



CESAG Centre Africain d'Etudes 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

**EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE
DE GESTION DE LA SOCIETE NIGERIENNE
DES TELECOMMUNICATIONS**

Présenté par :

Mlle Ramatoulaye HAMADOU HASSANE

Dirigé par :

M. Alpha SY

Enseignant associé au CESAG

Directeur audit interne-Banque Atlantique SN

Avril 2013

DEDICACES

Je dédie ce travail à :

- mes parents qui, de par leurs conseils et bénédictions, m'ont permis de surmonter les obstacles ;
- mes sœurs, pour leur soutien.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

J'adresse mes sincères remerciements :

- à mon directeur de mémoire Monsieur Alpha SY, pour sa disponibilité et ses conseils accordés pour la rédaction de ce mémoire;
- au corps professoral du CESAG et plus particulièrement à Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance ;
- à Monsieur Hugues Oscar LOKOSSOU pour sa disponibilité et son encadrement ;
- au Directeur Général de la Société Nigérienne des télécommunications (SONITEL) et l'ensemble de ses collaborateurs ;
- à Monsieur Jean Gabriel NADEMBEGA pour ses conseils et le temps qu'il m'a accordés pour la réalisation de ce mémoire ;
- enfin à tous ceux dont le nom n'est pas cité, qu'ils trouvent en ce travail l'expression de ma gratitude.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC	: Activity Based Costing
ARM	: Autorité de Régulation Multisectorielle
CG	: Contrôle de Gestion
DA	: Demande d'Achat
DAF	: Directeur Administratif et Financier
DCG	: Direction du Contrôle de Gestion
EPIC	: Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial
PME	: Petite et Moyenne Entreprise
SI	: Système d'Information
SONITEL	: Société Nigérienne des Télécommunications
TB	: Tableau de Bord

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Répartition du capital de la SONITEL	50
Tableau 2: Synthèse de la procédure d'élaboration du budget	69
Tableau 3: Evolution des résultats nets	77
Tableau 4: Tableau du chiffre d'affaires par produit	79
Tableau 5: Evolution du taux de charge	81

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure 1: Contrôle de gestion rattaché directement à la direction générale	17
Figure 2: Contrôle de gestion et comptabilité générale dépendent d'une direction fonctionnelle	18
Figure 3: Les composantes de la performance	34
Figure 4: Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord.....	38
Figure 5: Modèle d'analyse	45
Figure 6: Répartition du capital de la SONITEL	51
Figure 7: Répartition du personnel de la SONITEL	53
Figure 8: Organigramme de la direction du contrôle de gestion.....	60
Figure 9: Evolution des résultats nets de 2008 à 2011	77
Figure 10: Répartition par produits	80
Figure 11: Evolution du taux de charge	81

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX	iv
LISTE DES FIGURES	v
TABLE DES MATIERES	vi
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	6
Chapitre 1 : Le concept du contrôle de gestion	8
1.1 Le contrôle de gestion	8
1.1.1 Définition.....	8
1.1.2 Objectifs du contrôle de gestion	9
1.2 Métier du contrôleur de gestion	10
1.3 Missions et attributions du contrôleur de gestion.....	11
1.3.1 Missions du contrôleur de gestion	11
1.3.2 Attributions du contrôleur de gestion	12
1.4 Les facteurs de contingence	13
1.4.1 Le contrôle de gestion et les différents niveaux de décision	13
1.4.1.1 Les décisions stratégiques	13
1.4.1.2 Les décisions de gestion.....	13
1.4.1.3 Les décisions opérationnelles	14
1.4.2 Le nouveau profil du contrôleur de gestion.....	14
1.4.3 Organisation du service contrôle de gestion.....	16
1.4.3.1 Position hiérarchique du contrôle de gestion	17
1.4.3.2 Position fonctionnelle du contrôle de gestion	18
Conclusion.....	19
Chapitre 2 : Les composantes du contrôle de gestion	20
2.1 La planification	20
2.1.1 La planification stratégique	20
2.1.2 La planification structurelle	21
2.1.3 La planification opérationnelle	21

2.2 Le système budgétaire	22
2.2.1 Le budget	22
2.2.2 Les principes du système budgétaire	23
2.2.3 Les étapes du processus budgétaire	24
2.2.4 La gestion budgétaire.....	25
2.2.4.1 L'élaboration du budget	25
2.2.4.2 Le contrôle budgétaire	28
2.2.4.3 Les méthodes budgétaires	28
2.3 La comptabilité de gestion	29
2.3.1 Les objectifs de la comptabilité de gestion	29
2.3.2 La comptabilité analytique traditionnelle	29
2.3.2.1 La méthode des coûts complets ou full casting.....	29
2.3.2.2 La méthode des coûts partiels	30
2.3.3 La méthode ABC : une méthode moderne de calcul des coûts	30
2.4 Le système d'information de gestion	31
2.4.1 Définition.....	31
2.4.2 La conception d'un système d'information de gestion.....	32
2.5 Mesure de la performance	33
2.5.1 Définition de la performance	33
2.5.2 Les critères de la performance	34
2.5.2.1 L'efficacité	34
2.5.2.2 L'efficience	34
2.5.2.3 L'économie	35
2.5.2.4 L'équité	35
2.5.2.5 La rentabilité	35
2.6 Le tableau de bord	36
2.6.1 Définition du tableau de bord	36
2.6.2 Objectifs du tableau de bord	37
2.6.3 Choix des indicateurs du tableau de bord	38
2.6.3.1 Les indicateurs financiers.....	40
2.6.3.2 Les indicateurs non financiers.....	40
2.7 Le reporting	41
2.7.1 Définition du reporting	41

2.7.2 Objectifs du reporting	41
2.7.3 Les principes du reporting	42
Conclusion.....	43
Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche	44
3.1 Modèle d'analyse	45
3.2 Collecte de données.....	45
3.2.1 L'analyse documentaire.....	46
3.2.2 Les entretiens	46
3.2.3 Les questionnaires	46
3.2.4 L'observation.....	46
3.3 Outils d'analyse de données	47
Conclusion de la première partie.....	47
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE	48
Chapitre 4: Présentation de l'entreprise	50
4.1 Présentation de la SONITEL.....	50
4.1.1 Historique	50
4.1.2 Statut et cadre organisationnel.....	52
4.1.3 Objectif	53
4.1.4 Activités de la SONITEL	54
4.2 Organisation de la société	54
4.2.1 Organes sociaux.....	55
4.2.2 Les différentes directions.....	56
Conclusion.....	57
Chapitre 5: Description du système de contrôle de gestion	58
5.1 Historique et missions de la DCG	58
5.2 Structure organisationnelle du service	59
5.3 Les différents départements.....	61
5.3.1 Le département budget	61
5.3.1.1 Le service contrôle budget	61
5.3.1.2 Service suivi budget	62
5.3.2 Le département qualité et performance	64
5.4 Les outils de contrôle de gestion à la SONITEL.....	65
5.4.1. La planification et la gestion budgétaire.....	65

5.4.1.1. La comptabilité analytique.....	65
5.4.1.2. La gestion budgétaire.....	66
5.4.2 Le suivi budgétaire.....	69
5.4.3 Le tableau de bord.....	70
5.4.3.1 La partie hebdomadaire du tableau de bord.....	70
5.4.3.2 La partie cumulative du tableau de bord.....	70
5.4.4 Le système d'information de gestion et le reporting.....	71
5.4.4.1 Le système d'information de gestion.....	71
5.4.4.2 Le reporting.....	71
5.4.5 Les outils du contrôle de processus.....	71
Chapitre 6 : Evaluation du système de contrôle de gestion.....	73
6.1 Le dispositif de contrôle de gestion mis en place par la SONITEL.....	73
6.1.1 Evaluation du.....	73
6.1.2 La division du travail de management.....	74
6.2 Evaluation des outils de contrôle de gestion de la SONITEL.....	74
6.2.1 La comptabilité analytique.....	74
6.2.2 La gestion budgétaire.....	75
6.2.3 Le suivi budgétaire.....	75
6.2.4 Le tableau de bord.....	76
6.2.5 Le reporting.....	76
6.3 Mesure de la performance à la SONITEL.....	76
6.4 Faiblesses du système de contrôle de gestion.....	81
6.4.1 Outils de contrôle de gestion de la SONITEL.....	82
6.4.2 Mesures la de performance.....	82
6.5 Faiblesses issues de l'organisation générale.....	83
6.5.1 Organigramme.....	83
6.5.2 Manuel de procédures.....	83
6.6 Recommandations.....	83
6.6.1 Comptabilité analytique.....	83
6.6.2 Gestion budgétaire et mesures de la performance.....	84
6.6.3 Organigramme.....	85
6.6.4 Manuel de procédures.....	85
6.6.5 Autres recommandations.....	85

Conclusion de la deuxième partie	87
CONCLUSION GENERALE	88
ANNEXES	91
BIBLIOGRAPHIE	102

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Le secteur des télécommunications est un domaine dans lequel l'évolution technologique est très rapide. Il est question aujourd'hui des Technologies de l'Information et de la Communication (TIC). Dans ce contexte de grandes mutations technologiques, les sociétés de télécommunications occupent une place prépondérante en raison de l'importance de plus en plus grande de la communication dans les rapports économiques et sociaux de notre temps.

En Afrique, le secteur de la télécommunication est en croissance perpétuelle. Selon une étude récente de la banque mondiale, il y a essentiellement trois sources de croissance du marché de la télécommunication en Afrique. A moyen terme, le potentiel de croissance de marché est fort et stable. Cette caractéristique du marché africain vient de la structure de sa population dont environ 40% a moins de quinze (15) ans. Cette tranche de la population fournit environ 30 millions de nouveaux clients potentiels chaque année sur le marché africain de la téléphonie mobile. La seconde source de croissance provient de la non saturation du marché de la téléphonie mobile.

Par ailleurs, la gamme des usages de la téléphonie mobile est très large et inexploitée. Ce potentiel des usages vient surtout du déficit en infrastructures de base que ce soit dans les domaines de la santé, de l'éducation ou du transport.

En somme, ces facteurs précités garantissent l'existence d'un potentiel de croissance du secteur des télécommunications en Afrique.

La plupart des entreprises de télécommunications se trouvent confrontées, depuis longtemps, à un environnement qu'elles doivent anticiper, choisir, sinon tenter d'influencer pour survivre et remplir leur mission. Leurs dirigeants ont besoin d'informations d'aide à la décision et spécialement d'aide à l'anticipation.

Cette nouvelle donne exige la conception d'un véritable système de gestion orienté vers le diagnostic et le pilotage, c'est-à-dire un ensemble de plans, de programmes et de budgets définis et suivis à court, moyen et long terme.

C'est dans cette optique que le contrôle de gestion est né du besoin de manœuvrer efficacement des organisations complexes pour en préserver la performance économique. L'enjeu est de mettre en cohérence les capacités de l'organisation et les potentialités de l'environnement.

Pour une gestion efficace et efficiente des ressources, il est nécessaire d'utiliser des outils et techniques capables d'aider à la satisfaction de la clientèle mais aussi l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Ces outils traditionnellement basés sur le contrôle des états financiers ne répondent plus aux nouvelles données de la concurrence actuelle.

La nécessité de mettre en place un contrôle de gestion dans les entreprises aujourd'hui découle d'un ensemble de facteurs. Parmi ceux-ci on notera :

- les difficultés d'atteinte des objectifs ;
- l'incapacité de maîtriser les charges ;
- l'incapacité d'anticipation dans la gestion ;
- l'absence de planification ;
- la défaillance des systèmes d'information ;
- l'inadéquation et l'insuffisance des outils de gestion ;
- les difficultés d'adaptation à l'environnement ;
- un système d'évaluation de la performance défaillant ;
- la faiblesse du système de contrôle interne, etc.

Pour pallier à toutes ces difficultés, les modalités de contrôle pouvant être utilisées par les entreprises passent par la conception d'un système moderne de gestion qui sera apte à fournir une base d'informations pour les prises de décisions et non plus un système de contrôle traditionnel.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion apparaît comme le garant d'une démarche cohérente qui:

- apporte un soutien technique aux services et aux décideurs ;
- évolue en même temps que les activités de l'entreprise ;
- développe un flux d'informations simples, fiables adaptées à chaque décideur ;
- assiste les différents services pour optimiser leur gestion et atteindre les objectifs fixés ;
- participe à la mise en œuvre des actions correctives pour apporter une aide à la décision.

Une question retient dès lors notre attention. Quel dispositif du système de contrôle de gestion permet-il une prise en charge efficace des objectifs de l'entreprise?

La réponse à cette question nous amène à d'autres questions spécifiques :

- quel est l'intérêt de mettre en place un système de contrôle de gestion efficace? Les outils à la disposition du contrôleur de gestion sont-ils suffisamment pertinents pour lui permettre d'atteindre ses objectifs et d'améliorer la performance de l'entreprise ?
- quelles sont les mesures à mettre en œuvre par le contrôle de gestion pour mieux assister les dirigeants dans la bonne gestion de la société ?
- comment évalue-t-on un système de contrôle de gestion ?

Eu égard aux interrogations précédemment formulées, le thème du présent mémoire, «Evaluation du système de contrôle de gestion de la Société Nigérienne des Télécommunications» paraît tout indiqué pour tenter d'y apporter des réponses adéquates.

Ce thème nous permettra d'analyser le système de contrôle de gestion mis en place par la société qui a besoin d'un service téléphonique bien structuré, bien organisé pour mieux répondre aux attentes en matière de communications et faire une prestation de services de qualité.

L'objectif général poursuivi à travers cette étude est de s'assurer que le contrôle de gestion fournit les outils de pilotage nécessaire à l'amélioration de la performance du service du contrôle de gestion.

Les objectifs spécifiques consisteront alors à:

- décrire le système de contrôle de gestion ;
- définir les critères d'un bon système de contrôle de gestion;
- identifier les méthodes d'évaluation d'un système de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion demeure un sujet d'actualité face aux difficultés que rencontrent les entreprises dans la prise de décision, l'évaluation des performances et surtout le pilotage de l'entreprise dans un environnement concurrentiel.

Etant un carrefour de nombreuses autres fonctions, le contrôle de gestion reste incontournable pour toute entreprise qui veut assurer sa survie et améliorer ses performances.

Pour mener à bien notre étude, notre approche sera axée sur l'analyse du système de contrôle de gestion. Ensuite, ressortir l'efficacité des outils de gestion mis en place et en dégager leur pertinence sur la performance globale.

Notre choix a été porté sur la SONITEL parce qu'elle occupe une place importante dans l'économie nigérienne. Ce mémoire contribuera à la compréhension des concepts de contrôle de gestion et mettra en relief l'utilité du contrôle de gestion dans les entreprises ainsi que les mesures de l'amélioration de la performance. Au terme de notre étude, nous formulerons des recommandations qui seront mises à la disposition de la société.

L'intérêt de ce travail est de deux ordres :

- fournir à la société des éléments qui permettront de comprendre le bien fondé du contrôle de gestion ; amener les acteurs de la société à ne plus voir les auditeurs uniquement comme des « gendarmes de l'entreprise », mais aussi comme des individus qui agissent dans l'intérêt de tous, et qui par leurs conseils et leur recommandations, permettent à l'entreprise de créer davantage de valeur ajoutée. Cette étude permettra aux acteurs de la SONITEL de percevoir le service de contrôle de gestion comme une fonction susceptible d'améliorer la rentabilité de la société.
- pour nous même, ce serait l'occasion de mettre en pratique nos connaissances, de déceler les différences fondamentales entre théorie et pratique dans le cadre d'une société de télécommunications et enfin d'approfondir nos connaissances sur le métier de contrôle de gestion.

La présente étude comprend deux (2) parties :

- la première traite du cadre théorique du contrôle de gestion et sera plus précisément consacrée à une revue littérature sur le concept du contrôle de gestion (ses outils, son organisation, sa mission) et la méthodologie de l'étude ;
- dans la deuxième partie du mémoire, nous présenterons la SONITEL, son système de contrôle de gestion que nous analyserons afin de faire des recommandations qui permettront sans doute à la SONITEL de corriger ses lacunes et améliorer sa gestion.

**PREMIERE PARTIE : CADRE
THEORIQUE**

Le mot « contrôle » est souvent associé à celui de vérification. Lorsque au cours d'une vérification, il apparaît que les règles ne sont pas respectées, il s'ensuit généralement une sanction. Limiter le terme « contrôle » à un processus de vérification-sanction conduirait à réduire considérablement le champ de cette discipline.

Cette première partie s'attèlera à poser les fondements théoriques de l'étude en se fixant comme point de départ les notions fondamentales du contrôle de gestion à travers les missions et attributions du contrôleur de gestion et les facteurs de contingence y afférant. Un deuxième chapitre sera consacré aux composantes du contrôle de gestion en se focalisant sur les outils de contrôle de gestion.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 1 : Le concept du contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion prend place à l'intérieur d'une organisation que nous pouvons supposer être orientée par une politique générale d'entreprise. Cette organisation s'inscrit elle-même dans un environnement externe caractérisé par un degré plus ou moins élevé d'incertitude, de turbulence et de complexité. La politique générale, que l'on peut définir comme « la formulation des choix stratégiques et leur mise en œuvre » BESCOS & al. (1997: 210) a pour principale mission de permettre à l'organisation de survivre et de se développer en s'adaptant à son environnement.

1.1 Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une forme du contrôle organisationnel. C'est une forme adaptée aux structures d'une certaine dimension qui veulent s'adapter à leur environnement. La présente section traitera essentiellement du concept de contrôle de gestion.

1.1.1 Définition

Pour définir le contrôle de gestion, il est nécessaire de clarifier le sens qu'il convient d'attribuer aux termes contrôle et gestion. Pour un bon nombre d'auteurs, la gestion peut être vue comme un processus d'activités de planification, d'organisation, de leadership et de contrôle visant à atteindre des objectifs fixés grâce à des moyens humains, matériels et financiers.

La gestion stratégique est définie comme « un moyen pour définir une mission, fixer des objectifs à long terme, arrêter des stratégies, décider des politiques, établir des plans et veiller à leur mise en œuvre. La gestion opérationnelle consiste à élaborer des plans à court terme, à préparer des budgets d'exploitation, à planifier le travail quotidien et à veiller à ce qu'il soit bien fait, et si possible, de mieux en mieux» (BOISVERT, 1991 :39).

Pour LAUZEL & TELLER (1997 :78), « quand on évoque la notion de contrôle, on pense souvent aux aspects répressifs des contrôleurs et aux côtés quelque peu fraudeurs des contrôlés. Contrôler signifie en effet : vérifier, surveiller, évaluer et maîtriser ». « Le contrôle n'est pas seulement l'action de vérification dans un but plus ou moins coercitif, c'est aussi la volonté de maîtrise de soi ou d'une organisation ».

Pour LAUZEL & TELLER (1997 : 84), « il ne peut pas exister de management sans un processus de contrôle ». « Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables, des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise.

Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées ».

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation ». ALAZARD & SEPARI, (1998: 16).

Par ailleurs, ANTHONY (1965 : 101) définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont acquises et utilisées de façon efficace et efficiente pour l'atteinte des objectifs organisationnels ».

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

En définitive, nous pouvons dire que le contrôle de gestion est l'ensemble des moyens utilisés pour atteindre les objectifs fixés de manière efficace et efficiente.

1.1.2 Objectifs du contrôle de gestion

Malgré la multitude de définitions données au contrôle de gestion par les auteurs, ses objectifs n'ont pas varié dans le fond. Selon DAYAN (2004 :819), « le contrôle de gestion a pour objectifs de mettre sous tension les ressources humaines et de rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun ».

Pour BOISVERT (1991 :41), « le contrôle de gestion vise l'efficacité, l'efficience et l'économie » que nous pouvons définir ainsi :

- l'efficacité : elle se définit par rapport à un objectif donné ; elle indique à quel point l'objectif est atteint et elle est complètement indépendante du coût. Son évaluation ne tient aucunement compte des frais de gestion ni des coûts de production ;
- l'efficience : c'est l'obtention d'un extrant donné à partir d'intrants minimaux, ou l'obtention d'extrants maximaux à partir d'un intrant donné. Elle s'exprime donc par le rapport extrants-intrants : plus ce ratio est élevé, plus l'efficience est grande et inversement ;
- l'économie : est dite économique toute acquisition de ressources qui correspond aux critères suivants : moindre coût, quantité et qualité conforme à la norme établie, moments et lieux opportuns.

En définitive, nous pouvons dire que le contrôle de gestion a pour objectif le suivi et la maîtrise de la conduite de la gestion de l'entreprise ainsi que l'évaluation de sa performance. Il vise l'économie, l'efficacité et l'efficience.

1.2 Métier du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit être polyvalent. A ce titre, il doit être en effet à la fois spécialiste (maîtriser les outils pointus), généraliste (organiser, coordonner les procédures), opérationnel (gérer l'exécution), fonctionnel (conseiller les décideurs), technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

Ce métier concerne les entreprises de tout secteur d'activité. Dans une grande entreprise, les contrôleurs de gestion peuvent être spécialisés (Contrôleur de gestion industriel, commercial, budgétaire) et rattachés fonctionnellement à une cellule centrale de gestion. Dans une petite et moyenne entreprise (PME), le contrôleur de gestion peut assurer en même temps d'autres fonctions (comptables, financières, administratives).

D'une manière générale, le contrôleur de gestion doit :

- concilier l'idéal et le possible, s'il importe de disposer d'un système d'information suffisamment précis, il convient cependant de ne pas multiplier à l'infini le nombre de variables à prendre en compte, "trop d'informations tue l'information" ;
- définir les procédures qui associent des qualités de présentation et de clarté. En effet, le contrôleur de gestion doit garder à l'esprit que ces procédures seront utilisées par des responsables opérationnels n'ayant pas les mêmes compétences que lui ;

- garantir en partie la rationalité de la démarche suivie pour prendre les décisions, à défaut de pouvoir maîtriser absolument la rationalité des choix effectués ;
- informer et former les responsables de l'intérêt de contrôle de gestion, tout en leur fournissant les moyens de l'utiliser effectivement. Il doit faire en sorte que ces responsables respectent les procédures établies : remplir les formulaires dans les délais requis, faire circuler les données, tenir compte des contraintes de codage ;
- inciter les responsables à jouer véritablement le jeu : s'impliquent-ils réellement dans l'établissement des prévisions afin que les objectifs soient réalistes ? fournissent-ils des informations fiables pour mesurer les résultats ? s'efforcent-ils d'identifier les causes des écarts et prennent-ils des actions correctives à adaptées ?
- développer une activité de conseil c'est-à-dire apporter aux responsables une aide efficace pour orienter leur réflexion. (BESCOS & DOBLER, 1997 : 95).

1.3 Missions et attributions du contrôleur de gestion

Véritable courroie entre l'opérationnel et la Direction Générale, le contrôleur de gestion exerce un contrôle permanent sur les budgets de l'entreprise. Il réalise des budgets prévisionnels et élabore les outils nécessaires au suivi des résultats. Les missions et attributions du contrôleur de gestion se détaillent comme suit.

1.3.1 Missions du contrôleur de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de définir d'une part les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût, avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Ainsi, le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches : la prévision, le conseil, le contrôle, et la mise au point des procédures :

- concernant la prévision : le contrôle de gestion doit élaborer les objectifs, définir les moyens permettant de les atteindre et surtout préparer des plans de rechange en cas d'échec des plans établis à l'avance. De même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services ;

- au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion ;
- au niveau du contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le biais de tableau de bord ;
- quant à la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène.

Loin de la mission traditionnelle, la mission du contrôle de gestion peut être résumée en quelques points :

- calcul et analyse des coûts ;
- prise d'inventaire et d'évaluation des stocks/immobilisations ;
- préparation et interprétation des données et rapports statistiques ;
- préparation du budget en tant que directeur du budget ;
- évaluation de la performance ;
- recherche de l'efficacité et de l'efficience dans l'utilisation des biens ;
- initiation, préparation et mise en œuvre de pratiques reconnues (comptabilité, procédure) et coordination des systèmes.

Généralement le contrôleur de gestion conçoit, met en place, assure le fonctionnement du système de contrôle de gestion et d'information de gestion mais aussi définit les critères de performance.

En résumé, nous pouvons dire comme BESCOS & DOBLER (1997 : 28) que « le contrôle de gestion constitue un outil permettant de s'assurer de la qualité des décisions de gestion ». Il contribue à l'amélioration de l'efficacité et de la rentabilité des activités. Il permet de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise adoptée et les moyens mis en œuvre sur le terrain.

1.3.2 Attributions du contrôleur de gestion

Nous pouvons distinguer deux types d'attributions à savoir les attributions générales et les attributions spécifiques.

- pour les attributions générales, il ressort que le contrôleur de gestion après réception des objectifs et des moyens de la direction, assure les missions décrites au point précédent.
- les attributions spécifiques, consistent, en la définition et la mise en œuvre des principes et des systèmes de contrôle de gestion et de contrôle interne, l'élaboration des contrats de gestion entre la direction et les différents services, la planification et la gestion budgétaire, la comptabilité de management, le management intégré performances, l'aide à la prise de décision et le reporting.

Nous retenons le champ d'application des attributions comme étant les règles de procédures, les systèmes d'information de gestion et la comptabilité.

1.4 Les facteurs de contingence

La structure est formalisée en fonction de facteurs contingents. L'activité et l'information sont décentralisées en vue de "rationaliser la décision".

1.4.1 Le contrôle de gestion et les différents niveaux de décision

Le contrôle de gestion constitue un outil permettant de s'assurer de la qualité des décisions prises au sein d'une organisation.

En fait, ce processus ne concernerait que les décisions de gestion. Selon BESCOS & al. (1997 : 28) ou ANTHONY (1965 : 56), « l'approche classique distingue trois (3) niveaux de décision, suivant l'horizon temporel sur lequel elles portent ».

1.4.1.1 Les décisions stratégiques

Elles portent sur les axes de développement que l'entreprise veut mettre en œuvre au cours des prochaines années : quels objectifs à long terme ? Quel choix stratégique ?

Les décisions stratégiques conditionnent le devenir de l'entreprise : elles constituent généralement le domaine privilégié de la direction générale.

1.4.1.2 Les décisions de gestion

Elles s'intéressent aux modalités selon lesquelles les moyens humains, matériels et financiers seront mis en œuvre afin d'atteindre les objectifs issus de la réflexion stratégique.

1.4.1.3 Les décisions opérationnelles

Les décisions opérationnelles concernent le déroulement des opérations courantes. En effet, elles visent à accomplir les tâches quotidiennes de manière efficace. L'horizon temporel sur lequel elles portent est le très court terme.

Il y aurait un certain ordre logique dans les trois catégories de décision : les décisions opérationnelles dépendent des décisions de gestion qui elles-mêmes dépendent des décisions stratégiques.

1.4.2 Le nouveau profil du contrôleur de gestion

Les recherches sur les contrôleurs de gestion se sont considérablement orientées ces dernières années vers le rôle qu'ils ont à jouer dans les organisations. De nombreuses études empiriques ont ainsi été menées. Cet engouement soudain est probablement lié, d'une part, à la crise du contrôle de gestion qui est également celle du contrôleur et, d'autre part, au faible nombre de publications incitant à la recherche notamment d'une meilleure compréhension de ce métier.

Ces travaux se positionnent dans une perspective structuro-fonctionnaliste, puisqu'ils appréhendent le contrôle comme des dispositifs déterminés par des forces naturelles ou de simples applications uniques, et considèrent le contrôleur de gestion comme un individu qui subit et intègre des contraintes organisationnelles et environnementales pour l'exercice de sa fonction.

CORFMAT (2000 : 99-101) a clairement énuméré les attentes par rapport à un contrôleur de gestion :

- « il doit être un conseiller permanent : sa parfaite connaissance de l'entreprise, son positionnement de carrefour de compétences et de métiers et sa maîtrise de l'information externe situent le contrôleur de gestion au mieux pour remplir un rôle de conseiller et de générateur d'avis et d'opinions. Il ne doit plus réduire les décisions à une banale réduction de coûts, mais suggérer des schémas plus ambitieux privilégiant le long terme et les remises en cause courageuses constituent les nouvelles attentes pour les décideurs. Le contrôleur de gestion doit non seulement être créatif, mais sortir des sentiers battus et proposer des solutions originales. En d'autres termes, il doit être en mesure de produire un avis et un conseil judicieux et pertinents;

- il doit anticiper et alerter : le contrôleur de gestion doit repérer les ruptures et déceler les signes annonciateurs «tempête» avant tout le monde et notamment en précédant les concurrents. Il doit alerter à temps et favoriser l'adoption de mesures correctrices ;
- il doit être une boussole et veiller à la bonne tenue du cap : pour ce faire, il doit s'assurer que la stratégie de l'entreprise est déclinée dans les actions opérationnelles du terrain et par conséquent s'impliquer dans la construction de cette stratégie et pouvoir mettre en place les indicateurs et les instruments qui permettent de mesurer son application ».

Ainsi donc son rôle est à ce titre stratégique, c'est pourquoi :

- il doit être un communicateur avisé pour expliquer la politique des dirigeants : l'utilisation d'un langage commun et universel à l'entreprise est essentielle pour décider vite, comprendre les enjeux, lire la stratégie de l'entreprise. Pour construire ce langage, le contrôleur doit savoir communiquer, expliquer les concepts, les indicateurs et leur modalité d'élaboration.
- Par ailleurs avoir une bonne pédagogie, être à l'écoute des besoins et des problématiques des uns et des autres constituent des ingrédients d'une communication maîtrisée ;
- il doit être le garant de la qualité de l'information : la maîtrise de l'information devient un enjeu premier. L'abondance des données, la difficulté de les synthétiser et de les structurer compliquent la tâche du contrôleur de gestion.

L'utilisation d'un système d'information de gestion parfaitement opérationnel et conçu dans un contexte où la vitesse s'impose comme la règle de gestion de base constitue un objectif clef. Il appartient au contrôleur de gestion d'assurer ce service vital ;

- il doit réguler les comportements et veiller à ce que chaque responsable adopte un comportement et des démarches compatibles avec les objectifs attendus.

Il doit s'assurer de la cohérence des démarches mises en œuvre dans toute l'entreprise. Il a également un rôle éminent à jouer pour concilier les intérêts contradictoires et opposés et faire prévaloir le sens collectif.

Dans l'optique de construire un fonctionnement de l'entreprise plus transversal, les qualités d'homme de dialogue du contrôleur de gestion devront s'exprimer pleinement.

1.4.3 Organisation du service contrôle de gestion

Au-delà des travaux de recherche, consacrés à l'évolution de l'environnement des contrôleurs, certaines contributions proposent une typologie des animateurs des systèmes de contrôle de gestion à partir de facteurs structurels et notamment la taille de même que la position des contrôleurs dans l'organigramme de l'entreprise. La structure spécifique au contrôle de gestion qui fait partie des directions fonctionnelles ou technostructure ne peut être clarifiée sans prendre en compte ses relations avec la ligne hiérarchique opérationnelle qui peut comporter trois ou quatre niveaux entre le siège et l'unité de gestion élémentaire. Chacun de ses niveaux peut posséder un organe de contrôle de gestion. Deux options se présentent alors suivant le lien unissant ces différents services aux entités qu'ils sont chargés de suivre.

Dans la première option, cette fonction est parallèle à la ligne hiérarchique. Les contrôleurs de gestion des différentes unités ne sont qu'en liaison fonctionnelle avec des responsables opérationnels. Ils sont rattachés hiérarchiquement au contrôleur de gestion du siège ou à celui situé au niveau supérieur.

Cette organisation leur assure une relative indépendance par rapport à l'entité qu'ils sont chargés de suivre, garantissant ainsi la fiabilité des informations et la transparence des résultats fournis. La contrepartie inévitable de ce positionnement est qu'ils sont perçus comme des surveillants mandatés par la direction générale.

Dans la seconde option, il s'agit de veiller à une bonne intégration de la fonction au sein des unités opérationnelles.

Chaque contrôleur de gestion dépend alors hiérarchiquement du responsable de l'unité dans laquelle il est affecté. Les liaisons au sein de la structure de contrôle de gestion sont alors essentiellement fonctionnelles. Les avantages et les inconvénients de cette solution sont inverses de ceux de l'option précédente.

L'intégration de la fonction de contrôle de gestion est sans doute meilleure, mais au prix d'un risque d'opacité. La direction générale a sans doute plus de difficultés à obtenir toutes les informations qu'elle souhaite sur les unités opérationnelles.

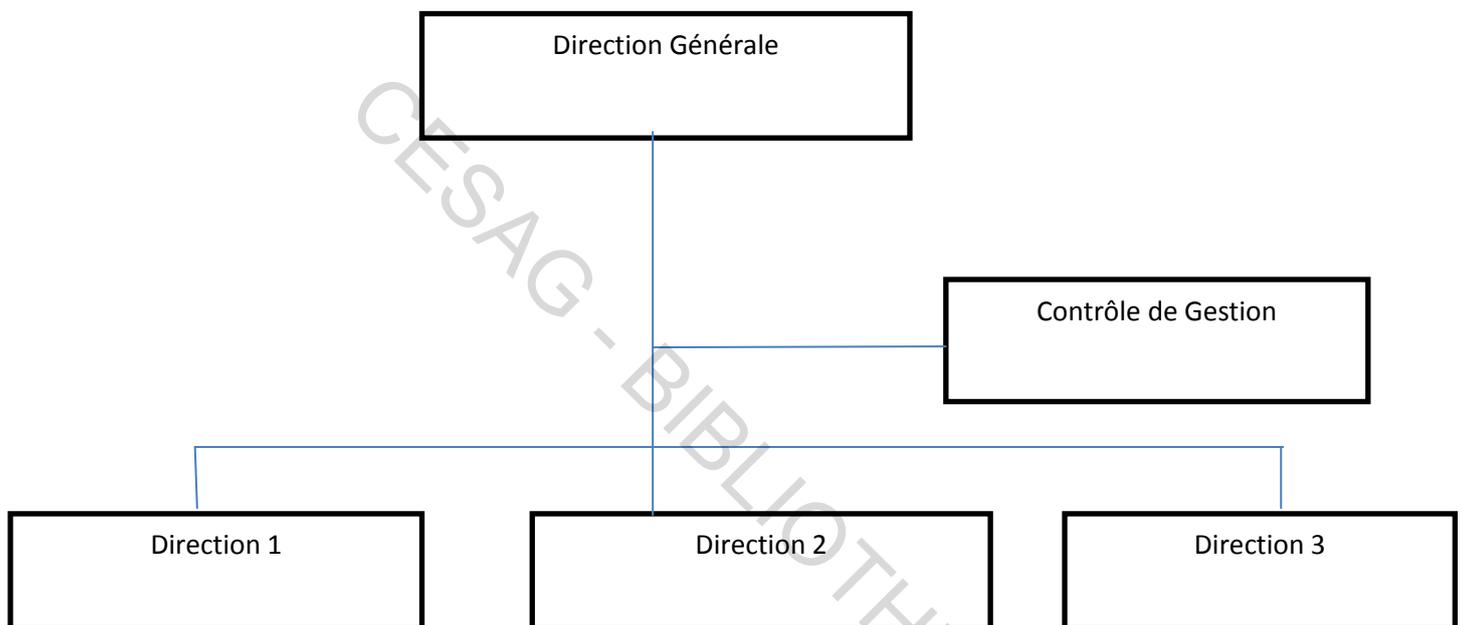
Le choix de l'une ou de l'autre de ces options est fondamental. Il dépendra essentiellement de la volonté d'intégrer ou de différencier les entités de gestion. Dans la pratique, les formules retenues sont mixtes et comportent un dosage variable des deux options.

D'une manière générale, le contrôle de gestion est rattaché soit directement à la Direction Générale (position dite hiérarchique), soit à une direction opérationnelle de l'organisation (position fonctionnelle).

Selon MALO & MATHE (1998: 45), « les différentes positions du contrôle de gestion dans l'organisation ne lui donnent pas la même autonomie ».

1.4.3.1 Position hiérarchique du contrôle de gestion

Figure 1: Contrôle de gestion rattaché directement à la direction générale



Source : ROUACH & NAULLEAU (2002: 69)

Dans ce cas, le contrôle de gestion a un poids important du fait de son rattachement à la Direction Générale. Il joue un rôle principal de conseiller et dispose également d'une délégation d'autorité qui lui confère une bonne exécution de ses missions. Le contrôleur de gestion doit maîtriser les informations concernant les orientations stratégiques de l'entreprise pour définir les moyens à mettre en place pour leurs réalisations.

Cette position lui permettra de disposer d'un sens d'analyse et de jugement assez approfondi sur le fonctionnement des autres directions opérationnelles.

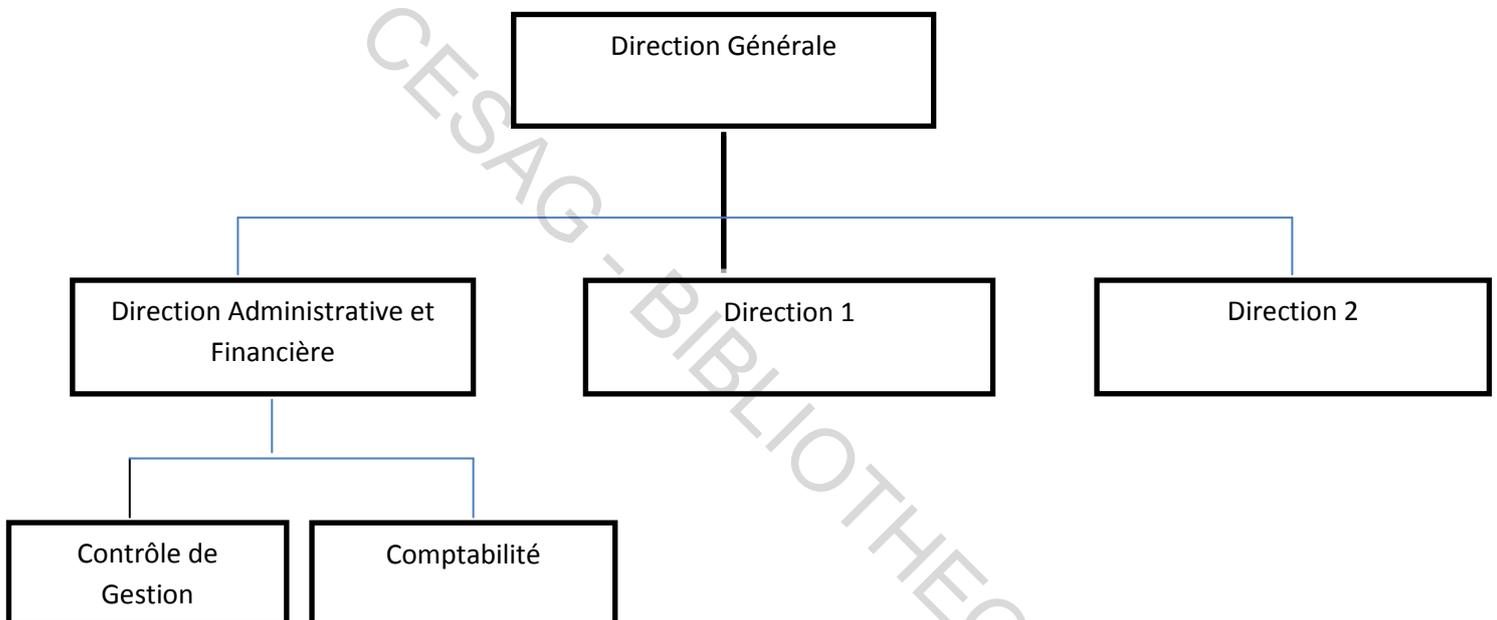
L'avantage de cette forme organisationnelle est que le contrôleur travaille aisément avec les autres membres à l'intérieur du groupe.

L'inconvénient ici est que le contrôleur de gestion est perçu comme l'œil du Directeur Général.

1.4.3.2 Position fonctionnelle du contrôle de gestion

Cette position est celle que l'on retrouve dans la plupart des entreprises. Ici, le contrôle de gestion est rattaché hiérarchiquement à un responsable opérationnel plus précisément au Directeur Administratif et Financier (DAF).

Figure 2: Contrôle de gestion et comptabilité générale dépendent d'une direction fonctionnelle



Source : ROUACH & NAULLEAU (2002: 69)

Dans ce type d'organisation, la décentralisation des structures est beaucoup plus poussée et cela permet aux différents acteurs d'avoir une plus grande maîtrise des actions à entreprendre.

L'avantage de ce type d'organisation est la bonne intégration dans l'entreprise, l'acceptation par tous les collègues.

Quelques inconvénients sont : la limitation de l'horizon du contrôleur de gestion et l'intégration du contrôleur de gestion dans la gestion de l'entreprise et sa dépendance par rapport au directeur financier, il ne peut donc pas jouer son rôle de conseil.

A l'issue de l'intérêt attribué à la position du contrôle, il serait nécessaire une fois situé dans l'organigramme de présenter comment le contrôle de gestion s'organise afin de mieux jouer son rôle.

Conclusion

De nos jours, le contrôle de gestion apparaît donc comme une nécessité au sein des entreprises. Ayant souvent été perçu sous sa forme traditionnelle comme une fonction de surveillance, le contrôle de gestion joue de plus en plus aujourd'hui le rôle de conseil aux dirigeants en s'appuyant sur ses informations et sur ses outils.

Les outils qui sont mis à la disposition du contrôleur de gestion pour lui permettre de mener à bien sa mission varient quantitativement et qualitativement en fonction des exigences de chaque entreprise. Ces différents outils seront abordés dans le chapitre suivant.

Chapitre 2 : Les composantes du contrôle de gestion

Un bon système de contrôle de gestion doit obligatoirement reposer sur un certain nombre d'outils afin d'assurer les rôles qui lui sont dévolus et atteindre les objectifs qui lui sont assignés. En raison de leur diversité, de leur complexité et de leur importance dans le système de contrôle de gestion, les outils de formalisation des prévisions, les outils de contrôle et d'évaluation seront étudiés.

Maitriser son environnement constitue une préoccupation majeure des entreprises. Pour y parvenir, les organisations utilisent plusieurs outils qui visent à conduire avec lucidité l'anticipation, l'analyse et la régulation des paramètres de gestion. Pour l'exercice de sa fonction, le contrôleur de gestion doit disposer d'un certain nombre d'outils, parmi lesquels nous pouvons citer: la planification, le système budgétaire, la comptabilité de gestion, le système d'information et la mesure de la performance, le tableau de bord et le reporting.

2.1 La planification

La planification selon GARMILIS (2002 :12), « est une démarche qui consiste à partir d'une connaissance de l'environnement de l'entreprise ainsi que de ses forces et faiblesses, à faire des choix concernant l'avenir à long terme et à définir les moyens permettant de concrétiser ces choix ».

La planification résulte de la synthèse de deux types de projection :

- une projection de référence qui consiste à prévoir ce qui se passerait sans intervention organisée ;
- une projection désirée qui est la recherche de ce que les dirigeants de l'entreprise voudraient atteindre à la fin de la période de référence.

La démarche de planification s'articule autour d'un processus qui se présente comme suit : une planification stratégique, une planification structurelle et une planification opérationnelle.

2.1.1 La planification stratégique

Selon BOISVERT (1991:213), « la planification stratégique est un processus de prise de décision formelle dont l'objectif est de définir la situation future souhaitée de l'entreprise et d'élaborer la stratégie susceptible de concrétiser cet idéal ».

La planification stratégique a pour but de permettre le choix du bon projet à entreprendre. Elle s'intéresse :

- aux questions de fond concernant le devenir d'une entreprise, l'adéquation des objectifs et programmes poursuivis aux besoins changeants de l'environnement ;
- aux questions relatives à la chose spécifique à faire avec les ressources disponibles ;
- aux questions relatives au choix de la meilleure combinaison «produit/besoins/marché» pour optimiser les ressources ;
- aux questions d'équilibre entre les ressources disponibles et les programmes à réaliser.

2.1.2 La planification structurelle

Elle cherche à faire un agencement rationnel des moyens et des ressources dans le but de bien mener le plan. La planification structurelle s'intéresse à l'agencement de l'ensemble technique et humain dont dispose l'organisation pour atteindre les objectifs et aux problèmes d'acquisition, de combinaison et de développement des ressources pour assurer les buts du plan.

La planification structurelle s'appuie sur la structure organisationnelle, la description des tâches et responsabilités, le système d'information et de contrôle et le système de motivation et d'évaluation.

2.1.3 La planification opérationnelle

La planification opérationnelle est un processus qui permet de s'assurer qu'un projet continuera à être efficace une fois devenu opérationnel.

Ce processus permet de réfléchir à tous les détails du projet avant l'exécution. Elle s'intéresse à l'utilisation correcte des ressources en termes d'efficacité et d'efficience.

La planification opérationnelle se préoccupe donc du programme de travail quotidien incluant le planning des travaux et les budgets. En ce sens, on peut dire qu'elle s'intéresse aux questions de forme et de détail concernant :

- l'élaboration des objectifs annuels et leurs critères d'évaluation;
- la détermination des différentes activités à mener par programme et par unité structurelle;

- l'établissement des calendriers d'activités définissant l'enchaînement des tâches ainsi que leur durée d'exécution;
- l'évaluation et l'affectation des ressources nécessaires à la réalisation des programmes annuels (budgets);
- la définition des responsabilités en termes de réalisation des activités.

2.2 Le système budgétaire

Le système budgétaire constitue l'une des prestations du contrôle de gestion, mais l'efficacité de sa conception et de sa mise en œuvre est largement tributaire de l'implication de tous les acteurs du processus.

Selon LECLERE (1994: 102), « la procédure budgétaire est une activité cyclique qui rythme annuellement la vie de l'entreprise ». Pour beaucoup de cadres, la « période budgétaire » est celle pendant laquelle le budget est établi.

2.2.1 Le budget

Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures établies sur la base d'hypothèses d'exploitation.

Le budget est l'évaluation chiffrée des ressources et des emplois d'un service, d'une fonction ou d'une organisation pour une période donnée, généralement une année.

Dans l'organisation, le budget est la cheville ouvrière :

- de la planification : prévisions;
- de la communication : communication réciproques des attentes entre les responsables;
- de la coordination : cohérence et compatibilité des objectifs globaux et sectoriels;
- et du contrôle : comparaison des prévisions aux réalisations, recherche d'inefficacités.

Avant de pouvoir réaliser un budget, les conditions suivantes doivent être réunies :

- un système capable de fournir les informations requises;
- une comptabilité analytique, cadre de la budgétisation;
- une organisation de l'entreprise en cohérence avec les budgets c'est-à-dire en centre de responsabilité avec, à leur tête, un responsable, un budget et un responsable.

Les objectifs du budget consistent à allouer des ressources, à quantifier les plans, à fixer des cibles de performances, à coordonner les activités des différents services, à diffuser (communiquer) les plans et objectifs et à planifier et contrôler la performance organisationnelle.

Chaque sous budget n'est pas une entité autonome, mais il doit s'insérer au budget général dont il dépend. Cela implique de multiples réunions de coordination dans la phase d'élaboration des responsables de même niveau hiérarchique. Cet état de fait découle d'une bonne programmation de la procédure, une circulation correcte de l'information et le rôle important de coordination joué par le contrôleur de gestion.

L'efficacité de la gestion budgétaire repose inéluctablement sur le respect de principes et d'une démarche procédurière objective.

2.2.2 Les principes du système budgétaire

Six principes peuvent être retenus :

- Principe de totalité du système budgétaire :

Toutes les activités de l'entreprise doivent être budgétisées. Cela suppose que les missions des services ont été spécifiées et concrétisées par des objectifs précis et mesurables et aucune activité n'est laissée hors responsabilité.

- Principe de contrôlabilité des éléments du budget :

Un service ne peut être tenu pour responsable que des éléments qu'il contrôle. Par conséquent, le budget d'un service doit séparer les éléments dépendant du chef de service appelés éléments contrôlables et les éléments sur lesquels, le responsable n'a aucune possibilité d'action : ce sont les éléments dits non contrôlables. Cela répond à la nécessité de disposer d'éléments d'appréciation et d'évaluation de la performance.

- Principe de non remise en cause des politiques et stratégies :

Selon GERVAIS (2000: 275), « le système budgétaire qui est à la fois un moyen de mise en œuvre à court terme des plans et un moyen de contrôle de ces plans, ne peut se situer que dans un contexte : il ne remet pas en cause la réflexion à long terme. Autrement dit, le budget s'inscrit dans le cadre de la politique générale ».

- Principe du couplage du système budgétaire avec le style de management:

Le processus de la budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation. Pour BOUQUIN (1992 :67), « lorsque l'entreprise adopte un style de management centralisé, les objectifs sont définis par la direction générale et les budgets sont établis selon la procédure descendante ».

« Dans le cadre d'une structure décentralisée et participative, les objectifs et les budgets sont négociés selon une procédure ascendante et itérative » BOUQUIN (1992 :68).

- Principe de gestion par exception :

Ce principe consiste à ne s'intéresser qu'aux écarts jugés exceptionnels, qui sont hors du seuil de tolérance préalablement défini. Une telle approche du contrôle budgétaire est avantageux et permet de focaliser l'attention sur les points déterminants en raison de leur impact sur les objectifs des services, d'éviter la confusion qui résulte de la non hiérarchisation des problèmes et de permettre d'économiser du temps et donc des moyens. « Le système budgétaire n'est efficace que pour autant qu'il y' ait des forces qui poussent les principaux responsables à se fixer des objectifs ambitieux, à réagir aux écarts importants » GERVAIS (2000 :84).

- Principe de motivation :

Selon GERVAIS (2000 :85), « un système budgétaire ne peut réussir que si le système d'incitation qui lui est associé correspond à la culture dominante du personnel ».

L'entreprise doit prévoir à l'intérieur du système budgétaire, des forces de motivation qui pousseront les responsables à accepter ou à se fixer des objectifs ambitieux et à réagir aux écarts et mener les actions correctives nécessaires à l'atteinte des objectifs.

L'observation stricte de ces principes contribue à faire du budget un cadre d'action de gestion cohérent et important pour un management efficace.

2.2.3 Les étapes du processus budgétaire

Le budget peut être défini comme un plan annuel des activités futures sur la base d'hypothèses d'exploitation.

Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions) mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières. Le budget est l'aboutissement du cycle de la planification et constitue la mise en œuvre de ce dernier. Le budget consiste à détailler le programme d'actions année par année et à affecter les responsabilités et allouer les ressources nécessaires.

Dans l'organisation, le budget est la cheville ouvrière :

- de la planification : prévisions;
- de la communication : communication réciproques des attentes entre les responsables ;
- de la coordination : cohérence et compatibilité des objectifs globaux et sectoriels ;
- et du contrôle : comparaison des prévisions aux réalisations, recherche d'inefficacités.

2.2.4 La gestion budgétaire

Selon MONNOT (2008 :204), « la gestion budgétaire est un outil de pilotage permettant l'établissement, la coordination et la traduction du plan stratégique à moyen terme en budgets annuels servant de référence aux opérationnels. Elle permet aussi le contrôle de budget par fonction ».

2.2.4.1 L'élaboration du budget

L'élaboration des budgets s'étend habituellement sur trois à quatre mois. Le calendrier budgétaire doit être respecté et les différentes phases budgétaires qui s'articulent autour du calendrier peuvent être décrites de la manière suivante, selon BOUQUIN (1986 : 99), M. GERVAIS (2000 : 35) et LECLERE (1994 : 88), « la réalisation des études préparatoires, l'établissement du pré - budget, la diffusion de la note d'orientation générale, l'élaboration des budgets des services, l'arbitrage, l'harmonisation des budgets des services et l'établissement du budget définitif ».

▪ La réalisation des études préparatoires:

La phase des études préalables part d'une étude économique générale, analysant l'évolution de la conjoncture globale sur l'année à venir et son incidence sur l'entreprise. Cette étude de conjoncture est suivie par d'autres analyses: études de marché approfondies; prévisions des ventes, des normes commerciales et techniques ; prévisions des investissements ; analyse des décisions modifiant la répartition des tâches, de l'autorité et donc de la structure des budgets.

Les études préparatoires doivent reposer sur une démarche visant à prendre en compte aussi bien les données physiques que les données financières. Dans cette phase, le contrôleur de gestion apporte un appui technique de taille aux responsables des centres de responsabilité, car ces études lui permettent de concevoir un pré budget.

- **Etablissement du pré-budget :**

Sur la base des études préparatoires, le contrôleur de gestion en relation avec les responsables va estimer en grandes masses les résultats possibles pour l'année à budgétiser.

Le pré-budget est établi au niveau d'activité le plus probable en hypothèse optimiste et en hypothèse pessimiste. Ce qui permet une certaine prise en compte des incertitudes de l'environnement dans lequel évoluent les organisations. Le pré budget est une simulation globale fondée sur les estimations des centres de responsabilité.

La méthode du coût variable est indiquée pour la construction d'un pré budget car elle facilite la compréhension du comportement des coûts et du point mort.

C'est le pré budget qui aide les responsables des centres à établir leur projet de budget. C'est pourquoi le pré budget doit être joint à la note d'orientation.

- **Diffusion de la note d'orientation générale :**

La direction générale envoie au début du processus budgétaire la note d'orientation générale aux différents responsables des centres. Cette note d'orientation, selon LECLERE (1994 :59), «est en quelque sorte la philosophie de la direction pour l'année à venir et fixe les grandes orientations en accord avec le contenu du plan stratégique, de l'évolution de l'environnement».

Toutefois, la direction doit dès le début du processus assurer la cohérence du budget avec le plan opérationnel. A cet effet, le document d'instructions budgétaires doit contenir le rappel des hypothèses à retenir : buts poursuivis, hypothèses de base et hypothèses externes, le détail des documents à utiliser, la définition des rubriques et le calendrier d'élaboration ou chronogramme.

Cette organisation oblige les responsables à élaborer leur projet de budget en fonction des limites acceptées et raisonnables.

- **Elaboration des budgets des services:**

L'élaboration des budgets des services reposera sur l'exploitation des données internes et externes à l'entreprise. Les responsables des centres en relation avec leurs collaborateurs définissent un plan d'actions pour l'atteinte des objectifs des centres de responsabilité placés sous leur autorité. Ainsi ce plan d'actions est valorisé en termes physique et financier.

- **Arbitrage :**

Le contrôleur de gestion reçoit les projets des budgets des services, les analyse et les étudie en vue d'apprécier leur pertinence, leur cohérence et le respect des contraintes financières de l'entreprise inscrites dans la note d'orientation.

A cette étape, des centres peuvent être invités à revoir leurs propositions avant la négociation pour faciliter l'harmonisation des différents budgets des services.

- **Harmonisation des budgets des services:**

Les responsables des centres peuvent avoir des vues divergentes sur des points ayant une incidence sur l'établissement des budgets. Cette étape de la procédure est une discussion qui permet de fournir au contrôleur de gestion des versions consensuelles. C'est ce que LECLERE (1993 : 73) appelle «la navette budgétaire ». Après plusieurs itérations, les budgets sont réajustés et consolidés pour être présentés au Conseil d'Administration.

- **Etablissement du budget définitif :**

Après plusieurs itérations, on devrait converger vers un projet globalement acceptable parce que prenant en compte toutes les observations et amendements satisfaisant l'ensemble des acteurs. Ce budget approuvé par le Conseil d'Administration est arrêté avant le début de l'exercice.

Le pivot de cette procédure est le contrôleur de gestion. Il est placé en position d'état-major vis-à-vis de la direction générale afin de faire prévaloir les vues de tous les services et avoir une autonomie d'investigation suffisante. Le budget résulte effectivement d'un engagement de la part des responsables.

2.2.4.2 Le contrôle budgétaire

Selon DAYAN (2004 :862), « le contrôle budgétaire permet de repérer, grâce à des systèmes d'information appropriés, d'éventuels écarts entre les performances réels de l'entreprise et les prévisions effectuées dans le cadre de l'élaboration des budgets annuels ».

Il permet d'avoir une vue globale de la consommation des ressources, poste par poste. Il permet également de sonner l'alerte, en cas de dépassements et dérive afin d'y apporter des mesures correctives.

Face à un environnement turbulent, nous assistons à une évolution des méthodes budgétaires.

2.2.4.3 Les méthodes budgétaires

Nous pouvons citer trois (3) méthodes budgétaires décrites par HORNGREN (2009 : 211-213) :

- « les modèles de prévisions financières assistées par l'ordinateur qui sont des représentations mathématiques des relations entre les opérations d'exploitation, les flux monétaires et les états financiers. Ils permettent d'effectuer des analyses de sensibilité qui montrent de la modification d'une donnée ou d'une hypothèse ;
- la méthode Kaizen de progrès continu peut être appliquée à la gestion budgétaire, les coûts budgétisés doivent être déterminés en fonction des améliorations prévues plutôt que d'après les pratiques antérieures. Elle permet dans une optique d'analyse des coûts, une rigoureuse budgétisation des frais fixes grâce à des standards idéaux et une réduction du point mort ;
- les budgets à base d'activités qui sont centrées sur le coût des activités nécessaires à la production et à la vente. Ils dérivent de la méthode ABC (Activity Based Costing) mais sont tournés vers l'avenir et s'intéressent aux coûts et activités futurs ».

Ces différentes méthodes budgétaires s'inscrivent dans la tendance actuelle à revisiter les instruments de gestion traditionnelle. Certains auteurs quant à eux proposent l'utilisation du budget comme un outil de pilotage et non comme un outil de contrôle.

Ils substituent le budget, outil de contrôle et d'incitation, à d'autres méthodes de gestion telle que la gestion par les résultats. La gestion par les résultats est une stratégie ou méthode de gestion selon laquelle une organisation veille à ce que ses procédés, produits et services contribuent à la réalisation de résultats clairement définis.

2.3 La comptabilité de gestion

Le principal outil du contrôle de gestion en matière de gestion des coûts est la comptabilité analytique de gestion. MELEYON (2008 : 8) et ENSELME (2006 : 43) définissent la comptabilité de gestion « comme l'outil permettant d'analyser les flux internes de l'entreprise afin de fournir aux dirigeants les informations nécessaires à la prise de décision ».

2.3.1 Les objectifs de la comptabilité de gestion

L'objectif de la comptabilité de management est de connaître les coûts des différentes fonctions assurées par l'entreprise, de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments de son bilan, d'expliquer les résultats en calculant le coût des produits, d'autre part, d'établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation et d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en résultent (MELEYON, 2004 : 9).

Cet important développement du rôle de la comptabilité analytique résulte en effet des transformations observées à la fois dans les processus de réalisation des produits de l'entreprise et dans la façon dont les ressources sont attribuées aux différentes unités de l'entreprise.

Aujourd'hui, cet outil a connu une évolution avec le passage de la comptabilité analytique traditionnelle à la comptabilité par activités ou méthode A .B. C.

2.3.2 La comptabilité analytique traditionnelle

Elle est basée sur la détermination des coûts des produits ou services. Deux grandes méthodes sont généralement utilisées: méthode des coûts complets et méthode des coûts partiels.

Il s'y ajoute à ces deux méthodes celle des coûts standard ou préétablis.

2.3.2.1 La méthode des coûts complets ou full casting

« La méthode des coûts complets consiste à effectuer la totalité des charges considérées comme incorporables aux coûts de revient des produits fabriqués ou services vendus» (S.Y.S.C.O.A, 1998 : 559).

Cette méthode a pour objectif premier la détermination des coûts de revient des produits ou services vendus par catégories de biens ou services, par branches d'activités.

Elle permet également d'évaluer pour les besoins de la comptabilité générale, les stocks, les en cours et les travaux faits par l'entreprise elle-même.

On parle des coûts complets traditionnels lorsque les charges de la comptabilité générale sont incorporées sans modification, et de coûts complets économiques lorsqu'elles ont subi des retraitements pour une meilleure expression économique des coûts.

2.3.2.2 La méthode des coûts partiels

Elle vise à exclure de l'analyse la part des charges dont l'affectation aux coûts présente une difficulté, soit qu'il s'agisse des charges indirectes, soit qu'il s'agisse de charges de structures (MELEYON, 2004 : 131).

La méthode des coûts partiels comprend la méthode du coût direct, la méthode du coût variable simple et la méthode du coût variable évolué.

- la méthode du coût direct : Cette méthode, selon GUEDJ (1998 :52), permet de déterminer la marge sur coût direct pour chaque produit ou service qui contribue à couvrir les charges communes et à obtenir le résultat analytique global. Cette méthode permet au contrôle de gestion d'analyser et d'évaluer la performance des centres de responsabilité.
- la méthode du coût variable simple : elle consiste à soustraire du chiffre d'affaires les charges variables afin d'obtenir la marge sur coût variable.
- la méthode du coût variable évolué : elle consiste à imputer à chaque produit les charges directes fixes et variables et les charges indirectes variables qui lui sont propres, (DAYAN, 2004 : 773).

2.3.3 La méthode ABC : une méthode moderne de calcul des coûts

La comptabilité par activités ou Activity Based Casting (A.B.C.) est une innovation pour répondre aux insuffisances de la comptabilité analytique traditionnelle.

Elle s'inscrit sous l'angle de la gestion par processus. Il s'agit d'une structuration de l'entreprise en un ensemble d'activités constituées de tâches.

La méthodologie de la comptabilité par activités s'appuie sur les étapes suivantes, selon BOISVERT (1998 : 54), ROUACH & NAULLEAU (1998 : 72) et ALAZARD & SEPARI (1998 : 65) :

- « identification des activités qui se traduit par l'établissement d'une cartographie des activités et des processus. Un processus est constitué d'un ensemble d'activités engagées pour l'atteinte d'un objectif commun ;
- évaluation des ressources consommées par chaque activité;
- définition des inducteurs de coût, c'est-à-dire les éléments ou les facteurs déclencheurs des consommations de ressources, et des centres de regroupement d'activités ;
- établissement de la liste des objets de coût;
- affectation du coût des activités des centres de regroupement aux objets de coût ».

La méthode A.B.C. permet d'obtenir des coûts beaucoup plus proches de la réalité. Cette méthode favorise le management des coûts et de la performance de l'entreprise et constitue une base fiable pour orienter et fixer les prix de revient ainsi que l'amélioration continue des processus. C'est une méthode qui peut s'appuyer également sur d'autres comme la méthode du coût cible (target casting) ou celle du coût selon le cycle de vie du produit pour assurer une meilleure gestion de la performance.

2.4 Le système d'information de gestion

L'apport des technologies de l'information et de la communication est à l'origine du regain de la notion du système d'information. L'utilisation combinée de moyens informatiques électroniques et de procédés de télécommunications permet aujourd'hui selon les besoins et les intentions exprimées d'accompagner, d'automatiser et de dématérialiser quasiment toutes les opérations incluses dans les activités ou procédures d'entreprises. Dans la section suivante, nous allons définir brièvement le système d'information de gestion et évoquer l'aspect relatif à la conception d'un système d'information de gestion.

2.4.1 Définition

Selon LONING (2008 :44), « un système d'information est un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations à travers des technologies de l'information et des modes opératoires ».

La gestion du système d'information se distingue classiquement par différentes phases : la collecte, le stockage, la diffusion et la présentation des informations, la création, la maintenance et le changement du système d'information. Chaque fois qu'une décision est prise, elle s'appuie sur une information.

Parallèlement, toute décision nourrit le système d'information. Pour assurer la gestion d'organisations de plus en plus complexe, il est devenu nécessaire de prendre en compte, à côté des facteurs de production classiques (travail et le capital) l'information : elle est indispensable à deux égards:

- elle résume et enregistre les faits historiques qui marquent la vie de l'entreprise ;
- elle offre à un moment donné, un extrait de connaissances nécessaires à son fonctionnement.

Le système d'information de gestion est un outil essentiel du processus de gestion et à ce titre une composante fondamentale du système de contrôle de gestion.

2.4.2 La conception d'un système d'information de gestion

La conception d'un système d'information adapté aux besoins de l'organisation est au cœur même de nos préoccupations. Ainsi, nous pouvons résumer ses difficultés sur le plan formel avec LAUZEL & TELLER (1997 : 98), de la façon suivante :

- « la définition des facteurs clés de succès qui sont à surveiller étroitement ;
- la mise au point d'un système d'alerte précoce qui assure la réactivité de l'organisation dans des délais acceptables, W.R.KING in LAUZEL & TELLER (1997 : 46) ;
- l'analyse des conditions de succès d'un système d'information de gestion en neuf ;
- la conception du système en fonction des besoins perçus par les utilisateurs en s'assurant de leur adhésion au système ;
- l'orientation du système vers l'information pertinente et non vers la quantité d'informations ;
- la prise en compte du gain et le coût relatif du système d'information ;
- l'assurance de la compréhension du système par la direction ;
- l'assurance de la compréhension du type d'activité de l'entreprise et de la façon dont le système intervient dans son fonctionnement ;
- la fourniture des états intermédiaires nécessaires à l'élaboration d'un tableau de bord ;
- l'assurance de l'intégration effective entre les sous –systèmes ;
- la facilitation de l'évolution de la continuité et de l'adaptation du système d'information ».

La conception, la mise en place d'un système d'information de gestion conduisent à une analyse approfondie des besoins réels de l'entreprise en matière d'informations pertinentes de gestion.

2.5 Mesure de la performance

Le contrôle de gestion connaît depuis quelques années des mutations importantes. L'évolution du nom de la discipline est à la mesure de ces nouveaux enjeux. Les professionnels parlent ainsi de plus en plus souvent de « mesure et pilotage de la performance ». Derrière cette évolution se cachent de profondes transformations, où la fonction elle-même et son intégration au processus de management jouent un rôle de plus en plus stratégique.

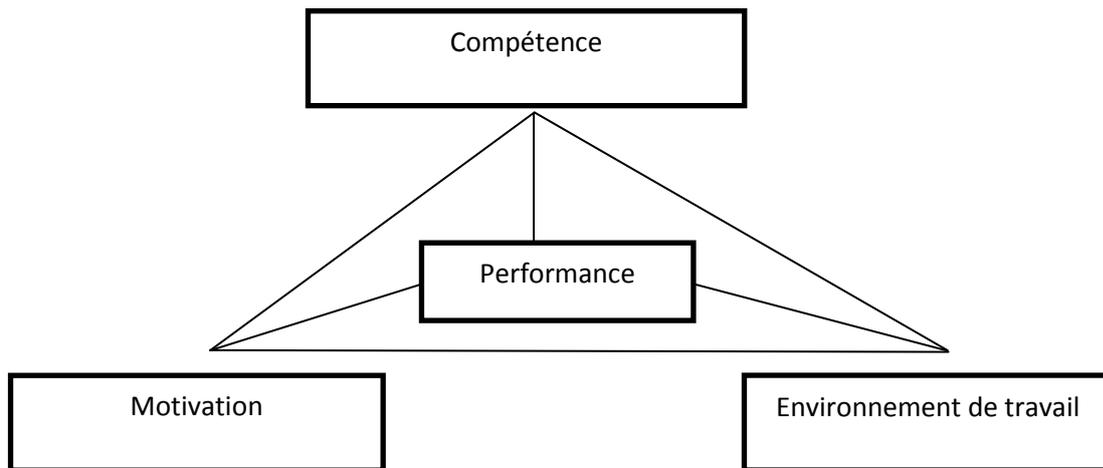
2.5.1 Définition de la performance

« Est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui, contribue à améliorer le couple valeur-coût, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur » (LORINO, 2003 : 5). Dès lors, une entreprise est dite performante si et seulement si elle arrive à influencer de façon positive sur ces deux variables en même temps. La valeur étant considérée en termes de réponse aux besoins d'un client ou d'un groupe social.

L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance. Selon SEPARI (2001 : 7) et JACKPOT (1999 : 24), « une organisation est performante lorsqu'elle est efficace, efficiente et économique ». Maîtriser la performance d'une organisation suppose donc la mise en œuvre d'un ensemble de dispositifs afin que les objectifs stratégiques soient atteints et que les moyens engagés maximisent la valeur obtenue et perçue par les clients et les actionnaires.

Quant à BRILMAN (2001 : 384), « la performance est la triple conjonction de la compétence, de la motivation et de l'environnement de travail ».

Figure 3: Les composantes de la performance



Source : BRILMAN (2001 : 384)

2.5.2 Les critères de la performance

La diversité des critères d'appréciation de la performance se justifie par la complexité de la définition de la performance elle-même.

De la lecture des écrits sur la définition de la performance, les critères les plus connus et les plus usités sont l'efficacité, l'efficience, l'économie, l'équité et la rentabilité.

2.5.2.1 L'efficacité

L'efficacité est « la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif » (LÖNING, 2008 : 6). L'efficacité concerne donc le degré de réalisation des objectifs définis et se définit par rapport à un objectif donné. Elle indique à quel point l'objectif est atteint : c'est l'articulation entre les résultats et les objectifs.

2.5.2.2 L'efficience

Selon DESREUMAUX, LECOCQ et WARNIER (2009 :48), être efficace c'est « atteindre un objectif donné en minimisant les ressources engagées ». La transformation des ressources est l'essence de la notion d'efficience, elle mesure les moyens engagés pour arriver au résultat.

C'est pourquoi GIRAUD (2008 : 61) affirme que « l'efficience consiste à optimiser le niveau de moyens engagés pour produire un résultat, en évitant les gaspillages ou les surconsommations de ressources ».

Dans une opération basée sur l'efficacité, pour l'ensemble de ressources utilisées, le produit obtenu est maximum, ou encore les moyens utilisés sont minimaux pour toute qualité et quantité donnée de produits ou de services, c'est-à-dire que l'efficacité correspond à la meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats. Il ressort donc que l'efficacité est l'articulation entre les moyens et les résultats.

2.5.2.3 L'économie

L'économie repose sur l'acquisition des biens et services. C'est le fait de se procurer au moindre coût les ressources nécessaires. Elle est définie par VOYER (2002 :110-113), comme étant « l'acquisition de ressources financières, humaines et matérielles appropriées, tant sur le plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre ».

L'économie des ressources peut se faire également dans l'utilisation des ressources afin d'éviter les gaspillages.

2.5.2.4 L'équité

Les individus préfèrent en général une condition d'équité, c'est-à-dire avoir le sentiment d'être traité d'une façon juste et impartiale par rapport aux autres dans leur relation d'échange avec l'organisation.

Selon le Petit Larousse 2010, l'équité est la justice naturelle ou morale, considérée indépendamment du droit en vigueur. En effet l'organisation devrait répondre aux besoins et aux attentes des individus qu'elle emploie de façon juste, afin d'éviter de leur faire éprouver des frustrations. C'est pourquoi PESQUEUX (2002 :157) justifie que « l'équité dans toute organisation favorise le respect et l'amélioration de la cohésion sociale ».

2.5.2.5 La rentabilité

« La rentabilité est l'aptitude à produire un profit ou un résultat » (MELEYON, 2007 : 166). D'après lui pour juger la rentabilité d'une entreprise, il convient de rapprocher le résultat dégagé avec les moyens mis en œuvre pour obtenir ce résultat.

La rentabilité illustre l'évaluation de la performance des ressources investies par des apporteurs de capitaux.

Différentes formes de rentabilité font l'objet de mesure parmi lesquelles nous retenons la rentabilité économique et la rentabilité financière.

WALSH (2005 :72), mesure la rentabilité économique par le rapport du résultat d'exploitation après impôt sur les sociétés (IS) sur l'actif économique ou capital investis. Elle est appelée « taux de rentabilité économique ou taux de rentabilité des capitaux investis ou "return on capital employed" ».

La rentabilité financière traduit la capacité de l'entreprise à rémunérer les apporteurs de capitaux.

2.6 Le tableau de bord

Connaitre les réalisations de l'entreprise reste une des préoccupations principales du contrôle de gestion. Le pilotage et le contrôle du système reposent sur des informations récentes de toute nature relatives aux performances de l'entreprise. Or, les systèmes d'information comptables ne répondent pas forcément aux exigences du contrôle de gestion. Ce dernier éprouve le besoin d'un outil qui répond à ses besoins spécifiques, à savoir :

- avoir une connaissance sur les informations essentielles au pilotage ;
- obtenir ces données le plus rapidement possible et en permanence.

Cet outil s'appelle le tableau de bord.

2.6.1 Définition du tableau de bord

Selon ALAZARD (591 :2001), «le tableau d'abord peut être défini comme un ensemble d'indicateurs organisés en systèmes suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions du service».

Selon ALAZARD et SEPARI (2004 : 48), « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en systèmes suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer».

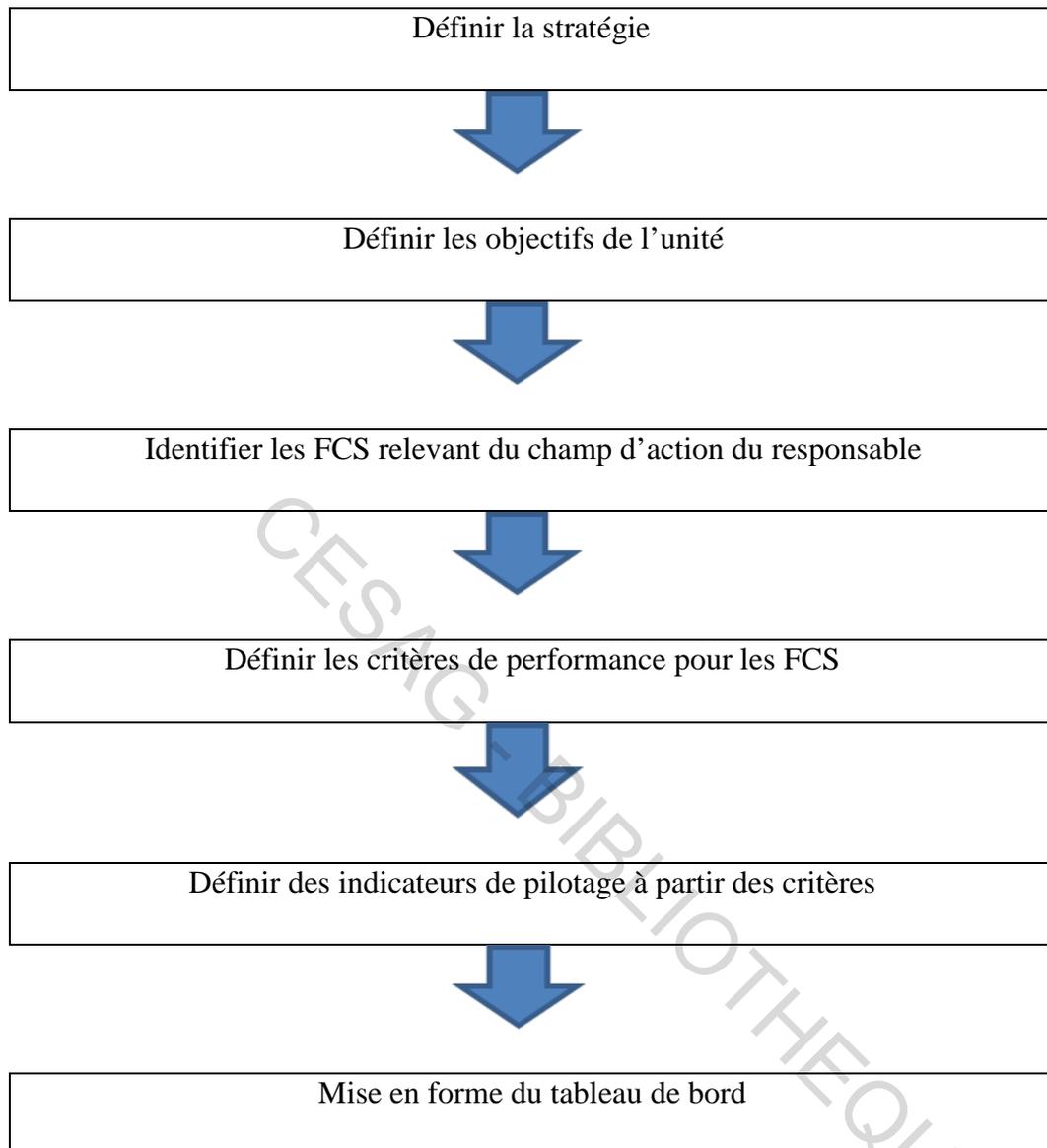
2.6.2 Objectifs du tableau de bord

La finalité du tableau de bord n'est pas l'établissement d'un document présentant le niveau atteint pour chacun des indicateurs. Selon BOUQUIN & SIMON (2009 : 91-92) et DORIATH (2008 :146), le tableau de bord doit :

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

AUTISSIER (2009 :29), distingue deux approches : une dite «méthodologie» qui consiste à construire des indicateurs à partir des objectifs et une autre basée sur des variables de pilotage. DORIATH (2008 :145), schématise la méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord comme suit :

Figure 4: Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord



FCS : Facteur Clés de Succès

Source : DORIATH, (2008 :145)

L'une des difficultés dans le tableau de bord réside dans le choix des indicateurs.

2.6.3 Choix des indicateurs du tableau de bord

LORINO (2003 :132) distingue deux types d'indicateurs que doit contenir un tableau de bord.

Ce sont :

- les indicateurs de pilotage qui sont destinés à un opérationnel afin de guider son action en cours et de maintenir un état de vigilance sur certains points qu'il veut contrôler ;

- les indicateurs de reporting qui eux, sont destinés à la hiérarchie pour les informer sur la performance réalisée et le degré d'atteinte des objectifs. Ce sont des indicateurs de résultats.

Selon ROUACH et NAULLEAU (2002 :23), DORIATH et al. (2005 :327), les indicateurs du tableau de bord doivent :

- « orienter les responsables vers la performance. Ils doivent permettre une comparaison à un référentiel ;
- avoir une efficacité cognitive : c'est-à-dire qu'ils doivent pouvoir être lus, compris et interprétés aisément par l'acteur auquel il est destiné ;
- être pertinents en répondant au bon moment aux besoins du responsable auquel le tableau de bord s'adresse ;
- être synthétiques : ils doivent offrir une image globale et complète du champ d'activité du responsable ;
- être contingents : c'est-à-dire répondre à la situation et en nombres limités pour répondre aux attentes du moment ;
- être rapidement obtenus afin de mener les actions correctives à temps ».

Les indicateurs choisis doivent constituer un système ayant une cohérence avec les objectifs et les actions pilotées afin d'assurer la réussite du tableau de bord. Dans un cadre stratégique de recentrages et d'alliances, dans un contexte concurrentiel fondé aussi bien sur les coûts que sur la qualité et les services, les gestionnaires éprouvent la nécessité de mettre en place des indicateurs non plus seulement financiers qui impliquent davantage les responsables et qui aident à un suivi permanent.

Dans la construction du tableau de bord, parmi plusieurs tentatives et propositions, il est intéressant de retenir celles de Kaplan et Norton (1987) qui essaient d'intégrer quatre domaines pour construire un tableau de bord prospectif ou balanced scorecard.

L'objectif est d'ajouter aux indicateurs financiers de la performance passée, des paramètres dans lesquels coexistent des indicateurs financiers et non financiers. Ainsi pour KAPLAN et NORTON (2003 :37), il s'agit de :

- l'axe financier (rendement, cash-flow, rentabilité du projet, fiabilité des prévisions...);

- l'axe client (index de prix, indice de satisfaction, classement par les clients, part de marché...);
- l'axe processus internes (sécurité-incidents, indice de performance, taux de succès dans les appels d'offres...);
- l'axe innovation et apprentissage (part des nouveaux produits dans le chiffre d'affaires, taux d'amélioration, attitude du personnel, chiffre d'affaires par employé...).

2.6.3.1 Les indicateurs financiers

La performance a depuis longtemps été mesurée grâce à des indicateurs financiers (" Return On Investment ", chiffre d'affaires, résultat...). Le but est de donner une image de l'entreprise qui soit le reflet de la richesse des actionnaires. Les données financières et comptables sont alors considérées comme des indicateurs avancés de la performance boursière.

Le tableau de bord financier se rencontre très fréquemment dans les groupes. Il s'inscrit généralement dans le cadre d'un « reporting de gestion » adossé à la structure opérationnelle du groupe.

Ces tableaux de bord financiers présentent les qualités suivantes :

- ils sont cohérents avec la pression financière à laquelle sont soumis de nombreux groupes, tenus de publier leurs résultats sur une base trimestrielle ;
- les indicateurs financiers permettent la circulation d'informations standardisées au sein du groupe, ce qui facilite les comparaisons entre filiales.

2.6.3.2 Les indicateurs non financiers

Les indicateurs financiers étant sujets à critique et peu actionnables, un grand nombre d'auteurs ont proposé de leur substituer ou de les compléter avec des indicateurs non financiers. Les réflexions sur la place des indicateurs non-financiers ont été relancées notamment avec le balanced scorecard.

2.7 Le reporting

Le reporting de gestion peut être qualifié d'outil de gestion interne de l'entreprise. Il intègre données financières et données opérationnelles et comprend l'ensemble des dimensions d'analyse nécessaires à la bonne compréhension des résultats. Avant d'évoquer les objectifs et principes du reporting, il est utile de faire un état de ce concept.

2.7.1 Définition du reporting

Le reporting est l'ensemble des moyens qui permettent aux managers de mesurer la performance des unités dont ils ont la responsabilité.

Selon WADE (1991 :15), le reporting a pour mission principale l'information de la hiérarchie sur l'état et l'évolution des unités décentralisées.

Il comprend deux (2) volets :

- un volet comptable correspondant à la comparaison des réalisations avec les prévisions de manière à identifier et analyser les écarts ;
- et un volet gestion, l'identification des causes des écarts et la définition des actions correctives qui « finalement retenues après évaluation seront transmises à la hiérarchie avec les autres documents ».

Il prend généralement la forme d'information donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord de gestion, de documents de suivi budgétaire et de rapports de comptes rendus.

2.7.2 Objectifs du reporting

Un système de reporting a un double objectif : disposer d'informations sur les réalisations des entités dépendantes et pouvoir agréger ces informations pour disposer d'une vision globale des réalisations de l'organisation, LARDY et PIGE (2003 : 13).

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

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

PIGE (2003 : 13), « ajoute que le reporting doit nécessairement permettre de rendre compte de ce que l'on fait, de centraliser et consolider les informations diverses et d'harmoniser les cycles et les structures de gestion ».

2.7.3 Les principes du reporting

Le reporting fait partie du système d'information de la direction générale. Il permet de suivre les objectifs généraux depuis le siège et sert parfois à la consolidation. Pour être efficace, il doit certes contenir toutes les informations permettant à la direction générale d'une part de suivre les données essentielles et d'autre part de mesurer les performances, mais surtout reposer sur les trois principes suivants :

- le principe de contrôlabilité : seules, les rubriques dépendant effectivement des responsables sont pris en compte ;
- le principe d'exception : un seuil de tolérance au-delà duquel l'alarme est déclenché est fixé pour chaque rubrique ;
- le principe de correction : le responsable doit être en mesure de proposer une action corrective.

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

Il est un processus et non un état. Par conséquent, étudier le reporting consiste à faire ressortir les mécanismes et les procédures permettant de fournir l'information demandée au niveau supérieur.

Pour communiquer cette information le reporting fait appel à des indicateurs sous forme monétaire, en termes de volume pour les correspondre à des facteurs qualitatifs. Il fait appel à des éléments tels que les données comptables qui sont retraitées périodiquement afin de disposer d'états financiers susceptibles de fournir au supérieur hiérarchique une image fidèle des opérations de la période, les volumes et la productivité nécessaires pour mesurer et évaluer l'activité réellement réalisée.

En considération de ce qui précède, il convient de retenir que le reporting sert à maîtriser les coûts et fiabiliser la qualité.

Conclusion

Le contrôle de la gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

Il effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décision et qui évaluent la qualité de sa gestion. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assurance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche

Le premier chapitre qui aborde le concept du contrôle de gestion, nous a permis de mieux cerner la fonction de contrôle de gestion, son positionnement dans l'organisation, son rôle, son importance, ses outils et leurs évolutions.

L'évolution du contrôle de gestion et de ses outils nous a amené à nous intéresser aux différents outils que le contrôleur de gestion peut utiliser pour mener à bien sa mission. Ce fut l'objet du deuxième chapitre.

Ce troisième chapitre quant à lui nous permettra de présenter le modèle d'analyse adopté pour l'évaluation du système de contrôle de gestion. Il sera également question, dans ce chapitre, de présenter notre mode de collecte d'informations, les outils de collecte et les informations à collecter.

Pour les besoins de notre étude, il sera nécessaire d'explorer plusieurs terrains afin de pouvoir bien apprécier le système mis en place à la SONITEL.

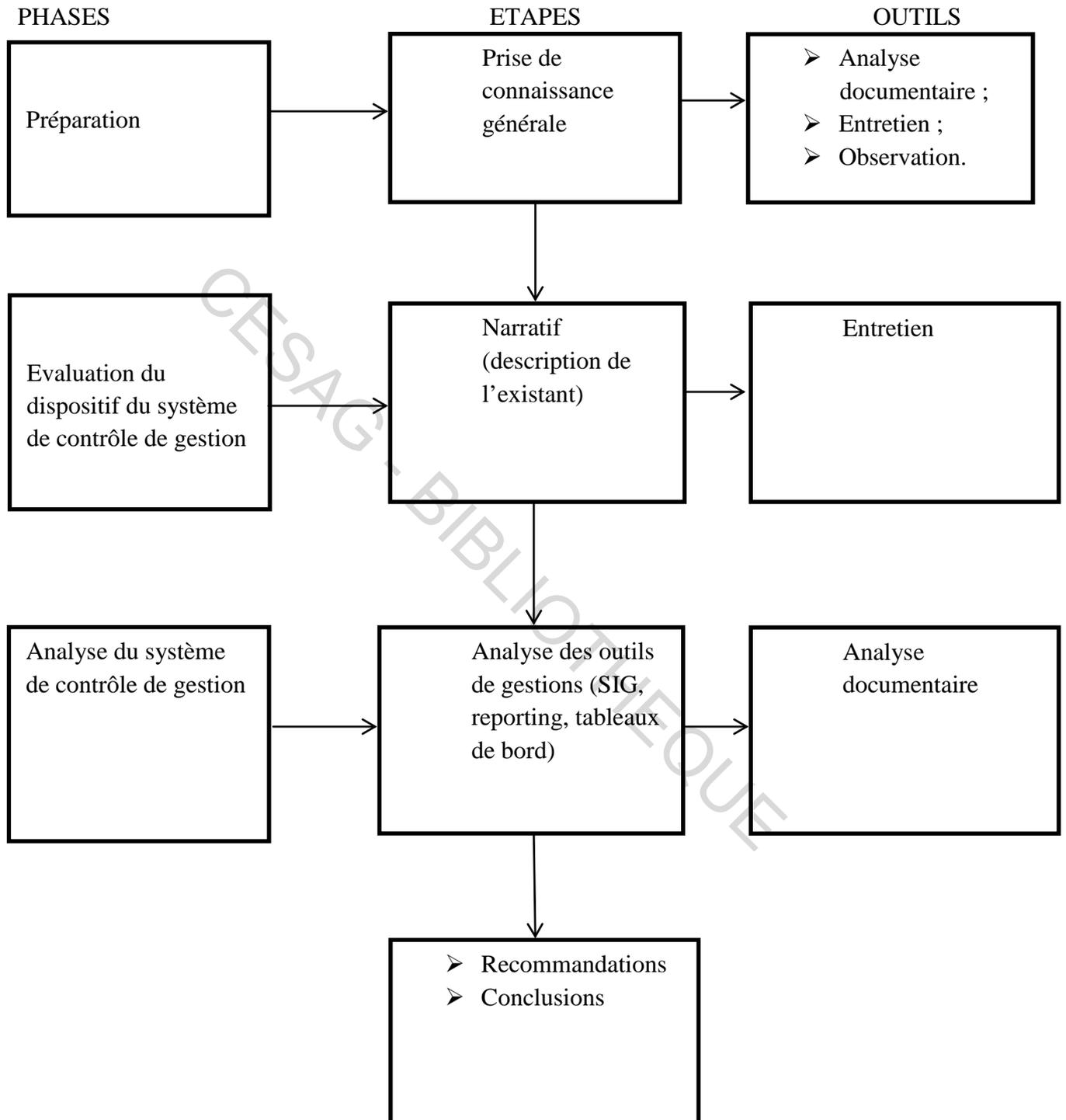
Par conséquent, nous chercherons à savoir :

- les missions du contrôleur de gestion au sein de la SONITEL ;
- l'organisation mise en place par le contrôle de gestion;
- et les outils de contrôle de gestion utilisés par le contrôle de gestion à la SONITEL.

3.1 Modèle d'analyse

Nous présentons ci-dessous le modèle d'analyse de notre travail,

Figure 5: Modèle d'analyse



Source : Nous même

3.2 Collecte de données

Compte tenu de notre choix porté sur le contrôle de gestion à la SONITEL, il sera nécessaire de faire une connaissance générale de l'entreprise, et pour cela nous avons fait appel à quatre outils de collecte de données :

3.2.1 L'analyse documentaire

Selon WALLER (1999 : 17), « l'analyse documentaire est une opération essentielle car elle peut de déterminer la qualité ou non de la recherche d'informations. Notre analyse s'est faite à l'aide des documents mis à notre disposition dans le cadre de notre étude. Il s'agit des rapports annuels de la société sur les trois (3) dernières années, du budget de trésorerie, du compte de résultat prévisionnel, du bilan et du tableau de financement prévisionnel. La documentation a été complétée par des ressources de l'internet.

3.2.2 Les entretiens

Les entretiens ont été faits auprès des personnes ressources précitées du service du contrôle de gestion, en tête-à-tête ou au travers des réunions ponctuelles organisées par les directeurs et chefs de départements. Basés sur un guide envoyé à l'avance, ils ont tourné autour de points qui vont de la description du travail exécuté à des points plus précis concernant l'exécution budgétaire.

3.2.3 Les questionnaires

Comme le dit OGIEN (2008 : 468), « le questionnaire n'a pas pour vocation d'être exhaustif : il présente une série de questions pouvant être posées aux interlocuteurs concernés ». Cependant, ils ont été administrés en fonction des thèmes précis. Ils ont privilégiés une approche basée sur des questions précises avec des réponses à choix multiples pour faciliter la lecture par le responsable à qui il est administré, mais aussi le traitement.

3.2.4 L'observation

Renard (2004 : 334) définit l'observation physique comme « la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un bien, d'un processus, d'une transaction, d'une valeur ». L'observation a été donc faite tout au long de notre stage. Elle a permis d'apprendre en regardant faire.

Elle a précédé la phase de mise en application des outils du service. Les tâches exécutées étant diverses, elle a été d'autant plus efficace qu'elle a permis de cerner l'activité du service dans son ensemble.

3.3 Outils d'analyse de données

Une fois les données collectées, elles feront l'objet d'une analyse suivant des outils destinés à un traitement efficace des informations recueillies.

Ces outils nous permettront de traiter les données collectées avec efficacité et ensuite les interpréter de façon explicite. Les résultats seront illustrés par des histogrammes et figures.

Pour le traitement des données, nous allons utiliser Microsoft Excel pour le dépouillement des résultats aux questionnaires, la saisie et l'analyse des données. Nous procéderons à une consolidation des résultats afin de nous prononcer sur la pertinence du processus de contrôle de gestion à partir des indicateurs retenus et des mesures appropriées.

Cette dernière partie du travail constituera notre quatrième outil de travail et nous permettra de faire nos propres analyses et remarques afin de pouvoir donner notre avis sur le système de contrôle de gestion à la SONITEL.

L'objectif recherché ici est de retrouver les différentes informations susceptibles de nous éclairer sur la mission, l'organisation et les outils de contrôle de gestion.

Conclusion de la première partie

Cette conclusion sanctionne la première partie du mémoire. Elle est dite théorique, car elle aborde le champ des connaissances dans le domaine étudié. Ainsi, elle s'est dans un premier temps consacrée à la revue de la littérature.

L'objectif du présent mémoire est de faire une analyse du système de contrôle de gestion. Elle est partie de la présentation des notions fondamentales du contrôle de gestion et de ses composantes.

Le troisième chapitre est une charnière entre la partie théorique et la partie pratique en ce sens qu'il pose le problème tel qu'il a été étudié et présente les outils de collecte de données qui ont été utilisés. Le travail sur le terrain en tant que tel va permettre de fonder les conclusions et recommandations sur la réalité, tout en s'inspirant de tout ce qui a été écrit sur le sujet.

**DEUXIEME PARTIE : CADRE
PRATIQUE**

La recherche de la performance impose que les moyens employés pour atteindre les résultats ne soient pas disproportionnés.

L'objet du contrôle de gestion est de maîtriser la performance.

La maîtrise de la performance consiste à :

- définir et à formuler clairement les objectifs au niveau de l'entreprise et à déployer ses objectifs au niveau des directions, des départements ou des services ;
- comprendre les relations de causalité entre les actions des différents responsables et la performance attendue ;
- confronter au cours du temps les prévisions et les réalisations en cherchant à comprendre les causes d'éventuels écarts.

Avec cette partie, nous entrons dans le vif du sujet. Elle vise à évaluer le système de contrôle de gestion de la SONITEL à travers la description du système de contrôle de gestion, les outils de contrôle de gestion et le degré de maîtrise de la performance.

Chapitre 4: Présentation de l'entreprise

Ce premier chapitre de la deuxième partie du mémoire sera consacré à la présentation de l'entité.

4.1 Présentation de la SONITEL

La SONITEL est une entreprise commerciale, un acteur majeur dans le développement des télécommunications au NIGER. Face aux enjeux que représentent cette mission, la SONITEL a recentré son organisation autour de ses principales missions. Pour ce faire, elle a mis en place une organisation lui permettant d'atteindre ses objectifs avec efficacité et efficience.

Après avoir présenté l'historique et les missions de la SONITEL, nous nous pencherons sur l'organisation de la Société.

4.1.1 Historique

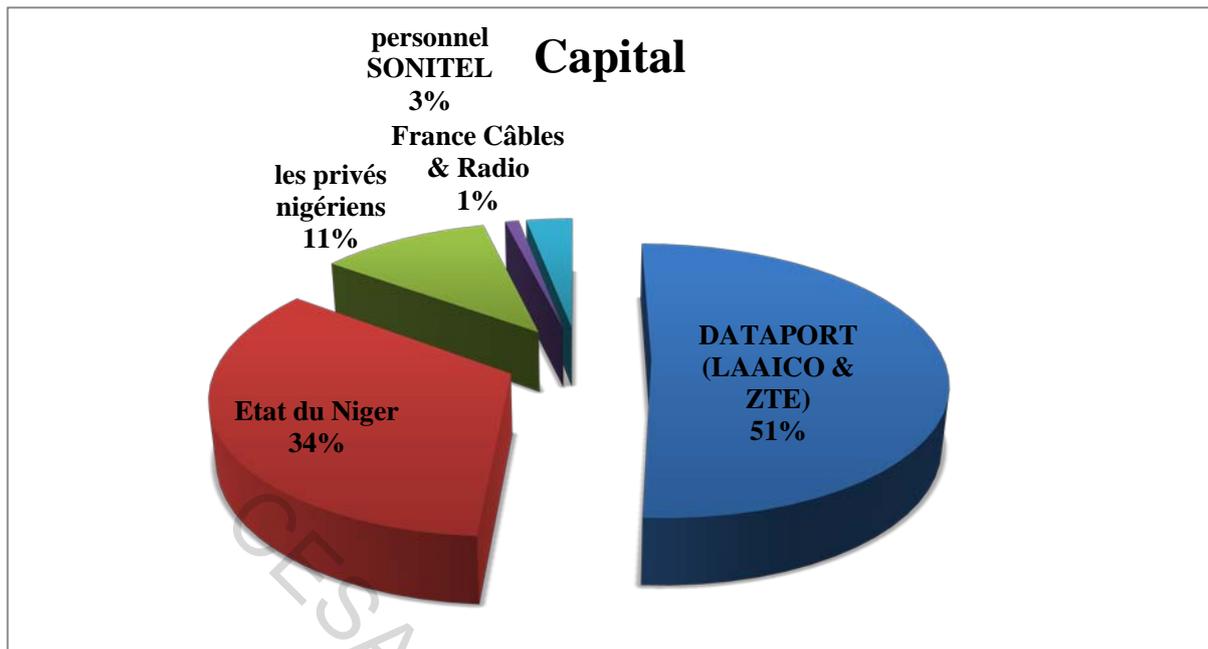
Créée le 20 mars 1997 par la fusion de la branche Télécommunications de l'ex Office des Postes et Télécommunications (OPT) et de la Société des Télécommunications Internationales du Niger (STIN), la SONITEL fut privatisée le 20 décembre 2001. La répartition du capital se présente comme suit :

Tableau 1: Répartition du capital de la SONITEL

Actionnaire	Part de capital détenu
Consortium Sino-libyen DATAPORT (LAAICO & ZTE)	51 %
Etat du Niger	34,11 %
Privés nigériens	11 %
Personnel de la SONITEL	03 %
France Câbles & Radio	0,89 %

Source : Manuel de présentation de l'entreprise (2009 : 7)

Figure 6: Répartition du capital de la SONITEL



Source : Manuel de présentation de l'entreprise (2009 :7)

La SONITEL est l'héritière de l'ex Office des Postes et Télécommunications (OPT) du Niger créée par le Décret N°59-104 du 04 juillet 1959 qui était un Etablissement Public à Caractère Industriel et Commercial (EPIC).

En 1986, la restructuration du secteur parapublic au Niger aboutit à la création de l'EPIC dénommé OPT par Décret N°88-214 du 30 juin 1988.

Les réformes institutionnelles commencées dès 1996 dans le secteur adoptèrent la séparation de la fonction de règlementation et celle d'exploitation à travers le Décret N°96-031 du 11 juin 1996.

Ces réformes institutionnelles aboutirent à une déclaration de Politique Sectorielle et à la création de l'Autorité de Régulation Multisectorielle (ARM) par ordonnance N°99-044 et 99-045 du 26 octobre 1999 qui conduisit à la libéralisation intégrale du secteur en décembre 2004.

Sur le plan institutionnel :

- Le Ministère en charge des Télécommunications définit la Politique Sectorielle ;

- l'A.R.M veille à la mise en œuvre de la Politique sectorielle et au respect des règles juridiques & réglementaires du secteur ;
- la SONITEL, en tant qu'Opérateur, assure la fourniture et l'exploitation des produits & services télécoms.

4.1.2 Statut et cadre organisationnel

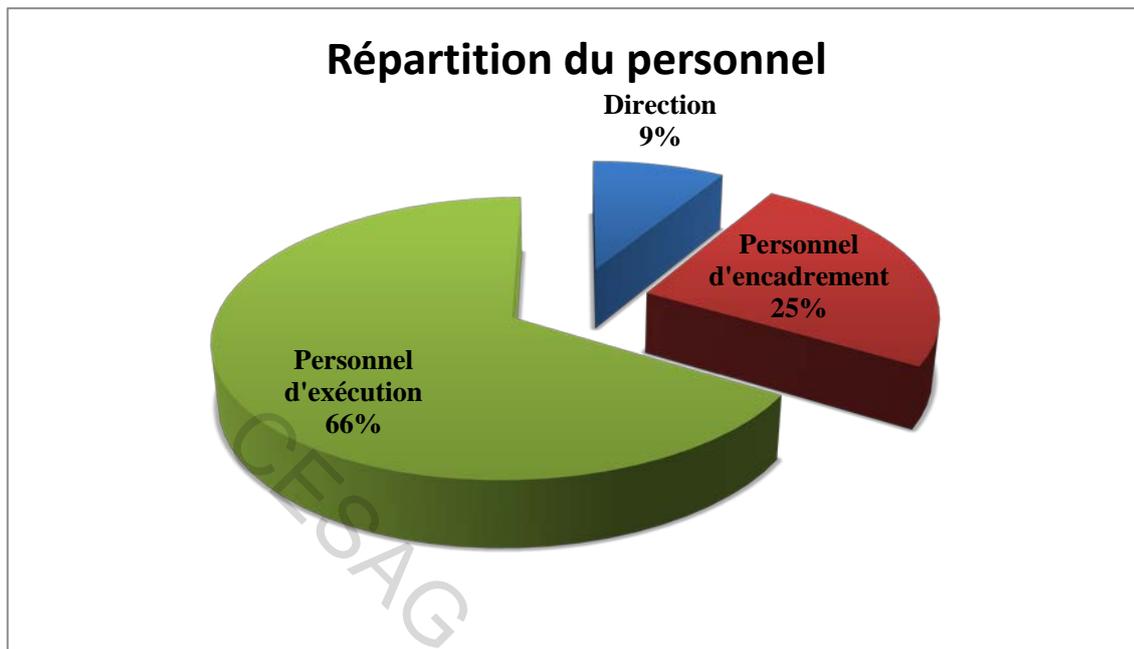
La SONITEL est une Société Anonyme de droit privé dont le capital est de 22 714 700 000 FCFA dont le siège social se trouve à Niamey (NIGER). Elle est chargée :

- d'assurer tous les services publics de télécommunications dans les relations nationales et internationales ;
- d'assurer l'accès au service du téléphone à toute personne qui en fait la demande ;
- d'établir et d'exploiter les installations permettant au public d'accéder au dit service ;
- la vente des équipements de télécommunications ;
- d'établir, de développer et d'exploiter les réseaux publics nécessaires a la fourniture de ces services et d'assurer leurs connexions avec les réseaux étrangers ;
- de fournir dans le respect des règles de la concurrence, tous autres services, installations et réseaux de télécommunication ;
- de contribuer à l'exercice des missions de l'Etat en matière de défense, de sécurité publique, sauvegarde des personnes et des biens, réglementation, normalisation et élaboration de la politique générale des télécommunications ;
- de participer à tout système global, international, régional ou national des communications par satellite, câble, faisceaux hertziens, fibre optique ou tout autre système électromagnétique.

La SONITEL S.A est dotée d'un Conseil d'Administration qui est l'organe suprême de décision. Elle est dirigée par un Directeur Général (DG) qui prend tous les actes de Gestion et de représentation. Il est assisté par un Directeur Général adjoint chargé de l'Administration et des Finances (DGA/AF), un Directeur Général adjoint Technique (DGA/T), des Conseillers Techniques et un Contrôleur de Gestion, à qui il délègue tout ou partie de ses prérogatives.

La SONITEL a un effectif de 1062 agents répartis comme suit :

Figure 7: Répartition du personnel de la SONITEL



Source : Maquette de la SONITEL (2010 :2)

4.1.3 Objectif

Pionnier du secteur, la SONITEL contribue efficacement au désenclavement du Niger à travers un réseau de télécommunications moderne (numérique), de qualité, fiable et à portée de tous.

Avec la numérisation prochaine de l'ensemble des centraux électromécaniques, des Artères de transmission et Stations Terriennes, l'élargissement de la bande passante Internet à 45 Mbits, la pose de la liaison en fibre optique frontière Burkina-Niamey-frontière du Bénin, l'extension des réseaux d'accès et la création des Agences Commerciales de proximité, la SONITEL entend répondre efficacement aux attentes de sa clientèle et rester le pôle de convergence des Technologie de l'Information et de la Communication (TIC) au Niger.

En plus des produits et services traditionnels, toute une gamme de produits nouveaux est proposée aux clients avec une offre personnalisée pour les clients professionnels en particulier le wifi, l'internet haut débit, etc.

Avec l'application des nouveaux tarifs, la SONITEL allie politique commerciale adaptée, choix technologiques innovants et savoir-faire.

La SONITEL est à la croisée des chemins : l'évolution technologique, le contexte concurrentiel, les enjeux stratégiques, ainsi que la libération et la déréglementation du secteur qui lui a insufflé une vision nouvelle.

4.1.4 Activités de la SONITEL

L'activité de la SONITEL consiste en la production et la vente de services, dans le domaine des télécommunications. Les différents services offerts avec le nombre d'abonnés correspondant sont synthétisés ci-dessous :

- Téléphone fixe filaire ou sans fil;
- liaisons spécialisées;
- WIFI;
- cartes prépayées;
- internet haut débit;
- services supplémentaires personnalisés sur demande (Conférence, transfert d'appel...);
- ventes appareils ;
- taxes (de suspension par exemple);
- compteurs local, internationaux, nationaux;
- produits inter connexions variables;
- publiphones.

4.2 Organisation de la société

La structure organisationnelle de la SONITEL est de type fonctionnel (voir organigramme annexe).

La société est placée sous l'autorité d'un administrateur délégué nommé par décret pris en conseil des ministres.

Il veille au bon fonctionnement de la société et est chargé de l'exécution des décisions prises par le conseil d'administration à qui il rend compte de sa gestion. Il assure la direction technique, administrative et financière de la société qu'il représente dans tous les actes de la vie civile.

Il est assisté d'un administrateur délégué adjoint qui assure son intérim en cas d'empêchement. Sept (7) directions régionales et six (6) directions centrales assurent les fonctions opérationnelles de la société.

Les différents directeurs sont nommés par l'administrateur délégué tout comme le reste du personnel de la société dont l'effectif est estimé à mille onze (1062) agents.

4.2.1 Organes sociaux

Les organes sociaux de la SONITEL sont constitués de l'assemblée générale, du conseil d'administration et de la direction générale.

- **La direction générale**

Conformément aux orientations du conseil d'administration, la Direction générale a pour rôle :

- d'assurer la gestion de la société ;
- de définir la politique générale et le plan d'affaires;
- de mettre en œuvre la stratégie arrêtée;
- de contrôler les principes de gestion ainsi que les méthodes et procédures pour atteindre les objectifs fixés ;
- de rendre compte de sa gestion au conseil d'administration.

En relation avec la direction générale, le secrétariat général coordonne et anime les activités des différentes directions de la SONITEL notamment au plan technique.

Le département du contrôle et de l'informatique est directement rattaché à la direction générale. La direction générale est par ailleurs assistée d'un comité réunissant:

- le secrétariat général ;
- les conseillers techniques ;
- la direction du contrôle de gestion ;
- la direction du contrôle interne ;
- la direction du conseil juridique.

A côté de ces différentes structures, nous avons les structures fonctionnelles. Nous entendons par structures fonctionnelles toutes les autres directions au sein de la SONITEL qui concourent directement à l'exécution de son activité.

Parmi eux, nous avons la direction grandes entreprises et opérateurs, la direction technique, la direction du développement internes et systèmes d'information, la direction stratégie et développement, la direction des agences régionales, la direction de la logistique et de l'approvisionnement, la direction marketing et communication, la direction des ressources humaines, la direction stratégie et développement, la direction du contrôle de gestion qui appui et aide l'équipe managériale à travers l'atteinte des objectifs avec efficacité et efficience.

4.2.2 Les différentes directions

▪ La Direction Marketing et communication

Elle assure entre autre la conception et la mise en œuvre d'une stratégie commerciale et marketing en conformité avec les objectifs du plan de développement global de la SONITEL. Il a pour missions d'analyser le marché et sa potentialité économique, de définir les segments de croissance de l'entreprise et d'étudier le positionnement de l'entreprise, son portefeuille de produits et de clients, et sa marque.

▪ La Direction Financière et Comptable (DFC)

Elle est responsable des opérations financière (Comptabilité, Finances, Trésoreries et Patrimoine). La direction gestion-finance assure la bonne gestion de l'entreprise, trouve les financements nécessaires et contrôle l'utilisation des ressources financières. Elle participe aux décisions de la société en alertant la direction générale sur les risques potentiels et en calculant les coûts des orientations retenues. Elle doit :

- élaborer et piloter la politique financière de l'entreprise avec les équipes de la comptabilité, du contrôle de gestion, de la trésorerie et parfois même avec l'informatique ;
- assumer la responsabilité de la gestion financière de l'entreprise et déterminer l'impact financier des décisions stratégiques ;
- établir des documents comptables dans le respect des contraintes légales.

▪ La Direction des Ressources Humaines (DRH)

La direction des ressources humaines figure parmi les grandes directions support de l'entreprise. Elle est pilotée par le directeur des ressources humaines (DRH).

Le DRH conseille et accompagne la direction générale dans ses orientations stratégiques en tenant compte du capital humain. Il définit et valide les grands axes de la politique des ressources humaines. Elle est chargée de l'administration, de la formation et de la gestion de l'ensemble des ressources humaines de la SONITEL ainsi que les affaires sociales y afférentes. En lien étroit avec la direction générale, elle participe à la mise en œuvre des orientations stratégiques de l'entreprise.

▪ **La Direction de la Logistiques et de l'Approvisionnement (DLA)**

Elle est chargée de l'acquisition et de la gestion du patrimoine mobilier, immobilier nécessaire au fonctionnement de la société. Elle doit :

- assurer la disponibilité des matières premières et fournitures pour le bon fonctionnement de la Société et ce, en qualité et en temps requis, selon le meilleur rapport qualité/prix ;
- s'assurer que les achats soient faits avec transparence, professionnalisme et efficacité (prix, qualité, produit/fournisseur en contact avec le support technique) ;
- suivre et contrôler la gestion des stocks et s'assurer du respect des règles de sécurité et de manutention.

▪ **La Direction du contrôle de gestion**

La fonction contrôle de gestion prend en charge le contrôle des procédures de gestion de l'entreprise et aide à l'amélioration de l'organisation existante et c'est sur elle que porte notre étude. La direction du contrôle de gestion accomplit entre autres les tâches suivantes :

- l'élaboration du budget de la SONITEL à partir des objectifs de la Direction Générale;
- le reporting sur les produits commercialisés par la SONITEL à l'endroit de la Direction Générale pour aider à la prise de décision ;

Conclusion

Ce chapitre nous présente la SONITEL à travers son organisation. Il nous a aussi permis de situer le contrôle de gestion dans cette organisation. Le chapitre suivant expliquera davantage les pratiques du contrôle de gestion au sein de la SONITEL.

Chapitre 5: Description du système de contrôle de gestion

Ce chapitre vise à présenter l'existant en matière de système de contrôle de gestion. Il s'agit de faire une description du contrôle de gestion, de son processus afin d'en tirer les forces et faiblesses du système.

5.1 Historique et missions de la DCG

La direction du contrôle de gestion a connu plusieurs mutations en fonction des objectifs des différents responsables qui se sont succédé.

Elle était en 2007, dans un premier temps, rattachée au Cabinet de la Direction générale avant d'être placée sous la tutelle de la direction financière pour enfin devenir, à partir de février 2009, une direction du contrôle de gestion.

Le principal rôle du contrôleur de gestion est de pouvoir maîtriser le couple coût / création de valeur de manière à garantir la rentabilité des actions entreprises par la société. A ce titre, il assure l'élaboration, le suivi et l'exécution du budget de concert avec les autres directions.

La direction du contrôle de gestion a plusieurs attributions clairement définies dans l'ébauche de manuel de procédures :

- Fournir les éléments nécessaires au pilotage stratégique et opérationnel pour la prise de décision ;
- élaborer et suivre l'exécution du budget ;
- assurer le contrôle budgétaire ;
- assurer la conception, la mise en place et l'exploitation du système de contrôle de gestion ;
- mettre en place le système d'évaluation de la qualité et de la performance des centres de responsabilités, des processus, des activités et des prestations ;
- formaliser les objectifs et indicateurs de performance des programmes dans les plans d'action et garantir leur déclinaison opérationnelle et leur pilotage ;
- organiser le dialogue de gestion autour de la recherche de la performance (moyens, objectifs, résultats) et contribuer au processus budgétaire ;

- produire et consolider les outils de pilotage, d'analyse de gestion et les tableaux de bord, pour aider à la prise de décision, afin de contribuer à l'efficacité et l'efficience des processus de management;
- assurer l'élaboration des rapports d'activités périodiques sur la base de ceux des directions centrales ;
- tenir le tableau de bord de la Direction.

La Direction du Contrôle de Gestion, en 2009, était composée de trois départements à savoir : le département planification & budget, le département comptabilité analytique de gestion et le département management de la performance.

A partir de 2012, la structure organisationnelle de la direction du contrôle de gestion a été modifiée ; elle est subdivisée en deux (2) départements : le département budget et le département qualité & performance.

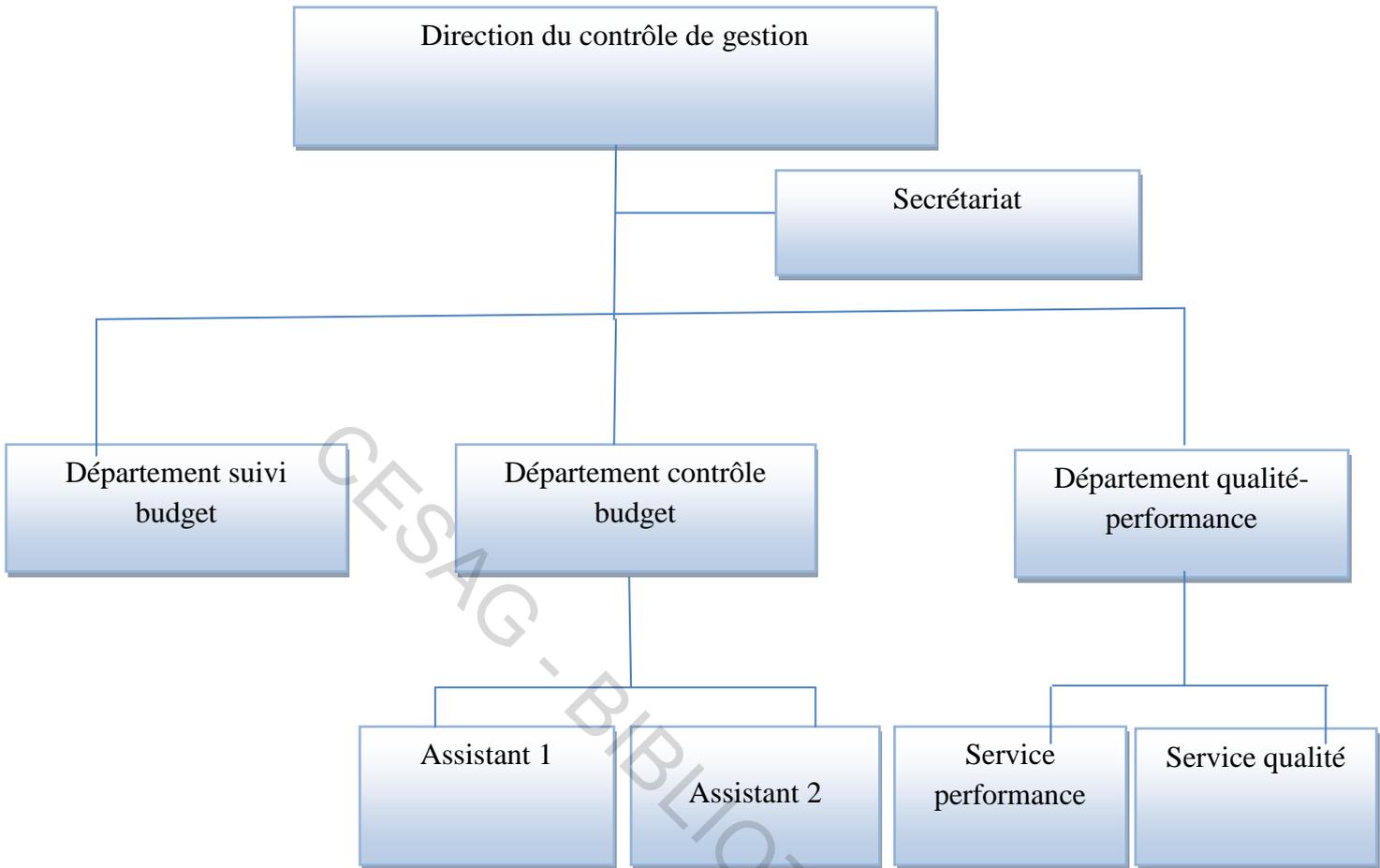
5.2 Structure organisationnelle du service

Toute entreprise s'organise pour répondre aux exigences des objectifs qu'elle s'est fixée. Cette organisation adopte un modèle de structure pour exercer son activité avec efficacité et efficience.

L'organisation c'est l'action d'organiser, de structurer, d'arranger, c'est la manière dont les différents organes ou parties d'un service, d'un ensemble complexe, sont structurés, agencés. Des objectifs généraux sont identifiés et définis afin de permettre la mise en place d'un service cohérent avec des acteurs qui adhèrent à ces objectifs. Chaque acteur se voit ainsi attribuer des tâches, dont la réalisation concourt à l'atteinte des objectifs généraux.

La direction du contrôle de gestion de la SONITEL ne déroge pas à cette règle d'organisation. Elle se trouve sous la tutelle de la direction générale comme le démontre l'organigramme (voir annexe 1).

Figure 8: Organigramme de la direction du contrôle de gestion



Source : Manuel de la Direction du contrôle de gestion (2010 :2)

La DCG est également en interaction avec toutes les autres structures de la société particulièrement avec les directions suivantes:

- la Direction Générale (DG), assistant dans la maîtrise de la gestion des Affaires de la société ;
- la Direction Financière et Comptable (DFC), pour coordonner l'utilisation rationnelle des ressources mises à la disposition des services opérationnels ;
- la Direction de la Logistique et des Approvisionnements (DLA) ;

Pour mener à bien sa mission, la Direction du Contrôle de Gestion dispose de certains moyens, à savoir :

- **Les moyens humains**

La Direction compte actuellement huit (08) agents (voir organigramme).

- **Les moyens matériels**

La DCG dispose des matériels suivants : deux (2) imprimantes laser, huit (8) ordinateurs, une (1) photocopieuse-imprimante, un (1) véhicule de fonction pour la directrice (le contrôleur de gestion).

5.3 Les différents départements

La Direction du contrôle de gestion a en son sein deux départements à savoir le département du budget et le département qualité performance.

5.3.1 Le département budget

Ce département est divisé en deux services : le service contrôle budget et le service suivi budget .

5.3.1.1 Le service contrôle budget

Le service contrôle budget est chargé de suivre les mouvements des comptes par nature (fonctionnement & investissement) et fournir les informations nécessaires sur les mouvements des comptes au chef de département. Cela aboutit à l'élaboration de fiche budgétaire.

Ce département compte trois (3) agents en plus du chef service contrôle budget.

La direction demanderesse envoie la demande d'achat en deux exemplaires à la DCG. La secrétaire de la direction saisie dans son registre la demande d'achat et la transmet au service du contrôle budget. L'agent en charge du contrôle budget vérifie le nombre minimum d'exemplaires de la demande d'achat (deux exemplaires) et établie une fiche dite «N°1» qui renseigne sur la budgétisation de la demande (voir annexe 2). Cette fiche est envoyée à la Direction de la Logistique et des Approvisionnements (DLA) qui se chargera de traiter la demande conformément à la procédure d'achat en vigueur. Ainsi, tout achat dont le montant est supérieur à cent mille (100 000) F CFA, doit faire l'objet d'une consultation d'au moins trois fournisseurs. Dans le cas contraire, la DLA demande une facture pro-forma à un fournisseur agréé.

Une fiche dite N°2 est établit sur la base des informations émanant de la facture pro-forma, de la demande d'achat et de la fiche N°1 dans le but de procéder à un contrôle budgétaire (voir annexe 3);

Les fiches dites N°1 et N°2 doivent être visées par le chef département budget et le contrôleur de gestion approuvant l'exécution de la dépense.

5.3.1.2 Service suivi budget

Ce service compte un (1) agent qui a pour mission le suivi de l'exécution budgétaire. Différentes opérations définies dans l'ébauche de manuel de procédures sont effectuées à travers le traitement :

- des carnets de bon de commandes ;
- des factures réalisées (en cours de paiement) ;
- des ordres de paiement hors factures ;
- des caisses mini dépenses ;
- des salaires mensuels ;
- des produits facturés chaque mois (chiffres d'affaires) ;
- des relevés bancaires mensuels.

▪ Les carnets de bon de commandes

Après réception des carnets de bon de commande signés par l'administrateur délégué ou son assistant, le responsable du service budget procède :

- A la vérification de la conformité de l'émission du carnet par rapport à la fiche N°2 et la facture pro-forma du fournisseur, l'agent en charge du suivi budgétaire signe le bon de commande qui est établit en 4 exemplaires tout en prenant soin d'imputer le numéro budgétaire correspondant à la commande en haut à la partie droite du carnet.
- Au retrait de la deuxième copie du bon de commande émis qui est enregistré dans un cahier pour la situation hebdomadaire ;
- A la saisie dans trois (3) dossiers différents:
 - Dans la situation hebdomadaire qui permet à chaque direction, de disposer des informations sur sa consommation hebdomadaire par nature de budget (fonctionnement et investissement);
 - dans la situation mensuelle par compte ;

- à la saisie dans le grand livre budgétaire puis le classement du bon de commande dans le chrono "bon d'engagement".

▪ **Traitement des factures**

Les factures sont reçues de la direction financière qui donne à chacune, un code nommé code de lettrage avant leur comptabilisation. Le code de lettrage est le code d'identification de la facture.

Le dossier est constitué de :

- facture définitive sur laquelle est inscrit le numéro de lettrage ;
- facture pro-forma ;
- bon de réception ;
- bon de livraison ;
- la copie originale du bon de commande ;
- une fiche "avoir" fournisseur qui subit un traitement qui consiste à faire sortir du chrono le bon d'engagement le bon correspondant sur lequel est inscrit le lettrage et la date de la facture définitive ainsi que la signature du responsable suivi budget «vu et la date du traitement de la facture» ;

Le responsable du service procède à l'enregistrement dans le registre journalier (dotation, montant hors taxe, numéro de compte) ; Il saisit dans la situation hebdomadaire puis dans la situation mensuelle et le grand livre. Par la suite, le responsable du service procède au classement dans un chrono « bon réalisé ».

▪ **Les ordres de paiement hors factures**

Ce sont les ordres de mission, les déplacements, billets d'avion, gratifications, etc.

Les ordres de paiement hors factures proviennent de la trésorerie. Après paiement, le responsable détache la deuxième copie qui est envoyée au service budget. Le chargé du budget procède au rassemblement de tous les ordres du mois et les classe en ordre du 1^{er} au 30 en fonction de la date comptable.

Ensuite, le chargé du suivi budget procède à la vérification de leur imputation du compte; en cas de non-conformité, une procédure de rectification est entamée puis s'en suit traitement et saisie des documents comme les factures réalisées.

- **Les caisses mini dépenses**

Le responsable du service budget reçoit les pièces justificatives des caisses mini dépenses de la DFC après traitement afin d'effectuer un rapprochement entre les pièces justificatives et le montant dépensé. Ces caisses sont automatiquement réapprovisionnées dès lors que les contrôles ont été satisfaisants.

- **Traitement des salaires**

Le responsable du suivi budgétaire reçoit l'état mensuel des salaires et les impute dans le fichier relatif au suivi budgétaire. Ledit fichier est organisé en plusieurs rubriques composées entre autres du salaire de base, des congés payés, des indemnités de logement etc.

- **Les produits facturés**

Les produits facturés constituent le chiffre d'affaire réalisé. Il est enregistré par rubrique en fonction des différents services et produits qu'offre la SONITEL. Le responsable du suivi budgétaire reçoit un état récapitulatif des produits vendus et les impute dans le fichier du suivi budgétaire en fonction de leur nature (clés internet, cartes prépayées, etc.)

- **Les relevés bancaires**

Les relevés bancaires sont traités pour vérifier les taxes facturées au cours du mois. Le responsable du suivi budgétaire calcule les différentes taxes mensuelles qui incombent à la SONITEL qui sont ensuite enregistrées par rubrique dans le fichier de suivi.

Le service suivi budgétaire est un service qui travaille essentiellement avec la direction finance et comptabilité et la DLA.

5.3.2 Le département qualité et performance

Ce département est divisé en deux (2) services : le service qualité et le service gestion de la performance. Les tâches relatives à ce département sont assurées par le chef de département.

Il assure la collecte des données (indicateurs mensuel et trimestriel) pour permettre l'élaboration et le suivi des tableaux de bord de la direction générale à partir d'un fichier excel. (Voir annexe 4)

Par la suite, le tableau de bord est transféré au contrôleur de gestion pour vérification et approbation avant sa présentation à la Direction Générale.

Un secrétariat est en charge de la gestion du courrier de la Direction du contrôle de gestion.

5.4 Les outils de contrôle de gestion à la SONITEL

Le contrôle de gestion de la SONITEL a recours à un certain nombre d'outils pour l'exécution de ses missions. Nous avons classé ces outils suivant les différentes phases du processus du contrôle de gestion.

5.4.1. La planification et la gestion budgétaire

Pour rappel, les outils essentiellement utilisés sont la planification et la gestion budgétaire. La planification est ici opérée à travers la comptabilité analytique.

5.4.1.1. La comptabilité analytique

Reconnue comme un outil efficace de gestion, la comptabilité analytique facilite la gestion prévisionnelle et la mesure des performances de toute structure en lui fournissant des éléments de nature à éclairer ses prises de décisions et à orienter ses actions.

Chargé d'assumer la fonction de la comptabilité analytique, le responsable à ce poste reçoit de la comptabilité générale les factures, les ventile selon les comptes de la comptabilité analytique qui eux sont relatifs soit à chaque service ou direction, soit aux charges d'exploitation ou aux charges administratives. Ceci en vue de permettre le suivi et le contrôle budgétaire de chaque service et/ou directions et enfin de l'organisation.

Une codification alphanumérique permet de faire ce travail de ventilation (par exemple H 70 pour désigner les charges relatives à la direction de l'Exploitation). La ventilation se fait sur une fiche analytique jointe à la pièce comptable envoyée par le service comptabilité.

La pièce envoyée par le service n'est qu'une copie de la pièce originale, cette dernière est conservée au service financier.

Les factures ainsi ventilées sont renvoyées au service comptabilité pour être enregistrées dans le logiciel comptable qui sert de tremplin pour la comptabilité analytique et générale.

5.4.1.2. La gestion budgétaire

La procédure budgétaire conduit à l'élaboration en fin d'année des budgets par les différents responsables de la SONITEL.

Le budget annuel de la SONITEL découle de son plan stratégique. Le processus budgétaire est un processus participatif : chaque centre budgétaire négocie, avec la Direction Générale de la SONITEL, les objectifs, les plans d'actions et les budgets qui en découlent.

Le budget est élaboré sur la base de plans d'action qui eux-mêmes sont établis sur la base d'objectifs négociés en Comité de Direction. Il est mensualisé ; un calendrier budgétaire est élaboré pour respecter les dates et périodes définies. Ce calendrier est tenu par le service suivi budget.

La procédure d'élaboration du budget comprend cinq (5) phases :

Phase 1 : Fixation des objectifs

- Préparation des documents de fixation des objectifs par le contrôleur de gestion à travers les rapports divers transmis au directeur général (DG) ;
- convocation de la réunion de fixation des objectifs du DG et une lettre de convocation élaborée par la secrétaire du DG, visée par le DG et envoyée à toutes les directions ;
- fixation des objectifs par le DG en comité de direction;
- rédaction et validation du procès-verbal de la réunion de fixation des objectifs par la secrétaire du DG.

Le contrôleur de gestion actualise le plan stratégique, il prépare en accord avec le DG, le projet de lettre d'orientation.

Phase 2 : Lettre d'orientation générale

La Direction générale avec l'appui du contrôle de gestion, prépare la lettre d'orientation qui est ensuite envoyée par le secrétariat du DG aux centres budgétaires par courriel avec accusés de réception.

La lettre d'orientation précise :

- les objectifs globaux de la SONITEL pour l'année à venir;
- les objectifs spécifiques par Direction et par agence;

- le calendrier budgétaire ;
- les plafonds de charges pour les postes budgétaires clés.

Le contrôleur de gestion transmet, par courriel, le projet de lettre au DG pour lecture, validation et signature. Il intègre les corrections éventuelles à la demande du DG et prépare la liste des centres budgétaires destinataires de la lettre d'orientation ;

Le contrôleur de gestion transmet, par courriel, la lettre d'orientation validée par le DG, accompagnée de la liste des destinataires, au secrétariat du DG pour dispatching.

Phase 3: projet de budget

Le projet de budget se concrétise par :

- la préparation des documents et des canevas de collecte des données par le contrôle de gestion à travers des supports de collecte de données et des guides d'utilisation;
- la préparation des plans d'action et des budgets par les différentes directions en collaboration avec le contrôle de gestion ;
- la consolidation des plans d'actions et les budgets en un projet de budget général de la SONITEL pour l'année N+1.

Le contrôleur de gestion:

- vérifie la cohérence d'ensemble des budgets avec les objectifs et les règles de gestion ;
- prépare un rapport d'analyse du projet de budget à l'attention du Directeur Général ;
- envoie, par courriel, le plan d'action et le budget consolidés, ainsi que le rapport d'analyse au DG ;
- met à jour les fichiers électroniques de collecte de données et de présentation des budgets ; en conçoit d'autres, le cas échéant ;
- prépare ou met à jour les guides d'utilisation ;
- transmet, par courriel, les supports et leurs guides d'utilisation aux responsables budgétaires ;
- apporte à ces derniers l'assistance et le conseil nécessaires à l'utilisation des supports.

Phase 4: Arbitrage du budget

Pour l'arbitrage du budget, le Directeur Général (DG) convoque une réunion d'arbitrage budgétaire par lettre de convocation.

La tenue de la réunion d'arbitrage budgétaire qui aboutit à l'inventaire des ajustements budgétaires, les amendements des budgets qui en sort un projet de budget.

Le Contrôleur de Gestion (CG) intègre les amendements apportés au projet de budget et prépare le PV de la réunion d'arbitrage; les soumet, par courriel, au DG et à l'Assistant Administratif (AD) pour validation.

Phase 5: Elaboration des états de synthèse

A ce stade, la direction générale, la DFC, le CG élaborent les états financiers prévisionnels, une première version des états financiers prévisionnels est soumise, en cas de non objection, le projet d'états financiers prévisionnels est adopté.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 2: Synthèse de la procédure d'élaboration du budget

Etapes	Période
1-Rapport d'exécution budgétaire à mi-parcours, rapport d'audit, rapports divers	Au plus tard le 20 juillet
2-Fixation des objectifs et actualisation du plan stratégique	Fin juillet
3-Lettre d'orientation générale	Début aout
4-Plan d'actions et budgets des directions	Au plus tard le 15 septembre
5-Première consolidation	15-30 septembre
6-Diffusion du budget consolidé aux différentes directions	Début octobre
7-Arbitrage budgétaire	Mi-octobre
8-Deuxième consolidation, élaboration et reproduction des documents de synthèse	Fin octobre
9- Envoi du projet au Conseil d'Administration(CA)	Mi-novembre
10- Adoption du projet par le CA	Au plus tard 15 décembre
11-Intégration et Observation du CA	Après l'adoption du budget
12-Exécution	1 ^{er} janvier

Source : Manuel de procédures (2008 : 52)

5.4.2 Le suivi budgétaire

Le suivi de l'exécution budgétaire permet de s'assurer d'un meilleur contrôle des dépenses et engagement du budget de la SONITEL. L'exécution budgétaire commence dès l'année qui suit

l'élaboration du budget. Donc, on peut retenir que les prévisions faites et votées en fin d'année N seront mises en application en début d'année N+ 1 à la SONITEL.

Le responsable suivi budget de la SONITEL compare de façon permanente, toutes les opérations réalisées et celles qui avaient été prévues dans le budget pour s'assurer de l'exécution effective du budget dans le respect des prévisions. Le suivi se fait essentiellement pour les achats et vente (chiffres d'affaire) de l'entreprise. Pour le suivi des achats, cela se fait au regard d'une procédure établie à cet effet.

5.4.3 Le tableau de bord

Outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord de la SONITEL est élaboré par le responsable du service performance chaque vendredi soir avec pour principal indicateur : les ventes. (Voir annexe)

Le tableau de bord de la SONITEL est conçu spécialement pour le Directeur Général et lui est rendu chaque lundi avant démarrage de toute autre activité et cela, pour lui permettre de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des différentes activités.

5.4.3.1 La partie hebdomadaire du tableau de bord

A la fin de chaque semaine, le responsable contrôle budget procède à l'arrêt des opérations. Cela consiste à recenser toutes les opérations validées dans la période.

Un traitement plus détaillé du tableau de bord se fait par rubrique budgétaire. Ce traitement permet au Directeur Général de savoir l'ensemble des engagements par rapport aux prévisions durant la semaine et d'entrevoir les possibilités pour diminuer les charges si nécessaire. C'est cette dernière partie qui servira de cumul hebdomadaire des opérations.

5.4.3.2 La partie cumulative du tableau de bord

C'est la partie récapitulative de tous les engagements, elle permet de contrôler en permanence les réalisations faites au cours des périodes précédentes par rapport aux objectifs annuels fixés. Ce tableau est l'aboutissement logique du suivi budgétaire, il reflète l'activité de l'entreprise.

Toutes les différentes parties qui interviennent dans l'élaboration du tableau de bord de la SONITEL décrites ci-dessus sont effectuées par le responsable du service performance suivant les informations reçues des différentes directions.

5.4.4 Le système d'information de gestion et le reporting

Après avoir parlé du tableau de bord, nous allons-nous appesantir sur le système d'information de gestion qui coordonne, grâce à la structuration des échanges, les activités de l'organisation et lui permet ainsi d'atteindre ses objectifs.

5.4.4.1 Le système d'information de gestion

Le système d'information de la SONITEL permet la diffusion de toutes les informations aussi bien dans l'entreprise qu'au niveau des partenaires extérieurs. C'est un dispositif de collecte, de traitement et de diffusion des informations tant quantitatives que qualitatives qui caractérisent la vie de l'entreprise et sont nécessaires à la prise de décision.

Au sein de la SONITEL, une réunion de coordination hebdomadaire des directeurs est prévue, ce qui permet d'échanger les informations de tout ordre concernant la vie de l'entreprise.

A la direction du contrôle de gestion, une réunion est tenue en fin de semaine pour les différents états et le tableau de bord. Ainsi, des recommandations peuvent sortir de ces réunions de coordination pour être mises en œuvre dans des délais précis par le responsable concerné.

5.4.4.2 Le reporting

A ce niveau, c'est l'état récapitulatif de la direction marketing qui est considéré comme reporting.

Les indicateurs du reporting de la SONITEL sont les indicateurs de la direction marketing, il s'agit du chiffre d'affaire des produits et services, du nombre de promotions organisées et du taux d'exécution du plan d'actions marketing.

Tous ces indicateurs sont présentés au Directeur Général pour juger de l'efficacité des plans d'actions et apprécier la compétitivité de la SONITEL sur son marché et son environnement.

5.4.5 Les outils du contrôle de processus

Après avoir fait un diagnostic général de l'existant, la procédure prévoit que le responsable de la direction du contrôle de gestion élabore un document de synthèse pour en faire un manuel de procédure.

Quant à l'élaboration dudit manuel de procédures, la priorité a été donnée à la direction du contrôle de gestion.

Conclusion

Le système du contrôle de gestion de la SONITEL tel que décrit dans ce chapitre est un système structuré principalement à la partie budgétaire de la direction.

Cependant, cette structuration permet-elle d'atteindre un niveau de qualité acceptable ? le chapitre suivant répondra à cette question par l'évaluation de ce système afin de proposer des recommandations en vue de l'améliorer.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Evaluation du système de contrôle de gestion

Pour permettre un bon fonctionnement et une optimisation des opérations, les dirigeants de la SONITEL ont mis en place un dispositif au sein de cette dernière. Dans ce présent chapitre, nous allons analyser l'ensemble du dispositif à travers une évaluation du système de contrôle de gestion et formuler des recommandations.

6.1 Le dispositif de contrôle de gestion mis en place par la SONITEL

Cette partie est destinée à l'analyse du découpage du processus de gestion et la division de travail de management.

6.1.1 Evaluation du

Le contrôle de gestion permet de modéliser la complexité du fonctionnement de l'entreprise et favorise la division du travail de management. Le processus de gestion comporte trois phases que sont : la finalisation, le pilotage et la post évaluation. Ainsi, avant l'action, la finalisation définit les finalités et les traduit en objectifs quantifiés sur un horizon déterminé. Pendant l'action, le pilotage permet d'organiser un suivi du déroulement, d'anticiper et d'entreprendre des actions correctives pour arriver au but ou changer le but. Enfin après l'action, la post évaluation permet de mesurer les résultats dans les domaines d'économie, d'efficacité et d'efficience.

A la SONITEL, les finalités sont définies et traduites en objectifs quantifiés. Ces objectifs pour cette année sont : le rétablissement de l'équilibre financier global et celui des produits et services offerts, l'amélioration des recettes, des prestations entraînant l'amélioration des conditions de travail.

Le pilotage est effectué à travers un suivi permanent du déroulement des activités. Ce suivi doit être assuré par la Direction des Etudes qui est chargé d'élaborer les statistiques. Dans les objectifs assignés à cette Direction, une mise au point mensuel est prévue mais cette mise au point ne se fait que périodiquement dans une plage non déterminée. Ce qui dénie ces statistiques de toute pertinence. Dans ces circonstances, aucune anticipation ne peut être faite.

Quant à la post évaluation, elle est matérialisée à travers le rapport annuel d'activité. L'analyse de ce rapport se limite à la constatation des résultats. Aucune sanction ou récompense n'est prévue en cas d'écart favorable ou défavorable.

6.1.2 La division du travail de management

La Direction du contrôle de gestion organise un ensemble d'actions en vue d'atteindre ses objectifs bien définis par rapport à son environnement et à ses différentes opérations, et surtout d'assurer une certaine pérennité au niveau de l'organisation tout en respectant un meilleur niveau de performance.

Ces objectifs ne sont pas précédés d'une analyse des forces et faiblesses, des opportunités et menaces de la SONITEL.

L'analyse du processus de gestion à la SONITEL n'est pas satisfaisante. Il en est ainsi en ce qui concerne la division du travail de management. En effet, les dirigeants de la SONITEL ne s'adonnent pas à la réflexion stratégique. Il n'existe pas un plan stratégique à long terme.

Il faut noter que la gestion de la SONITEL se concentre sur le court terme. Les plans annuels sont toujours élaborés et prennent appui sur les années écoulées.

6.2 Evaluation des outils de contrôle de gestion de la SONITEL

Cette partie vise à détailler l'utilisation faite des outils de contrôle de gestion.

6.2.1 La comptabilité analytique

La comptabilité analytique au sein de la SONITEL est à son stade embryonnaire raison pour laquelle elle est tenue d'une manière simpliste. Ce qui rend difficile l'interprétation des certains coûts et coût revient, le classement des certaines charges et pertes.

La méthode utilisée jusqu'à présent est celle du coût complet qui récupère toutes les charges et pertes engagées au courant de l'exercice comptable (reparties dans les différentes fonctions de l'entreprise) contrebalancées aux chiffres d'affaires. La façon de déterminer le résultat analytique avec cette méthode paraît facile mais ne permet pas au comptable d'analyser minutieusement les valeurs de certaines composantes.

Outre l'application de cette méthode, d'autres services, branches,... paraissent omises dans les calculs des coûts et résultat analytique.

6.2.2 La gestion budgétaire

A titre de rappel, le budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux centres de responsabilité, d'objectifs et/ou de moyen pour une période déterminée limitée à court terme. Le budget découle d'une démarche prévisionnelle plus large qui consiste à décliner la stratégie en plan stratégique pour le long terme et en plan opérationnel pour le moyen terme. Il constitue la traduction financière de l'adaptation au court terme des objectifs à moyen terme du plan opérationnel.

La gestion budgétaire est un système d'aide à la décision qui prend en compte non seulement la budgétisation, mais le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives à envisager. En confrontant les réalisations aux prévisions, le contrôle budgétaire évalue la performance des centres de responsabilité. Mais cette performance présente l'inconvénient d'être uniquement financière.

La démarche d'élaboration du budget mise en place par la SONITEL est assez claire et structurée sous forme de phase permettant à la fois d'être un instrument de prévision et de coordination entre les unités décentralisées et d'aide à la délégation des décisions ainsi qu'à la motivation des décideurs.

Néanmoins, la post évaluation du budget est constatée au niveau des rapports annuels d'activité. Les activités menées par les services font l'objet d'une revue mais les écarts déterminés ne sont pas analysés.

6.2.3 Le suivi budgétaire

Il se fait correctement à la SONITEL. En effet, avant l'engagement d'une dépense, il y a d'abord une vérification pour voir si la dépense concernée est prévue au budget. Dans l'affirmatif, la dépense est ordonnée et exécutée. Dans le cas contraire, l'autorisation de la dépense relève de la décision du Directeur Général.

6.2.4 Le tableau de bord

A la SONITEL, le tableau de bord tel qu'élaboré ne permet pas d'analyser les informations capables de rendre compte des activités effectuées de l'ensemble de la société. En effet, le tableau de bord couvre essentiellement la direction des ventes dédiée à la commercialisation des produits et services de la SONITEL. Il leur permet de faire un suivi mensuel du chiffre d'affaires réalisé à travers les ventes des produits télécoms tels que les clés USB, lignes téléphoniques, les cartes prépayés, etc. (voir annexe 4)

6.2.5 Le reporting

A titre de rappel, le reporting est défini comme l'action qui consiste à remonter l'information de la Direction Générale. Les documents relatifs au reporting ont pour objectif d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités.

A la SONITEL, le reporting est clair et bien défini en ce sens où l'état du compte rendu constitue un support de dialogue de gestion entre les services et leur hiérarchie, à qui des objectifs ont été fixés.

6.3 Mesure de la performance à la SONITEL

Eu égard au dispositif mis en place par la direction du contrôle de gestion, nous analyserons dans cette section, l'impact dudit dispositif sur la performance de l'entité. Cette analyse portera essentiellement sur trois ratios clés notamment le ratio de rentabilité et le ratio des charges de fonctionnement.

- Le ratio de rentabilité mesure les résultats de l'entreprise. Il sera scindé en deux volets. Le premier volet portera sur l'évolution du résultat net et le second sur l'évolution du chiffre d'affaire par produits.

Tableau 3: Evolution des résultats nets

Année/Eléments	2008	2009	2010	2011
CA	12 525 900	12 350 985	13 090 911	13 927 273
Valeur ajoutée	1 015 675	9 567 929	1 027 396	1 140 488
Résultat financier	-758 495	-775 673	-829 391	-818 627
Résultat de l'exercice	-7 954 111	-7 956 495	-8 113 758	-8 661 308

Source : Rapports d'activités annuels 2009, 2011

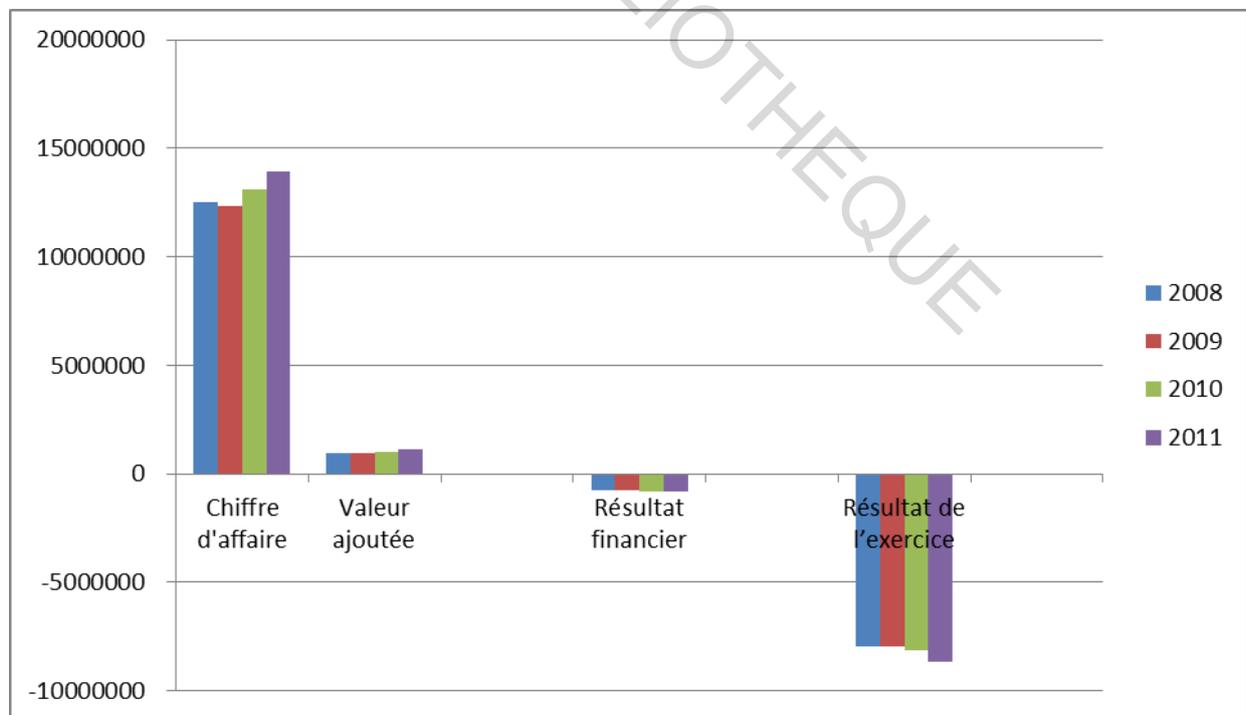
La variation du résultat net 2008 à 2011 se présente comme suit :

2008-2009 =>2,99%

2009-2010 =>06,38%

2010-2011 => 10,32%

Figure 9: Evolution des résultats nets de 2008 à 2011



Source : Rapports d'activités annuels 2009, 2011

De ce graphique, nous constatons une faible évolution du chiffre d'affaire les deux (2) dernières années.

Au titre de l'exercice 2010, nous avons un chiffre d'affaire de treize millions quatre-vingt-dix mille neuf cent onze (13 090 911) francs CFA contre treize millions neuf cent vingt-sept mille deux cent soixante-treize (13 927 273) francs CFA en 2011 soit une progression de 10,63%.

La valeur ajoutée est quasi stagnante jusqu'en 2011 où elle connaît une amélioration de 6,23%. Le résultat de l'entreprise connaît des difficultés car présente un résultat déficitaire au cours des quatre années, ce qui dénote d'une perte évolutive de la SONITEL.

Au regard de ces chiffres, nous remarquons que malgré la progression du chiffre d'affaires dû à l'acquisition de nouvelles technologies de l'information, le résultat net reste déficitaire d'année en année. Cette situation s'explique essentiellement par les charges du personnel qui ont connu une net augmentation entre 2010 et 2011, ce qui entraîne la dégradation de l'excédent brut d'exploitation.

Afin de porter une analyse plus approfondie sur le résultat net, nous allons, dans la prochaine section, effectuer un découpage du chiffre d'affaire par produits afin d'avoir une vision plus large sur la quote part de chaque services vendus sur le total des ventes.

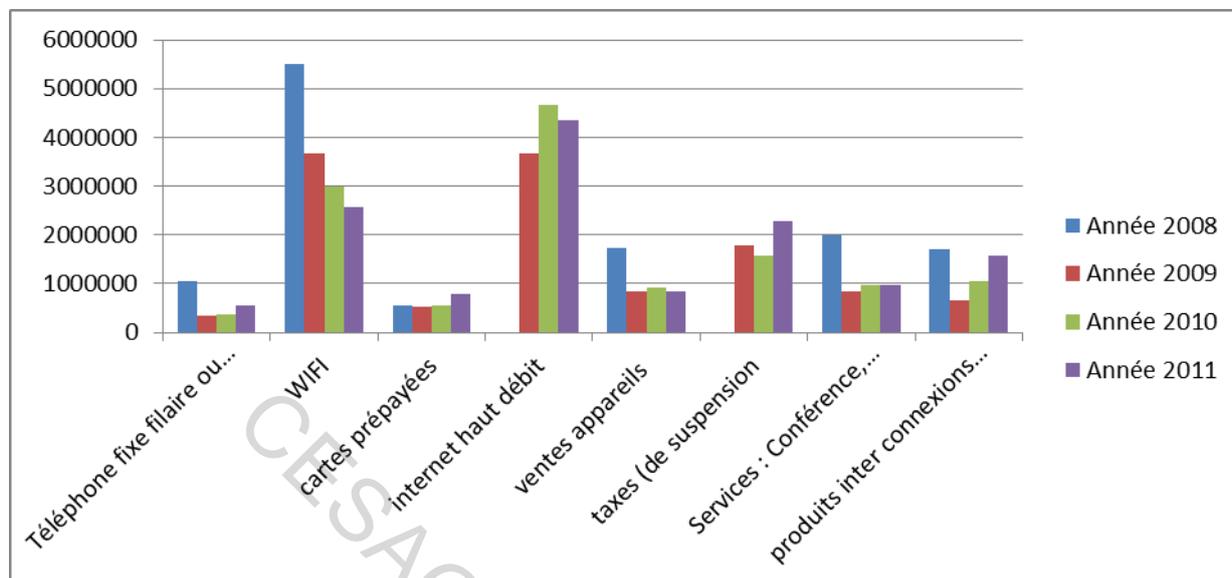
Tableau 4: Tableau du chiffre d'affaires par produit

Produits/ CA	2008	2009	2010	2011
Téléphone fixe filaire ou sans fil	1 038 000	350 985	358 970	559 987
WIFI	5 500 000	3 675 976	3 001 122	2 571 422
cartes prépayées	546 000	525 575	551 520	784 430
internet haut débit	6 898 765	3 675 985	4 678 542	4 355 899
ventes appareils	1 742 535	830 111	910 200	846 875
taxes (de suspension	1 757 898	1 795 690	1 573 733	2 272 738
Services : Conférence, transfert d'appel	1 998 863	842 880	966 145	963 550
produits inter connexions variables	1 700 502	653 783	1 050 679	1 572 372

Source : Rapports d'activités annuels 2009, 2011

Figure 10: Répartition par produits

Le graphique ci-dessous donne une idée de la contribution de chaque activité à la constitution du résultat net de l'exercice en plus de leur évolution par an.



Source : Rapports d'activités annuels 2009 ; 2011

Pour les différentes branches de prestations, nous constatons des données de ce graphique comparées aux résultats de 2011 une régression des résultats des branches ventes appareils mobiles et wifi, une évolution du service de l'internet haut débit de 2009 à 2010 mais une baisse en 2011 de 5,3%. Les produits inter connexions connaissent une augmentation de 33,17% en 2011. Les taxes de suspension sont également en progression avec une augmentation de 30,74%.

En somme, sur un ensemble de huit (8) produits vendus par la SONITEL, seuls deux ont un impact significatif sur le chiffre d'affaires. Il s'agit notamment du réseau wifi et l'internet haut débit. Cette situation montre que la rentabilité est concentrée essentiellement à deux(2) niveaux et par conséquent a un impact sur la performance globale de l'entreprise.

- Le ratio des charges de fonctionnement

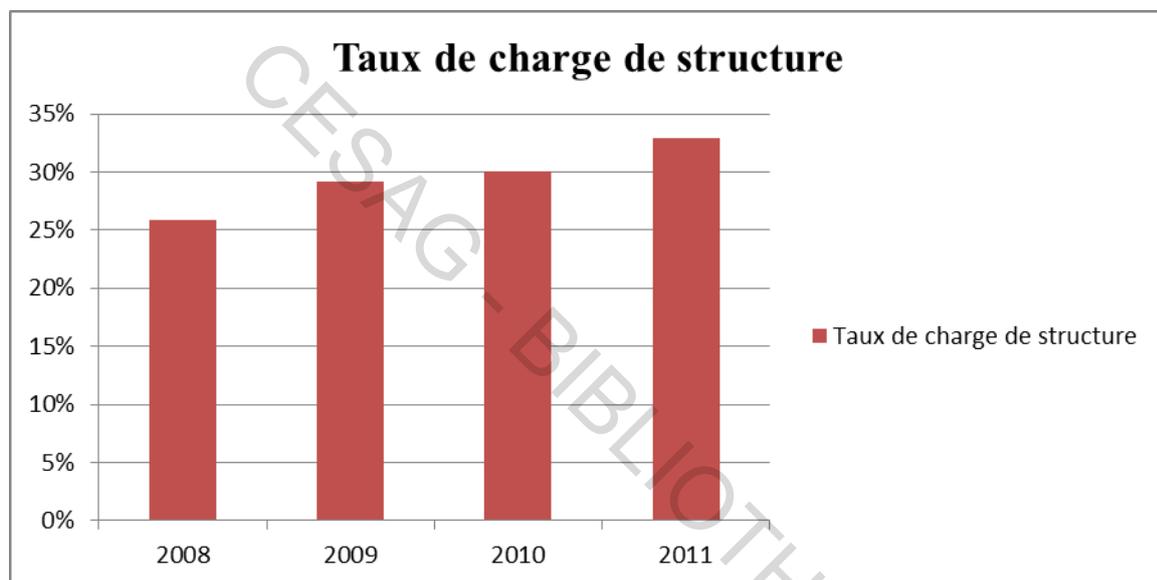
Ce ratio traduit essentiellement le poids des frais de personnel par rapport à l'ensemble des charges administratives de la SONITEL. Il s'agit d'un aspect très important, car dans l'optique performance d'une entité, les ressources humaines constituent un facteur non négligeable.

Tableau 5: Evolution du taux de charge

Années	Masse salariale	Charge de fonctionnement	Taux de charge de structure
2008	3 100 874 284	11 987 659 510	26%
2009	3500789875	12 010 505 189	29%
2010	3 900 758 522	12996803508	30%
2011	4 534 390 965	13775611147	33%

Source : Rapports d'activités 2009 ; 2011

Figure 11: Evolution du taux de charge



Source : Rapports d'activités annuels 2009 ; 2011

Nous pouvons constater à travers ce graphique, que le rapport masse salariale sur charges de fonctionnement appelé charge de structure a évolué de façon croissante sur les quatre (4) dernières années. La masse salariale constitue un poids considérable dans les charges de fonctionnements. Cependant, l'augmentation des charges de fonctionnement est en partie conditionnée par l'évolution de la masse salariale.

6.4 Faiblesses du système de contrôle de gestion

L'analyse du dispositif de contrôle de gestion mis en place par la SONITEL fait ressortir des points de faiblesses suivants :

6.4.1 Outils de contrôle de gestion de la SONITEL

Bien que les outils de contrôle de gestion de la SONITEL demeurent classiques, il est à noter qu'ils sont bien élaborés à l'exception du tableau de bord et de la comptabilité analytique. En effet, le tableau de bord ne comprend que les informations capables de rendre compte des activités spécifiques du département ou du centre de responsabilité pour lequel il est construit. Il couvre essentiellement l'aspect vente dédiée à la commercialisation des produits et services de la SONITEL. Quant à la comptabilité analytique, elle reste embryonnaire et la méthode utilisée pour déterminer le résultat analytique à savoir la méthode basée sur les coûts complets ne permet d'analyser la valeur de certaines composantes (coûts directs et indirects) et par la même occasion, couvrir toutes les branches d'activité.

De plus, la comptabilité analytique est directement rattachée à la Direction Financière et ne traite aucune information en rapport avec la direction générale. Dans un tel contexte, la comptabilité analytique ne pourrait pas pleinement jouer son rôle d'outil d'aide à la décision si elle n'est pas rattachée au département de contrôle de gestion car les deux (2) outils (comptabilité analytique et contrôle de gestion) jouent un rôle prépondérant dans le pilotage de l'entreprise car elles sont source d'informations conduisant à la prise de décisions.

6.4.2 Mesures la de performance

Au regard de notre analyse, nous pouvons prétendre que la SONITEL ne dispose pas d'un système de mesure de performance adéquat.

Les différents indicateurs utilisés montrent bien que l'attention des dirigeants est beaucoup plus orientée vers l'aspect financier. Le secteur de la télécommunication est un domaine complexe ou seuls trois (3) indicateurs ne suffisent pas à mesurer la performance globale. L'absence d'indicateurs adéquats et pertinents au niveau des principales branches d'activité de la SONITEL ne lui permet pas d'avoir un système de mesure de performance efficace.

De plus, à travers les différents indicateurs observés à la SONITEL, il serait difficile d'adopter une démarche d'amélioration des services fournis aux clients. La gestion de la performance se définit de plus en plus par rapport à la notion de qualité permanente de service au « client », laquelle donne un sens aux actions et aux décisions. Ce qui permet d'avoir en permanence une traçabilité de la performance depuis la demande du client jusqu'à la satisfaction de cette dernière.

6.5 Faiblesses issues de l'organisation générale

Outre les faiblesses issues du contrôle de gestion, nous allons évoquer celles relatives à l'organisation générale et susceptibles d'avoir un impact sur la performance de la SONITEL.

6.5.1 Organigramme

La SONITEL ne dispose pas d'un organigramme structuré pour la branche formelle contrôle de gestion. En effet, les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles au sein du service ne sont pas retracées selon une nomenclature organisationnelle adaptée.

6.5.2 Manuel de procédures

La revue de l'organisation générale nous a permis de constater une absence de manuel de procédures au sein de la structure. Dans un tel contexte, l'inexistence d'un manuel de procédures rend difficile le contrôle des dysfonctionnements dans la gestion des activités.

6.6 Recommandations

Après avoir fait ressortir les faiblesses, nous ferons des recommandations en vue d'améliorer le dispositif mis en place par la SONITEL.

Nos recommandations sont donc les suivantes :

6.6.1 Comptabilité analytique

Nous sommes d'avis que la mise en place d'une comptabilité analytique permet une meilleure connaissance des coûts et est ainsi un outil pertinent et permanent dans la démarche de recherche de la performance, de prise de décision et donc d'optimisation.

La comptabilité analytique étant un outil du contrôle de gestion, elle doit être rattachée à la direction de contrôle de gestion afin de combiner les stratégies et obtenir de meilleurs résultats. De plus, la SONITEL doit porter une attention particulière à la cellule comptabilité analytique car elle présente plusieurs avantages et sert de « support » à la comptabilité générale. En effet, les informations fournies par la comptabilité analytique sont beaucoup plus actualisées, raison pour laquelle la comptabilité analytique divise l'exercice en des périodes de calcul des coûts relativement courtes et jamais l'année.

La raison de cette spécificité se justifie par la lourdeur de la comptabilité générale ou les résultats et différents documents de synthèse ne sont publiés qu'annuellement ; la comptabilité analytique permettant à la direction de l'entreprise de suivre son évolution, ses activités afin de déceler avant qu'il ne soit trop tard toute opportunité et menace et de décider d'une nouvelle orientation des activités de l'entreprise.

Toutefois, l'usage de l'intégration de la comptabilité analytique dans l'exploitation de l'entreprise n'exclut nullement la tenue de la comptabilité générale qui nous permettra à son tour de dégager la valeur du patrimoine de l'entreprise et aussi l'information sur les tiers avec lesquels l'entreprise est en relation d'affaire.

C'est ainsi que la comptabilité analytique doit fournir et/ou fournir à comptabilité générale des données nécessaires en lui permettant de prendre des décisions rationnelles sur la vie de l'entreprise.

Dans un tel contexte, la direction de la SONITEL se doit de :

- Mettre en place une méthode de suivi des coûts plus performante et axé sur les résultats. Le choix de recourir à l'une plus qu'à une autre va dépendre de l'analyse des besoins, d'une réflexion sur les usages attendus de cet outil et de la démarche de pilotage retenue. Le critère du coût de la mise en place et de l'évolution plus ou moins lourd sera également déterminant au regard des résultats qui en sont attendus.
- Organiser des formations ou séminaires destinés au personnel du tout le département du contrôle de gestion afin de les sensibiliser sur l'importance de la comptabilité analytique dans une entreprise et surtout à la SONITEL et les amener à maîtriser les outils de gestion.

6.6.2 Gestion budgétaire et mesures de la performance

Les outils de contrôle de gestion utilisés à la SONITEL bien que classiques, répondent aux exigences de la structure. Dans le souci d'une amélioration continue de son système de gestion, elle se doit de mettre en place un tableau de bord comportant un nombre limité d'indicateurs clairs, pertinents, obtenus rapidement et traduisant les facteurs de compétitivité de l'entreprise ou d'un centre de responsabilité. Les indicateurs peuvent être aussi bien quantitatifs que qualitatifs.

La direction doit définir la stratégie et la traduire en objectifs opérationnels. Il doit avoir une cohérence et une convergence entre les indicateurs et la stratégie de la SONITEL. De plus, il faut que la Direction communique à chaque responsable la portion du couple Objectif/Stratégie qui concerne son département afin que la stratégie devienne la préoccupation quotidienne de tous les acteurs. Le plan stratégique à mettre sur pied comporte :

- les grandes orientations stratégiques de la SONITEL ;
- l'explication des objectifs stratégiques clés, éventuellement déclinés par entité et accompagnés d'étapes clairement identifiés ;
- les principaux plans d'action et le résultat attendu (mise en œuvre au quotidien de la vision à long terme).

De même, les indicateurs de performances une fois calculés seront portés à la connaissance des employés selon leur position hiérarchique et selon une politique d'incitation préalablement définie.

Enfin, L'implication de tout le personnel est une condition sine-qua-non de réussite à l'amélioration du système de contrôle de gestion à la SONITEL.

6.6.3 Organigramme

Il conviendrait ainsi pour la SONITEL de mettre en place un organigramme formelle pour la branche contrôle de gestion afin de mieux diffuser la dynamique et la stratégie de l'entreprise, ceci dans une optique d'amélioration de l'efficacité globale.

6.6.4 Manuel de procédures

Dans ce cas précis, la SONITEL devrait procéder à la mise en place d'un manuel de procédures et de le diffuser à l'ensemble du personnel afin que tous les acteurs puissent s'imprégner des procédures, ceci dans l'optique d'améliorer la performance et l'efficacité opérationnelle de l'entreprise.

6.6.5 Autres recommandations

Ces recommandations porteront sur la politique de gestion du personnel et le système d'évaluation.

▪ **Politique de gestion du personnel**

L'accent doit être mis sur le développement des indicateurs relatifs aux ressources humaines. Par exemple, la SONITEL étant une entreprise qui utilise la technologie de pointe, il devrait exister des indicateurs permettant de suivre le taux de formation de son personnel aux nouvelles technologies; cela lui permettra de rester connecté.

Nous proposons une politique de gestion du personnel avec une liste d'indicateurs permettant de l'évaluer sur par exemple l'innovation et la qualité du service.

▪ **Le système d'évaluation du personnel**

La mesure de la performance est fondamentale pour tout système organisationnel qui veut suivre et évaluer la progression vers les objectifs.

Son objectif est de motiver le comportement menant à l'amélioration continue, de la productivité et de la satisfaction du client.

La SONITEL doit donc:

- définir les critères de performances tant financières que non financières telles que la rentabilité financière, la qualité du service, la qualité du portefeuille ;
- faire de la veille stratégique, du benchmarking (qui consiste à s'améliorer en étudiant les pratiques des «premiers de la classe») : faire des comparaisons internes et externes des performances des entités de gestion. Ce benchmarking peut également porter sur les outils utilisés par le contrôle de gestion en leur sein, allant de la qualité des outils (tableaux de bord, dynamisation de leurs tâches par la programmation) à l'application des prix de cession interne. Le benchmarking est synonyme également de la recherche des meilleures pratiques ailleurs, l'identification du premier de la classe et à comparer à ce dernier dans le but de faire mieux que lui ;
- procéder à l'évaluation de la performance de la prestation contrôle de gestion de l'entreprise afin que cette fonction soit maîtrisée de la meilleure façon possible, et à travers elle, le service qu'il assure. Des indicateurs de critères de performance seront mis en place tels que la qualité et la cohérence du système, la finalité des informations qu'il diffuse ainsi que la rapidité et le respect des délais.

Conclusion de la deuxième partie

L'évaluation du contrôle de gestion de la SONITEL nous a permis de relever des faiblesses dans le dispositif mis en place.

A la suite de notre analyse nous retenons que le système du contrôle de gestion, tel que nous l'avons décrit, est piloté par des acteurs compétents et faisant preuve de professionnalisme. L'esprit d'équipe et les bons rapports hiérarchiques sont également de mise dans l'environnement de travail. L'élaboration d'un manuel de procédures serait un atout pour garantir une gestion exhaustive et efficace des dossiers.

Notons également que pour juger véritablement la qualité et la performance du contrôle de gestion, un système d'évaluation dudit processus est indispensable. Remarquons qu'en dehors de l'évaluation globale des commerciaux, les agents de la SONITEL ne font l'objet d'aucune évaluation spécifique.

De notre analyse nous retenons que le système du contrôle de gestion est efficace mais la qualité est à améliorer pour atteindre un niveau de performance acceptable. Pour prétendre à cette position, il faudra s'atteler à résoudre les faiblesses constatées. La mise en œuvre des recommandations proposées contribuera à l'amélioration et à la correction des faiblesses.

CONCLUSION GENERALE

La politique est le facteur déterminant d'une législation et d'une réglementation. Elle définit la perspective de développement des TIC et ses liens avec les objectifs de développement national alors que la législation, elle, fixe la façon dont la politique est appliquée en définissant les principes réglementaires de base (par exemple, le droit d'accès) et les processus (par exemple, l'octroi de licences) de même qu'en fournissant une réglementation et un mandat de base pour les institutions requises (par exemple, l'Autorité de Régulation Multisectorielle, ARM au NIGER).

La réforme du secteur des télécommunications progresse comme jamais auparavant, l'évolution technologique, l'innovation du marché, les besoins qu'ont les particuliers et les entreprises d'accéder à des services convergents de télécommunication gérés de bout en bout, imposent une instauration ou une modification de la réglementation en vigueur. Avec la libéralisation du secteur, tout prestataire de services "opérateurs ou autres services providers" devraient être en mesure d'offrir n'importe quel service de télécommunication à n'importe qui, n'importe où, quelle que soit la technologie.

Avant les services de télécommunication étaient essentiellement fournis sur une base monopolistique. L'opérateur qui détenait le monopole était le plus souvent une entreprise publique (cas de la SONITEL au Niger) mais aujourd'hui nous assistons à une concurrence entre les acteurs du marché encouragé par le système de la libéralisation.

Face à cette concurrence, La SONITEL se doit d'utiliser des outils de gestion appropriés, efficaces et axés sur le résultat. Dans cette perspective, le contrôle de gestion est l'outil nécessaire pour les assister dans la gestion de leur activité et atteindre leurs objectifs.

Le but de notre étude est de savoir si le dit système est efficace et si les outils de contrôle de gestion qui y sont utilisés sont pertinents.

Cette analyse nous a été d'un grand apport dans le sens où elle nous a permis de comprendre les différentes réflexions des auteurs et des professionnels sur la notion d'efficacité à travers sa définition et ses critères d'appréciation, les conditions de succès de son évaluation.

Ce travail nous a permis de constater de façon globale que, par rapport à la mission qui lui a été définie, la DCG de la SONITEL joue son rôle de façon acceptable en mettant en œuvre des outils de gestion. Il conviendrait d'améliorer la politique de gestion dans son ensemble en commençant par la qualité de services offerte aux clients. Une fois que cet aspect sera maîtrisé,

le chiffre d'affaire connaîtra une hausse considérable, ce qui nécessitera une maîtrise des coûts d'où l'importance du contrôle de gestion.

A partir du moment où le système de contrôle de gestion est amélioré, il sera plus performant et couvert contre le risque de contre-performance. Cette dynamisation s'inscrit dans une logique d'encouragement de l'orientation du système vers une pratique renouvelée qui sera basée essentiellement sur une redynamisation de la DCG à travers l'utilisation des outils lui permettant d'être efficace et efficient.

Au terme donc de ce travail, nous avons formulé des recommandations qui doivent concourir à l'éradication des défaillances du processus de gestion, nous avons relevé des forces et des faiblesses au niveau de la DCG. Ainsi, la mise en œuvre des propositions faites plus haut, même si elles ne sont pas exhaustives, permettra d'améliorer le système en place et de prévenir les risques de contre-performance. Mais il revient à la SONITEL de choisir le moment opportun où agir afin de gérer avec efficacité ses ressources.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

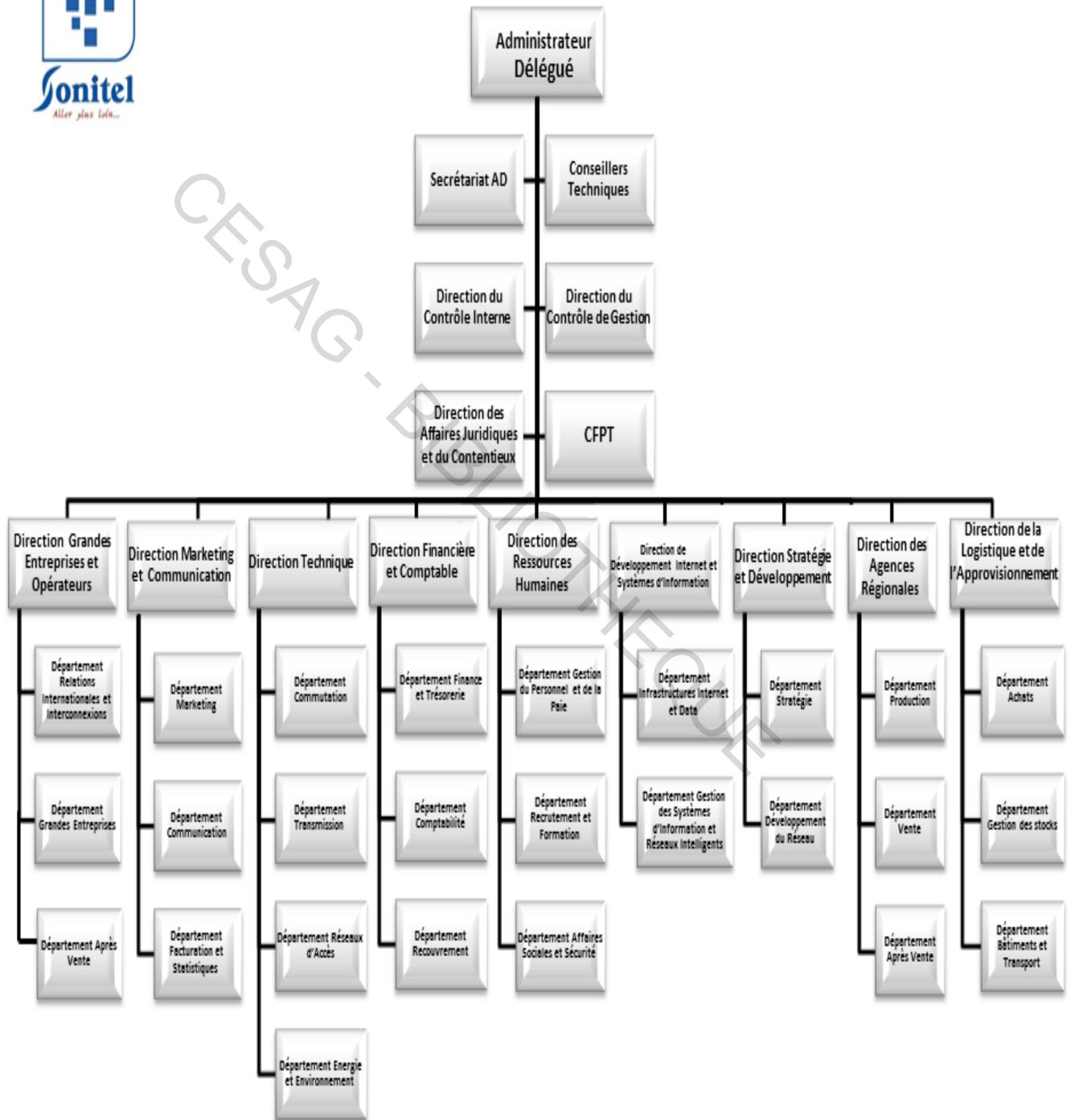
Annexes 1: Organigramme de la SONITEL	93
Annexes 2: Fiche de renseignement sur la budgétisation de la demande d'achat	94
Annexes 3: Fiche de renseignement sur les mouvements de compte	95
Annexes 4: Tableau de bord de la SONITEL	96
Annexes 5: Guide d'entretien adressé au contrôleur de gestion	97
Annexes 6: Questionnaire	101

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexes 1: Organigramme de la SONITEL



ORGANIGRAMME DE LA SONITEL



SOCIÉTÉ NIGÉRIENNE DES TÉLÉCOMMUNICATIONS / DIRECTION GÉNÉRALE / Janvier 2012

Annexes 2: Fiche de renseignement sur la budgétisation de la demande d'achat



SOCIETE NIGERIENNE DES TELECOMMUNICATIONS

**DIRECTION DU CONTRÔLE DE GESTION
DEPARTEMENT BUDGET
FICHE N°1 DE CONTRÔLE BUDGETAIRE A PRIORI**

Numéro d'ordre /2013

Direction :

Numéro de la Demande d'Appro

Budgétisation : Oui Non

Numéro de compte :

Niamey, le

Chef de Département Budget

Le Contrôleur de Gestion



SOCIETE NIGERIENNE DES TELECOMMUNICATIONS

**DIRECTION DU CONTRÔLE DE GESTION
DEPARTEMENT BUDGET
FICHE N°1 DE CONTRÔLE BUDGETAIRE A PRIORI**

Numéro d'ordre /2013

Direction :

Numéro de la Demande d'Appro

Budgétisation : Oui Non

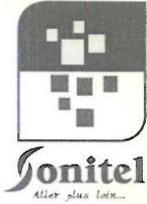
Numéro de compte :

Niamey, le

Chef de Département Budget

Le Contrôleur de Gestion

Annexes 3: Fiche de renseignement sur les mouvements de compte



SOCIETE NIGERIEENNE DES TELECOMMUNICATIONS

DIRECTION DU CONTRÔLE DE GESTION

DEPARTEMENT BUDGET

FICHE N°2 DE CONTRÔLE BUDGETAIRE

A PRIORI

1.	Direction demanderesse :	
2.	Numéro de la demande :	
3.	Budgétisation :	
4.	Numéro de compte d'imputation :	
5.	Dotation annuelle du compte :	
6.	Dotation moyenne mensuelle du compte :	
7.	Consommation cumulée du compte :	
8.	Solde antérieur du compte :	
9.	Montant de l'engagement (HT) :	
10.	Solde actuel du compte :	

Observations :

CHEF DE DEPARTEMENT BUDGET

LE CONTROLEUR DE GESTION

Fait le

Nb de pannes réparées	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Taux de réparation (%)	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%

Annexes 5: Guide d'entretien adressé au contrôleur de gestion

Guide d'entretien :

Objectifs :

- Comprendre l'organisation de la direction du contrôle de gestion ;
- comprendre les missions et attributions de la direction;
- avoir quelques appréciations concernant la procédure.

Guide d'entretien	Oui	Non	Observations
Généralités			
Pouvez-vous décrire la Direction ?			
Quels sont ses objectifs ?			
Quelles sont ses prérogatives ?			
Quelle est votre position au sein de la Direction ?			
Quelles sont vos attributions ?			
Pouvez nous décrire la direction du contrôle de gestion ?			
Quels sont ses objectifs ?			
Quelle est la place de la direction du contrôle de gestion par rapport à la direction générale ?			
Quelles sont les différentes missions qui vous sont assignées en tant que contrôleur de gestion?			

L'environnement interne de la SONITEL vous permet-il d'accomplir aisément votre mission?			
Rencontrez-vous des difficultés dans l'exercice de vos missions ? Si oui les quelles ?			
La structure organisationnelle et interaction avec les autres départements			
Quelles sont les directions avec lesquelles vous travaillez conjointement ?			
Quelle est votre position dans l'organigramme? Comment la trouvez-vous? Quels sont les avantages et inconvénients qui en découlent ?			
Les informations vous parviennent-ils à temps ? Quels sont les organes responsables ?			
Y a-t-il une comptabilité de gestion ?			
Questions sur les outils de contrôle de gestion			
Quels sont les différents outils de contrôle de gestion utilisés à la SONITEL?			
Pensez-vous qu'ils sont assez suffisants et pertinents pour vous permettre de mener à bien votre mission? L'utilisation de nouveaux outils relève-t-elle de votre			

structure ou d'autres organes?			
Selon vous quels sont les outils actuellement utilisés dans d'autres entreprises qui pourraient vous aider à mieux accomplir votre mission ?			
Le budget			
Qui met en œuvre la stratégie adoptée?			
Pouvez-vous décrire le processus budgétaire de la SONITEL en précisant votre rôle à chaque étape?			
Les différents acteurs de l'élaboration du budget (chef service et directeur) sont-ils sensibilisés afin de leur permettre de participer plus efficacement à cette élaboration ?			
Existe-il de grands écarts entre prévisions et réalisations?			
Quelles sont les principales causes de ces écarts ?			
Avez-vous un système de sanction-récompense pour l'atteinte ou non des objectifs par le personnel ?			
Pensez-vous que la mise en place d'un tel système améliorera le rendement du personnel ?			
Les autres outils du contrôle de gestion			

Existe-t-il un système d'informations de gestion à la SONITEL? Comment fonctionne-t-il et quel est votre rôle dans son application ?			
Existe-t-il des tableaux de bord à la SONITEL ? Lequel est le plus souvent utilisé ? Est-il propre à l'activité de la SONITEL ?			
Les relations avec la Direction Générale			
Dans quelle mesure êtes-vous impliqué dans la définition des orientations stratégiques de la Direction Générale ?			
Avez-vous une marge de manœuvre pouvant vous permettre d'accomplir avec objectivité votre mission ?			
Les conseils et recommandations qui découlent de vos analyses sont-ils mis en œuvre au niveau de la Direction Générale ?			

Annexes 6: Questionnaire

Questionnaire de l'évaluation de l'organisation de la direction du contrôle de gestion			
Destinataire : personnel de la DCG			
Objectif : apprécier l'adaptation du service du contrôle de gestion par rapport à l'activité réelle			
Questions	Oui	Non	Commentaires
Le positionnement du service du contrôle de gestion vous paraît-il le meilleur pour réaliser les activités dont elle a la charge			
Le positionnement du service du contrôle de gestion permet-il d'obtenir facilement les informations ?			
Le système de contrôle de gestion est-il formalisé ?			
Votre contrôle de gestion sait-il s'adapter au changement ?			
Votre contrôle de gestion est-il dans la même idéologie que les objectifs et la stratégie de l'entreprise ?			
Quel est le délai moyen de traitement de dossier (exemple une demande d'achat) ?			

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (1998), *Contrôle de gestion, manuel et applications*, 4ème Edition, Dunod, Paris, 725 pages.
2. ANTHONY Robert.N (1965), *Planning and Control Systems*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 180 pages.
3. AUTISSIER David (2007), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, 1ere édition, Editions d'organisation, Paris, 214 pages.
4. BESCOS Pierre Laurent, Carla MENDOZA (1997), *Contrôle de gestion et Management*, 4ème Edition, Montchrestien, Paris, 310 pages.
5. BOUQUIN Xavier ; François-Xavier SIMON (2009), *les nouveaux visages du contrôle de gestion, outils et comportements*, 2eme édition, DUNOD, Paris, 325 pages.
6. BOISVERT Hugues (1991), *Le Contrôle de Gestion vers une pratique renouvelée*, 3ème édition, Renouveau Pédagogique, Paris, 164 pages.
7. BOUQUIN Henri (2001), *Le contrôle de Gestion*, 2ème Edition, PUF, Paris, 297pages.
8. BOUQUIN Henri (1997), *le contrôle de gestion*, édition PUF, Paris.
9. BRILMAN Jean (2001), *Les meilleures pratiques de management au cœur de la performance*, 3ème édition, Éditions d'Organisation, 472 pages.
10. CORFMAT Daniel(2000), *la mutation du contrôle de gestion*, 355 pages.
11. DAYAN Armand (2004), *Manuel de gestion. Tome 1. ELLIPSES. Paris ; 1055 pages.*
12. DESREUMAUX Alain ; Xavier LECOCQ, Vanessa WARNIER (2009), *Stratégie*, Pearson Education, Paris, 224 pages.
13. DORIATH Brigitte (2008), *contrôle de gestion en 20 fiches*, 5eme édition, DUNOD, Paris, 327 pages.
14. ENSELME Gérard (2006), *Comptabilité financière-comptabilité de gestion*, LexisNexis, Paris, 546 pages.
15. GARMILIS A. (2001), *Le contrôle de gestion en action*, 2ème édition, Liaisons, Paris.
16. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de Gestion*, 7ème édition, Economica, Paris.
17. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, édition collectif Gualino, 420 pages.

18. GUEDJ Norbert (1998), *Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 3ème Edition, Organisations, Paris, 710 pages.
19. HORGREN Charles ; Alnoor BHIMANI ; Srikaut DATAR ; Georges FOSTER(2009), *Contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 4eme édition, PEARSON Education, Paris, 360 pages.
20. KAPLAN Robert et David NORTON (2005), *Le tableau de bord prospectif*, 3eme édition, Edition d'organisation, Paris, 311 pages.
21. LAUZEL Pierre, Robert TELLER (1994), *Contrôle de gestion et budgets*, 7ème Edition, Sirey, Paris.
22. LECLERE Didier (1993), *le contrôle de gestion*, 1ere édition, Paris.
23. LÖNING, Hélène. (2008), *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, 3ème édition, Dunod, 304 pages.
24. LORINO Philippe (1991), *Le contrôle de gestion stratégique ; la gestion par les activités*, 3ème Edition, Dunod, Paris.
25. LORINO Philippe (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, 3ème Edition, Organisations, Paris, 550 pages.
26. MALO J-L et J-C MATHE (1998), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 3ème Edition, Organisations, Paris, 356 pages.
27. MELEYON Gérard (2004), *Comptabilité analytique*, 3eme édition, Edition BREAL, Paris, 297 pages.
28. MONNOT Jean-Paul (2009), *Contrôle de gestion*, HACHETTE Supérieur, Paris.
29. NAULLEAU Gérard ; Michel ROUACH (2000), *Contrôle de gestion et stratégie*, 2eme édition, Paris, 374 pages.
30. OGIEN Dov (2008), *Comptabilité et Audit Bancaires*, éditions DUNOD, Paris, 532 pages.
31. PESQUEUX Yvon, BIEFNOT Yvan (2002), *L'éthique des affaires : management par les valeurs et responsabilité sociale*, éditions d'organisation, 239 pages.
32. PIGE Benoît, Philippe LARDY (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, 3ème Edition, Ems, Paris.
33. RENARD Jacques (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 5è édition, éditions d'organisation, Paris, 488 pages.
34. ROUACH, Michel & NAULLEAU, Gérard (2002), *Le contrôle de gestion bancaire et financier*, 4ème édition, Revue Banque édition, 374 pages.

35. VOYER, Pierre (2002), *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2ème édition, Presses de l'Université du Québec, 446 pages.
36. WADE Samba (1991), *Analyse du tableau de bord comme outil du contrôle de gestion*, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 76 pages.
37. WALLER Suzanne (1999), *l'analyse documentaire, une approche méthodologique*, édition ADBS, 320 pages.
38. WALSH Stephen, POWER Thomas, PAUL O'Meara (2005), *Financial Management*, Gill & MacMillan, Limited, 608 pages.

CESAG - BIBLIOTHEQUE