selon les répondants, les principaux facteurs qui auront le plus d'influence sur la transformation du contrôle de gestion. Face à ce changement de l'environnement, les priorités majeures des années à venir pour la fonction de contrôle de gestion, seraient : contribuer aux

décisions stratégiques ; produire de l'information encore plus pertinente pour mieux accompagner les décideurs ; optimiser la marge, maîtriser et réduire les coûts. Le contrôle de gestion deviendra donc plus stratégique et les contrôleurs de gestion essaieront de fournir des données plus pertinentes aux décideurs. La maîtrise et la réduction des coûts occuperont également une place importante dans l'avenir (cf. annexe 14).

Nous avons effectué au cours de ce chapitre, une description des caractéristiques essentielles des entreprises de notre échantillon et des pratiques du contrôle de gestion au sein de ces dernières. Nous disposons donc des informations sur leurs activités, leurs missions, leurs objectifs et sur la structure du contrôle de gestion. A partir de cette base de données nous allons procéder à la présentation des résultats de manière structurée et les analyser.

6.2. Analyse des résultats

Dans cette section, il s'agira d'analyser les résultats présentés précédemment afin de dégager les forces faiblesses en termes de pratiques de contrôle de gestion. L'analyse sera scindée par rubrique.

6.2.1. Analyse de la planification

La planification est un élément essentiel de pilotage, elle permet de se fixer des objectifs de performance et d'identifier les moyens pour les atteindre. Dans 85% des entreprises, la planification à long et moyen terme est assez bien élaborée. Il existe un dialogue entre les responsables et la hiérarchie sur la stratégie et les objectifs à long terme. Les orientations stratégiques sont traduites à moyen terme à l'aide de plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon inférieur ou égal à trois ans et chaque année les perspectives de ces plans sont évaluées dans toutes ces entreprises. La planification à court terme est effectuée également, par des plans d'actions et des budgets négociés. De même après évaluation de la performance de chaque responsable, l'atteinte ou non des objectifs est suivie de sanctions ou de récompenses dans la majeure partie des structures. Des efforts restent cependant à faire au niveau des objectifs spécifiques qui sont imposés par la direction générale dans la plupart des cas.

Les forces et faiblesses peuvent être récapitulées dans le tableau suivant :

Tableau 7 : Analyse de la planification

Élément d'analyse	Forces	Faiblesses	Risques associés
Processus de planification	- dialogue entre les responsables et la hiérarchie sur la stratégie et les objectifs à long terme	-objectifs spécifiques imposés par la direction à chaque responsable	-manque d'adhésion aux objectifs fixés
	- orientations stratégiques claires, précises et situées dans un horizon temporel - plans opérationnels sur un horizon inférieur ou égal à trois ans - perspectives des plans opérationnels sont évaluées chaque année -élaboration des prévisions budgétaires (budgets) -élaboration de plans d'actions -existence d'un système de sanction/récompense		-définition d'objectifs peu réalistes ou trop ambitieux

Source

:

Nous

même

6.2.2. Analyse des outils

Le tableau de bord est l'outil le plus utilisé par les structures. En effet pour s'assurer de la qualité de leurs décisions, les acteurs de l'entreprise doivent pouvoir surveiller et mesurer la performance de leur organisation. L'utilisation du tableau de bord s'avère donc essentielle pour le suivi de l'activité de l'entreprise. Cependant il doit contenir des indicateurs qui permettent d'apprécier tous les paramètres liés à la performance globale de l'organisation. Les indicateurs "traditionnels" (financiers), doivent être complétés avec des indicateurs non financiers qui dans certains cas, constituent des moyens plus adaptés pour évaluer la performance. Au niveau de notre échantillon, nous notons donc un point fort car, la plupart des entreprises utilisent ces 2 types d'indicateurs.

Le deuxième outil le plus utilisé est le budget. Le budget est la traduction exprimée en valeur monétaire des différentes hypothèses concernant l'environnement, l'activité, l'exploitation, les investissements, etc. Toutefois l'élaboration des prévisions devient peu pertinente si un contrôle régulier n'est pas effectué pour s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés. Les entreprises de l'échantillon effectuent majoritairement un contrôle budgétaire chaque mois ce qui constitue un délai raisonnable.

Dans la majeure partie des cas, les structures en charge du contrôle de gestion s'appuient également sur des logiciels, des applications et des outils de bureautique. Ces derniers permettent de gagner en temps et de mieux suivre l'activité. Cela constitue donc un point positif pour les structures en charge du contrôle de gestion.

Les faiblesses que nous pouvons noter, se situent essentiellement au niveau de l'inutilisation des nouveaux outils apparus dans l'univers du contrôle de gestion. Ces outils ont été élaborés pour la plupart à la suite des insuffisances recensées sur certains outils. Ainsi le tableau de bord prospectif, le benchmarking et la méthode ABC sont autant d'outils dont l'utilisation reste encore minoritaire par les entreprises.

Tableau 8 : Analyse des outils de contrôle de gestion

Elément d'analyse	Forces	Faiblesses	Risques associés
Outils du contrôle de gestion	- utilisation d'indicateurs non financiers dans les TDBG	-l'utilisation de la méthode ABC reste minoritaire	- non actualisation des modes de gestion
	-existence d'un contrôle sur les ressources (contrôle budgétaire)		-pilotage moins performant
	- rapport sur le contrôle budgétaire établi majoritairement chaque mois		-valorisation des coûts peu pertinente
	-utilisation d'outils supports (Logiciels, Excel...)	-le benchmarking n'est presque pas utilisé	-impossibilité de se comparer aux autres entreprises
	-utilisation de la comptabilité de gestion		-impossibilité d'identifier les meilleurs pratiques
			-inutilisation du BSC pourtant perçu par plusieurs répondants comme un outil d'amélioration du contrôle de gestion au sein de leurs structures
			-mauvaise appréciation de la performance de l'entreprise

Source : Nous même

6.2.3. Analyse de la fonction de contrôle de gestion

L'analyse de la fonction peut se présenter comme suit :

❖ Perception du contrôle de gestion

La conception du contrôle de gestion en tant que processus, développée depuis le début de cette étude, a été très peu citée. Après analyse, nous avons constaté d'une part, que dans les

entreprises où le contrôle de gestion est fortement associé à la comptabilité de gestion, les répondants ont tendance à le présenter comme une « *fonction chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat* ». En effet 71% des répondants qui ont présenté le contrôle de gestion comme tel, disposent effectivement d'une comptabilité de gestion en interne. D'autre part, dans les entreprises où le contrôle de gestion est défini comme une « *activité qui prévoit, met en place les moyens et contrôle* », les missions du contrôleur de gestion seront essentiellement : la gestion budgétaire, le suivi des réalisations et/ou le reporting. Le contrôle de gestion est donc identifié par rapport à la fonction ou aux activités menées par la fonction. Cette mauvaise perception du contrôle peut être à l'origine d'une contrainte la plus citée par les répondants : « *une culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle* ». Tous les acteurs ne se sentent donc pas concernés. Le contrôle de gestion doit pouvoir se détacher de cette étiquette « *activité/fonction* » et devenir un processus d'aide à la prise de décisions qui nécessite l'implication de tous dans l'entreprise, pour atteindre une meilleure efficacité.

❖ Environnement du contrôle de gestion

Pour faciliter le suivi de l'activité de chaque responsable, le contrôle de gestion décompose l'entreprise en centres de responsabilité. A cet effet, toutes les entreprises de l'échantillon sont découpées systématiquement en centres de responsabilité. Cela constitue un point fort car la décomposition en centres de responsabilité permet de scinder l'activité en sous-ensembles dotés d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis. Cependant seul 38% des entreprises valorisent les échanges entre ces centres de responsabilité par des prix de cession interne.

Le rattachement à la direction générale est le plus répandu au sein de notre échantillon. C'est le mode de rattachement le plus adapté pour une structure en charge du contrôle de gestion. Il offre au contrôleur de gestion une possibilité d'actions plus large et permet de développer les activités de conseil. Nous remarquons effectivement, que les activités de conseil sont effectuées en majorité (57%) par les fonctions rattachées à la direction générale. Quand la structure est rattachée à la direction financière (ou un autre type de rattachement) les activités que nous observons systématiquement sont : prévoir, clôturer et reporter. Malgré ce point positif, Les structures de l'échantillon peuvent améliorer leurs pratiques en matière de contrôle de gestion en mettant en place un meilleur environnement pour l'implémentation de

son processus. En effet l'utilisation des nouvelles formes organisationnelles (matricielles, par processus, etc.) reste encore minoritaire (46% des entreprises). Ces nouvelles structures permettent pourtant de gérer et de piloter de façon plus efficace la performance des entreprises.

Au regard de l'âge moyen des structures (40ans), les fonctions en charge du contrôle de gestion sont également plutôt jeunes, elles ont pratiquement toutes moins de 20 ans.

❖ Organisation de la fonction

Le manuel de procédures permet de décrire de manière ordonnée et formelle une série d'opérations et d'instructions de travail. Il constitue un référentiel d'information, de gestion, de formation, de contrôle, etc. Il est donc important au sein d'un service, d'une direction, etc. Dans presque toutes les structures de l'échantillon, il existe un manuel de procédures en interne et dans 54% des cas (la majorité), le contrôleur de gestion intervient également dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement. Cela constitue une bonne procédure de contrôle interne pour s'assurer de conformité des achats et investissements par rapport aux prévisions.

La plupart des structures en charge du contrôle de gestion estiment que leur principale contrainte est liée au système d'information (cf. figure 21). Après analyse, on constate, qu'il est impératif pour les contrôleurs de gestion de l'échantillon de pouvoir maîtriser leur système d'information. En effet la première compétence pour eux, c'est la maîtrise du système d'information (cf. figure 23). Les difficultés liées au système d'information peut expliquer également, que '*la mauvaise organisation de l'entreprise*' fasse partie des contraintes les plus citées (cf. figure 22).

❖ Compétences du contrôleur de gestion

La compétence la moins maîtrisée (16%) et la moins importante (17%) est '*la connaissance du secteur d'activité*' (cf. figure 23). Ceci peut expliquer en partie que le benchmarking ne soit presque pas utilisé comme outil de contrôle de gestion.

La maîtrise des techniques de contrôle de gestion fait partie des compétences les plus importantes (selon les répondants) mais pourtant elle est citée parmi les moins maîtrisées (cf. figure 23), là encore nous notons une difficulté au sein des fonctions en charge du contrôle de gestion. Quant aux jours de formation, uniquement 46% des structures en disposent dans l'année. La moyenne de ces jours de formation peut se présenter comme suit : 6 jours de formation de nature technique par an et 5 jours de formation de nature managériale par an. L'effectif des fonctions est également plutôt faible (58% ≤ à 3 personnes) et cela peut expliquer que le manque de ressources (humaines, temps,...), soit la deuxième difficulté la plus citée.

L'analyse de la fonction de contrôle de gestion peut être présentée dans le tableau suivant :

Tableau 9 : Analyse de la fonction de contrôle de gestion

Élément d'analyse	Forces	Faiblesses	Risques associés
La fonction de contrôle de gestion	- existence d'une structure distincte en charge du contrôle gestion dans la majeure partie des cas (direction, service...)	-mauvaise perception du contrôle de gestion	- utilisation peu efficace du contrôle de gestion
	-rattachement de la structure à la direction générale dans la plupart des entreprises	-culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle	-manque d'adhésion du personnel au processus de contrôle de gestion
	-activités de conseils assez développées	-effectif faible	-inefficacité des prestations de la fonction
	- existence d'un manuel de procédures en interne		-impossibilité d'effectuer correctement les missions
	-intervention du contrôleur de gestion dans les processus décisionnels d'achat et d'investissement dans la	-jeunesse des fonctions en charge du contrôle	- manque d'expérience en termes de pratiques du

plupart des entreprises -découpage systématique de l'entreprise en centres de responsabilité	de gestion	contrôle de gestion
	- un système d'information non stabilisé ou contraignant	-difficulté de produire l'information à temps
		-difficulté d'accès à l'information
	- mauvaise organisation de l'entreprise	-cloisonnements
		-perte de temps
	-techniques de contrôle de gestion moins maîtrisées par les contrôleurs de gestion	-chois de mauvais outils
		-inefficacité des prestations des contrôleurs de gestion
	-jours de formation presque inexistantes	-impossibilité d'améliorer les pratiques du contrôle de gestion
-impossibilité de pallier aux besoins en formation		
-utilisation des nouvelles formes organisationnelles peu répandue (par processus,	-non actualisation des modes de gestion	

		matricielle...)	-pilotage moins performant
		-échanges non valorisées par des PCI dans la majorité des entreprises	-impossibilité de rattacher à chaque responsable les conséquences réelles de sa gestion

Source : Nous même

A l'issue de cette analyse, on note une certaine homogénéisation des pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises de l'échantillon. Des points forts et des points faibles ont été relevés et nous allons donc dans un dernier chapitre, proposer des perspectives d'amélioration.

Chapitre 7 : Recommandations

Dans les chapitres précédents nous avons présenté puis analysé les pratiques du contrôle de gestion des entreprises de l'échantillon. Tout au long du chapitre suivant, des recommandations seront faites à partir des résultats recueillis. Ces recommandations s'adresseront principalement aux directions générales des entreprises et aux responsables du contrôle de gestion au sein des structures.

7.1. Mise en place des nouvelles structures organisationnelles

Au sein de notre échantillon nous constatons la présence de grandes entreprises (montant du capital, effectif, chiffre d'affaires, renommée, présence dans le domaine d'activité...) et l'atteinte des objectifs ambitieux qu'elles se sont fixées passe forcément par l'actualisation des modes de gestion. Il est indispensable pour ces entreprises de pouvoir se démarquer de la concurrence, faire face aux changements survenus dans leur environnement et intégrer les nouvelles exigences.

La structure hiérarchique par grande fonction est la plus répandue au sein des entreprises de notre échantillon. Cependant elle n'est pas forcément celle qui permet de gérer et de piloter de façon plus efficace la performance de l'entreprise. Il existe d'autres formes organisationnelles qui sont de plus en plus utilisées par les entreprises. En effet dans 46% des cas, les entreprises utilisent une structure matricielle ou une structure par processus. Toutefois cette pratique reste minoritaire au sein de l'échantillon.

Nous recommandons donc aux responsables des entreprises, de se lancer dans la mise en œuvre de ses nouvelles structures organisationnelles. Ces dernières sont lourdes dans leur conception mais permettront aux dirigeants de piloter leurs entreprises d'une manière différente à travers les processus transversaux. Cette démarche s'oppose à une organisation traditionnelle de l'entreprise et est favorable à l'implantation de nouvelles méthodes de gestion (ABC...). L'organisation par processus place véritablement le client au centre de

l'entreprise et permet ainsi d'identifier les éléments qui permettent d'agir sur la performance globale de l'entreprise de manière plus efficace. L'organisation par processus ou par projets peut ne pas se faire isolement et se placer dans une grille hiérarchique par grandes fonctions, dans le cadre d'une structure matricielle. Comme tout projet de grande envergure, le changement de la structure organisationnelle doit être le fruit d'une longue réflexion entre le top management, les organes de gouvernance, et des experts externes, si besoin. Un tel projet nécessite d'identifier avec précision les activités à mener et identifier les moyens nécessaires. Il doit également s'inscrire dans une stratégie globale de développement de l'entreprise (réduction de coût, fidélisation de la clientèle, modernisation des modes de gestion...).

7.2. Instauration d'un système de gestion PCI

69% des entreprises de l'échantillon affirment être contrôlées par une société mère, (2) deux entreprises disposent de filiales et plusieurs entreprises de l'échantillon disposent de succursales ou d'agences au Sénégal ou à l'extérieure. La pratique des prix de cessions internes (PCI) s'avère donc essentielle au sein de ces entreprises. Cependant la valorisation des échanges par des PCI reste encore minoritaire. Les PCI naissent généralement de la conjonction de deux phénomènes : d'une part, un certain niveau d'intégration verticale et d'autre part, un souci de décentralisation, qui poussent les entreprises à créer des centres de responsabilité. Un système de valorisation des transactions internes dans une entreprise ou un groupe, cherche à déterminer les performances individuelles de chaque centre de responsabilité. Il est possible de distinguer (04) quatre principaux acteurs dans un système de PCI : l'organisation dans son tout, les unités internes de l'organisation ayant des produits à vendre à l'interne, les unités internes qui désirent acheter des produits d'une autre unité et les acheteurs externes. Nous suggérons donc aux directions générales de mettre en place un système de gestion des PCI. Elles peuvent fixer un PCI par rapport à l'une des méthodes suivantes:

- ✓ sur la base des prix du marché des prestations ou des produits échangés ;
- ✓ sur la base d'un prix négocié entre les établissements ou centres de responsabilité ;
- ✓ sur la base d'un coût standard complet auquel viendra s'ajouter une marge bénéficiaire déterminée ;
- ✓ sur un coût standard (coût variable ou coût marginal standard) majoré d'une marge bénéficiaire ;

Il existe d'autres logiques pour la détermination d'un PCI. Toutefois la solution retenue devra être fonction de l'objet de la prestation interne et de ce que la direction générale attend de son système de gestion des PCI.

7.3. Fixation des objectifs spécifiques

Même s'il existe un dialogue entre les responsables et la hiérarchie sur la stratégie et les objectifs à long terme, dans la plupart, des entreprises, c'est la direction qui assigne à chaque responsable ses objectifs spécifiques. Cette pratique répandue au sein de notre échantillon peut être remise en cause. Elle n'implique pas suffisamment les collaborateurs qui, n'ayant pas eu leur mot à dire, peuvent ne pas se sentir responsables de la concrétisation de ces objectifs. C'est pourquoi, nous recommandons aux directions générales, l'instauration d'une procédure de navette instituée entre les responsables et la hiérarchie pour la détermination des objectifs spécifiques. Cela permettra d'identifier des objectifs plus réalistes, plus accessibles et de développer un fort sentiment d'adhésion de la part des responsables. Les objectifs spécifiques ainsi définis vont constituer une sorte de contrat entre la direction et les différents responsables. Ils reflèteront mieux la réalité du terrain car elles sont insufflées puis négociées par les principaux intéressés.

7.4. Mise en place des nouveaux outils de contrôle de gestion

En comptabilité de gestion, la méthode ABC aide à pallier aux faiblesses des méthodes traditionnelles en permettant le calcul d'un prix de revient plus fiable et plus approprié au nouveau contexte de production et de commercialisation. La mise en place de l'ABC répond à la perte d'homogénéité des centres d'analyse en se focalisant sur les différentes activités élémentaires, au lieu de prendre appui sur des centres de responsabilité. L'une des priorités majeures de la fonction en charge du contrôle de gestion sera, selon les répondants, optimiser la marge, maîtriser et réduire les coûts. L'ABC permet de répondre de la manière la plus efficace à cette mission. Elle sous-tend une nouvelle conception de la création de valeur au sein de l'entreprise et se place dans une logique de gestion des coûts et non de répartition des charges. Nous suggérons donc aux contrôleurs de gestion la mise en place de cette méthode pour mener à bien leurs nouvelles missions et faire face à la concurrence. L'ABC est une

méthode d'affectation des charges, sur la base des activités avant de répartir celles-ci sur les produits ou les prestations, permettant ainsi une affectation plus directe des coûts.

Le benchmarking et le BSC sont les outils actuellement inutilisés qui, selon les répondants, leurs permettraient de mieux accomplir leurs missions. En effet les systèmes traditionnels de gestion sont souvent trop concentrés sur l'intérieur de l'entreprise et pas assez ouverts sur l'extérieur. Ils ne permettent pas d'avoir une vision du fonctionnement des entreprises qui ont adopté de nouvelles formes de pratiques. Le benchmarking consiste à évaluer les produits, les services et méthodes par rapport à ceux des concurrents ou des entreprises reconnues comme leaders ou chefs de file. Ainsi ce processus continu, permettra entre autres de déterminer un coût cible, d'identifier les prix de vente concurrentiels, les meilleures pratiques de gestion... Il existe plusieurs types de benchmarking : le benchmarking interne à l'intérieur d'une même entreprise, d'un même groupe... ; le benchmarking externe, qui est une comparaison avec les autres entreprises du secteur, de même taille, etc. Mais quel que soit le type de benchmarking utilisé, il doit se faire en collaboration, sous forme de partenariat entre deux ou plusieurs entités pour un meilleur déploiement. Nous suggérons donc aux contrôleurs de gestion désirant se lancer dans un système de benchmarking, de s'approcher des entreprises qui souhaitent également adopter cette démarche. Ces dernières peuvent être une société du groupe, un partenaire de l'entreprise, une entreprise concurrente, etc. La présente étude peut constituer une première base de données dans ce sens où plusieurs contrôleurs de gestion souhaitent adopter cet outil. Les informations à partager, ainsi que les modes de collecte d'informations pourront être convenues d'un commun accord.

Le BSC permet de traduire la mission, les objectifs et les stratégies de l'entreprise en un ensemble d'indicateurs de performance. Il se compose de 4 axes : financier, clients, processus internes et apprentissage organisationnel. Les objectifs, stratégies et les indicateurs y sont classés. Le BSC est un tableau de bord équilibré. Nous suggérons donc aux contrôleurs de gestion désirant se lancer dans la mise en œuvre de cet outil, d'identifier les indicateurs qui permettront de vérifier que l'organisation est sur la bonne trajectoire, sur la base des 4 axes du BSC. Ces indicateurs sont déterminés après la définition des orientations stratégiques. Les indicateurs doivent être ensuite assemblés en identifiant des relations de cause à effet entre eux. On aboutira ainsi à une synthèse graphique de l'ensemble, la carte stratégique.

7.5. Le contrôle de gestion en tant que processus

Pour la plupart des répondants, le contrôle de gestion est identifié par rapport à la fonction ou aux activités menées par la fonction. Le contrôle de gestion est un processus mis en œuvre par la direction pour s'assurer d'une mobilisation efficace et efficiente des ressources en vue d'atteindre des objectifs fixés. Il est donc composé d'une multiplicité d'acteurs et sa réussite dépend donc de la contribution de chacun. Tous les acteurs jouent un rôle à différents niveaux du processus. Le contrôleur de gestion ou la fonction chargée du contrôle de gestion anime seulement le système de contrôle de gestion. Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires. Nous recommandons donc aux contrôleurs de gestion de se détacher de cette conception du contrôle de gestion. Cette nouvelle vision du contrôle de gestion en tant que processus, va permettre d'impliquer encore plus les responsables et les inscrire dans une démarche personnelle de contrôle. Ils chercheront à mettre en œuvre des actions concrètes permettant d'agir sur la performance globale de l'organisation. Le contrôle de gestion deviendra dès lors « l'affaire de tous ». Il ne sera plus uniquement assimilé à un outil (comptabilité analytique, budget...) mais à un processus qui utilise des outils et des activités enfin d'atteindre une finalité ultime (l'efficacité et l'efficience) propre à tous les acteurs de l'entreprise. Cela permettra ainsi d'apporter une réponse à l'une des contraintes les plus citées par les répondants : une culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle.

7.6. Maitrise du système d'information

La principale contrainte des fonctions en charge du contrôle de gestion est liée au système d'information ce qui entraîne des difficultés de production et d'accès à l'information. Le système d'information de gestion a une place décisive dans le processus de contrôle de gestion. L'information et les indicateurs produits doivent permettre d'informer le responsable sur la situation de son activité et lui faciliter la prise de décision. Ces derniers doivent donc être lisibles, fiables, compréhensibles, acceptés, exhaustifs et produits à temps. Les contraintes liées à un système d'information contraignant ou non stabilisé peuvent se comprendre dans la mesure où une mauvaise organisation de l'entreprise et un manque de ressources (humaines, temps,...) font partie des difficultés les plus rencontrées par les entreprises. L'effectif des fonctions est plutôt faible (58% ≤ à 3 personnes). Nous suggérons

donc, dans un premier temps, aux responsables des départements de contrôle de gestion de faire part de leur problème à la direction générale. Ainsi premièrement une réingénierie organisationnelle devra être entreprise. Cela permettra de réorganiser les processus, les méthodes de travail et le système d'information existant dans son ensemble afin de le rendre plus efficient. Et d'autre part les effectifs des structures en charge du contrôle de gestion devront être augmentés pour mener à bien leurs missions et produire l'information à temps.

7.7. Besoins en formation

L'un des constats au sein des entreprises est l'inexistence dans la majeure partie des cas, de formation pour la structure en charge du contrôle. Pourtant elle s'avère encore plus important pour ces fonctions, si l'on sait que la maîtrise des techniques de contrôle de gestion est citée parmi les plus importantes par les répondants mais figure parmi les moins maîtrisées. On note également la jeunesse des services de contrôle de gestion. Il est donc nécessaire pour ces fonctions de développer leurs compétences et de pouvoir suivre les évolutions d'emplois afin d'assurer une meilleure prestation de leurs agents. Cela peut se faire grâce à une formation de ces derniers. C'est pourquoi, nous suggérons aux responsables des structures en charge du contrôle de gestion de faire part de leurs besoins en formation à la direction générale, pour que celles-ci puissent être prises en compte lors de l'élaboration des prévisions.

Sachant qu'aucune pratique en matière de contrôle de gestion n'est parfaite, nous avons dans un premier temps, identifié les faiblesses au sein des entreprises de l'échantillon, puis proposé des recommandations. La mise en œuvre de ces dernières permettra aux entreprises de perfectionner leurs pratiques en matière de contrôle de gestion et ainsi améliorer l'efficacité et l'efficience de toute l'organisation.

Conclusion deuxième partie

Cette deuxième partie de notre étude était consacrée à nos travaux sur le terrain. Nous avons donc dans un premier temps, procédé à la description des pratiques de contrôle. A ce sujet on constate, malgré des domaines d'activités différents, une certaine homogénéité des pratiques en matière de contrôle de gestion. Dans un second temps nous avons procédé à une analyse qui a permis de faire ressortir des forces et faiblesses. En définitive nous avons proposé des perspectives d'amélioration afin d'actualiser les pratiques et de répondre aux faiblesses notées.

Conclusion générale

CESAG
BIBLIOTHEQUE



Conclusion générale

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage de l'entreprise. Le déploiement de son processus permet tout d'abord d'optimiser la mise en œuvre de la stratégie et de vérifier l'adéquation entre les moyens déployés et les objectifs poursuivis en matière de performance. Ensuite il permet un suivi des réalisations en vue d'entreprendre des actions correctives. Le contrôleur de gestion devient dès lors un véritable co-pilote et produit les informations nécessaires à la prise de décision. Cependant plusieurs facteurs peuvent avoir une influence sur le contrôle de gestion : la taille de l'entreprise, le secteur d'activité, le pays d'implantation des entreprises, le domaine d'activité... Egalement pour que le contrôle de gestion puisse être réellement utile pour les entreprises, il doit être correctement mis en œuvre au sein de ces dernières. Ainsi il était intéressant d'étudier les pratiques du contrôle de gestion au sein d'un échantillon d'entreprises afin d'identifier les outils utilisés, les méthodes utilisées et les manières de faire. Notre choix s'est donc porté sur 13 (treize) entreprises présentes au Sénégal. Ces dernières font partie des pionnières dans le domaine ciblé ou des plus connues.

Quel que soit le domaine d'activité ou la forme de l'entreprise, on a constaté une certaine homogénéité des pratiques. Les procédures, les outils, les structures organisationnelles et les méthodes utilisés sont pratiquement les mêmes partout. Il n'existe pas de divergences majeures. Toutefois l'utilisation des nouvelles méthodes ou nouveaux modes de gestion, reste minoritaire. Certains nouveaux outils sont utilisés dans quelques entreprises et d'autres ne sont utilisés dans aucune structure.

Les travaux de notre étude nous ont donc permis de définir une typologie en matière de pratique de contrôle de gestion au sein des entreprises au Sénégal.

En termes de profil des répondants, on constate une certaine diversité. Mais la majorité des contrôleurs de gestion ont exercé des fonctions financières et ils souhaitent rester dans cette filière financière en tant que directeur financier ou élargir leurs responsabilités en tant que contrôleur de gestion.

Les principales activités du contrôle de gestion sont les prévisions (budget...), le conseil à la direction générale (stratégie...), clôturer et reporter (reporting, tableau de bord...).

Pour exercer ses activités le contrôleur de gestion semble assez bien outillé. La plupart des structures en charge du contrôle de gestion utilise un logiciel et/ou des outils de bureautiques (Excel...). Les structures disposent également en majorité d'un manuel de procédures en interne. Parmi les outils actuellement inutilisés mais qui pourraient aider la fonction en charge du contrôle de gestion à améliorer ses missions, les répondants ont cité dans la plupart des cas : le tableau de bord prospectif et le benchmarking.

Les systèmes d'information non stabilisés ou contraignants et une culture d'entreprise peu sensible à la démarche de contrôle sont les principales contraintes des fonctions. Un manque de ressources et une mauvaise organisation de l'entreprise ne leur facilitent pas non plus la tâche.

La deuxième compétence essentielle pour un contrôleur de gestion concerne, selon les répondants, le « savoir interagir avec les autres », même si l'aspect communication ne fait pas partie des principales activités citées, ni de leurs principales contraintes ou difficultés.

La première compétence concerne la maîtrise des systèmes d'information pour mieux accompagner les évolutions dans l'environnement des entreprises. En effet selon les répondants les évolutions des missions du contrôleur de gestion devraient les conduire vers une contribution aux décisions stratégiques et à la production d'information encore plus pertinente pour les décideurs. Ces évolutions seront en partie dépendantes de l'évolution des systèmes d'information, de la volonté du management et de la concurrence accrue.

Il est important de rappeler qu'il ne s'agissait point dans notre étude de prétendre identifier des pratiques universelles valables pour l'ensemble des entreprises présentes au Sénégal. Il est question ici, de faire ressortir quelques éléments de similitude ou de différence et d'analyser les pratiques de contrôle de gestion à travers l'étude d'un échantillon d'entreprises présentes au Sénégal mais choisies dans différents domaines d'activité.

Cette étude propose les bases pour de potentiels travaux sur un échantillon plus large ou sur d'autres types d'entreprises.

ANNEXES

CESAG BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Les qualités du contrôleur de gestion

Les qualités techniques du contrôleur de gestion	
7 Vertus cardinales	7 Péchés capitaux
Rigoureux, méthodique, organisé	Se lancer dans l'action sans avoir pris le temps nécessaire à une bonne structuration de sa démarche.
Fiable, clair	Préférer la précision (pinailleur) consommateur de couts et de délais à la fiabilité. Être flou avec ses clients et ses fournisseurs internes.
Cohérence	Ne pas avoir en permanence le souci de la cohérence des systèmes de gestion avec l'organisation et la stratégie
Circulation de l'information	Ne pas assurer une bonne fluidité des informations à diffuser ; Ne pas veiller à la confidentialité des informations sensibles.
Maitrise des délais	Ne pas respecter les délais (l'information sert à prendre une décision. Elle n'a pas de valeur si elle arrive trop tard).
Maitrise des outils	Ne pas suffisamment connaitre ses outils et leurs limites.
Synthèse, sélectionner l'information	Se noyer sous l'information et être incapable d'en extraire la substantifique moelle.

Les qualités humaines du contrôleur de gestion	
7 Vertus cardinales	7 Péchés capitaux
Morales	
Honnêteté intellectuelle Objectivité et indépendance Humilité Autorité de compétences, professionnalisme	Être complaisant à l'égard de la hiérarchie Afficher une satisfaction de soi
Communicantes	
Aisance dans le dialogue et la négociation Diplomatie et persuasion Animation et formation Charisme et consensualité	Penser que seule l'information prime et que la présentation est superflue Penser que communiquer, former, informer sont des pertes de temps
Mentales	
Curiosité et ouverture Regard critique Créativité et invention	Se contenter d'impression et non de faits Manquer de bon sens Sacrifier à la routine et aux différences connues

	Ne pas se remettre en cause régulièrement
Collectives	
Ecoute des autres Accompagnement du changement Implication et engagement dans les projets	Indépendant par rapport aux groupes d'influence Oui, autonome dans son action bien sûr, mais un seul crédo : tout pour le collectif, l'entreprise
Sociales	
Hélicoptère view, adaptation Gestion des conflits Assertivité	Ne pas prendre en compte son interlocuteur Ne pas prendre du recul par rapport à l'événement, au contexte Laisser prise au stress
Entrepreneuriales	
Décision, esprit d'entreprise, intra-preneur Approche terrain Vision stratégique	Ne pas prendre de risque, attendre un complément d'information Ne pas savoir travailler avec des ordres de grandeur

Source : BOUIN & al. (2009 : 332)

Annexe 2 : Questionnaire de l'étude

Présentation de l'enquête

Actuellement en deuxième année d'un master professionnel en audit et contrôle de gestion au Centre Africain d'études Supérieures en Gestion (CESAG) de Dakar, nous souhaitons à travers cette enquête donner une vision des pratiques du contrôle de gestion au Sénégal.

Notre étude portée sur un échantillon de 20 entreprises dont la vôtre, nous permettra de répondre aux questions suivantes :

- Comment le contrôle de gestion est-il perçu par les entreprises au Sénégal ?
- Quelles places et quels rôles ces entreprises donnent-elles au contrôle de gestion ?
- Quels sont les différents outils, procédures et méthodes du contrôle de gestion utilisés ?
- Existe-t-il des profils de comportement concernant les pratiques du contrôle de gestion au Sénégal ?
- Quelles sont les perspectives d'avenir de la fonction de contrôleur de gestion ?

Le questionnaire s'adresse à des personnes exerçant des fonctions de contrôle de gestion. C'est-à-dire en charge de la mise sous contrôle de l'activité, de l'analyse à la planification et à la gestion de la performance.

Modalités de réponse

Pour vous éviter tous désagréments nous nous chargerons-nous même de la collecte des questionnaires remplis directement au niveau de votre entreprise (au point de dépôt). Toutefois vous pouvez envoyer vos réponses par boîte postale ou par courrier électronique (voir coordonnées) en précisant le numéro de la question et la lettre correspondante à votre réponse.

Vu les contraintes de temps qui nous sont assignées dans la rédaction de notre mémoire, nous vous saurions gré de bien vouloir nous répondre dans les plus brefs délais selon votre disponibilité.

Nous nous tenons également à votre disposition pour tous éventuels entretiens, éclaircissements ou renseignements complémentaires.

Nous vous remercions d'avance d'avoir contribué à la richesse des résultats de cette enquête en donnant votre temps et votre opinion.

Thème 1 : Connaissance générale de l'entreprise**1- Quel est le statut juridique de votre entreprise**

- a- SARL
- b- SARL (unipersonnelle)
- c- SA
- d- SA (unipersonnelle)
- e- SNC
- f- SCS (société en commandite simple)
- g- GIE
- h- Autres à préciser.....

2- Quel est le montant du capital de votre entreprise ?

.....

3- Quelle est la propriété du capital ?

- a- 100% privé national
- b- 100% privé étranger
- c- 100% Etat
- d- privé national et privé étranger
- e- privé national, privé étranger et Etat
- f- privé national et Etat
- g- privé étranger et Etat

4- Votre entreprise est-elle cotée ?

- a- oui
- b- non

5- Quel est le principal domaine d'activité de votre entreprise ? :

.....

6- Quel est le chiffre d'affaires (en moyenne) de votre entreprise ? (veuillez préciser la monnaie) :

.....

7- Quelle est l'année de création de votre entreprise ? :

.....

8- Quel est l'effectif de votre entreprise ? :

- a- Moins de 10
- b- 10 à 50
- c- 50 à 100
- d- 100 à 200
- e- 200 à 500
- f- 500 à 1000
- g- plus de 1000

9- Quels sont les missions, les objectifs et la vision de votre entreprise ? (vous pouvez joindre en guise de complément à cette question, une brochure, une plaquette, indiquer un site web...)

a- missions :.....
.....
.....
.....
.....

b- objectifs :.....
.....
.....
.....
.....
.....

c- vision :.....
.....
.....
.....
.....

Thème 2 : Présence géographique

10- Votre entité est-elle contrôlée par une société mère ?

- a- non
- b- oui

veuillez indiquer la raison sociale et le pays.....

11- Votre entité a-t-elle des filiales ? :

- a- non
- b- oui

indiquez leur nombre.....
 indiquez le nombre de régions dans lesquelles elles sont présentes.....
 indiquez le nombre de pays dans lesquels elles sont présentes.....

12- Votre entité a-t-elle des succursales (ou agences) ? :

- a- non
- b- oui

indiquez leur nombre.....
 indiquez le nombre de régions dans lesquelles elles sont présentes.....
 indiquez le nombre de pays dans lesquels elles sont présentes.....

Thème 3 : Environnement du contrôle de gestion

13- Quelle est la structure organisationnelle de votre entreprise ? :

- a- structure verticale (par grandes fonctions)
- b- structure horizontale (par processus ou par projets)
- c- structure matricielle (verticale et horizontale)

NB : Veuillez joindre si possible l'organigramme de l'entreprise.

14- Comment est segmentée l'entreprise ?

- a- structure hiérarchique en centre de responsabilité
- b- structure en projet
- c- structure en processus
- d- autres précisez.....
.....

15- Existe-il entre les niveaux hiérarchiques (Direction générale et les responsables) un dialogue sur la stratégie d'entreprise et les objectifs à long et moyen terme ? :

- a- oui
- b- non

16- Les orientations stratégiques (plan stratégique, objectifs stratégiques) définies sont-elles claires, précises et situées dans le temps?

- a- oui
- b- non

17- Les orientations stratégiques sont-elles traduites à court terme par des plans opérationnels ? :

- a- oui
- b- non

18- Ces plans opérationnels s'étalent sur un horizon :

- a- de moins de 3 ans
- b- de 3 ans
- c- de plus de 3 ans
- d- ne sont pas situés dans le temps

19- Les perspectives des plans opérationnels sont évaluées :

- a- chaque année
- b- tous les 2 ans
- c- tous les 3 ans
- d- autre précisez.....
- e- ne sont pas évaluées

20- Comment les objectifs spécifiques pour chaque responsable (centre de responsabilité, processus...) sont-ils définis? :

- a- la hiérarchie assigne à chaque centre de responsabilité ses objectifs
- b- une procédure de navette est instituée entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs (objectifs négociés sous forme de contrat)
- c- autres précisez.....
- d- aucun objectif n'est assigné

21- Ces objectifs spécifiques sont-ils situés dans le temps ? :

- a- oui
- b- non

22- Comment est mise en œuvre la planification des actions pour parvenir à ces objectifs ?

- a- élaboration de plans d'action
- b- autres précisez.....
- c- aucune planification d'actions n'est faite

23- L'allocation des ressources s'effectue sous forme de :

- a- budget imposé (la hiérarchie impose à chaque centre de responsabilité des moyens)
- b- budget négocié (le budget est établi par une procédure de navette instituée entre les responsables et la hiérarchie)
- c- autres précisez.....
- d- aucune prévision n'est élaborée

24- Existe-t-il des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque responsable (ou centre de responsabilité) ?

- a- oui
- b- non

25- Existe-t-il un système de sanction/récompense en cas d'atteinte ou non des objectifs ?

- a- oui
précisez les formes de sanctions ou récompenses
-
-
-
-
-
- b- non

26- Les échanges (biens ou services) entre deux entités de l'entreprise (centres de responsabilité) sont-ils valorisés par des prix de cession interne ?

- a- oui
comment sont-ils déterminés (exemple : prix du marché.....)
-
-
-
- b- non

Thème 4 : La fonction de contrôle de gestion**27- Selon vous qu'est-ce que le contrôle de gestion ? :**

- a- Ce que fait le contrôleur de gestion.
- b- Un processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés.
- c- Une activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en mettant en place les moyens, en comparant les performances et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.
- d- Une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction.
- e- Un système aménagé de manière à engendrer une surveillance et une mise sous tension continue des responsables et opérationnels.

28- Quelle est votre fonction actuelle ? :

.....

29- Décrivez votre précédent poste parmi les réponses proposées :

- a- contrôleur de gestion
- b- fonction dans le domaine financier (direction financière, comptable,...)
- c- autre fonction support (RH, informatique, marketing, audit.....)
- d- opérationnel (production, vente....)
- e- consultant
- f- vous n'avez occupé aucun autre poste avant
- g- autres à préciser.....

30- Depuis combien de temps existe-t-il une structure bien distincte en charge du contrôle de gestion dans l'entreprise ? :

- a- moins d'un 1 an
- b- 1 an à 3 ans
- c- de 3 ans à 10 ans
- d- de 10 à 20 ans
- e- plus de 20 ans
- f- depuis la création de l'entreprise

31- Quel est l'effectif total de la structure en charge du contrôle de gestion dans votre entreprise ?

.....

32- Disposez-vous d'un manuel de procédures en interne ?

- a- oui
- b- non

33- Quel est le rattachement hiérarchique de la structure ?

- a- à la direction générale
 - b- à la direction financière
 - c- autres à préciser.....
-

34- Quelles sont les 3 principales activités que vous exercez dans votre fonction de contrôle de gestion, parmi les 8 propositions ci-dessous ? :

- a- conseiller la Direction générale (stratégie...)
indiquez votre rôle.....
-
-
-
-
-
- b- conseiller les managers (gestion, exploitation...)
indiquez votre rôle.....
-
-
-
-
-
- c- prévoir (budget, plans opérationnels et stratégiques...)
indiquez votre rôle.....
-
-
-
-
- d- agir (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ...)
indiquez votre rôle.....
-
-

-
.....
.....
- e- clôturer et reporter (reporting, tableau de bord...)
indiquez votre rôle.....
.....
.....
.....
.....
- f- analyser les coûts (comptabilité analytique)
indiquez votre rôle.....
.....
.....
.....
.....
- g- faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus...)
indiquez votre rôle.....
.....
.....
.....
.....
- h- communiquer et manager (réunions...)
indiquez votre rôle.....
.....
.....
.....
.....

35- Citer les outils que vous utilisez :

- a- méthode des coûts complets, méthode des coûts standards, méthode ABC.....)
- b- réingénierie
- c- autres précisez.....

36- Les tableaux de bord de l'entreprise ne renferment que des indicateurs financiers ? :

- a- oui
- b- non
- c- autres précisez.....

.....

37- Le rapport sur le contrôle budgétaire (analyse des écarts) est établi :

- a- mensuellement
- b- trimestriellement
- c- annuellement
- d- autres précisez.....
- e- aucun rapport n'est établi

38- Selon vous, quels sont les outils actuellement inutilisés qui pourraient vous aider à mieux accomplir votre mission ?

.....

39- Intervenez-vous dans le processus décisionnel de l'entreprise (cachet, aval, signature ...) ? :

- a- achat
- b- investissement
- c- autres précisez.....
-
-
-
-

40- Quelles sont les méthodes d'analyse des coûts que vous utilisez ? :

- a- méthode des coûts complets
- b- méthode des coûts variables
- c- méthode des coûts spécifiques
- d- méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes
- e- méthode des coûts standards
- f- méthode ABM /ABC (Activity Based Costing)
- g- méthode UVA
- h- autres à préciser.....
-
-

41- Citer les moyens de support que vous utilisez :

- a- logiciels
précisez lesquels.....
- b- outil de bureautique (Excel, Word, Power Point)
- c- mobiliers
- d- fournitures de bureaux
- e- ordinateurs
précisez le nombre.....
- f- autres

42- Quelles sont les principales contraintes de la fonction de contrôle de gestion dans votre entreprise ? :

- a- pratiquer plusieurs langues
- b- gestion des prix de cessions internes
- c- travail avec les décalages horaires
- d- organisation en réseau, décentralisée avec éloignement géographique
- e- organisation avec des centres de services partagés
- f- système d'information contraignant
- g- système d'information non stabilisé
- h- culture d'entreprise (peu sensible à la démarche de contrôle...)
- i- barrières culturelles
- j- autres à préciser.....
-
-
-
-
-
-
-
-

43- Choisissez les principales difficultés que vous rencontrez dans votre fonction de contrôle de gestion, parmi les propositions ci-dessous :

- a- la stratégie de l'entreprise ne vous semble pas claire et partagée
- b- votre positionnement et rattachement vous posent des problèmes de pouvoir et de légitimité
- c- l'organisation de la société ne vous facilite pas la tâche (cloisonnement, réseau...)
- d- vous avez du mal à avoir l'accès à l'information (problèmes liés aux systèmes d'information...)

- e- vous avez des difficultés à produire l'information (trop d'informations demandées, tâches manuelles, lourdeurs des processus...)
- f- vous manquez de ressources (humaines, temps, systèmes d'information insuffisants...)
- g- vous n'arrivez pas à bien gérer les différences interculturelles
- h- vos collaborateurs ont une mauvaise compréhension du contrôle de gestion (ils ne se sentent pas concernés par le processus de contrôle de gestion, vous êtes mal perçu ...)
- i- vous n'êtes pas un expert de la communication interpersonnelle
- j- vous manquez de formation
- k- autres précisez.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Thème 5 : Les compétences en contrôle de gestion

44- Indiquez votre degré de maîtrise devant chacune des techniques ci-dessous (très peu maîtrisée 1, maîtrisée 2, très bien maîtrisée 3) :

- a- élaboration des prévisions : budgets, plans stratégiques et opérationnels...
- b- permettre le suivi et le pilotage : élaboration des tableaux de bord, reporting, contrôle budgétaire...
- c- analyse : suivi des coûts et des marges, étude de tarification (coûts complets, coût cible, coût partiels, coût standards, méthode ABC....)
- d- benchmarking
- e- suivi des processus de l'entreprise
- a- réingénierie des processus

45- Indiquez le niveau d'importance de chacune de ces techniques de contrôle de gestion (peu importante 1, importante 2, très importante 3) :

- a- élaboration des prévisions : budgets, plans stratégiques et opérationnels...
- b- permettre le suivi et le pilotage : élaboration des tableaux de bord, reporting, contrôle budgétaire...
- c- analyse : suivi des coûts et des marges, étude de tarification (coûts complets, coût cible, coût partiels, coût standards, méthode ABC....)
- d- benchmarking
- e- suivi des processus de l'entreprise
- b- réingénierie des processus

46- Indiquez votre degré de maîtrise de chacune des compétences ci-dessous : (très peu maîtrisée 1, maîtrisée 2, très bien maîtrisée 3)

- a- savoir interagir avec les autres (manager, communiquer...)
- b- connaissance de l'entreprise
- c- maîtrise des systèmes d'information
- d- connaissance du secteur d'activité (concurrence, évolution...)
- e- maîtrise des techniques de contrôle de gestion (outils, méthodes...)

47- Indiquez le niveau d'importance de chacune des compétences ci-dessous : (peu importante 1, importante 2, très importante 3)

- a- savoir interagir avec les autres (manager, communiquer...)
- b- connaissance de l'entreprise
- c- maîtrise des systèmes d'information
- d- connaissance du secteur d'activité (concurrence, évolution...)
- e- maîtrise des techniques de contrôle de gestion (outils, méthodes...)

48- Citer le nombre de jours de formation (en moyenne) par an dont vous disposez :

- a- nombre de jours de formation de nature technique (en moyenne) par an
.....
- b- nombre de jours de formation de nature managériale (en moyenne) par an
.....
- c- vous ne disposez pas de jours de formation

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Thème 6 : Evolution de la fonction

49- Choisissez les 3 priorités majeures des années à venir pour la fonction contrôle de gestion (selon vous) parmi les propositions ci-dessous :

- a- contribuer aux décisions stratégiques
- b- évaluer la performance
- c- prévoir les résultats futurs
- d- produire de l'information encore plus pertinente pour mieux accompagner les décideurs
- e- optimiser la marge, maîtriser et réduire les coûts
- f- diffuser la culture de gestion
- g- suivre l'avancement des plans d'action
- h- autres précisez.....
.....
.....

50- Choisissez 3 principaux facteurs qui auront, selon vous, le plus d'influence sur l'évolution de votre fonction :

- a- évolution et la complexité des systèmes d'information
- b- les croissances externes, fusions acquisitions
- c- développement à l'international
- d- exigence des actionnaires
- e- concurrence accrue
- f- évolution du modèle économique (évolutions technologiques, stratégiques...)
- g- volonté du management
- h- autres précisez.....
.....
.....

51- Indiquer, parmi les propositions ci-dessous, les possibilités d'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion dans votre entreprise :

- a- contrôleur de gestion à responsabilité plus large ou différente
- b- Directeur financier
- c- autres postes de responsable précisez lesquels.....
- d- comptable
- e- autres postes de manager opérationnel précisez lesquels.....
- f- ne sait pas

52- Evaluer, parmi les propositions ci-dessous, la fréquence d'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion dans votre entreprise (peu fréquent 1, fréquent 2, très fréquent 3) :

- a- contrôleur de gestion à responsabilité plus large ou différente
- b- Directeur financier
- c- autres postes de responsable
- d- comptable
- e- autres postes de manager opérationnel
- f- ne sait pas

53- Indiquer, parmi les propositions ci-dessous, l'évolution que vous souhaitez dans votre prochain poste :

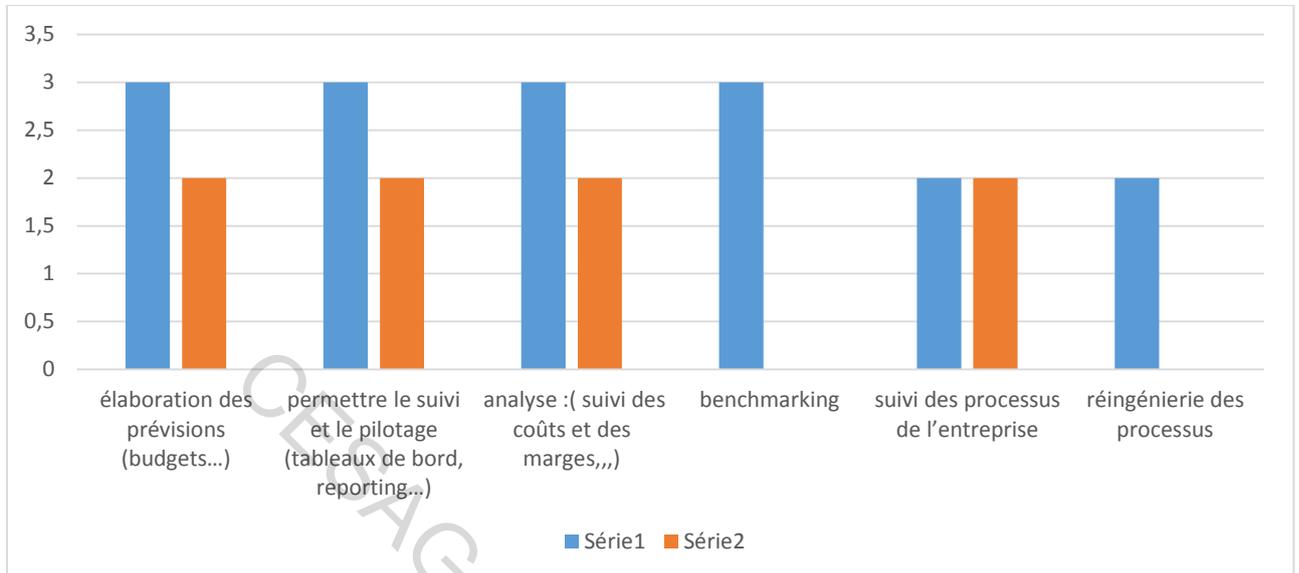
- a- contrôleur de gestion à responsabilité plus large ou différente
- b- Directeur financier
- c- autres postes de responsable
précisez lequel.....
- d- comptable
- e- autres postes de manager opérationnel
précisez lequel.....
- f- autres précisez.....

54- Voulez-vous recevoir les résultats de cette étude ?

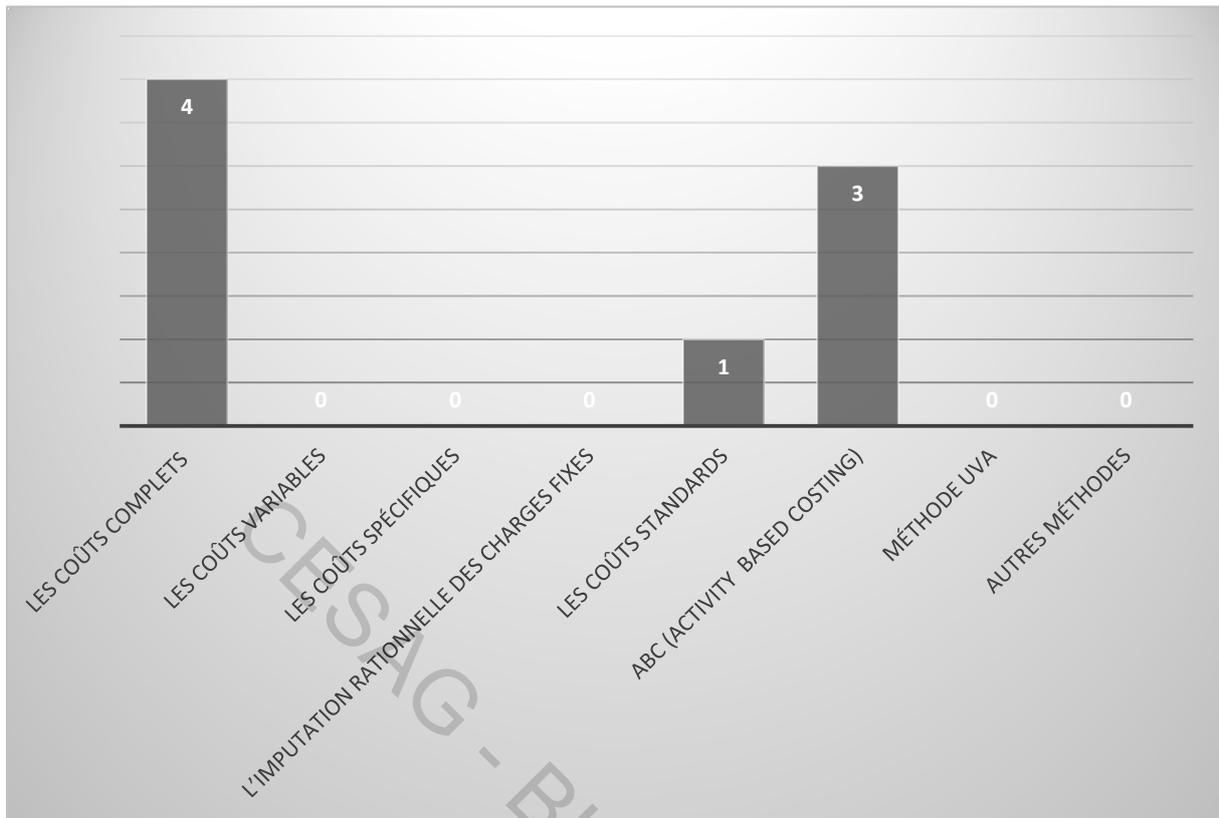
- a- Oui
indiquez votre adresse mail.....
- b- non

Annexe 3 : Les techniques de contrôle de gestion

En **série 1**, nous avons le niveau d'importance des différentes techniques de contrôle de gestion et en **série 2**, le degré de maîtrise de chacune de ces techniques par les répondants.

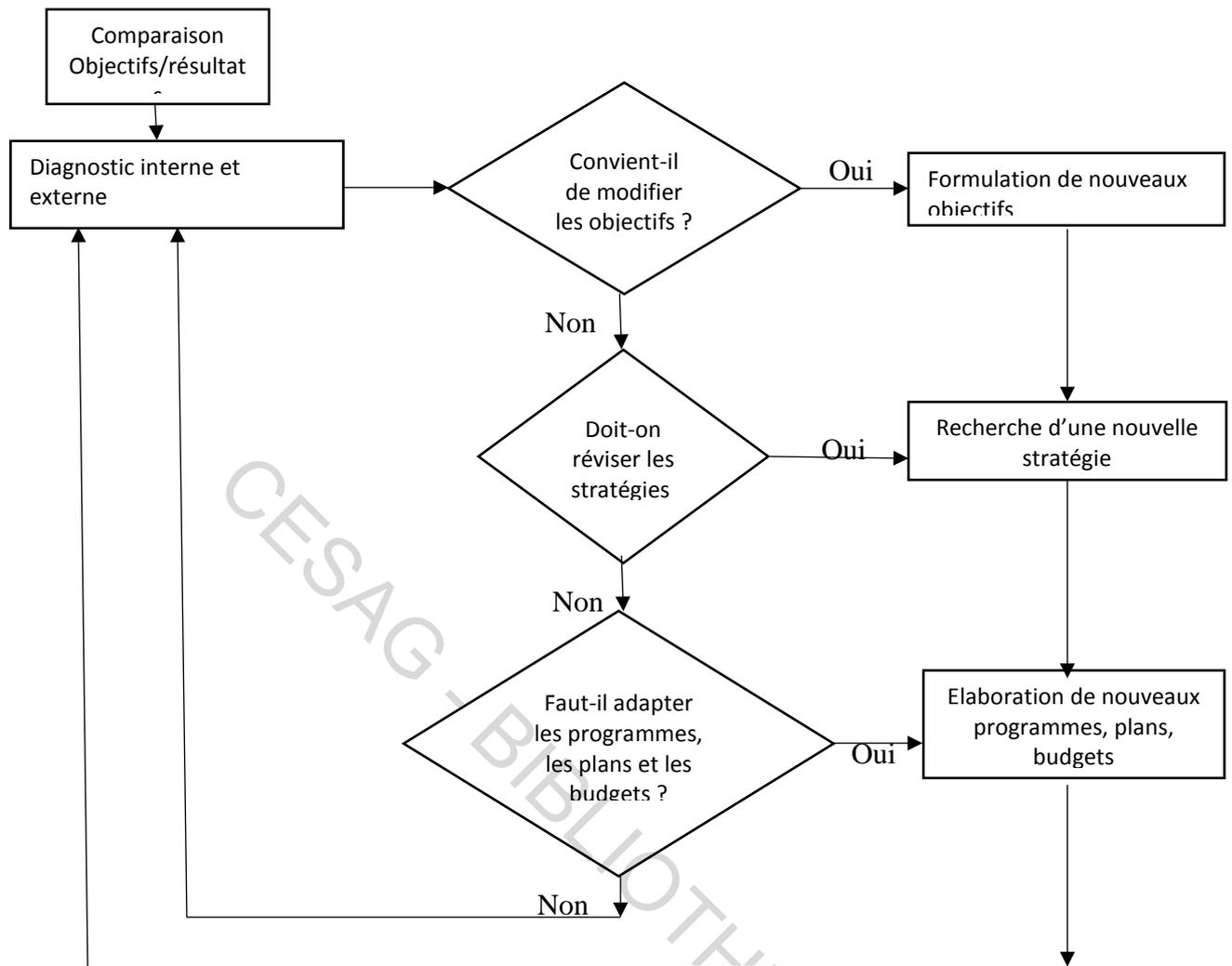


Annexes 4 : Les méthodes d'analyse des coûts



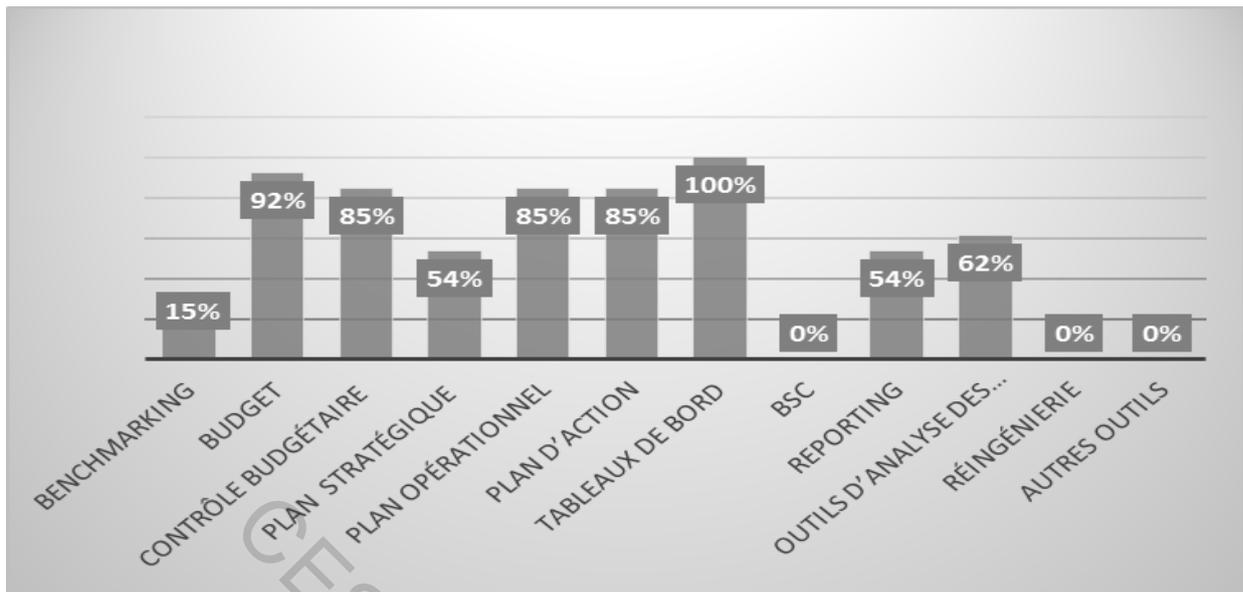
Source : Nous même

Annexe 5 : Le contrôle stratégique

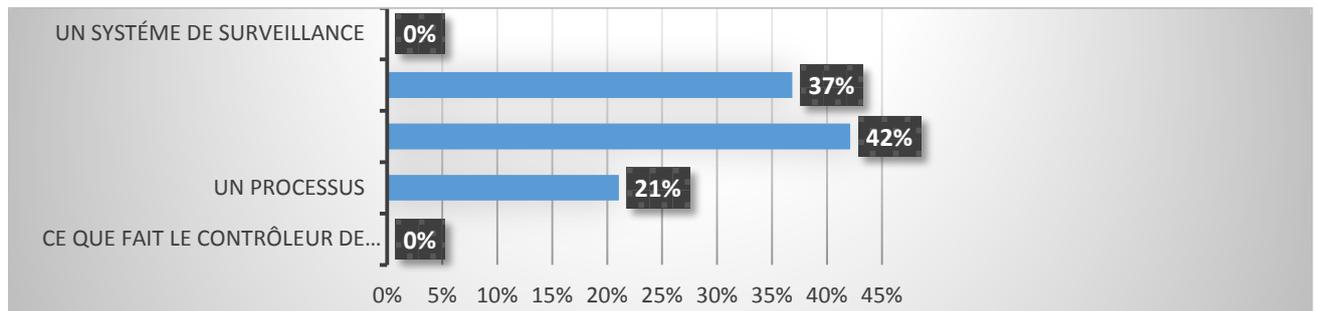


Source : HELFER & al. 2010: 25.

Annexe 6 : Les outils du contrôle de gestion

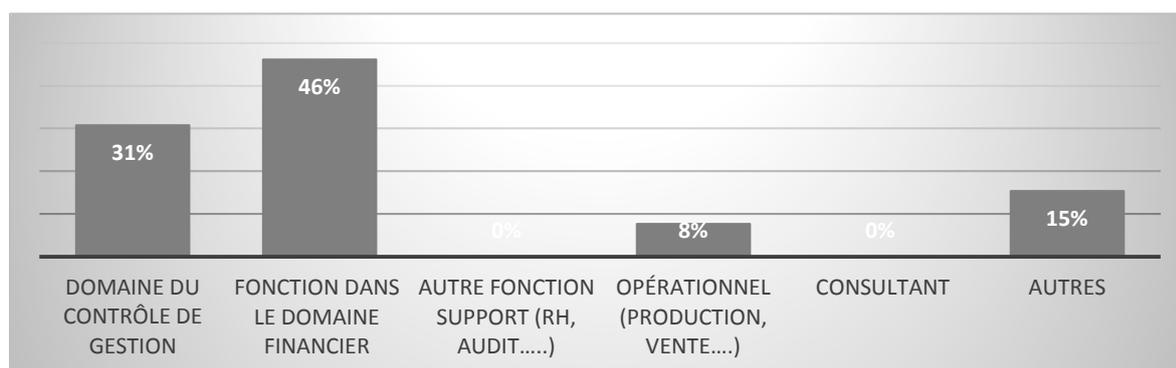


Source : Nous même

Annexe 7 : Perception du contrôle de gestion

Source : nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 8 : Antécédents des contrôleurs des répondants

Source : Nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 9 : Evolution de carrière pour un contrôleur de gestion

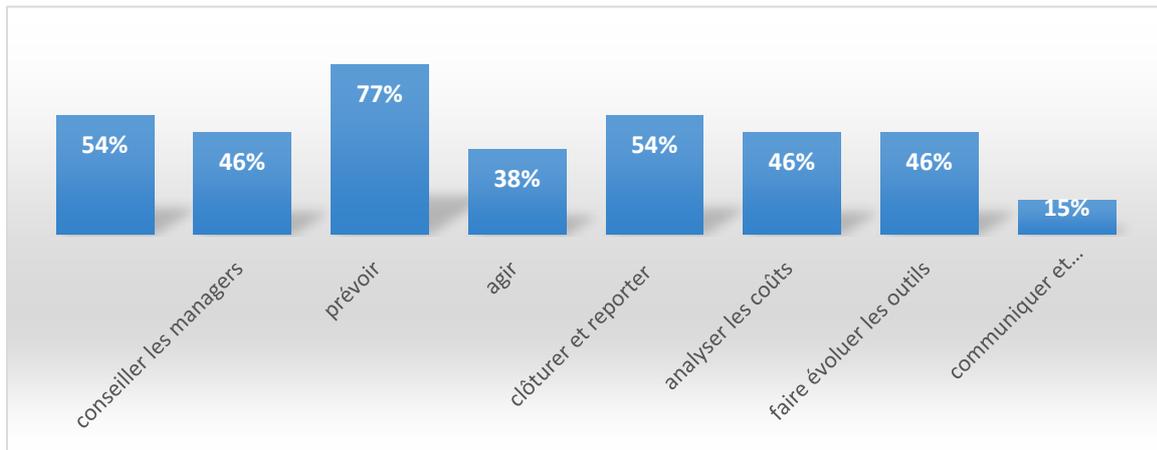


Série 1 : possibilités d'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion dans les entreprises

Série 2 : fréquences d'évolution pour chaque poste

Source : Nous même

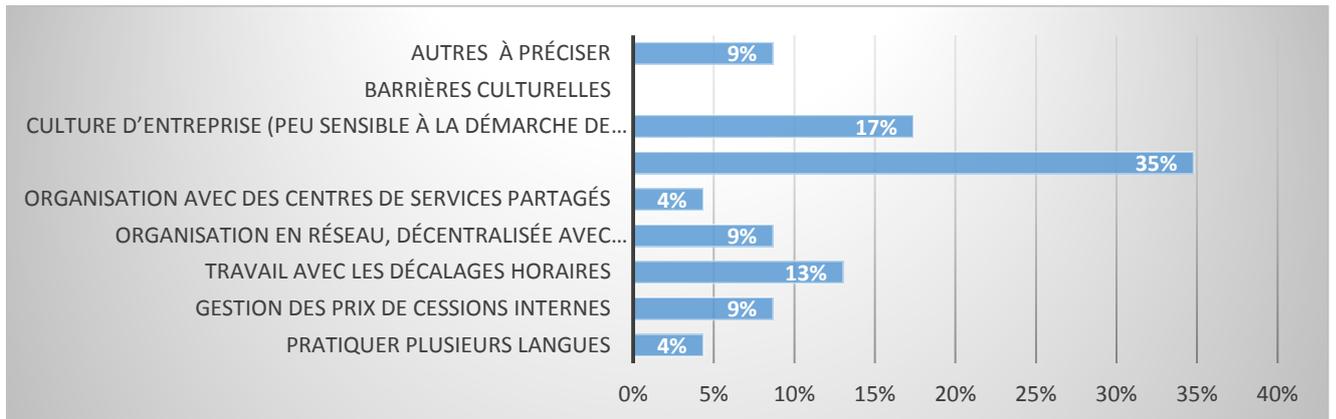
Annexe 10 : Activités des contrôleurs de gestion



Source : Nous Même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

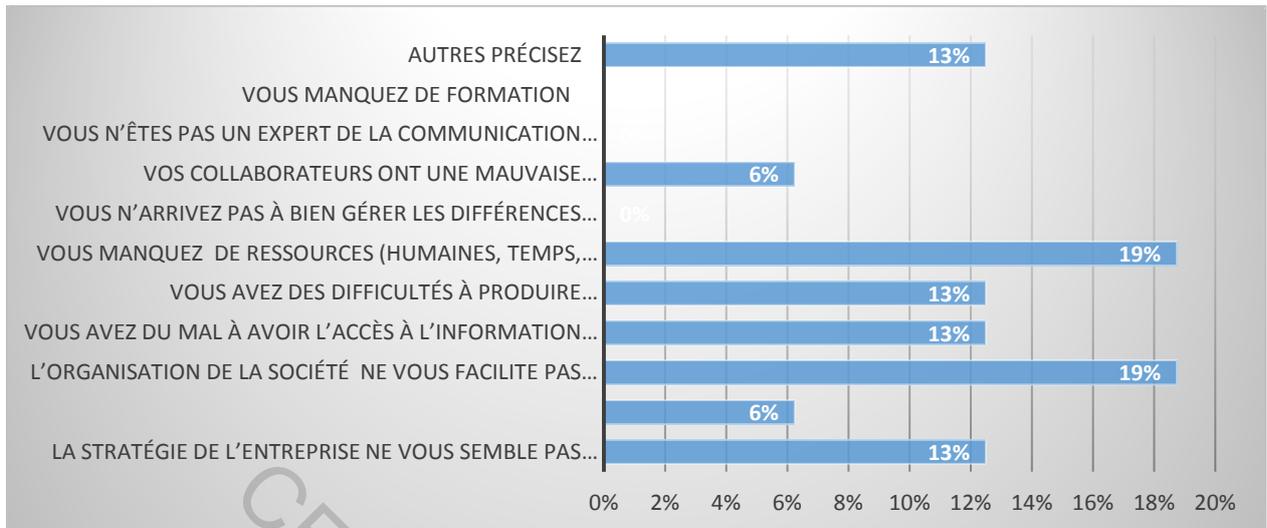
Annexe 11: Contraintes des fonctions en charge du contrôle de gestion



Source : Nous même

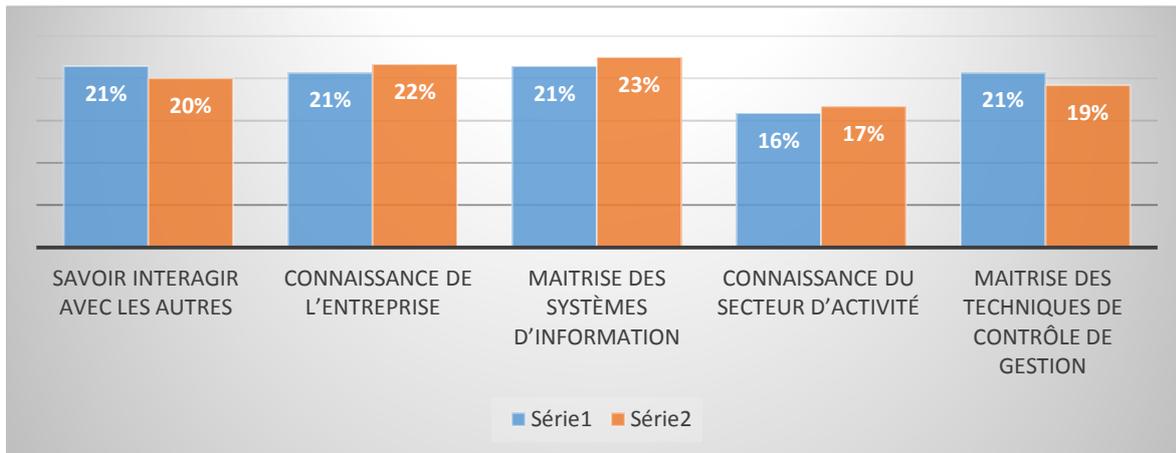
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 12 : Difficultés des fonctions en charge du contrôle de gestion



Source : Nous même

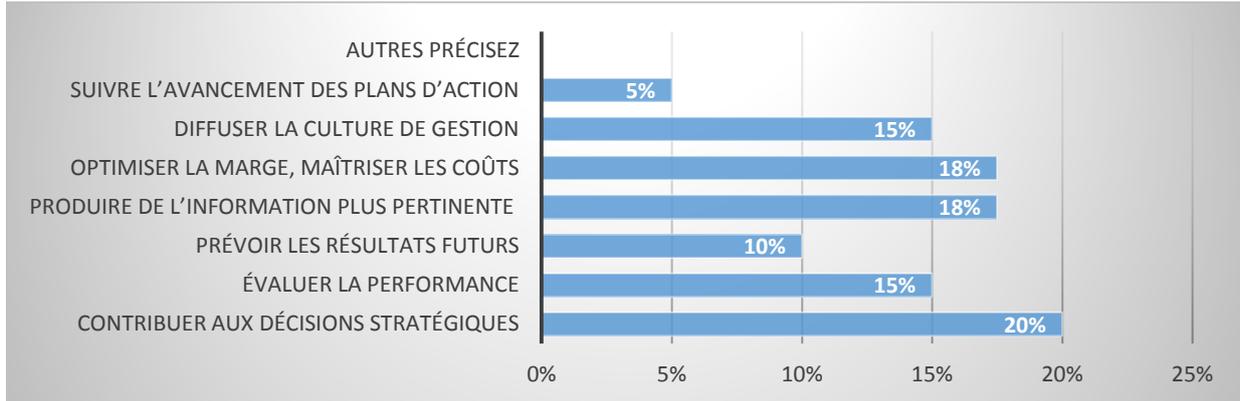
Annexe 13 : Compétences du contrôleur de gestion



Série 1 : le niveau d'importance de chacune des compétences

Série 2 : le degré de maîtrise de chacune des compétences

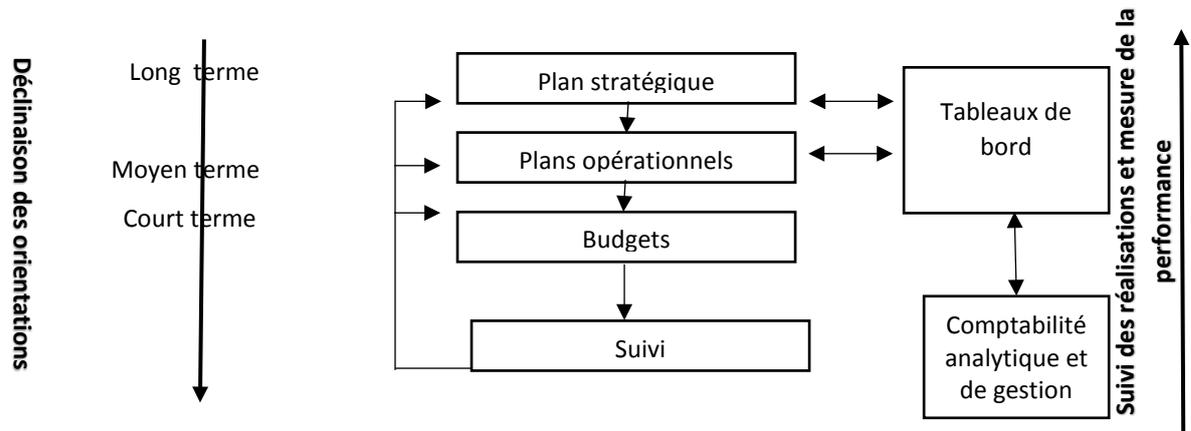
Source : Nous même

Annexe 14 : Nouvelles activités de la fonction de contrôle de gestion

Source : Nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 15 : Outils de planification du contrôle de gestion



Source : DEMEESTERE & al. (2004 : 96).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

CESAG BIBLIOTHEQUE



1. AÏM Roger (2004), *100 questions pour comprendre et agir, indicateurs et tableaux de bord*, 1e édition, AFNOR, Paris, 133 pages.
2. ALAZARD Claude, SÉPARI Sabine (2010), *Contrôle de gestion manuel et applications*, DCG 11, 2e édition, DUNOD, Paris, 735 pages.
3. ARNAUD Hervé, GARMILIS Ali, VIGNON Véronique (2001), *Le contrôle de gestion en action*, 2e édition, EDITIONS LIAISONS, Paris, 303 pages.
4. BERLAND Nicolas (2009), *Mesurer et piloter la performance*, www.management.free.fr, e-book, 188 pages.
5. BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla, NAULLEAU Gérard, GIRAUD Françoise, LERVILLE ANGER Vincent (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4e édition, MONTCHRESTIEN, Paris, 553 pages.
6. BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2009), *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 3e édition, DUNOD, Paris, 345 pages.
7. BOUQUIN Henri (2008), *Le contrôle de gestion*, 8e édition, Presses Universitaires Françaises, Paris, 527 pages.
8. BURLAUD Alain, J.SIMON Claude (2006), *Le contrôle de gestion*, nouvelle édition, LA DECOUVERTE, Paris, 121 pages
9. DEMEESTERE René, LORINO Philippe, MOTTIS Nicolas (2004), *Contrôle de gestion et pilotage*, 2e édition, DUNOD, Paris, 310 pages.
10. DUBRULLE Louis, JOURDAIN Didier (2003), *Comptabilité analytique de gestion*, 4e édition, DUNOD, Paris, 482 pages.
11. FERNANDEZ Alain (2008), *Les nouveaux tableaux de bord des managers, le projet décisionnel dans sa totalité*, 4e édition, EYROLLES, Editions d'organisation, Paris, 502 pages.
12. FIORE Claude (2005), *Pilotage de l'offre de valeur, tableaux de bord, budgets et indicateurs*, 1e édition, PERSON EDUCATION, Paris, 295 pages.
13. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7e édition, ECONOMICA, Paris, 719 pages.
14. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent (2005), *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, 2e édition, GUALINO, Paris, 421 pages.
15. GOUJET Christian, RAULET Christian, RAULET Christiane (2007), *Comptabilité de gestion*, 7e édition, DUNOD, Paris, 489 pages.

16. GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT François (2008), *l'essentiel du contrôle de gestion*, 3e édition, GUALINO, Paris, 133 pages.
17. GUEDJ Norbert et collaborateurs (1998), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2e édition, Editions d'organisation, Paris, 710 pages.
18. HELFER Jean-Pierre, KALIKA Michel, ORSONI Jacques (2010), *Management, stratégie et organisation*, 8e édition, VUIBERT, Paris, 486 pages.
19. HONORAT Philippe (2009), *Le budget facile pour les managers, démarche, indicateurs, tableaux de bord*, 2e édition, EYROLES, Editions d'organisation, Paris, 227 pages.
20. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George, (adaptation française, LANGLOIS George) (2003), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 2e édition, PEARSON EDUCATION, Paris, 419.
21. IRIBARNE (2009), *Les tableaux de bord de la performance, les concevoir et les aligner sur les facteurs clés de succès, les déployer en actions prioritaires*, 3e édition, DUNOD, Paris, 279 pages.
22. KAPLAN Robert S, NORTON David P (2003), *Le tableau de bord prospectif*, Nouvelle présentation, Editions d'organisation, Paris, 311 pages.
23. LAROUSE (2011), *Dictionnaire de poche*, éditions LAROUSE, Paris, 1033 pages.
24. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLE Andreu (2008), *Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques*, 3e édition, DUNOD, Paris, 304 pages.
25. LORINO Philippe (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, 1e édition, DUNOD, Paris, 211 pages.
26. MALO Jean-Louis, MATHE Jean Charles (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2e édition, Editions d'organisation, Paris, 309 pages.
27. MENDOZA Carla, DELMOND Marie Hélène, GIRAUD Françoise, LÖNING Hélène (2002), *Tableaux de bord et balanced scorecards*, 1e édition, GROUPE REVUE FIDUCIAIRE, Paris, 248 pages.
28. MYKITA Patrick, TUSZYNSKI Jack (2002), *Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, les éditions FOUCHER, Paris, 287 pages.
29. PIGE Benoît, LARDY Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, 1e édition, Editions EMS Management & société, Paris, 234 pages.
30. RENARD Jacques, NUSSBAUMER Sophie (2011), *Audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration*, éditions d'organisation, Eyrolles, Paris, 232 pages.

31. ROUACH Michel, NAULLEAU Gérard (2011), *Contrôle de gestion bancaire et direction financière*, 5e édition, REVUE BANQUE, Paris, 403 pages.
32. SELMER Caroline (2003), *Construire et défendre son budget, outils, méthodes et comportements*, 1e édition, DUNOD, Paris, 235 pages.
33. TREILLE Jean Michel (2004), *Le pilotage opérationnel de l'entreprise, comment déployer la stratégie sur le terrain*, Editions d'organisation, Paris, 257 pages.
34. UEMOA (1996), *Système Comptable Ouest Africain, plan comptable général des entreprises*, édition Foucher, Paris, 831 pages.
35. VOYER Pierre (1999), *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2e édition, PRESSES DE L'UNIVERSITÉ DU QUÉBEC, Québec, 446 pages.

CESAG - BIBLIOTHEQUE