



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Banque-Finance, Comptabilité et
Contrôle de gestion
(BF-CCA)**

**Master Professionnel en
Comptabilité et Gestion Financière
(MPCGF)**

**Promotion 7
(2012-2014)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN
SERVICE DE CONTROLE DE GESTION : CAS DE
LA LOTERIE NATIONALE DU BENIN (LNB)**

Présenté par :

Chafika MADOUGOU SARIKI

Dirigé par :

M. CHABI Bertin

Chef Département

CESAG Executive Education

Octobre 2014

Dédicace

Je dédie ce mémoire à:

- ✓ mon père Soumaïla MADOUGOU SARIKI et ma mère Fatima SEKOU, pour l'éducation et le soutien reçus ;
- ✓ mes sœurs Aminata, Aïda, Mylène et mon frère Jalil qui ont toujours été à mes côtés ;
- ✓ mon chéri Ezekiel OCANSEY pour son soutien et son encouragement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Mes sincères remerciements s'adressent aux personnes suivantes :

- Monsieur Moussa YAZI, Chef du département Banque-Finance, Comptabilité, Contrôle et Audit (BF-CCA) ;
- le corps enseignant et l'administration du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion(CESAG), pour la qualité de la formation ;
- mon encadreur, le Docteur CHABI Bertin, qui malgré ses nombreuses occupations, n'ont ménagé aucun effort pour mettre à ma disposition toute l'expertise nécessaire à la rédaction de ce mémoire;
- Madame Honorine H. ATTIKPA, Directrice générale de la Loterie Nationale du Bénin;
- Monsieur Nonlidji GNANGNON, pour sa disponibilité et son accompagnement durant mon stage;
- tout le personnel de la Loterie Nationale du Bénin, en particulier celui du service contrôle de gestion ;
- tous les collègues de la 7^{ème} Promotion de master spécialement le Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière ;
- tous ceux qui ont contribué, de quelque manière que ce soit, à la rédaction de ce mémoire.

Listes des sigles et abréviations

BQA :	Baldrige Quality Award
BSC :	Balanced Scorecard
CA :	Conseil d'Administration
CG :	Contrôle de Gestion
CODIR :	Comité de Direction
CSAP :	Chef Service Administration du Personnel
CSC :	Chefs Services Commerciaux
DAI :	Direction de l'Audit Interne ;
DF :	Direction Financière
DG :	Direction Générale
DPL :	Direction des Produits de Loterie ;
DPP :	Direction des produits de Pari ;
DRH :	Directeur des Ressources Humaines
DSG :	Direction des Services Généraux ;
EFQM:	European Foundation for Quality Management
FSI :	Fond Spécial d'Investissement
ICG :	Institut des Contrôleurs de Gestion
KPI :	Key Performance Indicator
LNB :	Loterie Nationale du Bénin
ORTB :	Office de Radio diffusion et Télévision du Bénin
PCI:	Prix de Cession Interne
PMU :	Pari Mutuel Urbain
SACG:	Service Audit et Contrôle de Gestion
SCG:	Service Contrôle de Gestion

Liste des tableaux

Tableau 1 : Détermination du taux d'activité global du SCG de la LNB	76
Tableau 2 : Détermination du taux d'évaluation du capital humain du SCG de la LNB.....	79
Tableau 3 : Détermination du taux de performance du volet positionnement du SCG de la LNB	82
Tableau 4 : Détermination du taux de performance du volet fonctionnement du SCG de la LNB	83
Tableau 5 : Synthèse du taux d'évaluation du pôle organisation du SCG de la LNB.....	83
Tableau 6 : Détermination du taux d'évaluation de la satisfaction client du SCG de la LNB.	87
Tableau 7 : Synthèse des évaluations des pôles du SCG de la LNB.....	89

Liste des figures

Figure 1 : Le triangle du contrôle de gestion	9
Figure 2 : Objectifs de la fonction contrôle de gestion	11
Figure 3 : Différents types de budget	14
Figure 4 : Méthodologie d'élaboration d'un tableau de bord.....	22
Figure 5 : Les deux versants de la performance : coûts et valeur	30
Figure 6 : Les rôles de la mesure de performance sur les comportements des managers	31
Figure 7 : La matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion	38
Figure 8 : La matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion.....	38
Figure 9 : Le « triangle » de l'indicateur : stratégie traduite en objectif, processus d'action et acteur collectif	40
Figure 10 : Le modèle d'analyse	46
Figure 11 : Représentation graphique du taux global d'activités.....	77
Figure 12 : Représentation graphique du taux d'évaluation de l'organisation	84
Figure 13 : Représentation graphique du taux d'évaluation de la satisfaction client.....	88
Figure 14 : Représentation graphique du taux global de performance du SCG de la LNB	90

Liste des annexes

Annexe 1 : Fiche signalétique de la LNB	99
Annexe 2 : Organigramme de la LNB	100
Annexe 3 : Etapes et périodes d'élaboration des budgets à la LNB	101
Annexe 4 : Comparaison du contrôle de gestion traditionnel et du contrôle de gestion renouvelé.....	102
Annexe 5 : Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi	103
Annexe 6 : Missions du contrôle de gestion	104
Annexe 7 : Avantages et inconvénients des différents positionnements du contrôle de gestion	105
Annexe 8 : Activités de base et modernes du contrôle de gestion	106
Annexe 9 : Volumétrie des contrôleurs de gestion.....	107
Annexe 10 : Répartition du personnel de la LNB par direction, catégorie socio-professionnelle et genre.....	108
Annexe 11 : Forces et faiblesses du SCG de la LNB.....	109
Annexe 12 : Questionnaire d'évaluation du pole activités.....	110
Annexe 13 : Questionnaire d'évaluation du pole organisation du service contrôle de gestion	117
Annexe 14 : Questionnaire d'évaluation du pole satisfaction client.....	119

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Listes des sigles et abréviations	iii
Liste des tableaux	iv
Liste des figures	iv
Liste des annexes.....	v
Table des matières	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SERVICE DE CONTROLE DE GESTION.....	6
Chapitre 1 : LA FONCTION CONTROLE DE GESTION.....	8
1.1. Définition et objectifs du contrôle de gestion.....	8
1.1.1. Définitions du contrôle de gestion	8
1.1.2. Objectifs du contrôle de gestion.....	10
1.2. Missions et positionnements du contrôle de gestion	11
1.2.1. Missions du contrôle de gestion	11
1.2.2. Positionnement du contrôle de gestion.....	12
1.4.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG).....	12
2.4.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière (DAF)	13
3.4.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)	13
1.3. Outils du contrôle de gestion	13
1.3.1. Outils classiques du contrôle de gestion	14
1.4.1.1. Le contrôle budgétaire	14
2.4.1.1. Le reporting financier.....	16
3.4.1.1. La comptabilité de gestion	16
1.3.2. Outils modernes du contrôle de gestion	17
1.4.1.1. Le tableau de bord.....	17
2.4.1.1. Le balanced scorecard (BSC).....	19
3.4.1.1. La gestion prévisionnelle	19
4.4.1.1. Le benchmarking	20

1.4.	Activités et niveaux d'intervention du contrôle de gestion	20
1.4.1.	Activités du contrôle de gestion	20
1.4.1.1.	Activités traditionnelles du contrôle de gestion	20
1.4.1.2.	Activités modernes du contrôle de gestion	22
1.4.1.2.4.	Gestion des actifs	24
1.4.2.	Niveaux d'intervention du contrôle de gestion	24
1.4.2.1.	Le contrôle stratégique.....	24
1.4.2.2.	Le contrôle tactique.....	25
1.4.2.3.	Le contrôle opérationnel	25
2.1.	Notion de performance	26
2.1.1.	Définition de la performance.....	26
2.1.2.	Critères d'appréciation de la performance	27
2.1.2.1.	L'efficacité	28
2.1.2.2.	L'efficience.....	28
2.1.2.3.	L'économie	28
2.1.2.4.	L'effectivité.....	28
2.1.2.5.	L'équité	29
2.2.	Notion d'évaluation de la performance	29
2.2.1.	Objectifs de l'évaluation de la performance	30
2.2.2.	Les conditions d'atteinte des objectifs de l'évaluation de la performance	32
2.3.	Evaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion	32
2.3.1.	Déterminants de la performance d'un service contrôle de gestion	33
2.3.2.	Modèles d'évaluation de la performance d'un service.....	35
2.3.2.1.	Le tableau de bord prospectif de KAPLAN & NORTON.....	35
2.3.2.2.	Le modèle d'évaluation de la performance basé sur la mesure du capital intellectuel de l'entreprise de EDVINSSON.....	36
2.3.2.3.	Le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF) de AUTISSIER	36
2.3.2.4.	Le modèle d'évaluation de la performance d'un processus de MOLEY & al	39
2.3.3.	Typologie des indicateurs de mesure de la performance d'un service de contrôle de gestion	40
2.3.3.1.	Les indicateurs d'efficacité	41
2.3.3.2.	Les indicateurs d'efficience	41
2.3.3.3.	Les indicateurs de qualité.....	41

2.3.4.	Elaboration d'un modèle et démarche d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion	41
2.3.4.1.	Elaboration d'un modèle	41
2.3.4.2.	Démarche d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion	42
Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....		44
3.1.	Présentation et justification du modèle d'analyse	44
3.1.1.	Présentation du modèle d'analyse	44
3.1.2.	Justification du modèle d'analyse	47
3.2.	Présentation des outils de collecte et d'analyse des données	48
3.2.1.	Présentation des outils de collecte des données	48
3.2.1.1.	L'analyse documentaire	48
3.2.1.2.	L'observation directe	48
3.2.1.3.	L'entretien.....	49
3.2.1.4.	Le questionnaire.....	49
3.2.2.	Présentation de l'approche d'analyse des données	49
3.2.2.1.	Matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion.....	50
3.2.2.2.	Matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion.....	50
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE CONTROLE DE GESTION DE LA LNB		53
Chapitre 4 : PRESENTATION DE LA LOTERIE NATIONALE DU BENIN.....		55
4.1.	Historique de la LNB.....	55
4.2.	Mission, activités et ressources de la LNB.....	56
4.2.1.	Mission de la LNB	56
4.2.2.	Activités de la LNB.....	56
4.2.2.1.	Activités économiques	56
4.2.2.2.	Activités sociales	57
4.2.3.	Ressources de la LNB	58
4.2.3.1.	Ressources humaines	58
4.2.3.2.	Ressources financières	58
4.3.	Organisation de la LNB	58
4.3.1.	Organes de décision	58
4.3.1.1.	Le Conseil d'Administration (CA)	59
4.3.1.2.	Le Comité de Direction (CODIR).....	59

4.3.1.3.	La Direction Générale (DG)	59
4.3.2.	Organes techniques	59
4.4.	Attributions et organisation de la Direction financière de la LNB	60
4.4.1.	Attribution de la Direction financière	60
4.4.2.	Organisation de la Direction Financière.....	60
4.4.2.1.	Service comptabilité.....	60
4.4.2.2.	Service contrôle de gestion	60
4.4.2.3.	Service financier (SF)	61
5.1.	L'élaboration des budgets.....	62
5.1.1.	Les types de budget élaborés par le SCG.....	62
5.1.2.	Processus d'élaboration du budget à la LNB	62
5.1.2.1.	Fixation des objectifs	63
5.1.2.2.	Lettre d'orientation générale.....	64
5.1.2.3.	Fixation du plan marketing	65
5.1.2.4.	Projet de budget	65
5.1.2.5.	Arbitrages budgétaires	66
5.1.2.6.	Elaboration des états financiers prévisionnels	66
5.1.2.7.	Adoption du budget par le CA et approbation par le Conseil des Ministres	66
5.2.	Le contrôle des engagements.....	67
5.2.1.	Dépenses de consommations.....	67
5.2.1.1.	Expression de la demande.....	67
5.2.1.2.	Mise à jour des fichiers de suivi de consommation (cas où la consommation est budgétisée).....	68
5.2.1.3.	Détermination des dépassements de consommation budgétaire et hors budget	68
5.2.2.	Investissement budgétisé et non budgétisé.....	68
5.2.2.1.	Investissement budgétisé	68
5.2.2.2.	Investissement non budgétisé.....	68
5.2.3.	Mouvements de personnel.....	69
5.3.	Le contrôle budgétaire	69
5.3.1.	Introduction du budget dans le logiciel comptable	69
5.3.1.1.	Harmonisation du cadre comptable avec le cadre de suivi budgétaire intégré au logiciel de comptabilité	69

5.3.1.2.	Préparation de l'opération de découpage mensuel du budget.....	69
5.3.1.3.	Envoi du budget aux centres budgétaires pour suivi et au chef service contrôle de gestion pour saisie dans le logiciel comptable	70
5.3.1.4.	Saisie des données budgétaires	70
5.3.1.5.	Edition de la balance comptable et des tableaux récapitulatifs des écarts ..	70
5.3.2.	Analyse mensuelle des écarts et conclusion.....	71
5.3.2.1.	Recherche des écarts représentant un risque réel et significatif pour la LNB.	71
5.3.2.2.	Rédaction des avenants mensuels	71
5.3.2.3.	Edition et diffusion de l'avenant mensuel définitif.....	71
5.3.3.	Analyse trimestrielle des écarts et conclusion.....	72
5.3.3.1.	Recherche des écarts représentant un risque réel et significatif pour la LNB	72
5.3.3.2.	Rédaction de la conclusion d'analyse	72
5.3.3.3.	Edition de l'avenant trimestriel définitif.....	72
5.4.	Etude de rentabilité des produits commercialisés.....	72
5.5.	Etude de rentabilité des campagnes promotionnelles.....	72
5.6.	Suivi-évaluation de l'exécution des fiches de poste des agents	73
Chapitre 6 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA LNB, PRESENTATION DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS		74
6.1.	Evaluation de la performance du service contrôle de gestion de la LNB.....	74
6.1.1.	Evaluation du pôle activités	74
6.1.1.1.	Description du pôle activités.....	75
6.1.1.2.	Evaluation proprement dite du pôle activités.....	76
6.1.2.	Evaluation du pôle capital humain	78
6.1.2.1.	Description du pôle capital humain	78
6.1.2.2.	Evaluation proprement dite du pôle capital humain	78
6.1.3.	Evaluation du pôle organisation	79
6.1.3.1.	Description du pôle organisation	79
6.1.3.2.	Evaluation proprement dite du pôle organisation	82
6.1.4.	Evaluation du pôle satisfaction client.....	84
6.1.4.1.	Description du pôle satisfaction client.....	84
6.1.4.2.	Evaluation proprement dite du pôle satisfaction client.....	86

6.2.	Evaluation de la performance globale du service contrôle de gestion de la LNB.....	88
6.2.1.	Critères d'appréciation de la performance globale du service contrôle de gestion	88
6.2.2.	Synthèse de la performance globale du service contrôle de gestion	89
6.3.	Suggestions à l'endroit de la Direction générale de la LNB pour l'amélioration de son service de CG	91
6.3.1.	Suggestions pour le pôle activités	91
6.3.2.	Suggestions pour le pôle capital humain.....	91
6.3.3.	Suggestions pour le pôle organisation.....	92
6.3.4.	Recommandations pour le pôle satisfaction clients	93
	CONCLUSION GENERALE	95
	ANNEXES	98
	BIBLIOGRAPHIE	126

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Dans un contexte d'incertitude et de concurrence agressive de plus en plus croissant, les entreprises pour survivre se doivent d'être plus compétitives. Cette compétitivité est conditionnée par un ensemble de facteurs dont notamment la performance. En effet, la performance peut-être définie et évaluée soit pour l'organisation dans sa globalité, soit pour un de ses services, soit pour une de ses fonctions. C'est donc dire qu'elle concerne toutes les dimensions de l'entreprise.

La fonction contrôle de gestion sur laquelle tous les dirigeants s'accordent sur son importance dans la gestion d'une organisation, n'est pas mise en marge. Elle permet à l'entreprise de garder le cap par rapport à ses lignes stratégiques et d'assurer la fiabilité de la chaîne de valeur de l'information financière.

L'une de ses priorités est de s'assurer que les ressources de l'entreprise sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'accomplissement de ses objectifs.

Grâce au contrôle de gestion, les entreprises les plus dynamiques réorientent depuis quelques années leurs efforts de progrès et leurs principes de gestion, pour accroître radicalement la qualité et la diversité de leur offre dans un marché aujourd'hui très fluctuant.

La fonction contrôle de gestion est par conséquent un moyen d'amélioration de la performance de toutes sortes de structures y compris les entreprises publiques.

La LNB qui a le monopole des jeux de hasard au Bénin, a compris ce rôle primordial que peut jouer une fonction de contrôle de gestion et l'a intégré dans son organigramme pour l'efficacité et l'efficience de ses opérations dans le but d'assurer son bon fonctionnement.

Autrefois, cette fonction contrôle de gestion était rattachée au Service Audit et Contrôle de Gestion (SACG) mais depuis Février 2012, elle a été séparée dudit service. Ainsi fût créé le Service Contrôle de Gestion (SCG) de la LNB par la Décision N°2012 / 001-c/LNB/DG portant création et attributions des Directions Techniques, Services, Agences et Poste de vente à la Loterie Nationale du Bénin en date du 03 Février 2012.

C'est donc pour davantage permettre à sa fonction contrôle de gestion d'être plus opérationnelle en vue d'atteindre pleinement ses objectifs, que la LNB a créé le SCG. Ce service n'a depuis lors pas fait objet d'évaluation de performance. Or nous savons que la création du service contrôle de gestion seule ne suffit pas pour en assurer la fonctionnalité

optimale. Cette création doit s'accompagner d'évaluations à une fréquence régulière pour permettre à la LNB de s'assurer qu'elle possède un service contrôle de gestion performant en tout temps.

Pour celà, nous ferons au niveau de la LNB une évaluation de la performance basée sur cinq pôles. Ces pôles nous permettrons d'apprécier le niveau de performance du service contrôle de gestion en termes de prestations, de compétences, d'organisation, de processus interne et de satisfaction clients.

Dans notre démarche, nous avons opté pour une méthodologie en trois étapes dont la finalité est de nous permettre d'effectuer un diagnostic de performance du service contrôle de gestion à l'issu duquel des recommandations pourront être faites.

Plusieurs raisons peuvent expliquer cette situation qui prévaut à la LNB. Entre autres figurent :

- ✓ l'absence ou l'insuffisance de ressources notamment financières nécessaires pour évaluer ce service ;
- ✓ le manque d'expertise des agents de l'entreprise en matière de maîtrise des techniques d'évaluation d'un service contrôle de gestion ;
- ✓ un laisser-aller de la part des dirigeants de l'entreprise en matière de respect des bonnes pratiques d'évaluation des services ;
- ✓ l'absence d'un système d'évaluation de la performance d'un service contrôle de gestion.

Le problème évoqué ci-dessus peut entraîner des conséquences négatives qui affecteraient la performance de l'institution. En effet, il peut s'agir :

- ✓ d'une méconnaissance du potentiel d'activités du service contrôle de gestion ;
- ✓ d'une contribution peu significative du service contrôle de gestion dans le fonctionnement de la LNB ;
- ✓ d'une absence d'efficacité et d'efficience de l'institution dans l'atteinte de ses objectifs ;
- ✓ d'une faible compétitivité de la LNB qui, au fil des ans, peut entraîner sa disparition.

Pour éviter ces retombées néfastes, les solutions suivantes sont envisageables :

- ✓ recourir aux différentes modalités de financement externes dont dispose une entreprise pour mobiliser les ressources financières nécessaires à l'évaluation de son service contrôle de gestion : cela permettra à la LNB de trouver les moyens financiers indispensables à l'évaluation de la performance de son service contrôle de gestion ;
- ✓ faire appel à des experts pour former les agents du service sur les différents modèles et techniques d'évaluation de la performance d'un service contrôle de gestion : l'objectif sera d'améliorer leurs prestations dans le domaine et leurs expertises en matière d'évaluation de la performance d'un service contrôle de gestion ;
- ✓ sensibiliser les dirigeants de l'entreprise sur les forces qu'une évaluation de la performance du service contrôle de gestion pourrait engendrer à l'interne et sur les opportunités d'affaire dont la structure bénéficierait : il s'en suivra une meilleure compétitivité de l'entreprise au niveau régional voir international ;
- ✓ évaluer constamment la performance du service contrôle de gestion : cela permettra de mettre le contrôle de gestion à niveau et de lui donner les outils nécessaires pour aider à la réalisation des objectifs de performances globales de l'entreprise.

La dernière solution nous semble plus appropriée car elle permettra à l'entreprise d'abord d'être informée des évolutions de la fonction contrôle de gestion, ensuite d'adapter les outils de son contrôle de gestion aux nouvelles exigences du métier et enfin d'améliorer sa performance.

Dans ce contexte, la question principale qu'il convient de se poser est la suivante : Quel est le niveau de performance du service contrôle de gestion de la LNB?

De cette question principale peuvent découler les questions spécifiques suivantes :

- ✓ quels sont les éléments d'analyse de la fonction contrôle de gestion d'une entreprise?
- ✓ quels sont les concepts assimilés à la notion de performance d'une entreprise ?
- ✓ quels sont les déterminants de la performance d'un service de contrôle de gestion ?
- ✓ quels sont les différents modèles d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion ?
- ✓ quelle est l'organisation pratique du service contrôle de gestion de la LNB ?

Les réponses à toutes ses questions motivent notre choix pour le thème : « Evaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion: cas de la Loterie Nationale du Bénin (LNB)».

L'objectif général de l'étude est de déterminer le niveau de performance globale du service contrôle de gestion de la LNB. De ce fait, les objectifs spécifiques de ce travail sont :

- ✓ analyser les différentes notions associées à la fonction contrôle de gestion et à la performance d'une entreprise ;
- ✓ identifier les déterminants de la performance du service de contrôle de gestion ;
- ✓ évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle de gestion mis en place par la LNB.

L'étude permettra à l'entreprise d'être plus performante d'une part en ayant une vision claire de ses attentes en matière de contrôle de gestion, et d'autre part, en comblant lesdites attentes à travers un ensemble de principes et de directives pratiques essentiels pour améliorer les prestations de cette fonction de support qu'est le contrôle de gestion.

Elle permettra également de renchérir la documentation scientifique existante sur l'évaluation du service de contrôle de gestion d'une structure publique.

Notre mémoire comprend deux parties :

La première partie qui est le cadre théorique de l'étude, s'articulera autour non seulement de la revue de la littérature où nous exposerons les différents concepts du contrôle de gestion et d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion mais aussi du modèle d'analyse qui servira de pilier pour la conduite du cadre empirique.

Dans la seconde partie de notre travail nous aborderons le cadre pratique qui nous permettra d'abord de présenter la Loterie Nationale du Bénin, ensuite d'avoir une connaissance pratique du fonctionnement de son service de contrôle de gestion et enfin de faire des recommandations pour en améliorer la performance.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'EVALUATION DE
LA PERFORMANCE D'UN SERVICE DE
CONTROLE DE GESTION

Introduction de la première partie

Le contrôle de gestion est une discipline riche, complexe et en constante évolution. Il suit de très près les transformations de la société. Or, l'essentiel des activités humaines est de plus en plus dominé par l'immatériel, la complexité et la quête effrénée de la performance. Les fonctions de direction et de contrôle se transforment, exigent des aptitudes conceptuelles importantes et une grande estime de la responsabilité. Dans ce contexte, il ne suffit plus de former les individus à un métier, mais il faut leur donner les moyens de s'adapter à des situations et des environnements différents. Le contrôle de gestion, au-delà d'un objectif de surveillance, s'efforce par ses mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prises de décision, de pilotage et d'évaluation de la performance.

L'objet de la première partie de ce travail est d'abord de faire un état des lieux de la fonction contrôle de gestion, ensuite d'identifier les déterminants de la performance d'un service de contrôle de gestion, les critères d'évaluation de cette performance et enfin de présenter la méthodologie à adopter pour cette étude. Ainsi, dans cette partie il s'agira de passer en revue les contributions des auteurs sur les différentes notions qui seront abordées sur les aspects du contrôle de gestion et l'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion.

Chapitre 1 : LA FONCTION CONTROLE DE GESTION

Ce chapitre est consacré à la présentation et la maîtrise de notions de base caractéristiques d'une fonction contrôle de gestion. La maîtrise de ces notions constitue un préalable à l'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion d'une entreprise.

Ainsi, il s'agira pour nous de présenter le contrôle de gestion à travers son historique, ses différentes définitions, ses objectifs et missions, ses outils, ses activités et ses limites d'une part et d'autre part d'identifier le métier de contrôle de gestion et d'exposer le profil d'un contrôleur de gestion.

1.1. Définition et objectifs du contrôle de gestion

Après avoir défini le contrôle de gestion, nous présenterons ses objectifs.

1.1.1. Définitions du contrôle de gestion

Le concept de contrôle de gestion a évolué au fil du temps. Au cours de son évolution, il a connu plusieurs définitions qui font ressortir toute sa complexité.

Pour Robert N. Anthony (1965), « Le management control représente le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ».

D'après BOISVERT (1998 : 65), « 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 ».

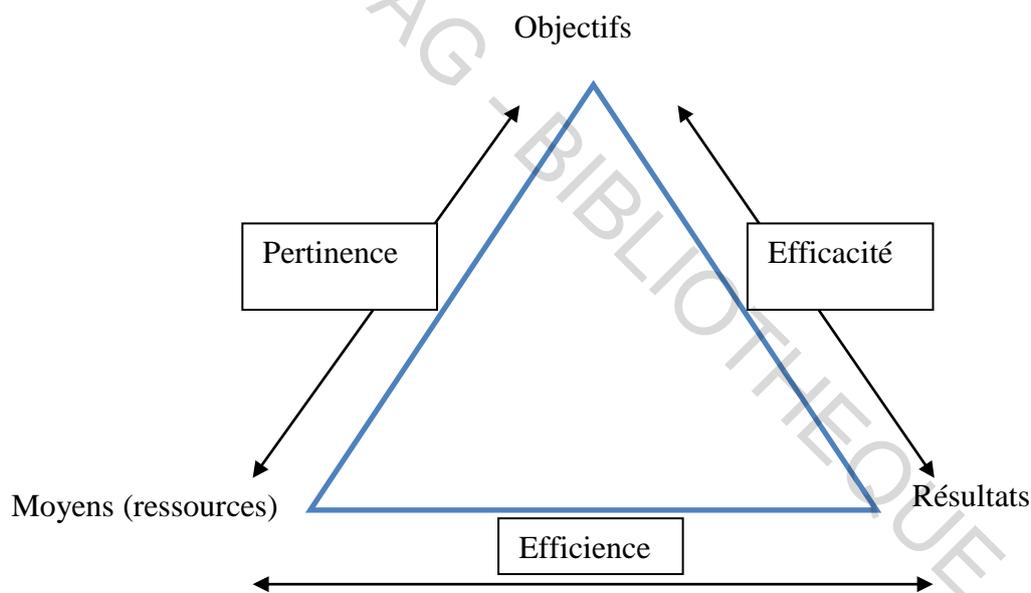
Selon GIRAUD & al. (2004 : 22), « le contrôle de gestion consiste à piloter l'atteinte de résultats, ceux-ci s'exprimant en des termes économiques (bénéfice, équilibre financier, création de valeur pour l'actionnaire, etc.). Sa fonction première n'est pas d'exercer une surveillance coercitive sur les membres de l'entreprise, mais de piloter l'atteinte des objectifs de l'organisation».

Ces différentes définitions du contrôle de gestion, permettent d'identifier trois éléments essentiels à savoir :

- **les objectifs** : il s'agit de ceux que l'entreprise s'est fixée à travers son plan de développement ;
- **les moyens** : ce sont les ressources dont dispose l'entreprise pour atteindre ses objectifs. Ces dernières peuvent être matérielles, financières, humaines, techniques ou informationnelles ;
- **les résultats** : ce sont les aboutissements des différentes actions menées par les managers de l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés grâce aux ressources dont l'entreprise dispose.

Ces trois éléments peuvent être adaptés au triangle du contrôle de gestion proposé par BERLAND & SIMON (2010 : 14).

Figure 1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : adaptation BERLAND & SIMON (2010 : 14)

Au final nous retenons que le management control représente le processus par lequel les managers produisent des informations nécessaires pour fixer des objectifs pertinents, s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente dans l'atteinte des résultats de l'organisation.

1.1.2. Objectifs du contrôle de gestion

« L'objectif, par rapport à la prévision, est volontariste. Il est assorti d'un plan d'action qui assure la mise en œuvre de la volonté affichée, en détaillant les moyens qui vont être pris pour atteindre l'objectif. Ceci peut être « résumé » par l'équation suivante :

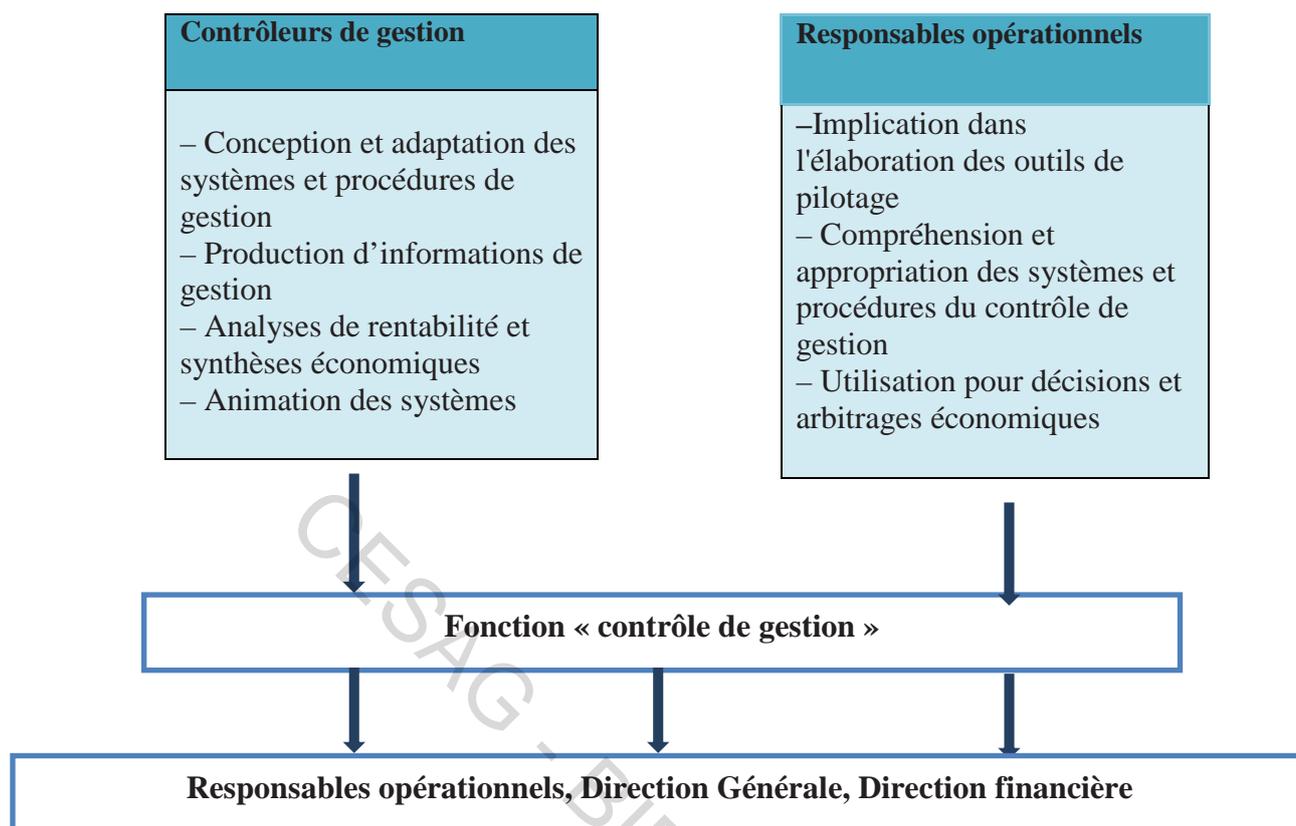
$$\text{Objectif} = \text{Engagement (contractuel)} + \text{Plan d'action}$$

Par ailleurs, un élément important qu'il convient de souligner est qu'il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action c'est-à-dire que le contrôle de gestion ne peut se comprendre que dans une entreprise finalisée, une entreprise qui a des « buts » et dans laquelle un processus de fixation d'objectifs a été mis en place au niveau des individus. » LONING & al. (2008 : 5)

Aussi, les activités du contrôleur de gestion ont évolué et la fonction contrôle de gestion s'est décentralisée dans les différentes entités de responsabilité : divisions, filiales, usines, etc. « L'objectif est d'être plus proche du terrain pour mieux répondre aux besoins de pilotage des opérationnels et pour réduire les délais d'élaboration du reporting ». (GIRAUD & al, 2004 : 383).

« Cette décentralisation entraînera une répartition des tâches entre les différents niveaux de contrôle de gestion à savoir les contrôles de gestion fonctionnel et opérationnel. C'est dire donc que la définition des objectifs de contrôle de gestion n'appartient pas uniquement au contrôleur de gestion d'un niveau donné. Elle est faite par un binôme responsable opérationnel/contrôleur de gestion. » (adaptation GIRAUD & al, 2004 : 384-385).

Figure 2 : Objectifs de la fonction contrôle de gestion



Source : GIRAUD & al. (2004 : 385)

Nous développerons dans la section suivante les missions et les différents positionnements du contrôle de gestion

1.2. Missions et positionnements du contrôle de gestion

Les missions et le positionnement du contrôle de gestion varient d'une entreprise à une autre

1.2.1. Missions du contrôle de gestion

D'après GIRAUD & al. (2004 : 393), « l'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier sensiblement d'une entreprise à l'autre. Les attributions considérées comme exclusives aux services contrôle de gestion concernent l'organisation de la procédure budgétaire, du *reporting* et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques. Certaines missions peuvent être ou non rattachées au contrôle de gestion, comme la comptabilité générale, la planification et le cas échéant, la comptabilité analytique et de gestion. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes ».

D'autres auteurs comme LAMBERT & SPONEM (2008 : 4) estiment que les missions du contrôle de gestion sont évolutives ; et à ce titre, ils distinguent pour cette discipline les missions en recul et les nouvelles missions (Annexe 6).

En résumé nous dirons que les missions de la fonction CG dépendent de la place qu'occupe cette fonction dans chaque entreprise. Cependant, certaines missions peuvent être considérées comme entièrement dédiées au contrôle de gestion. Il s'agit de l'organisation de la procédure budgétaire, du *reporting* et des tableaux de bord, du système d'information de gestion et la conduite d'études de rentabilité et d'analyses économiques. Mais, avec l'évolution de la fonction CG de nouvelles missions ont vu le jour. A ce titre nous avons l'analyse de l'information, le conseil interne, la participation à la prise de décisions « stratégiques », la planification stratégique et l'évaluation des performances.

1.2.2. Positionnement du contrôle de gestion

Les entreprises n'ont pas toutes nécessairement une fonction contrôle de gestion explicitement identifiée. Le processus de contrôle de gestion peut parfois être mis en œuvre de façon diffuse dans l'entreprise, par l'ensemble de l'encadrement, sous l'impulsion d'une structure légère de coordination, chargée de la conception des procédures et du système d'information de gestion.

La fonction contrôle de gestion est sujette à de grandes variations suivant la taille, la complexité, la pression concurrentielle, la structure financière et la maturité managériale des entreprises. Cependant, des auteurs comme LONING & al. (2008 : 285) ont identifié trois (03) rattachements possibles du contrôle de gestion. Il s'agit du:

- ✓ rattachement à la Direction Générale (DG) ;
- ✓ rattachement à la direction administrative et financière (DAF) ;
- ✓ rattachement aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO).

1.4.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG)

Ce type de rattachement place le contrôleur de gestion sous l'autorité hiérarchique directe du directeur général. Dans ce cas, la fonction contrôle de gestion est placée au-dessus de toutes les autres fonctions dans l'organigramme de l'entreprise.

En position de conseiller à l'endroit de la direction générale, le contrôleur de gestion dispose de plus de légitimité et peut idéalement jouer son rôle d'aide à la prise de décision.

2.4.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la Direction Administrative et Financière (DAF)

Ce positionnement consiste à intégrer le contrôle de gestion à la fonction financière de l'entreprise. Autrement dit, le contrôleur de gestion est sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier.

L'inconvénient de ce mode de rattachement est que l'étendue de l'autonomie du contrôleur de gestion est très limitée car le directeur financier peut constituer un brouillard plus ou moins épais entre la Direction Générale et lui.

Sa marge de manœuvre est ainsi réduite et ses rapports avec les opérationnels et leurs responsables, plus difficiles.

3.4.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion aux directeurs ou responsables opérationnels (DO/RO)

Positionnée au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles, la fonction contrôle de gestion offre à son principal acteur, une plus grande aisance dans la communication avec les autres responsables opérationnels.

Ces différents modes de rattachement du CG au sein des entreprises présentent non seulement des avantages mais aussi des inconvénients, résumés dans le tableau proposé par les auteurs LONING & al et figurant en annexe 7.

Le contrôle de gestion est un métier et en tant que tel, il a des outils. Il s'avère donc important de s'interroger sur les outils de ce métier avant de pouvoir mesurer la performance réalisée par un service de contrôle de gestion.

1.3. Outils du contrôle de gestion

Les outils du contrôle servent à la mise en œuvre de la stratégie, mais ils se révèlent aussi structurants de la pensée stratégique, qui émerge et s'élabore dans l'action.

L'évolution de cette discipline permet d'identifier deux catégories d'outils à savoir les outils classiques et les outils modernes. Nous aborderons successivement chacune de ces catégories.

1.3.1. Outils classiques du contrôle de gestion

Il n'existe pas une liste immuable d'outils classiques propre à la fonction contrôle de gestion d'une entreprise. Ces outils classiques du contrôle de gestion varient d'un auteur à un autre. Nous allons développer quelques-uns de ces outils à savoir le contrôle budgétaire, le reporting financier et la comptabilité de gestion.

1.4.1.1. Le contrôle budgétaire

Cet outil du contrôle de gestion sera présenté à travers sa définition et ses limites.

1.3.1.1.1. Définition

Nous ne pouvons pas aborder le contrôle budgétaire sans au préalable définir le concept de budget.

Le budget peut-être défini comme la traduction chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé (GRANDGUILLOT, 2008 : 16).

Selon ALAZARD & SEPARI (2010 : 219), on distingue différents types de budgets à savoir :

- ✓ le budget d'exploitation ;
- ✓ le budget d'investissement ;
- ✓ et le budget de trésorerie.

Figure 3 : Différents types de budget

BUDGET GLOBAL	
BUDGET D'EXPLOITATION	
Budget de vente	Budget de production
Budget par service	Budget par activités
Budget commercial	Budget d'achat
Budget par projet	
BUDGET D'INVESTISSEMENT	BUDGET DE TRESORERIE

Source : ALAZARD & SEPARI (2010 : 219)

Le budget constitue donc un outil essentiel de la gestion prévisionnelle qui est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient justifier l'analyse des écarts après la comparaison des réalisations aux prévisions. Cet ensemble budgets-suivi des réalisations constitue le contrôle budgétaire.

Pour GERVAIS (2000 : 274), « le contrôle budgétaire est une comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de rechercher :

- ✓ la (ou les) cause(s) d'écart(s) ;
- ✓ prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- ✓ apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

LÖNING & al. (2008 : 127) affirment qu'« il s'agit d'un outil étroitement lié à la comptabilité analytique qui opère, à nomenclature analytique donnée, une comparaison entre des objectifs et des réalisations ».

Des définitions de ces auteurs nous pouvons dire que le contrôle budgétaire est aussi un outil du contrôle par les résultats. Les résultats traduisent de façon chiffrée l'atteinte ou non des objectifs, qui reposent sur des standards.

1.3.1.1.2. Les limites du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire tel que définit permet d'identifier d'après LÖNING & al. (2008 : 131 132), trois (03) écueils ou limites. Il s'agit de :

- ✓ la lenteur et la complexité du contrôle budgétaire ;
- ✓ la fixation des standards ;
- ✓ et le non-respect du principe de contrôlabilité.

- **La lenteur et la complexité du contrôle budgétaire**

La démultiplication des pôles de calcul des écarts finit par aboutir à un ensemble procéduralement lourd, dont les résultats sortent après la fin de la période définie. La complexité des calculs et le manque de « convivialité » dans la présentation sont également un lourd handicap.

- **La fixation de standards**

Celle-ci pose la question insoluble du niveau de la référence. L'orientation « comptable » risque d'amener à privilégier le passé plutôt que le futur. L'intégration prévisions- réalisations renforce encore l'aspect conservateur du contrôle budgétaire.

La logique de « négociation » des standards est sans doute la meilleure, mais elle suppose un climat de confiance qui est loin d'être toujours de mise. Car dans la négociation, seuls les opérationnels savent réellement ce que sont des objectifs « ambitieux mais atteignables ».

- **Le non-respect du principe de contrôlabilité**

L'attribution des responsabilités dans la genèse des écarts risque de conduire, du fait du pointillisme de la méthode, au non-respect du principe de contrôlabilité en attribuant des responsabilités à tort. Les réactions violentes et les problèmes d'absence d'auto- critique, sont fréquents en réunion de contrôle budgétaire, lorsque l'un ou l'autre des participants ressent que le principe de contrôlabilité a été bafoué.

2.4.1.1. Le reporting financier

Le reporting consiste à consolider le résultat des opérations d'un niveau donné au niveau suivant. Le résultat de chaque niveau est constitué de la somme des résultats des niveaux précédents plus le résultat propre à ce niveau. Aux États-Unis, le développement du reporting budgétaire et financier va de pair avec la tradition budgétaire. Ce dispositif est couplé à celui du contrôle budgétaire et fonctionne tant en prévisions qu'en réalisations donc en écarts.

3.4.1.1. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion peut être définie comme, un outil permettant d'analyser les flux internes de l'entreprise afin de fournir aux dirigeants les informations nécessaires à la prise de décision (MELYON, 2004 : 8) et (ENSELME, 2006 : 443).

De cette définition on peut retenir que la comptabilité de gestion a un rôle plus stratégique qu'opérationnel, ça va au-delà d'un simple calcul de coût.

D'après BOUQUIN (2003 : 10) in Mesurer et piloter la performance : « La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer

les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies ».

C'est l'outil historique du contrôle de gestion sinon le plus ancien et le plus utilisé. Il consiste à calculer les coûts en rattachant aux objets de coût qui peuvent être des produits, des services ou des processus les charges supportées par l'entreprise dans la réalisation de ses objets de coût.

1.3.2. Outils modernes du contrôle de gestion

Comme outils modernes du contrôle de gestion, nous allons nous intéresser au tableau de bord, à la balanced scorecard, à la gestion prévisionnelle et au benchmarking.

1.4.1.1. Le tableau de bord

Après avoir défini cet outil, nous en présenterons les qualités.

1.3.2.1.1. Définition

Pour ALAZARD & SEPARI (2010 : 552), un tableau de bord est « un document rassemblant, de manière claire et synthétique, un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe ».

LÖNING & al. (2008 : 167) pensent que « d'un point de vue méthodologique, les tableaux de bord découlent de la démarche OVAR et sont construits autour de deux types d'indicateurs : des indicateurs de résultat portant sur les objectifs et des indicateurs d'impact ou d'effort portant sur les variables ou les plans d'action. Le choix d'un référentiel (objectifs budgétaires ou cibles concurrentielles) est une étape délicate pour accompagner les indicateurs ; ceux-ci doivent par ailleurs être clairs, faciles à interpréter, fiables, mesurant les phénomènes au plus tôt, partagés et cohérents d'un tableau de bord à l'autre.»

LORINO (2003 : 132) distingue aussi deux (02) types d'indicateurs : les indicateurs de pilotage et les indicateurs de résultat.

- ✓ les indicateurs de pilotage permettent de cadrer l'action des opérationnels et de les guider dans l'atteinte de leur objectifs afin qu'ils aient la maîtrise de leur opérations ;

- ✓ les indicateurs de résultat eux permettent d'informer la hiérarchie sur les performances réalisées et le degré d'atteinte des objectifs.

On peut dire pour résumer ces auteurs, qu'un tableau de bord doit :

- ✓ être simple, précis et concis ;
- ✓ comporté des indicateurs clairs, faciles à interpréter, fiables ;
- ✓ permettre un pilotage rapide et performant ;
- ✓ être représentatif du niveau d'avancement des objectifs prédéfinis par la hiérarchie.

1.3.2.1.2. Les qualités du tableau de bord

Selon LÖNING & al. (2008 : 145), « cet outil présente des qualités indéniables :

- ✓ il repose sur une méthode rigoureuse et sur les concepts qui différencient l'action et les résultats de celle-ci ; la méthode distingue aussi les indicateurs associés, servant à les mesurer ;
- ✓ il comporte une recherche systématique, à chaque niveau de responsabilité, d'indicateurs de résultat et d'action ;
- ✓ il devient un instrument de dialogue dans l'entreprise, de discussion entre différents niveaux hiérarchiques sur les objectifs de chacun et sur les moyens maîtrisés; la démarche d'élaboration des tableaux de bord se veut une démarche souple et une occasion informelle de mettre en lumière les problèmes de management, les ambiguïtés éventuelles, par un dialogue sur les objectifs et leviers d'action à chaque niveau ;
- ✓ il procède d'une vision émergente de la stratégie qui, loin d'être imposée par les contingences extérieures et les dirigeants, est construite tout au long du processus d'élaboration des objectifs et des allers et retours liés au choix des indicateurs de suivi ».

Ces qualités permettent de mettre en évidence les caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi.

Le tableau en annexe 6 fait clairement apparaître l'apport des tableaux de bord de gestion par rapport au contrôle budgétaire et au reporting classiques.

2.4.1.1. Le balanced scorecard (BSC)

Aux États-Unis, le Balanced Scorecard a été promu au début des années 90 par Robert Kaplan et David Norton. S'appuyant sur une critique des outils de pilotage traditionnels, trop centrés sur les seuls indicateurs financiers, ils cherchent à promouvoir un choix d'indicateurs plus cohérents avec la stratégie de l'entreprise.

Cet outil vise essentiellement à construire un outil de pilotage pour la Direction Générale des entreprises, et n'est pas développé pour les échelons de responsabilité inférieurs.

Comme l'indique son nom, l'objectif de cet outil est d'offrir une vision équilibrée (balanced) de la performance, c'est-à-dire non limitée aux seuls éléments financiers.

Il repose sur quatre perspectives complémentaires, la perspective financière, la perspective client, la perspective d'amélioration des processus internes, et enfin la perspective d'apprentissage et d'accroissement des compétences humaines et organisationnelles.

C'est dans ce même ordre d'idées que GIRAUD & al. (2004 : 101) suggèrent « de structurer les indicateurs en quatre catégories :

- ✓ des indicateurs de résultats financiers;
- ✓ des indicateurs de satisfaction des clients;
- ✓ des indicateurs liés aux processus internes;
- ✓ des indicateurs d'apprentissage».

Ces quatre catégories sont hiérarchisées dans des « cartes stratégiques », la performance sur la dernière alimentant la performance sur la précédente et ainsi de suite jusqu'à la performance financière, qui reste le but ultime.

Ainsi, le balanced scorecard est donc une démarche de Direction Générale qui cherche à déployer sa stratégie tout au long des lignes hiérarchiques, du « haut » vers le « bas » (LÖNING & al, 2008 : 163).

3.4.1.1. La gestion prévisionnelle

C'est un mode de gestion qui repose sur un modèle représentatif des activités futures de l'entreprise à long, moyen et court termes. Ce modèle exprime le choix des moyens retenus

pour atteindre les objectifs fixés en fonction de la stratégie choisie (Béatrice & Francis GRANDGUILLOT, 2008 : 16).

4.4.1.1. Le benchmarking

Le benchmarking a pénétré les entreprises au cours de ces dernières années. C'est un outil de marketing qui comme la veille stratégique permet à l'entreprise de réaliser une étude et de faire des analyses en vue de comparer les références non seulement internes mais externes, les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entreprises afin de s'en inspirer et d'en retirer le meilleur. Cet outil marketing semble incontournable pour pouvoir apporter une vraie valeur ajoutée sur le long terme.

Nous développerons dans la section suivante les activités et les niveaux d'intervention du contrôle de gestion.

1.4. Activités et niveaux d'intervention du contrôle de gestion

Cette section traitera dans un premier temps des activités du contrôle de gestion et dans un deuxième temps de ses différents niveaux d'intervention.

1.4.1. Activités du contrôle de gestion

Selon CHARPENTIER (2000 : 326-331) les activités du contrôle de gestion peuvent être énumérées ainsi (liste non exhaustive) : activités schémas analytiques, calcul des coûts, de budget, de tableau de bord, d'évaluation d'entreprise, de gestion d'actifs, de benchmarking et d'informatique de gestion.

Ces activités peuvent être regroupées en activités traditionnelles et modernes du contrôle de gestion.

1.4.1.1. Activités traditionnelles du contrôle de gestion

Les pratiques de base du contrôle de gestion sont au nombre de quatre (04). Il s'agit des schémas analytiques, du dispositif budgétaire, du calcul des coûts et des tableaux de bord.

1.4.1.1.1. L'identification des centres de responsabilité

Les schémas analytiques consistent à identifier les centres de responsabilité ou d'analyses de l'entreprise.

Selon LONING & al (2008 :15), « un centre de responsabilité peut être défini comme un sous-ensemble de l'entreprise, correspondant à la structure, au « découpage » défini pour celle-ci et :

- ✓ possédant une délégation réelle d'autorité, assortie de moyens humains, financiers, matériels... ;
- ✓ pour atteindre des objectifs quantifiés et datés ;
- ✓ dont on procède à un suivi périodique à travers un contrôle budgétaire, un reporting, des rapports spécifiques ».

1.4.1.1.2. Le processus budgétaire

Le dispositif budgétaire regroupe un ensemble de démarches interdépendantes qui consiste à traduire en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

Un dispositif budgétaire peut se caractériser par :

- ✓ la définition d'objectifs traduisant ce que l'entreprise souhaite faire ou estime pouvoir faire ;
- ✓ une organisation permettant la prévision (sous forme de budgets, cohérents entre eux), en étroite adéquation avec l'organigramme de l'entreprise et englobant toutes ses activités (fonctionnelles et opérationnelles) ;
- ✓ la participation et l'engagement des responsables dans le cadre d'une gestion décentralisée ;
- ✓ le contrôle budgétaire par la confrontation périodique des réalisations avec le budget, mettant en évidence des écarts et permettant toutes mesures de régulation.

1.4.1.1.3. Le calcul des coûts

Le calcul des coûts concerne toutes les méthodes de calcul de coûts pour se prononcer sur la réalisation des marges et fixer des prix de vente adaptés. Comme l'indiquent JACQUOT &

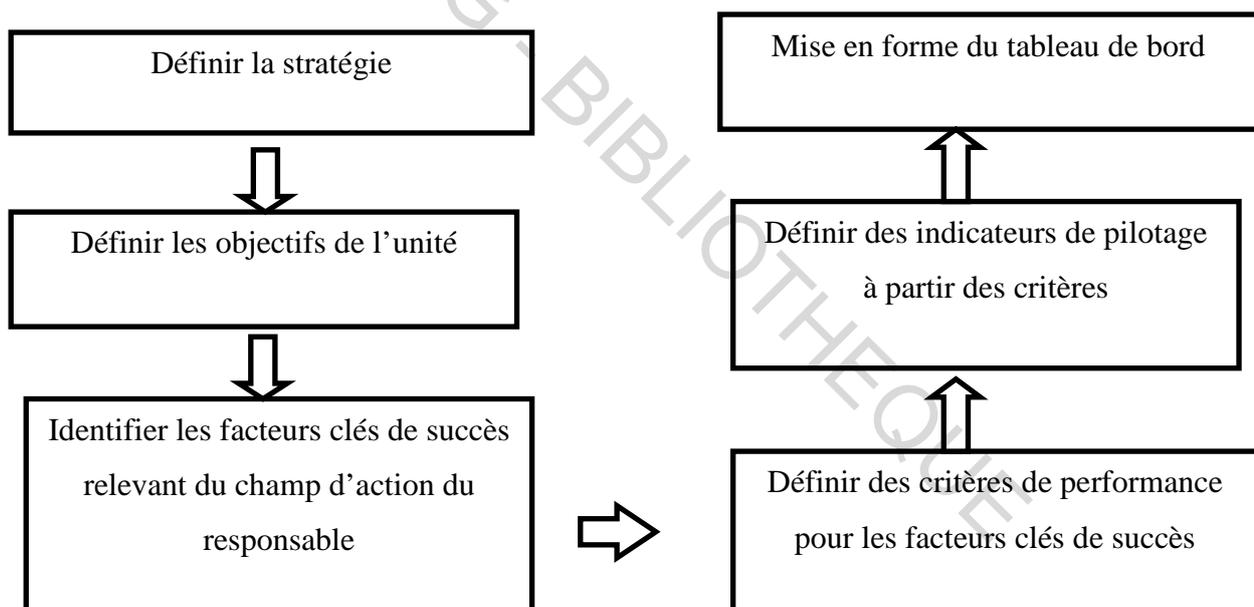
MILKOFF (2007 : 72), dans leur définition : « un coût s'applique à tout objet pour lequel l'entreprise juge utile d'attribuer des charges, produit, fonction, atelier, opération... ».

1.4.1.1.4. L'élaboration d'un outil de gestion : le tableau de bord

Pour GIRAUD & al. (2004 : 105), «un tableau de bord est un outil de gestion regroupant les indicateurs financiers et non financiers les plus pertinents pour permettre aux responsables de piloter la performance de leur activité. »

FORGET (2006 : 26), pour sa part, affirme que « les tableaux de bord sont des outils traditionnels du reporting financier qui recensent les informations recueillies le plus rapidement possible et correspondant le mieux aux préoccupations des responsables opérationnels ».

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



Source : DORIATH (2008 : 145)

1.4.1.2. Activités modernes du contrôle de gestion

Les activités de la fonction contrôle de gestion dépendent grandement de l'évolution que connaît cette discipline. Et d'ailleurs selon AUTISSIER (2007 : 54), « ces pratiques correspondent aux nouvelles tâches du métier de contrôle de gestion de nos jours. Pour répondre aux besoins des décideurs et du fait d'une information croissante, ce métier fait de

moins en moins de traitement de l'information comptable en ce 21^e siècle mais de plus en plus d'investigation pour déterminer les lieux de performance et de création de valeur. On peut citer l'informatique de gestion, l'évaluation des entreprises, la veille stratégique et benchmarking et la gestion des actifs ».

1.4.1.2.1. L'informatique de gestion

« Les systèmes d'information et leurs fondements informatiques sont une spécialité nécessaire pour chaque structure. Dans de petites organisations, il peut être développé une application informatique de gestion bien adaptée au métier de contrôle de gestion. Dans les autres cas, il en sera l'utilisateur.

La mise en place d'un système d'informatique de gestion dans une entreprise, ne signifie pas seulement utiliser des progiciels intégrés et dérouler des menus pour obtenir des données. Cela suppose aussi savoir pratiquer des extractions, des retraitements, des paramétrages, qui requièrent une bonne connaissance du système utilisé. » AUTISSIER (2007 : 57).

1.4.1.2.2. L'évaluation des entreprises

Dans un contexte de gouvernance par les marchés financiers, les outils financiers tels les techniques de Goodwill (évaluation du fonds de commerce de l'entreprise), d'Economic Value Added (EVA), ... sont très utilisés par le contrôleur de gestion pour calculer et déterminer les indicateurs et ratios financiers. « Il est souvent possible que les dirigeants sollicitent le contrôle de gestion pour la réalisation d'une étude d'évaluation d'un service fonctionnel dans une problématique de filiation ou d'externalisation. Cette évaluation a pour objectif d'apprécier le potentiel de création de croissance d'un point de vue quantitatif et qualitatif » (DEGOS & GRIFFITHS, 2011 : 9).

1.4.1.2.3. Veille stratégique et benchmarking

« Anciennement appelée « veille industrielle », la veille stratégique, qui inclut la veille technologique, commerciale, concurrentielle, environnementale, économique, géographique, sociétale, etc. regroupe les techniques stratégiques permettant la prise de décision pour une entreprise. Ces techniques qui peuvent être confiées au service contrôle de gestion, en relation avec d'autres services fonctionnels, ont pour objectif principal, la collecte systématique des techniques de gestion, des modes d'organisation des autres entreprises afin

de s'en inspirer et d'en retirer le meilleur chiffre des concurrents du secteur d'activités ou de secteurs voisins, pouvant faire l'objet de nouveaux positionnements stratégiques pour l'entreprise » AUTISSIER (2007 : 57).

1.4.1.2.4. Gestion des actifs

C'est une technique d'actualité utilisée dans le cadre d'activités où la production n'est pas « stockable » notamment les activités de service. Le principe consiste à faire varier le prix de vente et les services associés pour attirer la demande lorsque celle-ci est faible, et d'optimiser ainsi l'utilisation des actifs. Cette technique utilisée par le contrôle de gestion de nos jours est appelé couramment en France Gestion des revenus ou Yield management chez les anglophones. (AUTISSIER, 2007 : 57).

1.4.2. Niveaux d'intervention du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, pour être efficace se déploie sur plusieurs niveaux de l'activité de l'entreprise. Selon le niveau d'intervention, on distingue :

- ✓ le contrôle stratégique ;
- ✓ le contrôle tactique ;
- ✓ et le contrôle opérationnel.

1.4.2.1. Le contrôle stratégique

La stratégie peut se définir comme « l'ensemble des décisions qui visent à déterminer :

- ✓ les missions et métiers de l'entreprise ;
- ✓ les domaines d'activités où elle s'engage ;
- ✓ les facteurs critiques lui permettant, dans ces domaines d'atteindre ses objectifs et d'être résistante aux actions de son environnement hostile (concurrence, clients, fournisseurs, entrants potentiels, producteurs de biens ou de services de substitution, prescripteurs, etc.) » (BOUQUIN, 2008 : 99).

Le contrôle stratégique a pour mission principale le pilotage des choix stratégiques de l'entreprise et leur post-évaluation. L'essentiel des méthodes et outils utilisés par le contrôle stratégique sont : veille technologique, le plan à moyen et long terme puis les matrices stratégiques.

1.4.2.2. Le contrôle tactique

Le contrôle de gestion tel qu'on le connaît de façon classique est encore appelé contrôle tactique. Ce deuxième niveau de contrôle a pour but la finalisation du contrôle opérationnel, ainsi nous pouvons identifier les champs de finalisation du contrôle de gestion selon BOUQUIN (2008 : 95) :

- ✓ il définit les méthodes de contrôle opérationnel conformes aux finalités c'est-à-dire les objectifs ;
- ✓ il organise la sélection annuelle des objectifs, la planification et les budgets de l'entreprise, de ses unités et responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie ;
- ✓ il vérifie la motivation des managers et évalue leur performance.

1.4.2.3. Le contrôle opérationnel

Le contrôle opérationnel, « est formé des processus et des systèmes conçus pour garantir aux responsables que les actions de routine qui relèvent de leur autorité seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en dispensant ces responsables de piloter directement ces actions » (BOUQUIN, 2008 : 94).

Conclusion

Au terme de ce chapitre, il faut dire qu'au vu de tout ce dont nous avons pris connaissance dans les recherches sur le concept de contrôle de gestion et des outils qu'il utilise, que c'est une discipline de la gestion qui est extrêmement riche, qui a des approches diversifiées et qui est actuellement au cœur des problématiques de pilotage et de gouvernance des entreprises. C'est d'ailleurs ces faits qui ont motivé notre choix pour ce service.

Par ailleurs, le métier de contrôleur de gestion devient de plus en plus complexe au vue des évolutions environnementales et économiques et la capacité d'un service de la même appellation doit être évaluée pour savoir s'il réalise de la meilleure des façons les activités qui lui sont attribuées.

C'est à cet exercice que se consacre notre étude et pour mieux appréhender cela nous consacrerons notre deuxième chapitre à l'analyse des déterminants et à l'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion.

Chapitre 2 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SERVICE DE CONTROLE DE GESTION

On a souvent tendance à lier la performance à des chiffres, des bénéfices ou une rentabilité à atteindre, mais elle est une notion plus globale. En effet, la performance résulte davantage d'un ensemble d'améliorations et de progrès dans une entreprise que de l'évolution de résultats chiffrés. Son évaluation se base tant sur des éléments quantitatifs que qualitatifs et comme le disent SEKIOU & al. (2001 : 304) « l'évaluation de la performance consiste à regrouper un ensemble de procédures systématiques destinées à juger les qualifications et les mérites des membres d'une organisation ». C'est dire donc qu'évaluer de façon continue l'un de ses services ou départements doit être le réflexe de toute entreprise soucieuse de son évolution.

Ce chapitre est consacré aux éléments pertinents de la performance, ensuite à ses déterminants, aux typologies et modèles d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion et enfin au choix d'un modèle et de la démarche d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion.

2.1. Notion de performance

Dans cette section, il sera présenté la définition et les critères d'appréciation de la performance.

2.1.1. Définition de la performance

La notion de performance est une notion polysémique, rarement définie de façon claire par les auteurs. C'est pourquoi VOYER (1999 : 84) affirme que « la performance est un concept englobant et intégrateur, donc difficile à définir de façon précise ».

Nous avons identifié plusieurs définitions conceptuellement acceptables mais distinctives de la performance en fonction du domaine considéré et du contexte d'utilisation. C'est dire donc que la performance est une notion difficile à cerner parce qu'elle couvre plusieurs domaines et peut varier selon les contextes.

Néanmoins, nous allons essayer de présenter les définitions de quelques auteurs en vue d'en faire la synthèse.

Pour BOURGUIGNON (2000 : 158) la performance peut-être définie comme « la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété des objectifs ». Cette réalisation pouvant se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens du processus qui mène au résultat (action).

D'autres aspects de la performance sont mis en exergue à travers la définition de JACQUOT & al (1999 : 24), pour qui la performance correspond à l'efficacité, l'efficience et l'économie. On peut définir l'efficacité comme l'atteinte de l'objectif visé, tandis que l'efficience est le fait d'atteindre l'objectif visé avec le minimum de quantité de ressources possible. L'économie est l'acquisition des ressources au coût le plus faible.

TAHON (2003 :31) quant à lui identifie en plus des trois autres notions prises en compte dans la définition de JACQUOT & al. (1999 : 24), la pertinence. Il définit la pertinence comme : « l'articulation entre les objectifs et les moyens ».

Nous pouvons dire en guise de synthèse des définitions de ces auteurs, que la performance est la réalisation des objectifs organisationnels sur la base de quatre axes à savoir : l'efficacité, l'efficience, l'économie, la pertinence auxquels nous ajouterons l'équité. Elle n'existe que si on peut la mesurer. La notion de performance ainsi définie, nous aborderons dans le paragraphe suivant ses critères d'appréciation.

2.1.2. Critères d'appréciation de la performance

Le contrôleur de gestion doit fournir un ensemble de critères d'appréciation qui contribueront au pilotage de la performance globale de l'organisation en fonction de ses objectifs stratégiques. Les critères d'appréciation de la performance informent sur le résultat obtenu et sur la façon dont il a été obtenu. De façon générale, la performance peut être appréciée suivant un certain nombre de critères. Il s'agit de :

- ✓ l'efficacité ;
- ✓ l'efficience ;
- ✓ l'économie ;
- ✓ l'effectivité ;
- ✓ et l'équité.

Ces cinq (05) critères, encore appelés « les cinq E », sont identifiés par plusieurs auteurs dans leurs définitions de la performance.

2.1.2.1. L'efficacité

L'efficacité est « la capacité à atteindre l'objectif, c'est-à-dire à atteindre un résultat conforme à l'objectif » (LÖNING & al, 2008 : 6). Elle représente le rapport entre les résultats atteints par un système et les objectifs fixés. (MAHE, 1998 : 139).

Le ratio suivant permet la mesure de l'atteinte des objectifs :

$$\text{Efficacité} = \frac{\text{Outputs réalisés (objectifs atteints)}}{\text{Outputs visés (objectifs établis)}}$$

2.1.2.2. L'efficience

L'efficience est définie selon LONING & al (2008 : 6) comme « la mise en œuvre du minimum de ressources nécessaires pour le résultat obtenu ».

VOYER (2002 : 110) donne la formule suivante pour la mesure de l'efficience :

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Les résultats atteints ou les outputs produits}}{\text{Les ressources utilisées ou les efforts fournis}}$$

2.1.2.3. L'économie

L'économie est le fait de se procurer au moindre coût les ressources nécessaires. Elle est définie par VOYER (2002 : 110) 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 ». Pour conclure l'économie peut se résumer à l'obtention des facteurs de productions au coût le plus bas possible.

2.1.2.4. L'effectivité

Selon JACQUOT & al (1999 : 24) l'effectivité va plus loin dans l'évaluation en se prononçant sur le trio : objectif, moyens et résultats. Il s'agit de la proportion d'objectifs atteints par rapport aux objectifs visés. L'effectivité permet de voir si ce qui avait été prévu de faire est effectivement fait.

2.1.2.5. L'équité

« Ce concept favorise à toute organisation le respect et la cohésion sociale » (PRESQUEUX, 2002 : 157). C'est le principe qui conduit à corriger des inégalités que subissent des personnes défavorisées au sein d'une organisation. L'équité doit être un critère d'appréciation de la performance, en ce sens qu'elle permet d'apprécier la capacité d'une entreprise, à gérer son climat social de la meilleure façon qu'il soit, pour créer de bonnes conditions de travail et ainsi permettre à ses employés d'être le plus performant possible.

C'est pourquoi certains auteurs comme CAPRON & QUAIREL (2005 : 81) disent que « les rapports que les entreprises entretiennent, non seulement avec leur environnement naturel mais aussi avec leur environnement social, doivent être pris en compte et évalués ».

2.2. Notion d'évaluation de la performance

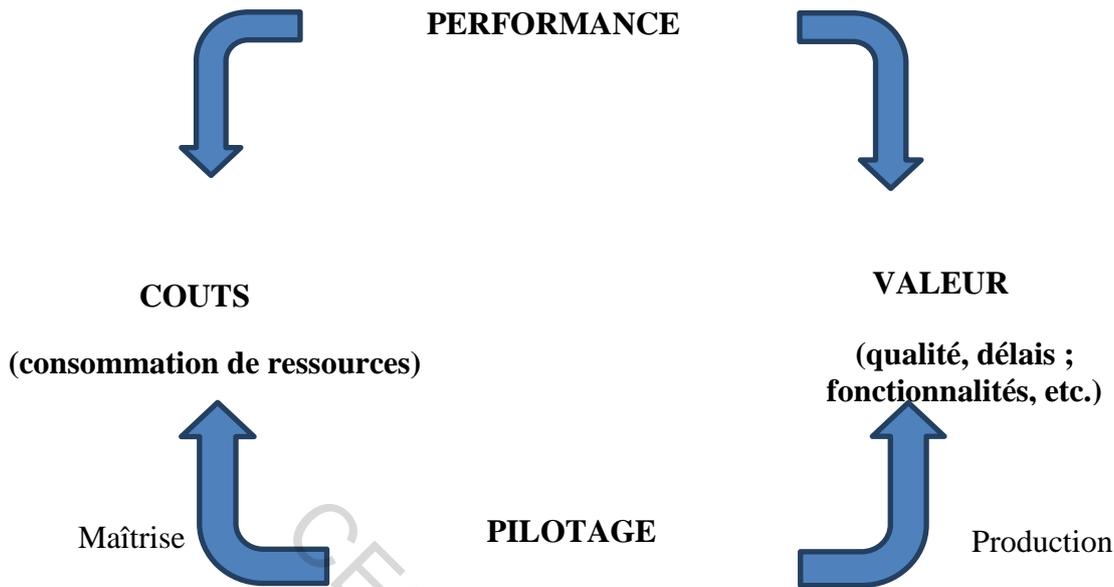
La mesure de la performance d'une entreprise, est l'évaluation quantitative et qualitative de l'activité. La quantité se mesure par le résultat obtenu et la rentabilité des activités tandis que la qualité se mesure par la satisfaction des clients, la conformité des produits, l'efficacité des processus et la mobilisation des salariés.

Pour BOUQUIN (2008 : 237) : « de manière générique, évaluer la performance d'un produit, d'un processus, d'une entité, d'une personne consiste à estimer sa contribution à la performance de l'entité de niveau supérieur à laquelle il ou elle se rattache, in fine à celle de l'entreprise ou de l'organisation dans son ensemble ».

Pour GIRAUD & al (2004 : 69) : la performance doit « s'appréhender, de façon générale, comme un couple valeur/coût, c'est dans la comparaison de ces deux dimensions que s'apprécie la performance « nette ». Les deux dimensions sont complémentaires, la production de valeur pour les clients étant la condition de la réalisation du chiffre d'affaires et la maîtrise des coûts celle de la marge. Pour piloter la performance, le système de contrôle doit donc intégrer sa dualité intrinsèque. »

Nous pouvons donc dire que la mesure de la performance est une mesure ex-post des résultats obtenus. Ce qui signifie le degré d'accomplissement des objectifs par une entreprise.

Figure 5 : Les deux versants de la performance : coûts et valeur



Source : GIRAUD & al (2004 : 69)

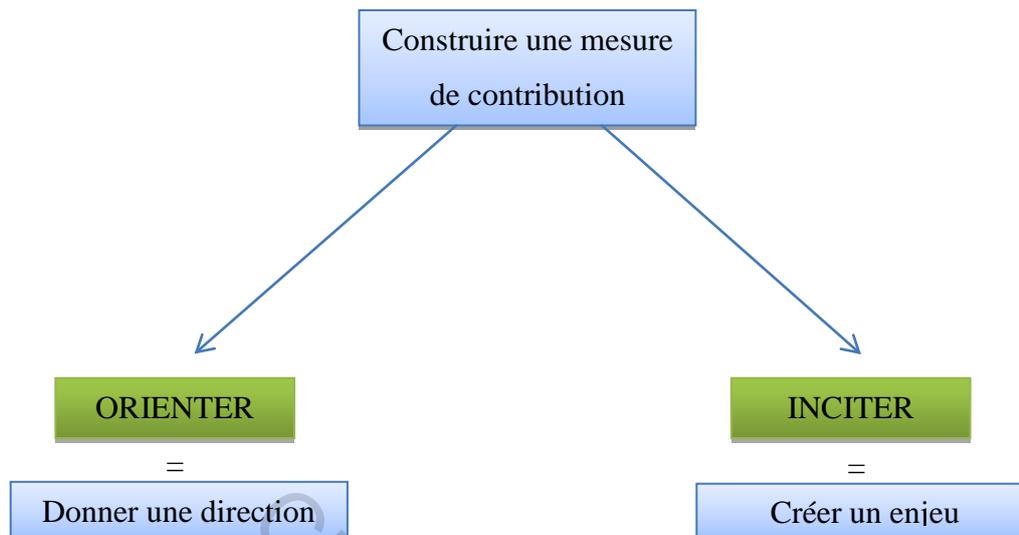
2.2.1. Objectifs de l'évaluation de la performance

Certains auteurs ont donné leur opinion sur les objectifs de l'évaluation de la performance de l'entreprise. Il s'agit en particulier de GIRAUD et d'ATKINSON.

Pour GIRAUD & al (2004 : 69), les objectifs de la mesure de la performance se déclinent en deux ordres à savoir :

- informer les managers : les managers doivent être informés de la performance de l'entreprise afin qu'ils apprécient les efforts menés par chaque service contribuant ainsi à la bonne marche de l'entreprise ;
- inciter les managers : les managers se doivent d'être informés de la performance de l'entreprise et les résultats issus de cette évaluation doivent les pousser à agir, à prendre des décisions opportunes en vue d'améliorer les points faibles de l'entreprise.

Figure 6 : Les rôles de la mesure de performance sur les comportements des managers



Source : GIRAUD & al (2004 : 129)

Pour ATKINSON & al (1997 : 25-37), le système de mesure de la performance peut être appréhendé à la fois comme :

- ✓ un système de coordination de l'activité : il permet d'informer tous les acteurs de l'organisation, y compris au niveau opérationnel, des actions à engager en fonction des objectifs stratégiques définis en amont ;
- ✓ un système de suivi et d'information : les outils de mesure de la performance aident l'entreprise à évaluer si elle reçoit la contribution attendue de ses fournisseurs et de ses employés, ainsi que le retour attendu de ses clients ;
- ✓ un système de diagnostic : les outils de mesure de la performance pourront favoriser l'analyse de l'influence de la compétence du personnel sur son niveau de rentabilité, via la qualité du processus de production et la satisfaction des clients.

En résumé nous dirons que l'évaluation de la performance d'une entreprise vise des objectifs à deux niveaux :

- ✓ au niveau local (service, département direction, etc.), l'évaluation permet à l'entreprise de dialoguer avec les membres de chaque service, département ou direction considérée, d'instaurer un esprit de compétition interne positif et de quantifier leur contribution à l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise de manière quantitative et qualitative. Cette quantification peut se faire non seulement par la mise

en place des centres de responsabilités au sein de l'entreprise mais aussi par l'utilisation de Prix de Cession Interne (PCI).

- ✓ au niveau global de l'entreprise, l'évaluation de la performance permet à l'entreprise de dialoguer avec son environnement notamment externe, en recueillant des informations sur l'évolution du marché et les stratégies des concurrents ; cela pour respecter au mieux ses lignes stratégiques et les réajustées en cas de nécessité.

2.2.2. Les conditions d'atteinte des objectifs de l'évaluation de la performance

La réussite d'une évaluation de la performance pour être effective, doit nécessairement prendre en compte toute les parties prenantes (actionnaires, entreprise, managers, opérationnels, etc.) dans la conception et l'application du système d'évaluation.

Ce système doit intégrer dans son processus d'évaluation, toutes les attentes de chacune des parties concernées, notamment les opérationnels (les évalués) car ils maîtrisent mieux leur service et par conséquent connaissent très bien leurs besoins.

BOUQUIN (2008 : 242) va dans le même sens quand il affirme que l'évaluation de la performance fait appel à des indicateurs quantitatifs, à des normes de référence, à des seuils de tolérance. Ils doivent être non seulement connus à priori par celui auquel ils sont applicables, mais avoir obtenu son accord.

Par ailleurs, une autre condition de réussite d'une évaluation de la performance doit être son caractère dynamique, en fonction de l'évolution de l'entreprise considérée. Et comme le souligne MEYER (1999 : 127) : « tout système d'évaluation des performances devrait tenir compte des hypothèses opérationnelles de base de l'organisation concernée. Si l'organisation change, alors que le système d'évaluation reste immuable, ce dernier sera, au mieux inefficace, et, plus vraisemblablement, contre-productif ».

Après avoir abordé la notion de la performance, nous allons dans la section suivante la spécifier à un service de contrôle de gestion.

2.3. Evaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion

Considérant l'importance du contrôle de gestion et son rôle dans le pilotage d'une organisation, l'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion, doit occuper

une place de choix dans la recherche d'excellence de toute structure. Le développement de cette section abordera d'abord les déterminants de la performance d'un service de contrôle de gestion, ensuite la typologie des indicateurs de mesure de la performance d'un service de contrôle de gestion et enfin quelques modèles d'évaluation de la performance d'un service contrôle de gestion.

2.3.1. Déterminants de la performance d'un service contrôle de gestion

Les déterminants de la performance d'un service de contrôle de gestion sont l'ensemble des éléments financiers, informationnels, humains, matériels ou non dont dépend cette performance. Il en existe une liste non exhaustive mais nous pouvons retenir les plus importants.

✓ Les coûts du SCG

Pour BERLAN & SIMON (2010 : 35), les postes de coûts les plus importants d'un service de contrôle de gestion sont :

- la rémunération : elle représente environ 75% du coût pour faire fonctionner le service y compris les charges sociales. La rémunération d'un contrôleur de gestion pèse assez lourd pour l'organisation ;
- l'environnement matériel : c'est les conditions de travail. Le coût global est à 10% environ sur ce poste ;
- le système informatique : avec le développement de l'informatique et des systèmes d'information, ce poste peut représenter à peu près 15% du coût global d'un service de contrôle de gestion.

✓ Les effectifs du SCG

L'effectif du SCG, varie en fonction de plusieurs facteurs dont notamment la taille de l'entreprise considérée. En effet, dans les grandes entreprises, les postes de contrôle de gestion sont exercés par des cadres plutôt expérimentés tandis que dans les petites entreprises, il est souvent rare de voir une personne en charge du contrôle de gestion.

Comment alors déterminer le ratio du nombre de contrôleurs de gestion par rapport à l'effectif total de l'entreprise ? Pour répondre à cette question, en tenant compte des caractéristiques

des petites entreprises, nous nous réfèrerons au tableau figurant en Annexe 10 et proposé par AUTISSIER (2007 : 120). A travers ce tableau, nous avons une idée du nombre de contrôleurs de gestion selon la typologie des entreprises.

✓ **Les compétences requises pour être au sein d'un service de contrôle de gestion**

«La compétence correspond à la mobilisation dans l'action d'un certain nombre de savoirs (savoirs techniques, savoir-faire et savoir-être) combinés de façon spécifique en fonction du cadre de perception que se construit le contrôleur de gestion de la situation. Elle permet d'aboutir à une performance, laquelle pour certains auteurs ne représente que sa part observable voire mesurable.» (PETIT, 2005: 37).

Ainsi pour être au sein du SCG un professionnel dit compétent, doit être en mesure de :

- « mobiliser, organiser différents savoirs et gérer les émotions révélées au cours de leur acquisition et de leur mobilisation ;
- analyser le contexte dans lequel il utilisera sa compétence pour rester performant ;
- réguler sa compétence au cours même de sa réalisation et l'analyser à distance tant sur le plan de son processus que de sa performance ;
- transférer cette compétence dans différentes familles de situations, tout en gardant un niveau de performance attendu ;
- savoir que toute famille de situations suscitera des conflits de nature éthique questionnant alors la valeur de sa compétence.» (ADSP n° 52 septembre 2005 page 69).

✓ **Les processus internes du SCG**

« L'amélioration des processus au sein d'une chaîne logistique apportera des effets positifs » (KAPLAN & NORTON, 2007 : 261). A ce titre, nous avons comme effets positifs :

- la réduction des temps de cycle dans le traitement des informations qui transitent dans le service ;
- la réduction des coûts relatifs au fonctionnement et à l'organisation du service ;
- la limitation du gaspillage ;
- la flexibilité des réponses : lorsqu'il s'agit de prendre des mesures correctives pour synchroniser les processus communs à la chaîne logistique.

✓ le mode de fonctionnement du SCG

Le mode de fonctionnement du service de contrôle de gestion a un poids important dans son niveau de performance. C'est la raison pour laquelle certains éléments clés doivent être pris en compte en vue d'assurer à ce service un mode de fonctionnement optimal. A ce titre, figurent entre autres :

- « l'organisation interne ;
- le mode de coordination qui définit le type de relations professionnelles des contrôleurs de gestion entre eux et avec leurs clients dans l'atteinte de leurs missions ;
- la formalisation des postes, fonctions et processus d'activités : il s'agit de définir et de décrire toutes les activités permanentes et occasionnelles du service contrôle de gestion grâce la rédaction d'un manuel de procédure par exemple. » MAHE DE BOISLANDELLE (1998 : 16).

2.3.2. Modèles d'évaluation de la performance d'un service

Dans ce paragraphe, nous proposerons différents modèles d'évaluation de la performance d'un service. Nous précisons également que ces modèles ne sont pas exhaustifs et nous n'aborderons donc que les plus importants.

2.3.2.1. Le tableau de bord prospectif de KAPLAN & NORTON

Ce modèle d'évaluation a pour objectif d'articuler les initiatives des salariés, des départements et de l'entreprise et, par des simulations dynamiques, d'identifier de nouveaux processus pour répondre aux attentes des clients et des actionnaires. Le tableau de bord propose d'élaborer la stratégie en respectant l'équilibre selon 4 axes : financier, client, processus internes et apprentissage organisationnel. Ils sont complémentaires. Pour apprécier la chaîne de création de valeur dans son ensemble, les quatre axes sont à considérer. Ainsi,

- ✓ l'axe financier : il définit les indicateurs de rentabilité, de marge, de chiffre d'affaire et d'utilisation des actifs en fonction des phases du cycle de vie des produits ;
- ✓ l'axe processus internes : il mesure la performance de tous les processus contributifs (support, production, commercialisation, etc.)

- ✓ l'axe apprentissage organisationnel : qui traite de la dimension humaine. Il s'intéresse principalement au potentiel d'implication des salariés et des conditions de travail ;
- ✓ l'axe clients : il évalue l'appréciation des prestations par le client et la capacité des processus commerciaux à satisfaire les attentes et besoins du client.

2.3.2.2. Le modèle d'évaluation de la performance basé sur la mesure du capital intellectuel de l'entreprise de EDVINSSON

Créé par EDVINSSON (in AUTISSIER, 2007 : 38), le modèle Skandia est un modèle de pilotage qui permet la mesure du capital intellectuel de l'entreprise. EDVINSSON (in AUTISSIER, 2007 : 38-39) distingue cinq axes que sont :

- ✓ l'axe financier : qui calcule la transformation du capital immatériel en élément monnayable à l'aide d'indicateurs tels que le chiffre d'affaires réalisé avec de nouveaux clients ou le retour sur investissement d'une innovation ;
- ✓ l'axe clients : qui traite du type de client, du degré de fidélité du client, des relations avec le client ;
- ✓ l'axe processus : qui s'intéresse particulièrement à l'informatique en évaluant sa contribution à la création de valeur de l'entreprise ;
- ✓ l'axe renouvellement et équipement : constitué d'une liste d'indicateurs évaluant les évolutions de l'environnement et les capacités de l'entreprise;
- ✓ l'axe humain : qui constitue l'axe stratégique et la base du navigateur Skandia. Il prend en compte la compétence des employés (qui se mesure par leur connaissance et leur savoir-faire), leur attitude (estimée par leur motivation, leur conduite) et leur agilité intellectuelle (représentée par des indicateurs comme l'innovation et l'adaptation).

2.3.2.3. Le modèle d'évaluation fonctionnelle (MEF) de AUTISSIER

Le MEF s'inscrit dans la lignée du tableau de bord prospectif (Balanced scorecard) et du navigateur skandia. La différence fondamentale est que le BSC s'inscrit dans une perspective fortement financière et le navigateur Skandia utilise la dimension humaine pour l'évaluation et le pilotage des performances, mais le constat fait avec le MEF est qu'il a les mêmes axes que ces deux outils mais met la performance au centre de l'évaluation et de son pilotage.

Le MEF est un outil simple et d'une grande clarté. Il regroupe quatre axes qui permettent de positionner une fonction sur une échelle à quatre niveaux de performance. Selon AUTISSIER (2007 : 25), nous avons :

- ✓ le pôle activités : définit le « quoi » et ce que réalise la fonction support. L'objectif du pôle activités est de définir l'ensemble des prestations et produits pouvant être réalisés par le service. Ce pôle liste tout ce que doit faire théoriquement le service afin de conformer ce référentiel aux activités réelles et de traiter les écarts d'activités;
- ✓ le pôle compétences : définit le « qui ». Il évalue qualitativement les ressources humaines à travers les compétences qui doivent être connues et maîtrisées par les personnes qui occupent les postes au sein du service ;
- ✓ le pôle organisation : définit le « comment ». Il traite les moyens et les ressources mobilisés et/ou mis à disposition pour réaliser les activités. Cela comprend l'ensemble des dépenses nécessaires au fonctionnement mais également le type d'organisation et de management ;
- ✓ le pôle clients : définit le « pour qui » et le « pourquoi ». Ce pôle représente les objectifs qui sont assignés aux prestations de la fonction support vis-à-vis de clients clairement identifiés : « qui sont les clients » et « que faut-il leur livrer » sont les deux questions quasi existentielles. Ce pôle décrit le niveau de satisfaction des différents clients du service (internes ou externes).

Les quatre pôles détaillés peuvent être traités séparément, mais l'intérêt du modèle réside dans leur élaboration commune car les résultats de l'un peuvent justifier ceux de l'autre.

Le modèle est un modèle de pilotage et s'applique particulièrement aux fonctions transversales. Pour chacun des quatre pôles, le modèle (MEF) propose des référentiels et des questionnaires permettant de calculer les taux de performance globale et par thème. Le taux de performance globale est composé de la moyenne des différents taux suivants :

- ✓ le taux d'activité : permet de mesurer ce qui se fait à ce qui devrait se faire ;
- ✓ le taux de maîtrise : reflète le savoir-faire disponible pour la réalisation des activités ;
- ✓ le taux de support structurel : donne des ratios de référence pour apprécier le fonctionnement de la fonction étudiée ;
- ✓ le taux de satisfaction : c'est le résultat de la satisfaction des différents produits et prestations de la fonction (AUTISSIER, 2007 : 25).

L'appréciation du taux de performance par pôle se fera suivant l'outil d'analyse qualitative proposé par AUTISSIER (2007 : 159).

Figure 7 : La matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion

Niveaux			
	↑		
Clients	Contrôle de gestion Autocentré	Contrôle de gestion Orienté client	
Activités	Contrôle de gestion Réduit	Contrôle de gestion Etendu	
Compétences	Contrôle de gestion A professionnaliser	Contrôle de gestion Compétent	
Organisations	Contrôle de gestion Sous-dimensionné	Contrôle de gestion Dimensionné	
			→ Taux

Source : AUTISSIER (2007 : 158)

Le taux de performance globale quant à lui se fera selon la matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion proposée toujours par AUTISSIER (2007 : 156).

Figure 8 : La matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion

Importance stratégique			
	↑		
Important	Déficiente	Alignement stratégique	
Peu Important	Marginale	Pépinière	
			→ Evaluation

Source : AUTISSIER (2007 : 156)

2.3.2.4. Le modèle d'évaluation de la performance d'un processus de MOLEY & al

Pour évaluer la performance d'un processus, MOLEY & al (2007 : 75) proposent un modèle structuré en deux parties. Dans une première partie, est observé globalement le processus existant dans son apport au management et au fonctionnement de l'organisation, et dans la deuxième partie une analyse détaillée du processus.

2.3.2.4.1. Observation globale du processus existant

Dans l'observation globale de l'apport du processus existant au management et au fonctionnement de l'organisation, les dimensions suivantes sont examinées :

- ✓ objectif : l'écart entre l'objectif du processus tel qu'il est actuellement perçu et vécu par les différents acteurs, et l'objectif tel qu'il découle de la stratégie de l'entreprise ;
- ✓ importance : l'importance actuelle et future du processus est appréciée afin de porter un effort à sa modification ;
- ✓ contrôle : on examine le degré de contrôle sur le processus existant et sur la mesure de sa performance ;
- ✓ connaissances : cette dimension fait référence au savoir-faire des acteurs de même que sur la pérennité et l'importance des connaissances disponibles ;
- ✓ succès : le cap est mis sur l'avenir avec l'explicitation des critères de succès pour orienter une éventuelle reconfiguration du processus. (MOLEY & al, 2007 :75).

2.3.2.4.2. Analyse détaillée du processus

Cette deuxième partie prépare l'amélioration du processus. Elle met en évidence les problèmes et carences. Les critères d'analyse sont les suivants :

- ✓ fragmentation : car la division du travail et les tâches de coordination associées peuvent compromettre l'efficacité du processus ;
- ✓ inefficience : permet d'apprécier le poids et le coût des activités qui sont périphériques à la réalisation de la mission ;
- ✓ ressources informationnelles : la synthèse des ressources informationnelles peut refléter des limites à la pertinence et à la complétude des informations telles qu'elles sont actuellement structurées et mises à disposition ;

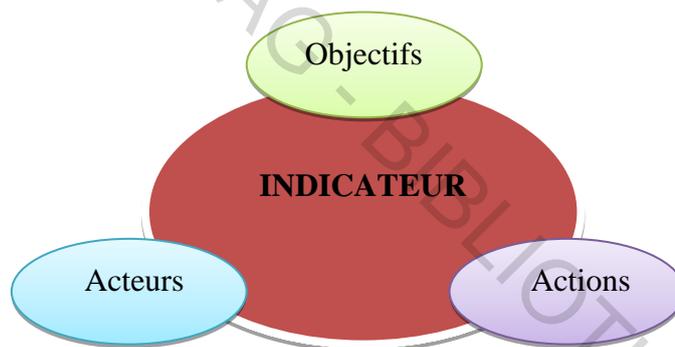
- ✓ visibilité : un diagnostic des besoins d'ouverture du système vers les acteurs externes est effectué (MOLEY & al, 2007 : 75).

2.3.3. Typologie des indicateurs de mesure de la performance d'un service de contrôle de gestion

De manière très générale, l'indicateur peut être défini comme un élément, une information qui fournit des indications, des renseignements sur la valeur d'une grandeur mesurée.

Les indicateurs de mesure de performance interagissent avec trois composantes : les objectifs induits par la stratégie, les acteurs qui sont les destinataires des informations, et les actions mises en place par les acteurs pour l'atteinte des objectifs.

Figure 9 : Le « triangle » de l'indicateur : stratégie traduite en objectif, processus d'action et acteur collectif



Source : Lorino (2001 : 69)

La notion d'indicateurs de mesure de performance étant abordée, nous allons passer à la typologie proprement dite des indicateurs de mesure de performance d'un service de contrôle de gestion. Il existe une liste non exhaustive d'indicateurs de mesure de performance d'un service au sein d'une organisation.

En effet, la mesure de la performance d'un service peut amener une organisation à établir des indicateurs combinés, sous la forme de ratios. Nous pouvons, à l'issue de nos recherches numériques énumérer trois types d'indicateurs combinés qui visent à mesurer la performance de tout service d'une organisation. Il s'agit des indicateurs :

- ✓ d'efficacité ;
- ✓ d'efficience ;
- ✓ et de qualité.

2.3.3.1. Les indicateurs d'efficacité

« Ils mesurent le rapport entre le résultat obtenu et le résultat prévu. Les mots efficacité et résultats sont fréquemment utilisés comme synonymes. L'efficacité se décline en deux niveaux :

- ✓ l'efficacité externe qui porte sur les répercussions globales des programmes et des activités de la société. Elle est associée à des aspects plus stratégiques et se mesure par des indicateurs de résultats intermédiaires ou finaux ;
- ✓ l'efficacité interne porte sur l'atteinte des cibles de production par les opérateurs du processus de contrôle de gestion. Elle est associée aux opérations et se mesure par des indicateurs d'activités.»(BOUCHARD & al, 2009 : 15-16)

2.3.3.2. Les indicateurs d'efficience

« Ils mesurent le rapport entre les résultats et les ressources utilisées. L'efficience se mesure grâce à différentes méthodes, dont le coût de revient, l'analyse coût-efficacité ou l'analyse coût-avantage.» (BOUCHARD & al, 2009 : 16)

2.3.3.3. Les indicateurs de qualité

« Ils mesurent une variété de phénomènes rattachés à l'excellence. Le concept d'excellence se décline en cinq approches : la qualité transcendante (abstraite), la qualité du produit, la qualité selon l'utilisateur, la qualité de la production et la qualité de la valeur (value for money).» (BOUCHARD & al, 2009 : 16)

2.3.4. Elaboration d'un modèle et démarche d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion

Dans ce paragraphe nous allons élaborer un modèle d'évaluation de la performance du SCG de la LNB et expliquer sa démarche.

2.3.4.1. Elaboration d'un modèle

Suite à la présentation de quelques modèles d'évaluation de la performance, nous allons élaborer celui du service de contrôle de gestion de la LNB. Ledit modèle spécifique à la LNB

a été conçu sur la base des points de convergences relevés entre les différents modèles théoriques présentés. Il comprendra quatre axes à savoir :

- ✓ **l'axe activité** qui nous permettra d'analyser les activités actuelles du SCG à travers ses produits et prestations (MEF) ;
- ✓ **l'axe capital humain** concernera les compétences (MEF), les relations de la direction avec les salariés (tableau de bord prospectif) ;
- ✓ **l'axe organisation** prend en compte la gestion à long terme du SCG, faite par la Direction Générale de la LNB ;
- ✓ **l'axe clients** sera consacré aux relations du SCG avec ses clients (généralement Direction Générale, managers opérationnels).

2.3.4.2. Démarche d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion

L'évaluation de la performance de toute fonction d'une entreprise est nécessaire voir indispensable pour son meilleur fonctionnement. Cependant la mise en œuvre de cette évaluation s'avère très souvent difficile à réaliser. En ce qui concerne la fonction contrôle de gestion, plusieurs auteurs ont proposé des démarches d'évaluation de la performance mais nous nous baserons essentiellement sur deux d'entre eux. Il s'agit des démarches proposées par AUTISSIER (2007 : 25) et MOLEY & al (2007 : 75). Ainsi, nous proposons la démarche d'évaluation suivante composée de neuf (09) étapes à savoir:

- 1) **définir l'objectif de l'évaluation** : cette première étape consiste à examiner en détail les critères utilisés pour définir la portée de l'évaluation ;
- 2) **prendre connaissance de la LNB** : cette étape nous permettra de prendre connaissance des macro et micro environnements de la Loterie Nationale du Bénin ;
- 3) **prendre connaissance du service contrôle de gestion de la LNB** : à cette étape, nous prendrons connaissance des activités menées au sein du service contrôle de gestion de la LNB, des outils qu'il utilise pour assurer les prestations à ses clients et des hommes qui se chargent de cette mission ;
- 4) **évaluer les activités** : elle consistera à évaluer les activités actuelles du service contrôle de gestion en les comparant à un référentiels d'activités de tout bon service contrôle de gestion;

- 5) **évaluer le capital humain**: c'est la comparaison des compétences des contrôleurs de gestion de la LNB ;
- 6) **évaluer l'organisation** : il s'agira d'apprécier l'organisation générale de ce processus à travers son positionnement et son fonctionnement ;
- 7) **évaluer la satisfaction clients** : c'est l'évaluation de la satisfaction des clients internes du SCG (Directions stratégiques et opérationnelles) ;
- 8) **faire des conclusions, formuler des suggestions** : c'est la dernière étape pratique du processus d'évaluation du SCG de la LNB, il s'agira ici, d'apprécier les résultats issus de l'analyse précédente pour dégager les forces et faiblesses du système de CDG et de faire des recommandations pour l'améliorer ;
- 9) **produire un rapport d'évaluation** : le rapport d'évaluation est un document qui est destiné aux commanditaires désirant obtenir des informations sur la performance d'une des fonctions de leur entreprise. Toutes les analyses concernant les résultats, les indicateurs choisis, les actions à entreprendre etc. sont contenues dans ce rapport.

Conclusion

Ce deuxième chapitre nous a permis de prendre connaissance de ce que dit la littérature sur l'évaluation de la performance d'un système de contrôle de gestion. Quelques auteurs ont proposé des modèles très pertinents et très riches, mais nous nous sommes essentiellement basés sur deux d'entre eux. Nous avons fait une synthèse de ces deux modèles pour dégager celui que nous allons retenir pour l'évaluation de la performance du service contrôle de gestion de la Loterie Nationale du Bénin. Ce modèle retenu évaluera les activités du contrôle de gestion à travers ses produits et prestations, les compétences des acteurs de ce service et leur relation avec la Direction, l'organisation du système et sa cohérence, puis enfin la satisfaction des clients internes du contrôle de gestion. Ce modèle nous permettra d'élaborer le modèle d'analyse et de faire le choix de la méthodologie adoptée pour mener à bien l'étude.

Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Les deux précédents chapitres étaient consacrés à la revue de littérature concernant notre étude sur l'évaluation de la performance du SCG de la LNB. Ils nous ont permis de mieux comprendre la notion de contrôle de gestion et de prendre connaissance de quelques modèles d'évaluation de la performance d'un service contrôle de gestion qui ont été proposés par différents auteurs.

Le présent chapitre nous permettra dans un premier temps de présenter et de justifier le modèle d'analyse élaboré pour l'évaluation de la performance du SCG de la LNB, puis dans un second temps de présenter et décrire les différents outils de collecte et d'analyse des données collectées.

3.1. Présentation et justification du modèle d'analyse

Cette section est consacrée à la présentation et à la justification du modèle d'analyse.

3.1.1. Présentation du modèle d'analyse

Nous avons élaboré un modèle d'analyse qui nous a permis de procéder à l'évaluation du SCDG de la LNB. Ce modèle d'analyse s'inspire des modèles proposés par AUTISSIER et MOLEY.

Le modèle d'évaluation fonctionnel proposé par AUTISSIER (2007 : 25) est un outil qui regroupe quatre pôles et qui permet de positionner une fonction sur une échelle à quatre niveaux de performance. Les quatre pôles sont :

- ✓ **le pôle activités** : définit le « quoi » et ce que réalise la fonction support. Ce pôle liste tout ce que doit faire théoriquement le service afin de conformer ce référentiel aux activités réelles et de traiter les écarts d'activités.
- ✓ **le pôle compétences** : définit le « qui ». Il évalue qualitativement les ressources humaines à travers les compétences qui doivent être connues et maîtrisées par les personnes qui occupent les postes au sein du service.
- ✓ **le pôle organisation** : définit le « comment ». Il traite les moyens et les ressources mobilisés et/ou mis à disposition pour réaliser les activités.

- ✓ **le pôle clients** : définit le « pour qui » et le « pourquoi ». Ce pôle représente les objectifs qui sont assignés aux prestations de la fonction support vis-à-vis de clients clairement identifiés.

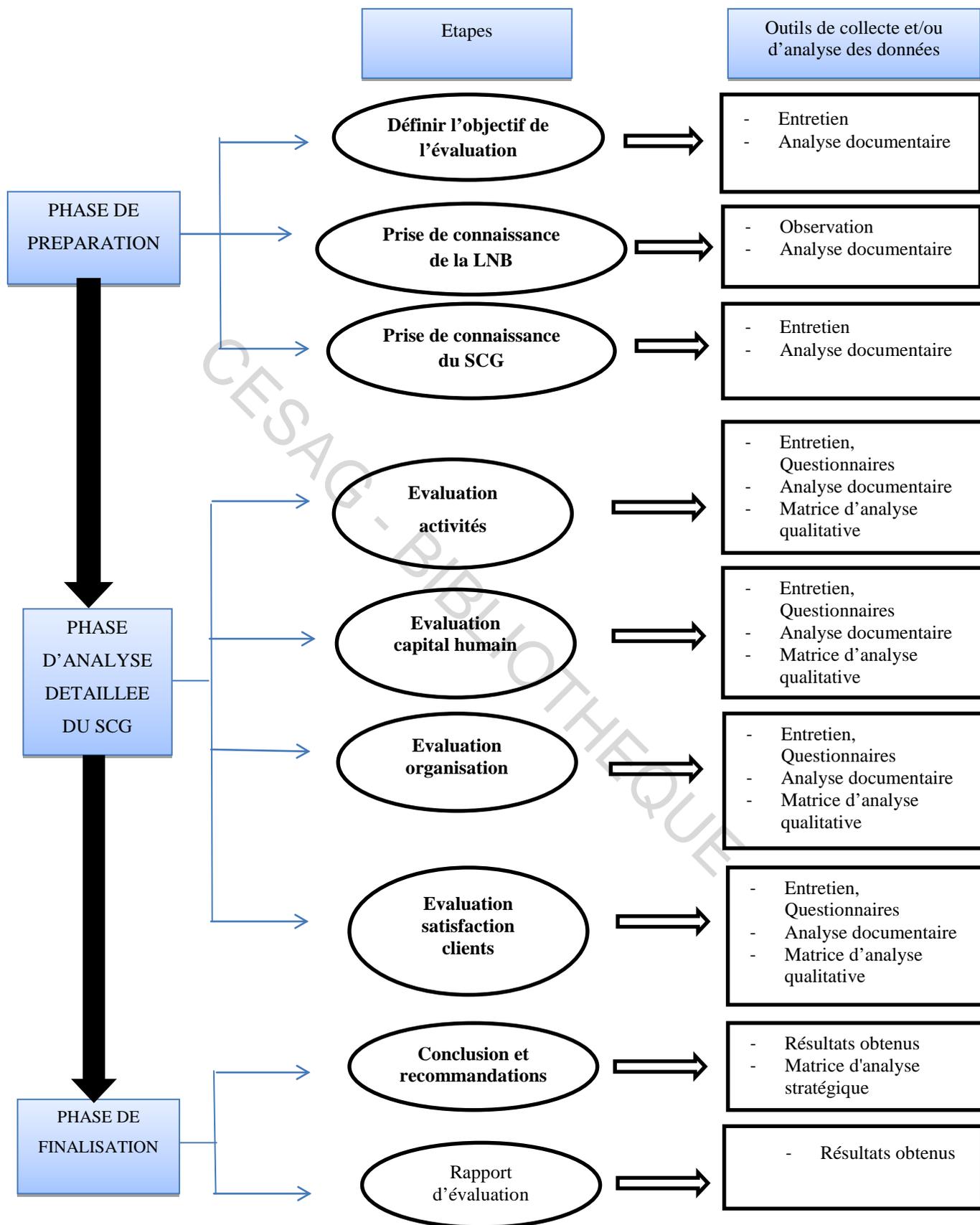
Les quatre pôles détaillés peuvent être traités séparément, mais l'intérêt du modèle réside dans leur élaboration commune car les résultats de l'un peuvent justifier ceux de l'autre.

D'autres auteurs tels que MOLEY & al (2007 : 75) proposent un modèle structuré en deux parties pour évaluer la performance d'un processus. Dans une première partie, est observé globalement le processus existant dans son apport au management et au fonctionnement de l'organisation, et dans la deuxième partie une analyse détaillée du processus.

La synthèse de ces deux modèles se présente de la manière suivante :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 10 : Le modèle d'analyse



Source : nous-même

3.1.2. Justification du modèle d'analyse

Notre étude a pour thème : l'évaluation de la performance du service de contrôle de gestion de la LNB. Elle permettra aux dirigeants, aux responsables du SCG et aux différents partenaires de la Loterie Nationale du Bénin, d'avoir connaissance du degré d'efficacité, d'efficience et d'économie de leur service contrôle de gestion.

La synthèse des auteurs présentée au précédent chapitre nous permet de proposer un modèle empruntant certains aspects des différents modèles d'évaluation présentés. Ce modèle se propose d'améliorer la performance du système contrôle de gestion. L'hypothèse retenue dans notre modèle est que la performance du système de contrôle de gestion s'apprécie à travers celles de ses acteurs, ses activités, son organisation mais aussi à travers la satisfaction de ses principaux clients. Cette hypothèse a été retenue car, comme le montre les différents modèles en particulier celui de AUTISSIER (2007 : 25), les facteurs précités sont le moteur de toute performance d'une société. Cette hypothèse nous montre que même avec des acteurs performants (motivés et impliqués), il faudrait une organisation, des outils et des moyens performants afin de mener à bien toutes activités.

De plus, le contrôle de gestion est une fonction transversale, or le modèle (MEF) de David AUTISSIER (2007 : 25) est un modèle de pilotage et s'applique particulièrement aux fonctions transversales.

Cependant malgré qu'il soit le modèle le plus adapté et le plus facile à appliquer, le modèle d'évaluation fonctionnelle a été combiné avec le modèle de MOLEY & al, pour davantage enrichir notre modèle d'analyse.

Ainsi donc, la performance du service de contrôle de gestion de la LNB peut être analysée selon les quatre axes suivants :

- ✓ **l'axe activités** : il s'agit des activités actuelles du SCG ;
- ✓ **l'axe capital humain** : prend en compte les compétences techniques, comportementales et métiers des employés du SCG de la LNB ;
- ✓ **l'axe organisation** : cet axe permettra d'analyser le positionnement de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme de la LNB et son fonctionnement opérationnel ;

- ✓ **l'axe satisfaction clients** : il s'agit des clients internes bénéficiant des prestations du service contrôle de gestion (Direction Générale, autres directions et services opérationnels).

3.2. Présentation des outils de collecte et d'analyse des données

Cette section est consacrée à la présentation des outils de collecte et d'analyse des données.

3.2.1. Présentation des outils de collecte des données

Il s'agira pour nous de présenter dans ce paragraphe, les différents outils de collecte de données que nous avons retenus pour l'évaluation du service contrôle de gestion de la LNB. Nous en identifions quatre (04) à savoir :

- ✓ l'analyse documentaire ;
- ✓ l'observation ;
- ✓ l'entretien ;
- ✓ le questionnaire.

3.2.1.1. L'analyse documentaire

Elle se définit comme le traitement intellectuel du document : elle sert à décrire et à caractériser le contenu d'un document.

Il s'agit de répondre à la question "de quoi traite ce document ?"

Pour cela, il sera entre autres nécessaire pour nous :

- ✓ d'appréhender le contenu total des documents qui nous seront fournis par le SCG de la LNB (manuel de procédure du SCG, fichiers numériques concernant les reportings, les différents arrêtés, les organigrammes etc.) ;
- ✓ de bien maîtriser le sujet de chaque document ou avoir recours à des dictionnaires, ou à des personnes-ressources (auteurs ou spécialistes du SCG) ;

3.2.1.2. L'observation directe

Le stage de trois mois (juillet à octobre 2014) que nous avons effectué, nous a permis d'observer les habitudes des agents de la LNB et de participer aux activités de quelques

services, et en particulier celui de contrôle de gestion. Cela nous a permis de toucher du doigt l'aspect pratique de la réalisation des dites activités et connaître les macros et micros environnements de la LNB.

3.2.1.3. L'entretien

Nous avons effectué des entretiens avec des responsables à divers niveaux du service contrôle de gestion et de la Direction générale. Ces responsables ont à charge la tenue et la mise à jour de bon nombre d'outils du système de contrôle de gestion. Nous avons aussi eu des entretiens avec d'autres responsables qui sont des clients du service contrôle de gestion pour avoir leur avis sur les prestations de ce service et ce qu'ils pensaient du système de contrôle de gestion de façon générale.

3.2.1.4. Le questionnaire

Le questionnaire a été adressé aux différents responsables au sein du SCG pour recueillir leur avis sur :

- ✓ l'évaluation des compétences des agents du SCG,
- ✓ l'évaluation des activités du SCG ;
- ✓ l'évaluation des ressources allouées au SCG par la Direction Générale.

De même, nous avons aussi questionné bon nombre de responsables d'autres directions stratégiques et opérationnels dans le but d'avoir leur appréciation quant' à :

- ✓ l'apport du service de contrôle de gestion dans l'accomplissement de leur mission ;
- ✓ et leur satisfaction par rapport aux prestations de ce service de contrôle de gestion.

3.2.2. Présentation de l'approche d'analyse des données

Nous avons choisis les différents outils suivants :

- ✓ la matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion ;
- ✓ la matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion.

3.2.2.1. Matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion

Nous avons utilisé cette matrice (Figure 11) pour effectuer un diagnostic qualitatif à partir du niveau des quatre déterminants de la performance du SCG. Pour chaque niveau, nous pouvons identifier un type de contrôle de gestion performant et un autre type qui requiert des améliorations. AUTISSIER (2007 : 159) développe la matrice de la manière suivante :

- ✓ **le contrôle de gestion orienté client** : les pratiques du service du contrôle de gestion sont en adéquation avec les besoins de ses clients ;
- ✓ **le contrôle de gestion autocentré** : le service de contrôle de gestion se soucie au minimum de la façon dont les clients perçoivent ses prestations ;
- ✓ **le contrôle de gestion étendu** : le service est plutôt à la fois généraliste et spécialiste par rapport au référentiel des activités du service ;
- ✓ **le contrôle de gestion réduit** : le service réalise moins de la moitié des activités du référentiel de la fonction contrôle de gestion ;
- ✓ **le contrôle de gestion compétent** : l'équipe en charge du service a une bonne maîtrise des principales compétences indispensables au bon fonctionnement de ce service ;
- ✓ **le contrôle de gestion à professionnaliser** : le service ne dispose pas d'une équipe possédant le minimum de compétences pour être présent dans un tel service ;
- ✓ **le contrôle de gestion dimensionné** : le service dispose des ressources suffisantes en adéquation avec les objectifs qui lui sont fixés ;
- ✓ **le contrôle de gestion sous-dimensionné** : le service manque de ressources suffisantes pour répondre aux besoins de l'entreprise.

3.2.2.2. Matrice d'analyse stratégique du contrôle de gestion

Nous allons utiliser cette matrice en dernier recours en usant de l'information que l'indicateur de performance global nous fournira. Grâce à cette matrice, les dirigeants détermineront la position stratégique qu'occupe leur fonction au sein de l'entreprise et pourront agir en conséquence. AUTISSIER (2007 : 156) détaille la matrice de la façon suivante :

- ✓ **marginale** : si l'indicateur de performance globale du service est légèrement faible, le service de contrôle de gestion est réduit à des tâches de traitement d'informations post-comptables ;

- ✓ **pépinière** : si l'indicateur de performance globale est élevé, le service de contrôle de gestion développe des activités, prestations, dispositifs et compétences sans que cela soit demandé et pleinement exploité ;
- ✓ **alignement stratégique** : si l'indicateur de performance globale n'est pas faible, le service de contrôle de gestion dispose d'une main d'œuvre qualifiée, ses ressources et son fonctionnement correspondent à son niveau et volume d'activités et les clients sont satisfaits ;
- ✓ **déficiente** : si l'indicateur de performance globale du service est faible ; le service de contrôle de gestion n'atteint pas les objectifs qui lui sont assignés.

Conclusion

Le dernier chapitre de cette première partie nous a permis d'élaborer un modèle d'analyse, de retenir les différents outils que nous utiliserons pour collecter les données, et de présenter les outils d'analyse des données collectées, adéquats pour mener à bien notre étude au sein du service contrôle de gestion de la LNB.

Il est important de notifier ici que le modèle d'analyse retenu, est issue d'une synthèse de deux auteurs qui ont proposé des modèles d'évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion. Il s'agit d'AUTISSIER (2007 : 25) et de MOLEY & al (2007 : 75).

Conclusion de la première partie

Dans cette première partie de notre étude, nous avons à travers les trois chapitres développés, cerné plusieurs aspects à savoir la fonction de contrôle de gestion et notions assimilées, les méthodes d'évaluation de la performance de cette fonction puis la méthodologie que nous aurons à adopter pour évaluer la performance globale du service contrôle de gestion de la LNB.

Toutes ces connaissances acquises nous permettront d'atteindre notre objectif principal qui est d'améliorer la performance globale du service contrôle de gestion de la LNB notamment grâce à son évaluation.

La seconde partie de notre étude est consacrée à la prise de connaissance de la structure et à la description de l'existant c'est-à-dire de son système de contrôle de gestion.

Par ailleurs, ce système fera l'objet d'une l'évaluation, à la suite de laquelle des conclusions et recommandations seront proposer pour l'amélioration de la performance globale du service contrôle de gestion de la LNB. Cela se fera à travers le cadre pratique de l'étude.

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUED E L'EVALUATION DE LA
PERFORMANCE DU SERVICE CONTROLE DE
GESTION DE LA LNB

Introduction de la deuxième partie

Notre première partie a consisté à construire un référentiel grâce aux écrits de différents auteurs pour faciliter le travail dans la deuxième partie. Dans cette partie, grâce au stage que nous avons effectué, nous vous présenterons l'univers de la LNB, son service de contrôle de gestion toutes choses, utiles pour effectuer une bonne évaluation de ce service. Ainsi, la deuxième partie qui est consacrée au cadre pratique de l'évaluation de la performance du service de contrôle de gestion de la LNB, sera l'occasion pour nous de mettre en pratique les aspects théoriques développés dans la première partie.

Le développement de cette deuxième partie se fera en trois chapitres portant respectivement sur :

- ✓ le cadre institutionnel qui nous a servi de stage, c'est-à-dire la LNB. Il s'agira pour nous de présenter la LNB à travers son histoire ; sa mission, ses activités et ressources, sa structure organisationnelle et son circuit de distribution ;
- ✓ la description du service de contrôle de gestion, à travers sa brève présentation (missions, fonctionnement, activités, outils utilisés, les ressources disponibles) ;
- ✓ l'évaluation de la performance du service de CDG, présentation des résultats et des recommandations à l'endroit des autorités pour l'amélioration de cette performance.

Chapitre 4 : PRESENTATION DE LA LOTERIE NATIONALE DU BENIN

La Loterie Nationale du Bénin est une société anonyme à capitaux publics ayant le monopole de l'exploitation des jeux de hasard. Elle contribue aussi au financement des infrastructures à caractère social, culturel et sportif et fonctionne avec ses seules ressources. Mais l'Etat assure la régulation et le contrôle du secteur pour une meilleur efficacité du système économique, eu égard à la position stratégique de la LNB dans la mobilisation de l'épargne publique nationale.

Cette fonction de régulation et de contrôle de l'Etat se fait par l'intermédiaire du Ministère de l'Economie et des Finances qui assure la tutelle administrative et technique de la LNB.

Depuis sa création en 1967, la LNB a été l'un des moteurs les plus dynamiques du développement économique et social du Bénin.

Ce chapitre nous permettra de connaître la LNB à travers son histoire, sa mission, ses activités et ressources et sa structure organisationnelle.

4.1. Historique de la LNB

Autrefois Loterie Nationale du Dahomey, la Loterie Nationale du Bénin (LNB) a été créée par l'ordonnance N°006/PR/MFAE du 23 mars 1967. La LNB est une société d'Etat jouissant d'une personnalité morale et d'une autonomie financière. Elle est régie par les dispositions de la Loi N°88-005 du 26 avril 1988 relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des entreprises publiques et semi-publiques. Son siège social est à Cotonou (Ganhi, Angle Avenue CLOZEL et Boulevard de France) et son capital social est passé en 1996 de Cinq Cent Millions (500 000 000) à Un Milliard (1 000 000 000) de Francs CFA. La LNB est classée dans la catégorie des institutions financières non bancaires et est sous la tutelle du Ministère de l'Economie et des Finances.

Le monopole d'exploitation des jeux de hasard est détenu par l'Etat qui en assure la pratique et la gestion en tenant compte des répercussions sociales et économiques liées à l'exploitation de ce secteur d'activité.

Ainsi la LNB a acquis un monopole qui lui donne une assurance quant à l'intégrité du jeu, à la protection du consommateur et à la prévention du jeu illégal ou socialement irresponsable. La

réglementation et l'organisation de ce secteur d'activité hypersensible, est l'une des préoccupations de l'Etat béninois. Pour cette raison, les gouvernants béninois ont pris des mesures par la Loi N°2002-28 du 29 mars 2004 promulguée par le Président de la République, afin d'assainir ce secteur. Cette Loi portant réglementation des jeux de hasard, d'argent et de paris en République du Bénin confère le monopole de l'exploitation de ce secteur à la LNB en son article 3, alinéa 1^{er}. La LNB dispose d'une fiche signalétique (Annexe1) qui permet de la présenter de manière brève.

4.2. Mission, activités et ressources de la LNB

Dans les lignes à suivre, nous présenterons d'abord la mission de la LNB, ensuite ses activités (économiques et sociales) et enfin ses ressources (humaines et financières notamment).

4.2.1. Mission de la LNB

Aussi singulière qu'elle peut paraître, la mission de la LNB est très importante. Celle de mobiliser l'épargne nationale à travers l'exploitation des jeux de hasard destinée à financer les investissements à caractère social, culturel et sportif. Cette mission permet à la LNB de contribuer au développement social, culturel et sportif du Bénin.

4.2.2. Activités de la LNB

La LNB a pour objet l'exploitation des jeux de hasard et pour ce fait, elle exerce deux grandes catégories d'activités à savoir : les activités économiques et les sociales.

4.2.2.1. Activités économiques

Les activités économiques de la LNB sont essentiellement composées des produits de loterie et des produits de pari.

✓ Les produits de loterie

Encore appelés "produits à grattage", les produits de loterie regroupent les tickets à grattage instantané qui permettent au joueur de connaître immédiatement son gain. Les produits à grattage comprennent plusieurs tickets dont les prix varient entre 100F CFA et 400F CFA. Nous pouvons citer entre autres:

- la clé du trésor ;
- la poule aux œufs d'or plus ;
- mini-express.

✓ **Les produits de pari**

La gamme des produits de pari actuellement exploitée par la LNB sont :

- le Loto Sportif ;
- le Loto Star ;
- le Loto Fortune ;
- et le Pari Mutuel Urbain (PMU).

4.2.2.2. Activités sociales

Conformément aux statuts relatifs à sa création, la LNB a pour mission, le financement des infrastructures à caractère social, culturel et sportif.

En effet, depuis 1967 la LNB s'est résolument engagée en faveur du développement économique et social du Bénin en créant comme moyen d'action, un Fond Spécial d'Investissement.

Ainsi, elle consacre une partie du bénéfice résultant de son activité d'exploitation à ce Fond Spécial d'Investissement. Nombreux sont les domaines de la LNB qui concernent la culture, la santé et le sport.

En ce qui concerne la santé, nous pouvons citer à titre d'exemples :

- ✓ le complexe communal de santé St Michel de Cotonou ;
- ✓ la réfection, l'extension et l'équipement du centre de dialyse de l'hôpital Hubert Maga de Cotonou.

La LNB a investi un peu partout dans la construction des centres des jeunes et des loisirs comme :

- ✓ le centre des jeunes et des loisirs de Porto-Novo ;
- ✓ le centre des jeunes et des loisirs d'Agla Cotonou ;
- ✓ le centre des jeunes et des loisirs de Klouékanmè.

Dans le cadre des activités sportives, l'engagement de la LNB s'est surtout matérialisé par la construction d'infrastructures à caractère sportif tels que les rectangles verts et autres terrains de jeu à savoir :

- ✓ le stade omnisports de Natitingou ;
- ✓ le stade omnisports de Savè.

4.2.3. Ressources de la LNB

Nous mettrons un accent particulier sur les ressources humaines et financières de la LNB.

4.2.3.1. Ressources humaines

Elles sont constituées par l'ensemble des personnes travaillant au sein de la LNB. Les ressources humaines font partie des moyens les plus importants que peut disposer une entreprise car c'est sur elles que repose l'utilisation rationnelle et optimale de tous les autres moyens (commerciaux, techniques et financiers) nécessaires pour assurer à l'entreprise, un bon fonctionnement et une croissance normale. On distingue trois (03) catégories socioprofessionnelles à la LNB à savoir : les agents d'exécution, les agents de maîtrise, les cadres et assimilés. Le tableau présenté en annexe 2, met en relief l'effectif du personnel de la LNB par catégorie socioprofessionnelles au 30 août 2012.

4.2.3.2. Ressources financières

La LNB tire ses ressources financières essentiellement des revenus issus de ses activités. Elle tire également ses ressources de l'exploitation des immeubles qu'elle fait construire et louer. Il convient de préciser que la LNB est une structure qui ne reçoit aucune subvention ni aide de l'Etat béninois. Au contraire, elle est soumise à l'impôt, à la douane, aux taxes etc. et tout cela sans exonération aucune.

4.3. Organisation de la LNB

La structure organisationnelle de la LNB est composée des organes de décision et des organes techniques.

4.3.1. Organes de décision

La LNB est dirigée par un Conseil d'Administration, un Comité de Direction et une Direction Générale.

4.3.1.1. Le Conseil d'Administration (CA)

Le Conseil d'Administration (CA) est l'organe dirigeant. Il exerce le contrôle et définit la politique générale de la société en conformité avec les objectifs définis dans le plan de développement économique et social du pays, s'assure de la cohérence des différentes composantes de cette politique et en contrôle l'application. Il est composé de sept (07) membres nommés par Décret sur proposition du Ministre de l'Economie et des Finances.

4.3.1.2. Le Comité de Direction (CODIR)

Le Comité de Direction est un organe consultatif. Il se réunit toutes les semaines au sein de la LNB. Il permet une gestion concertée afin d'améliorer l'efficacité de toutes les structures pour le développement des activités de la LNB. Il est composé de la Directrice générale (Dg), des Directeurs techniques, des Chefs services, d'un représentant des Chefs d'agences et d'un représentant du personnel. Le CODIR peut être élargi à tous les chefs d'agence.

4.3.1.3. La Direction Générale (DG)

La Direction Générale assure la gestion quotidienne de la société. Elle est responsable du développement de la société dans le cadre de la politique générale définie par le Conseil d'Administration. Elle est actuellement assurée par une Directrice générale qui représente la société dans ses rapports avec les tiers.

4.3.2. Organes techniques

Les organes techniques de la LNB sont constitués de :

- ✓ la Direction des Ressources Humaines (DRH) ;
- ✓ la Direction des Services Généraux (DSG) ;
- ✓ la Direction Financière (DF) ;
- ✓ la Direction des Produits de Loterie (DPL);
- ✓ la Direction des produits de Pari (DPP) ;
- ✓ la Direction de l'Audit Interne (DAI).

4.4. Attributions et organisation de la Direction financière de la LNB

Notre stage s'est déroulé au sein de la Direction financière plus précisément au service du contrôle de gestion de la LNB. Nous présenterons les attributions de la Direction Financière (DF) et de chacun de ses services en mettant un accent particulier sur le service contrôle de gestion qui a été notre lieu de travail.

4.4.1. Attribution de la Direction financière

La Direction financière est chargée principalement:

- ✓ d'élaborer le budget annuel de la société ;
- ✓ d'assurer la gestion financière et comptable de la société ;
- ✓ de coordonner et de superviser les activités financières ;
- ✓ d'assurer le suivi de la politique financière proposée par elle et arrêtée par la Direction Générale dans le cadre du budget ;

4.4.2. Organisation de la Direction Financière

La DF est répartie en plusieurs services qui ont chacun une mission. Il s'agit du :

- ✓ service de la comptabilité ;
- ✓ service du contrôle de gestion ;
- ✓ et du service financier.

4.4.2.1. Service comptabilité

Ce service a pour mission de produire les états financiers sincères et réguliers et d'observer les obligations légales. Il est chargé entre autres de :

- ✓ contrôler et viser les fiches d'imputations ;
- ✓ contrôler les états de rapprochement bancaire ;
- ✓ rechercher les moyens pour améliorer le rendement de son service.

4.4.2.2. Service contrôle de gestion

Nous avons essentiellement travaillé dans le service contrôle de gestion qui assure l'élaboration du budget annuel et son suivi. Il est chargé aussi de concevoir et de mettre en

place les systèmes d'informations internes concernant l'ensemble des données relatives aux performances de chacune des fonctions de la société. Il assure la fiabilité, l'intégrité de l'information et en contrôle l'exactitude. Il contribue à l'amélioration de la gestion de la société notamment par la prévention du gaspillage, de la bureaucratie et d'autres dysfonctionnements. Il a également pour mission de veiller au respect de la procédure budgétaire, d'effectuer des études économiques et financières afin d'améliorer la rentabilité de la société. Pour ce faire, le service contrôle de gestion recueille, analyse et interprète les informations pouvant aider à la prise de décision de gestion. Il élabore en collaboration avec chacune des structures de la société un tableau de bord et prépare régulièrement des rapports permettant d'apprécier la situation réelle de la LNB dans son environnement.

4.4.2.3. Service financier (SF)

Entretien des relations fonctionnelles avec les autres départements, le SF est chargé entre autres de :

- ✓ gérer les opérations d'encaissements et de décaissements ;
- ✓ veiller à la régularité et la sincérité du traitement des opérations financières ;
- ✓ assurer la gestion prévisionnelle et quotidienne de la trésorerie ;

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de connaître la Loterie Nationale du Bénin grâce notamment à son histoire, sa mission, ses activités, ses ressources et sa structure organisationnelle. Nous découvrons une société qui a une importante capitale à la fois sociale, culturelle et sportive. Après la présentation de la LNB et de son SCG, nous allons dans le chapitre suivant décrire de manière pratique la réalisation des activités de ce service CG et les outils qu'il utilise. Cela nous permettra de prendre connaissance de l'existant à évaluer.

Chapitre 5 : DESCRIPTION DES ACTIVITES DU SERVICE CONTROLE DE GESTION DE LA LNB

Introduction

Dans ce chapitre nous allons présenter et décrire les différentes activités menées par le service contrôle de gestion à la LNB. Nous identifions six (06) grandes activités menées par le service de contrôle de gestion de la Loterie Nationale du Bénin à savoir :

- l'élaboration des budgets ;
- le contrôle des engagements ;
- le contrôle budgétaire ;
- l'étude de rentabilité des produits commercialisés ;
- l'étude de rentabilité des campagnes promotionnelles ;
- le suivi-évaluation de l'exécution des fiches de postes des agents.

5.1. L'élaboration des budgets

Le budget est l'estimation chiffrée du plan d'action de l'entreprise pour une année donnée. Dans cette section nous allons nous intéresser à la typologie des budgets à élaborer par le SCG de la LNB et de leur processus d'élaboration.

5.1.1. Les types de budget élaborés par le SCG

L'activité d'élaboration des budgets couvre trois types de budget. Il s'agit du budget :

- ✓ de fonctionnement (produits et charges) ;
- ✓ de trésorerie (encaissements et décaissements) ;
- ✓ d'investissement (investissements et financements).

5.1.2. Processus d'élaboration du budget à la LNB

Le processus d'élaboration du budget à la LNB se fait en sept (07) phases à savoir :

- ✓ la fixation des objectifs ;
- ✓ la lettre d'orientation générale ;
- ✓ la fixation du plan marketing ;

- ✓ le projet de budget ;
- ✓ les arbitrages budgétaires ;
- ✓ les états financiers prévisionnels ;
- ✓ l'adoption du budget par le CA et approbation par le Conseil des Ministres.

5.1.2.1. Fixation des objectifs

Elle se déroule en cinq étapes à savoir :

- la réception des rapports d'activités en prélude à la fixation des objectifs ;
- la préparation de la synthèse des rapports d'activité et du rapport d'exécution budgétaire du 1^{er} semestre de l'année en cours ;
- la convocation de la réunion de fixation des objectifs ;
- la fixation des objectifs sur la base du plan stratégique de développement décennal ;
- la rédaction et validation du procès-verbal de la réunion de fixation des objectifs.

5.1.2.1.1. Réception des rapports d'activités en prélude à la fixation des objectifs

En fin juin, chaque acteur prépare le rapport d'activité de sa structure pour le 1^{er} semestre de l'année en cours et transmet par lettre, le rapport d'activité de sa structure sous forme support papier et électronique au DG. La Directrice générale prend connaissance des différents rapports d'activité après enregistrement de la lettre de transmission de chaque rapport d'activité dans le registre «Courrier Arrivée» au SG.

La Dg instruit le Directeur financier à produire d'une part un rapport de synthèse des différents rapports d'activités et d'autre part, un rapport sur l'exécution budgétaire du 1^{er} semestre de l'année en cours.

5.1.2.1.2. Préparation de la synthèse des rapports d'activité et du rapport d'exécution budgétaire du 1er semestre de l'année en cours

Au plus tard le 15 juillet, le DF rassemble les différents rapports d'activités, puis établit un rapport de synthèse ; il prépare le rapport d'exécution budgétaire du premier semestre de l'année en cours et transmet, l'ensemble des documents à la Directrice Générale.

5.1.2.1.3. Convocation de la réunion de fixation des objectifs

La Directrice générale prend connaissance du rapport de synthèse des activités et du rapport d'exécution budgétaire du 1er semestre de l'année en cours au plus tard le 20 juillet.

Elle donne des instructions au SG pour la préparation du courrier de convocation de la réunion de fixation des objectifs (DG, Directeurs Techniques et Conseillers) et lui transmet par la même occasion le rapport de synthèse et le rapport d'exécution budgétaire pour le dispatching.

5.1.2.1.4. Fixation des objectifs sur la base du plan stratégique de développement décennal

Après avoir fait adopter l'ordre du jour de la réunion, la Dg présente les différents documents de base distribués aux participants. Ces derniers analysent la situation de l'environnement interne et externe de la LNB et fixent les objectifs opérationnels et financiers de la LNB.

5.1.2.1.5. Rédaction et validation du procès-verbal de la réunion de fixation des objectifs

Le DF, 48h après la réunion de fixation des objectifs, rédige avec l'assistance du SG le procès-verbal, le soumet aux participants pour validation et le transmet, après validation, au SG pour classement et transmission à tous les participants.

5.1.2.2. Lettre d'orientation générale

Dès validation du P.V. de la réunion de fixation des objectifs, le Directeur financier prépare, en accord avec le DG, le projet de lettre d'orientation. La lettre d'orientation doit préciser :

- ✓ les objectifs globaux de la LNB pour l'année à venir ;
- ✓ les objectifs spécifiques par Direction, par Cellule et par Agence ;
- ✓ le calendrier budgétaire ;
- ✓ les plafonds de charges pour les postes budgétaires clés.

5.1.2.3. Fixation du plan marketing

Cette phase comprend deux étapes.

5.1.2.3.1. Elaboration du plan Marketing

Le directeur des produits de pari ou celui des produits de loterie après adoption de l'ordre du jour de la réunion, présente les différents documents de base distribués aux membres du Comité notamment la lettre d'orientation générale fixant les objectifs globaux pour l'année budgétaire N+1. Le plan marketing doit préciser entre autres :

- ✓ les objectifs généraux de vente mensuelle et annuelle ;
- ✓ l'effort commercial à fournir en termes de publicité, de promotions ou d'étude de marché ;

5.1.2.3.2. Rédaction et validation du procès-verbal de séance et du rapport portant plan marketing pour l'année N+1

Vingt-quatre heures après la tenue de la réunion du comité d'élaboration du plan marketing, les CSC rédigent le projet de rapport du plan marketing, le soumettent aux membres du comité pour leurs observations.

Le codir valide le plan stratégique après signature du projet de convocation de la réunion de validation du plan marketing par la Dg.

5.1.2.4. Projet de budget

Les responsables d'entités reçoivent le plan marketing validé, les supports de collecte de données et le guide d'utilisation. Ils établissent, avec leurs collaborateurs, leur budget par rapport au contenu de la lettre d'orientation et du plan marketing et transmettent leur projet de budget au DF. Après analyse des plans d'action et des budgets reçus des centres budgétaires, le Directeur financier consolide les budgets sectoriels en un projet de budget général pour l'année N+1 et prépare un rapport d'analyse du projet de budget à l'attention du Directeur Général.

5.1.2.5. Arbitrages budgétaires

Ils prennent en compte deux aspects à savoir :

- ✓ la tenue de la réunion d'arbitrage budgétaire
- ✓ et la tenue du CODIR élargi et les amendements des budgets.

5.1.2.6. Elaboration des états financiers prévisionnels

Le DF Elabore, sur la base des données complémentaires, du bilan prévisionnel de l'année en cours, des plans d'actions et du projet de budget consolidé amendé, le budget de trésorerie de la LNB pour la période budgétaire. A la suite de cela, il :

- ✓ propose au DG des ajustements du budget de trésorerie (résorption de déficit et/ou utilisation de la trésorerie excédentaire) ;
- ✓ met à jour le compte de résultat prévisionnel, sur la base des ajustements décidés par le DG ;
- ✓ élabore le bilan prévisionnel pour l'exercice budgétaire ;
- ✓ prépare un rapport d'analyse des états financiers prévisionnels.

5.1.2.7. Adoption du budget par le CA et approbation par le Conseil des Ministres

Cette dernière phase est composée de deux étapes essentielles. Il s'agit de l'adoption du budget par le CA et de l'approbation du budget par le Conseil des Ministres.

5.1.2.7.1. Adoption du budget par le CA

Le PCA préside la réunion. La Dg présente le budget et les autres documents au Conseil d'administration, en se faisant assister des directeurs techniques. Ces derniers apportent des précisions ou des explications si nécessaire, à la demande des administrateurs et du DG, et prennent note des commentaires et des observations des administrateurs.

Le Conseil d'administration délibère sur le budget, l'adopte et fait des recommandations au besoin. Un procès-verbal de la réunion du CA est ensuite rédigé et diffusé par le SG.

5.1.2.7.2. Approbation du budget par le Conseil des Ministres

Après intégration des observations du CA, un projet de communication et le budget à la LNB sont transmis au Ministre de tutelle qui à son niveau fera également des observations éventuelles.

Le projet de communication signé par le Ministre de tutelle, est envoyé au SG du gouvernement. Le Conseil des Ministres examine, délibère sur le budget et l'adopte.

5.2. Le contrôle des engagements

Cette activité couvre les engagements de dépenses qu'il s'agisse d'investissement, de mouvement de personnel, de consommation de matières et autres charges à l'exclusion des mouvements de personnel liés à des décisions légales (augmentation de salaires liées à l'ancienneté et les augmentations décidées au niveau national).

5.2.1. Dépenses de consommations

Elles comprennent trois (03) phases à savoir :

- l'expression de la demande ;
- la mise à jour des fichiers de suivi de consommation (cas où la consommation est budgétisée) ;
- la détermination des dépassements de consommation budgétaire et hors budget.

5.2.1.1. Expression de la demande

Le responsable du service demandeur exprime les besoins de consommation matières, fournitures et autres dépenses et transmet la demande à son directeur ou Chef Service/Cellule.

Ce dernier effectue les vérifications nécessaires. Si le contrôle n'est pas satisfaisant, il appose la mention « demande refusée » et retourne la demande au service demandeur pour prise en compte des observations. Par contre si le contrôle est satisfaisant, il vise et transmet la demande à la DF.

5.2.1.2. Mise à jour des fichiers de suivi de consommation (cas où la consommation est budgétisée)

Le contrôleur de gestion transmet la demande valorisée dont le contrôle est concluant au DF pour vérification. Si le contrôle n'est pas satisfaisant, il mentionne au dos de la demande les motifs du rejet, date et signature, puis renvoie les documents reçus au service initiateur pour rectification.

5.2.1.3. Détermination des dépassements de consommation budgétaire et hors budget

Le contrôleur de gestion détermine les consommations qui dépassent le budget ou qui sont hors budget, à partir de ses fichiers de suivi budgétaire, valorise le dépassement ou la demande hors budget et transmet le dossier au DF.

5.2.2. Investissement budgétisé et non budgétisé

Nous avons les investissements budgétisés et ceux non budgétisés.

5.2.2.1. Investissement budgétisé

L'activité contrôle des engagements des investissements budgétisés se fait en six étapes à savoir :

- ✓ programmation mensuelle des investissements ;
- ✓ réalisation des dépenses d'investissement ;
- ✓ avis de la Direction Financière ;
- ✓ décision de la Direction Générale ;
- ✓ ventilation de la décision de la Direction Générale ;
- ✓ contrôle de la réalisation de l'investissement décidé.

5.2.2.2. Investissement non budgétisé

L'activité contrôle des engagements des investissements non budgétisés se fait en quatre étapes à savoir :

- ✓ l'expression de la demande d'engagement d'investissement non budgétisé ;
- ✓ l'avis de la structure de CG ;

- ✓ la décision de la DG ;
- ✓ le contrôle de la réalisation d'investissement non budgétisé décidé.

5.2.3. Mouvements de personnel

Les mouvements de personnel à la LNB se font sur la base de étapes à savoir :

- ✓ l'étude de la demande de mouvements de personnel ;
- ✓ l'avis de la Direction Financière ;
- ✓ la prise de décision de la Direction Générale et sa diffusion ;
- ✓ l'application de la décision de la Direction Générale ;
- ✓ le contrôle de la réalisation du mouvement de personnel.

5.3. Le contrôle budgétaire

La présente procédure porte sur le contrôle de l'ensemble des dépenses budgétisées.

5.3.1. Introduction du budget dans le logiciel comptable

Elle se fait en cinq étapes à savoir :

- ✓ l'harmonisation du cadre comptable avec le cadre de suivi budgétaire intégré au logiciel de comptabilité ;
- ✓ la préparation de l'opération de découpage mensuel du budget ;
- ✓ l'envoi du budget aux centres budgétaires pour suivi et au chef service contrôle de gestion pour saisie dans le logiciel comptable ;
- ✓ la saisie des données budgétaires ;
- ✓ et l'édition de la balance comptable et des tableaux récapitulatifs des écarts.

5.3.1.1. Harmonisation du cadre comptable avec le cadre de suivi budgétaire intégré au logiciel de comptabilité

Le DF définit en fonction des besoins spécifiques de la LNB, l'harmonisation du suivi budgétaire intégré à la comptabilité ; il conçoit les tableaux récapitulatifs d'analyse des écarts.

5.3.1.2. Préparation de l'opération de découpage mensuel du budget

Le DF prépare le découpage mensuel du budget; rédige et signe une lettre de transmission des documents de découpage. Ainsi, chaque responsable prend connaissance des différents

documents ; donne des instructions aux responsables des sections budgétaire pour renseigner les documents en fonction des prévision mensuelles ayant permis l'élaboration du budget annuel du centre budgétaire.

Le SCG procède à la mensualisation du budget du premier semestre et la trimestrialisation du budget du second semestre de l'année.

5.3.1.3. Envoi du budget aux centres budgétaires pour suivi et au chef service contrôle de gestion pour saisie dans le logiciel comptable

Le DF dès la validation de la cohérence du découpage budgétaire avec le budget global, transmet par courriel au contrôleur de gestion, les budgets mensuels et trimestriels de chaque centre budgétaire sous forme de tableaux définitifs. Il conserve un double de ces tableaux.

5.3.1.4. Saisie des données budgétaires

Le chef service contrôle de gestion saisit les tableaux de données budgétaires, édite un listing contenant les tableaux de données budgétaire saisies. Il remet le listing au DF.

Le DF vérifie exhaustivement que le Chef service contrôle de gestion a bien saisi tous les documents dans un ordre précis.

5.3.1.5. Edition de la balance comptable et des tableaux récapitulatifs des écarts

Le Chef service contrôle de gestion avant toute édition opérationnelle, effectue une revue minutieuse avec le responsable de la comptabilité, du paramétrage du plan comptable selon le regroupement des comptes de comptabilité générale demandé pour obtenir les tableaux récapitulatifs des écarts. Dans un délai de 10 jours dès l'arrêt des comptes mensuels, il procède à l'édition de la balance générale et des tableaux récapitulatifs des écarts puis transmet les documents au DF pour exploitation.

5.3.2. Analyse mensuelle des écarts et conclusion

Cette analyse se fait selon les trois étapes ci-après :

- ✓ la recherche des écarts représentant un risque réel et significatif pour la LNB ;
- ✓ la rédaction des avenants mensuels ;
- ✓ l'édition et diffusion de l'avenant mensuel définitif.

5.3.2.1. Recherche des écarts représentant un risque réel et significatif pour la LNB.

Le DF liste sur l'état récapitulatif des écarts LNB dont les principaux sont :

- ✓ dérive budgétaire produits ;
- ✓ dérive budgétaire charge ;
- ✓ résultat financier quel que soit le montant des écarts.

Il doit pour chaque écart retenu vérifier l'écart cumulé ; si l'écart cumulé est nul ou ne représente pas de risque, c'est que l'écart constaté dans le mois constitue un rattrapage ; l'analyse n'est pas poursuivie pour cet écart mensuel. S'il confirme l'écart mensuel, ce dernier est retenu pour être analysé en faisant preuve d'esprit critique ; si un écart est exceptionnellement important, le DF demande à la comptabilité la vérification de la véracité du montant mensuel avant d'entreprendre toute analyse.

5.3.2.2. Rédaction des avenants mensuels

Le DF admet les dotations budgétaires aux consommations réelles supplémentaires puis émet uniquement des avenants mensuels pour les dépenses matières et fournitures consommées, transports consommés et services extérieurs A et B.

5.3.2.3. Edition et diffusion de l'avenant mensuel définitif

Il édite les projets d'avenants mensuels puis paraphe tous les projets d'avenants sur la dernière page, pour les identifier comme la version à transmettre au DG. Celui-ci statue définitivement sur les avenants proposés lors d'une discussion avec le DF.

5.3.3. Analyse trimestrielle des écarts et conclusion

Elle se fait selon les mêmes étapes que celles de l'analyse mensuelle des écarts.

5.3.3.1. Recherche des écarts représentant un risque réel et significatif pour la LNB

Le DF identifie sur l'état récapitulatif des écarts LNB les principaux écarts ; sélectionne les écarts à analyser et définit les priorités ; analyse les écarts sur les produits vendus ; présente les écarts sur les produits. Il détermine l'origine des écarts puis analyse les écarts sur charge d'exploitation et charges financières et les explique.

5.3.3.2. Rédaction de la conclusion d'analyse

Le Chef Service contrôle de gestion rédige la conclusion de l'analyse et la présente sous forme d'un état récapitulatif ; mentionne dans la première colonne de cet état, successivement ; l'écart du trimestre pour les résultats d'exploitation et financier. Il liste les écarts analysés avec leur montant en séparant produits, charge d'exploitation et produit charge financier ; établit l'écart total du trimestre, le total des écarts analysés et le montant non analysé du total des écarts.

5.3.3.3. Edition de l'avenant trimestriel définitif

Cette dernière étape est identique à celle de l'analyse mensuelle des écarts.

5.4. Etude de rentabilité des produits commercialisés

L'utilisation du logiciel PERFECTO de la comptabilité analytique permet de déterminer le coût complet des produits, des structures et leur rentabilité. Compte tenu de la rentabilité (bonne, nulle ou mauvaise) le contrôleur de gestion fait des propositions appropriées à l'attention de la Directrice générale.

5.5. Etude de rentabilité des campagnes promotionnelles

Une fiche à l'attention de la Directrice générale est faite par la structure (agence ou poste de vente) qui sollicite son accord pour la réalisation de ventes promotionnelles. Après avoir été enregistrée dans le registre « courrier arrivée » au SG, la fiche est affectée par la Dg au Directeur financier et au contrôleur de gestion pour traitement.

La fiche comporte l'objet, le détail des articles publicitaires (tee-shirts, sachets, portemonnaie, etc.) et le budget prévisionnel prévu à cet effet. Une fois que la fiche est visée par le contrôleur de gestion, il parvient à la Directrice générale via le circuit interne de transmission des courriers à la LNB. La Directrice générale après avoir signé la fiche autorise la mise à disposition des fonds. Une fois que la structure demandeur réalise les ventes promotionnelles, le point financier des charges (articles publicitaires, acquisitions de divers lots, logistiques) et produits de ces ventes est transmis à la Direction générale de la LNB.

Le contrôleur de gestion qui reçoit ce point financier, effectue une étude de la rentabilité de cette campagne promotionnelle et fait des recommandations à la Directrice générale.

5.6. Suivi-évaluation de l'exécution des fiches de poste des agents

Le contrôleur de gestion peut de façon inopinée ou non passer d'agent en agent pour demander leur fiche de poste, les interroger sur les tâches effectuées et les délais dans lesquels ils les effectuent. L'objectif de ce type de contrôle est de s'assurer que les agents ne sont pas désœuvrés et qu'ils travaillent conformément à leurs fiches de poste respectives.

Conclusion

Le présent chapitre nous a permis de prendre connaissance du service contrôle de gestion de la LNB à travers son organisation, son fonctionnement et surtout ses activités. Compte tenu des objectifs clés fixés au SCDG par la Direction Générale de la LNB, il est important de mettre en place les dispositions nécessaires pour en évaluer la performance. Cette évaluation permettra de s'assurer de la capacité et de l'effectivité du service contrôle de gestion à atteindre lesdits objectifs. Le dernier chapitre nous permettra de juger de la performance du service contrôle de gestion de la LNB et de faire des recommandations à l'endroit de l'organe dirigeant pour améliorer la performance de ce service et par ricochet celle de l'entreprise.

Chapitre 6 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA LNB, PRESENTATION DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS

Ce chapitre permettra d'évaluer la performance du SCG de la LNB à travers les pôles activités, capital humain, organisation et satisfaction des clients de ce service contrôle de gestion. Les résultats de cette évaluation nous permettront de faire un inventaire des forces et faiblesses du service contrôle de gestion et de formuler des suggestions à l'endroit des dirigeants de la LNB.

Ce chapitre est structuré en trois (03) sections : la première sera consacrer à l'évaluation des différents pôles retenus dans le modèle d'analyse, la seconde permettra de présenter une synthèse des différentes évaluations faites et la troisième de formuler les suggestions et rédiger le rapport d'évaluation adressé aux dirigeants de la LNB.

6.1. Evaluation de la performance du service contrôle de gestion de la LNB

Nous ferons ici l'évaluation de la performance du SCG de la LNB à travers la pertinence des outils utilisés, des compétences de ses responsables, de son organisation (positionnement et fonctionnement), de la satisfaction de ses clients (notamment la DG et les autres directions et services opérationnels). Ces différentes évaluations se résument à celles des quatre pôles identifiés dans le modèle d'analyse à savoir :

- ✓ le pôle activités
- ✓ le pôle capital humain ;
- ✓ le pôle organisation ;
- ✓ et le pôle satisfaction clients.

Nous précisons qu'avant d'évaluer chaque pôle, nous allons présenter leur critère d'évaluation respectif.

6.1.1. Evaluation du pôle activités

L'évaluation du pôle activités se fera sur la base de sa description avant de procéder à son évaluation proprement dite.

6.1.1.1. Description du pôle activités

Le service contrôle de gestion de la LNB, pour atteindre son objectif d'aide à la décision, réalise un ensemble d'activités aboutissant à la production d'information utiles. L'évaluation ici consistera à s'assurer du niveau de réalisation des activités identifiées par les auteurs pour la fonction contrôle de gestion.

Pour que les informations produites soient précises, claires, compréhensibles, efficaces et efficaces pour les destinataires, les activités identifiées par les auteurs sont décomposées en deux catégories à savoir : les activités traditionnelles et les activités modernes.

La première catégorie qui correspond aux activités de base du contrôle de gestion regroupe : les schémas analytiques, le dispositif budgétaire, le calcul des coûts et les tableaux de bord.

Lors de nos recherches, nous avons trouvé l'existence de nouveaux outils tels que l'informatique de gestion, l'évaluation des entreprises, la veille et benchmarking et la gestion d'actifs qui ne sont pas développés au sein de la LNB.

Pour obtenir le taux d'activités global, un taux de réalisation d'activité a été déterminé pour les huit différentes activités. Il est le résultat de la moyenne des taux pour la réalisation desdites activités.

Il est attribué un score de deux points aux sous-activités réalisées et celles non réalisées un score nul.

Taux de chaque sous activités = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire correspondant /score total du nombre de questions du questionnaire)* 100

$$\text{Taux d'activités global} = \frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque activité}}{8}$$

Le dénominateur de huit (08) s'explique par le fait qu'AUTISSIER identifie dans son modèle huit activités principales pour le contrôle de gestion.

En adaptation à la matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion proposée par AUTISSIER, on dira lorsque le taux global d'activité du SCG:

- est inférieur à 50 %, qu'il s'agit d'un système de contrôle de gestion réduit c'est-à-dire que les pratiques modernes du contrôle de gestion ne sont pas développées et on y retrouve pas toutes les activités traditionnelles de la fonction contrôle de gestion ;
- est supérieur ou égal à 50%, que le SCG est qualifié d'un système de contrôle de gestion étendu c'est-à-dire que l'ensemble des activités sont couvertes par le système.

6.1.1.2. Evaluation proprement dite du pôle activités

L'évaluation du pôle activités a été possible grâce au questionnaire (Annexe 13) d'évaluation des activités que nous avons distribué au responsable du service contrôle de gestion.

Ce questionnaire a permis de comparer les activités réellement effectuées par le SCG de la LNB à ceux recommandés par AUTISSER pour tout bon SCG.

Le tableau suivant récapitule les résultats obtenus :

Tableau 1 : Détermination du taux d'activité global du SCG de la LNB

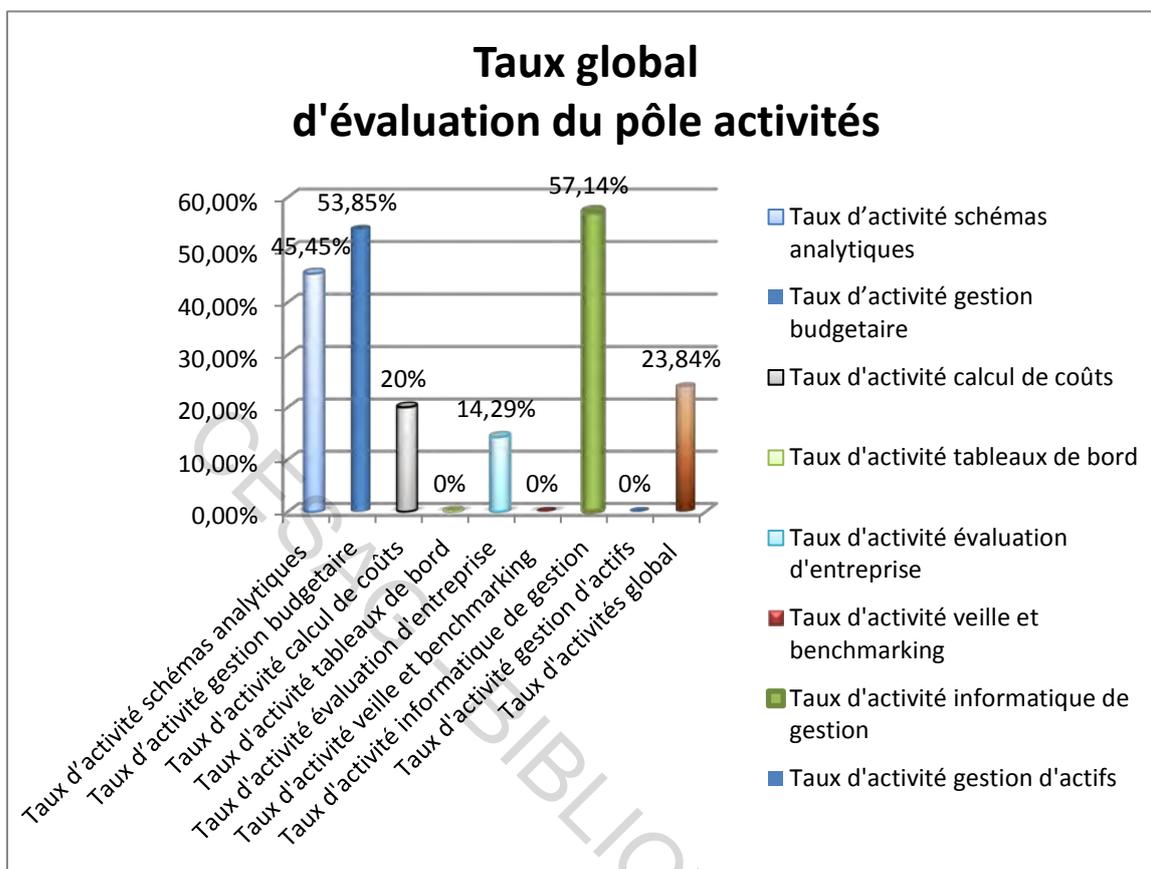
Activités	Taux (%)
Schémas analytiques	45,45
Gestion budgétaire	53,85
Calcul des coûts	20
Tableaux de bord	0
Evaluation d'entreprise	14,29
Veille et benchmarking	0
Informatique de gestion	57,14
Gestion d'actifs	0
Taux global d'activités	23,84

Source: Nous-mêmes

L'ensemble de cette évaluation a donné comme taux global d'activités 23,84%. Ce taux étant inférieur à 50%, nous pouvons donc dire que la LNB dispose d'un contrôle de gestion réduit conformément à la matrice d'analyse qualitative d'AUTISSIER

Ci-après la figure N°11, représentant le taux global d'activités du SCG de la LNB.

Figure 11 : Représentation graphique du taux global d'activités



Source : nous-mêmes

Cette figure fait ressortir les différents taux de réalisation obtenus par le SCG de la LNB pour chacune des huit (08) activités préconisées par AUTISSIER dans son modèle. Ainsi, l'activité :

- schémas analytiques obtient un taux de réalisation de 45,45% ;
- gestion budgétaire, un taux de 53,85% ;
- calcul des coûts, un taux de 20%.
- tableaux de bord, un taux de 0% ;
- évaluation d'entreprise, un taux de 14,29% ;
- veille et benchmarking, un taux de 0% ;
- informatique de gestion, un taux de 57,14% ;
- gestion d'actifs, un taux de 0%

La moyenne de ces différents taux permet d'obtenir un taux de 23,84% pour le pôle activité du SCG de la LNB.

6.1.2. Evaluation du pôle capital humain

L'évaluation du pôle capital humain se fera sur la base de la définition préalable de quelques critères d'appréciation dudit pôle avant de procéder à une évaluation proprement dite.

6.1.2.1. Description du pôle capital humain

Le questionnaire d'évaluation du capital humain adressé aux contrôleurs de gestion de la LNB met en relief les relations agents/Direction, les compétences techniques et les savoirs métiers. Les affirmations positives se verront attribuer la note de 3 tandis que celles négatives auront une note de 0.

Un taux d'évaluation du capital humain nous permettra de déterminer l'impact du capital humain dans la performance de la fonction contrôle de gestion. Pour l'obtenir, on divisera la somme des points obtenus par le total des points (24) et on multipliera ensuite le résultat par 100.

$$\text{Taux d'évaluation du capital humain} = (\text{Somme des points obtenus dans le questionnaire} / \text{score total du nombre de questions du questionnaire}) * 100$$

Nous supposons que le capital humain du SCG de la LNB est compétent si son taux d'évaluation est supérieur ou égal à 50%, si au contraire ce taux est inférieur à 50%, on dira que le contrôle de gestion de la LNB est à professionnaliser. Autrement dit, ce service ne dispose pas d'une équipe possédant le minimum de compétences pour être présent dans un tel service.

6.1.2.2. Evaluation proprement dite du pôle capital humain

Le questionnaire figurant en Annexe 14, adressé au responsable du contrôle de gestion, nous a permis d'obtenir un taux d'évaluation de 87,5% pour le pôle capital humain de la LNB. Ce taux montre que le chef service contrôle de gestion est utilisé à des fins opérationnelles. Il est plus axé sur la pratique opérationnelle de son métier de contrôleur, que sur les prises de décision avec la Direction. On ose même le qualifier de contrôleur de gestion opérationnel

plutôt que de contrôleur stratégique. La conséquence principale de cet état de chose est la bonne connaissance des métiers de l'entreprise qui pourrait renforcer la culture d'entreprise et pourrait favoriser l'implication des acteurs dans la recherche de la performance. Ce taux obtenu nous permet de dire que le SCG de la LNB est doté d'un cadre compétent capable d'opérationnaliser ce service. Les résultats justifiant ce taux sont synthétisés dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Détermination du taux d'évaluation du capital humain du SCG de la LNB

Evaluation du capital humain	Résultats obtenus
1. Votre supérieur est-il accessible ?	3
2. Avez-vous une bonne image de votre organisation ?	3
3. Connaissez-vous la stratégie de l'organisation ?	3
4. Connaissez-vous les métiers de l'organisation ?	3
5. Savez-vous calculer un coût?	3
6. Savez-vous faire un budget?	3
7. Savez-vous faire un tableau de bord ?	0
8. Etes-vous satisfaits du climat social de travail au sein de votre organisation ?	3
Taux d'évaluation du capital humain	Score = 21 /24 = 0.875 soit 87,5%

Source : nous-mêmes

6.1.3. Evaluation du pôle organisation

L'évaluation du pôle organisation se fera sur la base de sa description avant de procéder à l'évaluation proprement dite dudit pôle.

6.1.3.1. Description du pôle organisation

Au cours de notre stage, nous avons distribué des questionnaires et également eu différents entretiens avec différents responsables. Grâce aux informations recueillies par ces outils de collecte de données, nous avons constaté que le SCG est rattaché à la Direction financière de la LNB. Cela signifie que sa production passe par le Directeur financier et c'est ce dernier qui est chargé de rendre compte à la Direction Générale.

Il faut relever que cette place qu'occupe le contrôleur de gestion, n'est pas très avantageuse pour la Loterie Nationale et entrave, par conséquent son fonctionnement. En effet la LNB n'est pas organisée comme un groupe ; c'est-à-dire qu'il n'y a pas de contrôleur par filiale et un contrôleur de gestion central pour consolider les informations reportées au siège et permettre une prise de décision au niveau stratégique de la maison mère.

Dans ce type de cas, le rattachement des contrôleurs de gestion des filiales à leurs directions financières respectives ne pose généralement aucun souci de légitimité, donc de collaboration.

Ainsi donc dans le cas de la LNB, ce rattachement du SCG à la Direction financière entraîne : une diminution de l'influence du contrôleur de gestion sur ladite direction, une priorisation des aspects économiques et financiers des sources d'informations (sources d'informations quantitatives) au détriment de données physiques opérationnelles (sources d'informations qualitatives) et une lourdeur de la communication.

Le service de contrôle de gestion de la LNB est composé d'un cadre compétent, qui se fait parfois aider de quelques agents des autres services de la Direction financière (les services comptabilité et financier) pour s'acquitter des missions à lui données et respecter les délais.

Entre le chef service contrôle de gestion et le directeur financier, nous constatons un management injonctif. Tout est centralisé sur le directeur financier et validé par lui.

Au regard du positionnement du SCG et du style de management existant entre ce service et la Direction financière, un changement de rattachement est nécessaire pour le bon déroulement des activités.

Pour mener à bien ses différentes activités le SCG s'appuie sur le système d'information « PERFECTO », progiciel de gestion intégrant plusieurs logiciels parmi lesquels aucun n'est adapté aux besoins du contrôle de gestion de manière spécifique. Il suffit d'en introduire les données ou des requêtes, d'en donner l'ordre pour le traitement et obtenir le produit final.

Cependant, il arrive très souvent que le logiciel perfecto ne soit pas accessible ou se plante en pleine utilisation à cause de la connexion internet, des délestages et du service informatique. Les conséquences qui s'en découlent sont entre autre le non-respect des délais de production des informations, (cas de délestages, surcharge du réseau internet ou service informatique) et la reprise d'une même tâche plus d'une fois (cas où le logiciel se plante en pleine utilisation).

Mais le contrôleur de gestion de la LNB s'active autant qu'il peut pour respecter les délais et produire de la qualité.

Nous déduisons de tout ce qui précède que le nombre d'agent est très insuffisant.

Suite aux discussions avec les responsables des Directions générale et financière, nous ont pu déterminer le taux pour le pôle organisation du système de contrôle de gestion de la LNB. Ce taux a été déterminé grâce à la moyenne des pourcentages obtenus pour chacun des volets positionnement et fonctionnement de l'organisation de ce service. Les réponses sont structurés en quatre (04) catégories : un nombre de points est attribué pour chaque type de réponse, 4 pour « oui tout à fait », 3 pour « oui en partie », 2 pour « non » et 1 pour « non et c'est très dommageable » permettant d'obtenir une moyenne pour chacun des deux volets. La moyenne de ces deux taux permettra de déterminer le taux de support structurel qui n'est rien d'autre que le taux d'évaluation du pôle organisation.

Taux pour chaque volet = (Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire correspondant / score maximal du nombre de questions du questionnaire)*
100

Ensuite

Taux d'évaluation de l'organisation = $\frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque volet}}{2}$

Un taux d'évaluation de l'organisation supérieur ou égal à 75% correspond à un service de contrôle de gestion dimensionné et en parfaite adéquation avec les objectifs de la LNB.

Un taux d'évaluation de l'organisation situé entre 50% et 75% sera interprété comme un service de contrôle de gestion toujours dimensionné mais dans ce cas en plein développement c'est-à-dire que le SCG a de belles perspectives de croissance.

Un taux d'évaluation de l'organisation qui est inférieur à 50% sera la caractéristique d'un service de contrôle de gestion sous-dimensionné, cela signifie que l'importance du contrôle de gestion est reconnue dans l'entreprise et mais les conditions ne sont pas réunies pour son développement.

6.1.3.2. Evaluation proprement dite du pôle organisation

A ce niveau, il est question d'apprécier les volets positionnement et fonctionnement du service contrôle de gestion de la LNB ; ce qui permettra de les comparer aux normes et de s'interroger sur leur niveau de performance.

Pour y parvenir, nous avons fait usage d'un questionnaire qui a été distribué aux responsables des directions financière et générale, et à celui du service contrôle de gestion.

Une analyse des réponses obtenues a été faite, et a donné les résultats suivants :

Tableau 3 : Détermination du taux de performance du volet positionnement du SCG de la LNB

Evaluation du volet positionnement	Résultats obtenus
1. Le positionnement du service de contrôle de gestion vous paraît-il explicite ?	3
2. Le positionnement du service de contrôle de gestion vous paraît-il le meilleur pour réaliser les activités dont elle a la charge ?	2
3. Le positionnement du service de contrôle de gestion permet-il de bien dialoguer avec les autres services de la LNB?	3
4. Le positionnement du service de contrôle de gestion est-il en correspondance avec la culture de la LNB?	2
5. Le positionnement du service de contrôle de gestion permet-il l'obtention des informations facilement ?	3
Taux positionnement du SCG	Score = 13 /20 = 0,65 soit 65%

Source : nous-mêmes

L'évaluation du volet positionnement seul ne suffit pas pour faire une analyse de l'organisation du SCG de la LNB. C'est la raison pour laquelle nous nous sommes également intéressés au volet fonctionnement de ce service. Les résultats concernant ce second volet sont présentés dans le tableau ci-après :

Tableau 4 : Détermination du taux de performance du volet fonctionnement du SCG de la LNB

Evaluation du volet fonctionnement	Résultats obtenus
1. La répartition des tâches et des activités est-elle suffisamment explicite ?	4
2. L'activité de votre service est-elle formalisée dans des fiches de postes ?	4
3. Les processus de votre service sont-ils communiqués ?	2
4. Le mode de management de la fonction contrôle de gestion vous satisfait-il ?	2
5. Le mode de coordination est-il en adéquation avec les attentes et aspirations des contrôleurs de gestion ?	2
Taux fonctionnement du SCG	Score = 14 /20 = 0,70 soit 70%

Source : nous-mêmes

L'évaluation des deux volets étant faite, nous pouvons à présent effectuer celle du pôle organisation. Il s'agira de la moyenne arithmétique des deux taux obtenus précédemment.

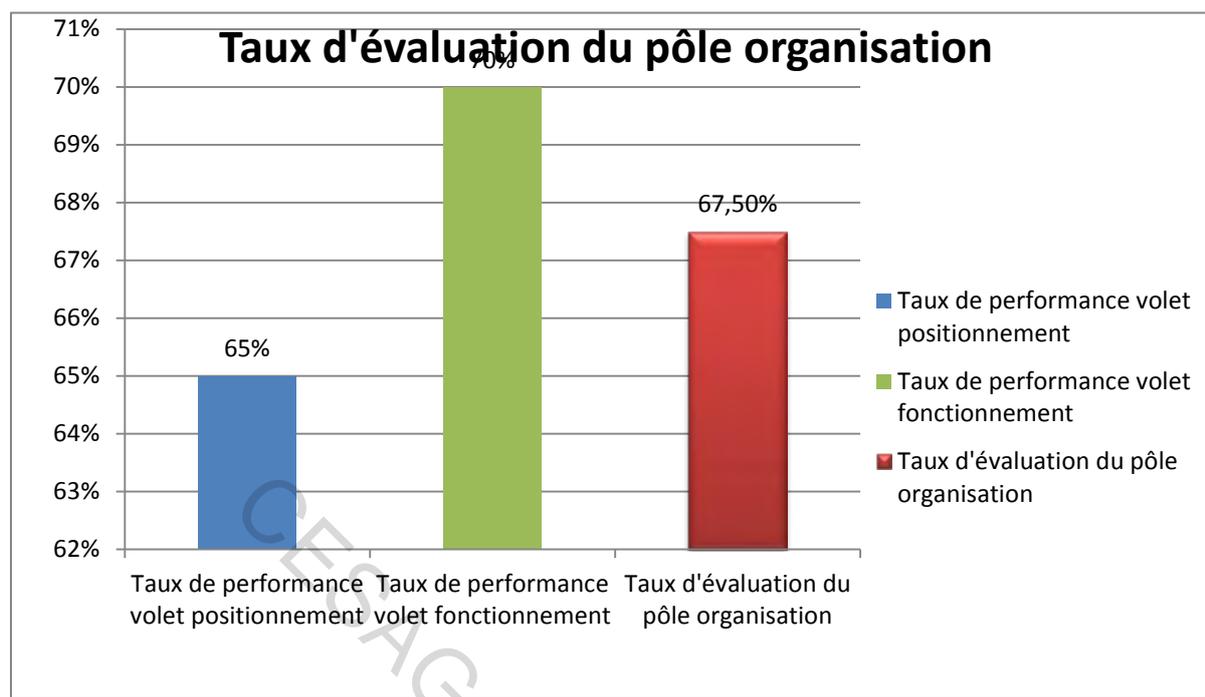
Tableau 5 : Synthèse du taux d'évaluation du pôle organisation du SCG de la LNB

Eléments	Taux (%)
Positionnement	65%
Fonctionnement	70%
Taux d'évaluation du pôle organisation	67,5 %

Source : nous-même

La représentation graphique de cette synthèse est faite par la figure ci-dessous.

Figure 12 : Représentation graphique du taux d'évaluation de l'organisation



Source : nous-mêmes

Le taux d'évaluation du pôle organisation du SCG de la LNB est de 67,50% et se situe entre 50% et 75%. Selon la matrice d'analyse qualitative d'AUTISSIER, nous pouvons dire que le contrôle de gestion de la LNB est dimensionné et est en pleine expansion.

6.1.4. Evaluation du pôle satisfaction client

L'évaluation du pôle satisfaction client se fera sur la base de la définition préalable de quelques critères d'appréciation dudit pôle avant de procéder à l'évaluation proprement dite.

6.1.4.1. Description du pôle satisfaction client

La population utilisée pour l'évaluation de la satisfaction des clients a été constituée par les directions bénéficiaires des prestations du service de contrôle de gestion.

Dans notre cas nous nous focaliserons sur les clients internes du SCG, la LNB étant une entreprise d'Etat, ses clients externes se limitent essentiellement à ses commissaires aux comptes.

Ainsi donc comme clients internes du SCG nous avons : la Direction générale, la Direction financière, la Direction des produits de loterie, la Direction des produits de paris, la Direction de l'audit interne, la Direction des services généraux et la Direction des ressources humaines.

Pour juger de la performance du SCG de la LNB, il est alors nécessaire d'apprécier la satisfaction de ces clients.

Il ressort de nos entretiens que le SCG ne réalise aucune des activités modernes identifiées par AUTISSIER et pourtant nécessaires au meilleur fonctionnement des directions clientes et ayant par conséquent un impact favorable sur leur degré de satisfaction.

Par ailleurs, certaines activités de bases telles que les schémas analytiques et les tableaux de bord ne sont pas non plus une réalité au sein de ce service. Mais néanmoins le service de contrôle de gestion est toujours disponible pour répondre aux préoccupations de ses clients. Il effectue également d'autres activités propres aux spécificités de la LNB. Il s'agit du contrôle des engagements et du suivi-évaluation des fiches de postes des agents.

Principalement deux activités effectuées par le contrôleur de gestion, à savoir le suivi et le contrôle budgétaires sont d'un grand apport à la Direction générale qui s'y réfère pour prendre des décisions stratégiques concernant la LNB.

Le questionnaire comporte quatre (04) types de réponses. Les notes varient de 1 à 4, 1 pour « non satisfaisant », 2 pour « peu satisfaisant », 3 pour « satisfaisant » et 4 pour « très satisfaisant ».

Le nombre de points obtenu en faisant la somme des points correspondants aux différentes réponses sera divisé par le nombre de questions multiplié par 4 (note maximale). Le tout exprimé en pourcentage donnera le taux de satisfaction de chaque client de la LNB. La formule de calcul est la suivante :

<p>Taux pour chaque type de client = Score obtenu pour les affirmations répondues dans le questionnaire d'évaluation de la satisfaction client/score total du nombre de questions du questionnaire)* 100</p>

Après cela le taux de satisfaction global des clients de la LNB sera déterminé par la formule suivante :

<p>Taux de satisfaction globale = $\frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque type de clients}}{7}$</p>
--

Il convient de préciser que le dénominateur sept (07) de cette formule se justifie par le nombre de directions clientes du SCG que nous avons questionné. Il s'agit des Directions : générale, financière, des produits de loterie, des produits de paris, de l'audit interne, des services généraux et des ressources humaines.

Tout résultat compris entre 50 et 100% caractérisera un contrôle de gestion « orienté client » qui place ses clients et leur satisfaction au cœur de ses activités.

Par contre avec un taux inférieur à 50%, le SCG de la LNB correspondra à un « contrôle de gestion autocentré ». Autrement dit qui ne prend pas trop en compte les besoins des managers mais qui est plus axé sur le compte rendu (reporting) à la Direction générale.

A la fin de toutes ces analyses, un tableau récapitulatif des forces et faiblesses du SCG de gestion a été conçu et figure en Annexe 12.

6.1.4.2. Evaluation proprement dite du pôle satisfaction client

Le questionnaire concernant l'évaluation de la satisfaction des clients internes du SCG (Annexe 16) n'a été administré qu'aux directions bénéficiaires des prestations de ce service. Elles sont au nombre de sept (07) et ont toutes bien voulu répondre à notre questionnaire. Il s'agit des Directions : générale, financière, des produits de loterie, des produits de paris, de l'audit interne, des services généraux et des ressources humaines.

En fonction des critères d'appréciation définis plus haut, nous avons obtenu une moyenne par client. Sur la base de ces sept moyennes, un taux global de satisfaction client a été ensuite calculé en faisant leur somme divisée par leur nombre.

Ainsi, nous avons :

Taux de satisfaction par client = (Résultat obtenu / 20)* 100

Taux de satisfaction globale = $\frac{\sum \text{des taux obtenus pour chaque type de clients}}{7}$

Les résultats obtenus pour l'évaluation du pôle satisfaction client sont présentés dans le tableau suivant.

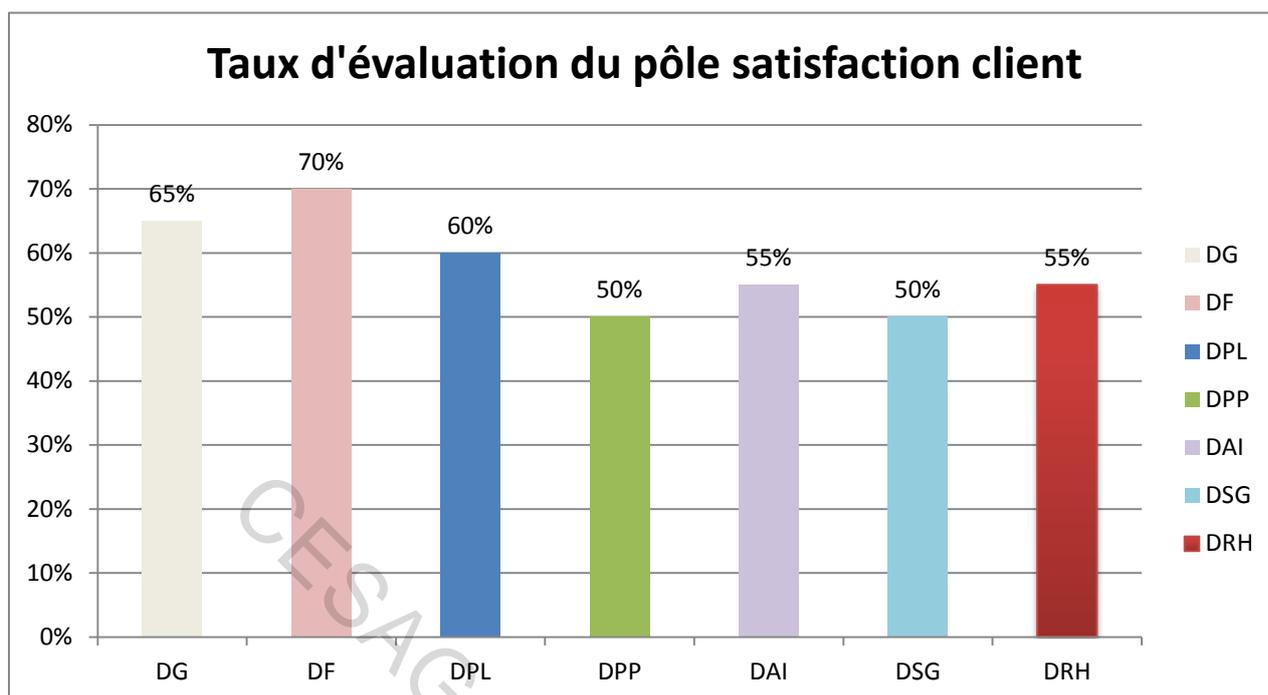
Tableau 6 : Détermination du taux d'évaluation de la satisfaction client du SCG de la LNB

	DG	DF	DPL	DPP	DAI	DSG	DRH
1. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	3	3	3	3	3	3	3
2. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	1	1	1	1	1	1	1
3. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	3	3	4	2	2	2	3
4. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	3	4	3	3	3	2	3
5. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	3	3	1	1	2	2	1
Score par client (%) =	13/20 = 65%	14/20 = 70%	12/20 = 60%	10/20 = 50%	11/20 = 55%	10/20 = 50%	11/20 = 55%
Score global d'évaluation	= 0,5786. Soit 57,86%						

Source : Nous-mêmes

Avec un taux de satisfaction client de 57,86%, le SCG de la LNB sera qualifié de CG « orienté client », qui place ses clients et leur satisfaction au cœur de ses activités. Le service contrôle de gestion de la Loterie est attentif aux besoins de sa clientèle interne mais n'arrive pas à la satisfaire totalement.

Figure 13 : Représentation graphique du taux d'évaluation de la satisfaction client



Source : Nous-mêmes

6.2. Evaluation de la performance globale du service contrôle de gestion de la LNB

L'évaluation de la performance globale du SCG de la LNB se fera sur la base de la définition préalable de quelques critères d'appréciation de ladite performance avant de procéder à l'évaluation proprement dite.

6.2.1. Critères d'appréciation de la performance globale du service contrôle de gestion

Les résultats de l'évaluation des quatre pôles précédents nous permettront de prendre connaissance du niveau de performance globale du service contrôle de gestion de la LNB. Ce taux global de performance sera déterminé par la formule suivante :

$$\text{Taux global de performance} = (\text{Taux d'activité} + \text{Taux du capital humain} + \text{Taux d'organisation} + \text{Taux de Satisfaction Client}) / 4$$

Après sa détermination, le taux global de performance du SCG de la LNB sera interpréter d'après la matrice d'analyse stratégique d'AUTISSIER (2007 : 156) retenue dans notre modèle d'analyse. Selon cet auteur, la fonction contrôle de gestion sera qualifiée de :

- ✓ **déficiente** : si l'indicateur de performance globale du service est légèrement faible ; le service de contrôle de gestion n'atteint pas les objectifs qui lui sont assignés.
- ✓ **marginale** : si l'indicateur de performance globale du service est faible, le service de contrôle de gestion est réduit à des tâches de traitement d'informations post-comptables ;
- ✓ **pépinière** : si l'indicateur de performance globale est légèrement élevé, le service de contrôle de gestion développe des activités, prestations, dispositifs et compétences sans que cela soit demandé et pleinement exploité ;
- ✓ **alignement stratégique** : si l'indicateur de performance globale est élevé, le service de contrôle de gestion dispose d'une main d'œuvre qualifiée, ses ressources et son fonctionnement correspondent à son niveau et volume d'activités et les clients sont satisfaits.

Nous avons défini comme :

- **faible**, un taux global de performance en dessous de 25% ;
- **légèrement faible**, un taux global de performance entre 25% et 50% ;
- **légèrement élevé**, un taux global de performance entre 50% et 75%
- **élevé**, un taux global de performance au-delà de 75%.

6.2.2. Synthèse de la performance globale du service contrôle de gestion

Le tableau suivant détermine le taux global de performance du SCG de la LNB.

Tableau 7 : Synthèse des évaluations des pôles du SCG de la LNB

Pôles d'évaluation	Evaluation (%)
Taux d'activités	23,84
Taux du capital humain	87,5
Taux d'organisation	67,5
Taux de satisfaction clients	57,86
Taux global de performance	59,18

Source : Nous-mêmes

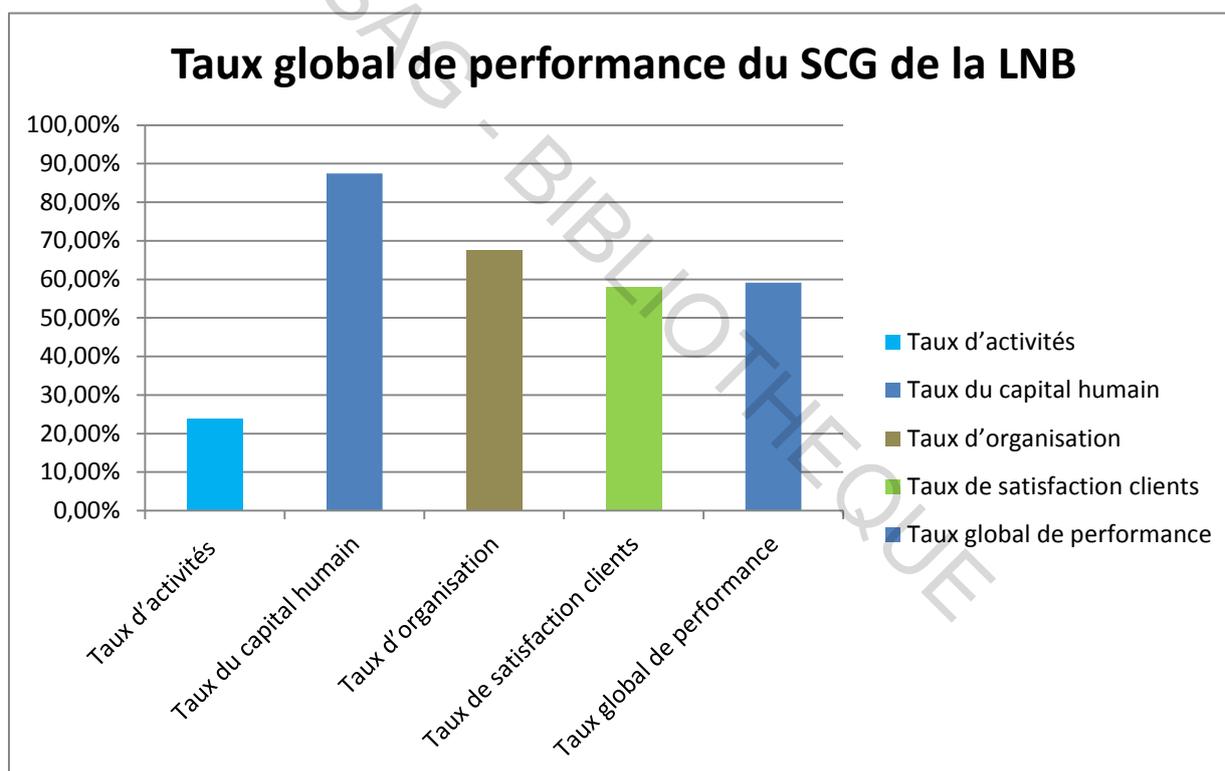
L'objectif de cette évaluation est d'avoir une connaissance du niveau de performance globale du service contrôle de gestion de la LNB en faisant la moyenne des quatre taux obtenus à

l'issue de l'évaluation de ses différents pôles. Cette moyenne nous a donné un taux de 59,18% comme niveau de performance globale.

L'interprétation de ce taux conformément à la matrice d'analyse stratégique d'AUTISSIER, nous permet de qualifier la fonction contrôle de gestion de la LNB d'une fonction CG pépinière. C'est-à-dire que le service contrôle de gestion présente un niveau de performance globale satisfaisant mais par contre développe des compétences, dispositifs et prestations sans que cela soit demandé et pleinement exploité par l'organe de direction de la LNB.

La figure suivante donne une illustration des différents pôles composant le taux global de performance du SCG de la LNB.

Figure 14 : Représentation graphique du taux global de performance du SCG de la LNB



Source : nous-mêmes

La section suivante traitera des suggestions à faire à l'endroit de la Direction Générale de la LNB.

6.3. Suggestions à l'endroit de la Direction générale de la LNB pour l'amélioration de son service de CG

Les suggestions faites à l'endroit des autorités de la LNB sont fonction des faiblesses identifiées au sein de son SCG. Ces suggestions seront faites par pôle.

6.3.1. Suggestions pour le pôle activités

En vue d'améliorer le taux global d'activité qui est de 23,84%, nous proposons :

- ✓ la mise en place de certaines activités modernes du contrôle de gestion (benchmarking et évaluation d'entreprise) de même que le renforcement des activités de base ;
- ✓ l'utilisation d'un système de comptabilité par activité pour le calcul des coûts. Cela permettra une meilleure répartition des charges indirectes, des coûts qui serviront de base fiable de prise de décision puis enfin ces coûts peuvent être utilisés pour la gestion stratégique des coûts et charges de l'entreprise ;
- ✓ la mise en place de tableau de bord spécifique au SCG et à chaque direction de la LNB. Ces tableaux de bord permettront aux responsables fonctionnels et opérationnels non seulement de maîtriser leurs activités mais aussi d'avoir des indicateurs clés pour suivre les évolutions desdites activités ;
- ✓ la mise en place de support pour la collecte des informations utilisées pour l'élaboration du tableau de bord et la formation des agents chargés de faire ce travail ;
- ✓ la formation des agents de la LNB pour qu'il puisse mieux appréhender le SCG.

6.3.2. Suggestions pour le pôle capital humain

Le responsable du contrôle de gestion dispose d'une très bonne compétence technique et est rigoureux dans l'exécution de ses tâches. Cependant, il doit orienter ses activités aussi bien vers les opérationnels que les managers. Il doit multiplier les contacts avec les opérationnels afin de davantage prendre connaissance de leurs besoins et les faire adhérer au système de contrôle de gestion.

Il doit également consolider les relations avec la Direction générale par des entretiens et réunions réguliers ceci permettra de mieux servir ce client. Il doit chercher les causes exactes des écarts observés lors des contrôles budgétaires en recherchant notamment certaines informations dans le système d'information comptable.

Il doit également se rapprocher des informaticiens pour exprimer ses besoins en vue de rendre meilleures les différentes applications constituant le système de contrôle de gestion. Il doit approfondir la connaissance des métiers de l'entreprise et s'investir davantage dans la réalisation de la stratégie de l'entreprise.

Par ailleurs un renforcement de l'effectif du SCG est indispensable, car malgré sa bonne compétence, le responsable du SCG, à lui seule ne pourra pas tout faire sur le long terme.

6.3.3. Suggestions pour le pôle organisation

Pour accroître la performance du SCG de la LNB, il faut que son organisation soit adaptée à ses spécificités et à la nature de ses activités. Pour cela nous proposons :

- ✓ la création d'une direction contrôle de gestion qui sera au même niveau hiérarchique que les autres directions fonctionnelles et opérationnelles. Cela permettra un meilleur rapprochement du service contrôle de gestion de ses clients et une meilleure influence de ce dernier sur les acteurs des autres directions, toute chose qui favoriseront l'éclosion et la notoriété du SCG;
- ✓ le recrutement et la formation d'agents dans la direction du contrôle de gestion qui aurait été créé pour permettre une meilleure répartition de la charge de travail entre les contrôleurs de gestion ;
- ✓ le rassemblement des activités existantes du SCG au niveau de la nouvelle direction du contrôle de gestion c'est-à-dire l'étude de rentabilité des produits commercialisés et campagnes promotionnelles, le contrôle budgétaire, l'élaboration des budgets et le contrôle des engagements ;
- ✓ l'ingénierie et la mise en place d'un progiciel de gestion intégré dédié à l'ensemble des activités du contrôle de gestion et son interconnexion avec tous les centres de responsabilités de la LNB. Cela servira à une meilleure collecte des informations et servira en même temps de support pour le système d'information. Ce progiciel simplifiera l'élaboration du budget, du calcul des coûts, la réalisation du tableau de bord et les différentes analyses faites par le contrôle de gestion.

6.3.4. Recommandations pour le pôle satisfaction clients

Pour permettre une meilleure satisfaction des clients du SCG de la LNB, nous proposons :

- ✓ une assistance plus assidue du contrôle de gestion aux directions fonctionnelles et opérationnelles dans l'exécution de leur mission. En un mot faire du contrôle de gestion le partenaire des directions de l'entreprise pour l'accompagnement dans l'atteinte de leurs objectifs ;
- ✓ procéder à des études et à l'ingénierie d'outils adaptés au fonctionnement des directions opérationnelles et fonctionnelles de la LNB.

Conclusion

L'évaluation de la performance globale du service contrôle de gestion de la LNB axée sur quatre pôles que sont les activités, le capital humain, l'organisation, et la satisfaction clients nous a permis de faire des suggestions dont la prise en compte intégrale pourrait rehausser la performance du service contrôle de gestion de la Loterie Nationale du Bénin.

Nous sommes au terme du présent chapitre qui nous a permis d'évaluer le SCG de la LNB et de connaître son niveau de performance globale. Il ressort de tout cela un taux global de performance de 59,18% pour le service du CG de la LNB, ce qui veut dire que le service peut être qualifié de performant.

Cependant, bien qu'étant satisfaisante, la performance globale du SCG de la LNB présente un taux légèrement au-dessus de la moyenne de 50%. On en déduit donc que des améliorations doivent être faites pour rehausser ce taux et par conséquent améliorer cette performance globale. C'est cela qui justifie les suggestions que nous avons faites à l'endroit des dirigeants de la LNB et dont la prise en compte intégrale permettrait cette amélioration de taux.

Conclusion de la deuxième partie

La présente partie nous a permis, à travers le chapitre 4, de prendre connaissance de la LNB et de son environnement. Après cette présentation de la LNB, nous avons procédé à celle de son service contrôle de gestion à travers son organisation, son fonctionnement, ses outils et ses activités. Cela nous a permis de mieux connaître le service contrôle de gestion de la LNB

Par la suite nous avons fait l'évaluation de ce service selon le modèle d'analyse retenue dans la méthodologie de l'étude. Cette évaluation nous a permis d'avoir des résultats sous forme de taux qui ont été interprétés.

Il s'agit du taux d'activité qui est de 23,84%, du taux de capital humain de 87,5%, du taux d'organisation de 67,5%, et du taux de satisfaction clients de 57,86%. La moyenne de ces différents taux nous a donné un taux global de performance de 59,18% pour le service contrôle de gestion, ce qui nous met en présence d'un service performant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le cadre conceptuel du contrôle de gestion fédère de nombreux travaux de recherches scientifiques qui se sont développés au fil du temps. L'on est passé d'un contrôle de gestion à caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting (dépendant du département financier ou comptable) à une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion qui tente de dépasser les limites du précédent.

Le service contrôle de gestion a pour mission l'amélioration de la qualité de la gestion de l'entreprise et le pilotage de sa performance, il s'organise ainsi en sous-systèmes tels que, le système budgétaire, le système de comptabilité de gestion et le système de mesure de la performance qui, permettent des interactions entre le pilotage, le traitement de l'information et l'exécution des tâches.

Cet état de chose nous a conduit lors de notre stage à la Loterie Nationale du Bénin (LNB à nous pencher sur la question de recherche suivante : le service contrôle de gestion de la LNB est-il doté de tous les moyens, de toutes les capacités nécessaires pour parvenir à cette noble mission? Nous avons donc pris connaissance de l'environnement de la LNB, de son service contrôle de gestion et de ses pratiques, et élaborer une méthode d'analyse pour obtenir une réponse satisfaisante.

Les réponses aux différents questionnaires nous ont permis d'évaluer le dit service. L'objectif était d'apprécier la pertinence de ce service, de déceler ses faiblesses et au besoin de faire des recommandations aux personnes habilitées, toutes choses qui pourront permettre spécifiquement l'amélioration de la performance du service contrôle de gestion de la LNB. C'est la raison pour laquelle notre travail de recherche a été orienté sur le thème : évaluation de la performance d'un service de contrôle de gestion, cas de la Loterie Nationale du Bénin.

Le développement de ce sujet nous a conduits dans une première partie à prendre connaissance des différentes notions du contrôle de gestion, de la performance et à présenter la méthodologie adoptée pour l'étude. Dans le premier chapitre nous avons développé les notions relatives au concept de contrôle de gestion telles que son historique, ses missions, activités et outils et dans un deuxième chapitre, nous avons développé quelques modèles d'évaluation de la performance du contrôle de gestion. Le troisième chapitre nous a permis de présenter la méthodologie de l'étude et de cela nous avons retenu un modèle à quatre pôles à savoir :

- ✓ le pôle activité ;
- ✓ le pôle capital humain;
- ✓ le pôle organisation ;
- ✓ et le pôle satisfaction des clients.

Le quatrième chapitre nous a permis de faire la présentation de la LNB, et plus spécifiquement de son service contrôle de gestion. Ensuite le cinquième chapitre traite de la présentation des activités dudit service contrôle de gestion. De cette évaluation des différents pôles, il ressort que, le taux global d'activité est de 23,84%, le taux du capital humain de 87,5%, le taux d'organisation de 67,5%, et enfin le taux de satisfaction des clients internes de 40,50%. La moyenne de ces taux nous a permis d'avoir le taux global de performance du service de contrôle de gestion de la LNB, ce taux est de 59,18%. Le taux se situe dans une fourchette dont l'interprétation est que le système de contrôle de gestion est satisfaisant.

Après cela nous avons fait des suggestions à l'endroit des dirigeants de la LNB. Ces suggestions couvrent les différents pôles identifiés tout au long de notre étude et les plus importantes d'entre elles concernent notamment la mise en place d'activités modernes au sein du SCG de la LNB, le renforcement des activités de base et de l'effectif du personnel de ce service, la mise en place d'un progiciel de gestion intégré dédié à l'ensemble des activités du contrôle de gestion et son interconnexion avec tous les centres de responsabilités de la LNB

CESAG - BIBLIOTHEQUE

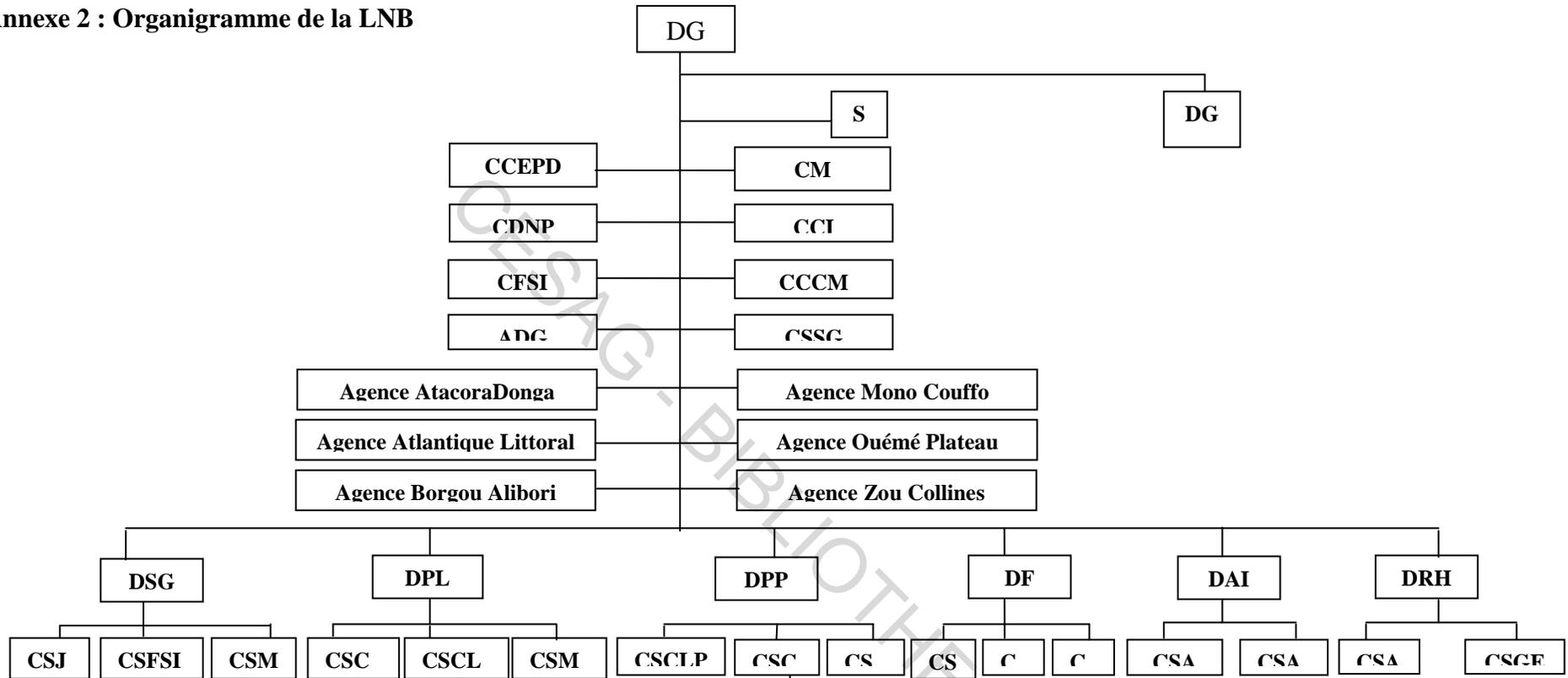
ANNEXES

Annexe 1 : Fiche signalétique de la LNB

Raison sociale	Loterie Nationale du Bénin
Sigle usuel	LNB
Siège social	Angle avenue Clozel et Boulevard de France, Ganhi Cotonou
Numéro RC	14730-B
Numéro CNSS	2064
Numéro IFU	3200700020617
Télex	5031 BN LOT
Adresse	01BP998 Cotonou (Bénin)
Télécopie	00229 21 31 22 58
Téléphone	00229 21 31 43 00 / 21 31 23 18
Nationalité	Béninoise
Forme juridique	Entreprise publique
Capital social	1 000 000 000
Régime fiscal	Droit commun
Activité	Exploitation de jeu de hasard
Date de création	23 Mars 1967
Effectif du personnel permanent	137
Conseil d'Administration	7 membres
Agences départementales	Atacora-Donga, Atlantique-Littoral, Borgou-Alibori, Mono-Couffo, Ouémé-Plateau, Zou-Collines
Points de ventes	Djougou, Allada, Nikki, Kandi, Comè, Pobè, Savè, Lokossa, Porto-Novo, Malanville, Hillacondji, Abomey-Calavi
Slogan	Les lots au gagants, les bénéfices à toute la nation

Source : LNB

Annexe 2 : Organigramme de la LNB



LEGENDE

DG : Directeur Général
DGA : Directeur Général Adjoint
DSG : Directeur des Services Généraux
DPL : Directeur des Produits de Loterie
DPP : Directeur des Produits de Paris
DF : Directeur Financier
DAI : Directeur de l'Audit Interne

CCEPD : Conseiller Chargé des Etudes, de la Prospective et du Développement
CDNP : Conseiller au Développement de Nouveaux Produits
CFSI : Conseiller Fonds Spécial Investissement
CCI : Chef Cellule Informatique
CCCM : Chef Cellule Communication et Marketing
CSSG : Chef Service Secrétariat Général
CSJC : Chef Service Juridique et Contentieux

CSCLPL : Chef Service Contrôle Lots Produits de Loterie
CSCLPP : Chef Service Contrôle Lots Produits de Paris
CSCM : Chef Service Commercial et Marketing
CST : Chef Service Traitement
CSF : Chef Service Financier
CC : Chef Comptable
CG : Contrôleur de Gestion
CSAO : Chef Service Audit Organisationnel
CSAF : Chef Service Audit Financier

Annexe 3 : Etapes et périodes d'élaboration des budgets à la LNB

ETAPES	PERIODES
1) Rapports d'activité et rapport budgétaire à mi-parcours	15 Juillet
2) Fixation des objectifs	Au plus tard le 20 Juillet
3) Lettre d'orientation générale	20 Juillet
4) Plans d'actions (plan marketing)	21 au 26 juillet
5) Validation du plan marketing	27 au 30 juillet
6) Budget des Directions	31 juillet au 04 août
7) Première Consolidation	05 au 15 Août
8) Diffusion du budget consolidé aux Directions	20 Août
9) Arbitrage budgétaire	31 Août
10) Deuxième consolidation, élaboration et reproduction des documents de synthèse	10 Septembre
11) Envoi du projet de budget au Conseil d'Administration (C.A.)	Au plus tard mi-septembre
12) Examen du budget par le C.A.	Au plus tard fin septembre
13) Intégration des observations du C.A	Après examen du budget
14) Arrivée au ministère chargé des finances	15 Octobre
15) Retour à la LNB (pour prise en compte des observations)	15 Novembre
16) Retour au Ministère chargé des finances (après corrections)	30 Novembre
17) Arrivée au Secrétariat Général du Gouvernement	15 Décembre
18) Approbation du budget par le Conseil des Ministres	Pour mémoire
19) Exécution	Début janvier Année N+1

Source : LNB

Annexe 4 : Comparaison du contrôle de gestion traditionnel et du contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
<p>Enregistrer et utiliser tous les faits pertinents concernant une entreprise afin de:</p> <ol style="list-style-type: none">1- protéger les activités de l'entreprise ;2-se conformer aux exigences légales de conservation des enregistrements et de publication des rapports financiers ;3-communiquer à la direction les informations qui l'aideront dans la planification et le contrôle des opérations.	<p>Aider à la prise de décision et à la prévision stratégique de l'entreprise afin de :</p> <ol style="list-style-type: none">1- garder efficiente et économique chaque partie de la structure compliquée et grandissante de l'organisation ;2- mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion ;3- il doit aussi s'assurer de la performance adéquate de système de collecte de l'information.

Source : Nous-même

Annexe 5 : Caractéristiques des tableaux de bord de gestion par rapport aux outils comptables de suivi

Outils comptables de suivi	Tableaux de bord de gestion
Informations financières exclusivement	Incluent des données non financières voire non quantifiées
Informations produites en interne exclusivement	Possibilité d'inclure des informations extérieures
Contenu « standard » pour tous les responsables	Contenu adapté aux différents responsables
Périodicité en général mensuelle	Périodicité en fonction des possibilités d'action des responsables
Beaucoup de données, outils détaillés et exhaustifs	Très peu de données, centrées sur les points pertinents, importants, permettant d'agir
Présentations souvent « rébarbatives »	Souci de présentation attrayante et efficace
Longs à analyser	Rapide à lire, percutant
Difficiles à faire évoluer	Léger et évolutif
Lenteur d'obtention de l'information	Rapidité d'obtention

Source : LÖNING & al. (2008 : 146)

Annexe 6 : Missions du contrôle de gestion

Nouvelles tâches	Tâches en recul
<p>Augmentation de l'autorité : vers un contrôleur puissant</p> <ul style="list-style-type: none"> - analyse de l'information - conseil interne - participation à la prise de décisions « stratégiques » - planification stratégique - évaluation des performances <p>Dimension technique et centralisatrice</p> <ul style="list-style-type: none"> - conception et mise en place de nouveaux systèmes d'information - amélioration des processus 	<p>Processus budgétaire</p> <ul style="list-style-type: none"> - budget court terme <p>Activités liées à la comptabilité : fonctions périphériques</p> <ul style="list-style-type: none"> - systèmes comptables - politique comptable - - comptabilité - comptabilité des projets <p>Diminution des tâches récurrentes « techniciennes »</p> <ul style="list-style-type: none"> - reporting - consolidation

Source : LAMBERT & SPONEM (2008 :4)

Annexe 7 : Avantages et inconvénients des différents positionnements du contrôle de gestion

	CONTRÔLE GENERAL		CONTROLE LOCAL	
	Avantages	Inconvénients	Avantages	Inconvénients
Direction financière	<ul style="list-style-type: none"> - accès facilité à l'information comptable, - partage du système d'information, - système économique. 	<ul style="list-style-type: none"> - contrôle de gestion très comptable, - déconnexion par rapport au terrain («canal parallèle »). 	<ul style="list-style-type: none"> - remontée d'information comptable facilitée, - relative indépendance vis-à-vis du management local. 	<ul style="list-style-type: none"> - contrôle centripète, - faible prise en compte des spécificités et des besoins du terrain.
Direction Générale	<ul style="list-style-type: none"> - autonomie par rapport aux comptes, - indépendance du contrôle, - position plus proche du conseil interne et l'aide à la décision. 	<ul style="list-style-type: none"> - système coûteux, - risque de contrôle bureaucraté et détaché des affaires. 	<ul style="list-style-type: none"> - autonomie par rapport aux comptes, - indépendance du contrôle 	<ul style="list-style-type: none"> - – risque de déconnexion par rapport au terrain, - risque de contrôle centripète.
Directions opérationnelles	En cas de rattachement hiérarchique à la Direction financière ou la Direction générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus	En cas de rattachement hiérarchique à la Direction Financière ou la Direction Générale, on se retrouve dans les cas décrits ci-dessus	<ul style="list-style-type: none"> - proximité du terrain, - les contrôleurs sont au service du terrain. 	<ul style="list-style-type: none"> - remontée d'information vers la Direction Générale moins fiable, - risque d'un contrôle « à la solde » du management local.

Source : LONING & al (2008 : 291).

Annexe 8 : Activités de base et modernes du contrôle de gestion

Pratiques de base	Objectifs
Schémas analytiques	Décomposition de l'entreprise en centres d'analyses
Calcul des coûts	Détermination des coûts, des prix de ventes et des marges
Dispositif budgétaire	Prévision des ressources par centre d'analyses et contrôle des écarts
Tableau de bord	Pilotage stratégique et aide à la décision

Source : AUTISSIER (2007 : 54)

Pratiques modernes	Objectifs
Evaluation des entreprises	Valorisation financière de l'entreprise
Veille et benchmarking	Information externes et comparaison
Informatique de gestion	Conception et utilisation des systèmes d'information décisionnels
Gestion des actifs et des revenus	Optimisation des actifs pour maximiser les revenus

Source : AUTISSIER (2007 : 57)

Annexe 9 : Volumétrie des contrôleurs de gestion

Typologie des entreprises	% des effectifs	Remarques
Entreprises de moins de 10 personnes	0,00%	Tâches de gestion confiées aux experts comptables
Entreprises entre 10 et 50 personnes	2,00 %	½ poste car les tâches de pilotage sont souvent associées aux activités administratives
Entreprises entre 50 et 100 personnes	1,50%	1 personne en poste et des assistants en provenance des services comptables et financiers
Entreprises entre 100 et 500 personnes	1,00%	2 à 5 personnes avec un découpage de l'activité entre les contrôleurs de gestion
Entreprises de plus de 500 personnes dans le secteur tertiaire	0,50%	Des équipes de 3 à 80 personnes organisées avec des contrôleurs de gestion siège et des contrôleurs de gestion en unité
Entreprises de plus de 500 personnes dans le secteur industriel	0,30%	

Source : AUTISSIER (2007 : 120)

Annexe 10 : Répartition du personnel de la LNB par direction, catégorie socioprofessionnelle et genre

	Agents d'exécution		Agents de maîtrise		Cadres et Assimilés		Total
	Féminin	Masculin	Féminin	Masculin	Féminin	Masculin	
ATL/LIT	2	3	2	2	1	1	11
Atacora	2	4	0	3	0	0	9
Borgou	3	6	1	1	0	1	12
Mono	1	4	1	1	0	1	8
Ouémé	1	2	1	5	0	0	9
Zou	3	4	0	3	0	0	10
Dir. Géné	2	5	2	0	4	9	22
Dir Fin	1	0	4	1	2	3	11
DRH	0	0	1	2	2	1	6
DPP	3	1	1	1	2	2	10
DPL	2	1	2	1	1	3	10
DAI	0	0	2	1	1	0	4
DSG	0	8	1	2	2	2	15
Total	20	38	18	23	15	23	137

Source : DRH de la LNB

Annexe 11 : Forces et faiblesses du SCG de la LNB

Pôles d'évaluation	Constats	
	Forces	Faiblesses
Activités	<ul style="list-style-type: none"> - utilisation du reporting financier pour informer la Direction générale ; - présence d'analyses périodiques (mensuellement et trimestriellement) des charges et des produits relatifs aux activités de la LNB ; - production d'outils de base nécessaires au service de CDG (contrôle budgétaire et reporting financier contribuant ainsi à la prise de décision de la direction générale). 	<ul style="list-style-type: none"> - le SCG est très orienté vers un contrôle de gestion traditionnel parce qu'il ne réalise aucune des pratiques modernes; - le SCG ne réparti pas les charges selon des clés de répartition bien définies pour chaque direction, la méthode de calcul des coûts n'est pas adaptée aux activités de la structure ; - non réalisation de tableaux de bord pour le service lui-même et aussi pour les directions fonctionnelles et opérationnelles; - schémas analytiques non opérationnels ; - absence de découpage de la LNB en centres de responsabilités ; - absence d'utilisation d'outils modernes.
Capital humain	<ul style="list-style-type: none"> - existence d'un cadre compétent sur les plans technique et comportemental ; - disponibilité du responsable du service pour tout besoin. 	<ul style="list-style-type: none"> - Insuffisance de l'effectif du SCG au regard de la quantité de travail à effectuer ; - Absence de formations permettant au contrôleur de s'actualiser par rapport aux nouvelles pratiques de la fonction CG.
Organisation	<ul style="list-style-type: none"> - chaque phase d'un processus fait l'objet d'une validation du responsable hiérarchique ; - le SCG possède un manuel qui retrace l'organisation du service et de l'ensemble de ses procédures ; - existence de lettre d'orientation budgétaire 	<ul style="list-style-type: none"> - le positionnement du SCG n'est pas adapté au contexte de la LNB et ne facilite pas l'exercice de la fonction ; - le style de management n'est pas adapté ; - les bugs du logiciel PERFECTO qui peuvent entraîner le non-respect des délais de production ; - l'absence de progiciel adapté aux activités du SCG.
Clients	<ul style="list-style-type: none"> - satisfaction des directions pour l'assistance apportée par le SCG lors de l'élaboration du budget. 	<ul style="list-style-type: none"> - manque de satisfaction des directions fonctionnelles à cause de la non-assistance du contrôle de gestion pour certaines activités ; - non satisfaction des directions fonctionnelles parce que le contrôle de gestion ne leur propose pas des outils adaptés à leurs besoins. - absence de session de formation dispensée aux agents de la Loterie pour mieux appréhender les prestations du SC

Source : nous-même

Annexe 12 : Questionnaire d'évaluation du pole activités

Activités schémas analytiques	Réalisation de l'activité
1. Définir les structures de la LNB	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
2. Définir les produits de la LNB	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
3. Définir toutes les activités de la LNB	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Définir les processus de la LNB	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
5. Définir les centres et sections de profits	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
6. Définir les centres et sections de couts	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
7. Définir les centres et sections d'investissements	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
8. Définir les centres et sections dedépenses projets	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
9. Définir les centres et sections auxiliaires	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
10. Définir les unités d'œuvre de chaque centre et section	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
11. Définir les clés de répartition entre les centres auxiliaires et principaux	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
Taux d'activité schémas analytiques	Score = 10/22. Soit 45,45%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 78)

Activité budget	Réalisation de l'activité
1. Mettre en place un dispositif budgétaire	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
2. Faire un budget des ventes	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
3. Faire un budget des approvisionnements	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
4. Faire un budget du personnel	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
5. Faire un budget d'investissement	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
6. Faire un budget de fonctionnement	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
7. Faire un budget de trésorerie	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
8. Calculer les écarts de rendement	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
9. Calculer les écarts de prix et de volume	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
10. Faire une étude BBZ (budget base zéro)	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
11. Formaliser les contrats de gestion en termes de résultats	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
12. Décliner les contrats de gestion et/ou budget dans les différents services de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
13. Négocier les contrats de gestion auprès des managers	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
Taux activité budgétaire	Score = 14 /26 Soit 53,85%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 79-80)

Activités	
Activités calcul des coûts	Réalisation de l'activité
1. Faire un calcul de coût en direct costing simple	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
2. Faire un calcul de coût en direct costing évolué	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
3. Calculer un seuil de rentabilité	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
4. Calculer un coût complet par la méthode des sections homogènes	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
5. Calculer un coût complet par la méthode de l'imputation rationnelle	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
6. Calculer un coût complet par la méthode ABC	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
7. Déterminer un prix de vente	<input checked="" type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
8. Faire des analyses de remplacement de postes de charges	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
9. Faire du calcul des coûts cibles	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
10. Faire une mission de costkilling	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="radio"/> Non réalisée
Taux d'activités costing	Score = 4/20 = soit 20%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 78-79)

Activités tableaux de bord	Réalisation de l'activité
1. Définir les indicateurs de coûts	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
2. Définir les indicateurs de résultats	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
3. Définir les indicateurs de performance	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
4. Mettre en place un tableau de bord pour la Direction Générale	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
5. Définir les indicateurs de risques	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
6. Mettre en place un tableau de bord dans les autres services	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
7. Analyser l'utilisation que les autres services font des tableaux de bord	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
8. Mettre en relation les tableaux de bord et les contrats de gestion	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
9. Réaliser un tableau de bord social	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
10. Mettre en œuvre un navigateur Skandia	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
11. Travailler l'ergonomie des tableaux de bord	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
Taux d'activité tableaux de bord	Score = 0 /24 = 0 soit 0%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 80-81)

Activités évaluation d'entreprise	Réalisation de l'activité
1. Calcul de l'EBITA	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
2. Calcul l'EVA	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="checkbox"/> Non réalisée
3. Calcul le Good Will	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
4. Réaliser un business plan pour l'entreprise ou bien une structure interne ou externe	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
5. Déterminer les facteurs clés de succès économique d'un business plan	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
6. Réaliser une étude d'opportunité d'un investissement	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
7. Evaluer les différentes fonctions supports de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
8. Faire une analyse de la chaine de valeur d'une entreprise	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
9. Faire des analyses de risque et les intégrer comme variables d'évaluation	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
10. Faire des analyses de qualité et les intégrer comme variables d'évaluation	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
11. Evaluer la culture de gestion des managers en termes financiers et économiques	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
12. Faire une analyse sur les résistances et la perception des utilisateurs des productions	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
13. Faire des évaluations par des techniques statistiques d'échantillonnage	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
14. Coter la dimension sociale de l'entreprise	<input type="checkbox"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
Taux activité d'évaluation d'entreprise	Score = 04/28 = 0.1429 soit 14,29 %

Source : nous-même

Activités veille et benchmarking	Réalisation de l'activité
1. Avoir des indicateurs de benchmarking intra-entreprise dans les tableaux de bord	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
2. Avoir des indicateurs de benchmarking inter –entreprises	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
3. Faire des études de benchmarking intra-entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
4. Faire des études de benchmarking inter-entreprises	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
5. Animer des réunions d'amélioration de la performance par le benchmarking	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
6. Participer à un club de benchmarking avec des entreprises extérieures	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
7. Déployer un système de veille informationnelle sur le secteur et les principaux acteurs	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
8. Formaliser les meilleures pratiques de gestion dans votre entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
Taux veille et benchmarking	Score = 0/16 = 0.00 soit 0%

Source : nous-même

Activités informatique de gestion	Réalisation de l'activité
1. Mettre les productions du contrôle de gestion sous un intranet	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
2. Créer un data warehouse de gestion	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
3. Informatiser un dispositif budgétaire	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Faire du contrôle de gestion avec un ERP	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
5. Analyser les ressources informationnelles d'un SI (système d'information)	<input checked="" type="checkbox"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
6. Etre maitrise d'ouvrage gestion pour des projets	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
7. Savoir utiliser des outils de datamining et des EIS (Executive Information System : logiciel d'aide à la décision)	<input type="radio"/> Réalisée <input checked="" type="checkbox"/> Non réalisée
Taux informatique de gestion	Score = 8/14 = 0,5714 soit 57,14%

Source : nous-même

Annexe 13 : Questionnaire d'évaluation du pôle capital humain

Evaluation du capital humain	Résultats obtenus
1. Votre supérieur est-il accessible ?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
2. Avez-vous une bonne image de votre organisation ?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
3. Connaissez-vous la stratégie de l'organisation ?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
4. Connaissez-vous les métiers de l'organisation ?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
5. Savez-vous calculer un coût?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
6. Savez-vous faire un budget?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
7. Savez-vous faire un tableau de bord ?	<input type="radio"/> Oui <input checked="" type="radio"/> Non
8. Etes-vous satisfaits du climat social de travail au sein de votre organisation ?	<input checked="" type="radio"/> Oui <input type="radio"/> Non
Taux d'évaluation du capital humain	Score = 21 /24 = 0.875 soit 87,5%

Source : nous-même

Annexe 14 : Questionnaire d'évaluation du pole organisation du service contrôle de gestion

Positionnement du service	
1. Le positionnement du service de contrôle de gestion vous paraît-il explicite ?	<input type="radio"/> Oui tout à fait <input checked="" type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
2. Le positionnement du service de contrôle de gestion vous paraît-il le meilleur pour réaliser les activités dont il a la charge ?	<input type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input checked="" type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
3. Le positionnement du service de contrôle de gestion permet-il de bien dialoguer avec les autres services de la LNB?	<input type="radio"/> Oui tout à fait <input checked="" type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
4. Le positionnement du service de contrôle de gestion est-il en correspondance avec la culture de la SBEE ?	<input type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input checked="" type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
5. Le positionnement du service de contrôle de gestion permet-il l'obtention des informations facilement ?	<input type="radio"/> Oui tout à fait <input checked="" type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
Taux positionnement du service	Score = 13/20 = 0,65 soit 65%
Fonctionnement du service	
6. La répartition des tâches et des activités est-elle suffisamment explicite ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
7. L'activité de votre service est-elle formalisée dans des fiches de postes ?	<input checked="" type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input type="radio"/> Non

	<ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
8. Les processus de votre service sont-ils communiqués ?	<ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input checked="" type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
9. Le mode de management de la fonction contrôle de gestion vous satisfait-il ?	<ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input checked="" type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
10. Le mode de coordination est-il en adéquation avec les attentes et aspirations des contrôleurs de gestion	<ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> Oui tout à fait <input type="radio"/> Oui en partie <input checked="" type="radio"/> Non <input type="radio"/> Non et c'est très dommageable
Taux fonctionnement du service du service	<p>Score = 14/20</p> <p>= 0,70 soit 70%</p>

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 126)

Annexe 15 : Questionnaire d'évaluation du pole satisfaction client

Questions	Direction Générale
6. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
7. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
8. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
9. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
10. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DG	Score = 13/20 = 0,65 Soit 65%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

Questions	Direction Financière
11. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
12. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
13. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
14. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input checked="" type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
15. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DF	Score = 14/20 = 0,7 Soit 70%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

Questions	Direction Audit Interne
16. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
17. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
18. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input checked="" type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
19. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
20. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input checked="" type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DAI	Score = 11/20 = 0,55 Soit 55%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

Questions	Direction des Services Généraux
21. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
22. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
23. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input checked="" type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
24. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input checked="" type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
25. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input checked="" type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DSG	Score = 10/20 = 0,5 Soit 50%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

Questions	Direction des Ressources Humaines
26. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
27. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
28. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
29. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
30. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DRH	Score = 11/20 = 0,55 Soit 55%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

Questions	Direction des Produits de Loterie
31. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
32. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
33. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input checked="" type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
34. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
35. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DPL	Score = 12/20 = 0,60 Soit 60 %

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

Questions	Direction des Produits de Pari
36. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
37. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
38. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input checked="" type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
39. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input checked="" type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
40. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input checked="" type="radio"/> Non satisfait
Taux satisfaction DPP	Score = 10/20 = 0,50 Soit 50%

Source : adaptation AUTISSIER (2007 : 141)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1) ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010), *Contrôle de gestion*, 2^e éditions, Dunod, 750 pages.
- 2) ATKINSON A., WATERHOUSE J., WELLS R (1997), *A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*, Sloan Management Review, Spring 1997.
- 3) AUTISSIER David & DELAYE Valérie (2008), *Les baromètres de la performance : mesurer la performance du système d'information*, Éditions d'Organisation, 214 pages.
- 4) AUTISSIER David (2007), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Eyrolle éditions d'organisation, 196 pages.
- 5) BERLAND Nicolas & SIMON François-Xavier (2010), *Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques*, Éditions d'Organisation, Paris, 291 pages.
- 6) BOISVERT Hugues (1998), *La comptabilité par activité*, Editions du Renouveau Pédagogique, Québec, 65 pages.
- 7) BOUCHARD Erick Noel, BESSE Pascal, Québec (Province), Conseil du trésor, Sous-secrétariat à la modernisation de l'Etat (2009), *Glossaire des indicateurs: références, définitions, typologie, introduction, schéma*, Sous-secrétariat à la modernisation de l'Etat, 33 pages.
- 8) BOUQUIN Henri (2008), *le contrôle de gestion*, 8^{ème} édition mis à jour, Edition presses universitaires de France, 527 pages.
- 9) BOURGUIGNON Alain (2000), *Performance et contrôle interne*, Edition d'organisation, Paris, 1025 pages.
- 10) CAPRON M. & QUAIREL T. (2005), *Evaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale*, La Revue de l'Organisation Responsable, 32 pages.
- 11) CHARPENTIER Pascal (2000), *Organisation et gestion de l'entreprise*, NATHAN, Paris, 358 pages.
- 12) DEGOS Jean-Guy (2010), *Système budgétaire, écarts rétrospectifs et tableaux de bord prospectifs*, Edition e-theque, Paris, 109 pages.

- 13) DORIATH Brigitte (2008), *Contrôle de gestion en 20 fiches*, 5ème éditions, DUNOD, Paris, 162 pages.
- 14) FORGET Jack (2005), *Gestion budgétaire : prévoir et contrôler les activités*, Edition d'organisation, Paris, 116 pages.
- 15) GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, collection GESTION, Editions Economica, Paris.
- 16) GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent (2004), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2^{ème} Edition, Edition Gualino, Paris, 422 pages.
- 17) GRANDGUILLOT Béatrice et Francis (2008), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 3^e édition, Gualino, Paris.
- 18) JACQUOT Thierry & MILKOFF Richard (1999), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Pearson Education, Paris, 319 pages.
- 19) JACQUOT Thierry, MILKOFF Richard (2007), *Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts*, Edition Pearson Education, Paris, 322 pages.
- 20) KAPLAN Robert S. & NORTON, David P. (1998), *Le Tableau de bord prospectif ; pilotage stratégique : les quatre axes du succès*, Editions d'Organisation, Paris, 311 pages.
- 21) LAMBERT Caroline & SPONEM Samuel (2008), *La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie*, <http://halshs.archivesouvertes.fr/docs/00/52/53/95/PDF/p174.pdf> consulté le 21 aout 2013 à 15 H 10.
- 22) LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel, SOLE Andreu (2008), *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 304 pages.
- 23) LORINO P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'organisation, Paris, 550 pages.
- 24) LORINO Philippe (2003), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'Organisation, Paris, 550 pages.
- 25) MAHE DE BOISLANDELLE, Henri (1998), *Dictionnaire de gestion : vocabulaire, concepts et outils*, Éditions Economica, Paris, 517 pages.

- 26) MEYER Christopher (1999), *Les systèmes de mesure de la performance*, Harvard Business Review, Éditions d'organisation, 259 pages.
- 27) MOLEY Chantal, HUGUES Jean, LEBLANC Bernard, HUGUES Olivier (2007), *Processus métiers et système d'information : évaluation, modélisation, mise en œuvre*, 2^{ème} Edition, DUNOD, Paris, 271 pages.
- 28) MYKITA P & TUSZYNSKY J (2002), *Contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Edition FOUCHER, Collection Comptabilité et gestion des organisations, Paris, 287 pages.
- 29) NAULLEAU Gérard & Michel ROUACH (2002), *Le contrôle de gestion bancaire et financier*, 3^{ème} édition, la revue banque, Paris, 374 pages.
- 30) OGER Brigitte & PLATT David (2002), *Modèle de création de valeur en Europe et aux Etats-Unis : Une comparaison des modèles de l'EFQM et du BALDRIGE AWARD CRITERIA*, Comptabilité-Control-Audit, numéro spécial, 85-98.
- 31) PRESQUEUX Yvon (2002), *Organisation : modèles et représentations*, Edition Presses Universités de France, Collection Gestion, Paris, 397 pages.
- 32) TAHON Christian (2003), *Evaluation des performances des systèmes de production*, Hermès science publications, Paris, 304 pages.
- 33) VOYER Pierre (1999), *Tableaux de bord de gestion et indicateur de performance*, Edition Presse de l'université de Québec, Québec, 439 pages.
- 34) VOYER Pierre (2002), *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2^{ème} édition, Presses de l'Université de Québec, Québec, 446 pages.

Webographie

- 35) Loterie Nationale du Bénin (consulté en Août 2014), LNB : présentation, produits et résultats, www.lnb.bj.
- 36) Mémoire on line (consulté en novembre 2013), Le contrôle de gestion au service de la performance de l'entreprise, <http://www.memoireonline.com/04/11/4404/Le-contrle-de-gestion-au-service-de-la-performance-de-lentreprise.html>.
- 37) Mémoire on line (consulté en juillet 2013), Les techniques d'élaboration des budgets, <http://www.memoireonline.com/09/07/598/m-techniques-elaboration-budgets-cas-societe-communivers0.html>.

- 38) Gouvernement du Québec (consulté en juillet 2013), Glossaire des indicateurs, [www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/Glossaire_des_indicateurs -
_2009.pdf](http://www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/Glossaire_des_indicateurs_-_2009.pdf).
- 39) WIKIPEDIA (consulté en mai 2014), le contrôle de gestion, [www.wikipedia.org/wiki/contrôle de gestion](http://www.wikipedia.org/wiki/contrôle_de_gestion).
- 40) Université de Rouen (consulté en février 2014), Quelle stratégie développer pour un organisme de formation ?, http://shs-app.univ-rouen.fr/civiic/memoires_masterICF/textes/T_PETIT%20LEGRO.pdf.

CESAG - BIBLIOTHEQUE