



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA

**BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTRÔLE & AUDIT**

Master professionnel en

**Comptabilité et Gestion Financière
(MPCGF)**

Promotion n° 7

(2012-2014)

Mémoire de fin d'étude

THEME :

**CONCEPTION ET MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE
CONTROLE DE GESTION AU COURS SAINTE MARIE DE
HANN DU SENEGAL**

Présenté par :

OCUNDO CA Ildo Ocante

Dirigé par :

M. Cyrille Aimé ENOUGA

**Chef département finances
comptabilité du CSMH**

Octobre 2014

Dédicace

Je dédie ce mémoire à :

- mon Dieu, plein de miséricorde, de pardon et qui m'a donné la santé et le courage pour mener à bien ce travail ;
- mon père OCUNDO CA, qui m'a toujours porté dans son cœur par des bénédictions et des prières, que son âme repose en paix et que Dieu l'accueille dans son paradis ;
- ma mère BOIOLO CA, pour sa patience, sa compréhension, son réconfort, les conseils prodigués, sa disponibilité exemplaire ainsi que son soutien sous diverses formes ;
- mon enfant DEYVES OCUNDO CA, pour sa patience et le sacrifice consenti qui a fait preuve de compréhension durant mon absence au cours de ces années consacrées à ma formation ;
- mes frères et mes sœurs, qui ont toujours été à mes côtés.

Remerciements

Je remercie:

- le Directeur Général et tout le personnel administratif du CESAG pour son dynamisme intellectuel ;
- madame CUENOT, la Directrice du Cours Sainte Marie de Hann de m'avoir accordé le stage ;
- monsieur ENOUGA Aimé Cyrille, Chef du Département Finances et Comptabilité du Cours Sainte Marie de Hann, également mon Directeur de mémoire pour sa grande disponibilité et ses précieux conseils qui m'ont permis, aujourd'hui de présenter ce travail ;
- monsieur Moussa YAZI, Chef de département CESAG BF-CCA, pour sa rigueur dans le travail et ses qualités humaines remarquables ;
- le Directeur Général de l'ENA-Bissau et l'ensemble du corps administratif, pour avoir énormément contribué à mon encadrement ;
- l'ensemble du personnel de l'entreprise « DOLI & IRMÃOS » SARL-Bissau, pour soutien constant ;
- tous les enseignants du CESAG, pour leur contribution à ma formation ;
- tous les étudiants de MPCGF2-B/jour pour les échanges d'expériences, leur soutien et le climat amical qui a gouverné pendant la formation ;
- enfin tous ceux par qui DIEU est passé pour faire naître en moi le désir de m'instruire d'avantage.

Liste des abréviations et sigles

ABC :	Activity Based Costing
ABM :	Activity Based Management
AOF :	Afrique Occidentale Française
BA :	Budget Annuel
BAA :	Bon d'Autorisation d'Achat
BC :	Bon de Caisse
BSC :	Balanced Score Card
CA :	Conseil d'Administration
CD :	Comité Directeur
CDG :	Contrôle de Gestion
CSMH :	Cours Saint Marie de Hann
CUCDG :	Centre Universitaire Catholique de Bourgogne
DAF :	Directeur Administratif et Financier (DAF),
DF :	Direction Financière
DFC :	Département Finance et Comptabilité
DG :	Direction Générale
DO/RO :	Directeurs ou Responsables opérationnels
DPO :	Direction par objectifs
EF :	Etats Français
EPT :	Education Pour Tous
IMES :	Institut Mariste d'Enseignement Supérieur
MENES :	Ministère de l'Education Nationale de l'Etat du Sénégal
NTI :	Nouvelles Technologies de l'Information
NTIC :	Nouvelles Technologies de l'Information et de Communication
PDEF :	Programme Décennal de l'Éducation et de la Formation
PME :	Petites et Moyens Entreprises
SI :	Système d'Information
TBP :	Tableau de Bord Prospectif
UNESCO :	Organisation des Nations Unies pour l'Éducation, la Science et la Culture

Liste des figures

Figure 1 : Schéma synthétique du contrôle de gestion aujourd'hui	11
Figure 2 : Le processus du contrôle de gestion	13
Figure 3 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG)	21
Figure 4 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Financière	21
Figure 5 : Rattachement du CDG au même niveau que les autres directions.	22
Figure 6 : Procédure d'élaboration du budget.....	28
Figure 7 : Les quatre axes ou perspectives inspiré de R. Kaplan et D. Norton.....	38
Figure 8 : Le système d'information « contrôle de gestion ».....	40
Figure 9 : Le système de mesure de la performance	42
Figure 10 : Modèle d'analyse.....	48
Figure 11: Direction de contrôle de gestion du CSMH.....	63
Figure 12 : Rattachement du service contrôle de gestion dans l'organigramme du CSMH. ...	82

Liste des tableaux

Tableau 1 : Le contrôle de gestion et les niveaux de décision	19
Tableau 2 : Nouveaux rôles du CDG au-delà des rôles traditionnels	23
Tableau 3 : Les responsables interrogées	50
Tableau 4 : Le calendrier budgétaire	69
Tableau 5 : Risques liés aux faiblesses de contrôle de gestion	76
Tableau 6 : Coût estimatif de la mise en place de la structure de CDG	87
Tableau 7 : Plan d'action de mise en œuvre	88
Tableau 8 : Le chronogramme d'exécution de plan d'action	89

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des annexes

Annexe 1 : Organigramme du Cours Sainte Marie de Hann (CSMH).....	98
Annexe 2 : Guide d'entretien avec les principaux responsables du CSMH.....	99
Annexe 3 : Questionnaire	101
Annexe 4 : Fiche de poste de Chef de Service du Contrôle de Gestion (CDG).....	105
Annexe 5 : Fiche de poste de l'Assistant du contrôleur de Gestion (ACDG).....	107
Annexe 6 : Fiche de poste de Chef du Service de planification et budget (SPB)	108
Annexe 7 : Fiche de poste de Chef du Service de contrôle budgétaire et reporting (SCBR) .	109

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicace	i
Remerciements	ii
Liste des abréviations et sigles	iii
Liste des figures	iv
Liste des tableaux	v
Liste des annexes.....	vi
Table des matières	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	7
Chapitre 1 : LE SYTEME DU CONTROLE DE GESTION.....	9
1.1. Généralités sur le contrôle de gestion.....	9
1.1.1. Définition du contrôle de gestion	9
1.1.2. Un vaste diagnostic	10
1.1.3. Contrôle de gestion un processus d'apprentissage	10
1.1.4. Le contrôle de gestion comme centre de production d'information.....	11
1.2. Les objectifs du contrôle de gestion.....	12
1.2.1. Contribuer à la définition de la stratégie	12
1.2.2. Assurer l'efficience, l'efficacité et l'économie	13
1.2.3. Mesurer la performance et piloter les activités.....	14
1.2.4. Assurer la communication	14
1.2.5. Influencer les comportements.....	15
1.3. Les composantes du système du contrôle de gestion	15
1.3.1. Les missions du contrôle de gestion.....	15
1.3.2. Les attributions du contrôleur de gestion	16
1.3.3. Les activités du contrôleur de gestion	17
1.3.3.1. Aider au pilotage stratégique et opérationnel, et à la prise de décision.....	17
1.3.3.2. Assurer la mesure des activités, des coûts et des résultats	18
1.3.3.3. Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion	18
1.3.4. Le contrôle de gestion et le niveau de décision.....	18
1.4. Les modes de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion.....	20
1.4.1. Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Générale (DG).....	20
1.4.2. Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Financière (DF).....	21

1.4.3. Rattachement au même niveau que d'autres directions	22
1.4.4. Rôle actuel du contrôleur de gestion	22
1.4.5. Les profils du contrôleur de gestion	23
1.5. Les théories de contingence.....	24
1.5.1. La structure d'entreprise.....	24
1.5.2. La taille.....	24
1.5.3. Le style de management	25
1.5.4. La culture d'entreprise.....	25
1.5.5. La résistance au changement	25
Chapitre 2 : CONCEPTION ET MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION.....	27
2.1. Conception du modèle de contrôle de gestion	27
2.1.1. Définition du modèle de gestion budgétaire.....	27
2.1.1.1. Le processus budgétaire	28
2.1.1.2. Les acteurs du processus budgétaire.....	29
2.1.1.3. Le calendrier d'exécution.....	29
2.2. Les outils du contrôle de gestion à mettre en place	30
2.2.1. Les outils prévisionnels	30
2.2.1.1. La planification stratégique	30
2.2.1.2. La planification opérationnelle.....	32
2.2.1.3. Le budget.....	32
2.2.2. Les outils de suivi de réalisation	34
2.2.2.1. Le contrôle budgétaire.....	34
2.2.2.2. Budget base zéro (BBZ).....	35
2.2.2.3. Le tableau de bord et indicateur de la performance	35
2.2.2.4. Reporting	38
2.2.2.5. Le système d'information de gestion	39
2.2.2.6. L'évaluation de la performance.....	41
2.3. Mise en place d'un système de contrôle de gestion	43
2.3.1. Cohérence de système du contrôle de gestion.....	43
2.3.2. Organisation interne de la fonction	44
2.3.3. Les conditions du bon fonctionnement du contrôle de gestion	45
2.3.4. Les moyens.....	45
Chapitre 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE	47

3.1. Modèle d'analyse	47
3.2. Description des outils de collecte et d'étude des données	49
3.2.1. L'entretien	49
3.2.2. Le questionnaire	50
3.2.3. Analyse documentaire	50
3.2.4. L'observation.....	51
3.3. Méthode d'analyse des résultats.....	51
PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	53
Chapitre 4 : PRESENTATION DU COURS SAINTE MARIE DE HANN (CSMH)	55
4.1. Historique.....	55
4.2. Missions	56
4.3. Projet éducatif	57
4.4. Orientations et objectifs	57
4.5. Cadre religieux	58
4.6. Structure organisationnelle.....	59
4.6.1. Le Comité Directeur	59
4.6.2. La Direction Générale	59
4.6.3. La Veille pastorale.....	59
4.6.4. Contrôle de gestion.....	60
4.6.5. Le secteur gestion	60
4.6.6. Le secteur enseignement.....	61
4.6.7. Le secteur formation professionnelle et universitaire	61
Chapitre 5 : DESCRIPTION ET ANALYSE DE LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DU CSMH.....	62
5.1. La cellule contrôle de gestion.....	62
5.1.1. Les missions de la Direction du contrôle de gestion	62
5.1.2. L'organisation interne de la direction du contrôle de gestion	63
5.1.3. Description de la pratique en matière de contrôle de gestion.....	63
5.1.4. Missions assignées à la DFC et les règles de gestion existantes	64
5.2. Les outils du contrôle de gestion au sein du CSMH	64
5.2.1. La planification stratégique du CSMH.....	64
5.2.2. Planification opérationnelle.....	68
5.2.3. La gestion budgétaire	68
5.2.3.1. Le calendrier budgétaire	68

5.2.3.2. Préparation du budget.....	69
5.2.3.3. Suivi budgétaire.....	70
5.2.3.4. Le reporting	70
5.3. L'analyse de l'environnement du CSMH	71
5.3.1. Diagnostic externe	71
5.3.2. Diagnostic interne.....	71
5.4. Forces et les faiblesses.....	72
5.4.1. Les forces	72
5.4.2. Les faiblesses	74
5.4.3. Risques liées aux faiblesses	76
Chapitre 6 : CONCEPTION ET LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION AU COURS SAINTE MARINE DE HANN (CSMH)	78
6.1. Objectifs de la conception et de la mise en place d'un système de contrôle de gestion au CSMH.....	78
6.2.1. Préalables pour la conception.....	79
6.2.1.1. Les objectives du système	79
6.2.1.2. Les moyens du système	79
6.2.1.3. L'organisation du système.....	80
6.2.1.4. Niveau de rattachement hiérarchique	81
6.2.1.5. La conception des outils de CDG	82
6.3. Mise en place du système de contrôle de gestion du CSMH	84
6.3.1. Redéfinir les tâches attribuées au contrôleur de gestion.....	85
6.3.2. Renforcer l'effectif du personnel	85
6.3.3. Les coûts de la mise en place de la structure de CDG	86
6.3.4. Plan d'action de mise en œuvre de la structure du CDG.....	87
6.4. Recommandations	89
6.4.1. Rendre opérationnel le contrôle de gestion	90
6.4.2. Mise en œuvre d'un plan opérationnelle et budgétaire	90
6.4.3. Mettre en place un tableau du bord	90
6.4.4. Niveau de rattachement du service de contrôle interne et de sécurité.....	91
6.4.5. Elaboration d'un manuel de procédures	91
6.4.6. Mettre en place un système de management des risques	92
CONCLUSION GÉNÉRALE	94

ANNEXES 97
BIBLIOGRAPHIE 110

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Au cours de la dernière décennie, le paysage éducatif a connu une mutation importante, avec l'avènement de la démocratie et la libéralisation du secteur éducatif, l'offre éducative a augmenté d'une façon importante. Dans une économie mondiale très compétitive et axée sur le savoir, les idées et l'innovation vont de pair avec la création de la valeur visant à l'émergence du système éducatif.

La principale raison invoquée par l'Organisation des Nations Unies pour l'Éducation, la Science et la Culture (UNESCO) pour justifier ces évolutions, sont des progrès substantiels qui ont été accomplis vers la réalisation des objectifs de l'Education Pour Tous (EPT). Comme en témoigne l'augmentation des taux d'accès à l'éducation et de scolarisation des maints pays et région à travers le globe. A cet effet, selon l'UNESCO (2008) : « force est néanmoins de reconnaître la nécessité d'adopter des stratégies et des méthodes nouvelles pour pouvoir toucher les 75 millions d'enfants dans le monde qui ne sont pas encore scolarisés à travers le monde ».

En Afrique, un développement considérable a été observé au niveau de l'enseignement où l'on est passé du monopole étatique à des structures privées.

Cependant, au Sénégal, dans le but de garantir la qualité de l'enseignement et de la formation, le Ministère de l'Education Nationale de l'Etat du Sénégal (MENE) a mis l'accent sur le respect des conventions collectives et à encourager les différentes formes d'investissements de scolarisation, dans l'instruction des élèves et la formation des enseignants ; d'où la nécessité d'ouvrir d'avantages des écoles (publiques et privées) dans toutes les régions du Sénégal. Chacune de ces écoles a adopté une stratégie de base qui a entraîné de façon systématique la concurrence et une compétition généralisée.

Dans un souci de garantir la pérennité et le développement des établissements dans ce contexte, il faut anticiper l'avenir en influençant les comportements des managers. Pour BOUQUIN (2001 :20), il est intéressant d'identifier et d'analyser les différents outils du contrôle de gestion pour les entreprises, visant à aider les managers dans la maîtrise de leurs avenir et de bien piloter leurs performances.

La pertinence de ces outils dans un contexte différent de celui qui les ont vus naître, c'est-à-dire de la possibilité de transférer des techniques vers des champs nouveaux (Stéphanie Chatelain-Ponroy, 2010).

Le fondement théorique est alors celui des modèles contingents selon lesquels l'organisation qui cherche à assurer sa pérennité doit définir ses objectifs et adapter ses structures aux caractéristiques de son environnement ou de sa stratégie.

Le Cours Sainte Marie de Hann (CSMH) évolue dans un environnement caractérisé par une politique de réajustement d'éducation et de formation. Elle s'inspire de la loi d'orientation 91-22 du 16 février 1991. Son projet éducatif, débute sur la volonté d'« instruire, former et éduquer tous les enfants, sans discrimination aucune et le plus complètement possible ».

Enfin, l'école manifeste son ambition démocratique. Il s'agit plus d'une énumération des valeurs que d'un projet éducatif en tant que tel. En bref, le contexte de tolérance exceptionnel que l'on retrouve au Cours Sainte-Marie, s'inscrit dans le contexte culturel national très tolérant. Il est en pleine phase de croissance.

En termes de système du contrôle de gestion est supporté par le Chef de Département Finance Comptabilité (CDFC). Il joue un rôle caché du contrôleur de gestion. Ce que ne permet pas de résoudre les problèmes de gestion auxquels ils sont souvent confrontés. Dans ce contexte les dirigeants du CSMH a besoin d'autres services de gestion pouvant leurs permettre de disposer des informations nécessaires à une bonne prise de décision.

En effet, gérer une entreprise c'est entre autres, prendre des décisions. Pour prendre certains décisions stratégiques les dirigeant ont besoins des informations précis tel que la rentabilité des activités de l'entreprise, songer à un nouveau type de gestion, avec des véritables managers capables de piloter la performance, dans un souci constant d'économie, d'efficience et d'efficacité. Cela ne saura être possible avec l'existence d'un système caché de contrôle de gestion. Que s'explique par la difficulté d'établir un lien entre le service de la comptabilité finance et le service du contrôleur de gestion. Le quasi inexistence d'un service de contrôle de gestion.

Ce problème peut s'exprimer par :

- mauvais perception des enjeux du contrôle de gestion ;
- absence d'une connaissance solide des mécanismes profonds du contrôle de gestion ;
- non-conformisme de contrôle de gestion et celui-ci définis comme un simple instrument de vérification ;

- des tableaux de bord inappropriés dans toutes les directions, ce qui ne permet pas d'assurer un pilotage de la performance des unités organisationnelles et des individus ;
- absence d'un système de management des risques.

Dès lors, au sein du CSMH, tout ceci, peut avoir des conséquences tel que :

- la non fiabilité et non exhaustivité des informations périodiques, ce qui induit des prises de décisions parfois non pertinentes ;
- la non obtentions des informations rapides et fiables à la disposition des managers de l'organisation ;
- gravités et redondances de la fonction dans les règlements comptables avec classement, d'une valeur d'une origine incorrecte ;
- données non exhaustives, pouvant compromettre la qualité de l'information.

Dans ce cas, le CSMH pourrait envisager les solutions telles que :

- orienter le système de contrôle de gestion vers le contrôle stratégique et la gestion par la valeur ;
- stimuler l'initiative et l'excellence en tant que mode de management, le contrôle de gestion (CDG) doit privilégier, une participation active en recherchant l'appropriation des outils par les acteurs au CSMH ;
- recruter ou former un personnel à la maîtrise des outils de gestion adaptés au pilotage de la performance réservée longtemps à l'organisation ;
- la conception et la mise en place d'un système de contrôle de gestion bien riche visant la maîtrise de l'organisation.

Afin de pouvoir affirmer cet aspect dans le contexte actuel du CSMH, parmi les solutions proposées ; la solution à retenir c'est la dernière, celle de la conception et de la mise en place d'un système de contrôle de gestion. En effet la conception et la mise en place de ce système marque une rupture avec les pratiques du passé et favorisera une approche innovante fondée sur les outils de contrôle de gestion afin d'intégrer dès le départ les impératifs d'opérationnalisation, les mécanismes préconisés, répondant à des objectifs communs, déclinés en plan d'actions précis.

Les contrôleurs de gestion pâtissent donc d'un titre plutôt mal perçu, sans pour autant bénéficier du pouvoir supposé de la fonction. Les revues professionnelles assurent, pour leur part, qu'ils

sont devenus de véritables partenaires des managers. D'où la principale question de recherche suivante : comment concevoir et mettre en place un système de contrôle de gestion au CSMH au regard de la stratégie déployée?

De cette question principale se déclinent les questions suivantes qui ont orienté notre recherche :

- quels sont les enjeux du contrôle de gestion pour le CSMH ?
- comment s'organise et fonctionne la fonction CDG, pour aboutir à une performance dans l'entreprise?
- quels sont les outils, méthodes et modèles de contrôle de gestion qu'il faut mettre en œuvre dans le plan théorique qui sont au service des dirigeants ?
- quel est le profil du contrôleur de gestion, rôle et positionnement ?
- quels sont les facteurs explicatifs de la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises privées ?

Pour apporter des explications à tous ces séries des questions, notre choix s'est orienté sur le thème dont l'intitulé est: « conception et mise en place d'un système de contrôle de gestion au Cours Sainte Marie de Hann du Sénégal ».

Cette étude a pour finalité, d'analyser les enjeux et perspectives de la conception et de la mise en place, d'un système de contrôle de gestion au CSMH adapté à son environnement et à ses activités.

Ainsi, nous définissons les objectifs spécifiques suivants :

- définir et appréhender les concepts de base de contrôle de gestion ;
- saisir la démarche de conception et de la mise en place du CDG ;
- décrire les points forts et les points faibles de la pratiques de CDG au CSMH, ainsi que les risques liés à ces points faibles ;
- proposer et élaborer des outils de gestion (plans, budgets, tableaux de bord, etc.) au service du management de l'organisation, et être en mesure de les mettre en œuvre ;
- adapter un système de mesure et de contrôle des résultats aux besoins, de l'organisation et mettre en place des actions correctives ;
- faire des recommandations, pour l'amélioration du système des outils de gestion et de pilotage à la performance.

L'utilisation des outils du contrôle gestion au CSMH, permettent à l'organisation de bénéficier d'un ensemble d'avantages tels qu'une augmentation de la pérennité, rentabilité et de la crédibilité.

Notre dynamique de travail, nous oblige à nous rabattre sur un aspect limité du cadre de l'étude. Notre étude en question portera sur la conception et la mise en place d'un système du contrôle de gestion de cet établissement scolaire, et plus particulièrement sur les enjeux et les perspectives du contrôle de gestion. Il s'agit en conséquence d'une étude à laquelle nous ferons respectivement une analyse approfondie sur les outils du contrôle à concevoir et à mettre en place, ressortir les forces et les faiblesses du CSMH afin de suivre des recommandations.

L'intérêt de la conception et de la mise en place des outils de CDG auxquels nous décrirons tout au long de notre étude permettra :

- **Pour le CSMH**

Cette étude permettra au CSMH, d'avoir un regard critique sur certains aspects de sa gestion et les attentes de la structure du contrôle de gestion. Il s'agit de faire en sorte que tout fonctionne bien et comme prévu. En somme cette étude apportera à l'entreprise par le biais de ses dirigeants, plus de clairvoyance dans la prise de décisions et l'amélioration de la performance des activités.

- **Pour nous-mêmes**

L'étude et les recherches que nous avons effectuées vont nous permettre, en plus des connaissances théoriques, un cumul d'expérience et des compétences pour notre formation.

Notre travail de recherche s'articulera en deux (02) parties :

La première partie, traitera du cadre théorique de l'étude et de la méthodologie de notre recherche utilisée pour la collecte et l'analyse des données au CSMH. La deuxième partie, retrace une application pratique de la recherche basée sur la première partie afin de concevoir et mettre en place un système de contrôle de gestion au sein du Cours Sainte Marie de Hann.

PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

À la suite des bouleversements rapides de l'environnement économique et concurrentiel, de la mondialisation croissante de l'économie et de l'évolution technologique, les nombreux scandales financiers (Crédit lyonnais, Vivendi, Kerviel, Madoff, etc.) et récemment la crise financière et la crise boursière de 2007 dite des supprimes ; ont conditionné la nécessité de renforcer les pratiques de bonne gouvernance d'entreprise. Les associés ou les actionnaires et autres partenaires ont dû s'apprendre à développer des nouvelles stratégies et modifier leurs structures organisationnelles pour mieux s'adapter à la réalité du monde économique. La fonction contrôle de gestion a également dû évoluer pour pouvoir surmonter la complexité et jouer son rôle au sein de l'organisation. En effet, le contrôle de gestion, se fonde sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs, exige de nouvelles formes de pilotage et de contrôle.

La maîtrise des nouveaux outils, devient un élément clef du contrôle pour relever les défis de compétitivité, doté de capacité de percevoir et d'intégrer rapidement les conséquences pour les changements d'environnement et de gouvernance des organisations.

Nous essayerons dans le cadre de cette première partie, d'étudier à travers une démarche théorique fondée sur la revue de littérature, apporter notre compréhension à :

- des multiples facettes possibles sur le système du contrôle de gestion à travers l'exploitation du concept, sa définition et l'identification de l'objectif et des missions ;
- les attributions du contrôle de gestion ;
- la conception et mise en place d'un système du contrôle de gestion ;
- la méthodologie de recherche telle que la description des outils de recueil et d'étude des données appliquées à la conception et la mise en place de ce système au CSMH.

Le développement de ces constats caractérisant les environnements nouveaux des entreprises confrontées à plusieurs changements, nous mène à s'interroger sur leur validation dans le contexte économique et technologique d'établissement scolaire, pour favoriser la suite de notre étude dans la deuxième partie.

Chapitre 1 : LE SYTEME DU CONTROLE DE GESTION

Concevoir le contrôle de gestion en tant que système revient à identifier un ensemble de mécanismes permettant des interactions entre le pilotage, la circulation de l'information et l'exécution des tâches au niveau opérationnel. L'objet de ce chapitre s'intéresse à la généralité sur le contrôle de gestion, les objectifs et les missions sont développés à fin de permettre une meilleur compréhension du concept. Nous aborderons également dans ce chapitre, les composants du système de contrôle de gestion et l'organisation de la fonction. Enfin, nous aborderons les variables pouvant influencer le service contrôle de gestion.

1.1. Généralités sur le contrôle de gestion

La notion contrôle de gestion rassemble de nombreux travaux de recherches scientifiques qui se sont évolués au fil du temps. Toutes ces pensées partagent l'idée que l'organisation constitue l'objet du contrôle. C'est pourquoi il est utile, pour mieux cerner les contours du contrôle de gestion, de s'interroger d'une part, sur les différents courants de pensée qui ont fondé le contrôle de gestion, et d'autres part, l'apport des autres aspects scientifiques dans la constitution d'élément théorique en contrôle.

1.1.1. Définition du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions. Chacune d'entre elles développe un aspect particulier de cette discipline. Longtemps considéré comme un contrôle d'utilisation des ressources allouées aux différents services ou départements d'une organisation, le contrôle de gestion est actuellement envisagé comme une fonction indispensable au pilotage de la performance.

L'acception française, le mot "contrôle" est souvent associé à celui de vérification. Limiter le terme "contrôle" à un processus de vérification-sanction conduirait à réduire considérablement le champ de cette discipline. Il convient plutôt de se tourner vers le mot anglais « management control » qui a un sens plus large, au sens de maîtrise et qui traduit d'avantage la complexité de ce domaine de la gestion.

Pour ANTHONY (1965), « Le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

Pour Bouquin 1990 « Il convient d'appeler contrôle de gestion, les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

Pour nous, il s'agit d'une approche transversale pour le diagnostic, la mise en place et l'amélioration des outils. Ce faisant, nous nous sommes basés sur des approches, notamment l'approche « processus », beaucoup développée par ANTHONY et l'approche « stratégie » d'ont l'un des acteurs est BOUQUIN.

1.1.2. Un vaste diagnostic

Selon BESCOS & al. (1997 : 2) le contrôle de gestion apparaît comme « l'ensemble des actions, attitudes, procédures et outils qui permettent à l'entreprise de se doter d'objectifs à long, moyen et court termes et de s'assurer continuellement de leur réalisation ».

1.1.3. Contrôle de gestion un processus d'apprentissage

La connaissance et l'expertise des participants augmentant au fur et à mesure du déroulement des activités. En effet ANTHONY (1993 : 77), reformule la première définition, « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

Dans cette définition, on distingue normalement trois (3) principales composantes du contrôle de gestion :

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

Toutefois, le contrôle de gestion ne se limite pas à cette vision comptable. Il est perçu comme une logique économique qui doit rendre cohérent les objectifs avec la stratégie. D'une manière plus générale, on peut estimer que dans toutes ses phases, la planification et le contrôle peuvent favoriser l'apprentissage.

1.1.4. Le contrôle de gestion comme centre de production d'information

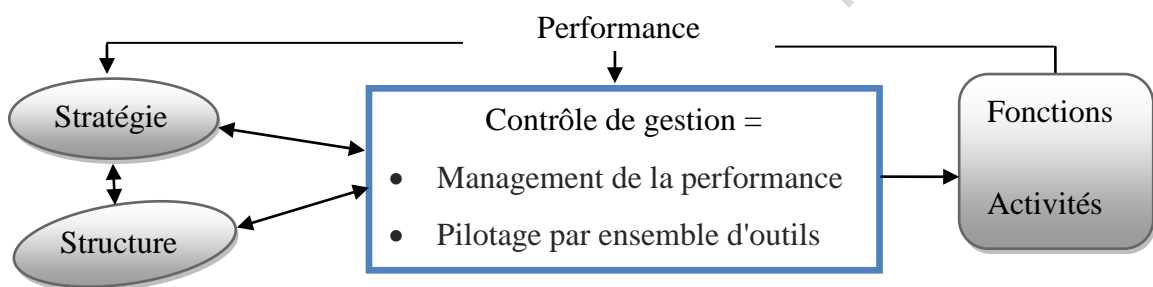
Le contrôle de gestion peut être considéré comme animateur du système d'information permettant aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et résultats. A cet égard il cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information, veillé à sa mise à jour, en fonction de l'évolution des opérations et de la structure de l'entreprise. Selon BOISVERT (1991 : 30), « le contrôle de gestion, pris au sens de direction, de conduit et de maîtrise, consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer les objectifs pertinents, élaborer de bonnes stratégies et les mettre de façon efficace et efficiente ». Il souligne également le rôle des gestionnaires dans la procédure de contrôle de gestion.

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

- une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide (Jean-Loup ARDOIN & al. 1986) ;
- d'arriver à la convergence des buts dans l'entreprise (ANTHONY : 1993) ;
- d'aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers sur toute la hiérarchie.

Le contrôle de gestion passe d'une approche centrée sur les ressources et les responsabilités à une approche centrée sur les processus et les compétences.

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



Source : ALAZARD & al. (2010 :27)

Ce schéma résume le contrôle de gestion dans une approche par le processus et les compétences. C'est qui va nous permettre par la suite d'aborder les objectifs du contrôle de gestion dans une organisation.

1.2. Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs poursuivis par le contrôle de gestion sont multiples et sont en rapport avec les besoins des organisations. La synthèse de la littérature nous permet d'identifier les quatre (4) objectifs principaux, qui nous paraissent communs à toutes les organisations :

- contribuer à définir la stratégie (MALO & al. 2000 : 23) ;
- assurer l'économie, l'efficacité et l'efficience dans l'utilisation des ressources (BESCOS & al. 1997 : 42) ;
- assurer la communication (BOUQUIN 2004 : 182) ;
- mesurer les performances et piloter les activités (LORINO, 2003 : 333) ;
- influencer les comportements (ANTHONY ; 1993 : 77).

1.2.1. Contribuer à la définition de la stratégie

L'objectif premier du contrôle de gestion est de s'assurer que les comportements opérationnels tendent vers la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise.

Le contrôle stratégique permet à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix de missions. « Il pilote les choix stratégiques et les post évalue » (BOUNQUIN ; 2001 : 73).

Dans le processus du contrôle de gestion, les objectifs de l'organisation sont fixés au moment de la formulation de la stratégie (prise comme des données). Il est au cœur du management, d'assurer la cohérence entre les actions quotidiennes et les stratégies définies dans le long terme. Ainsi cette réflexion du contrôle de gestion se revient à :

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

Il est donc souhaitable d'ajouter dans ce tableau du suivi des activités, un volet de suivi des plans d'action. Ce dispositif permet alors à chacun où qu'il soit dans l'organisation de comprendre le rapport entre son action quotidienne le pilotage de l'entreprise vers son objectif.

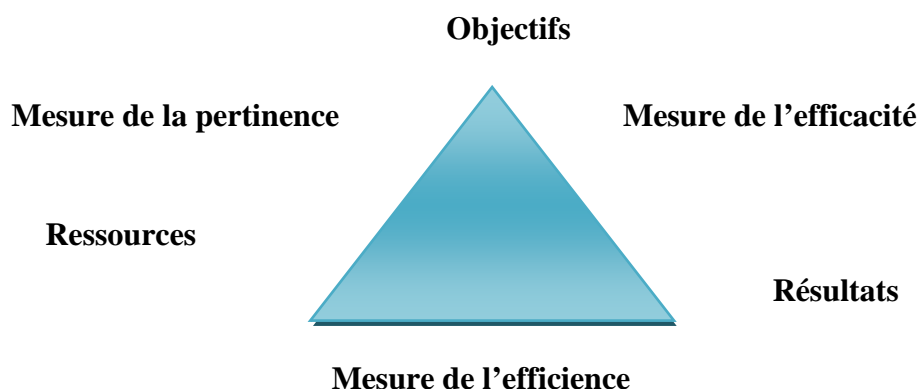
1.2.2. Assurer l'efficacité, l'efficace et l'économie

Le contrôle de gestion, pour mesurer l'atteinte des objectifs fixés, doit s'assurer que les actions ont été menées de façon efficiente, efficace et économique.

- **L'efficace**, Selon DESREUMAUX & al. (2009 : 48), c'est « atteindre un objectif donné en minimisant les ressources engagées ». C'est pourquoi GIRAUD & al. , (2008 : 61), affirment que : « L'efficace consiste à optimiser le niveau de moyens engagés pour produire un résultat, en évitant les gaspillages ou les surconsommations de ressources ». Il ressort donc que l'efficace est l'articulation entre les moyens et les résultats.
- **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 indique à quel point l'objectif est atteint : c'est l'articulation entre les résultats et les objectifs.
- **L'économie**, repose sur « 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 opportun et au coût moindre » VOYER (2002 : 110-113). L'économie se fait également dans l'utilisation des ressources afin d'éviter les gaspillages.

Le processus de contrôle de gestion, les définitions, montrent que la performance est associée à des certaines notions (figure 2) : l'efficacité, l'efficace et l'économie.

Figure 2 : Le processus du contrôle de gestion



Source : Adapté BESCOS & al. (1997 : 42)

La performance est évaluée par la mesure de couples efficacité (atteinte de l'objectif) / efficacité (respect des contraintes de ressources négociées). Les moyens doivent être fixés selon le principe de pertinence (économie), par rapport aux objectifs à atteindre.

1.2.3. Mesurer la performance et piloter les activités

Mesurer la performance, est un moyen d'orienter l'action pour le contrôle de gestion. Dans une perspective de mise sous tension des managers, le maillon de base de la mesure est le domaine de responsabilité de chaque manager. D'où viens la nécessité du contrôle de gestion de doter le manager d'un instrument de mesure et de pilotage de son action. Comparable à un tableau de bord de l'avion. Ce dernier objet aérodynamique qui se pilote par rapport l'air. La présentation de son tableau comprend des informations, des avis, de résolution et des alarmes. La visualisation des informations de trafic permet à l'équipage d'acquérir visuellement l'intrus, de le différencier des autres trafics et d'avoir la position verticale et horizontale (distance et gisement) des avions environnants équipés de transpondeur. Le suivi de la performance à partir de tableaux de bord donne une analyse plus riche et plus opérationnelle de la performance. Il est plus réactif et mieux orienté vers la prise de décision.

1.2.4. Assurer la communication

Le contrôle de gestion, accorde une grande importance à la communication et à la transmission d'information. Un pourvoyeur privilégié d'information, le contrôleur de gestion doit donc connaître parfaitement le métier et la culture de l'entreprise et être capable de communiquer efficacement avec tous les managers.

En effet, la communication fait partie intégrante du processus de contrôle de gestion tant dans la phase d'accès à l'information que dans la phase de diffusion. « Le processus par lequel les managers communiquent avec d'autres membres de l'organisation afin de garantir la cohérence de leurs actions quotidiennes et la convergence de ces actions vers la stratégie » (AUGE & al, 2011 : 7).

En se référant aux objectifs du contrôle de gestion, notre contribution nous permettra de lever le flou sur l'utilisation du concept communication. Elle montre aussi que dans le cadre d'une vision instrumentale, le contrôle de gestion vise à la maîtrise de conduite de l'organisation par la production d'information nécessaire à la prise de décision pour les managers.

Cette contribution conduit également à déterminer une classification des différentes approches considérées comme des fondements théoriques sur lesquels repose le contrôle de gestion.

1.2.5. Influencer les comportements

ANTHONY (1993 : 77), élargit cette vision du contrôle de gestion en le définissant comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Ainsi par l'ensemble de ces définitions se dessine une relation étroite entre contrôle et pouvoir. ANTHONY (1993 : 77), indique que « le contrôle de gestion est fondamentalement une affaire de comportement. Les différents outils de contrôle ne sont efficaces que s'ils influencent ce comportement ».

1.3. Les composantes du système du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion résulte de la combinaison des divers variables qui caractérisent son environnement. L'efficacité du système doit par conséquent dépendre de la cohérence entre ses variables, son organisation, ses attributions et ses missions.

1.3.1. Les missions du contrôle de gestion

L'étendue des missions attribuées au service contrôle de gestion peut varier d'une entreprise à l'autre. Cela dépend de la taille de l'entreprise, de son histoire et de ses contraintes.

Aujourd'hui, dans le contexte actuel des organisations, les principales missions attribuées au contrôle de gestion, sont :

- mesurer et piloter la performance ;
- fournir des outils et alimenter les managers en informations pertinentes pour leur prise de décision ;
- le dialogue et le conseil des dirigeants (ALAZARD, 2007 : 21).

Cependant, le système de contrôle de gestion n'est pas un système standard pour toutes les organisations. Il doit être adapté aux besoins d'information de ces dernières. La mission de contrôleur de gestion, varie d'une entreprise à l'autre. Certaines missions sont exclusives à la fonction et concernent l'organisation de la procédure budgétaire, la planification financière, les tableaux de bord, le reporting et la conduite d'études de rentabilité et d'analyse économique (GIRAUD & al. 2002 : 246). D'autres sont apparues et restent en relation avec les objectifs

actuels du contrôle de gestion. Pour ces nouvelles missions, il s'agit de fournir des outils pertinents et de les améliorer en permanence en fonction des besoins ; d'expliquer et conseiller les acteurs dans l'utilisation de ces outils ; d'organiser et animer la fonction pour accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre (LANGLOIS & al. 2004 : 29). Il semble nécessaire, définir les attributions afin de délimiter les activités du contrôle de gestion.

1.3.2. Les attributions du contrôleur de gestion

Une démarche de contrôle relève des responsables opérationnels, et dépasse donc les seules attributions du contrôleur de gestion, dont le rôle est d'en assurer la cohérence. 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 (GIRAUD & al. 2005 : 393).

D'une façon synthétique, nous pouvons dire que les missions du contrôle de gestion se déclinent dans les attributions suivantes :

- **analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage** : dans cette optique, le contrôle de gestion doit essentiellement fournir les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus. Il doit trouver les voies et moyens d'apprentissage collectif (LORINO 2003 : 15). Ces outils doivent être pertinents et le contrôle de gestion doit les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte.
- **animer le dialogue de gestion** : la mise en œuvre d'un dialogue de gestion favorise l'expression des acteurs les plus proches du terrain et la diffusion des bonnes pratiques. Le contrôle doit expliciter les objectifs, les contraintes et le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies. Il explique aussi les résultats et les écarts pour en analyser les causes et réfléchir aux solutions (BOUIN & al. 2004 : 51).
- **organiser et animer la fonction contrôle** : aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre. Selon LORINO (2003 : 52) : « les indicateurs, tableaux de bord et autres outils ne valent que ce vaut l'animation de gestion à laquelle ils servent de support ». Le contrôleur de gestion doit être au cœur de cette

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

1.3.3. Les activités du contrôleur de gestion

Les activités de contrôleur de gestion dépendent du choix de chaque entreprise. Cependant l'utilisation d'outils tels que les procédures budgétaires et d'élaboration des tableaux de bord mais plus en amont il doit également s'impliquer dans les procédures d'inventaires.

Pour SEPARI & al. (2011 : 7), le contrôleur de gestion étant également censé être promoteur d'une démarche permanente d'amélioration des performance, il est fatalement amené à mettre en évidence les dysfonctionnements et les insuffisance dans l'organisation de l'entreprise, à faire des propositions d'amélioration et à participer avec le concours des opérationnels à la mise en place de nouvelles méthode et procédures de gestion.

Enfin les activités du contrôleur de gestion, peuvent être réparties en trois grands domaines :

- l'aide au pilotage et à la prise de décision (ALAZARD & al. 2007 : 29) ;
- la mesure et l'analyse des activités, des coûts et des résultats (LORINO, 2003 : 34) ;
- l'organisation et l'animation de la fonction (ALAZARD & al. 2007 : 32).

1.3.3.1. Aider au pilotage stratégique et opérationnel, et à la prise de décision

Les activités ci-après peuvent être mentionnées :

- formaliser les objectifs et indicateurs de performance et garantir leur déclinaison opérationnelle ;
- organiser le dialogue de gestion autour de la recherche de la performance (moyens, objectifs, résultats) et contribuer au processus budgétaire ;
- produire les rapports de gestion et les tableaux de bord, pour aider à la prise de décision et contribuer à l'efficacité et l'efficience des processus de management (ALZARD & al. 2007 : 30).

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

Il s'agit des activités suivantes :

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

1.3.3.3. Organiser et animer la fonction de contrôle de gestion

On observe dans ce domaine les activités suivantes :

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

1.3.4. Le contrôle de gestion et le niveau de décision

En tant qu'outil, le contrôle de gestion est un processus permettant de s'assurer de la qualité des décisions prises dans une organisation. Dans cette dernière, le contrôle se développe de manière dynamique ; c'est pourquoi il faut plutôt parler du processus de contrôle. Il comprend en général trois phases : décision avant, pendant l'action et après le résultat. Ces trois étapes sont repérées par des questions et des tâches précises (ALAZARD, 2010 : 8) :

- **finalisation** : quels objectifs ? quelles ressources? comment employer au mieux ces ressources ? comment évaluer les résultats ?
- **pilotage** : pendant l'action, quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
- **évaluation** : quelle mesure des résultats ? quelle efficacité ? quelle efficience ?

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions d'une entreprise. Il a obligation, de vigilance, de réactivité et surtout nécessite de capitaliser l'expérience acquise (LORINO, 2003 : 11).

Ainsi que par I. Ansoff, il est possible d'appliquer ces trois étapes sur les trois niveaux de décision mis en évidence: décision stratégique, décision tactique, décision opérationnelle. On obtient un processus de contrôle opposé pour chaque niveau de décision ; cette définition permet de délimiter le champ du contrôle de gestion ainsi que nous le verrons par la suite. Avec un découpage temporel de la gestion, clair plus que réaliste, il est possible de définir plusieurs contrôles corrélés à chaque niveau de gestion.

Pour ALAZARD & al. (2010 : 9), « si on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches ».

Tableau 1 : Le contrôle de gestion et les niveaux de décision

Niveau de décision Processus de contrôle	Stratégique	Tactique	Exécution
<ul style="list-style-type: none"> • Finalisation • Pilotage • Evaluation 	Contrôle Stratégique	Contrôle de Gestion	Contrôle d'exécution

Source : ALAZARD & al. (2010 : 9).

Comme on peut le constater dans ce tableau, à chaque niveau de décision correspond un niveau du contrôle des tâches et des questions précises :

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

- **Le contrôle d'exécution** : c'est le suivi au quotidien, à court terme, du bon déroulement des opérations. C'est pourquoi il est appelé contrôle opérationnel (BOUQUIN, 2001 : 66). Cette démarche intégrée dans les entreprises permet d'améliorer les procédures de contrôle tout en suscitant des remises en cause et des résistances des acteurs.

On situe alors le contrôle de gestion entre niveau stratégique et niveau opérationnel et il comprend comme un « medium » entre stratégie et opérationnel (SEPARI & al. 2014 : 9).

1.4. Les modes de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion

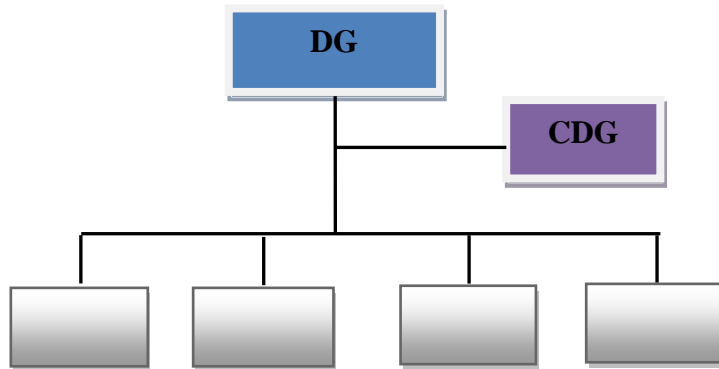
Il n'y a pas de règles et de normes pour positionner les contrôleurs de gestion dans l'organigramme d'une organisation, puisque de nombreux facteurs de contingence, liés à la taille, à la nature du pouvoir, à l'activité conditionnent sa place (ALAZARD & al. 2007 : 30). Il en ressort que différents rattachements sont possibles :

1.4.1. Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Générale (DG)

Cette position se justifie par l'étendue du champ d'action du contrôleur de gestion : au niveau de la stratégie, de la contractualisation des objectifs et au niveau de l'exploitation (opérationnel). C'est un signal fort pour lier contrôle de gestion et stratégie (BOUIN & al. 2004 : 56). C'est le meilleur rattachement souhaitable car qui parle de rattachement hiérarchique parle de subordination. Garantir l'indépendance de l'activité contrôle de gestion, pertinence du traitement de l'information, maîtrise des délais de remontée, position plus proche du conseil et d'aide à la décision. On note également comme avantage le renforcement de la légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique par ce bon positionnement.

L'inconvénient de ce type de rattachement est le risque de déconnection par rapport au terrain (MALO, 2000 : 294). Il prive le contrôle de gestion d'une synergie avec les services comptables pour la fourniture de certaines informations. Un autre inconvénient de ce mode de positionnement est le risque de développement de conflits entre le contrôle de gestion et les opérationnels. Ces derniers peuvent le prendre pour un « inspecteur » ou un « gendarme ».

Figure 3 : Rattachement du contrôle de gestion à la Direction Générale (DG)



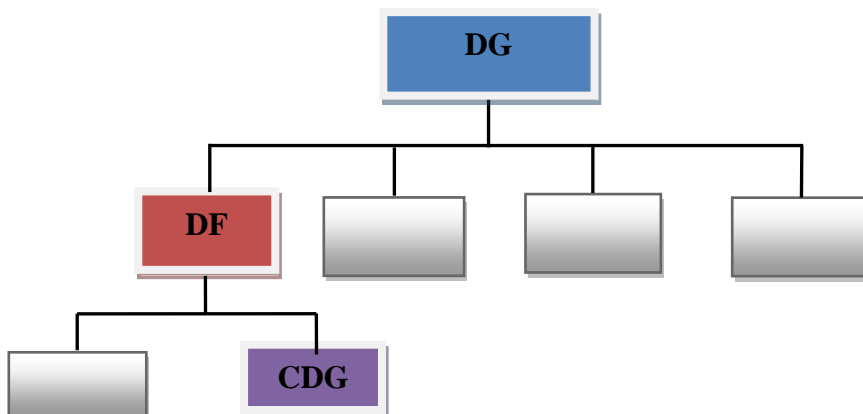
Source : BOUIN & al. (2004 : 56).

1.4.2. Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Financière (DF)

Dans cette position, il y a une certaine dépendance du contrôleur de gestion vis-à-vis du directeur financier. Il se trouve directement sous l'autorité de ce dernier. Cette situation peut nuire à la communication avec les autres directions et restreintes le terrain du contrôleur de gestion au domaine financier (ALAZARD & al. 2007 : 34), les inconvénients financières seront privilégiées au détriment des données physiques et opérationnelles (volumes, délai, qualité). Selon BOUIN & al. (2004 : 56), les inconvénients suivants : le directeur financier peut constituer un "écran" plus ou moins opaque entre le contrôleur de gestion et le directeur général ; le contrôle de gestion est très comptable et il y a une déconnection par rapport au terrain. Les rapports du contrôle de gestion sont plus difficiles avec les opérationnels.

Le seul avantage de ce mode de rattachement est l'accès facile à l'information comptable (LONING & al. 2003 : 267).

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

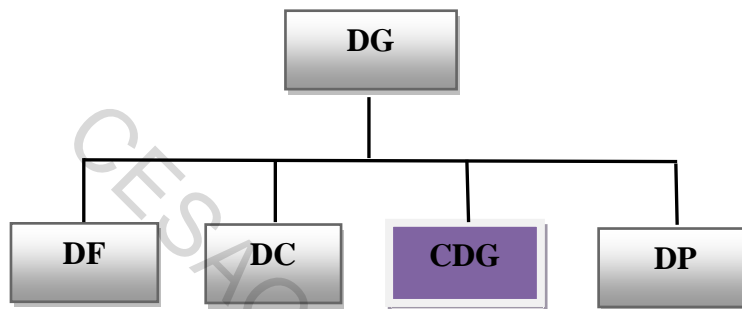


Source : LONING & al. (2003 : 262)

1.4.3. Rattachement au même niveau que d'autres directions

Cette position accorde une place égale à toutes les directions en dessous de la direction générale (ALAZARD & al. 2010 : 31). Cela facilite les échanges entre les directions et accorde au contrôleur de gestion un pouvoir identique à celui des autres directions. C'est une position proche du rattachement à la direction générale qui présente sensiblement les mêmes avantages et inconvénients que dans le rattachement à la direction générale (BOUIN & al. 2004 : 57).

Figure 5 : Rattachement du CDG au même niveau que les autres directions.



Source : BOUIN & al. (2004 : 57).

A la lumière de ces développements, nous voyons que le rattachement à la direction générale présente beaucoup d'avantages. Cette position se justifie par l'étendue de pouvoir, de son champ d'action. Quelle que soit sa position, le contrôleur de gestion doit pouvoir être sur le terrain, écouter et communiquer avec tous les services et tous les niveaux hiérarchiques.

1.4.4. Rôle actuel du contrôleur de gestion

La diversité des missions du contrôleur de gestion montre le rôle stratégique de ce système d'information et les compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines requises par la fonction. Ces missions nombreuses portant sur des procédures de travail des individus élargissent beaucoup le rôle initial du contrôleur de telle manière que l'on peut s'interroger sur le profil nécessaire. Le contrôleur ne contrôle plus... il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité.

Le contrôleur de gestion a un rôle de plus en plus important au niveau des entreprises. Il est le support opérationnel des décisions stratégiques. Le contrôleur de gestion, dont le rôle premier était de fournir certaines informations, a vu ses missions s'élargir auprès des acteurs et de toute

l'organisation. Selon ALAZARD & SEPARI (2010 : 28), le rôle du contrôleur de gestion évolue en fonction de la gestion et de son environnement en élargissant son champ d'action. Comme indique le tableau ci-dessous, il est possible de délimiter les nouveaux rôles assignés au contrôleur de gestion, au-delà de ses rôles traditionnels :

Tableau 2 : Nouveaux rôles du CDG au-delà des rôles traditionnels

Rôles classiques	Nouveaux rôles
Traduction de politique générale en plan, programmes, budgets	Démarche dynamique permanente d'amélioration Accompagnement du changement, de l'organisation et des compétences.
Analyses des résultats et des écarts, sur les coûts, les budgets et les tableaux de bord	Amélioration des systèmes d'information et des outils
coordination et liaison avec les autres services	Dialogue, communicateur, conseil et formateur, manager d'équipe et de projet

Source : ALAZARD & al. (2010 : 29)

À l'issue de cette représentation, il est possible de synthétiser les rôles actuels de contrôleur de gestion autour de trois (03) axes : processus budgétaire, analyse d'écarts et reporting mise au point des procédures.

Enfin, le contrôleur de gestion n'est plus seulement fournisseur d'information mais aussi animateur de processus.

1.4.5. Les profils du contrôleur de gestion

Les profils correspondant à ce métier se révèlent contrastés. La description de la fonction du contrôleur de gestion nous montre qu'il doit posséder des qualités techniques et professionnelles ainsi que des qualités humaines. Il doit posséder une bonne expérience du secteur d'activité et des connaissances en informatique. Selon ALAZARD & SEPARI (2010 : 29), le contrôle de gestion doit être polyvalent. Il doit en effet être à la fois :

- spécialiste et généraliste : maîtriser les outils pointus, organiser, coordonner les processus ;
- opérationnel et fonctionnel : gérer l'exécution et conseiller les décideurs ;
- technicien et humain : intégrer la dimension technique, gérer les hommes et les groupes.

Enfin, nous devons rappeler que le contrôle de gestion exerce une influence dans la mise en place du système. Il est influencé par les différents facteurs de contingences que nous pouvons identifier à partir de ses différents variables pour la constitution de ses outils.

1.5. Les théories de contingence

L'idée de contingence est liée à celle du hasard et d'indétermination. Il n'existerait pas en particulier de structure optimale entendue comme un « *One Best Way* ». Les structures dépendent en réalité du contexte dans lequel elles se trouvent, Patrick BOISSELLER & al. (2013 : 83). De cette problématique, il n'est plus possible de considérer le contrôle de gestion comme une fonction standard pour toutes les organisations. Pour ALAZARD (2010 : 408), l'organisation est soumise à des facteurs de contingence, c'est-à-dire des éléments propres à une entreprise, qui évoluent avec elle et qui influencent ses choix et ses actions. Nous retiendrons dans notre recherche comme principaux facteurs d'influence : la taille de l'entreprise, la culture d'entreprise, la structure d'entreprise, le style de management, la culture, la résistance au changement, la stratégie, l'environnement technique, entre autres.

1.5.1. La structure d'entreprise

Le contrôle de gestion exercé dans l'organisation dépend de sa structure. Les structures peuvent influencer la conception des outils de contrôle de gestion. Dans ce contexte, il faut des outils pertinents et déterminer quel est le mode de contrôle le plus adapté aux entreprises et à ses unités lorsqu'elles font face à de l'incertitude.

1.5.2. La taille

Parmi les facteurs de contingence les plus déterminants, les chercheurs ont soutenu que la taille et la dépendance des organisations envers les autres étaient les facteurs contingents par excellence de la structure des organisations (ROULEAU, 2007 : 52). Plus l'organisation est grande moins elle est flexible, et plus elle génère des besoins de coordination. L'accroissement de la taille des organisations occasionne de nombreuses transformations au sein de l'organisation. Puis, le contrôle de gestion naît et se développe avec la taille croissante des organisations.

1.5.3. Le style de management

Il s'articule autour des objectifs de performance définis au niveau de tous les centres de responsabilité. Selon que le style de management est décentralisé ou centralisé, les objectifs sont négociés ou imposés aux centres de responsabilité.

La conception du système du contrôle de gestion étant généralement l'œuvre de la direction générale de laquelle il reçoit ses missions et les objectifs, sa qualité est influencée par le style de management (PARE, 2000 : 52). A contrario, selon la compréhension que la direction a du contrôle de gestion, celle-ci peut ou non favoriser l'adoption d'outils appropriés pour une meilleure performance du système gestion.

1.5.4. La culture d'entreprise

La culture constitue une source d'incertitude. Il représente deux types de logique dans son aspect : une logique de comportement provenant de la culture organisationnelle et une autre qui provient de la culture du pays. Plus l'entreprise connaît la culture de son environnement, plus elle est amené à limiter les comportements, les opportunités et de déclencher des conflits.

Pour HELLRIEGEL & al. (2002 : 339), la détermination de mode de mesure, la définition des critères à utiliser pour vérifier, dans quelle mesure les individus et groupe des individus atteignent leurs objectifs ; la détermination des besoins d'information à cette effet et les le système de contrôle appropriés-est un facteur d'influence de la culture d'entreprise.

Toute culture d'entreprise influence les comportements des membres de l'organisation et affecte le fonctionnement du système de contrôle de gestion.

1.5.5. La résistance au changement

Dans les organisation, la conception et mise en place d'un système de contrôle de gestion est perçue comme une menace aux opportunités qu'ont les acteurs d'exploiter les failles du système de gestion.

Pour LE SAGET (2006 : 38), au sein des équipes, le changement provoque régulièrement des résistances, souvent à la hauteur du manque de pratique des transformations d'entreprise. Il serait tentant de croire que les mentalités les plus sclérosées ont des difficultés à évoluer et qu'elles préfèrent maintenir à tout prix le statu quo. Mais l'analyse approfondie des situations

de changement prouve que ce n'est pas au changement que les personnes résistent, mais à la transition que le changement provoque inmanquablement.

Pour le leader, conduire le changement avec succès suppose donc d'accompagner efficacement la transition des personnes. Cela requiert du temps consacré aux échanges, de la disponibilité pour l'écoute, de la détermination et du cœur, et bien sûr une grande capacité de conviction.

1.5.6. La stratégie

La structure d'une entreprise est en grande partie influencée par la stratégie. Pour BESCOS & al. (1997 : 53), le contrôle de gestion de cette entreprise va construire des plans d'actions très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations.

1.5.7. L'environnement technique

L'environnement d'une organisation représente l'ensemble des facteurs qui doivent être considérés par celle-ci, afin qu'elle prenne les meilleures décisions possibles pour assurer sa survie dans le temps. Pour ALAZARD & al. (2013 : 419), l'environnement : l'activité, les offreurs et les demandeurs, toutes les dimensions de l'environnement influencent également les choix structurels. Les choix ou contraintes technologiques liés à une activité conditionnent également fortement les choix structurels, tant pour la spécialisation des tâches que pour la délégation du pouvoir (SÉPARI & al. 2014 : 23). L'acquisition de ces nouvelles technologies entraîne un coût et peut constituer un facteur d'influence.

Conclusion de premier chapitre

En définitive, les développements dans ce chapitre, nous ont permis de bien cerner le concept de contrôle de gestion à travers sa définition, ses objectifs, ses fondements. Nous avons montré ses missions et les possibilités de son rattachement hiérarchique. Il nous a servi, également de présenter, les variables d'influences dans la construction de ces outils. Dans le second chapitre, nous verrons la conception et la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

Chapitre 2 : CONCEPTION ET MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION

La conception d'un modèle de contrôle de gestion passe généralement par plusieurs étapes, notamment par les constructions des outils de contrôle de gestion, les définitions de centres de responsabilités, la conception d'un système de calcul de coûts. Cependant, la spécificité du système est telle qu'un modèle de contrôle et de pilotage à la performance est appliqué. La mise en place d'un tel système permet de garnir le système d'information de gestion des organisations ; ce qui facilite la prise de décision.

Dans ce chapitre, nous verrons dans un premier temps, la démarche générale de conception d'un système de contrôle de gestion, puis les outils du contrôle de gestion et, enfin, les perspectives de mise en place de système.

2.1. Conception du modèle de contrôle de gestion

La définition du système de contrôle de gestion repose sur la mise en place des outils prévisionnels et de suivi des résultats. Une réflexion des managers sur les facteurs de coûts et de performance et un échange de qualité avec les contrôleurs de gestion chargés de développer ces outils. Dans le contexte très contingent d'entreprise, par lequel les outils « classiques » ne peuvent s'appliquer, les gestionnaires conçoivent des techniques spéciales correspondant à une seule situation d'entreprise.

2.1.1. Définition du modèle de gestion budgétaire

Pour SALMER & al. (2014 :124), la gestion budgétaire s'inscrit dans le cadre prévisionnel du contrôle de gestion, en : quantifiant les objectifs, les options et les moyens associés ; développant la communication et la coordination des responsables ; démontrant la cohérence globale des objectifs avec la stratégie. Il existe plusieurs types de budget qui sont déterminés par les objectifs de l'entreprise, l'utilisation qu'on veut faire et les méthodes de contrôle adoptés. Ils peuvent de ce fait être élaborés :

- selon une unité de mesure, c'est le cas des budgets d'exploitation et budgets financier ;
- selon le regroupement des comptes, c'est les cas des budgets par centre de responsabilité et par processus ;
- selon la classification des transactions, c'est le cas des budgets par ressources et par activité ;

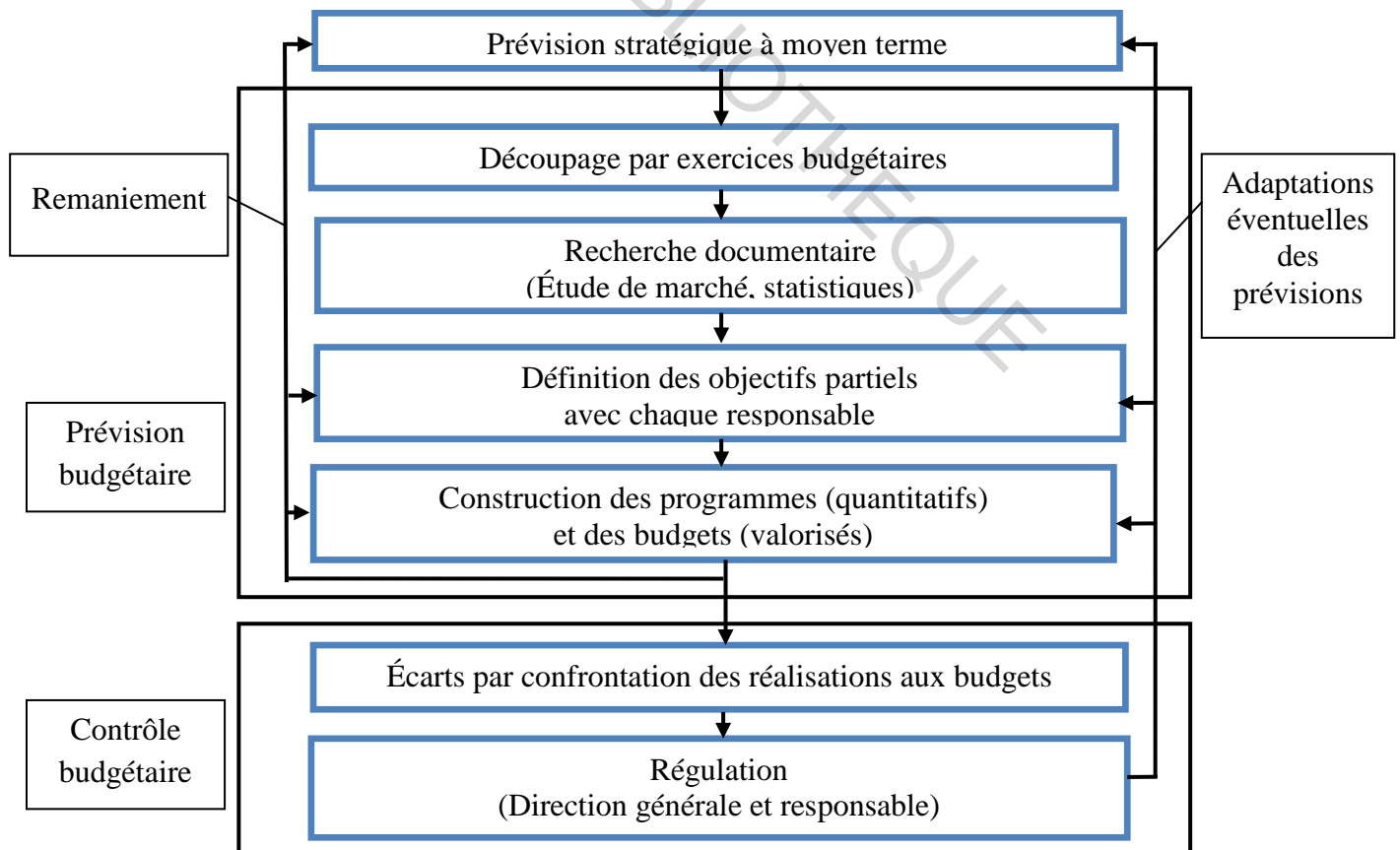
- selon les modes de gestion des entreprises, c'est le cas des budgets imposé et négocié ;
- selon le comportement modélisé des couts, c'est des budgets fixes et flexibles ;
- selon le degré d'analyse préalable, c'est le cas des budgets ordinaires et a base zéro.

Notons que les plans d'action et les budgets sont élaborés à partir du plan opérationnel. La maitrise budgétaire est la clé de toute politique d'une bonne gestion et d'une décentralisation efficace.

2.1.1.1. Le processus budgétaire

Le processus budgétaire constitue « l'ensemble des outils et procédures nécessaires à la répartition du budget d'une période (GARMILIS, 1992 : 111). Il se fonde sur des principes et s'établit par les étapes. Les principes se résument au programme d'activité, c'est-à-dire les décisions concernant les actions à réaliser. Pour DORIATH (2008 : 1) « Le cadre budgétaire doit s'appuyer sur l'organigramme et les définitions de fonction à l'intérieur de l'entreprise. ». Chaque budget élémentaire correspond à un centre de responsabilité.

Figure 6 : Procédure d'élaboration du budget



Source : DORIATH (2008 : 290)

Les budgets, souvent annuels, sont détaillés par périodes plus courtes (mois) afin de repérer et analyser les écarts selon une périodicité adaptée à la durée du cycle de production et de procéder efficacement aux régulations qui s'imposent. Le nombre des étapes est variable selon la nature de la structure ou gestion budgétaire dont on a opté.

2.1.1.2. Les acteurs du processus budgétaire

L'ensemble du personnel participe au processus budgétaire. Certains entreprises ont mis en place la direction par objectifs (DPO) ou la direction participative par objectifs pour amener l'ensemble des acteurs de l'entreprise à s'impliquer dans la définition des objectifs. Le rôle des acteurs va dépendre de la nature de la participation des responsables à l'élaboration des budgets. La séquence budgétaire exposée correspond à une organisation fonctionnelle. Les principaux acteurs impliqués dans le processus budgétaires sont : la Direction Générale, le Contrôleur de Gestion, les Responsables des services, le service des budgets et le Comité Budgétaire (HONORAT, 2005 : 17 ; MYKITA & al. 2002 : 17).

Il est important de savoir la responsabilité de chaque responsable dans le processus budgétaire : les centres de responsabilité élaborent, des propositions et négocient les budgets ; les contrôleurs de gestion ont la charge d'établir ces déroulements et d'assister les opérationnels, notamment en traduisant leurs plans d'action dans le langage budgétaire. Mais, ce ne sont pas les contrôleurs qui décident des budgets, c'est le rôle de la hiérarchie (BOUNQUIN, 2011 : 73). Faute de quoi, les plans d'action retraient probablement de simples scénarios.

2.1.1.3. Le calendrier d'exécution

Le calendrier est un élément clé de la réussite du processus budgétaire. La mise au point des budgets demande des procédures et souvent complexes, car on a intérêt à commencer le plus tard possible pour disposer d'une meilleure information sur l'année en cours, ce qui contraint à aller vite, donc à éliminer les navettes inutiles, tout en ménageant le temps voulu pour exploiter des variantes. Il indique pour chaque période le travail budgétaire à réaliser dans les différentes fonctions de l'entreprise. Impérativement, le budget doit être terminé avant le début de son année d'exécution. Pour SELMER & al. (2014 : 123), il est recommandé que la durée du processus budgétaire ne dépasse pas trois (03) mois, et que le budget soit terminé avant la fin de l'année. Le calendrier précise le rôle et les dates butoir pour chaque service. La direction est

chargée de le soumettre au Conseil d'Administration (CA) pour l'adoption avant la fin de son année d'élaboration.

Face à de telles questions, il nous semble que trois types de problèmes au moins peuvent advenir dans les entreprises, qui « contrarient » le processus de contrôle de gestion (LONING & al. 2008 : 170-171). Un premier piège concerne l'absence pure et simple ou le manque de cohérence entre le processus de contrôle et la définition de la nature des centres de responsabilité. Une deuxième difficulté majeure tient au calendrier budgétaire et au temps laissé pratiquement au processus de négociation et fixation des objectifs. Une troisième erreur assez courante lors du processus de contrôle budgétaire est « le mélange des genres ».

Les budgets sont intégrés au reporting, aux tableaux du bord, aux prévisions, et font l'objet d'un suivi régulier des écarts.

2.2. Les outils du contrôle de gestion à mettre en place

Le contrôle de gestion se matérialise par des outils, orchestrés par les contrôleurs de gestion et les managers. À partir d'une représentation économique et organisationnelle de l'organisation fondée sur des concepts précis, des outils sont élaborés pour mesurer et aider à gérer l'entreprise. Les outils utilisés par le CDG sont en deux (02) grande catégories: les outils prévisionnels et les outils de suivi de réalisation.

2.2.1. Les outils prévisionnels

Ils étudient le futur en matière d'opportunités de l'environnement et de son savoir-faire. Ses objectifs visent à orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise et la détermination des hypothèses économiques. Pour se faire, nous distinguons dans le cadre de notre étude trois grandes catégories d'instruments prévisionnels : la planification stratégique, la planification opérationnelle et le budget.

2.2.1.1. La planification stratégique

Dans un contexte instable et incertain, la pertinence de planification est éphémère, sous l'effet conjugué des possibilités nouvelles offertes par les NTI (nouvelles technologies de l'information), aux potentiels besoins plus marqués de pilotage de la performance. L'anticipation est devenue essentielle, tout comme la flexibilité et la souplesse et les outils du

contrôle n'ont pas échappé à ces besoins accrus. Il faut donc à la fois donner des guides aux dirigeants pour la réactivité, de l'anticipation et de la transversalité pour agir dans le futur et assurer la pérennité de leur entreprise et rester apte au changement lorsqu'il est nécessaire. Pour LÖNING & al. (2003 : 97), « dans ce contexte, l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique, qui sera ensuite chiffré et décliné dans le plan opérationnel ».

La stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs d'une entreprise, en l'adoption de moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs (FABRE & al. 2011 : 25). Le terme de « moyens d'action » et d'« allocation de ressources » introduisent donc les notions de coûts, de budgets et lient donc la stratégie et le contrôle de gestion. Pour ALAZARD & al. (2007 : 340), « sur le plan stratégique intègre les notions de 'souhaitable' et de 'possible' dans un ensemble cohérent et réaliste ». Sa définition sur la planification stratégique, s'appuie sur une étude des forces et des faiblesses de l'entreprise qui doit déboucher sur un diagnostic tant externe qu'interne. Selon BESCOS & al. (1997 : 102), les étapes de la planification stratégique sont les suivantes :

- le repérage des menaces et opportunités de l'environnement ;
- l'analyse des forces et faiblesses de l'entreprise par rapport à la concurrence ;
- la formulation d'objectifs clairs et précis à partir de la confrontation entre les menaces et opportunités et les forces et faiblesses ;
- la détermination de l'écart entre les résultats souhaités et les résultats possibles ;
- la mise en évidence d'actions destinées à réduire ce gap.

Il retrace les différentes étapes souhaitées du devenir de l'entreprise. Son horizon se réduit considérablement avec l'impact de la mondialisation : de 5 à 10 ans dans les années 1980, il est, aujourd'hui, très souvent ramené à un horizon de 3 à 5 ans (ALAZARD, 2010 : 232).

Ce plan est élaboré par la direction générale avec confrontation des responsables de chaque grande fonction de l'entreprise. Comme tout programme d'action, il doit être porté à la connaissance des responsables des unités décentralisées puisqu'il doit servir de cadre à leur action et leur permettre des propositions de mise en œuvre qui seront intégrées dans le plan opérationnel. Notons aussi qu'il y a des tendances récentes à qualifier la planification stratégique de management ou de réflexion stratégique.

En effet, le CDG a naturellement un rôle à jouer en matière de stratégie. Il participe à l'analyse et à la mise en œuvre de la stratégie, ainsi que dans les études qui nourrissent sa réflexion. Il cherche à relier le processus budgétaire aux choix stratégiques, et aussi à trouver le bon équilibre entre, les tableaux des chiffres et la représentation des éléments opérationnels.

2.2.1.2. La planification opérationnelle

La planification opérationnelle est la définition opérationnelle de la stratégie. Il vise un horizon (de 2 à 3 ans) en comprenant : plan d'investissement ; plan de financement et des opérations de comptes de résultats prévisionnels. Il s'agit d'assurer la cohérence des actions réellement mises en œuvre avec les objectifs à long terme de l'entreprise. Or, la nécessité d'avoir plusieurs horizons de planification induit l'existence de plusieurs boucles d'apprentissage, chacune associée à un horizon donné. Ainsi, l'apprentissage sur les enjeux à un an se fait au sein de la procédure budgétaire, et celui sur les enjeux à trois ans dans la procédure de planification opérationnelle (GIRAUD, 2005 : 214).

Les étapes de « planification », au sens de fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, enfin, élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant (LÖNING, 2008 : 3). Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.

Plus l'horizon est éloigné, plus les marges de manœuvre sont importantes, mais moins on dispose d'informations adaptées pour faire des prévisions fiables et donc prendre des décisions pertinentes. Bien évidemment, les horizons de planification dépendent du secteur d'activité et de l'échéance la plus lointaine des décisions prises.

2.2.1.3. Le budget

Le budget correspond aux engagements des responsables opérationnels pour atteindre leurs objectifs. Il constitue un instrument de gestion prévisionnelle et de pilotage à court terme.

Le budget est la traduction chiffrée des plans d'action à court terme (AUGE & al. 2011 : 53). Le budget, comme le souligne BOUQUIN (2010 : 432), est « l'expression comptable et

financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels ». Les budgets sont parmi les outils les plus utilisés pour planifier et maîtriser la gestion d'une entreprise. Il joue un rôle de coordination et de communication. C'est un outil de gestion prévisionnelle parce qu'il permet de réparer d'avance, les difficultés et de choisir les programmes d'activités. Il est également un outil de délégation et de motivation.

- **Budget de ventes**

Pour AUGÉ & al. (2011 : 51), la phase déterminante du processus budgétaire, le budget des ventes induit les autres budgets déterminants. De ce fait, il constitue le budget directeur. Ce budget permet de déterminer le chiffre d'affaires qui dépend du prix, de la concurrence, du carnet de commande, de l'étude de marché, des ventes passées....

C'est le point de départ du processus prévisionnel : il s'agit de prévoir mensuellement les quantités et les prix de vente. Les prévisions s'appuient sur plusieurs techniques :

- analyse des ventes passées ;
- étude des parts de marché de l'entreprise, la concurrence, estimation des tendances globales ;
- étude de comportement des consommateurs ;
- étude économiques sectoriel ou macro-économiques.

- **Le budget d'investissement**

L'investissement se définit comme étant l'affectation des ressources à un projet dans l'espoir d'en retirer des profits futurs. Les choix d'investissements faits aujourd'hui seront ressentis dans le futur et conditionnent l'évolution à long terme de l'entreprise. Ce budget permet à l'entreprise de vérifier si elle est en mesure d'atteindre les objectifs de production, conséquences des objectifs de visé. Ce budget est lié aux objectifs stratégiques à moyen et long terme de l'organisation (AUGÉ & al. 2011 : 51).

Le contrôleur de gestion doit suivre quelques procédures qui lui permettent de sélectionner, d'autoriser et de contrôler les investissements, tel que :

- choisir entre les projets alternatifs en se servant des outils d'aide à la décision ;

- s'assurer que les projets d'investissements proposés par les responsables opérationnels sont cohérents avec le développement à long terme et la stratégie de l'entreprise : c'est l'objet du plan de financement ;
- suivre la mise en œuvre des investissements en vue de respecter les prévisions de dépenses telles qu'elles sont déterminées dans le budget des investissements.

Les dépenses correspondantes sont financées par les ressources propres de la commune, les dotations et subventions et le cas échéant par l'emprunt.

Pour être un mode de pilotage pertinent, la gestion budgétaire ne doit pas se contenter d'élaborer des prévisions chiffrées et les procédures budgétaires. C'est pourquoi il faut lui adjoindre un suivi de réalisation.

2.2.2. Les outils de suivi de réalisation

Ils permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives. Pour nous, pour mesurer et analyser les performances à posteriori, plusieurs instruments peuvent être utilisés. Le budget est intégré au contrôle, au reporting, aux tableaux de bord, aux prévisions, et font l'objet d'un suivi régulier des écarts.

2.2.2.1. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire représente l'outil incontournable pour le contrôle de gestion. Plusieurs auteurs (ALAZARD, 2004 : 288 ; SELMER, 2003 : 7 ; MYKITA & al. 2002 : 18), définissent le contrôle budgétaire comme l'outil du « contrôle par les résultats » ; la comparaison permanente entre des résultats réels et des prévisions chiffrées afin de rechercher les causes d'écarts et de prendre les mesures correctives. Pour ALAZARD & al. (2010 : 361), le principe de fonctionnement du contrôle budgétaire est une confrontation périodique entre des données préétablies (ici les budgets) et les réalisations pour mettre en évidence des écarts qui doivent appeler des actions correctives. Il s'appuie sur une logique de pilotage à court terme qui englobe tous les aspects de l'activité de l'organisation dans un ensemble cohérent de prévisions chiffrées majoritairement financières. Il s'agit d'un outil étroitement lié à la comptabilité analytique qui opère une comparaison des objectifs et des réalisations afin de rechercher les causes d'écarts et de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. Il va permettre de calculer :

- les écarts sur prix qui intéressent les relations de l'entreprise avec son environnement ;
- les écarts sur quantités qui mettent en cause les notions de rendement et de productivité ;
- les écarts provenant des variations dans le taux d'emploi des moyens et dont les causes peuvent être soit d'ordre interne, soit d'ordre externe (LAUZEL & al. 1994 : 250) ;
- les écarts de marge sur coûts préétablis (ALAZARD & al. 2010 : 361).

Il demeure important de décomposer les écarts globaux sur les postes du compte de résultat à fort enjeux, afin de remonter à l'origine de l'écart et d'être plus pertinent dans le choix de l'action correctrice. Le principe budgétaire suppose que, dans un environnement instable et peu prévisible, cet aspect du problème ne peut être négligé, c'est pourquoi les actions correctives peuvent agir sur les éléments prévisionnels et conduire à des ré-prévisions. Les difficultés avec le contrôle budgétaire est donc la nature même de l'information recueillie, avant tout financière et comptable, ne permettant ni l'anticipation, ni la compréhension des phénomènes et des leviers d'action pour agir rapidement lorsque les résultats se dégradent. Néanmoins, l'outil peut aussi se décliner dans une version qui encourage la communication et la mise en commun des informations permettant d'élaborer des stratégies innovantes et réactives.

Le rôle du CDG dans le contrôle budgétaire est donc de constater, analyser et expliquer les écarts en rapprochant périodiquement les réalisations aux prévisions. Il doit aussi savoir mettre en exergue les chiffres et leurs évolutions, et faire le lien avec les business unit.

2.2.2.2. Budget base zéro (BBZ)

Le budget base zéro est tout d'abord une méthode logique d'analyse budgétaire. Il doit permettre de parvenir à une meilleure maîtrise des dépenses. Pour SELMER & al. (2014 : 114) le budget base zéro consiste à trouver la raison d'être de chaque coût, et de ne pas se contenter de le reconduire. Il permet de présenter des budgets sous forme des dépenses nécessaires à l'accomplissement des missions définies, et autorise les responsables à effectuer des choix sur ces budgets.

2.2.2.3. Le tableau de bord et indicateur de la performance

Les décideurs ou les managers cherchent à piloter leurs unités, leurs équipes, leurs tâches sur un ensemble de variables et les tableaux de bord sont de plus en plus utilisés pour aider, en temps réel, au pilotage de toutes les dimensions de la performance.

Pour BOISSELIER & al. (2013 : 625), un tableau de bord est un document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action. Ces indicateurs sont non seulement quantitatifs, mais peuvent également être physiques ou qualitatifs. Le tableau de bord permet de réagir rapidement face à des modifications brusques ou importantes de l'environnement.

Pour ALAZARD & al. (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. Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles. Mais il doit surtout être à l'initiative de l'action. De manière idéale, un tableau de bord devrait aider à :

- une prise de décision en temps réel dans l'entreprise ;
- donner des informations adaptées à chaque décideur ;
- pilotage d'objectifs diversifiés.

Pour le contrôle de gestion, le tableau de bord est censé être, un outil de pilotage de la performance dont l'action influe sur le comportement des individus. Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire. Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues. Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises. Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun. Il peut être un levier pour une coordination et une coopération des acteurs dans un consensus actif.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus. En matière de gestion, un indicateur est une donnée permettant de rendre objectif une situation, de rendre ses caractéristiques lisibles et

interprétables. Selon ALAZARD & al. (2010 : 559), « *un indicateur est une information ou un regroupement d'informations, précis, utile, pertinent pour le gestionnaire, contribuant à l'appréciation d'une situation, exprimé sous des formes et des unités diverses* ». Les entreprises peuvent mettre en place progressivement les différents niveaux de pilotage et articuler les variables pour aboutir à un tableau de bord global reliant les quatre domaines, car la performance globale résulte de l'interdépendance de tous ces indicateurs. Ils constituent un ensemble d'informations, regroupées dans un tableau de bord, en fonction des besoins et des objectifs des décideurs. Cet ensemble d'indicateurs doit être simple, clair, facilement évaluable, issu d'une réflexion collective et efficace, correspondant aux moyens d'action de l'acteur.

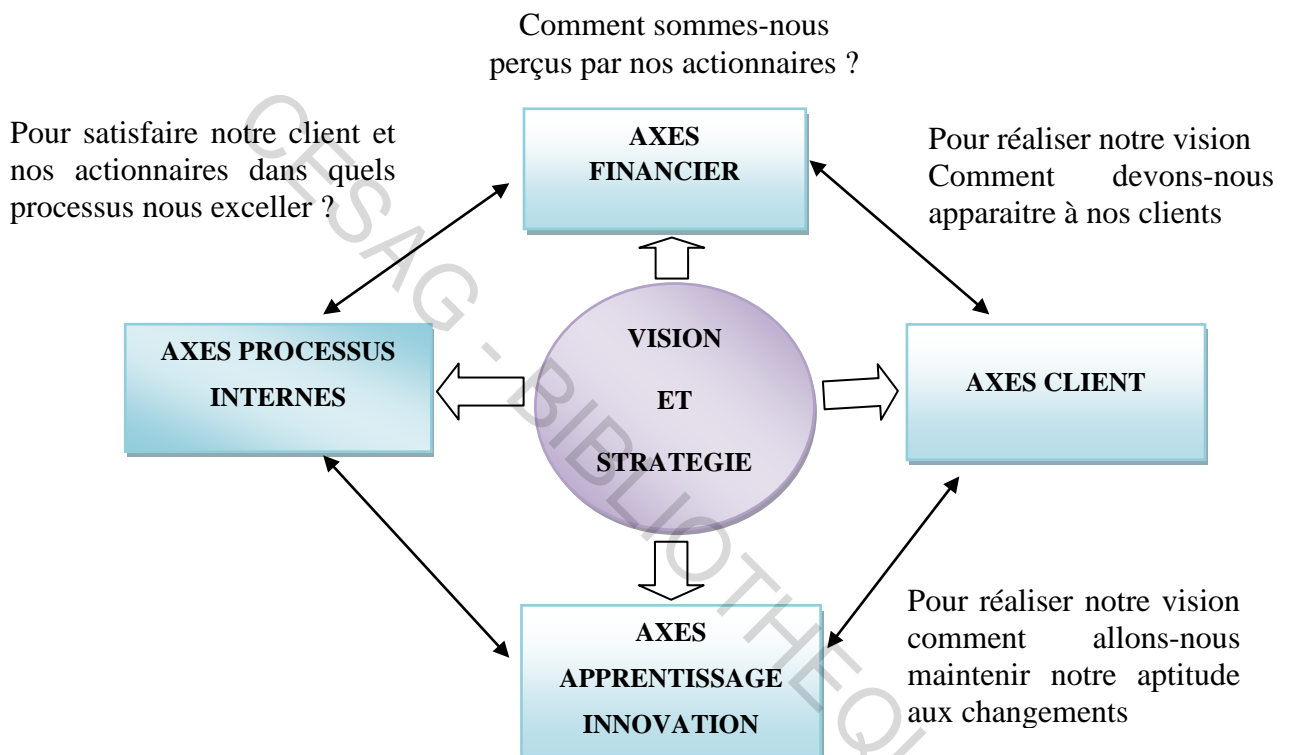
Les indicateurs permettent d'orienter les décisions des gestionnaires dans le but d'améliorer la performance et de nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux hiérarchiques. Ils peuvent être classés selon les catégories suivantes :

- les indicateurs d'environnement, donnent l'information sur le contexte dans lequel opèrent les entreprises ;
- les indicateurs moyens, traduisent le niveau d'utilisation des ressources. Ils ont une utilité essentiellement opérationnelle ;
- les indicateurs d'activité (par exemple le chiffre d'affaires, la marge commerciale et la production de l'exercice) et des indicateurs de marge (par exemple les résultats d'exploitation, financier et exceptionnel, l'excédent brut d'exploitation.....) (GIRAUD & al. 2004 :76), qui sont destinés à mesurer le résultat direct du processus productif ;
- les indicateurs de performance, les facteurs qui agissent sur la performance recherchée. ils peuvent apprécier selon l'impact, l'effet et la qualité ;
- les indicateurs d'efficacité (productivité) ; critère de performance qui traduit la capacité d'être efficace au regard des moyens engagés : le taux de productivité horaire (DORIATH, 2008 : 148) ;
- les indicateurs d'efficacité critère de performance qui traduit l'atteinte des objectifs. Par exemple : taux de retour client, de respect des délais, temps moyen d'intervention...

Chaque catégorie d'indicateurs regroupe plusieurs indicateurs donnant chacun une information spécifique. Ces indicateurs doivent être lisibles, compréhensibles, clairs, immédiatement interprétables et facilement contrôlables. Le tableau de bord dans sa conception, doit intégrer des indicateurs financiers et non financiers pour mesurer la performance d'une organisation. Il fournit un langage commun au travers du suivi d'un nombre d'indicateurs limités et

parfaitement normés. Conformément préconisées par R. Kaplan et D. Norton, comme un modèle équilibré de mesure et de pilotage des performances, cette idée générale d'une performance équilibrée (d'où le nom de « balanced scorecard » est central dans le modèle. C'est le tableau de bord prospectif (TBP) ou balanced scorecard (BSC), construit selon une configuration bien définie, autour de quatre (04) axes ou perspectives : financier ou actionnaire ; client ; processus internes et apprentissage-innovation, dont l'objectif est d'offrir une vision équilibrée de la performance.

Figure 7 : Les quatre axes ou perspectives inspiré de R. Kaplan et D. Norton



Source : AUGÉ & al. (2011 :

Loin de se réduire à des simples tableaux chiffrés, les tableaux de bords, outil d'autonomie par excellence, favorisent l'exercice des responsabilités. Ils représentent de véritables supports de coordination et de communication au sein de l'entreprise. Au-delà de cet outil, il convient pour nous également de mentionner l'existence des autres outils de suivi, notamment la comptabilité de management, le reporting et le système d'information.

2.2.2.4. Reporting

La remontée des comptes (reporting) est un ensemble d'indicateurs de résultat, établis à posteriori, afin d'informer la hiérarchie des performances d'une unité (DORIATH & al. 2008 :

325). C'est l'activité qui consiste à rendre compte périodiquement de ses performances à l'égard de sa direction. Il a pour objectif d'informer la hiérarchie sur la marche de ses différentes unités. C'est donc un outil de contrôle dans un contexte de gestion décentralisée. Le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels. Il se distingue donc du tableau de bord par ses destinataires (document destiné à la hiérarchie) et par ses objectifs (outil de contrôle). Le reporting doit répondre aux besoins des actionnaires et des partenaires, ainsi qu'aux besoins des dirigeants et des décideurs (SELMER, 2014 :20). Il s'intègre dans le processus de consolidation des données. Le reporting doit présenter des analyses de business et pas des analyses de données : donner une vue globale du compte de résultat, pousser les analyses de marges par produit, client, pays, marques... afin de challenger les responsables opérationnels. La fiabilité du reporting passe par l'élimination des principales causes d'erreurs (SELMER, 2014 : 20) :

- la déficience de l'organisation ;
- l'indisponibilité de l'information ;
- une insuffisance de communication et de coordination ;
- des systèmes d'information non optimisés.

Il nécessite en outre de, pérenniser la qualité de l'information en adaptant les outils et logiciels à la taille, à l'évolution et aux besoins du groupe. Il s'agit d'un outil qui permet de vérifier que les objectifs délégués sont atteints, et pour évaluer la performance des responsables. C'est aussi un langage commun aux différents membres d'organisation, du groupe.

Le contrôle de gestion doit définir avec précision les attentes des destinataires, concevoir et mettre en œuvre le système de reporting, qui réalise l'interface entre les différents systèmes. Il doit également vérifier la disponibilité ou la difficulté de la mesure de cette information. Dans ce cas, le contrôle de gestion avait un rôle naturel : fournisseur privilégié d'information pour l'intégration à des managers.

2.2.2.5. Le système d'information de gestion

Une organisation crée de la valeur en traitant de l'information. Ainsi, l'information possède une valeur d'autant plus grande qu'elle contribue à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Un système d'Information (SI) représente l'ensemble des éléments participant à la gestion, au traitement, au transport et à la diffusion de l'information au sein de l'organisation. Le SI est

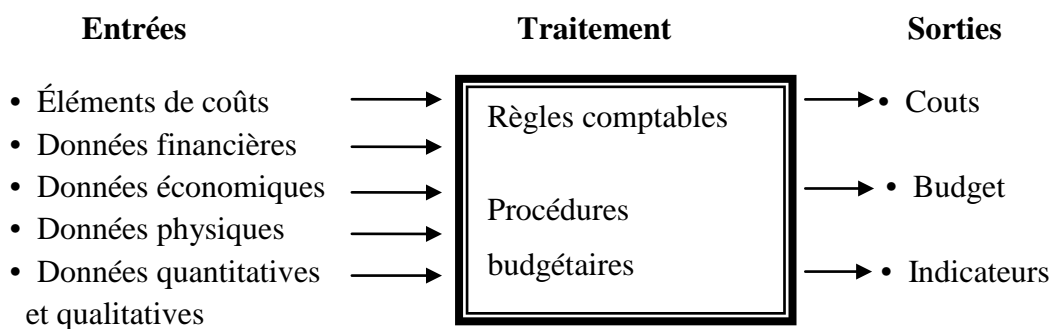
fondé sur l'exploitation d'un système informatique, et notamment des logiciels d'application. Pour ALAZARD & al. (2004 : 95), certaines organisations choisissent les logiciels pour un traitement des informations à temps réel, d'autres des réseaux télématiques pour accélérer les échanges et améliorer la qualité de service. Le système d'information passe par l'utilisation de l'ordinateur qui devient un outil de gestion (base informatisée ou système informatique).

Pour SORNET & al. (2012 : 1), le système d'information d'une organisation (entreprise ou administration) y assure la saisie, la conservation et la circulation des informations, de façon que chacun puisse disposer des données dont il a besoin pour remplir sa tâche. Il répond aux besoins courants, et il aide aux prises de décision et à la préparation de l'avenir (veille informationnelle). Le SI comprend le système informatique, les réseaux, mais aussi des moyens non informatiques (« manuels »). Il doit garantir la fiabilité et la sécurité des informations. Mais Pourquoi la qualité du système d'information est-elle un enjeu pour l'organisation ?

La performance d'un système d'information est un avantage stratégique. Celle-ci mesure sa capacité à prouver, à collecter, à traiter et à restituer rapidement les données de sorte à permettre de prendre les décisions dans les plus brefs délais. Selon BOUIN & al. (2004 : 54), « le contrôleur de gestion, au carrefour des informations internes et externes utiles pour le pilotage de l'entreprise, a un rôle majeur stratégique et opérationnel à jouer quant à la maîtrise des informations tant internes qu'externes ». Il est le garant de la fiabilité, de la cohérence et de l'utilité des données.

Par ailleurs, le contrôle de gestion définit les éléments qui doivent entrer dans le système pour traiter les données et ensuite être restitué aux concernés.

Figure 8 : Le système d'information « contrôle de gestion »



Source : ALAZARD & al. (2010 : 33).

Les services du contrôle de gestion ont souvent besoin de traiter les données brutes, de transformer, de calculer des informations avant de pouvoir les utiliser. Dans les méthodes, les procédures de contrôle de gestion et de les analyser pour en tirer des conclusions. Le système complet d'information de gestion regroupe tous les systèmes mis en œuvre par une instruction pour produire les informations qui guident la direction dans ses choix et ses actions. L'adéquation du système d'information aux besoins de l'organisation passe par l'évaluation de ses performances à partir d'un tableau de bord opérationnel. Il fournit également les indicateurs et les informations qui figurent dans les tableaux de bord et les ratios de gestion en vue d'évaluer et de piloter la performance.

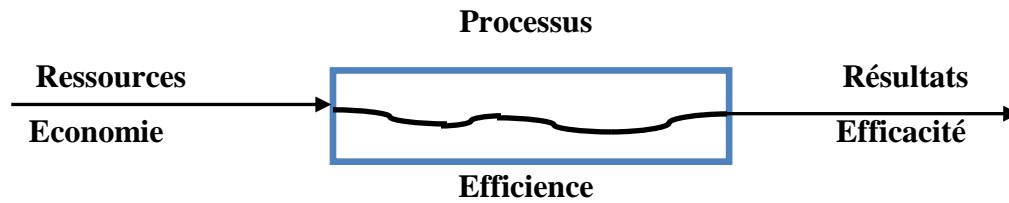
2.2.2.6. L'évaluation de la performance

La recherche de performance a toujours été une préoccupation fondamentale pour les gestionnaires des entreprises. Toutefois, force est de constater que les résultats ne sont pas toujours probants. En gestion, le terme de performance est défini comme l'association, de l'économie, l'efficacité et de l'efficience. L'évaluation de la performance organisationnelle se situe à différents stades : l'individu ou groupe, l'unité, l'activité ou processus, le centre de responsabilité ou le service l'organisation dans son ensemble. Pour A. Bourguignon (1995 :65), « est performant celui ou celle qui atteint ses objectifs ». La performance, c'est faire mieux que le « concurrent » sur le moyen et le long terme, dans l'idéal sur l'ensemble des paramètres définissant la performance, au minimum sur ceux des paramètres jugés être les plus significatifs de la satisfaction des clients.

L'entreprise doit recentrer en permanence ses objectifs et ses actions. Le contrôle de gestion est un baromètre permanent pour mesurer les actions et aider à leur recentrage pour atteindre les objectifs fixés.

La performance étant définie, il convient à présent de s'intéresser à sa mesure. Comment mesurer la performance d'une entreprise, d'une activité, d'un produit, d'une personne ? La logique financière offre une solution mais qui est depuis longtemps problématique. Le système de mesure disponible va influencer le comportement des acteurs et orienter le fonctionnement de l'entreprise. Il peut être représenté de la manière suivante :

Figure 9 : Le système de mesure de la performance



Source : BOUQUIN (2004 : 63).

Selon cet auteur, l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût ; l'efficience est le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources (rentabilité et productivité). Enfin, l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent.

Pour BOUQUIN (2001 : 198), la mesure de la performance de l'individu par exemple doit remplir deux modalités :

- elle ne peut résulter d'un indicateur unique, qui ne mesurerait par exemple que les résultats ;
- elle doit porter distinctement sur les quatre types de ressources utilisées dans le processus :
 - o les informations ;
 - o les ressources humaines ;
 - o les ressources techniques ;
 - o ressources financières.

Mais le plus difficile dans l'évaluation de la performance reste le choix des critères. C'est la raison pour laquelle l'évaluation des performances est sources de nombreux conflits dans les organisations, compte tenu des critères retenus : évaluation non reliée aux objectifs organisationnelles ; processus d'évaluation inefficace et critères d'évaluation inappropriés.

Il apparaît aussi, que l'évaluation de la performance peut être assimilée au « benchmarking ». Technique de gestion qui consiste à prendre comme objectif de performance celle d'un groupe d'entreprises ou d'entités comparables du point de vue de ce que l'on cherche à mesurer.

Pour favoriser l'appropriation du système de contrôle de gestion, on s'oriente vers les principaux outils de pilotage que l'on peut trouver au sein d'une organisation.

Les développements dans ce chapitre nous ont permis, de bien cerner le rôle et la place du contrôle de gestion dans la conception et la mise en œuvre de chaque outil. Ainsi nous avons montré également l'évaluation de la performance à travers de ses outils et système de mesure disponible.

2.3. Mise en place d'un système de contrôle de gestion

Fondamentalement, la démarche de contrôle de gestion est une dimension de l'activité de tout manager, dès lors qu'il dispose d'un certain volant d'autonomie et de manœuvre car, ayant la responsabilité du pilotage de son activité, il doit alors disposer des démarches et outils qui l'assistent dans cette tâche. Le contrôleur, comme tout service fonctionnel, a pour vocation de faciliter cette démarche, en aucun cas il n'en est propriétaire. On illustre souvent cette différence par une image nautique, le manager ayant le rôle du capitaine qui choisit le cap et prend les décisions adaptées, le contrôleur étant pour sa part le navigateur, celui qui tient la carte, fait le point de route, et suggère au capitaine les manœuvres qui s'imposent » (LORINO & al. 1997 : 45).

En effet, l'utilisation des outils de contrôle ne suffit pas pour atteindre les objectifs de l'organisation. L'aspect organisationnel est aussi prépondérant. Pour cela, la cohérence de la structure de gestion, la considération de l'aspect humain et l'adoption d'un système d'information approprié constituent les préalables à la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

2.3.1. Cohérence de système du contrôle de gestion

Pour être en mesure de mettre en œuvre un système de contrôle de gestion au sein d'une firme, il faut d'abord faire le point sur la firme elle-même et mettre en place un système approprié en définissant clairement les responsabilités de chaque membre.

Pour LONING & al. (2008 : 7), le contrôle de gestion a un rôle charnière à jouer pour mettre en cohérence le niveau stratégique, les grandes orientations de l'entreprise avec les opérations.

Une remise en cause de l'organisation existante doit se faire afin d'assurer l'efficacité du système de contrôle de gestion. Par ailleurs, la définition claire des responsabilités de chaque employé est aussi nécessaire. Elle favorise la traçabilité des éventuels écarts entre les prévisions et les réalisations. Cela permet également la rapidité des prises de décisions étant donné que l'origine des écarts est facilement retracée.

2.3.2. Organisation interne de la fonction

Pour ALAZARD & al. (2007 : 27), la gestion actuelle considère l'organisation de manière dynamique et beaucoup plus largement que la seule représentation de la division des tâches visualisée par l'organigramme. L'organisation du service contrôle de gestion correspond :

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

Il s'agit pour le management de l'organisation concernée de déterminer la structure à choisir de demander aussi au contrôle de gestion d'être un outil de communication et d'animation de la structure, d'amélioration des processus de fonctionnement, de régulation des comportements des acteurs. Cette structure va permettre à cette organisation d'atteindre ses objectifs (CHARPENTIER & al. 1998 : 31). Les formes d'organisations couramment adoptées sont :

- l'organisation par fonction qui permet aux entreprises de connaître l'ensemble de ses activités. Cette forme convient aux entreprises, dont la délégation est faible ;
- l'organisation par activité et par fonction qu'on retrouve dans les entreprises de taille importante. Cette forme d'organisation repose sur la délégation en objectif-moyens que permet le processus de contrôle de gestion (BOUQUIN, 2001 : 180) ;
- L'organisation mixte qui d'une certaine façon, combine les deux autres structures qui est plus centralisée et permet d'avoir des informations plus détaillées sur chaque activité (ROUACH & al. 1992 : 92).

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

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

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

2.3.3. Les conditions du bon fonctionnement du contrôle de gestion

Le fonctionnement du contrôle de gestion étant dans la pratique assez complexe et très étendu ; en générale, il suit une démarche cohérente combinant la planification, le contrôle et la mesure des résultats par rapport aux objectifs en vue de prendre les mesures correctives nécessaires.

Le but d'implication du contrôle de gestion dans une organisation doit accroître les performances de celle-ci. C'est pourquoi, les systèmes de contrôle de gestion doivent être étroitement alignés sur la stratégie et les objectifs de l'organisation (HORNGREN & al. 2003 : 195 ; SELMER, 2003 : 28). Selon BESCOS & al. (1997 : 449), pour réussir la mise en œuvre du contrôle de gestion, les facteurs suivants doivent être intégrés :

- l'organisation des centres de responsabilités : elle permet de préciser le niveau de décentralisation, de formaliser la délégation des responsables et de négocier les objectifs ;
- le management par le processus : il consiste à cartographier l'ensemble des activités de l'entreprise et de les regrouper par processus ;
- les caractéristiques du management : elles indiquent le mode d'évaluation des performances au niveau des individus et des centres de responsabilité. Pour BOUQUIN (2001 : 199), les indicateurs doivent être non seulement connus mais également être réalisés et applicables ;
- les systèmes d'information et de pilotage : ils permettent d'organiser, d'un côté la comptabilité de management et l'analyse et la diffusion de l'information, de l'autre côté, ils permettent de piloter les plans, les budgets, les tableaux de bord et le reporting.

2.3.4. Les moyens

On entend par moyens l'ensemble des ressources qui concourent à la réalisation des objectifs (DA SILVA, 1995 : 10)

Les moyens regroupent notamment :

- les ressources humaines ;
- les ressources techniques ;
- les ressources financières.

Pour que la démarche soit cohérente, il importe que ces moyens soient garantis sur un horizon pluriannuel (entre deux et quatre ans) afin de permettre aux services déconcentrés de disposer d'une meilleure visibilité sur l'avenir.

La réussite de la mise en œuvre du contrôle de gestion, dépendra de ces différentes conditions lorsqu'elles sont remplies.

Conclusion du chapitre 2

Après cette présentation, appuyée par une revue de la littérature que nous avons effectuée, nous ont servi de base face à la mise en place du système de contrôle de gestion au sein de CSMH à travers la description de notre méthodologie de recherche.

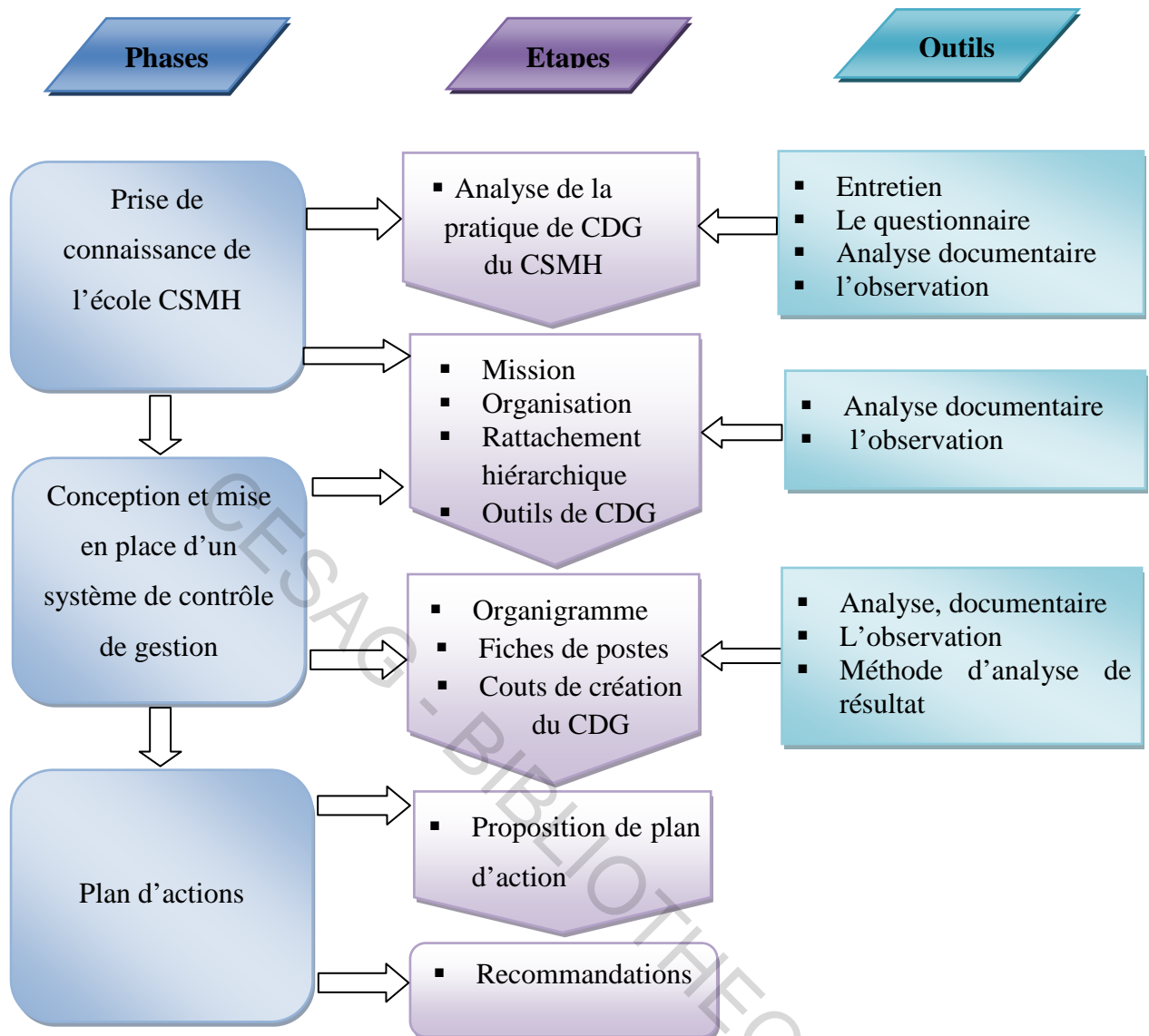
Chapitre 3 : METHODOLOGIE D'ETUDE

La revue de littérature qui a été effectuée, nous a permis de dresser le cadre théorique de notre étude. Dans les pages qui suivent, nous allons orienter notre démarche dans un premier temps sur la prise de connaissance du système de contrôle de gestion au CSMH, à l'aide des outils tels que la revue documentaire, l'observation et l'entretien. Les données collectées seront analysées pour ressortir les forces et les faiblesses du système de contrôle existant au CSMH. Il s'agit pour nous, d'élaborer et de présenter un modèle d'analyse et de définir les différentes variables avec les indicateurs. Enfin, nous formulerons des recommandations en vue de sa mise en œuvre.

3.1. Modèle d'analyse

Pour traiter et analyser les données recueillies au cours de notre recherche, nous avons élaboré le modèle d'analyse présenté à la figure 10.

Figure 10 : Modèle d'analyse



Source : nous-même

La méthodologie de la recherche de notre étude est constituée en trois (03) phases qui sont réparties en étapes. La première phase, consistera à la prise de connaissance de la structure organisationnelle de CSMH. Elle nous permettra de faire l'état de la pratique du contrôle de gestion et le diagnostic de l'existant. La deuxième (2^{ème}) phase, consistera à la conception de la structure du contrôle de gestion, résultat de notre réflexion. La troisième (3^{ème}) phase consistera dans la formulation d'un plan d'actions de mise en place du système suivi de la formulation des recommandations.

3.2. Description des outils de collecte et d'étude des données

Pour avoir le maximum d'information, nous avons réalisé la collecte des données auprès de personnes ressources à l'aide des instruments choisis. La collecte et études de données est essentielle à la réalisation de nos travaux. Elles se doivent être organisées et méthodiques afin d'obtenir des résultats précis. Nous avons également consulté la documentation interne. Cette démarche nous a permis de cerner les pratiques en matière de contrôle de gestion, qui constitue pour nous une base pour la conception de la structure chargée du contrôle de gestion. Nous avons retenu quatre méthodes de collecte et d'étude de données pour la réalisation de nos travaux. Il s'agit de l'entretien, les questionnaires, l'analyse documentaire et l'observation. Ces outils ont été conçus pour chaque catégorie d'enquêtés selon la technique de collecte utilisée et sur la base des rapports et documents consultés.

3.2.1. L'entretien

L'entretien revêt des processus fondamentaux de communication et d'interaction humaine. Pour BERTIN (2007 : 281), les entretiens représentent une source d'information stratégique et doivent être préparés avec soin pour pouvoir en ressortir le maximum de données pertinentes. Il nous a permis de recueillir des données d'ordre qualitatif sur le CSMH, de mieux comprendre son organisation, ses missions, ses activités et son mode de contrôle. Selon HENRY & al. (2001 : 89), un entretien réussi doit suivre un plan ordonné, se dérouler dans un climat d'écoute et amener des éléments de réponse concrète aux questions suivantes : Qui fait Quoi ? Comment ? Dans quels délais ? Avec quels outils et supports ?

L'entretien prend la forme d'un dialogue directe, plus ou moins dirigé par l'intervieweur, portant sur l'objet de l'étude. C'est ainsi que nous avons rencontré le chef de DFC, le CDG, le chef du département de ventes et prestations (voir annexe 2, Page 99). Ces personnes sont au cœur du management de l'entreprise, de sa planification et de son contrôle. Un guide d'entretien, prenant en compte les aspects organisationnels, les questions relatives à la planification, la programmation, le contrôle budgétaire, et le contrôle de gestion nous a servi de support.

Tableau 3 : Les responsables interrogés

N°	Fonction	Objet de l'entretien	Méthodologie de l'entretien
1	Chef du Département Financier et Comptable	Acquérir des informations relativement à : - la structure organisationnelle ; - la planification ; - la pratique du contrôle de gestion du CSMH - les outils prévisionnels et de suivi des réalisations ; - le système d'évaluation de la performance.	Directe
2	Chef du Département de ventes et prestations		
3	Responsable de service du Contrôle de Gestion		

Source: nous-mêmes

3.2.2. Le questionnaire

Un questionnaire bien conçu permet de recueillir des données de manière efficace et en minimisant le risque d'erreur. Il facilite le codage et la saisie des données et permet de réduire les frais et les délais de collecte et d'étude des données. L'introduction de questionnaire est très importante, car elle présente l'information pertinente de l'enquête.

C'est un outil d'observation qui permet de formuler et quantifier des questions claires pour les répondants. Au CSMH, ce questionnaire est conçu de telle sorte que toutes les questions soient formulées de façon à ce que la réponse « oui » indique une situation favorable et la réponse « non » une situation défavorable. La mise en œuvre du questionnaire de prise de connaissance est destinée aux utilisateurs et aux fournisseurs d'information du système de contrôle de gestion identifiés par l'analyse des procédures et l'observation des documents.

3.2.3. Analyse documentaire

Nous prendrons en compte plusieurs ouvrages qui traitent de notre thème pour asseoir le cadre théorique de notre étude. Opération capital, qui permet de repérer, sélectionner les concepts, thèmes ou données caractéristiques du contenu d'un document ; les extraire et les exprimer sous forme de mots-clés. Elle est utilisée comme, technique de recherche et d'analyse de documents qui sont déjà disponibles et qui fournissent d'emblée des informations immédiatement exploitables concernant la thématique de la recherche, soit parce que ce sont des analyses déjà effectuées : thèses, articles, ouvrages et autres textes ou conférences de

chercheurs qui ont déjà travaillé sur la question, en particulier ceux qui « font autorité » dans leur domaine de spécialité. Ces informations constitueront la base de notre documentation.

3.2.4. L'observation

L'observation a été utilisée pour procéder à la vérification des informations recueillies par questionnaire à partir des faits et phénomènes observables directement. A travers de l'observation nous avons pu assister le personnel administratif, plus particulièrement ceux de la Direction Technique et de la Direction financière et comptable dans l'exercice de leurs fonctions. Elle permet également d'optimiser et de mieux circonscrire l'objet d'étude. L'observation sera alors une phase exploratoire de la recherche visant à se familiariser avec une situation ou un phénomène afin de faire surgir une hypothèse. Le fait, est découvrir tous les facteurs qui le composent ou qui l'influence. Elle nous permettra de comprendre le contexte dans lequel nous avons l'idée de mettre en place le système de CDG au CSMH. Ainsi que les comportements des différents auteurs eux-mêmes en relation à la démarche proposée.

En somme, une bonne observation de la situation vous permettra d'être davantage à l'écoute des besoins de notre recherche.

3.3. Méthode d'analyse des résultats

Cette étape permet à partir de la synthèse des informations recueillies, de synthétiser les données de manière à dégager un constat. Les manques, les besoins et les attentes de la structure de contrôle de gestion au CSMH. L'utilisation de ce modèle d'analyse permet de structurer cette démarche et d'arriver à des résultats concrets. Ainsi, on se sert de modèle pour expliquer les forces et les causes possibles de faiblesses de la pratique du contrôle de gestion au CSMH. Le défi de ce modèle consiste à déterminer ce qui est admissible en tant qu'exigence du CDG et à définir des limites acceptables.

Conclusion du chapitre

Cette méthode nous a servi de support pour effectuer la connaissance de l'entreprise, en faisant la preuve de notre compétence en la matière pendant la période de la recherche considérée. Enfin, nous avons présenté le résultat de notre conception et mise en place, ainsi les recommandations pour une mise en œuvre de son aboutissement.

Conclusion de la première partie

Cette première partie, fondée sur une revue de la littérature et la méthodologie de recherche, nous a permis d'aborder les aspects théoriques du contrôle de gestion. Ainsi, nous avons passé en revue quelques définitions du concept de contrôle de gestion, évalué les objectifs qui lui sont attribués et présenté son fondement théorique. Nous avons également ressorti ses principaux outils. Cela nous a permis d'affirmer que le contrôle de gestion se trouve au cœur du pilotage de la performance dans une organisation.

Cette analyse nous avons permis de poser un socle nécessaire au traitement de la problématique que nous avons posée, notamment la conception d'un système de contrôle de gestion au CSMH.

La méthodologie que nous avons élaborée va nous permettre d'aboutir à la solution. Cette démarche est l'objet de la seconde partie de nos travaux. Elle va consister en une présentation générale du CSMH, un état des lieux en matière de contrôle de gestion suivie d'une analyse des forces et des faiblesses nous ont servi de base face à la conception et la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein du CSMH suivi des recommandations.

PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

Depuis quelques années, des mutations importantes furent témoins d'une profonde remise en question du contrôle de gestion aboutissant à l'émergence de nouveaux modèles et à l'apparition de nombreuses innovations.

Dans cette partie, notre étude portera sur trois (03) chapitres.

Premièrement, nous allons au chapitre 4, présenter le CSMH, en faisant allusion, à son historique, à sa mission, au projet éducatif et à son organisation ; ensuite, au chapitre 5, faire une description et analyse de la pratique en matière de contrôle de gestion ou nous allons constater les forces et les faiblesses ; enfin au chapitre 6, proposer un modèle relatif à la conception et mise en place d'un système de contrôle de gestion du CSMH, suivi des recommandations pour aboutir à l'efficacité du système.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : PRESENTATION DU COURS SAINTE MARIE DE HANN (CSMH)

Le Cours Sainte Marie de Hann (CSMH) est un établissement scolaire intégré dans les structures de l'Enseignement Privé Catholique du Diocèse de Dakar. Il est propriété de l'Archevêché de Dakar. Actuellement dirigé par les laïcs, il est respectueux de l'identité de tous ceux qui lui font confiance, en dehors de toute distinction. Le CSMH est une « ECOLE MIXTE » (pour les filles et garçons), d'enseignement général long. Agréé par le Ministre de l'Education Nationale Sénégalaise, il se trouve soumis aux lois et décrets qui régissent l'Enseignement du Sénégal. Il est considéré comme une « Ecole pilote », et se place dans la perspective des « ECOLES D'EXCELLENCES ». Le CSMH, est un établissement membre du « système des Ecoles Associées à l'UNESCO ». Il a reçu le « Grand Prix UNESCO pour l'Education à la Paix » en 1991.

4.1. Historique

Ce que l'on appelait jadis le "Collège de Hann" a été conçu et créé par Monseigneur Marcel LEFEBVRE, en 1948/49. Celui-ci, Vicaire Apostolique pour toute l'Afrique Occidentale Française (AOF), fut le premier Archevêque de Dakar. Dès son début, l'option donnée était ambitieuse : celle d'accueillir des élèves venant de toute l'AOF, dans une grande école à caractère privé catholique. Il est noté cette vocation Ouest Africaine voulue pour l'établissement, ainsi que son ouverture aux enfants de toutes confessions religieuses. Le Diocèse de Dakar, à qui appartient cette école, confia la gérance à la « société Marie » (congrégation française des pères Maristes). Celle-ci conduisit les premiers pas du CSMH de 1949 à 1971. Après les pères maristes, il a été dirigé par Monsieur Victor Emmanuel Cabrita, sixième directeur et premier laïc, décédé en 2007. Depuis 2005, il est sous la direction de Mme Marie Hélène Cuénot.

De nos jours, le Cours Sainte Marie de Hann (CSMH), l'Ecole de l'Education Nationale Sénégalaise est aussi assimilée aux lycées hors territoire de la république française, édifié sur une superficie totale de 8 hectares. Situé dans la commune d'arrondissement de Hann Bel-Air, cet établissement occupe une place très importante dans l'Afrique de l'ouest.

Etant une école mixte, il a pour vocation l'enseignement général de long cycle à trois sections: le préscolaire, l'école élémentaire, le collège ainsi que le lycée. L'établissement offre deux (02) programmes à savoir: le programme français et le programme sénégalais. Il accueille

chaque jour plus de 4.500 élèves d'environ 65 nationalités d'une grande diversité sociale, culturelle et religieuse.

Le CSMH dispose 250 enseignants et 310 personnels administratifs permanant et techniques qui assurent son fonctionnement à l'image d'une grande entreprise au Sénégal.

A partir de 2008 le CSMH, ouvre ses portes au cours supérieur avec la création d'Institut Mariste d'Enseignement Supérieur (IMES), pour former des cadres en Licence, Masters et Doctorats dans les filières : Gestion des Organisations, Communication Journalisme et Relations Internationales.

4.2. Missions

Le Cours Sainte Marie de Hann a pour missions fondamentales d'INSTRUIRE ; de FORMER et d'EDUQUER tous les enfants qui lui sont confiés, sans discrimination et conformément aux textes du catholicisme au contact des valeurs culturelles. Pour l'atteinte de ces objectifs, il s'efforce à :

- privilégier un enseignement équilibré qui s'adresse à « l'intelligence » cognitive ;
- contribuer à « plus de justice », d'accorder aux jeunes les mêmes chances ;
- favoriser l'expression de la générosité des jeunes, le sens de la communauté et du partage pour un monde plus équitable ;
- sensibiliser et préparer ces jeunes à affronter les aléas de l'évolution de la société et à surmonter les difficultés de la vie ;
- mettre en application une « pédagogie active » en favorisant l'apparition d'un esprit de paix, de dialogue, de compréhension et d'enrichissement mutuels ;
- d'enraciner les élèves dans leur propre patrimoine culturel et leur identité, les rendant ainsi plus confiants et plus créatifs pour « réussir leur vie » ;
- d'apporter une proposition de Foi, ou de susciter le « souci de Dieu » auprès de tous les élèves sur le respect des religions ;
- d'être également un « lieu privilégié », pour les employés de l'Etablissement et les éducateurs eux-mêmes, qui favorise une recherche personnelle ou communautaire, des échanges interpersonnels ou une mise en valeur individuelle.

4.3. Projet éducatif

Se référant aux textes du catholicisme, la communauté éducative souhaite instruire, former et éduquer tous les enfants qui lui sont confiés, sans discrimination aucune et le plus complètement possible. Pour cela le CSMH s'efforce à :

- une ouverture à la mixité sociale, culturelle et religieuse ;
- privilégier un enseignement équilibré qui s'adresse à « l'intelligence » cognitive, éthique, manuelle, physique, affective et spirituelle ;
- reformuler ce qui signifie « être mariste en éducation ». Il parle alors de « travailler à la manière de Marie », « d'être citoyen du monde en marche vers la promesse de l'universalité », de « tout accueillir sauf ce qui empêche de grandir » ;
- débiter sur la volonté d'« instruire, former et éduquer tous les enfants sans discrimination aucune et le plus complètement possible » ;
- être un lieu privilégié de confiance, de relation, de recherche personnelle, professionnelle et spirituelle où les employés et éducateurs trouvent leur épanouissement pour le rayonnement de la communauté toute entière.

4.4. Orientations et objectifs

Ses orientations ont été élaborées par toute la communauté éducative, adoptées par le Comité Directeur du 7 juin 2012 et proclamées ce même jour lors de la cérémonie d'ouverture des « journées folles ». Il vise à :

- promouvoir une démarche apprenante, par une formation intégrale de tous les acteurs de l'école, tout au long de la vie : chercher, donner, recevoir, partager les savoirs et les compétences ;
- édifier et former une citoyenneté active, en mettant l'accent sur la rigueur, l'éthique et la coresponsabilité ;
- s'adapter aux politiques de formation et aux mutations socio-économiques du 21^{ème} siècle, par la promotion partagée d'une bonne gouvernance scolaire ;
- s'ouvrir davantage aux valeurs de sociabilité, de dialogue, de citoyenneté responsable, pour améliorer notre vivre ensemble, notre cadre de vie et notre spiritualité.
- proposer à tous les élèves le meilleur parcours de réussite possible ;
- faire de l'établissement un lieu d'ouvertures multiples et diversifiées: ouvertures culturelles, sociales et religieuses.

En agissant dans le développement culturel du Sénégal, le collège s'oriente vers de nouvelles missions :

- la diversification de l'offre de formation et de la diversification des implantations ;
- l'offre d'un programme culturel à la population locale ;
- et l'investissement dans des actions sociales.

Enfin, le CSMH, est un lieu d'épanouissement et d'accomplissement pour tous ceux qui peuvent et qui veulent en tirer un « supplément d'âme ». Ses objectifs, motivent la mise en place, dans l'ensemble du Cours Sainte Marie de Hann, « d'un environnement particulièrement harmonieux », porteur de valeurs artistiques et culturelles de toutes les civilisations. L'Ecole prend ainsi son sens et sa pleine dimension d'être un « FOYER DE CULTURES » ouvert à l'universel. C'est le lieu où les esprits se nourrissent et où peuvent s'ouvrir les cœurs.

4.5. Cadre religieux

Le Cours Sainte Marie de Hann est un Etablissement Catholique du Diocèse de Dakar, ouvert et respectueux des autres confessions religieuses. Il a pris pour référence fondamentale l'exemplarité et les valeurs portées par la Vierge Marie, vénérée par la plupart des croyants : comme celle-ci agissant avec « simplicité » et « sincérité » ; rayonnant sa bienveillance et sa délicatesse, avec une conviction souriante et attentive à tous.

L'éveil à la spiritualité concerne tous les élèves et tous les professeurs de la communauté éducative de l'établissement, quelle que soit leur référence religieuse ou philosophique personnelle. Il se fonde ainsi sur le respect de la foi religieuse individuelle mais aussi sur l'information réciproque et « l'échange » ; dans une estime véritable et mutuelle.

La formation de la foi catholique est proposée pour ceux qui sont concernés par cette religion : notamment par une catéchèse porteuse du message évangélique et adaptée aux différents âges. La prière et le témoignage vivant font ressortir les valeurs vécues de la foi, ainsi qu'une recherche toujours plus exigeante sur des « engagements » dans la société.

Cette foi chrétienne positive se réfère fondamentalement au « Dieu Amour », transformant par là toute approche éthique et religieuse. Elle est assumée, de l'intérieur, par le vécu quotidien.

4.6. Structure organisationnelle

Les diverses composantes de la « communauté éducative du Cours Sainte Marie de Hann » œuvrent toutes dans le même sens et recherchent les mêmes objectifs : la réussite scolaire de chacun et de tous, une formation de plein épanouissement, et aussi l'éducation à la compréhension de l'autre, selon un idéal de justice, de réconciliation et de paix. Une telle ambition demande des « structures permanentes, le dialogue et de concertation » qui donne lieu à une Direction Générale, et des différentes structures regroupées en organes. L'organigramme du CSMH est reparti en deux (02) secteurs : secteur administratif, technique et de santé et le secteur pédagogique (voir annexe 1, page 98).

4.6.1. Le Comité Directeur

Le comité a pour mission d'assurer le contrôle permanent de l'activité du CSMH dans l'intervalle des réunions de la direction générale, laquelle peut lui déléguer une partie de ses attributions. Il est présidé par le Directeur de conseil.

4.6.2. La Direction Générale

Elle est dirigée par une Directrice générale. Il s'agit là de l'Instance Suprême de Concertation au sein de l'école nommé par le Cardinal en charge de l'archidiocèse de Dakar, pour une durée non déterminée. Elle établit les grandes orientations et définit la politique générale de l'Etablissement, en tenant compte des divers aspects et des différentes opinions exprimées au sein de la communauté éducative. La Directrice du CSMH est tenue de faire un rapport de gestion à l'archidiocèse de Dakar. Elle s'assure du bon fonctionnement des activités pédagogiques, techniques et administratives du CSMH. Les différents secteurs et services sont rattachés à la Direction Générale, notamment la Veille Pastorale, le Contrôle de Gestion, le Secteur Gestion, le Secteur Enseignement et le Secteur formation professionnelle et universitaire.

4.6.3. La Veille pastorale

La veille pastorale est composée d'un responsable pastoral (Aumônier) qui est chargé de dispenser des cours de religion et de l'encadrement spirituel des élèves et étudiants du CSMH.

4.6.4. Contrôle de gestion

La cellule contrôle de gestion au Cours Sainte Marie de Hann est encore embryonnaire. Elle s'assure de l'exécution et du suivi budgétaire des dépenses et recettes. Le contrôleur de gestion approuve les dépenses conformément au budget. Elle est constituée par un seul service de contrôle appelé le service contrôle et sécurité.

4.6.5. Le secteur gestion

Le secteur gestion est constitué de cinq (05) grands départements sous la direction d'un responsable :

- le département ventes et prestations ; est composé du service transport/garage et service restauration. Assure le suivi des ventes des prestations internes et externes et plus particulièrement celles du transport et de restauration ;
- le département des Ressources Humaines ; est composé d'un service de conseil point carrière/ assistance ressources humaines et du service de paies ;
- le département financier et comptable (DFC) est composé de deux (02) services et six (06) sous services : le service comptabilité regroupe : des écritures comptables, la facturation, et les caisses ; le service approvisionnement/stockage regroupe : les commandes et le magasin de stockage. Le Département a pour mission d'assurer la bonne gestion financière de l'établissement, trouver les financements nécessaires et contrôler l'utilisation des ressources financières ;
- le département entretien et maintenance qui est constitué des services peinture, nettoyage, espaces verts, menuiserie, maçonnerie, menuiserie métallique, maintenance informatique, électricité froid et lingerie/couture. Il assure l'entretien, la maintenance des bâtiments et des espaces du CSMH et des alentours ;
- le département écoute et santé est composée de l'infirmerie et du service psychologie de l'éducation. Il a pour mission ; d'assurer la coordination des personnes de l'infirmerie, l'aumônerie et le service de psychologie.

4.6.6. Le secteur enseignement

Il est subdivisé comme suit:

- le département vie scolaire constitué de quatre (03) principaux conseils que sont : le conseil principal d'éducation, le conseil principal de la vie associative et le conseil principal d'espace sport et le conseil principal d'internat. Il a pour mission : développer la qualité de la vie scolaire ;
- le département de l'enseignement secondaire constitué de conseil pédagogique d'orientation, l'aumônerie, deux (02) coordinations (la coordination du programme français et la coordination des classes bilingues), d'une autonomie et les préfectures des classes de la sixième à la terminale ;
- le département enseignement primaire constitué de deux (02) coordinations (la coordination du programme français et la coordination des classes bilingues), d'une aumônerie et des préfectures de classes de la maternelle au CM2.

4.6.7. Le secteur formation professionnelle et universitaire

La section formation professionnelle et universitaire est constituée d'un département de formation et recherche comprenant la direction des études et la direction de service de formation continue.

Conclusion du chapitre

Après avoir présenté le Cours Sainte Marie de Hann (CSMH), nous allons décrire dans le chapitre suivant la pratique en matière du contrôle de gestion dans cet établissement scolaire privée.

Chapitre 5 : DESCRIPTION ET ANALYSE DE LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DU CSMH

Dans ce chapitre, nous allons dans un premier temps passer en revue de la cellule du contrôle et les outils existants en matière de contrôle de gestion au niveau du CSMH. Dans un second temps, nous ferons une analyse de l'environnement interne et externe du CSMH, afin de faire ressortir les forces et faiblesses. Enfin, nous identifierons les risques liés aux faiblesses.

5.1. La cellule contrôle de gestion

Au regard de ce qui précède, l'on peut dire que malgré la création de la direction de contrôle de gestion au CSMH, sa pratique n'est pas encore formalisée. Elle est placée sur l'autorité directe de la Directrice Générale, mais son fonctionnement reste toujours inactif. Il est bien notable l'existence d'une pratique budgétaire réelle.

5.1.1. Les missions de la Direction du contrôle de gestion

En général les missions signalées sont les suivantes :

- mettre en place des outils d'appréciation des performances globales de l'entreprise ;
- la conception du système d'information et la contribution à la définition de structure ;
- Fournir régulièrement les éléments d'analyse et de prévision de l'environnement de l'entreprise ;
- participer à la définition des objectifs à tous les niveaux de l'organisation ;
- participer à l'élaboration de l'ensemble des budgets ;
- établir le plan et suivre la réalisation du budget ;
- s'assurer de la fiabilité des informations financières et comptables ;
- doter les différentes structures de moyens leur permettant de s'évaluer ;
- faire respecter les réglementations et les procédures régissant le bon fonctionnement de CSMH ;
- donner une vision synthétique des résultats et des écarts aux différents niveaux hiérarchiques (tableau du bord) ;
- expliquer les écarts entre les prévisions et les réalisations.

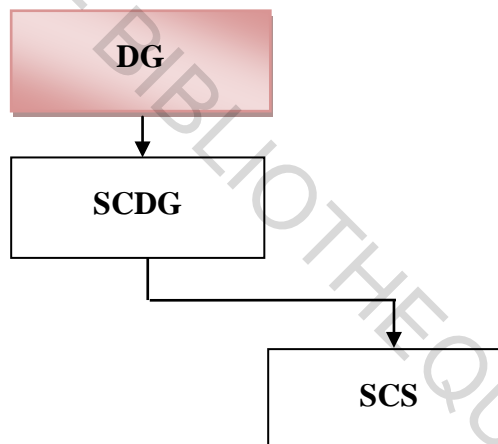
5.1.2. L'organisation interne de la direction du contrôle de gestion

Selon l'organigramme du CSMH, le contrôle de gestion pour assurer sa mission il est composé d'un seul service appelé service contrôle et sécurité (SCS).

Ce service a pour tâche :

- l'évaluation pour examen et appréciation, du bon fonctionnement, de la cohérence et de l'efficacité du contrôle des activités de l'entreprise ;
- contrôle du respect des procédures et jugement du niveau de sécurité du patrimoine du CSMH ;
- l'assurance de fiabilité des informations financières, comptables et d'ordre techniques ;
- aide à l'atteinte des objectifs par une approche de gestion des risques des dispositifs de contrôle et des méthodes du management.

Figure 11: Direction de contrôle de gestion du CSMH



Source : nous-même à partir de l'organigramme du CSMH

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

L'activité des contrôleurs de gestion est marquée par une très grande proximité avec les opérationnels. Apparemment, cette tendance vers la mise en place des outils, est un signe d'émergence de la pratique du contrôle de gestion au CSMH. Il nous a semblé intéressant, dans un premier temps de faire une description de la pratique en matière de contrôle de gestion. Ensuite, nous ferons ressortir les forces et les faiblesses et enfin, nous analyserons les risques liés aux faiblesses de la conduite de contrôle de gestion.

A l'heure actuelle, la pratique du contrôle de gestion du CSMH est faite sous la forme d'indicateurs et des budgets avec la perspective de la mise en place des autres outils tels que le tableau du bord et la comptabilité budgétaire. Il s'agit donc d'un contrôle de gestion classique dans sa phase embryonnaire assuré pratiquement par le Département Finance et Comptabilité (DFC). Le DFC est directement rattaché à la Direction Générale. Cette position lui confère la possibilité de faire le reporting et d'interagir avec celle-ci.

Notre démarche consistera dans ce cas à définir les missions accordées à ce département et ensuite les règles de gestion existantes.

5.1.4. Missions assignées à la DFC et les règles de gestion existantes

Les missions confiées à la DFC au CSMH sont les suivantes :

- assurer le contrôle des ressources financières ;
- préparer la planification financière ;
- élaborer le budget ;
- suivre le budget ;
- élaborer les états de synthèse périodiquement ;
- réaliser les reportings mensuels pour envoi à la direction générale du CSMH ;
- faire le rapport de gestion annuel.

5.2. Les outils du contrôle de gestion au sein du CSMH

Les outils de contrôle de gestion utilisés au sein du CSMH pour le moment, sont les suivants : la planification stratégique, planification opérationnelle, la gestion budgétaire, suivi budgétaire, le reporting et système d'évaluation de la performance. Ils sont soit non formalisés soit non suffisamment utilisés.

5.2.1. La planification stratégique du CSMH

Le CSMH a l'ambition de faire partie du lot des écoles de références et des renommées international à l'horizon 2015-2020. Grâce à une politique cohérente et volontariste de développement des ressources humaines, il vise la promotion de son potentiel humain par le développement des savoirs, en particulier dans les domaines des sciences et de la technologie. Il s'agit, pour la Direction générale, de mettre en place « des stratégies pour permettre l'établissement de se réaliser pleinement en faisant face à un nombre croissant de défis, allant

notamment de la quête permanente d'excellence en matière de formation et de recherche dans un contexte d'expansion, à la création de partenariats durables avec le secteur économique aux fins d'innovation, en passant par les problèmes de financement et la concurrence des écoles privées du Sénégal ».

Pour traduire les orientations dans la pratique, il est apparu indispensable aux yeux des responsables de l'établissement scolaire d'établir un plan stratégique pertinent qui doit guider les objectifs, démarches, procédures et modes d'action de l'école CSMH de Dakar pour lui permettre de se hisser au niveau des meilleurs établissements d'enseignement privée du Sénégal.

Consciente de la nécessité, d'une part, de tenir compte de l'impact de l'enseignement supérieur dans les programmes économique et sociale du pays et, d'autre part, de l'obligation, à l'instar de ses homologues, de s'adapter aux plans managérial, administratif et pédagogique, le CSMH s'est inscrite dans une dynamique résolue de réformes et de changement depuis la rentrée 2008-2009.

Il exprime ainsi sa volonté de se positionner mieux dans un monde dont les caractéristiques modales sont la globalisation, la numérisation, l'économie de la connaissance, l'évolution rapide des sciences et des techniques, l'intégration régionale, et dans un Sénégal engagé dans la lutte contre le sous-développement.

La méthodologie utilisée dans le processus d'élaboration du présent plan stratégique s'est basée sur une approche participative qui a permis d'associer toutes les composantes du CSMH et les partenaires à la réflexion. Ce plan a été adopté par l'Assemblée de l'établissement en sa séance du 7 Juin 2012.

Le plan comprend six parties :

- vision, valeurs et missions ;
- analyse historique ;
- analyse diagnostique ;
- analyse prospective ;
- options stratégiques ;
- mise en œuvre.

Dans la partie relative à la vision, aux valeurs et aux missions, sont présentés les éléments constituant la philosophie du CSMH. L'analyse historique couvre la période allant de la création du CSMH à nos jours. Elle situe l'évolution institutionnelle du CSMH. L'analyse diagnostique a permis d'identifier les forces et les faiblesses du CSMH en rapport avec les indicateurs jugés pertinents. L'analyse prospective s'est appuyée sur les facteurs externes mais également internes susceptibles d'influer sur le développement institutionnel du CSMH et sur ses performances. La partie relative aux options stratégiques indique les axes stratégiques d'intervention (objectifs généraux), les objectifs spécifiques à atteindre. La dernière partie du plan est consacrée à la stratégie de mise en œuvre.

A partir des analyses diagnostique et prospective faites et prenant en compte, d'une part, la vision, les missions et les valeurs du CSMH et, d'autre part, les orientations de l'Etat du Sénégal en matière d'enseignement supérieur, quatre (4) axes stratégiques ou objectifs généraux suivants ont été retenus :

- promouvoir une démarche apprenante ;
- édifier et former à une citoyenneté active ;
- s'adapter aux politiques de formation et aux mutations socio-économiques du 21^{ème} siècle ;
- s'ouvrir d'avantage aux valeurs de sociabilité.

Ces quatre axes stratégiques ont été déclinés en objectifs spécifiques.

- **Axe stratégique 1 : promouvoir une démarche apprenante**

- développer les projets d'orientation pour les élèves ;
- établir un projet de carrière pour le personnel ;
- développer un plan de formation.

- **Axe stratégique 2 : édifier et former à une citoyenneté active**

- s'engager soi-même au respect des règles et de l'environnement ;
- développer la qualité et la conscience professionnelle.

- **Axe stratégique 3 : s'adapter aux politiques de formation et aux mutations socio-économiques du 21ème siècle.**
 - faire des ajustements structurels adoptés aux projets de l'établissement ;
 - adopter la culture d'une bonne gestion ;
 - adopter des aménagements institutionnels et organisationnels ;

- **Axe stratégique 4 : s'ouvrir d'avantage aux valeurs de sociabilité**
 - promouvoir l'attention à l'autre (regard et écoute) ;
 - développer l'esprit de prévention et médiation des conflits ;
 - harmoniser des exigences dans l'application des règles de vie ;
 - promouvoir la culture de la paix et de la joie de vivre ensemble.

La mise en œuvre et pilotage de ce plan stratégique sera assuré par la Directrice Générale et les différents responsables d'établissement. Les arbitrages seront opérés par la Direction Générale.

Au niveau de la Direction générale, un comité de gestion a été mis en place.

Il a pour mission :

- d'identifier et d'évaluer les ressources nécessaires à la réalisation du plan ;
- de négocier les contrats avec les partenaires financiers ;
- de suivre et d'évaluer l'exécution du plan.

Ce comité travaillera en étroite collaboration avec les différents responsables d'établissements rattachées à la Direction Générale qui sont :

- le secteur de l'Enseignement ;
- le secteur de gestion ;
- le secteur universitaire et formation professionnelle ;
- la veille pastorale ;
- la direction du contrôle de gestion.

La traduction des mesures retenues en actions concrètes sont sous la responsabilité des agents de la Direction, mais également des chefs d'établissement et leurs chefs de services. Ces

personnes sont également chargées d'évaluer les ressources nécessaires à la mise en œuvre des actions retenues et d'assurer le suivi évaluation des actions.

Le budget nécessaire à l'exécution du plan sera préparé par le comité de gestion. Il le sera à partir des ressources propres mais également des financements et de la contribution demandée aux bailleurs de fonds.

5.2.2. Planification opérationnelle

Au CSMH, la pratique de la planification opérationnelle est dans une phase embryonnaire. Une programmation annuelle des activités est matérialisée par la déclinaison de la planification stratégique.

5.2.3. La gestion budgétaire

La pratique budgétaire est adoptée au CSMH, cependant elle doit bénéficier d'une souveraineté de gestion, des fonds et des ressources. C'est pourquoi il est important d'avoir des repères sur les procédures de la gestion budgétaire mise en place au CSMH. Ceci constitue déjà un effort estimable si l'on sait qu'en général, le secteur privé est préoccupé de la pertinence de ces actions parce que la logique des moyens n'a pas encore entièrement quitté les esprits des managers des organisations.

Le principe de décentralisation dans le processus de préparation budgétaire est d'une très grande utilité au CSMH, en ce sens qu'il permet aux responsables de chaque centre de responsabilité de faire un effort de consolider ses prévisions budgétaires sur un programme d'activités annuel.

L'institution de l'arbitrage permet de susciter la recherche d'une certaine cohérence dans les données intégrées aux budgets des services car les responsables ont conscience qu'ils doivent s'expliquer sur leurs résultats pour convaincre la hiérarchie au risque de se voir amputer une bonne partie des ressources à louées. C'est que justifie que leurs budgets s'appuient à leurs programmes annuels d'activités.

5.2.3.1. Le calendrier budgétaire

Le calendrier des travaux s'étalent sur cinq mois (février, mars, avril, juin) et subdivisé en huit (08) étapes, présenté dans tableau ci-dessous :

Tableau 4 : Le calendrier budgétaire

ETAPES	ECHEANCE	RESPONSABLE
Etudes et analyses	Du 26 au 15 février Etudes et analyses de l'environnement interne et externe (collecte et analyse des données).	Coordinateur Financier
Réunion préparatoire du budget	Du 15 au 21 février - fixation des objectifs d'ensemble ; - fixation des objectifs spécifiques.	Direction
Envoi de la lettre d'orientation	Au plus tard le 27 février La lettre d'orientation comprend : - les objectifs généraux ; - les objectifs spécifiques ; - le calendrier budgétaire ; - la procédure budgétaire.	Direction
Elaboration des budgets des services et des préfectures	Entre le 2 et le 29 mars propositions des différents services	Préfets et chefs de service
Première consolidation et arbitrage	Entre 30 mars au 26 avril Arbitrages rendus par la direction et le coordinateur financier	Direction et coordinateur financier
Confection des prévisions définitives	27 avril – 2 mai Elaboration des prévisions définitives et les documents annexes	Coordinateur financier
Validation du budget	Au plus tard le 8 mai	Direction
Adoption du budget	Au plus tard le 30 mai	Comité directeur

Source : nous même à partir de rapport des activités du CSMH

5.2.3.2. Préparation du budget

Elle est effectuée à partir des programmes d'activités et des budgets de chaque service au titre de l'année concernée conformément au plan stratégique du CSMH. La préparation du Budget Annuel (B.A) commence dès le mois du février. Son exécution commence avec l'annonce du budget de fonctionnement, d'investissement et de la trésorerie. La réunion préparatoire de l'élaboration du B.A est effectuée avec la Direction Générale. Elle vise la présentation du bilan de l'année n-1 et les orientations politiques de l'année n+1. Sur la base des objectifs fixés, les opérations retenues concourent à l'atteinte de ces objectifs grâce aux ressources allouées. Il s'agit des opérations suivantes : construction du pré-budget, envoie de la lettre

d'orientation générale, transmission de la lettre d'orientation et des supports de collecte des données, élaboration des budgets des services et des préfectures, arbitrages budgétaires, confection des prévisions définitives, validation du budget et enfin l'adoption du budget par le Comité Directeur (CD).

Tous les Chefs de service et préfets sont associés à la préparation du budget, mais sous la coordination la direction financière et la direction générale.

5.2.3.3. Suivi budgétaire

Au niveau du CSMH, le processus de suivi budgétaire ne pas formalisé. Cette procédure est alimentée par un rapport financier mensuel produit par le Chef de DFC, ainsi que le rapport financier annuel. Ce rapport comprend : une description suscrite des activités et objectifs visés, une analyse globale de la situation financière et des performances par apport aux objets, une analyse détaillée du point d'exécution du budget par centre de responsabilité et une analyse de la trésorerie.

5.2.3.4. Le reporting

Au cours de l'observation des réalités du CSMH, nous avons constaté que l'analyse menée par le responsable de DFC, risque d'être remplacée par des appréciations empiriques sans jamais être formalisées. En fait, il a tendance à ne constater que les variations globales des charges réelles par rapport au budget sans se soucier des détails qui ont généré cette variation.

Le reporting au CSMH, n'est pas effectué de manière systématique. Il est alimenté par le rapport financier produit à partir des tableaux de bord financiers mensuellement ou en fin d'année et adressé directement à la direction générale de l'établissement. Corrélativement, l'absence d'un outil de suivi formalisé ne permet pas de repérer de manière falsifié, ni les écarts de consommations par rapport aux normes budgétaires. Par conséquent, l'outil de pilotage de la société ne permet pas d'obtenir des faits réels. Etant donné que le système de reporting mené présente des lacunes. Ce qui constitue une faiblesse préjudiciable pour la performance de l'entreprise.

5.3. L'analyse de l'environnement du CSMH

Qu'il soit interne ou externe, l'environnement du CSMH offre des opportunités et les menaces, dont il faut tenir compte pour évaluer les chances de la conception et mise en place d'un tel système. Cela nous permet de connaître la situation actuelle de l'organisation, le contexte dans lequel elle évolue.

5.3.1. Diagnostic externe

Le secteur éducatif au Sénégal et en Afrique de l'Ouest en général est en plein croissance. Ainsi, comme en témoigne l'augmentation des taux d'accès à l'éducation et de scolarisation des maints pays et région à travers le globe, l'UNESCO (2008). Le secteur attire beaucoup de bailleurs de fonds et ce fait conduit beaucoup de ressources financières.

Le respect des conventions collectives sous différentes formes d'investissements de scolarisation, dans l'instruction des élèves et la formation des enseignants ; selon les critères prédéfinis pour le MENE de l'Etat du Sénégal. Cela constitue une opportunité pour le CSMH qui est en pleine exécution d'un programme d'investissement.

Ces avantages résultent du soutien des partenaires au développement quant au renforcement du système de contrôle à l'interne, ainsi de la prise de conscience des responsables de la nécessité d'un changement.

L'apparition des nouveaux concurrents sur le marché et la réglementation plus contraignante entraînant des surcoûts pour le CSMH. L'influence des autres facteurs tels que l'urbanisation du secteur et l'insécurité peuvent engendrer des phénomènes sociologiques dans le milieu scolaire. Aussi, Les nouvelles règles de gestion jugées souvent trop lourdes face à un environnement en constante évolution peuvent être un frein au développement du CSMH.

5.3.2. Diagnostic interne

Le CSMH existe depuis 1944, elle dispose donc d'une expérience non négligeable dans son domaine d'activité. Grâce aux divers investissements effectués, elle réussit à offrir une offre globale à ses clients. En effet, elle dispose des équipements, des ressources et de compétences à l'exercice de ses activités. De plus, elle s'est dotée d'un enseignement moderne de gagner en efficacité et en qualité.

Afin de garantir à ses clients une éducation de l'entreprise s'est engagée dans une démarche qualité. Elle a reçu « Grand Prix UNESCO pour l'Education à la Paix » en 1991. Le CSMH, a 4.500 élèves, considérés comme la clientèle d'environ 65 nationalités d'une grande diversité sociale, culturelle et religieuse, avec lesquels elle réalise la majorité de son chiffre d'affaires.

Cependant, en pleine croissance, l'entreprise a besoin d'un système plus structuré. En effet, quasi-totalité des fonctions dépendent de la Direction générale. Une direction de contrôle de gestion viens d'être créée avec un seul service contrôle et sécurité. Il n'existe pas d'un tableau formalisé au CSMH. C'est que entraîne la disponibilité de certaines informations nécessaires à la prise de décision.

Le système d'information du CSMH est constitué de plusieurs éléments contribuant au traitement, à la gestion et à la diffusion de l'information à son sein. L'entreprise dispose ainsi du logiciel Sage Saari. Il comprend les modules suivants :

- la comptabilité générale, analytique et budgétaire ;
- la paie ;
- gestion commerciale.

Le souci est de mieux contrôler la destination des ressources. Puis étant une grande organisation il fallait s'assurer de l'existence d'un contrôle permanent de l'efficacité des investissements. D'où la nécessité d'analyser les forces et les faiblesses du CSMH.

5.4. Forces et les faiblesses

La description de la pratique du contrôle de gestion au CSMH, nous amène à faire ressortir les forces et les faiblesses existantes.

5.4.1. Les forces

Dans ce cadre, nous fonderons notre analyse principalement sur les efforts fournis par l'organisation du CSMH pour pouvoir garantir la conduite de ses activités. Ces forces ont une dépendance explicite avec la pratique du contrôle de gestion et pouvant s'orienter à partir des éléments ci-après :

- **Existence d'un bon climat de travail**

Ce bon climat du travail est une stratégie de développement organisationnel du CSMH. Les locaux du CSMH, répond aux normes standards internationaux. Les Ressources Humaines (RH) de qualité du CSMH constituent un facteur stratégique garantissant le succès, la pérennité et la cohésion sociale de l'organisation.

- **Recrutement d'un nouveau contrôleur de gestion**

Il a été recruté au CSMH un contrôleur de gestion par la Direction générale, dont le champ d'intervention est très large. Le champ d'intervention du nouveau contrôleur de gestion permettra de prendre en charge la responsabilité des activités exclusivement du CDG, déterminant ainsi le développement et la pérennité de CSMH.

- **La pratique de gestion budgétaire**

La pratique budgétaire est adoptée au CSMH, cependant elle doit bénéficier d'une souveraineté de gestion, des fonds et des ressources. C'est pourquoi il est important d'avoir des repères sur les procédures de la gestion budgétaire mise en place au CSMH. Ceci constitue déjà un effort estimable si l'on sait qu'en général, le secteur privée est préoccupé de la pertinence de ces actions parce que la logique des moyens n'a pas encore entièrement quitté les esprits des managers des organisations.

Le principe de décentralisation dans le processus de préparation budgétaire est d'une très grande utilité au CSMH, en ce sens qu'il permet au responsable de chaque centre de responsabilité de faire un effort de consolider ses prévisions budgétaires sur un programme d'activités annuel.

L'institution de l'arbitrage permet de susciter la recherche d'une certaine cohérence dans les données intégrées aux budgets des services car les responsables ont conscience qu'ils doivent s'expliquer sur leurs résultats pour convaincre la hiérarchie au risque de se voir amputer une bonne partie des ressources à louées. C'est que justifie que leurs budgets s'appuient à leurs programmes annuels d'activités.

- **Existence d'un système d'évaluation de la performance**

L'évaluation de la performance joue un rôle essentiel au développement optimal des ressources humaines du CSMH. Elle permet de prendre un temps d'arrêt privilégié pour regarder l'évolution de l'employé en fonction de l'environnement, du contexte et de la culture de l'organisation. D'une part, le responsable reconnaît la contribution de ses employés en fonction des orientations. D'autre part, l'employé prend conscience de ses forces et des éléments qu'il doit améliorer et s'engage ainsi à prendre part à son développement. Le résultat de cette évaluation pourrait contribuer au développement de la carrière professionnelle des employés au niveau du CSMH.

5.4.2. Les faiblesses

L'analyse de la pratique de contrôle de gestion du CSMH, nous a permis de révéler des insuffisances qu'il convient d'identifier avant de présenter le résultat de notre conception. Notre objectif ici n'est pas de nous persister de manière exhaustive sur toutes les faiblesses observées. Il s'agit pour nous de parler des points faibles qui manifestent une logique pour l'étude et qui sont dans le périmètre de nos travaux. Nous avons souligné des faiblesses qui tournent autour des points suivants : le contrôle de gestion ne pas encore opérationnel, absence de déclinaison entre le plan opérationnel et budget, le tableau du bord, le niveau de rattachement de contrôle interne et sécurité, absence de manuel de procédures et en définitive, absence d'un système de management des risques, étalon de la performance dans le système de gouvernance d'entreprise.

- **Le contrôle de gestion n'est pas encore opérationnel**

Le scénario du contrôle de gestion est le garant d'une cohérence interne volontaire dans l'organisation. Il participe certainement aux prévisions visant à bien piloter et mesurer la performance de l'organisation. Mais sa fonction de copilote de l'opérationnalisation des activités se limite à celui d'un « examen interne ». Il contribuait peu à l'animation des activités des responsables opérationnels qui doivent disposer d'un suivi de leurs plans d'actions en toute indépendance. Dans le cas du CSMH, nous avons constaté des insuffisances dans l'exécution des différentes tâches de la dite fonction. C'est plutôt la DFC qui est chargé de l'élaboration et du suivi budgétaire ; le contrôle de gestion effectue des contrôles (inopinés, programmés,) de la caisse.

- **L'absence de déclinaison entre le plan opérationnel et budgétaire**

Nous constatons, que le CSMH ne dispose pas d'une déclinaison efficace entre le plan stratégique et le plan opérationnel d'une part et d'autre part entre la planification opérationnelle et le budget. La Direction Générale définit le plan stratégique qu'elle applique directement au budget sans faire allusion au plan opérationnel. Cette déclinaison constitue, à notre sens une insuffisance qui pourrait compromettre son efficacité.

- **Tableau du bord non formalisé**

Le CSMH, ne dispose d'un tableau du bord formalisé permettant de mesurer la performance de son activité. Hors le suivi budgétaire et l'analyse des écarts impliquent la transmission périodique et rapide d'informations au niveau du comité de pilotage. Les informations sont, par ailleurs, trop nombreuses.

- **Niveau de rattachement du service contrôle interne et sécurité**

Le rattachement du Service de contrôle interne et sécurité au contrôle de gestion n'est pas pertinente (tâches et fonctions incompatibles). Ce rattachement est une entrave au principe de séparation des tâches et des fonctions. Le service contrôle de gestion et le contrôle interne et sécurité ne peut pas être combiné, car il y a un risque d'inefficacité dans la prestation de ce service c'est que ne permettra pas l'atteinte des objectifs.

- **Absence de manuel de procédures**

Le CSMH, ne dispose pas de manuel de procédures de contrôle de gestion. Or selon la disposition juridique du SYSCOHADA, l'établissement d'un manuel de procédures est présenté comme une nécessité de gestion pour les entreprises et les associations. Il est devenu une obligation depuis le 1er janvier 1998 avec l'entrée en vigueur du Système comptable OHADA.

- **Absence d'un système de management des risques**

Au CSMH, nous avons noté l'absence du système de management des risques, ce qui est recommandé par la gouvernance des entreprises. Etant donné qu'un risque se définit comme la possibilité qu'un événement se produise et une incidence défavorable sur la poursuite et/ou l'atteinte des objectifs et/ou sur les actifs de l'entreprise.

Considérant l'ampleur, l'importance, l'image et la vision annoncée dans le plan stratégique, l'absence d'un système de gestion des risques au CSMH constitue une faiblesse à remédier dans l'immédiat.

5.4.3. Risques liées aux faiblesses

Dans l'analyse de la pratique de contrôle de gestion au CSMH, nous avons constaté des risques qu'il convient d'identifier librement afin de contribuer à la formulation des recommandations.

Le tableau ci-dessous nous présente une synthèse de ces risques.

Tableau 5 : Risques liés aux faiblesses de contrôle de gestion

Faiblesse	Risque
Le contrôle de gestion n'est pas encore opérationnel	<ul style="list-style-type: none"> - dépendance certains vis-à-vis du DFC ; - difficultés dans la mise en place d'actions correctrices dues à des insuffisances dans le service ; - erreurs et incohérences dans les traitements des états financiers pouvant entraîner une production erronées des documents relatifs au CDG (le budget, le contrôle budgétaire, le reporting, etc.) ; - données non exhaustives, pouvant compromettre la qualité de l'information.
Absence de déclinaison entre le plan opérationnel et le budget	<ul style="list-style-type: none"> - absence de plan opérationnel gage de l'élaboration du budget ; - difficultés à matérialiser des objectifs stratégiques.
Tableau du bord non formalisé	<ul style="list-style-type: none"> - non obtentions des informations rapides et fiables à la disposition des managers de l'entreprise ; - absence d'une analyse exhaustive sur les points forts et les points faibles de l'organisation ; - absence de la possibilité d'évaluer avec objectivité la performance des unités opérationnelles ; - absence de mesure de consommation des ressources dans l'exécution des activités ; - absence de mesure de la valeur ajoutée et de degré d'atteinte des objectifs.

<p>Niveau de rattachement du service contrôle interne et sécurité</p>	<ul style="list-style-type: none"> - inefficacité dans la prestation de ce service ; - dépendance certains vis- à- vis au CDG ; - risque de détournement de biens et altération frauduleuse des données ; - risque de réalisation d'un règlement sans objet (achat non effectif et sans commande) ; - insécurité dans les procédures du contrôle et à la protection du patrimoine.
<p>Absence de manuel de procédures</p>	<ul style="list-style-type: none"> - manque de la qualité et de la fiabilité de l'information ; - non maîtrise de la politique des achats (des dépenses) et la non optimisation du recouvrement des recettes ; - gravités et redondances de la fonction dans les règlements comptables avec classement, d'une valeur d'une origine incorrecte ; - risque de détournement et irrégularités des enregistrements comptables et de l'établissement des états financiers.
<p>Absence d'un système de management des risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> - absence d'un plan de gestion des risques ; - absence des instructions pour éviter les risques ; - manque des mesures pour les protections des risques ; - absence d'une cartographie des risques.

Source : nous-même

Conclusion du chapitre

Au regard de ce qui précède, l'on peut noter que la pratique de contrôle de gestion du CSMH est encore embryonnaire. Son processus d'implantation présente des acquis mais aussi des faiblesses. Dans ce cadre, notre souci est de procéder à sa conception et à sa mise en place pour une meilleure prise en charge des défis du CSMH.

Chapitre 6 : CONCEPTION ET LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION AU COURS SAINTE MARINE DE HANN (CSMH)

La conception et la mise en place d'un système de contrôle de gestion au CSMH, vise à faire face à de nombreuses faiblesses, qui constituent un frein et un facteur de rétention au dynamisme de la gestion des différentes fonctions au sein de l'organisation, résultat d'une restriction à l'atteinte des objectifs.

Dans ce chapitre, il s'agira pour nous de concevoir un modèle de système de contrôle de gestion approprié au CSMH et, enfin la formulation des actions qui devront être exécutées en vue de mettre en place le système de contrôle de gestion qui sera suivi des recommandations.

6.1. Objectifs de la conception et de la mise en place d'un système de contrôle de gestion au CSMH

Le contrôle de gestion du CSMH, n'est pas encore opérationnel. Elle ne dispose non plus d'un tableau de bord formalisé. Les majorités des activités sont exécutés par le chef de département finances et comptabilité.

Dans un souci de garantir une bonne gestion, et de rendre plus efficiente et efficace les actions des responsables, il est primordiale de mettre en place des procédures de contrôle de gestion. Le dirigeants du CSMH, en particulier la Directrice générale, le Chef du département finances et comptabilité, souhaitent se doter d'un système de contrôle de gestion afin d'atteindre un certain nombre d'objectifs :

- contribuer à la définition de la stratégie ;
- assurer la gestion optimale des ressources de l'organisation ;
- assurer un meilleur suivi budgétaire en publiant périodiquement à l'aide d'un tableau de bord les écarts constatés en charges et produits prévues et réalisés ;
- déterminer les centres de coûts correspondant aux grande missions de l'organisation ;
- mesurer les performances ;
- piloter les activités et prendre des actions correctrices ;
- mettre en place un système de reporting mensuel des activités.

Le système de contrôle de gestion à concevoir devra donc permettre à l'atteinte des objectifs susmentionnés en fournissant des objets précis à une meilleure prise des décisions pour les responsables.

6.2. Conception du modèle du contrôle de gestion du CSMH

A l'issue de la description et analyse de la pratique en matière de contrôle de gestion du CSMH, il est normal que nous concevions son système de contrôle afin de l'aider à protéger des risques exposés. Compté tenu de la réalité de la gestion privée et de l'aversion au contrôle dans toute organisation, nos propositions iront dans le sens de la conception d'un système qui pourra s'enrichir d'autres outils plus ambitieux avec le temps.

6.2.1. Préalables pour la conception

Un système est avant tout un ensemble d'éléments organisés entre eux et formant un tout cohérent. Avant de concevoir le système de contrôle de gestion du CSMH, il est important d'abord d'énumérer les objectifs, les moyens et l'organisation qui sont des conditions en défaut desquelles on ne saurait parler de système de contrôle.

6.2.1.1. Les objectifs du système

L'analyse de pratique du contrôle de gestion du CSMH, a révélé qu'il est exposé des risques. C'est pourquoi le système de contrôle de gestion à concevoir aura pour objectif de :

- mettre en place une organisation interne adéquate ;
- faciliter un fonctionnement moins rigide de la gestion ;
- contribuer à la mise en place d'un management participatif ;
- susciter un intérêt pour l'amélioration continue ;
- mettre en place des outils modernes pour une bonne gestion des ressources.

6.2.1.2. Les moyens du système

Le système de contrôle de gestion à mettre en place nécessite pour son fonctionnement, des moyens humains, matériels et financiers. Dans le cas du CSMH, il est indispensable d'insister sur la mise à la disposition pour la conception de ce système, les moyens parce qu'ils n'existent pratiquement pas encore. Or ; même si la volonté de la direction de voir la naissance de ce système, il faudra compter avec le facteur coûts. Il est important donc que les responsables du CSMH, expriment des besoins des moyens à la mise en place de ce système. L'énumération de ces moyens se fera dans la suite.

6.2.1.3. L'organisation du système

Compte tenu de la forte aversion au contrôle de gestion, il est important que le système de contrôle de gestion se matérialise dans une structure de rang élevé. Elle occasionne des remises en causes plus ou moins importantes dans sa conception comme dans son implantation. Actuellement, au sein du CSMH, l'ordre de hiérarchie des structures est direction, secteur, département, service. C'est pourquoi, la composition future de système du contrôle de gestion du CSMH doit comprendre dans ses différentes missions, son rôle, et son niveau de rattachement hiérarchique.

En outre, pour avoir une bonne synergie entre les organes de gestion, il faudra regrouper certaines fonctions au sein de la direction chargée du contrôle au sein de l'organisation : la Direction Contrôle de Gestion (CDG).

La CDG aura pour mission la conception et la gestion du système d'information, le suivi budgétaire, l'évaluation des performances, la conception des tableaux de bord et veiller à le respect des procédures. Au CSMH, pour ce faire, cette direction sera subdivisée en trois services (figure 12, page 81). Au regard de la mission de la CDG, les trois services dont il sera composé, auront des attributions exclusives.

- **Pour ce qui concerne l'assistant du contrôle de gestion (ACDG), il pourrait être chargé de :**
 - assister le chef du service du contrôle de gestion ;
 - organiser les missions du service de contrôle de gestion ;
 - participer à la préparation du dossier de clôture annuel ;
 - mettre en place des outils de suivi de la comptabilité analytique ;
 - recueillir, suivre et contrôler l'information ;
 - exploiter les bilans et analyser des rapports chiffrés.

- **Pour ce qui le service de planification et budget (SPB), il pourrait s'occuper de :**
 - élaborer et contrôler les prévisions et réalisations budgétaires ;
 - réaliser les études nécessaires aux prévisions ;
 - évaluation et au suivi des ressources et des dépenses ;
 - coordonner les activités de programmation et de gestion financière ;

- élaborer des rapports d'exécution de budget ;
 - assurer le suivi et la mise en œuvre de budget et du plan stratégique.
- **Enfin le service contrôle budgétaire et reporting (SCBR) pourrait se voir confier la charge :**
- établir les prévisions d'activité en termes d'objectifs, des budgets, d'organisation et de moyens ;
 - élaborer et adapter les outils d'analyse, les indicateurs et procédures du contrôle de gestion à l'aide de traitements informatiques ;
 - identifier les écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions ;
 - mesurer et analyser les écarts sous forme de statistiques, de tableaux de bord commentés, de rapports d'activités ;
 - assurer la retransmission commentée des informations auprès de la Direction Générale.

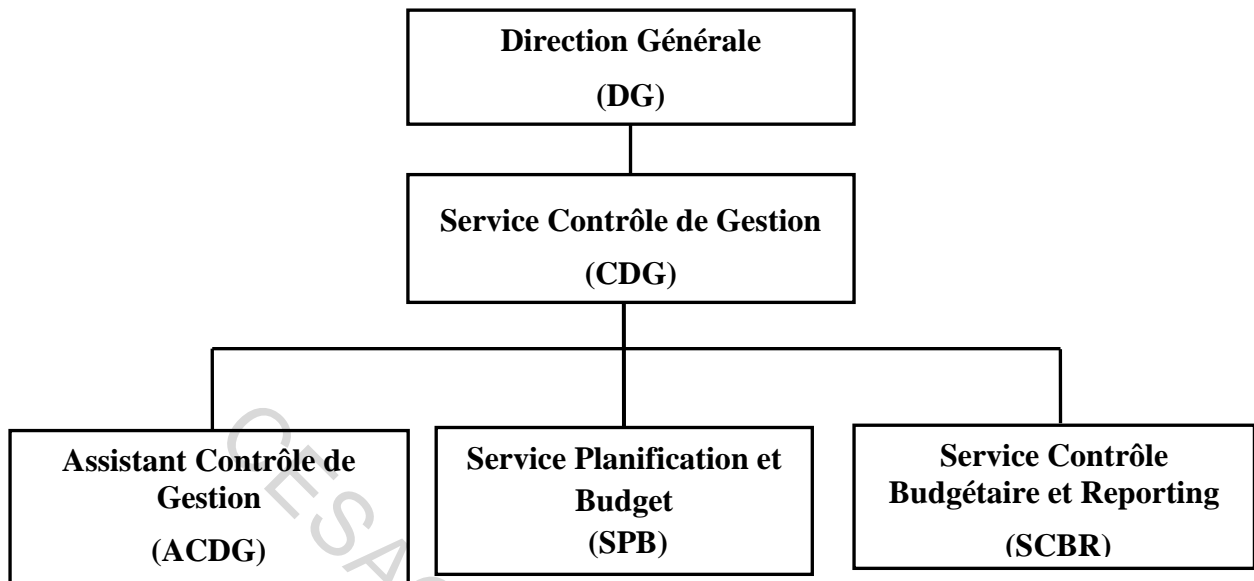
6.2.1.4. Niveau de rattachement hiérarchique

La légitimité du contrôleur de gestion, est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier, donne au contrôleur de gestion une indépendance nécessaire pour exercer ses missions.

En raison de son caractère fonctionnel, tel qu'il a été décrit précédemment, un Service de Contrôle de Gestion (CDG) peut être rattaché à la Direction Générale, à la Direction Administrative et Financière (DAF), ou encore aux Directeurs ou Responsables opérationnels (DO/RO).

En effet, au CSMH, au regard de la vision et de la logique globale de pilotage retenue par la direction générale, nous proposons la création d'un service de contrôle de gestion pour remplir intégralement les missions signalées. Or il semble nécessaire de défendre les motifs de son rattachement à la Direction générale, pour lui donner l'austérité nécessaire à la mise en œuvre dès ses missions.

Figure 12 : Rattachement du service contrôle de gestion dans l'organigramme du CSMH.



Source : nous-même

Ce rattachement permet d'être en prise directe avec la stratégie et les besoins de la direction générale et favorise des préoccupations plus larges que dans le cas d'un rattachement à la Direction financière. Cette position renforce la légitimité du contrôleur de gestion qui n'a pas de pouvoir hiérarchique sur les managers de l'entité pour lequel il travaille tout comme son rattachement à la direction financière. Il doit travailler en toute indépendance et objectivité.

6.2.1.5. La conception des outils de CDG

Le développement de la pratique du contrôle de gestion au CSMH, nous a permis de faire ressortir les outils existants. En effet il s'agira dans ce cadre de la nécessité de concevoir des nouveaux outils à mettre en place, soit pour améliorer, développer ou optimiser des démarches des outils existants. Ces outils doivent faire partie de l'ensemble des documents qui gravitent autour de la mise en place de système de contrôle de gestion au regard de ses objectifs. Il comporte des outils suivants :

- un plan opérationnel à court terme et le budget qui constitueront en quelque sorte le niveau de « pilotage opérationnel » ;
- un tableau de bord journalier avec des indicateurs définis ainsi que les responsables pour toutes les activités ;

- un manuel de procédures, favorisant la normalisation et l'uniformisation des procédures
- les outils d'analyse.

- **Les tableaux de bord**

Les besoins de suivi permanent sont pressants au CSMH et leur satisfaction permettra meilleur pilotage de l'organisation. Pour cela, nous préconisons la conception d'un réseau des tableaux de bord formalisés. Pour un début nous proposerons que chaque chef de service ou assimilé dispose d'un tableau de bord adapté à ses besoins d'information. Il est nécessaire qu'une sensibilisation soit faite sur son utilisation par des séminaires, des stages, des conférences, etc....

Au regard de besoins d'informations répertoriés le réseau des tableaux de bord sera en deux sections : fonctionnement et actions pour le compte du CSMH.

La section « fonctionnement » renseignera sur les informations ci-après :

- budget de fonctionnement ;
- enseignements divers ;
- informations sur la comptabilité ;
- suivi des principaux dossiers ;
- état du garage des bus.

La section « actions pour le compte du CSMH » sera orienté vers :

- suivi des crédits sur budget de scolarité ;
- suivi de crédits sur financement des partenaires ;
- points sur la subvention d'exploitation ;
- point des activités de contrôle de la légalité en matière d'éducation.

Les principales infirmations ciblées seront, chacune, représentées sous une forme graphique ou à défaut par un tableau, avec l'historique depuis l'année ou d'autres éléments permettant d'apprécier la situation du domaine représenté, soit :

- le rappel des réalisations de l'année passée ou du trimestre précédent ;
- les objectifs annuels fixés pour le domaine.

Les équipements informatiques de pointe dont dispose actuellement l'organisation constituent des atouts qui faciliteront l'exploitation des tableaux de bord.

- **Le reporting**

Il participe à la dynamisation du système d'information. Au CSMH, l'essentiel des informations proviennent du DCF. En effet, ce sont ces services qui mettent en œuvre la stratégie au niveau de l'organisation. Pour la remontée de l'information du DCF vers la direction soit plus facile et aussi pour que cette information soit synthétique et utile, il est bon que ces services dispose d'un canevas type de rédaction des rapports trimestriels.

Au regard des besoins en informations au niveau de la direction générale, les chefs des départements et chefs de services, les rapports d'activités pourraient être structurés en trois parties :

- rappel des activités programmées et résultats attendus ;
- analyse des résultats obtenus ;
- point financier trimestriel pour chaque service du CSMH, dans le cas d'allocation de ressources.

A partir de notre proposition, le service budget pourra rapidement faire le point global sur la consommation de chaque département.

Les outils proposés, sont les outils prioritaires pour la mise en œuvre de contrôle de gestion du CSMH, qui seront complétés par les outils existants. L'analyse des coûts permettront d'effectuer des calculs et de fournir dans un cadre général les coûts et les marges.

6.3. Mise en place du système de contrôle de gestion du CSMH

Parallèlement à ce que nous avons exposé auparavant, nous allons voir dans les sections qui suivent les propositions d'actions relatives à la mise en place d'un système de contrôle de gestion au CSMH.

Il s'avère que l'adoption d'un système de gestion adaptée garantit l'efficacité de l'établissement scolaire. Il permet une bonne répartition des tâches et des responsabilités. Or celui-ci fait défaut au CSMH. C'est ainsi que nous aimerions proposer les solutions suivantes en vue de mener à bien les analyses effectuées :

- redéfinir les tâches attribués au contrôleur de gestion et
- renforcer l'effectif du personnel.

6.3.1. Redéfinir les tâches attribuées au contrôleur de gestion

La mise en place d'un système de contrôle de gestion au CSMH, requiert l'exécution de nouvelles tâches pour les employés. L'établissement des tableaux de bord, la diffusion des informations sur l'évolution des activités auprès du contrôleur en sont des exemples. En vue de s'assurer du bon déroulement des activités, les tâches à confier au contrôleur de gestion doivent être redéfinies puis transcrites dans un manuel conservable et consultable, généralement appelé « fixes de postes ». L'existence des fixes de postes au sein du CSMH, est avantageux pour les membres afin de suivre, de respecter et de consulter les procédures étant décrites. Le déroulement des activités est, par conséquent, conforme aux consignes imposées par la direction. L'existence de procédures écrites permet aussi au personnel de connaître leurs tâches respectives.

En effet, la description de postes indique toutes les tâches que doivent effectuer le contrôleur de gestion pour un poste donné. Mais, à part la description détaillée des tâches, le nom de celui qui exerce la fonction, la situation du poste dans l'organigramme, son supérieur hiérarchique doivent être inscrit (voir annexe 4, page 105).

6.3.2. Renforcer l'effectif du personnel

Vu la lourdeur des tâches attribuées aux responsables, le recrutement de personnel s'avère nécessaire pour étoffer l'équipe. Toutefois, bien que l'entreprise n'ait pas la possibilité d'embaucher de nouveaux employés pouvant engendrer des impacts financiers, elle doit s'investir à fond afin de ne pas rendre négligeable les investissements au niveau de la mise en place du contrôle de gestion.

Par ailleurs, en vue de s'assurer de l'atteinte des objectifs et de la maîtrise des activités, il est plus commode d'instaurer un organe interne de supervision et de contrôle, à part le contrôleur de gestion. Ainsi, le personnel devient plus en plus vigilant dans l'exécution de leurs tâches. Et conséquemment, les erreurs ou les fraudes pourraient être atténuées. Ce qui améliorera incontestablement la performance de l'entreprise.

En principe, c'est le contrôleur de gestion qui doit se charger de cette mission de contrôle, de sorte qu'il puisse déceler de façon précise les problèmes opérationnels rencontrés par les exécutants.

6.3.3. Les coûts de la mise en place de la structure de CDG

La mise en place d'une structure de contrôle de gestion, entraîne des besoins en ressources matérielles et humaines.

- **Besoins en ressources humaines**

Le profil du contrôle de gestion du CSMH répond aux exigences du poste. En effet le poste de contrôle de gestion est occupé par un agent de niveau supérieur, (voir la fiche de poste annexe 1, Page 98)

Dans l'exécution de ses fonctions le contrôleur de gestion, peut s'attacher les trois (03) autres services tel que : SACDG, SPB et SCBR (voir figure 12, Page 82) ; les fiches de postes (annexes 5, 6 et 7 ; Page 107, 108 et 109) décrivent l'identification du poste, les missions, les activités et les compétences régues des titulaires.

- **Les ressources matérielles**

La mise en œuvre du service de contrôle de gestion entrain des besoins en matériel pour les acteurs. La structure veillera à doter les agents en équipements et consommables indicatifs suivants :

- quatre (04) bureaux ;
- quatre (04) ordinateurs ;
- quatre (04) climatiseurs ;
- mobiliers et consommables pour quatre (04) bureaux ;
- un (1) véhicule ;
- un (01) dotation de carburant ;
- autres.

En effet, nous avons estimé un coût pour permettre à la Direction Général du CSMH de prendre des dispositions logiques. Le coût estimatif annuel est de trente-neuf millions cinq-cents mille francs CFA (39 500 000 FCFA) reparties comme l'indique dans le tableau ci-dessous :

Tableau 6 : Coût estimatif de la mise en place de la structure de CDG

Nombre d'ordre	Eléments	Unités	Montants en FCA
Ressources humaines			
1	Salaires	4	22 500 000
	Total		22 500 000
Ressources matériels			
1	Bureaux	4	6 00 000
2	Ordinateurs	4	1 400 000
3	Climatiseurs		750 000
4	Mobilier et consommables pour 4 bureaux		2 250 000
5	Véhicule	1	10 000 000
6	Dotation de carburants	1	1 000 000
7	Outres		1 000 000
	TOTAL		17 000 000
	TOTAL GENERAL		39 500 000

Source : nous-même

6.3.4. Plan d'action de mise en œuvre de la structure du CDG

Le plan d'action est, quant à elle, valorisé à partir du réalisé et des évolutions attendues de l'environnement. Dans le cadre de la conception d'une structure de contrôle de gestion, nous faisons une suggestion de plan d'action et le chronogramme d'exécution.

Tableau 7 : Plan d'action de mise en œuvre

N° d'ordre	Actions	Responsables	Délai	Ressources à employer	Résultat Produit
1	Restitution du résultat de la conception aux responsables du CSMH	Nous-mêmes	Novembre 2014	Présentation Power point à dans la salle de conférence du CSMH	Organigramme et missions validés par les responsables du CSMH
2	Proposition de modification de l'organigramme au CD	Directrice Générale	Décembre 2014	Note justificatives décrivant les raisons de modification	Nouvelle organigramme pour l'implantation
3	Adoption du nouvel Organigramme	Comité Directeur (CD) du CSMH	Février 2015	Session ordinaire de CD	Organigramme Adopté
4	Nomination du Responsable du Service contrôle de gestion	Direction Générale	Mars-15	Estimation des besoins pour la mise en œuvre de la structure	Besoin estimé
5	Adoption de budget de mise de en œuvre	Comité Directeur (CD)	Mais 2015	Prévu dans la session budgétaire de 2014	Budget Adopté
6	Acquisitions des ressources	Direction Générale	Juin 2015	Décassement pour l'acquisition des Ressources	Ressources acquises
7	Recrutements des agents et installation des Equipements	Directrice Générale	Juillet 2015	Note de service de Nomination	Système installé
8	Mise en œuvre du servie CDG	Service contrôle de gestion créée	Septembre 2015	Conception des outils, manuel de procédures, formations...	Service CDG mise en place

Source : nous-même

Tableau 8 : Le chronogramme d'exécution de plan d'action

N° d'ordre	Phases	Activités	Mois 1	Mois 2	Mois 3	Mois 4	Mois 5	Mois 6	Mois 7	Mois 8	
1	Restitution du résultat de la conception aux responsables du CSMH	Organigramme et missions validés par les du CSMH									
2	Proposition de modification de l'organigramme au CD	Nouvelle organigramme pour l'implantation									
3	Adoption du nouvel Organigramme	Organigramme Adopté									
4	Nomination du Responsable du Service contrôle de gestion	Besoin estimé									
5	Adoption de budget de mise en œuvre	Budget Adopté									
6	Acquisitions des ressources	Ressources Acquisées									
7	Recrutements des agents et installation des Equipements	Système Installé									
8	Mise en œuvre du servie CDG	Service CDG mise en place									

Source : nous-même

6.4. Recommandations

La disposition du modèle de la fonction contrôle de gestion du CSMH, nous a permis de faire ressortir des faiblesses qu'il s'engage à remédier.

En effet, nous avons jugé que pour atténuer ces faiblesses, nous adressons des recommandations aux principaux acteurs responsables pour la mise en place du système

efficace de contrôle de gestion au CSMH. Ces recommandations visent à : rendre opérationnel le contrôle de gestion, mise en œuvre du processus d'un plan opérationnel et budgétaire, mettre en place un tableau du bord, niveau de rattachement du contrôle interne, élaboration d'un manuel de procédures et mettre en place un système de management des risques.

6.4.1. Rendre opérationnel le contrôle de gestion

Rendre opérationnel la fonction contrôle de gestion vise surtout à distinguer le pouvoir d'un contrôleur de gestion qui est en relation avec les autres services de l'entreprise dans l'exécution de ses différentes tâches.

Nous recommandons au CSMH de doter le service de contrôle de gestion un caractère formel au regard de son indépendance en lui permettant de réussir sa mission.

Le contrôleur de gestion doit être soumis dans l'exercice de ses activités, non uniquement à un « examen interne », mais également doit jouer son rôle de conseil et d'animation aux responsables opérationnels du CSMH.

6.4.2. Mise en œuvre d'un plan opérationnel et budgétaire

Tous les budgets doivent dépendre de la déclinaison du plan opérationnel approuvé. Ils présentent les résultats et buts escomptés, ainsi que les ressources requises pour réaliser ces buts. Le plan stratégique du CSMH, doit décrire à long terme les priorités de l'organisation et ses produits livrables. A court terme, le plan opérationnel et le budget doivent décrire comment cette stratégie sera mise en œuvre par l'organisation. Cette déclinaison est facilitée par un contrôleur de gestion mise en place qui garantit l'effectivité entre le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget. A cet effet, nous recommandons, un processus d'élaboration du plan opérationnel du CSMH, qui doit être de la responsabilité du service de contrôle de gestion en collaboration avec tous les responsables de l'organisation.

Le développement du plan opérationnel et du budget favorise la possibilité pour le CSMH, de s'exprimer aussitôt que possible.

6.4.3. Mettre en place un tableau du bord

L'inexistence d'un tableau du bord au niveau de chaque unité organisationnelle du CSMH, constitue une faiblesse à remédier. Cependant, sa présence constitue un projet en lui-même,

une démarche qui doit être structurée. C'est ce que justifie l'adoption par chaque unité d'un tableau de bord dynamique et au même titre qu'au niveau des personnels de l'organisation.

Cette recommandation consiste à mettre en place, un tableau de bord qui va s'inscrire dans une démarche de la qualité et de suivi pour chaque unité et le personnel du CSMH. Elle vise aussi à obtenir les résultats attendus, la maîtrise des délais de réalisation et la consommation des ressources alloués pour atteindre la performance de l'entreprise.

6.4.4. Niveau de rattachement du service de contrôle interne et de sécurité

La fonction de contrôle vise à la vérification de la conformité des opérations de l'organisation avec les dispositions législatives, réglementaires et prudentielles en vigueur. Son rattachement est destiné à lui assurer l'autonomie et l'indépendance nécessaire dans une organisation.

Cette mesure vise à favoriser un rattachement de la fonction à la direction générale du CSMH, en lui permettant une diffusion au sein de l'établissement, une «culture de conformité» afin qu'elle se traduise formellement par une attention accrue portée sur la gestion des risques.

L'attention du CSMH doit être portée sur le fait qu'il s'agit par nature, d'un métier aux missions indépendantes des activités opérationnelles.

6.4.5. Elaboration d'un manuel de procédures

Nous recommandons au CSMH, de disposer d'un manuel de procédures qui constitue la mémoire capitalisant des savoir-faire individuels et collectifs de l'organisation. Comme élément constitutif de contrôle de l'entreprise, le manuel des procédures favorise la normalisation et l'uniformisation des procédures de l'entreprise. En plus de son aspect descriptif, il va permettre à l'entreprise d'intégrer les points de contrôle couvrant tous les espaces des risques potentiels : manque de la qualité et de la fiabilité de l'information, risque de détournement, les pertes de valeurs inexplicables ainsi que l'insécurité du service de contrôle de gestion. Nous avons également insisté sur son application dans la mesure où sa défaillance pourrait avoir des conséquences dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

Il faut aussi noter que son application n'est pas statique. Il doit être régulièrement mis à jour pour s'adapter aux besoins évolutifs de la structure du contrôle de gestion et de ses activités.

6.4.6. Mettre en place un système de management des risques

Il n'est pas sans intérêt de rappeler que le système de management des risques est d'abord un puissant outil de détection des principaux risques de l'entreprise.

Engagés intensément dans le processus de création de valeur, le CSMH doit se doter d'un dispositif de gestion des risques afin que les risques ne développent pas des foyers de « destruction de valeur ».

La mise en place d'un système de management des risques va permettre du CSMH de réaliser les objectifs suivants :

- l'identification et analyse des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs généraux d'ordre stratégique (affectation des moyens) ;
- la détermination et la gestion des risques en fonction des critères performance, rentabilité et de protection des ressources ;
- l'évaluation de l'importance du risque et de sa probabilité (ou fréquence) de survenance ;
- prise en compte de la façon dont le risque doit être géré, c'est-à-dire évaluation des mesures qu'il convient de prendre.

Cependant, le processus plus ou moins formel vise à l'élaboration d'une cartographie des risques, une démarche managériale de lutte contre les sources de coûts liés aux risques mal couverts. Elle permet une meilleure sécurité dans la protection des actifs et la transparence vis-à-vis des « stakeholders » (parties prenantes), le respect des lois et des réglementations.

Conclusion du chapitre

Dans ce chapitre nous avons présente les éléments constitutifs d'un système de contrôle de gestion adapté au CSMH. La conception de ce système répond au besoin de traitement des insuffisances constatées, ainsi à l'amélioration des connaissances de la structure. L'évaluation des risques suppose qu'il y a des objectifs consistants, intégrés et cohérents reliés à différents niveaux du contrôle de gestion.

Conclusion de la deuxième partie

La deuxième partie de notre étude, consacrée à la présentation du CSMH dans son ensemble, à opérer une description et une analyse de la pratique du contrôle de gestion, nous a permis de détecter les points forts et les points faibles de sa gestion. C'est ce qui nous a amené à concevoir une structure de contrôle de gestion appropriée à son environnement. Nous avons également, dans cette partie, identifié les risques pouvant mettre en cause l'atteinte de ses objectifs.

Par ailleurs, le CSMH doit veiller à ce que le système soit mis en œuvre. Cette mise en œuvre pourrait être motivée par des changements dans la structure, des modifications des procédures et systèmes dans le but d'améliorer les procédures existantes pour faire face à des situations nouvelles. Ces recommandations permettront à la Direction générale du CSMH, de se doter d'un système de contrôle de gestion efficace.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GÉNÉRALE

Notre thème « conception et mise en place d'une structure de contrôle de gestion dans au Cours Sainte Marie de Hann su Sénégal », s'inscrit dans le but de concevoir un système efficace du contrôle de gestion dans cet établissement privée confessionnel.

Pour se faire, notre réflexion, nous a conduits dans un premier temps à réaliser une étude en profondeur du concept de contrôle de gestion à travers ses différentes facettes. Nous avons également fait la description des différents outils de contrôle de gestion, ce qui nous a permis de signaler l'importance de ces outils et leurs rôles dans le pilotage d'une structure organisationnelle. A la fin de cette partie, nous avons, à travers de la description de notre méthodologie de recherche, aboutit à la conception et à la mise en place d'un système de contrôle de gestion au CSMH.

Dans un deuxième temps, nous avons fait un état de lieux en matière du contrôle de gestion du CSMH. L'objectif visé est de faire ressortir les points forts et les points faibles du contrôle de gestion, ce qui nous a conduits à la conception du système de contrôle de gestion, ainsi que la formulation des recommandations quant aux points faibles présentés comme obstacles à la performance de l'organisation.

Pour une meilleure appréciation et compréhension de notre étude, nous avons aboutis à une conclusion. La mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion et l'amélioration de ces outils pourrons contribuer à :

- favoriser une connaissance solide des mécanismes profonds du contrôle de gestion ;
- favoriser l'efficience, l'efficacité et l'économie de ressources ;
- favoriser la construction ainsi que l'amélioration des outils existants à l'usage des managers ;
- renforcer une culture en matière de la conformité du contrôle interne ;
- susciter plusieurs acteurs de l'entreprise à la contribuer à la création de richesses (valeur ajoutée) ;
- fournir de manière rapide et fiable des informations nécessaires aux prises de décisions.

En ce qui nous concerne, nous pensons approfondir davantage nos connaissances en matière de contrôle de gestion. Nous avons également à travers les entretiens avec les différents acteurs, améliorés nos connaissances sur les activités du CSMH.

Compte tenu de la complexité de notre sujet, nous ne pouvons pas présumer d'avoir traité de manière complète et effective tous les domaines du contrôle de gestion, encore moins traiter tous les thèmes liés au contrôle de gestion.

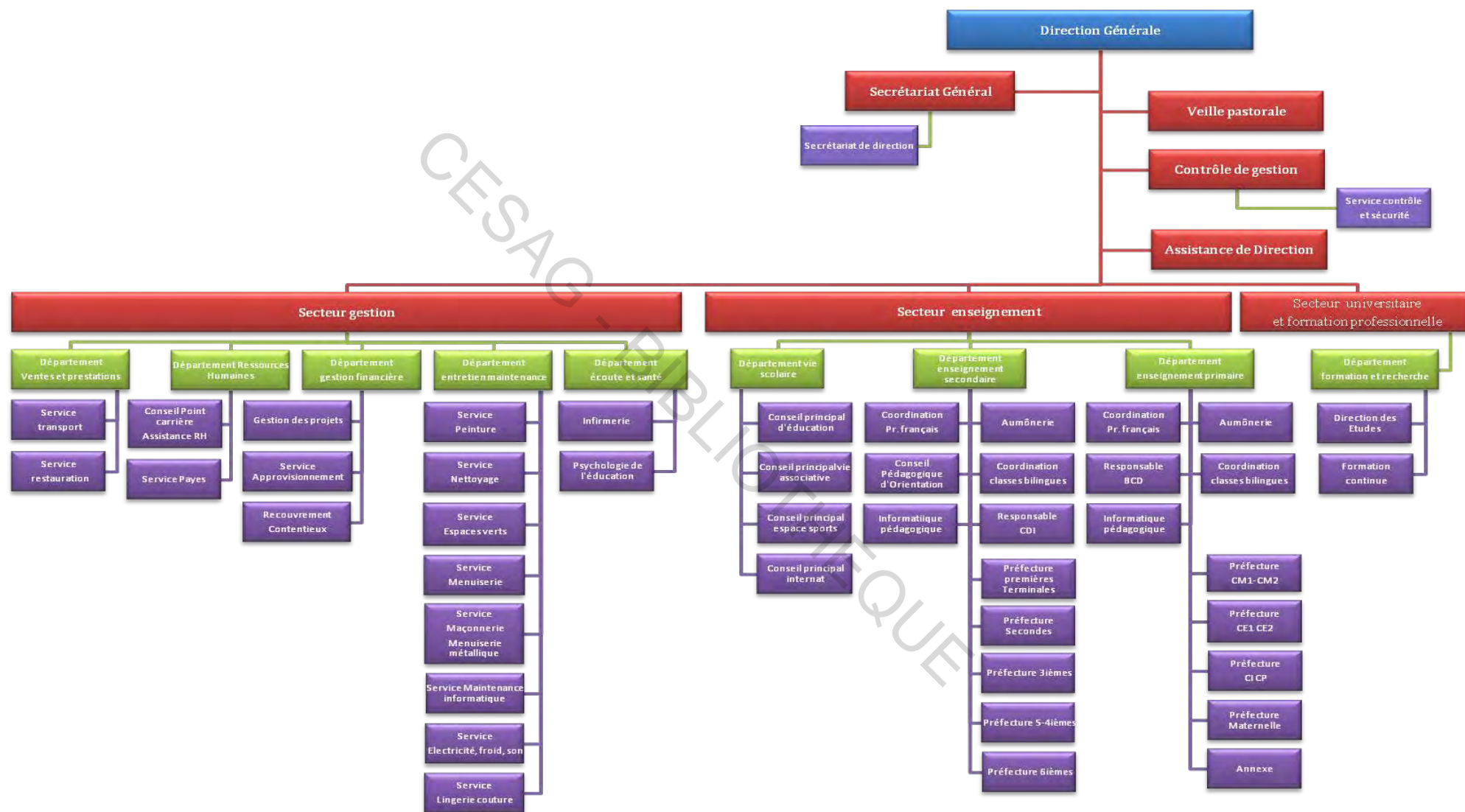
Ce travail présente des limites que nous relient à la diversité des théories, la profondeur et l'étendue du domaine du contrôle de gestion. Dans sa partie pratique, les limites de notre étude sont inhérentes à tout travail de conception intellectuelle et à toute œuvre humaine. Toutefois, vu à l'importance du sujet, nous souhaitons que d'autres réflexions soient faites pour l'amélioration d'un système efficace du contrôle de gestion au CSMH.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme du Cours Sainte Marie de Hann (CSMH)



Annexe 2 : Guide d'entretien avec les principaux responsables du CSMH

Préambule

Dans le cadre des travaux de notre mémoire de fin d'études, la conception d'une structure de contrôle de gestion au CSMH passe par une prise de connaissance de l'entité. Vous faites partie de l'équipe dirigeante compte tenu de votre position dans la hiérarchie. C'est pourquoi, nous avons souhaité mettre à contribution vos connaissances pour réaliser notre étude. L'entretien que nous souhaiterons avoir avec vous, portera essentiellement sur la structure organisationnelle, le système de planification et les objectifs du CSMH, les outils prévisionnels et de suivi de réalisation, le système d'évaluation de la performance.

1. La structure organisationnelle du CSMH

- a) Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle du CSMH ? En quels points vous permettra d'atteindre vos objectifs?
- b) Comment voyez-vous l'avènement d'une structure du contrôle de gestion dans l'organisation du CSMH ?
- c) Quelles sont les missions qu'on peut confier à cette structure ?
- d) A quel niveau de l'organisation peut-on la rattacher,
- e) Quelles sont vos attentes par apport à une structure de contrôle de gestion au CSMH ?

2. La planification au CSMH

- a) Pouvez-vous décrire la démarche de planification au niveau du CSMH ?
- b) Pouvez-vous nous indiquer les segments stratégiques sur lesquels le CSMH se situe ?
- c) Y a-t-il de menaces et des facteurs de risque ?
- d) Existe-t-il des stratégies définies pour assurer les facteurs clés de succès et lutter contre les menaces potentielles ?
- e) Comment la stratégie et les objectifs sont-elles définies au CSMH ?
- f) Quel service au CSMH, est techniquement responsable de la gestion des facteurs clés du succès ?

3. Les outils prévisionnels et de suivi des réalisations

- a) Pouvez-vous nous donner les principaux outils prévisionnels disponibles au CSMH ?
- b) Comment ces outils prévisionnels sont-ils établis ?
- c) Est-ce-que les plans annuels prennent appui sur les plans opérationnels ?
- d) Existe-t-il une comptabilité budgétaire ?
- e) Est-ce-que le CSMH peut-il prévoir valablement à l'horizon budgétaire ?
- f) Y a-t-il un contrôle budgétaire ?
- g) Le suivi budgétaire du CSMH prévoit-il l'analyse des écarts ?
- h) Pouvez-vous nous décrire les processus budgétaire actuel du CSMH ? Quels en sont les points forts ? Et points faibles ?
- i) Le suivi débouche-t-il sur un reporting efficace dans ses délais et dans son processus d'actions correctifs ?
- j) Les documents suivis budgétaire sont-ils cohérents avec le budget lui-même ?

4. Le système d'évaluation de la performance

- a) Selon vous la performance c'est quoi ? Donner quelques indicateurs.
- b) Existe-il un système d'évaluation de la performance au CSMH ?
- c) Si oui, pouvez-vous nous décrire le système d'évaluation de la performance du CSMH ?
- d) Existe-t-il un système d'évaluation du personnel au CSMH ?
- e) Y a-t-il un système de pénalités/récompenses ?
- f) Existe-il un tableau de bord spécifique à chaque type de centre de responsabilité de gestion ?
- g) Comment a-t-il été mise en place ?
- h) Sa fréquence d'édition est-elle cohérente avec l'horizon des décisions que doit prendre chaque responsable ? Y fait-on référence à des objectifs ?
- i) Quelles sont vos propositions pour l'amélioration de l'organisation au CSMH ?
- j) Quelles sont vos propositions pour l'amélioration des outils de gestion de la performance au CSMH ?

Annexe 3 : Questionnaire

(Pour la conception d'une structure de contrôle de gestion au CSMH)

1. Renseignement concernant les agents

(Cocher uniquement la case vous concernant)

Directeur/trice Chef de service

Chef de Département Collaborateur

2. Les outils de gestion prévisionnels

a) Que représente la planification stratégique pour vous ?

Ella a pour but prioritaire d'élaboration d'un plan

Un instrument d'action pour l'entreprise

C'est le rapprochement entre résultat de l'analyse des activités et le diagnostic des forces et faiblesse

b) La planification opérationnelle

▪ Existe-il des plans opérationnels au CSMH ? Oui Non

Si oui, comment sont-ils établis ? Par chaque service ? Oui Non

Ces plans concernent-ils toutes les fonctions du CSMH ? Oui Non

Si non quels sont les fonctions concernées (préciser)

.....

c) Le budget

▪ Que représente le budget pour vous ?

Une expression chiffrée des besoins

Un contrat d'objectifs contenant des engagements à respecter

Une prévision des recettes et des dépenses

Autres (à préciser)

- Vos prévisions sont-elles basées sur votre programme d'activité ?
Oui Non
- Votre budget est-il négocié ?
Oui Non
- Quel (s) service (s) vous appuie techniquement pendant la préparation de votre budget ?
SC Tous les services
Autres (préciser)

3. Les outils de suivi des réalisations

a) Le contrôle budgétaire

- Comment trouvez-vous le suivi budgétaire actuel de CSMH ?
Il permet de ressortir les écarts globalement
Il permet d'analyser les écarts selon leur origine et leurs causes
Autres (préciser)
- Les documents de suivi budgétaire sont-ils cohérent avec les budgets lui-même ?
Ils sont construits différemment du cadre budgétaire
Ils sont présentés comme le cadre budgétaire
Autres (commentaires)

b) Le tableau de bord

- Que représente le tableau du bord pour vous ?
Les indicateurs financiers exclusivement
Les indicateurs non financiers exclusivement
Un outil de gestion regroupant les indicateurs financiers et non financiers permettant aux responsables de piloter la performance de leurs activités
- Utilisez-vous un tableau de bord au CSMH ?

Oui

Non

Si oui, quel ? Et quel est son utilité pour vous ?

Communiquer le résultat et dialoguer avec mon responsable hiérarchique

Circuler l'information

Autres (préciser) :

.....

4. L'évaluation de la performance

- Comment trouvez-vous le système d'évaluation de la performance au CSMH ?

Le système d'évaluation de la performance est basé sur les critères objectifs

Evaluez-vous vos agents sur la base de leur réalisation des résultats

Le système d'évaluation de la performance est basé sur les critères peu objectifs

- Informez-vous à l'avance de ces critères d'évaluation ?

Oui

Non

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

- l'utilisation des ressources par rapport aux résultats obtenus ?

- l'objectif fixé au départ ?

- la satisfaction du client ?

- le délai de réalisation ?

- L'atteinte de vos objectifs entraîne-elle une récompense ?

Une promotion financière

Une félicitation

Rien de tout ça

- Et lorsque vos objectifs ne sont pas atteints ?

Une sanction financière

Une blâme

Aucune sanction

5. L'organisation

- Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle du CSMH

Efficiencie Peu efficace Pas de tout efficace

- Que savez-vous du contrôle de gestion ?

Expliqué.....

.....

- Que pensez-vous de l'implantation d'une structure de contrôle de gestion au CSMH ?

Nécessaire Pas nécessaire

Si son implantation est nécessaire ?

Quel niveau hiérarchique peut-on la rattacher ?.....

Autres

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

Annexe 4 : Fiche de poste de Chef de Service du Contrôle de Gestion (CDG)

Agent : _____

IDENTIFICATION DU POSTE	
Intitulé du poste	Chef du service de Contrôle de gestion
Service d'appartenance	Service Contrôle de gestion
Date d'entrée en fonction souhaitée :	
Durée du contrat:	
Rémunération brute mensuelle	
SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Supérieur hiérarchique	Directrice Générale
Subordonnés	• 1 Chef du Service Planification et Budget(PB)
	• 1 Assistance contrôleur de gestion
	• 1 Chef du Service Contrôle budgétaire et reporting
Positionnement dans la structure	Rattaché à la Direction générale
MISSIONS DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> • Aider au pilotage stratégique et opérationnel, et à la prise de décision ; • Assurer la mesure des activités, des produits, des coûts et des résultats. 	
ACTIVITES PRICIPALES DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> • Participer à l'élaboration, au suivi du budget mensuel ; • Collecter des informations nécessaire à la production de reporting ; • Mesurer les activités, les produits, les coûts et les résultats ; • Définir et mettre en œuvre les méthodes de comparaison entre unités ; • Mettre en place une comptabilité analytique, les tableaux de bord, pour aider à la prise de décision et contribue à l'efficacité et l'efficience des processus des responsables ; • Identifier et analyse les causes et les effets des écarts entre les objectifs et les réalisations ; • Produire les rapports de gestion ; • Etablir un manuel de procédures interne pour l'organisation. 	
COMPETENCES REQUISES DU TITULAIRE DU POSTE	
Compétences et expériences professionnels	<ul style="list-style-type: none"> • avoir une formation du niveau supérieur dans une école supérieur en commerce, en économie, en finance/gestion ou DESS; • 4 ans d'expérience souhaitable dans un poste de contrôle de gestion ; • maitriser les activités du contrôleur de gestion ; • analyser et qualifier les écarts à un corpus de normes défini ; • émettre un diagnostic sur une situation, des données chiffrées ; • exploiter les données du système d'information du domaine étudié ; • calculer un coût ; • construire et faire vivre un dispositif de contrôle ; • conseiller ; • savoir analyser, synthétiser et diffuser l'information.

Connaissances	<ul style="list-style-type: none">• connaissance de l'environnement professionnel ;• objectifs et projets de l'établissement ;• connaissance approfondie des principes du contrôle de gestion et de la comptabilité analytique ;• maîtrise de l'environnement informatique et bureautique ;• analyse des données comptables et financières ;• l'information et préconiser des conseils et des recommandations.
Compétences comportementales	<ul style="list-style-type: none">• méthode, du relationnel et de l'organisation ;• capacité de raisonnement analytique ;• travail en équipe ;• capacité d'écoute, de conviction et réactivité ;• rigueur/fiabilité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 5 : Fiche de poste de l'Assistant du contrôleur de Gestion (ACDG)

Agent : _____

IDENTIFICATION DU POSTE	
Intitulé du poste	Assistant du contrôleur de gestion
Service d'appartenance	Service Contrôle de gestion
Date d'entrée en fonction souhaitée :	
Durée du contrat:	
Rémunération brute mensuelle	
SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Supérieur hiérarchique	Chef du Service de Contrôleur de gestion
Subordonnés	
Positionnement dans la structure	Rattaché au Chef du service de contrôle de gestion
MISSIONS DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> • Assister le chef du service du contrôle de gestion, donner le CDG les éléments pour lui faire réagir rapidement à l'évolution des marchés. 	
ACTIVITES PRICIPALES DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> • Organiser les missions du service de contrôle de gestion ; • Participer à la préparation du dossier de clôture annuel ; • Mettre en place des outils de suivi de la comptabilité analytique ; • Mutation du reporting, rédaction du rapport de gestion et de nouvelles procédures... ; • Recueillir, suivre et contrôler de l'information ; • Exploitation des bilans et à l'analyse des rapports chiffrés. 	
COMPETENCES REQUISES DU TITULAIRE DU POSTE	
Compétences professionnels	<ul style="list-style-type: none"> • goût pour les chiffres pour constituer la base de travail du contrôleur de gestion ; • être diplômé Bac +4 en gestion/finances ou licence en comptabilité et finance ; • 3 ans en assistant dans un poste proche de celui que veut intégrer ; • suivre l'évolution des effectifs et de la masse salariale.
Connaissances	<ul style="list-style-type: none"> • connaissance de l'environnement professionnel ; • les connaissances bureautiques et informatiques : la maîtrise de l'outil informatique est indispensable ; • connaissance des nouveaux processus budgétaires et comptables ;
Compétences comportementales	<ul style="list-style-type: none"> • rigueur et méthode pour analyser, vérifier et contrôler les données chiffrées ; • savoir respecter les délais ; • esprit d'analyse et de synthèse ;

Annexe 6 : Fiche de poste de Chef du Service de planification et budget (SPB)

Agent : _____

IDENTIFICATION DU POSTE	
Intitulé du poste	Chef du Service planification et budget
Service d'appartenance	Service Contrôle de gestion
Date d'entrée en fonction souhaitée :	
Durée du contrat:	
Rémunération brute mensuelle	
SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Supérieur hiérarchique	Chef du Service de Contrôle de gestion
Subordonnés	
Positionnement dans la structure	Rattaché au service du contrôle de gestion
MISSIONS DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> • Elabore et contrôle les prévisions et réalisations budgétaires. 	
ACTIVITES PRICIPALES DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> • Réaliser les études nécessaires aux prévisions ; • Evaluation et au suivi des ressources et des dépenses ; • Coordonner les activités de programmation et de gestion financière ; • Elaboration des rapports d'exécution de budget ; • Recueil, suivi et contrôle de l'information ; • Assurer le suivi et la mise en œuvre de budget et du plan stratégique. 	
COMPETENCES REQUISES DU TITULAIRE DU POSTE	
Compétences et expériences professionnels	<ul style="list-style-type: none"> • maitriser le contrôle de gestion et les règles budgétaires afférentes ; • connaître les réglementations et les procédures comptables ; • formation en gestion/finances/comptabilité, niveau Master2 ; • 3 années d'expérience dans le domaine.
Connaissances	<ul style="list-style-type: none"> • connaître l'organisation, les missions, et le fonctionnement des processus du contrôle de gestion ; • les connaissances bureautiques et informatiques : la maîtrise de l'outil informatique est indispensable ; • savoir optimiser les ressources.
Compétences comportementales	<ul style="list-style-type: none"> • méthode, du relationnel et de l'organisation ; • travail en équipe ; • capacité d'écoute, de conviction et réactivité ; • rigueur/fiabilité et méthodique.

Annexe 7 : Fiche de poste de Chef du Service de contrôle budgétaire et reporting (SCBR)

Agent : _____

IDENTIFICATION DU POSTE	
Intitulé du poste	Chef du Service planification et budget
Service d'appartenance	Service Contrôle de gestion
Date d'entrée en fonction souhaitée :	
Durée du contrat:	
Rémunération brute mensuelle	
SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Supérieur hiérarchique	Chef du Service de Contrôle de gestion
Subordonnés	
Positionnement dans la structure	Rattaché au service du contrôle de gestion
MISSIONS DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> Elabore et contrôle les prévisions et réalisations budgétaires. 	
ACTIVITES PRICIPALES DU POSTE	
<ul style="list-style-type: none"> Elaborer et adapter les outils d'analyse, les indicateurs et procédures du contrôle de gestion à l'aide de traitements informatiques ; Identifier les écarts significatifs entre les réalisations et les prévisions ; Mesurer et analyser les écarts sous forme de statistiques, de tableaux de bord commentés, de rapports d'activités ; Assurer la retransmission commentée des informations auprès de la Direction Générale. 	
COMPETENCES REQUISES DU TITULAIRE DU POSTE	
Compétences et expériences professionnels	<ul style="list-style-type: none"> maitriser le contrôle de gestion et les règles budgétaires afférentes ; connaître les règlementations et les procédures comptables ; formation en gestion/finances/comptabilité, niveau Master2 ; 3 années d'expérience dans le domaine.
Connaissances	<ul style="list-style-type: none"> connaître l'organisation, les missions, et le fonctionnement des processus du contrôle de gestion ; les connaissances bureautiques et informatiques : la maîtrise de l'outil informatique est indispensable ; savoir optimiser les ressources.
Compétences comportementale	<ul style="list-style-type: none"> rigueur et méthode pour analyser, vérifier et contrôler les données chiffrées ; savoir respecter les délais et esprit d'analyse et de synthèse.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- 1- **ALAZARD Claude & SÉPARI Sabine** (2007), *contrôle de gestion, manuel et application*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 701 pages.
- 2- **ALAZARD Claude & SÉPARI Sabine** (2010), *contrôle de gestion, manuel et application*, 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 735 pages.
- 3- **ALAZARD Claude & SÉPARI Sabine** (2012), *contrôle de gestion, manuel et application*, 2^{ème} édition DUNOD, Paris, 360 pages.
- 4- **ALAZARD Claude & SÉPARI Sabine** (2013), *contrôle de gestion : tout l'entraînement*, 3^{ème} édition DUNOD, Paris, 666 pages.
- 5- **ALI Garmils, HERVE Amaud, DOMONIQUE Vignon** (1992) : *Le contrôle de gestion en action*, Edition Liaison, Paris, 420 Pages.
- 6- **ANTHONY Robert N.** (1993), *la fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris 260 pages.
- 7- **ARDOIN Jean-Loup, MICHEL Daniel & SCHMIDT Jean** (1986), *le contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 454 pages.
- 8- **AUGE Bernard & NARO Gerald** (2011), *mini manuel de contrôle de gestion, édition*, DUNOD, Paris, 228 pages.
- 9- **AUGE Bernard & NARO Gérald** (2013), *contrôle de gestion : annales 2014*, Editions Francis, DUNOD, Paris, 190 pages.
- 10- **BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla & NAULLEAU Gérard** (1997), *contrôle de gestion de management*, 4^{ème} édition, Montchrestien, Paris, 552 pages.
- 11- **BOISSELIER Patrick, CHALENÇON Ludivine, DORIOL David, JARDIN Du Philippe, MARD Yves & MAYRTHOFER Ulrike** (2013), *contrôle de gestion*, Edition Vuibert, Paris, 666 pages.
- 12- **BOISVERT Hugues** (1991), *le contrôle de gestion, vers une participation renouvelée*, Editions du renouveau pédagogique, Collection Mercure, Ottawa, 278 Pages.
- 13- **BOUIN Xavier & SIMON François-Xavier** (2004), *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 334 pages.
- 14- **BOUQUIN Henry** (2001), *le contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Presse universitaires de France, Paris, 462 pages.

- 15- **BOUQUIN Henry** (2008), *le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, 8^{ème} édition, Presse universitaires de France, Paris, 526 pages.
- 16- **BOUQUIN Henry** (2011), *les fondements du contrôle de gestion*, 4^{ème} édition, Presses Universitaires de France, Paris, 126 pages.
- 17- **DA SILVA Helder Veigas, MATOS Maria Adelaide** (1995), "*técnicas de organização imprésarial 3^a edição Lisboa*", pages 463.
- 18- **DESREUMAUX, Alain ; LECOCQ, Xavier; WARNIER, Vanessa** (2009), *stratégie*, Pearson Education, Paris, 224 pages.
- 19- **DORIATH Brigitte** (2008), *contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris, 162 pages.
- 20- **DORIATH Brigitte, LAZATO Michel, MENDES Paula & NICOLLE Pascal** (2008), *comptabilité et gestion des organisations*, 6^{ème} édition, DUNOD, Paris, 368 pages.
- 21- **FABRE Pascal, SEPARI Sabine, SOLLE Guy, CHARIER Hélène & THOMAS Catherine** (2011), *management et contrôle de gestion, manuel et application*, Edition Frances Lefebvre, DUNOD, Paris, 402 pages.
- 22- **GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier & BONNIER Caroline** (2008), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 3^{ème} édition, Collection Business, Gualino éditeur, Paris, 403 pages.
- 23- **GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène & BESCOS Pierre-Laurent** (2005), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, 2^{ème} édition, Collection Business, Gualino éditeur, Paris, 422 pages.
- 24- **GROGEURS Mikael & TSCHÄPPELER Roman** (2012), *le livre de décisions*, Editions LEDUC.S, Paris, 175 pages.
- 25- **HELLRIEGEL, D. & al.** (2002) : *Management des organisations*, Editions Nouveaux Horizons, 693 pages.
- 26- **JORDAN Hugues, DAS NEVES João Carvalho & RODRIGUES José Azevedo** (2011), *le contrôle de gestion au service de la stratégie et de managers*, 9^{ème} édition, Areas Edition, Lisbonne, 452 pages.
- 27- **LANGLOIS Georges, BONNIER Carole & BRINGER Michel** (2004), *DECF, épreuve n° 7 contrôle de gestion*, Edition Foucher, Paris, 380 pages.
- 28- **LE SAGET, Meryem** (2006) : *Le Management Intuitif*, 2^{ème} édition, Edition DUNOD, Paris, 282 Pages.

- 29- **LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme & PESQUEUX Yvon** (2013), *contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 330 pages.
- 30- **LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel & SOLE Andrieu** (2003), *le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, 2^{ème} édition, DUNOD, Paris, 277 pages.
- 31- **LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MEROC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel & SOLE Andrieu** (2008), *le contrôle de gestion, organisation outils et pratiques*, 3^{ème} édition, DUNOD, Paris, 322 pages.
- 32- **LORINO Philippe** (2003), *méthodes et pratiques de la performance*, 3^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 522 pages.
- 33- **MALO Jean Louis & MATHE Jean Charles** (2000), *l'essentiel du contrôle de gestion*, 2^{ème} édition, Editions Organisation, Paris, 309 pages.
- 34- **MYKITA Patrick & TUSZYNSKI Jack** (2002), *contrôle de gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, Editions Foucher, Paris, 288 pages.
- 35- **PARE Dramane Raphaël** (2000), *Pratique du contrôle de gestion dans une institution de sécurité sociale : cas de la CNSS-Burkina*, CESAG, Dakar, 196 pages.
- 36- **ROULEAU Linda** (2007), *Théories des organisations*, Presse de l'université du Québec, Canada, 255 pages.
- 37- **SELMER Caroline** (2003), *construire et défendre son budget : outils, méthodes et comportements*, DUNOD, Paris, 325 pages.
- 38- **SELMER Caroline** (2014), *la boîte à outils du contrôle de gestion*, DUNOD, Paris, 192 pages.
- 39- **SÉPARI Sabine, SOLLE Guy & LE CŒUR Louis** (2014), *management et contrôle de gestion, l'essentiel en fiches*, 2^{ème} édition, Editions FRANCIS LEFEBVRE, DUNOD, Paris, 181 pages.
- 40- **VOYER, Pierre** (2002), *tableau de bord de gestion et indicateur de gestion*, 2^{ème} édition, Presse de l'université de Québec, 446 pages.