



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion**

**CESAG BF – CCA**

**Banque, Finance, Comptabilité,**

**Contrôle & Audit**

**Master Professionnel en Audit et**

**Contrôle de Gestion**

**(MPACG)**

**Promotion 8**

**(2013-2015)**

**Mémoire de fin de cycle**

**THEME**

**CONTRIBUTION DU CONTROLE DE GESTION A  
LA GOUVERNANCE D'UNE ENTREPRISE  
PUBLIQUE : CAS DE LA LOTERIE NATIONALE  
SENEGALAISE (LONASE)**

**Présenté par :**

**TCHOKANAKA Sandra Kabataka**

**Dirigé par :**

**THIAM Moussa**

**Chef du département budget  
et planification à la LONASE**

**Avril 2015**

## **DEDICACE**

- A mon père Valentin TCHOKANAKA et ma mère Pauline IROTORI pour tous les sacrifices consentis pour ma formation ;
- A tous mes frères et sœurs pour leur soutien indéfectible.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **REMERCIEMENTS**

La rédaction d'un mémoire de fin de formation n'est pas un travail solitaire. Qu'il nous soit donné ici l'occasion de remercier tous ceux et toutes celles qui ont contribué à la réalisation de ce travail.

Nous remercions :

- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de la Formation et Chef de Département CESAG Banque Finance Comptabilité Contrôle et Audit (CESAGBF-CCA) ;
- l'ensemble du corps enseignant de la 8<sup>ème</sup> promotion, pour la qualité de la formation ;
- Monsieur Moussa THIAM, Chef du Département Budget et Planification à la LONASE, mon maître de mémoire pour son assistance et son encadrement à la réalisation de ce mémoire ;
- Monsieur Mamadou GUEYE, Conseiller spécial chargé des affaires financières du Directeur Général de la LONASE et chargé de cours au CESAG, pour son assistance et ses conseils ;
- Monsieur Hugues Oscar LOKOSSOU, professeur associé au CESAG, pour son assistance et ses conseils ;
- Monsieur le Directeur Général de la LONASE pour nous avoir acceptées dans son entreprise ;
- Monsieur Etienne MEDOU, Directeur du Contrôle de Gestion de la LONASE, pour nous avoir acceptées dans sa direction ;
- tout le personnel de la LONASE pour son accueil et son soutien ;
- Monsieur Hector BOKONON, pour son aide et son assistance;
- les collègues de la 8<sup>ème</sup> promotion du Master Professionnel Audit et Contrôle de gestion du CESAG ;
- tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de ce travail.

## **LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

<b>ALR</b>	:	Avant La Réunion
<b>AMF</b>	:	Autorité des Marchés Financiers
<b>AUDSC</b>	:	Acte Uniforme au droit des Sociétés Commerciales et groupement d'intérêt
<b>BAD</b>	:	Banque Africaine de Développement
<b>BNDS</b>	:	Banque Nationale de Développement du Sénégal
<b>CA</b>	:	Conseil d'Administration
<b>CDG</b>	:	Contrôle De Gestion
<b>CESAG</b>	:	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
<b>COSO</b>	:	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
<b>CS</b>	:	Conseillers Spéciaux
<b>DAGE</b>	:	Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement
<b>DFC</b>	:	Direction Financière et Comptable
<b>DG</b>	:	Direction Générale
<b>DRH</b>	:	Direction des Ressources Humaines
<b>ERP</b>	:	Enterprise Resource Planning
<b>GE</b>	:	Gouvernance d'Entreprise
<b>GIE</b>	:	Groupement d'Intérêt Economique
<b>IFAC</b>	:	Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
<b>IIA</b>	:	Institute of Internal Auditors
<b>ISO</b>	:	International Organization for Standardization
<b>LONASE</b>	:	Loterie Nationale Sénégalaise
<b>NRE</b>	:	Nouvelles Régulations Economiques
<b>OCDE</b>	:	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
<b>OHADA</b>	:	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
<b>PLR</b>	:	Pendant La Réunion
<b>PMU</b>	:	Pari Mutuel Urbain
<b>SG</b>	:	Secrétariat Générale
<b>DCM</b>	:	Direction Marketing et Communication
<b>DC</b>	:	Direction Commerciale
<b>DSIE</b>	:	Direction des Systèmes d'Informatique et d'Exploitation
<b>PHEB</b>	:	Philippe Engagement Budget
<b>PCA</b>	:	Président du Conseil d'Administration

## **LISTE DES TABLEAUX**

Tableau 1: Structure générale des tableaux de bord.....	32
Tableau 2: Calendrier du processus d'élaboration du budget.....	57
Tableau 3: Synthèse des forces et faiblesses du conseil d'administration.....	72
Tableau 4: Synthèse des forces et faiblesses du contrôle de gestion.....	73
Tableau 5: Plan d'actions.....	78

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **LISTE DES FIGURES**

Figure 1: Schéma synthétique de contrôle de gestion.....	21
Figure 2: L'architecture budgétaire .....	28
Figure 3: Processus d'obtention des indicateurs pertinents .....	33
Figure 4: Modèle d'analyse.....	36
Figure 5: Organigramme de la cellule contrôle de gestion .....	54

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **LISTE DES ANNEXES**

ANNEXE 1: Organigramme de la LONASE.....	85
ANNEXE 2: Loi n° 90-07 du 26 Juin 1990 publié au journal officiel du 07 juillet 1999 .....	86
ANNEXE 3: Guide d'entretien.....	103
ANNEXE 4: Questionnaires .....	96

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS .....	ii
LISTES DES SIGLES ET ABREVIATIONS .....	iii
LISTE DES TABLEAUX.....	iv
LISTE DES FIGURES .....	v
LISTE DES ANNEXES .....	vi
TABLE DES MATIERES .....	vii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE .....	6
CHAPITRE I : GOUVERNANCE D'ENTREPRISE .....	8
1.1 Définition de la gouvernance d'entreprise.....	8
1.1.1 Définition de la gouvernance d'entreprise .....	8
1.1.2 Gouvernance publique.....	9
1.2 Objectif de la gouvernance d'entreprise.....	9
1.3 Loi, principes de gouvernance d'entreprise et convergence des textes.....	10
1.3.1 Loi et principes internationaux de gouvernance d'entreprise .....	10
1.3.1.1 Le rapport TREADWAY.....	10
1.3.1.2 Le rapport CADBURY .....	10
1.3.1.3 Les rapports VIENOT .....	11
1.3.1.4 Le rapport MARINI.....	11
1.3.1.5 La loi NRE.....	11
1.3.1.6 La loi Sarbanes-Oxley (SOX).....	12
1.3.1.7 Loi sur la sécurité financière (LSF).....	12
1.3.1.8 Principes de l'OCDE.....	13
1.3.2 Loi et code nationale sur la gouvernance d'entreprise.....	13
1.3.2.1 Loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic au Sénégal (voir Annexe 2).....	13
1.3.2.1.1 Champ d'application de la loi et définition du secteur parapublic .....	13
1.3.2.1.2. Organe de direction.....	14
1.3.2.1.3 Organe de délibération.....	14
1.3.2.1.4 Organe Contrôle.....	14
1.3.2.2 Code de gouvernance d'entreprise au Sénégal .....	15
1.3.3 Convergence des codes .....	16

1.3.3.1 La transparence et la rémunération des dirigeants et des administrateurs.....	16
1.3.3.2 Le rôle et l'organisation du Conseil d'Administration (CA).....	17
1.3.3.3 Le fonctionnement du Conseil d'Administration .....	17
1.3.3.4 L'exercice du pouvoir par les actionnaires en Assemblée .....	18
1.3.3.5 L'évaluation de l'efficacité du conseil d'administration.....	18
1.3.3.6 Prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes .....	18
1.3.3.7 Ethique.....	19
<b>CHAPITRE 2 : RELATION ENTRE CONTROLE DE GESTION ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE.....</b>	<b>20</b>
2.1 Définition et objectif du contrôle de gestion .....	20
2.1.1 Définition du contrôle de gestion .....	20
2.1.2 Objectif du contrôle de gestion .....	21
2.2 Activités et rattachement hiérarchique du contrôle de gestion.....	22
2.2.1 Activités du contrôle de gestion .....	22
2.2.2 Rattachement hiérarchique du contrôle de gestion .....	22
2.2.2.1 Rattachement à la direction générale.....	23
2.2.2.2 Rattachement à la direction financière .....	23
2.2.2.3 Rattachement à ses clients .....	24
2.3 Contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance .....	24
2.3.1 Contribution du contrôle de gestion au pilotage stratégique de l'organisation....	25
2.3.2 Contribution du contrôle de gestion dans la définition et la mise en place d'une structure d'organisation.....	26
2.3.3 Contribution du contrôle de gestion dans la surveillance de la gestion par le conseil d'administration .....	27
2.3.4 Contribution du contrôle de gestion à concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés .....	29
2.3.5 Contribution du contrôle de gestion à la cohérence, la fiabilité de l'information financière.....	30
2.3.6 Contribution du contrôle de gestion au système d'information de gestion.....	31
<b>CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE RECHERCHE .....</b>	<b>35</b>
3.1 Le modèle d'analyse.....	35
3.2 Les outils de collectes des données .....	37
3.2.1 Outils de collectes de données pour la prise de connaissance générale de la LONASE .....	37

3.2.1.1 Revue documentaire .....	37
3.2.1.2 L'entretien .....	37
3.2.1.3 Observation.....	38
3.2.1.4 Questionnaire de prise de connaissance .....	38
3.2.2 Outils de collectes de données pour la prise de connaissance du dispositif de gouvernance à la LONASE .....	38
3.2.2.1 Revue documentaire .....	38
3.2.2.2 L'observation.....	38
3.2.2.3 Questionnaire.....	39
3.2.3 Outils de collectes de données pour la prise de connaissance de la cellule contrôle de gestion.....	39
3.2.3.1 Revue documentaire .....	39
3.2.3.2 Entretien.....	39
3.2.3.3 Observation.....	39
3.2.3.4 Questionnaire.....	40
3.2.4 Outils de collectes de données pour l'évaluation du dispositif de gouvernance de la LONASE .....	40
3.2.4.1 Analyse documentaire .....	40
3.2.4.2 Questionnaire.....	41
3.2.4.3 Observation.....	41
3.2.5 Outils de collectes de données pour l'évaluation du rôle de la cellule contrôle de gestion dans la gouvernance de la LONASE .....	41
3.2.5.1 Bonnes pratiques.....	41
3.2.5.2 Questionnaires .....	41
3.2.5.3 Tableau d'analyse .....	42
3.2.6 Outils de collectes de données pour les recommandations .....	42
3.2.6.1 Tableau d'analyse .....	42
3.2.6.2 Bonnes pratiques.....	42
3.2.7 Plan d'action.....	42
3.2.7.1 le tableau d'analyse .....	42
3.2.7.2 Bonnes pratiques.....	43
3.3 Méthode d'analyse.....	43
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	44
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE .....	45

CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DE LA LOTERIE NATIONALE DU SENEGAL (LONASE) .....	47
4.1 Historique .....	47
4.2 Nature juridique .....	47
4.3 Mission de la LONASE.....	48
4.4 Description des activités et produits.....	48
4.4.1 Le PMU .....	48
4.4.2 Les produits de grattages.....	49
4.4.3 Les jeux par SMS .....	49
4.5 Structure organisationnelle de la LONASE.....	49
4.5.1 Conseil d'administration (CA).....	49
4.5.2 Direction Générale .....	49
4.5.3 Secrétariat Générale (SG).....	50
4.5.4 Les trois conseillers spéciaux (CS) du Directeur Général.....	50
4.5.5 Conseillers du Directeur Général .....	50
4.5.6 Les directions fonctionnelles.....	50
4.5.6.1 Direction de l'Administration Générale et de l'Equipement (DAGE) .....	51
4.5.6.2 Direction des Ressources Humaines (DRH) .....	51
4.5.6.3 Direction Financière et Comptable (DFC) .....	51
4.5.6.4 Direction Marketing et Communication (DMC).....	51
4.5.6.5 Direction Commerciale (DC) .....	52
4.5.6.6 Direction des systèmes d'Informatique et d'Exploitation (DSIE).....	52
4.5.6.7 Direction de l'Audit Interne et de la Qualité (DAIQ) .....	52
4.5.6.8 Centre Médico-social.....	52
4.5.6.9 Cellule des affaires juridiques et du contentieux.....	53
4.6 Cellule contrôle de gestion .....	53
4.6.1 Positionnement hiérarchique du contrôle de gestion.....	53
4.6.2 Missions de la cellule contrôle de gestion de la LONASE .....	54
4.6.2.1 Le département budget et planification .....	54
4.6.2.2 Le département études et analyses.....	55
CHAPITRE 5 : CONTRIBUTION DU CONTROLE DE GESTION A LA GOUVERNANCE DE LA LONASE .....	56
5.1 Les outils du contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance à la LONASE.....	56
5.1.1 Les outils du système de contrôle de gestion de la LONASE.....	56

5.1.1.1 Le plan d'action .....	56
5.1.1.2 Le budget .....	57
5.1.1.3 Le contrôle budgétaire et les rapports d'exécution.....	58
5.1.1.4 Le PHEB.....	58
5.1.2 Les acteurs de la gouvernance à la LONASE .....	59
5.1.2.1 Le conseil d'administration .....	59
5.1.2.2 Le Directeur Général .....	60
5.1.2.3 Le commissaire au compte .....	61
5.2 Description de la pratique du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance de la LONASE.....	61
5.2.1 Participation du contrôle de gestion au pilotage stratégique de l'organisation....	62
5.2.2 Participation du contrôle de gestion dans la surveillance de la gestion par le conseil d'administration .....	62
5.2.3 Participation du contrôle de gestion à la transparence et à l'efficience des marchés.....	62
5.2.4 Participation du contrôle de gestion à la cohérence, la fiabilité de l'information financière.....	63
5.2.5 Participation du contrôle de gestion au système d'information de gestion.....	64
5.3 Relation entre contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance .....	64
5.3.1 Relation entre le contrôle de gestion et CA.....	65
5.3.2 Relation entre le contrôle de gestion et la direction générale .....	65
5.3.3 Relation entre le contrôle de gestion et le commissaire aux comptes.....	65
CHAPITRE 6 : ANALYSE DES RESULTATS .....	67
6.1 Analyse critique et analyse des résultats .....	67
6.1.1 Analyse critique des principes de gouvernance de la LONASE avec les principes internationaux.....	67
6.1.2 Analyse des résultats sur le conseil d'administration.....	68
6.1.2.1 Organisation du CA .....	68
6.1.2.2 Fonctionnement du CA.....	68
6.1.2.3 Inexistence des comités .....	69
6.1.2.4 Formation des administrateurs.....	69
6.1.2.5 Evaluation des membres du conseil d'administration.....	69
6.1.2.6 Ethique.....	70
6.1.2.7 Rapport annuel.....	70
6.1.3 Apport du contrôle de gestion dans la gouvernance de la LONASE.....	70

6.1.3.1 Rattachement hiérarchique .....	70
6.1.3.2 Outils du contrôle de gestion .....	71
6.1.3.3 Compétence .....	72
6.1.4 Bilan des forces et faiblesses.....	72
6.1.4.1 Forces et faiblesses du Conseil d'administration .....	72
6.1.4.2 Risque liées aux faiblesses du conseil d'administration.....	73
6.1.4.3 Forces et faiblesses de la cellule contrôle de gestion .....	73
6.1.4.4 Risque liées aux faiblesses de la cellule contrôle de gestion.....	74
6.2 Proposition de recommandations .....	75
6.2.1 Recommandation relative aux directives en matière de GE .....	75
6.2.1.1 Mises en place d'un comité de gouvernance .....	75
6.2.1.2 Mise en place d'un comité d'audit .....	75
6.2.1.3 Renforcement des capacités des membres du CA.....	76
6.2.1.4 Mise en place d'un règlement intérieur au sein du CA .....	76
6.2.1.5 Elaboration d'un code d'éthique.....	76
6.2.1.6 Elaboration d'un rapport annuel .....	76
6.2.1.7 Evaluation des membres du conseil d'administration .....	77
6.2.2 Recommandations visant l'efficience de la cellule contrôle de gestion dans le GE de la LONASE .....	77
6.2.2.1 Mise en place d'un tableau de bord .....	77
6.2.2.2 Mise en place d'un système d'évaluation de la performance, de contrat de performance et d'indicateur de performance.....	77
6.3 Plan d'action .....	78
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	81
CONCLUSION GENERALE .....	82
ANNEXES .....	84
BIBLIOGRAPHIE .....	103

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**INTRODUCTION GENERALE**

La mondialisation des opérations boursières, la modification de l'actionnariat et la multiplication des scandales financiers (Enron-Andersen, Worldcom etc.) ont suscité de nombreux débats et controverses sur la transparence et l'efficacité des marchés. Ces nombreux scandales ont pour cause l'inefficacité des dispositifs de contrôle externe à savoir : les états financiers non fidèles, certifiés par les commissaires aux comptes ; les comportements opportunistes des dirigeants ; les abus de pouvoir du conseil d'administration et les mauvaises pratiques de gouvernance. En effet, ces événements ont conduit à une destruction massive de valeur aussi bien pour les actionnaires que pour les salariés qui ont perdu l'essentiel de leur épargne-retraite. Face à cette situation une orientation éthique et clairement définie s'est imposée pour la bonne conduite des affaires.

La gouvernance d'entreprise étant l'ensemble de règles de fonctionnement et de contrôle qui régissent, dans un cadre historique et géographique donné la vie des entreprises (Pastre 1994 : 18). Plusieurs textes sur la gouvernance ont été initiés pour contribuer à assainir les marchés. Au nombre de ces textes, nous pouvons citer : la Sarbanes Oxley Act, la Loi sur la Sécurité Financière, les rapports Bouton, Vienot I et II. Ils sont reconnus comme étant des réponses à ces dérives des systèmes de gouvernance. Le contrôle interne et le management des risques s'imposent également à l'entreprise car ces différents mécanismes serviront de guide pour la prise de décision et permettront aux dirigeants de produire des informations objectives et fiables, de renforcer la confiance des investisseurs et de nourrir la performance économique des entreprises. Les référentiels COSO (Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) et le cadre de référence de l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) confirment cette idéologie quand ils annoncent que : «les sociétés doivent se doter d'un processus de management des risques» (Ahouangansi, 2010 : 76).

Le Sénégal comme d'autres pays de l'Afrique de l'Ouest a connu des événements similaires aux scandales financiers dans les années 1990 avec notamment la Banque Nationale de Développement du Sénégal (BNDS). En effet, selon Diop (2013 :56), des engagements de montants importants ont été portés par les banques au nom de l'Etat. En considérant l'importance des créances à caractère public portées par la BNDS en particulier et la perpétuation possible d'une telle situation faute d'indépendance suffisante, cette situation aurait entraîné la faillite de la BNDS. Cela incite donc à la prise en compte des bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise surtout pour les sociétés d'Etat.

La Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) n'est elle aussi pas épargnée par le phénomène décrit ci-dessus. Autrefois société privée puis devenue société nationale créée par la loi 87-43 du 28 décembre 1987, elle a le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés, en contrepartie desquels la LONASE verse une redevance à l'Etat. Elle est soumise à des textes et règlements qui régissent toutes les formes de loteries, jeux de hasard, de pronostics et assimilés.

Comme toute entreprise, la LONASE est soumise aux défis de l'innovation, de croissance, de maîtrise des risques et des exigences du marché. Elle assure l'une des fonctions fondamentales de l'Etat à travers sa mission de redistribution de bénéfice d'une part, et allège le budget de l'Etat en prenant la totalité de ses dépenses de fonctionnement en charge par ses propres recettes d'autre part. En plus de ces spécificités, et du fait que les informations fournies par la cellule contrôle de gestion de la LONASE constituent un levier dans la conception du plan stratégique, il est important pour elle de disposer d'un système efficace de contrôle de gestion.

Les scandales mettant en cause les grandes firmes ont révélé des insuffisances au sein du processus de la gouvernance d'entreprise dont la LONASE n'est pas épargnée.

Ce problème trouve son origine probable dans :

- la fragilité de l'information comptable et financière ;
- la faiblesse du système de surveillance ;
- le non-respect des principes d'éthique ;
- l'absence d'efficacité du contrôle interne au sein de l'entreprise.

Une telle situation entraîne de nombreuses conséquences qui pourraient compromettre l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise. Parmi ces conséquences, il faut noter :

- l'absence d'évaluation et d'optimisation des circuits de transmission de l'information financière et non financière ;
- l'impossibilité de mesurer la performance des dirigeants et des administrateurs ;
- l'insuffisance et/ou l'absence de contrôles des modes d'évaluation et de rémunérations des dirigeants ;
- l'insuffisance des outils d'aide à la gouvernance d'entreprise.

Pour maintenir d'une part, son statut de monopole et d'autre part pérenniser ses activités, la LONASE doit respecter les bonnes pratiques en matière de gouvernance. A l'analyse des différentes causes ci-dessus citées, les solutions suivantes peuvent être proposées :

- élaborer un manuel de procédure de transmission de l'information financière et comptable ;
- réaliser un audit d'efficacité du mode de fonctionnement et de la composition du conseil d'administration ;
- mettre en place des outils d'évaluation et la grille de rémunération du personnel ;
- renforcer la gouvernance au sein de la LONASE notamment en matière de contribution du contrôle de gestion à l'atteinte des objectifs de bonne gouvernance.

A la lumière des solutions ci-dessus listées, nous retenons dans le cadre de notre étude celle relative à la contribution du contrôle de gestion à l'atteinte des objectifs de bonne gouvernance. Au regard de tout ce qui précède et en tenant compte des réalités de la LONASE, la question fondamentale qui se pose à nous est : comment le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration de la gouvernance de la LONASE ? La réponse à cette question découle des questions spécifiques suivantes :

- Qu'est-ce-que la gouvernance d'entreprise ?
- Qu'est-ce-que le contrôle de gestion ?
- Quels sont les objectifs et les principes de la gouvernance d'entreprise ?
- Comment le contrôle de gestion intervient dans le processus de gouvernance ?
- Quelle est la coopération entre contrôle de gestion et acteurs de la gouvernance ?
- Quelles sont les missions du contrôle de gestion à la LONASE ?
- Quels sont les principes de gouvernance à la LONASE ?
- Quelles sont les contributions du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance à la LONASE ?

La recherche des réponses à ses questions justifient donc le choix du thème : « Contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'une entreprise publique : cas de la LONASE ». L'objectif général visé à travers cette recherche est d'évaluer l'apport du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance d'entreprise. Les objectifs spécifiques qui découlent de cet objectif général sont :

- définir les concepts de gouvernance d'entreprise et de contrôle de gestion ;

- identifier les objectifs et les principes de la gouvernance d'entreprise ;
- comprendre les apports du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance ;
- identifier la coopération entre le contrôle de gestion et la gouvernance d'entreprise ;
- décrire les missions du contrôle de gestion à la LONASE ;
- définir les principes de gouvernances à la LONASE ;
- faire un inventaire des points forts et faibles de l'apport du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance de la LONASE et formuler des recommandations ;

Le sujet de gouvernance d'entreprise étant vaste, il s'agira pour nous dans un premier temps d'évaluer le dispositif de gouvernance de la LONASE, ensuite l'adéquation de ce dispositif avec les principes de gouvernances en vigueur, et enfin mesurer la relation entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise.

L'intérêt de notre étude réside dans le fait qu'elle permettra d'approfondir les connaissances en matière de contrôle de gestion et de gouvernance d'entreprise des différents acteurs à savoir : la LONASE et nous-mêmes.

Pour la LONASE, une telle étude permettra d'avoir une meilleure connaissance de l'apport du contrôle de gestion dans son processus de gouvernance et, ainsi, contribuer à l'amélioration de cette coopération.

Pour nous même, cette étude permettra de confronter nos connaissances théoriques avec la réalité en entreprise. Elle sera notre modeste contribution à l'amélioration du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance des entreprises publiques en l'occurrence la LONASE.

Dans le but de développer ce thème, la première partie de notre étude présentera un cadre théorique organisé en trois chapitres : le premier sera consacré à l'étude de la gouvernance d'entreprise, le deuxième portera sur la relation entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise, et le troisième exposera la méthodologie de recherche. La deuxième partie de notre étude portera sur l'application pratique de la synthèse du cadre théorique et méthodologique afin de faire ressortir, la contribution du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance et proposer des recommandations.

**PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE**

L'avènement des crises financières vers la fin des années 90 un peu partout dans le monde, a attiré l'attention des marchés financiers internationaux sur les graves problèmes de gouvernance d'entreprise dans plusieurs pays et a appelé plusieurs organismes internationaux et nationaux (IFACI, OCDE, ...) à se pencher de plus en plus sur ce thème. Ainsi, la gouvernance est devenue de plus en plus une préoccupation croissante et importante. Ce concept a guidé les programmes et les actions de réforme engagés par les gouvernements pour mettre en place des dispositifs réglementaires visant le renforcement des règles de bonne gouvernance et fournir une réponse à l'abus de confiance des marchés financiers.

Jensen et Meckling (1994) rappellent combien il est essentiel de comprendre la nature humaine pour saisir le fonctionnement des organisations. La définition de Pérez (2003) met en évidence que comme dans tout système humain, l'efficacité du système de gouvernance dépend fortement du comportement des personnes impliquées dans sa mise en œuvre et son fonctionnement. A cela s'ajoute l'internationalisation de la concurrence, l'évolution des technologies et la mondialisation des marchés qui caractérisent le nouvel environnement économique des entreprises. Ces mutations apportent certainement de nouvelles perspectives, mais surtout de nouveaux défis impliquant des contraintes nouvelles.

Afin de surmonter la complexité de la gestion et dominer les impacts de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent pour pouvoir maîtriser l'incertitude de l'avenir. En effet, le contrôle de gestion, dans la mesure où il se fonde sur des notions ayant trait aux événements futurs, est particulièrement confronté à cette turbulence de l'environnement.

Dans le cadre de notre étude, nous présenterons dans un premier temps à travers une revue de littérature la gouvernance d'entreprise, les différentes approches et les principes de bonne gouvernance. Dans un second temps nous passerons en revue les contributions des auteurs en matière de contrôle de gestion et de relation entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise. Puis nous finirons par la méthodologie de recherche.

## **CHAPITRE I : GOUVERNANCE D'ENTREPRISE**

La gouvernance d'entreprise peut être entendue, au sens large, comme l'organisation et la répartition des pouvoirs entre les différentes instances d'une entreprise. Plus précisément, il s'agit de l'ensemble des procédures et structures mises en place pour diriger et gérer les affaires d'une entreprise de façon à assurer la transparence et l'équilibre des pouvoirs entre le management, les propriétaires de l'entreprise, leurs élus à l'assemblée générale, et les administrateurs. En effet, une bonne gouvernance d'entreprise permet de garantir un processus durable et efficace de création de valeurs conforme à l'ensemble des parties-prenantes internes et externes et en respect des règlements légaux, des statuts internes et des principes éthiques.

Ainsi ce chapitre nous permettra de définir le concept de gouvernance d'entreprise et ses objectifs. Puis nous aborderons également les différentes approches de la gouvernance d'entreprise. Enfin nous exposeront les principes de bonne gouvernance.

### **1.1 Définition de la gouvernance d'entreprise**

Cette section nous permettra d'exposer la définition de la gouvernance d'entreprise.

#### **1.1.1 Définition de la gouvernance d'entreprise**

Le terme « Gouvernance d'entreprise » a été utilisé comme une deuxième traduction du concept anglo-saxon de « Corporate governance » et qui refléterait mieux l'ampleur de ce concept, qui aborde non seulement l'organisation de la direction de l'entreprise mais aussi son contrôle et les moyens d'expression des actionnaires.

Selon Pastre (1994 :18), la gouvernance d'entreprise est « L'ensemble des règles de fonctionnement et de contrôle qui régissent, dans un cadre historique et géographique donné, la vie des entreprises ».

Selon Gomez (1997 : 64), le vocable de « Gouvernance d'entreprise » désigne le système de règles et mesures qui ordonnent les acteurs sociaux au double sens du terme : il met de l'ordre dans leurs actions et il leur donne des ordres.

Pour Charreaux (1997 : 422) : « Le gouvernement d'entreprise recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, c'est-à-dire leur conduite et leur espace discrétionnaire ».

Nous pouvons retenir de ces trois définitions que la gouvernance d'entreprise est :

- un ensemble de règles de fonctionnement et de contrôle ;

- un moyen de délimitation des pouvoirs ;
- un système d'amélioration de la performance des dirigeants.

Bouquin (2006 : 56) va au-delà des trois premiers auteurs en faisant ressortir que « le gouvernement d'entreprise est le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Il spécifie la répartition des droits et des responsabilités entre les différents participants, comme le conseil d'administration, les dirigeants, les actionnaires et autres parties prenantes. Il détermine la structure par laquelle les objectifs de l'entreprise sont choisis, par quels moyens ils sont atteints et comment sont pilotées les réalisations vers ces objectifs ».

Au regard des différents auteurs et organisations, nous pouvons dire que la gouvernance d'entreprise est un régime qui devrait concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'état de droit et clairement définir la répartition des compétences entre les instances chargées de la surveillance, de la réglementation et de l'application des textes.

### **1.1.2 Gouvernance publique**

La gouvernance publique est comprise de diverses manières, traduisant généralement les intérêts et les objectifs des organisations émettrices (Fabre et al, 2007 :15). C'est aussi un concept qui évolue dans le temps et qui s'adapte au contexte de chaque pays et à son cadre juridique et politique. La gouvernance publique peut être définie comme étant : un domaine d'étude interdisciplinaire concernant les relations de pouvoir entre les autorités publiques, la société civile et le marché dans un contexte de transformations de l'aptitude des communautés politiques à se diriger légitimement et à agir efficacement. Ces relations peuvent être de différentes natures : des relations d'autorité (autorité émanant de l'État, mais également du marché en application de dispositions contractuelles), d'influence et de persuasion, de contrainte, de coercition et de manipulation (Lukes, 2005 :24).

## **1.2 Objectif de la gouvernance d'entreprise**

Dans le processus de gouvernance d'entreprise, l'objectif est d'aligner autant que possible les intérêts des individus, des entreprises et de la société. Ils sont liés notamment aux choix stratégiques, à l'environnement social et économique. Selon Igalens et al (2009 : 8), les objectifs principaux de la gouvernance sont :

- assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance de la gestion par le conseil d'administration ;
- concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, et définir clairement la répartition des responsabilités entre les instances compétentes ;
- assurer un traitement équitable de tous les actionnaires ;
- reconnaître le droit des différentes parties prenantes ;
- garantir la diffusion, en temps opportun, d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise ;
- participer à la réduction des risques et identifier et traiter les conflits d'intérêt entre les acteurs.

Quel sont donc les lois, code, principe de gouvernance ? Quels sont leurs points communs ?

### **1.3 Loi, principes de gouvernance d'entreprise et convergence des textes**

Cette section permettra une meilleure connaissance et compréhension des lois, code, principes internationaux, sous régionale et nationale en matière de gouvernance d'entreprise.

#### **1.3.1 Loi et principes internationaux de gouvernance d'entreprise**

Les rapports TREADWAY, CADBURY, MARINI, les principes OCDE, les recommandations des rapports VIENOT, la loi NRE, la SOX, la LSF sont les principales normes internationales sur lesquelles toutes les entreprises se sont basées pour améliorer leur système de gestion. L'application de ces normes permet d'assurer une transparence dans la gestion et le fonctionnement correct des marchés financiers (Caussain, 2005 : 11).

##### **1.3.1.1 Le rapport TREADWAY**

Le rapport TREADWAY aux Etats-Unis en 1987 et en 1997, est le premier à jouer un rôle important dans le débat de « corporate governance » (WIEDEMANN-GOIRAN et al, 2003 : 104). Il visait à répondre à des préoccupations concernant le fonctionnement des organes de direction des entreprises, et les relations de celles-ci avec leurs actionnaires.

##### **1.3.1.2 Le rapport CADBURY**

Le rapport CADBURY en Grande Bretagne en 1992 définit un « Code of Best practices » applicable aux sociétés cotées (Wilmots, 2002 : 15). Ces dernières doivent se conformer aux

règles de ce code. Les recommandations de ce rapport visent essentiellement à distinguer les fonctions de Président du Conseil d'Administration et du Directeur Général. Le rapport préconise la création des comités spécialisés ayant pour vocation d'assister le conseil. Il recommande, en outre une présence d'administrateurs indépendants au sein de ces comités.

### **1.3.1.3 Les rapports VIENOT**

Le rapport VIENOT I en France (1995) insiste sur l'information des actionnaires, l'examen périodique de la composition, de l'organisation et du fonctionnement du conseil d'administration. Il recommande la présence d'au moins deux administrateurs indépendants dans les conseils. Ainsi il définit l'administrateur indépendant comme « un administrateur qui n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit, avec la société ou son groupe, qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement » (BOUTON, 2002 : 9). Il recommande les droits et obligations du conseil, la création d'un comité des comptes et d'un comité des rémunérations. Le rapport VIENOT II (1999) réaffirme les suggestions antérieures et adopte le concept de gouvernement d'entreprise.

### **1.3.1.4 Le rapport MARINI**

Chargé d'une mission parlementaire en France devant étudier une éventuelle refonte de la loi de 1966 régissant les SA, Marini (1996 : 35-42) dans son rapport intitulé « Modernisation du droit des sociétés » recommande :

- la dissociation des fonctions de Président du conseil et de Directeur Général ;
- l'abandon du principe de constitution de noyaux durs lors des privatisations ;
- la limitation des mandats d'administrateurs ;
- le pouvoir du comité d'audit.

### **1.3.1.5 La loi NRE**

La loi n° 2001-420 (France) en date du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a "loi NRE" a notamment eu pour objectif de développer en France le concept de "corporate governance". Cette loi vise l'accroissement des droits des actionnaires, la meilleure répartition des pouvoirs dans la société, limitation des conflits d'intérêts, etc. Les principales innovations introduites sont : l'équilibre des pouvoirs et le fonctionnement des organes dirigeants, la limitation des cumuls des mandats, la prévention des conflits d'intérêts et le droit des actionnaires.

### **1.3.1.6 La loi Sarbanes-Oxley (SOX)**

A la suite des faillites d'entreprises survenues aux États-Unis, le Congrès américain a rapidement adopté la loi Sarbanes-Oxley (SOX), promulguée par le président Bush le 30 juillet 2002 (Spector, 2002 :1). Les aspects clés, les directives précises et le cas échéant les exigences de cette loi selon Spector (2002 : 2) ; Ahouangansi (2010 : 25) sont présentées comme suit :

- Responsabilité des sociétés : définition des exigences qui s'appliquent à la direction et aux comités de vérification des sociétés assujetties aux exigences de la loi SOX ;
- Responsabilité criminelle et générale en matière de fraude : définition des circonstances dans lesquelles des actes donnent lieu à des poursuites criminelles, et des pénalités qui s'y rattachent ;
- Renforcement des pénalités en cas de fraude commise par des employés : précisions supplémentaires sur les situations appartenant à la catégorie précédente ;
- Présentation améliorée de l'information financière : définition des obligations d'information nouvelles et accrues pour les sociétés assujetties aux exigences de la loi SOX ;
- Indépendance des vérificateurs : définition de limites rigoureuses quant aux services qu'un vérificateur peut fournir à une société ouverte tout en agissant comme vérificateur de celle-ci ;

### **1.3.1.7 Loi sur la sécurité financière (LSF)**

Cette loi fut adopter en 2003 en France afin de lutter contre les dérives de certains dirigeants et d'exiger une plus grande transparence dans la gestion. Les principales recommandations de la LSF relative à la gouvernance sont :

- publication obligatoire d'un rapport par le Président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne;
- élargissement des pouvoirs de contrôle avec la possibilité pour les associations d'investisseurs d'ester en justice pour la défense de tout préjudice directe ou indirecte à l'intérêt collectif des investisseurs.

### **1.3.1.8 Principes de l'OCDE**

Ces principes ont pour objectifs d'aider les gouvernements des pays membres et non membre de l'OCDE, à évaluer et améliorer le cadre juridique, institutionnel et réglementaire des entreprises. Ces principes couvrent les aspects suivants (OCDE, 2004 : 14) :

- la mise en place des fondements d'un régime efficace ;
- le droit des actionnaires ;
- le traitement équitable des actionnaires ;
- le rôle des différentes parties prenantes dans le GE ;
- la transparence ;
- la responsabilité du conseil d'administration.

### **1.3.2 Loi et code nationale sur la gouvernance d'entreprise**

Ces lois et code de gouvernance permettent aux entreprises nationales de s'engager dans la dynamique de bonne gouvernance. Tout ceci contribue à la performance des entreprises.

#### **1.3.2.1 Loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic au Sénégal (voir Annexe 2)**

Cette loi s'est inspirée des principes internationaux en matière de gouvernance d'entreprise et présente un caractère obligatoire. Publié au Sénégal, au journal officiel du 07 juillet 1999, elle permettra de créer un cadre institutionnel propre à insuffler un dynamisme nouveau aux entreprises publiques et à améliorer leur potentiel de production.

##### **1.3.2.1.1 Champ d'application de la loi et définition du secteur parapublic**

Sont exclus du champ de la loi, les établissements publics à caractère administratif. Le secteur parapublic comprend :

- les établissements publics à caractère industriel et commercial ;
- les sociétés nationales ;
- les sociétés anonymes à participation publique majoritaire initialement dénommée sociétés d'économie mixte.

### **1.3.2.1.2. Organe de direction**

Selon cette loi, les règles d'organisation et de fonctionnement de l'organe de direction des sociétés nationales se présentent comme suit :

#### **- Généralités sur le Conseil d'Administration**

Le Conseil d'Administration ne peut comprendre plus de douze membres dont au moins deux membres choisis pour leur compétence professionnelle. Le nombre des représentants de l'Etat assistant aux réunions du Conseil d'Administration avec voix consultative ne peut être supérieur à trois.

#### **- mandat des administrateurs représentant l'Etat**

La durée des mandats des administrateurs est de deux ans renouvelables sans limitation : toutefois, le mandat cesse de plein droit lorsque l'administrateur perd la qualité en raison de laquelle il a été désigné ou lorsqu'il s'est abstenu de se rendre à trois séances consécutives du Conseil d'administration sauf cas de force majeure. La cessation de plein droit du mandat est prononcée par l'autorité qui a pouvoir de nomination.

#### **- Sanctions**

En cas d'irrégularité ou de carence caractérisée, le Conseil d'Administration peut être suspendu ou dissout par décret modifié. En cas d'irrégularités ou de carences imputables à un administrateur représentant l'Etat, il est procédé par décision motivée à sa révocation, sans préjudice des poursuites disciplinaires, civiles ou pénales éventuelles.

### **1.3.2.1.3 Organe de délibération**

Le Conseil d'Administration se réunit au moins trois fois par an. Il ne peut délibérer valablement que suivant les règles de quorum et de majorité prévues par les autres statuts et les règles d'organisation et de fonctionnement. Les décisions sont prises à la majorité des votants. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

### **1.3.2.1.4 Organe Contrôle**

Selon la Loi 90-07 (Sénégal) du 26 Juin 1990 publiée au journal officiel le 07 Juillet 1999, l'organe de contrôle des entreprises publiques se présente comme suit :

#### **- Contrôle a priori**

Les entreprises du secteur parapublic sont dispensés de tout contrôle a priori. Les délibérations des Conseils d'Administration des entreprises du secteur parapublic autres que

celles prévues à l'article 23 (confère Annexe n°2) de la présente loi sont exécutoires de plein droit dès leur insertion dans les registres de délibérations de l'entreprise.

- Le Contrôleur financier

Le Contrôleur financier est chargé du suivi des activités et du contrôle permanent de la gestion financière des entreprises du secteur parapublic. Il assure ce contrôle soit par lui-même soit par un contrôleur d'Etat placé sous son autorité.

- L'Inspection générale d'Etat.

L'Inspection générale d'Etat est destinataire des rapports du Contrôleur financier. Elle peut effectuer, à la demande du Président de la République ou d'un ministre de tutelle, toute mission ponctuelle sur le fonctionnement des entreprises visées par la présente loi.

- Commissariat aux comptes

L'exercice du mandat de commissaire aux comptes des entreprises du secteur parapublic doit s'effectuer conformément aux règles posées par le Code des Obligations civiles et commerciales et aux textes pris pour son application. En cas de difficultés graves, susceptibles de mettre en cause la pérennité de l'entreprise, les commissaires aux comptes doivent en faire mention dans un rapport spécial qu'ils présentent lors de la plus prochaine réunion du conseil d'Administration dont ils peuvent, au besoin, provoquer la convocation.

- contrôle de gestion.

Dans chaque entreprise du secteur parapublic, il est institué une cellule de contrôle de gestion. Elle est notamment chargée, pour le compte du directeur général de :

- confectionner et de tenir à jour un tableau faisant apparaître, à partir d'indicateurs, l'évolution de l'activité de l'entreprise ;
- faire le point régulièrement sur l'exécution du budget et sur la situation de la trésorerie ;
- présenter trimestriellement un rapport sur la gestion de l'entreprise ;
- suivre en permanence l'évolution des effectifs et de la masse salariale.

### **1.3.2.2 Code de gouvernance d'entreprise au Sénégal**

Au Sénégal, l'Institut Sénégalais des Administrateurs (ISA) avec l'appui du Conseil Présidentiel de l'Investissement a lancé en 2008, le projet de rédaction d'un Code de gouvernance. Ce code tend à renforcer et à moderniser les principes de gouvernances d'entreprise. Il est largement inspiré des principes de l'OCDE en la matière et n'est en aucune

manière contraignant. La synthèse du contenu du code (ISA, 2011 : 6-19) se décline comme suit :

Le code traite du rôle et des missions du conseil, de sa composition, de son fonctionnement et de ses relations tant avec les actionnaires qu'avec la Direction Générale et les autres parties prenantes. Il insiste sur l'engagement que prennent les administrateurs à exercer leur rôle, en particulier en étant vigilants, disponibles et loyaux à l'entreprise.

Chaque conseil organise son fonctionnement selon le mandat qui lui est confié par les actionnaires et la charge de travail correspondante. Le code précise les bonnes pratiques, notamment sur le fonctionnement du conseil, la création du comité d'audit et d'autres comités, la définition des domaines réservés au conseil, la formation des administrateurs, l'évaluation de son fonctionnement...

### **1.3.3 Convergence des codes**

Ces différents principes et codes convergent autour de quelques thèmes forts :

- la transparence et la rémunération des dirigeants et des administrateurs ;
- le rôle du conseil et sa composition ;
- le fonctionnement du conseil d'administration ;
- l'exercice de pouvoir de l'actionnaire en assemblée ;
- l'évaluation de l'efficacité du conseil ;
- la prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes ;
- l'éthique.

#### **1.3.3.1 La transparence et la rémunération des dirigeants et des administrateurs**

La première recommandation est celle d'une transparence du fonctionnement des organes dirigeants de l'entreprise. La transparence est également préconisée sur la rémunération des dirigeants et des administrateurs. Le mode de rémunération des dirigeants est une des clés de la réduction des conflits entre actionnaires et dirigeants. Le conseil doit recruter les principaux dirigeants, déterminer leurs rémunérations, suivre leurs activités et, le cas échéant, les remplacer et préparer les plans de succession (Igalens et al, 2009 :55). Le rapport annuel des sociétés doit comporter un chapitre établi avec le concours du comité de rémunération, consacré à l'information des actionnaires sur les rémunérations perçues par les dirigeants.

### **1.3.3.2 Le rôle et l'organisation du Conseil d'Administration (CA)**

Les codes de gouvernances d'entreprise préconisent qu'un organe (conseil d'administration ou conseil de surveillance), présentant une certaine indépendance par rapport au management, définissent la stratégie de l'entreprise. Le CA désigne les mandataires sociaux, contrôle la gestion et veille à la qualité de l'information communiquée aux actionnaires et aux parties prenantes. Le conseil approuve et surveille les valeurs éthiques. Le CA surveille le contrôle de gestion et évalue l'intégralité et l'efficacité du contrôle interne (Burlaud et al, 2009 :463).

Les bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise préconisent la présence d'administrateurs externes au sein du conseil d'administration. A cet effet, ce dernier doit comporter des administrateurs externes qui sont capables d'une part, d'accomplir leurs fonctions indépendamment du dirigeant et d'autre part, de contrôler les actionnaires et la firme (Igalens et al, 2009 :55).

### **1.3.3.3 Le fonctionnement du Conseil d'Administration**

Les codes de gouvernance d'entreprise insistent sur la création de comités spécifiques chargés de préparer l'étude d'un sujet par le conseil d'administration. Ces comités sont généralement d'après (Igalens & al, 2009 : 58) le :

- Comité d'audit

Il a pour rôle d'assister le conseil à s'assurer de l'exactitude des états financiers. Il veille au respect des obligations légales, s'assure du bon fonctionnement de la qualité du contrôle interne. Selon, Coopers et al. (2000 : 120) « Le comité d'audit occupe une position privilégiée. Il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume le suivi des recommandations ».

- Comité financier et gestion des risques

Il exerce un contrôle supplémentaire sur les engagements importants. Il s'assure de la cohérence des budgets d'investissements par rapports aux plans opérationnels (IFACI et al, (2005 : 280).

- Comité de gouvernance d'entreprise

Ses rôles principaux sont, entre autres, la définition des bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise. Il formule des propositions au conseil d'administration, en vue de toute nomination des membres du CA, de son Président et son vice-président. Il publie dans le

rapport annuel, des pratiques de l'entreprise en matière de gouvernance (Igalens et al, 2009 : 15).

#### **1.3.3.4 L'exercice du pouvoir par les actionnaires en Assemblée**

Selon Quiry et al (2010 : 960), « il est clair que tout ce qui freine l'exercice du pouvoir des actionnaires en assemblées est de nature à contrarier une bonne gouvernance d'entreprise ». Dans ce domaine, les freins peuvent venir de plusieurs cotées :

- existence d'actions avec des droits de vote multiples qui peuvent permettre à un actionnaire très minoritaire en capital d'imposer ses vues grâce à son poids en droit de vote ;
- existence d'actions sans droits de vote et de restrictions à l'exercice des droits de vote en assemblée par des plafonds ;
- restrictions administratives ou matérielles à l'exercice du droit de vote par procuration ou correspondance.

#### **1.3.3.5 L'évaluation de l'efficacité du conseil d'administration**

Le conseil d'administration devrait publier des informations indiquant si il est doté d'un mécanisme d'évaluation des résultats obtenus, soit collectivement par lui-même, soit par chaque administrateur. De plus, l'évaluation des travaux du CA est essentielle à la bonne gouvernance. Elle permet de faire le point sur les modalités de fonctionnement du conseil. Le CA, dans sa fonction de contrôle des dirigeants, doit apprécier les travaux effectués par le dirigeant ainsi que sa performance. Ainsi, pour une amélioration de la gouvernance, les administrateurs doivent être formés et mettre en œuvre des programmes d'intégration. Pour Charpentier (2007 : 113), « la mise en place de ces programmes permet de sensibiliser les administrateurs à la prise en compte des différentes parties, et non seulement les actionnaires, de les inciter au débat et au travail d'équipe ».

#### **1.3.3.6 Prise en compte des intérêts des actionnaires minoritaires et des parties prenantes**

Les actionnaires doivent être traités sur un même pied d'égalité. Lorsque les parties prenantes et les actionnaires minoritaires interviennent dans la gouvernance d'entreprise, ils doivent avoir accès en temps opportun à des informations pertinentes et fiables, mais aussi des droits de vote (OCDE, 2004 : 50).

Les actionnaires minoritaires et les parties prenantes doivent pouvoir exercer leurs droits de vote. A cet effet, ils doivent participer à l'assemblée générale annuelle et extraordinaire.

### **1.3.3.7 Ethique**

L'éthique traite des actes et régit la conduite des personnes. C'est un système de valeurs, de transparence et d'investissement socialement responsable qui caractérisent les entreprises les plus performantes et dictent les comportements éthiques des différents acteurs.

Les codes d'éthique, de déontologie et de bonne conduite s'adaptent à une culture organisationnelle orientée vers les valeurs de loyauté et de confidentialité (Renard, 2003 : 66). Le code d'éthique participe au développement du civisme et à l'amélioration des relations sociales. Cependant, la seule amélioration des bonnes pratiques en matière de gouvernance ne peut régler tous les problèmes organisationnels au sein de l'entreprise. Un bon gouvernement d'entreprise est l'une des clés de réussite de la société. Il doit comporter un bon système de contrôle interne. C'est dans cette optique que pour une bonne gouvernance d'entreprise, il faut la contribution de tous les acteurs de l'entreprise (Jacquillat et al, 2003 : 2). Ceci favoriserait la transparence de l'information économique et financière des entreprises, faciliter le suivi et le contrôle de leurs décisions.

## **CONCLUSION**

La réflexion sur le gouvernement d'entreprise est essentielle pour comprendre les déterminants de la performance des entreprises. Dans cette perspective, certains auteurs et organismes internationaux en proposent une définition et des principes de bonne gouvernance. Ces définitions permettent de mieux situer les enjeux inhérents au gouvernement d'entreprise, en faisant intervenir l'ensemble des relations qu'entretient l'entreprise avec ses multiples partenaires : actionnaires mais aussi banquiers, salariés, clients, pouvoirs publics et, finalement, toutes les parties prenantes intéressées par l'activité ou le fonctionnement de l'entreprise. La problématique, loin de se limiter aux seules relations entre dirigeants et actionnaires, s'élargit alors à tous les stakeholders, et peut ainsi s'ouvrir, au-delà de la bonne utilisation des ressources pour créer et maintenir la richesse, à la recherche du bien commun, en s'appuyant sur la contribution des autres fonctions de l'entreprise.

La question est de savoir quel est la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise ? Quelles sont les relations qui existent entre contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance ?

## **CHAPITRE 2 : RELATION ENTRE CONTROLE DE GESTION ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE**

Le contrôle de gestion est un processus qui se déroule tout au long de l'année entre la direction générale et les responsables opérationnels qui ont en charge de mener les opérations de l'entreprise. Le contrôle de gestion a pour but d'aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion pour atteindre leurs objectifs dans les délais et avec les moyens disponibles. En effet le contrôle de gestion a pour rôle d'informer et d'éclairer les dirigeants opérationnels dans leur prise de décisions.

Il lui incombe également de concevoir un système de contrôle adapté à l'entreprise pour organiser la répartition des responsabilités en tenant compte des contraintes économiques et du potentiel humain disponible. Le contrôle de gestion est dans ce contexte un important outil d'aide à la gouvernance car il dispose d'une excellente connaissance des métiers de l'entreprise, des produits, du marché et des secteurs d'activité de l'entreprise. Ce chapitre présentera d'une part les différentes définitions, objectifs et la contribution du contrôle de gestion au pilotage stratégique de l'organisation. D'autre part ce chapitre traitera de la relation entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise.

### **2.1 Définition et objectif du contrôle de gestion**

Cette section traitera de la définition, des objectifs et des outils du contrôle de gestion.

#### **2.1.1 Définition du contrôle de gestion**

Depuis son essor et son développement durant les années 1920 chez General Motors, le contrôle de gestion s'est toujours avéré délicat à définir. Selon Anthony (1988: 10): «Management control is the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies ».

Pour Boisvert (1991 : 30) : « le contrôle de gestion pris au sens de direction, de conduite et de maîtrise consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer des objectifs pertinents, élaborer de bonnes stratégies, et les mettre en œuvre de façon efficaces et efficientes ». Le contrôle de gestion a pour rôle fondamental la production d'information, la coordination des systèmes d'information. Le contrôleur de gestion apparaît à toutes les étapes du processus de gestion : phase de fixation des objectifs, de prise de décision, d'allocation des ressources et dans la gestion courante de l'organisation.

Bouquin (2010 : 14) estime que le contrôle de gestion est : « garant de la cohérence des décisions économiques, il assume un rôle d'interface, assurant la prise en compte des facteurs clés stratégiques par les gestionnaires du court terme et de l'immédiat, et fournissant au dirigeant les moyens d'adapter leurs objectifs aux réalités des tendances constatées. Loin d'être introverti, il doit aider à internaliser l'environnement ».

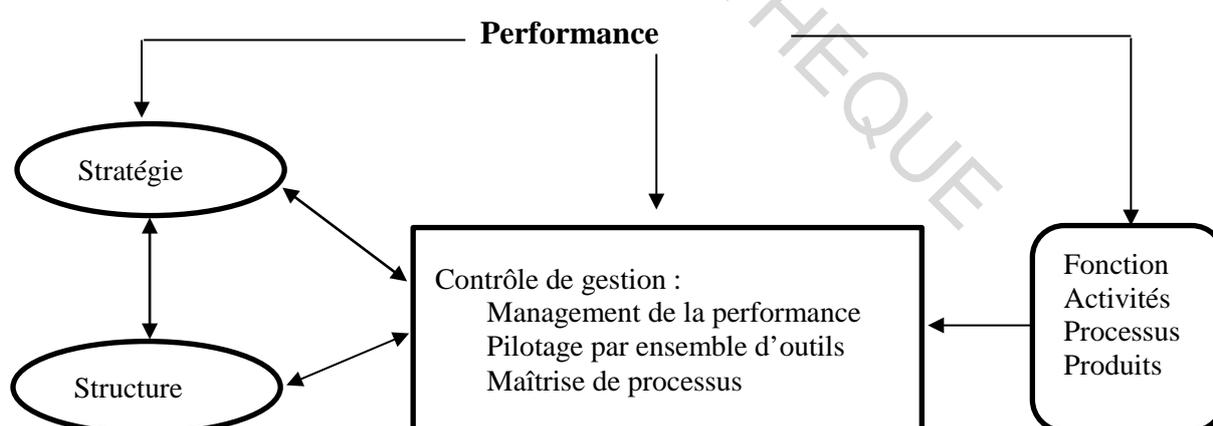
Le contrôle de gestion est aussi un facilitateur de la prise de décision et se situe à la croisée des sources d'information. Le contrôle de gestion joue donc un rôle clé dans le pilotage d'organisations toujours plus complexes. En charge de la modélisation efficace de la gestion de l'information économique, le contrôle de gestion est vraisemblablement l'organe pivot de l'assistance à la mise en œuvre de la stratégie et du suivi de son efficacité.

A la lumière des définitions et des analyses y afférentes et comme Alazard et al, (2010 :31), nous pouvons dire que le contrôle de gestion est un processus comprenant un ensemble d'outils de calcul, d'analyse à la décision. Ces outils permettent de :

- piloter les activités et les processus d'une organisation en fonction de ces objectifs ;
- aider à la gestion de l'organisation ;
- aider à la réflexion, aux décisions et aux actions des managers sur toute la hiérarchie.

Cette démarche peut être illustrée par le schéma suivant.

**Figure 1: Schéma synthétique de contrôle de gestion**



Source : Alazard et al (2010 :31)

### 2.1.2 Objectif du contrôle de gestion

Les objectifs du contrôle de gestion sont multiples et variés et sont en rapport avec les besoins des organisations concernées. Ils doivent être liés aux choix stratégiques, aux structures, à

l'environnement, aux problématiques et même à la culture. Ces objectifs doivent permettre aux dirigeants d'avoir une meilleure maîtrise de la conduite de l'organisation vers le but visé. Ainsi, le résumé de la littérature nous a permis d'énumérer quatre objectifs principaux qui nous semblent communs à toutes les organisations :

- assurer l'économie, l'efficacité, l'efficience dans l'utilisation des ressources (Bescos et al, 1997 :42) ;
- contribuer à définir la stratégie (Malo et al, 2000 :23) ;
- assurer la communication (Bouin et al, 2004 :182) ;
- mesurer les performances et piloter les activités (Lorino, 2003 :23).

## **2.2 Activités et rattachement hiérarchique du contrôle de gestion**

Les activités et le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion sont très importants. Il est nécessaire qu'un point soit accordé à ses activités et son organisation.

### **2.2.1 Activités du contrôle de gestion**

Les activités du contrôle de gestion connaissent des évolutions avec le temps et s'adaptent aux nouveaux enjeux des entreprises. Selon AUTISSIER (2007 : 54), deux pratiques distinctes sont attribuées au contrôle de gestion :

- pratiques de base : elles regroupent comme activités l'établissement des schémas analytiques, les calculs de coûts, la mise en place de dispositifs budgétaire et l'établissement de tableau de bord ;
- pratiques évoluées : elles regroupent les activités d'évaluation des entreprises, le conseil, le benchmarking, l'informatique de gestion, et la gestion des actifs et des revenus.

### **2.2.2 Rattachement hiérarchique du contrôle de gestion**

La question du rôle du contrôle de gestion est très actuelle, il s'assimile à son importance réelle, à ses missions pour l'organisation et à ce qu'il peut apporter à celle-ci. Selon KEISER (2004 : 31) : « le service du contrôle de gestion est au centre des flux d'informations de l'entreprise. Il reçoit, traite, analyse, explique et transmet à d'autres services, des informations

reçues. Le choix de son emplacement dans la structure d'une organisation est important et conditionne l'avenir du service et des services rendus. »

Cependant le rôle du contrôle de gestion nécessite de le situer dans la structure de l'organisation, et de montrer la nécessité de son existence dans cette dernière. Selon ALAZARD & al (2010 :30), « il n'y a pas de règle 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, et à l'activité conditionne sa place ».

Selon LONING & al (2008 : 285), nous pouvons identifier pour le contrôle de gestion trois positions possibles à savoir :

- le rattachement à la direction générale ;
- le rattachement à la direction financière ;
- le rattachement à ses clients c'est à dire positionné comme une direction fonctionnelle.

#### **2.2.2.1 Rattachement à la direction générale**

A cette position le contrôleur de gestion joue un rôle de conseiller et dispose également d'un pouvoir de délégation de ces missions. Il reçoit les informations de tout premier ordre sur les orientations stratégiques de l'entreprise afin de mettre en place les moyens à mettre en œuvre pour leur réalisation. Selon ROUACH & al (2012 : 81), ce mode de rattachement à l'avantage de garantir au service contrôle de gestion une forte indépendance de jugement et d'analyse sur la marche de l'entreprise.

#### **2.2.2.2 Rattachement à la direction financière**

Ce rattachement consiste à mettre le contrôle de gestion sous la responsabilité hiérarchique du directeur financier. Selon GIRAUD & al (2004 : 392) : « ce rattachement n'offre pas la possibilité au contrôle de gestion de s'exprimer car le directeur financier peut constituer un écran plus ou moins opaque entre la direction générale et le contrôle de gestion. A cet instant, le contrôle de gestion devient juge et partie en portant l'étiquette de la direction financière ; ce qui peut rendre difficile ses rapports avec les opérationnels et leurs responsable ».

### **2.2.2.3 Rattachement à ses clients**

Par ce rattachement, le contrôle de gestion est au même niveau hiérarchique que les autres directions. Une place égale est donc accordée à toutes les directions. Selon BOUIN (2009 : 52), ce rattachement facilite la communication.

De par ces différentes positions hiérarchiques énoncées, nous pouvons dire que le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale contribue le mieux à la gouvernance de l'organisation par :

- sa participation à la définition de la stratégie ;
- sa contribution à la mise en œuvre de la stratégie ;
- son regard critique sur le résultat des autres services ;
- son indépendance dans le jugement et l'analyse de la bonne marche de l'entreprise.

## **2.3 Contrôle de gestion en tant que mécanisme de gouvernance**

L'aspect du contrôle le plus étudié dans les recherches portant sur la gouvernance de l'entreprise est l'audit légal qui a fait preuves de deux principales limites. La première concerne la vision restrictive de la gouvernance axée sur la rentabilité et la résolution des conflits entre dirigeants et actionnaires (Watts & al, 1983 : 20-23) alors que d'autres parties prenantes au sein de l'organisation (salariés) ou externes (clients, créanciers) doivent être également satisfaites. La seconde critique à l'encontre de l'audit légal est relative à la défaillance de la mission même d'un auditeur légal qui peut faire preuve d'opportunisme en choisissant de ne pas engager toutes les ressources et les efforts nécessaires à un audit efficace puisque le client n'est pas en mesure d'observer l'effort de l'audit engagé (Bertin et al. 2002). De ce fait, le contrôle de gestion prend toute son importance en tant qu'outil de la bonne gouvernance.

Le contrôle de gestion est un élément du processus de vérification du « contrôle interne », car selon COSO in Hamzaoui (2008 : 80), le contrôle interne est défini comme « un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;

- la conformité aux lois et aux règlements en vigueur. »

Selon Bouquin (2011 : 15) « Maîtriser le pilotage d'une entreprise, c'est, d'abord, réussir en permanence à "décliner" son modèle économique (business model) et sa stratégie à tous les niveaux de l'organisation. Le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison ».

### **2.3.1 Contribution du contrôle de gestion au pilotage stratégique de l'organisation**

La décision est fonction de l'information. L'information détermine la qualité des décisions prises. En effet, si l'information est obsolète ou erronée, la décision sera mauvaise. L'information doit précéder la décision en ce sens qu'il convient d'analyser, étudier les conditions et les conséquences des choix envisageables. Ainsi le plan stratégique conçu le plus souvent par le contrôleur de gestion dans le but de contribuer à une gouvernance efficace permet de définir de façon formelle les options stratégiques de l'organisation sur le moyen et long terme. Il doit se situer en amont des processus budgétaires afin que le budget annuel soit cohérent avec le plan stratégique Desire et al. (2013 : 111). Le plan stratégique amène le gouvernement de l'entreprise à faire un diagnostic de l'actuelle stratégie afin de définir des axes d'amélioration puis les formaliser dans un document. Tout ceci favorise un pilotage stratégique efficace et efficient.

Le contrôleur de gestion étant un acteur du processus de gestion, il y joue un rôle très important dans la définition du plan stratégique. En effet, le contrôleur de gestion dispose d'une excellente connaissance des métiers de l'entreprise, des produits, du marché et des secteurs d'activité de l'entreprise, de leurs caractéristiques en termes de risques, de marges, de cash-flow, de capitaux immobilisés. Il dispose de plusieurs informations lui permettant de mettre en évidence les principaux enjeux et le mode de formation du résultat. Ces informations servent également de base et de référentiel pour les études prospectives et les simulations qui soutiennent la démarche stratégique.

Pour Bouquin (2011 : 20), le contrôle de gestion remplit trois fonctions :

- le contrôle de gestion recouvre des dispositifs d'aide au pilotage et à la délégation (en jeu de « gouvernance ») ;

- il décalque le modèle économique (« business model ») de l'entreprise pour modéliser les facteurs importants du pilotage dont dépend la performance de l'entreprise ;
- ce modèle découle de la stratégie de l'entreprise (boucle stratégie-contrôle).

En effet, le contrôleur de gestion évalue notamment les conséquences économiques des décisions stratégiques. C'est dans cet esprit qu'il mettra en place un tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) pour établir le lien entre stratégie et opérations et contrôler le degré de réalisation des décisions stratégiques. Son système de pilotage, construit d'une part, sur des indicateurs de résultats pour établir le lien entre objectifs stratégiques et atteinte de ces objectifs et d'autre part, sur des indicateurs de cause pour comprendre les relations de cause à effets, assure l'indispensable articulation entre performance opérationnelle et résultats financiers. Il sélectionne les informations les plus importantes pour orienter et piloter l'action en s'appuyant sur les déterminants de la performance future.

Pour prendre en compte les recommandations du gouvernement d'entreprise, son système de pilotage dépasse le simple cadre des opérations internes à l'entreprise pour s'ouvrir sur l'extérieur et sur les autres parties prenantes que sont les salariés, les partenaires (clients et fournisseurs). Il introduit l'usage d'instruments d'évaluation des actions stratégiques sur l'environnement notamment en matière de développement durable et de rôle sociétal de l'entreprise.

### **2.3.2 Contribution du contrôle de gestion dans la définition et la mise en place d'une structure d'organisation**

Un gouvernement d'entreprise « orienté actionnaire » encourage la mise en place d'une organisation déconcentrée structurée en entités homogènes quasi autonomes et cohérentes en termes de risques, de structure financière, de métiers, de produits. Cette organisation permet d'étendre à l'ensemble de l'entreprise la mesure des performances relatives effectuées en amont par les gérants de fonds lors des arbitrages entre les titres de leurs portefeuilles : performances financières des métiers, des secteurs d'activités, des branches, des secteurs géographiques, des produits – marchés. Le contrôleur de gestion intervient ici à deux niveaux

Il participe à la définition et à la mise en œuvre d'une structure organisationnelle lisible et cohérente apte à soutenir l'exécution de la stratégie d'ensemble. Ainsi défini, il est en liaison avec la Direction les contours des Business Units et surtout les systèmes de management qui

permettent de fixer les règles du jeu, d'évaluer et de contrôler les performances des responsables de ces entités.

Il développe le système d'information de gestion permettant d'évaluer et de comparer les performances des différentes unités. Ainsi la pratique de l'étalonnage devient un instrument de gouvernance interne et alimente la communication externe.

La complexification de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises et la croissance de l'incertitude qui en découle ont provoqué l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion de plus en plus intégrée.

Le contrôle qui va de pair avec une information parfaite détenue par la direction et traduite en actions selon une coordination verticale, a largement montré ses limites. Face à l'incertitude de l'environnement, seul le développement de la capacité de réaction permet aux organisations de s'adapter. Cela suppose en particulier que chacun soit conscient des chaînes de causalité qui structurent l'organisation, afin de développer une maîtrise collective des adaptations nécessaires. Cela suppose également un traitement décentralisé de l'information susceptible de faire émerger des orientations stratégiques, non anticipées, mais permettant de répondre rapidement aux nouveaux besoins détectés dans l'environnement. Selon Oriot (1999 : 24), « définir un maillage pertinent et cohérent de l'organisation supposerait de favoriser à la fois la coordination verticale et l'articulation transversale, et donc de réfléchir préalablement à une structure organisationnelle adaptée ». De même, le découpage vertical en centres de responsabilité qui fonde le modèle traditionnel du contrôle de gestion repose sur la traduction des objectifs à long terme en actions concrètes à court terme.

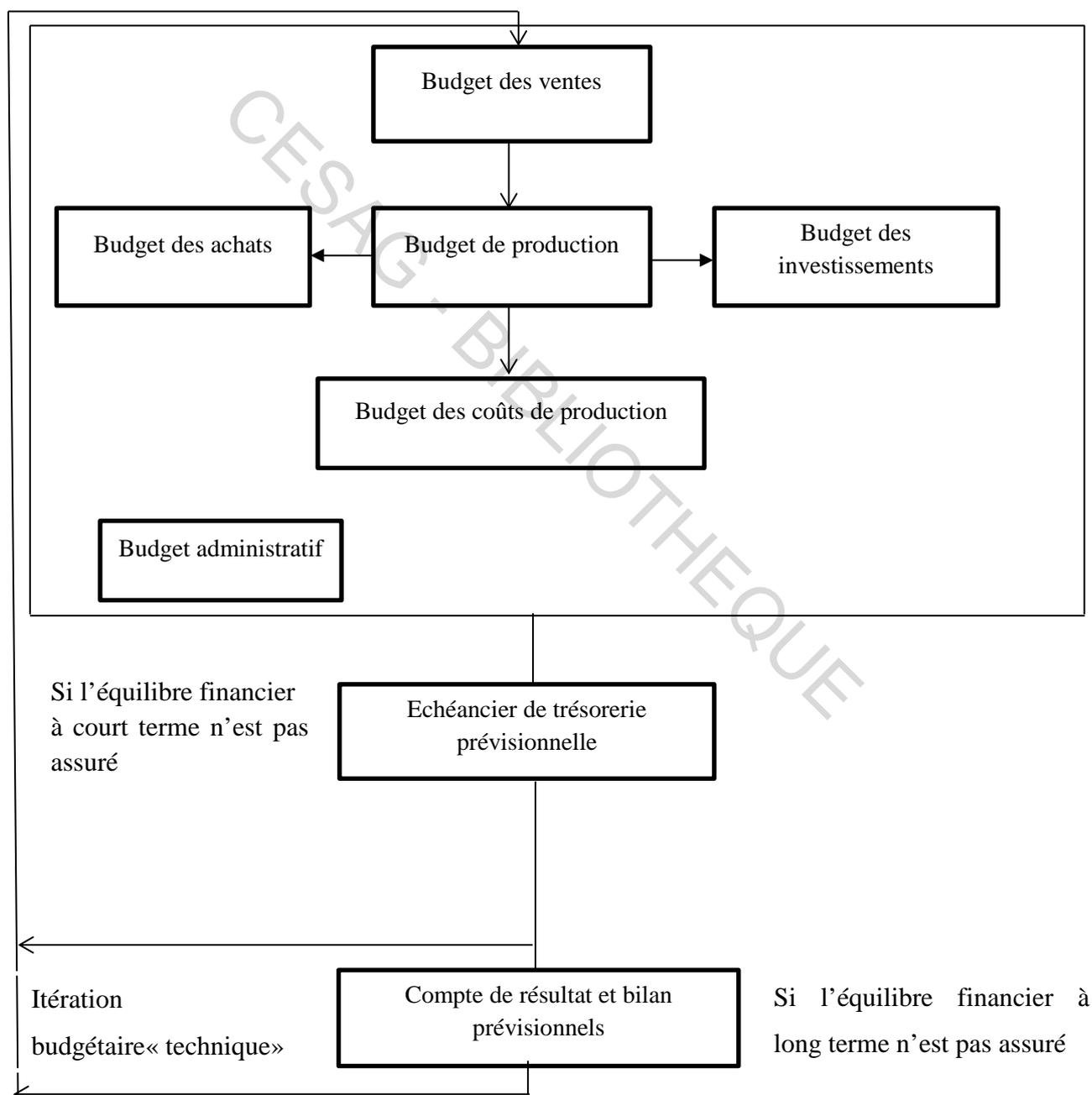
Les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion traduisent un rattachement de la fonction contrôle de gestion à des directions opérationnelles et stratégiques plutôt qu'aux directions comptables et financières. Elles traduisent aussi une modification des rôles et des missions du contrôleur qui devient un expert conseiller en matière de conception des modèles de gestion.

### **2.3.3 Contribution du contrôle de gestion dans la surveillance de la gestion par le conseil d'administration**

Une fois approuvée par l'actionnaire, la stratégie doit être mise en œuvre et déployée le plus efficacement et le plus rapidement possible. Le contrôleur de gestion s'assure de la cohérence des décisions stratégiques et des politiques déclinées aux différents niveaux de l'entreprise. Il

vérifie que les efforts et ressources sont concentrés sur les enjeux stratégiques notamment grâce à l'élaboration, en liaison avec les opérationnels du budget et des plans d'actions. Selon Löning et al (2008 : 95), « le budget est défini comme la traduction monétaire, économique du plan d'action pour chaque responsable, correspondant à l'utilisation des ressources qui lui sont déléguées pour atteindre les objectifs qu'il a négociés pour une période donnée et dans le cadre d'un plan ». Le budget général est la consolidation d'une suite cohérente de budgets parcellaires. Il permet d'anticiper les actions à venir et d'orienter la gestion.

**Figure 2: L'architecture budgétaire**



Source : Löning et al (2008 : 99)

Il identifie les déterminants de la performance, les processus clés et les facteurs clés de succès afin de mettre en place un système de pilotage stratégique permettant de vérifier la progression dans la réalisation des décisions stratégiques et de disposer d'un retour d'expériences.

Le management control ou contrôle de gestion en tant qu'ensemble de dispositifs et d'outils aidant le manager à décider et agir, comporte deux dimensions Simons, (1995 : 2000) :

- une dimension économique et stratégique consistant à choisir des règles opératoires pour atteindre les objectifs fixés ;
- une dimension organisationnelle et psycho-sociale conduisant les individus à agir conformément aux règles opératoires.

Pour nous, les systèmes de contrôle de gestion sont au service de l'ensemble des partenaires de l'entreprise. La satisfaction des besoins exprimés par ces partenaires est alors à identifier dans le fonctionnement organisationnel et à traduire en indicateurs de performance. Le tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton en constitue une illustration.

### **2.3.4 Contribution du contrôle de gestion à concourir à la transparence et à l'efficience des marchés**

Ayant repéré lors de l'élaboration de la stratégie, les processus clés dans lesquels l'entreprise doit exceller et les déterminants de sa performance, le contrôle de gestion contribue à élever le niveau de performances en apportant aux opérationnels, les méthodologies appropriées et les systèmes de mesure des résultats. Il pilote l'identification et la suppression des activités sans valeur ajoutée de même qu'il structure le pilotage stratégique par la maîtrise des relations de causes à effets.

Dans un cadre décentralisée, le reporting du contrôleur de gestion permet de vérifier que les centres de responsabilités respectent leurs engagements contractuels. Selon Doriath (2008 : 325), le reporting est un outil de contrôle qui :

- focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués aux responsables ;
- synthétise les informations destinées aux supérieures hiérarchiques ;
- permet de vérifier si les objectifs délégués sont atteints et d'évaluer la performance des dirigeants.

A la différence du tableau de bord, nous pouvons dire que le reporting est destinées à la hiérarchie, se limitant à rendre compte de résultat à partir d'indicateur financier.

Le contrôle budgétaire aussi constitue un outil essentiel à l'application et au suivi de la stratégie. Il permet également d'intégrer les problèmes de délégation de responsabilité, de contrôle et d'incitation des individus. Selon Pige et al (2011 : 11), le contrôle budgétaire permet aux dirigeants et aux responsables budgétaires de corriger leurs jugements, de prendre leurs décisions et de mettre en œuvre les actions qui leur semblent les plus pertinentes pour atteindre les objectifs fixés.

### **2.3.5 Contribution du contrôle de gestion à la cohérence, la fiabilité de l'information financière**

L'ambition majeure du gouvernement d'entreprise est d'établir, voire renforcer la confiance des investisseurs dans le fonctionnement optimum des sociétés cotées. Cette confiance repose pour une large part sur la qualité et la fiabilité de l'information communiquée aux actionnaires et aux différentes parties prenantes. Les scandales Enron, World Com et autres ont ébranlé la confiance des marchés en raison bien sûr de pratiques frauduleuses mais surtout en raison de l'insuffisance et du manque de transparence des informations.

Le résumé de nos lectures nous permet de dire que le contrôleur de gestion est loin d'être le seul acteur en matière de qualité et de transparence de l'information. Dirigeants, Directeur financier, Directeur du contrôle interne et Directeur de la communication financière en sont aussi les principaux responsables. Toutefois, il convient de ne pas oublier que le contrôleur de gestion est garant de l'intégrité et de la fiabilité des informations de gestion. Il l'est en tant que « dépositaire » des règles de gestion et des définitions de l'information : définition du chiffre d'affaires, des différents niveaux de marges, du calcul des coûts de revient, des indicateurs, de la productivité.

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion déterminent plus que jamais la réussite ou l'échec des entreprises. L'arrivée des systèmes de gestion intégrés a complètement transformé les conditions dans lesquelles il convient de concevoir, de mettre en œuvre et d'exploiter le système d'information de gestion d'une entreprise.

Le principe de fonctionnement de ces systèmes est d'associer au sein d'un même produit des fonctions complémentaires et dépendantes les unes des autres dans le domaine des achats, de la production, des ventes, des ressources humaines, de la comptabilité et du contrôle de gestion. Cela montre l'imbrication des fonctions opérationnelles avec celles qui relèvent de la finance et de la comptabilité, ainsi que le caractère transversal des grands processus. Ces outils facilitent la compréhension de l'information et permettent d'approcher et d'exploiter au mieux l'information décisionnelle (Sorensen, 1999 : 101)

Les systèmes ERP par exemple, permettent l'intégration des systèmes d'information par la création d'interface entre les différentes fonctions. On ne parle plus de systèmes d'information par fonction, ayant essentiellement un objectif de production. Avec les ERP, le contrôle de gestion utilise un système d'information alimenté par tous les autres modules issus des branches industrielles ou commerciales (facturation, maintenance, comptabilité, achats...).

Selon Autissier (2007 : 203), les ERP constituent une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission. En effet, avec les ERP, l'entreprise quitte la vision verticale et le cloisonnement par métier puisque l'objectif de l'ERP est de raisonner par flux transverses suivant des référentiels communs. Cela passe par des bases de données uniques et partagées, ce qui permet au contrôleur de gestion de garantir une cohérence de l'information. Cette cohérence ne signifie pas fiabilité directe, mais en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet de retrouver la source grâce à la traçabilité des informations qu'il présente et à la garantie qu'il offre pour corriger les erreurs éventuelles : c'est dans ce sens que l'ERP aide le contrôleur de gestion à fiabiliser les données.

Avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations.

### **2.3.6 Contribution du contrôle de gestion au système d'information de gestion**

Avec la libéralisation des économies, les entreprises deviennent ouvertes sur leur environnement extérieur et se trouvent obligées de prendre en considération les éléments et informations externes. Les actionnaires et les autres parties prenantes ont besoin d'une information claire, unique, fiable, concernant tant les résultats que les prévisions. Un bon

gouvernement d'entreprise est donc incompatible avec le maintien de pratiques tendant à présenter une information comptable et de gestion différente selon les destinataires.

Le système d'information constitue de ce fait une composante disponible à tous les membres de l'organisation pour l'atteinte des objectifs. Il contribue à l'élaboration des référentiels d'évaluation de la performance qui aident à l'organisation du système comptable et à l'établissement des tableaux de bord.

En effet Le tableau de bord permet le suivi de l'activité et la prise de décision en temps réel. C'est un outil de pilotage par excellence car il favorise une visualisation simplifiée des situations décrites et des constats. C'est pourquoi les indicateurs du tableau de bord doivent être pertinents. Comme affirme Fernandez (2013 : 8) : « le tableau de bord n'est pas un simple outil ou un panneau d'affichage présentant les derniers résultats ». En effet, ces résultats guideront d'une part les responsables dans la mise en œuvre d'actions correctives dès l'identification des premiers écarts significatifs.

Ainsi le tableau de bord doit répondre aux objectifs suivants :

- permettre l'analyse rapide de la performance et l'identification des actions correctives à mettre en œuvre dans un souci d'amélioration continu ;
- favoriser la communication interne autour de la performance et des perspectives de l'entreprise ;
- être un outil de motivation et de cohésion des équipes.

Selon Grandguillot, les tableaux de bord présentent tous la structure générale suivante :

**Tableau 1: Structure générale des tableaux de bord**

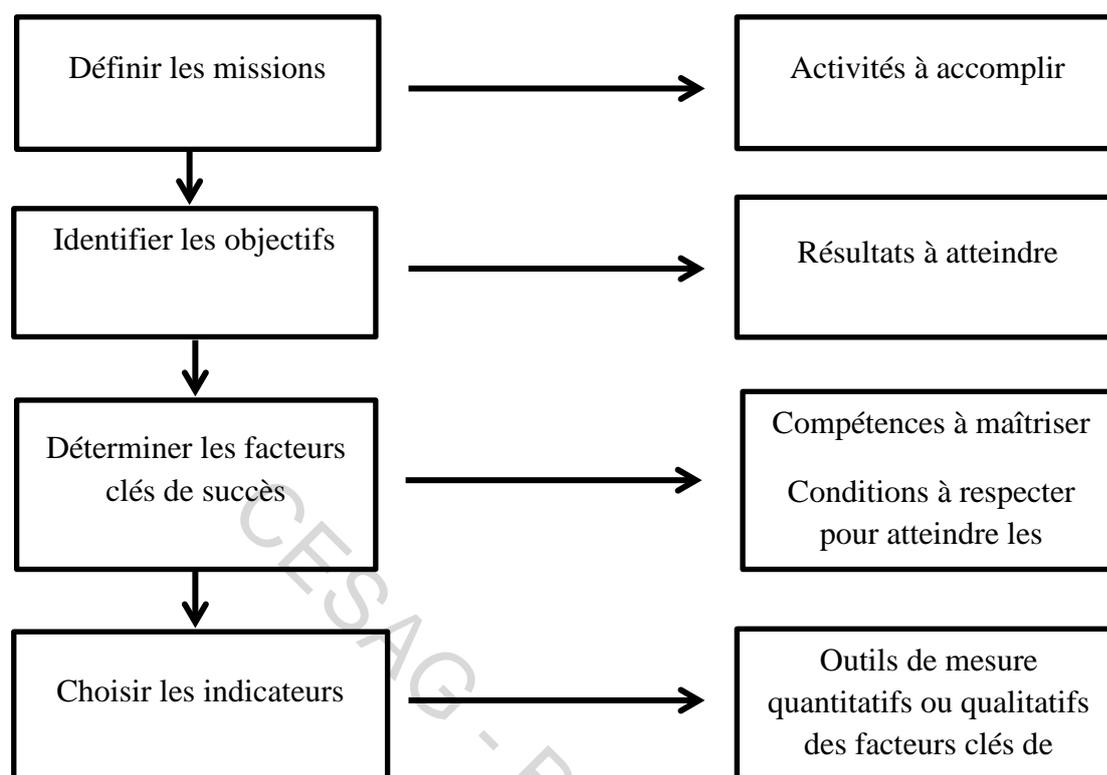
Indicateurs	Réalisations	Prévisions	Ecart

**Source** : Grandguillot et al (2014 : 124)

Le système d'information de gestion répond à différents besoins dans l'entreprise. Il produit des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise.

Selon Grandguillo (2014 : 123), les indicateurs pertinents sont obtenus à partir du processus suivant :

Figure 3: Processus d'obtention des indicateurs pertinents



Source : Grandguillot et al (2014 : 124)

Spang (2002 :40 ) explique l'émergence et le développement du contrôle de gestion, par le déséquilibre qui existe entre les besoins et les capacités de traitement de l'information. D'une part, le besoin en traitement de l'information s'accroît selon l'évolution de l'environnement et les caractéristiques des activités, notamment du fait des technologies de l'information et de la communication, ce qui accroît les interactions entre les unités au sein des organisations. D'autre part, l'évolution des ressources et de la capacité de répondre à ces besoins s'est développée d'une façon insuffisante, d'où l'apparition d'un écart entre besoin et capacité devant être comblé grâce à une évolution du contrôle de gestion dans les entreprises.

En effet, le système d'information doit être adaptable et évolutif face au changement et à l'incertitude de l'environnement. Il doit être capable de détecter et de prendre en considération les nouveaux besoins de l'organisation afin de permettre à tous les acteurs de mieux cerner les imprévus et la complexité environnementale.

Le système d'information constitue le principal instrument du contrôle organisationnel. Il a un rôle de connaissance de l'extérieur et donc de couplage avec l'environnement. Il a aussi un

rôle de participation aux décisions (évaluation, surveillance, correction...) afin de favoriser un fonctionnement coordonné et finalisé de l'organisation.

L'information et les indicateurs produits doivent permettre d'informer le responsable sur la situation de son activité et lui faciliter la prise de décision. Ils doivent découler des principes et règles de gestion que l'entreprise a définis et doivent être adaptables au métier observé. Ils doivent être lisibles et fiables, c'est-à-dire compréhensibles, acceptés, exhaustifs et à jour. Le système d'information de gestion prend une place décisive dans le management. En effet, la maîtrise de l'information devient un élément clef de la gestion et du contrôle dans une entreprise (Loning, 2008 : 156).

Certains auteurs comme Bouquin, Presqueux, (1999) pensent que le processus de contrôle peut être conçu comme étant lui-même un système d'information, tant sur le plan de son automatisation (système informatique) que sur celui de la mise en relation d'un émetteur et d'un récepteur au moyen d'un support puisque l'information n'a pas de statut elle-même si elle n'est pas communiquée. En effet, le rôle du contrôleur qui était souvent axé sur l'édition de documents comptables et budgétaires, évolue vers une fonction de communication rendant sa mission plus informelle cherchant la cohérence entre les systèmes d'information afin de développer la capacité à communiquer entre les membres de l'organisation.

## **CONCLUSION**

Ce chapitre nous a permis de cerner les concepts, les objectifs, les activités et les différents rattachements hiérarchiques du contrôle de gestion. Ce chapitre nous a également éclairés sur les différentes contributions du contrôle de gestion au processus de gouvernance. Au regard de nos recherches nous pouvons dire que le contrôle de gestion est une fonction indispensable à la gouvernance et mérite qu'on approfondisse nos recherches sur sa contribution à la gouvernance d'une entreprise publique.

## **CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE RECHERCHE**

La méthodologie de recherche est le principe organisateur et la succession des étapes d'une démarche de recherche en vue de progresser vers le but de l'étude.

Les deux chapitres précédents, nous ont permis de réaliser une revue de différents points de vue des auteurs. Dans le cadre de notre étude, nous avons adopté une méthodologie axée sur les sources d'informations écrites, les outils de la recherche notamment l'internet. A cet effet, nous pouvons aborder la phase de la contribution du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance en présentant notre modèle d'analyse. Ce dernier tient compte d'une variable dépendante qui est la structure organisationnelle de l'entreprise. Pour cela, nous nous intéressons à la qualité du fonctionnement du conseil d'administration, son organisation, et l'évaluation de sa performance. Elle subit l'influence des autres variables qui sont qualifiées d'indépendantes. Dans notre cas, le contrôle de gestion est qualifié de variable indépendante. Ce faisant, nous allons apprécier l'efficacité du contrôle de gestion à travers son positionnement, son professionnalisme, sa compétence et ses moyens.

### **3.1 Le modèle d'analyse**

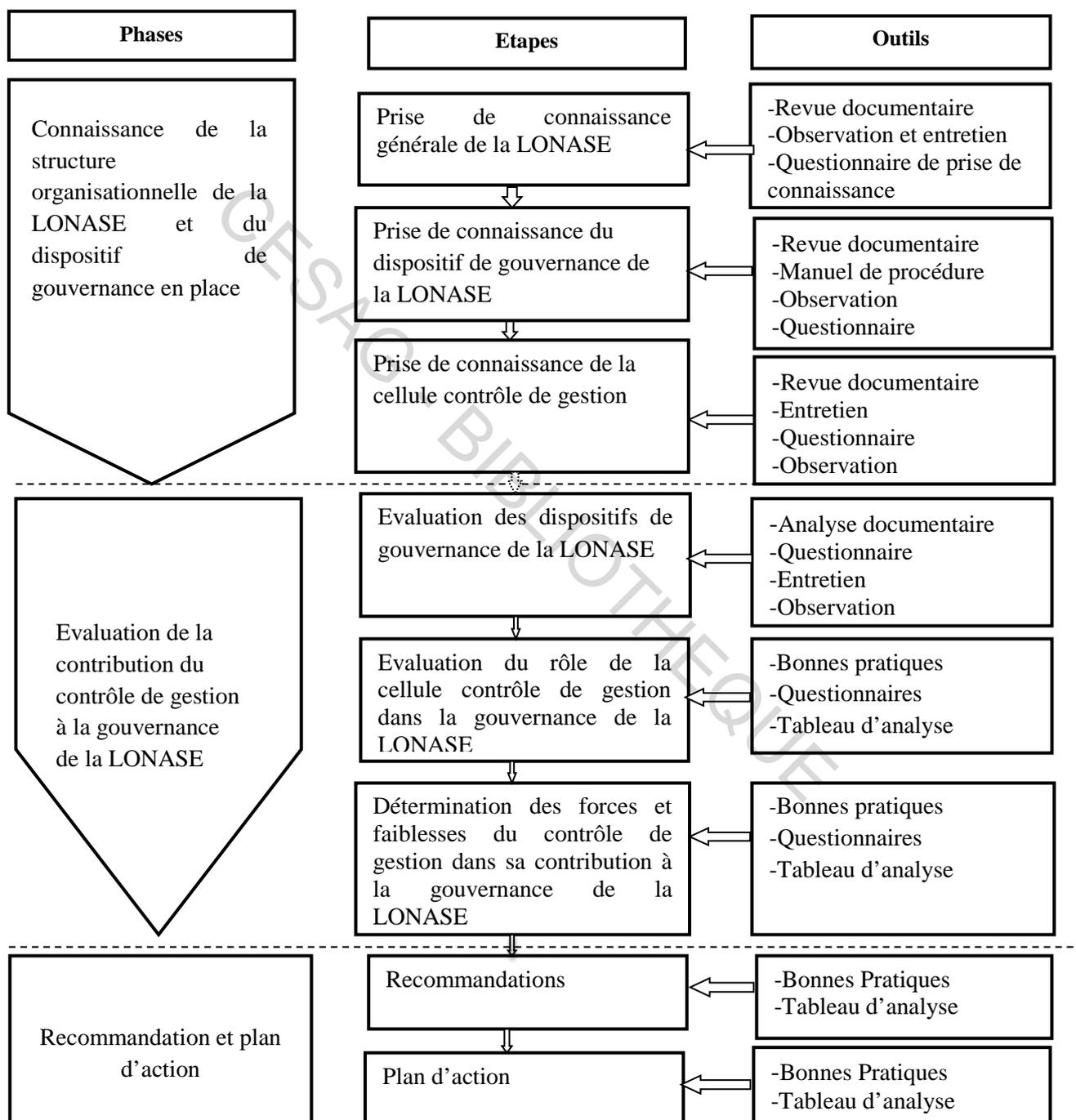
Le modèle d'analyse consiste à illustrer à travers un schéma les moyens que nous avons déployés pour conduire notre étude. Notre modèle d'analyse s'articule autour de trois phases que sont :

**1<sup>ère</sup> phase** - Prise de connaissance de la structure organisationnelle de la LONASE et du dispositif de gouvernance en place : cette phase nous permettra d'une part, de mieux connaître la structure organisationnelle de la LONASE à travers son historique, ses missions, ses activités et son organisation en générale et le fonctionnement de la cellule contrôle de gestion en particulier. D'autre part, cette phase nous permettra de faire l'état des lieux du dispositif de gouvernance d'entreprise en place, sa composition, leurs activités et l'efficacité de son fonctionnement.

**2<sup>ème</sup> phase** - Analyse de la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE : à la suite de la première phase, nous évaluerons la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE. Ici nous procéderons d'abord à l'évaluation du dispositif de gouvernance en place afin de connaître ses spécificités, puis à l'évaluation de la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE. A l'issue de ces deux étapes, nous ferons ressortir les forces et faiblesses résultant de nos évaluations.

**3<sup>ème</sup> phase** - Recommandations et plan d'action. A cette phase nous ferons des recommandations en vue d'améliorer l'efficacité du dispositif de gouvernance en place et une meilleure contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE. Nous proposerons également un plan d'action en vue de faciliter la mise en œuvre des recommandations.

**Figure 4: Modèle d'analyse**



Source : nous-mêmes

## **3.2 Les outils de collectes des données**

Pour avoir un maximum d'informations afin de donner une force probante à notre évaluation, les outils utilisés sont ceux mentionnés dans notre modèle d'analyse à savoir la revue documentaire, l'entretien, l'observation et le questionnaire, les bonnes pratiques et le tableau d'analyse.

### **3.2.1 Outils de collectes de données pour la prise de connaissance générale de la LONASE**

Les outils de collectes des données utilisés à la prise de connaissance sont : Revue documentaire, Observation, entretien et le questionnaire de prise de connaissance.

#### **3.2.1.1 Revue documentaire**

Elle consiste à consulter les documents internes ou externes afin d'acquérir une connaissance générale de l'entreprise, sa structure organisationnelle, son fonctionnement et d'étudier ses procédures. Dans le cadre de la prise de connaissance générale de la LONASE, les documents exploités sont les suivants :

- organigramme de la LONASE ;
- code des marchés publics et texte d'application ;
- loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic au Sénégal ;
- procédures de l'entreprise ;
- statut et documents sur le fonctionnement du conseil d'administration ;
- les rapports annuels d'activités et d'autres documents que nous jugerons utiles.

#### **3.2.1.2 L'entretien**

C'est une technique de collecte d'information qui est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre. L'entretien est réalisé auprès du personnel de la LONASE notamment ceux de la Direction Générale, le responsable de la cellule contrôle de gestion, et certains conseillers. Cet entretien nous a permis de recueillir des données d'ordres qualitatifs, de mieux comprendre son organisation, ses missions et ses activités. Il nous a permis également de nous assurer que les procédures décrites dans le manuel de l'entreprise sont comprises et mise en œuvre par le personnel. Lors de l'entretien, un guide a été utilisé dans le but de cadrer la discussion.

### **3.2.1.3 Observation**

Notre présence physique sur le lieu de stage nous a permis d'observer le fonctionnement quotidien de la LONASE, de comprendre son fonctionnement, de nous assurer de l'exactitude des informations recueillies. Cette technique nous a permis de comprendre de bout en bout le circuit de la gestion des informations à la LONASE.

### **3.2.1.4 Questionnaire de prise de connaissance**

Le questionnaire de prise de connaissance a servi d'outil d'investigation afin de recueillir auprès du répondant des informations relatives aux activités, au fonctionnement de l'entreprise.

Dans le but de recueillir le maximum d'information à la LONASE, nous avons élaboré trois questionnaires adressés respectivement au Conseil d'Administration, à la Direction Générale et à la Cellule Contrôle de Gestion.

## **3.2.2 Outils de collectes de données pour la prise de connaissance du dispositif de gouvernance à la LONASE**

Les outils de collectes de données à cette étape sont :

- la revue documentaire ;
- l'entretien ;
- l'observation ;
- le questionnaire.

### **3.2.2.1 Revue documentaire**

Elle consiste à recueillir des informations à partir des documents internes relatif à la cellule contrôle de gestion. Les documents à exploiter seront : l'organigramme de la cellule contrôle de gestion, manuel de procédure du contrôle de gestion, notes de service relative à la cellule contrôle de gestion, rapport trimestrielle de gestion, texte relatifs à l'organisation et au fonctionnement de la cellule, loi n°90-07 du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic au Sénégal.

### **3.2.2.2 L'observation**

Elle nous a permis grâce à notre présence physique sur le lieu de stage de confirmer toutes les informations issues de la revue documentaire.

### **3.2.2.3 Questionnaire**

Il a pour but de permettre une meilleure compréhension du fonctionnement du dispositif de gouvernance et une bonne connaissance des pratiques en matière de gouvernance d'entreprise. Le questionnaire a été soumis dans un premiers temps à plusieurs acteurs impliqués dans le processus de gouvernance notamment les membres du conseil d'administrations, le directeur générale et le / les commissaires au compte. Dans un second temps nous avons collecté les résultats du questionnaire.

## **3.2.3 Outils de collectes de données pour la prise de connaissance de la cellule contrôle de gestion**

Les outils de collecte de données favorisant la prise de connaissance de la cellule contrôle de gestion sont essentiellement : revue documentaire, entretien, observation et questionnaire.

### **3.2.3.1 Revue documentaire**

Nous avons exploité les mêmes documents que ceux utilisées pour la revue documentaire de prise de connaissance de la gouvernance.

### **3.2.3.2 Entretien**

Il a permis de recueillir des données d'ordres qualitatives. Dans le cadre de notre étude nous nous sommes entretenus avec le responsables de la cellule contrôle de gestion, le responsable du département étude et analyse, le responsable du département budget et planification, le responsable de service de synthèse et des données statistiques, le responsable du service budget-programmation et suivi, le responsable de la section budget et le responsable de la section des données statistique. Ces entretiens nous ont permis d'approfondir notre compréhension sur tous les aspects du système de contrôle de gestion notamment : l'organisation, les missions, le fonctionnement et les activités. Un guide d'entretien nous a servis de support.

### **3.2.3.3 Observation**

Notre stage au sein de la cellule contrôle de gestion nous a permis d'effectuer des observations qui portent d'une part sur les activités quotidiennes de la cellule et d'autre part sur les relations et participations de la cellule dans le processus de gouvernance. Cette

observation nous a permis de nous faire notre opinion sur les activités, le fonctionnement et la contribution de la cellule dans les différents processus de la LONASE.

### **3.2.3.4 Questionnaire**

Dans notre démarche, un questionnaire (voir annexe 4) récapitulant les questions importantes dont les réponses permettent de comprendre les activités au sein de la cellule contrôle de gestion et la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise a été élaborée. Cet outil d'investigation est destiné à recueillir auprès du répondant des informations relatives à ses activités.

Le questionnaire a été dans un premier temps soumis à plusieurs acteurs au sein de la cellule contrôle de gestion notamment au Directeur de la Cellule, aux personnels de la cellule, au Responsable du Département Etude et Analyse et au Responsable du Département Budget et Planification. Dans un deuxième temps, nous avons effectué la collecte des résultats de ce questionnaire.

## **3.2.4 Outils de collectes de données pour l'évaluation du dispositif de gouvernance de la LONASE**

Pour évaluer le dispositif de gouvernance de la LONASE nous avons utilisé les outils tels que l'analyse documentaire, le questionnaire, l'observation. Ces outils nous ont permis d'une part de déceler les points forts et faibles du dispositif de gouvernance de la LONASE et d'autre part la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE.

### **3.2.4.1 Analyse documentaire**

Les documents utilisés pour la revue documentaire à cette étapes sont essentiellement les statuts, les conventions, rapport annuel d'activité, rapport du/ des commissaires au compte, rapport d'audit interne et de tout documents que nous jugerons utiles. Ces documents ont été exploités dans le but de d'une part de définir les pratiques en matière de gouvernance de la LONASE et d'autre part de comparer ses pratiques aux pratiques standards dictées par les grandes institutions et servant de référentiel. Cette comparaison nous a permis de ressortir l'adéquation entre les bonnes pratiques et celles réalisées par la LONASE.

### **3.2.4.2 Questionnaire**

Le questionnaire nous a permis d'approfondir nos recherches et de mieux comprendre les pratiques en matière de gouvernance de la LONASE afin de mener à bien notre évaluation. Ce questionnaire a été adressé à l'acteur impliqué dans le processus de gouvernance notamment au membre du Conseil d'Administration, Directeur Générale de la LONASE, au Responsable de la Cellule Contrôle de Gestion.

### **3.2.4.3 Observation**

L'observation nous a permis de nous assurer que les pratiques de gouvernance définies dans les documents internes de gouvernance de la LONASE (les statuts, conventions, rapport annuel d'activité, rapport du/ des commissaires au compte, rapport d'audit interne et de tout documents utiles) sont réellement celles pratiquées. L'observation nous a permis également de faire un constat visuel de l'application des bonnes pratiques en matière de gouvernance au sein de la LONASE.

## **3.2.5 Outils de collectes de données pour l'évaluation du rôle de la cellule contrôle de gestion dans la gouvernance de la LONASE**

Cette évaluation nous a permis de définir l'apport de la cellule contrôle de gestion au dispositif de gouvernance en place. Cela a facilité la détermination des points forts et faibles de cette coopération. Les outils qui ont été utilisés sont : les bonnes pratiques, les questionnaires et le tableau d'analyse.

### **3.2.5.1 Bonnes pratiques**

L'exploitation des bonnes pratiques à cette étape nous a permis de comparer la relation entre la cellule contrôle de gestion et le dispositif de gouvernance en place à celle devant exister. Ainsi nous avons déterminé les points faibles et forts de cette coopération.

### **3.2.5.2 Questionnaires**

Le questionnaire nous a permis d'avoir une meilleure compréhension et d'améliorer la fiabilité des données collectées. Elle nous a permis également d'obtenir des explications à toutes nos incompréhensions afin de faire une bonne évaluation.

### **3.2.5.3 Tableau d'analyse**

Notre tableau d'analyse est un état récapitulatif des points forts et faibles issue de nos constats. Elle nous a permis d'avoir un état de la situation exacte de la LONASE en matière de gouvernance. Elle servira de boussole pour nos recommandations et la réalisation de notre plan d'action.

## **3.2.6 Outils de collectes de données pour les recommandations**

Nos recommandations constituent notre apport à l'amélioration de la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE. Les outils qui nous ont aidés à la formulation de nos recommandations sont : bonnes pratiques, tableau d'analyse.

### **3.2.6.1 Tableau d'analyse**

Le tableau d'analyse nous a permis d'avoir une situation objective du dispositif de gouvernance en place. Elle nous a permis également de nous appuyer sur les points forts et faibles identifiés pour orienter et formuler nos recommandations.

### **3.2.6.2 Bonnes pratiques**

Les bonnes pratiques ont servis de documents de base et d'orientation dans la formulation de nos recommandations. Elle nous a permis d'apporter des recommandations fiables, adéquates et utiles afin d'améliorer le dispositif de gouvernance de la LONASE.

## **3.2.7 Plan d'action**

Le plan d'action servira d'interface entre les recommandations et la mise en œuvre des recommandations. Elle permettra de faciliter la transformation des recommandations en élément concret. Les outils que nous utiliserons à cette étape sont essentiellement les bonnes pratiques et le tableau d'analyse.

### **3.2.7.1 le tableau d'analyse**

Le tableau d'analyse nous permet de définir la stratégie et les actions à mener pour la mise en œuvre des recommandations.

### **3.2.7.2 Bonnes pratiques**

Les bonnes pratiques nous permettront de mieux organiser nos actions, de mieux les planifier afin de contribuer au plus tôt à une meilleure contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE.

## **3.3 Méthode d'analyse**

Les données issues des entretiens et du questionnaire ont été analysées et interprétées pour faire ressortir d'une part les forces et faiblesses du processus de gouvernance et d'autre part, la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE.

Le traitement de ces données a consisté, au regroupement des éléments essentiels en rapport avec le centre d'intérêt de notre thème. Ce traitement des données a permis de se familiariser avec les travaux réalisés sur la gouvernance et de faire ressortir le lien entre contrôle de gestion et gouvernance d'entreprise afin de mieux cerner le problème à résoudre. D'autre part, il s'est agi de la codification du questionnaire, de l'enregistrement des données issues de l'enquête et de leur analyse.

## **Conclusion**

La méthodologie de recherche a permis la déclinaison des différentes étapes de cette étude. Ces étapes s'articulent autour de quatre phases organisées en huit étapes. Aussi, les différents outils de collecte des données et la méthode d'analyse ont été présentés.

## **CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE**

Cette première partie de nos travaux fondée sur la revue de littérature et la méthodologie de recherche, nous a permis d'une part, de nous familiariser avec la notion de gouvernance dans tous ces aspects et dimensions. D'autre part, elle a contribué à identifier les différentes contributions qui peuvent être apportées par le contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise. En effet, le contrôleur de gestion n'est pas un décideur mais il contribue fortement à la prise de décision grâce aux informations produites.

Toutefois, notre étude nous impose une bonne connaissance de la LONASE. Tout ceci sera rendu possible grâce à notre modèle d'analyse, nos outils de collecte et méthode d'analyse des données. Toutes les informations collectées nous seront utiles dans la suite de nos travaux qui consistera à identifier l'existant en matière de gouvernance au sein de la LONASE, puis à l'évaluer. Ensuite nous évaluerons également la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE afin de ressortir les forces et faiblesses de cette collaboration puis nous proposerons des recommandations et un plan d'action.

**DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE**

Les différents travaux de recherches scientifiques et les différentes théories ont permis d'approfondir nos connaissances en matière de gouvernance d'entreprise en générale et d'entreprise publique en particulier, d'identifier les différentes contributions du contrôle de gestion au processus de gouvernance.

Nos objectifs pour la seconde partie de notre étude sont les suivantes :

- dans le chapitre 4 nous présenterons la LONASE à travers son historique, son organisation, ses activités et son fonctionnement ;
- le chapitre 5 nous permettra d'une part de décrire le système de contrôle de gestion de la LONASE, d'évaluer le mécanisme de gouvernance de la LONASE afin de connaître ses spécificités. D'autre part, d'évaluer la contribution du contrôle de gestion dans le mécanisme de gouvernance de la LONASE ;
- le chapitre 6 permettra d'analyser les résultats, d'identifier les points forts et faibles du processus de gouvernance de la LONASE et les points forts et faible de la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise. Puis des recommandations à l'endroit du Conseil d'administration, de la direction générale et de la cellule contrôle de gestion seront formuler. Nous proposerons également un plan d'action pour faciliter la mise en œuvre de ces recommandations afin de contribuer à une bonne gouvernance à la LONASE.

## **CHAPITRE 4 : PRESENTATION GENERALE DE LA LOTERIE NATIONALE DU SENEGAL (LONASE)**

La LONASE est une entreprise publique. Son activité principale est l'organisation des jeux de hasard dont elle a le monopole à travers tout le Sénégal. En contrepartie elle verse des redevances à l'état. Sa politique de solidarité et d'assistance aux populations fait de la LONASE une entreprise socialement responsable. La LONASE est située au 32 boulevard de la République de Dakar.

Pour une meilleure connaissance de l'entité, il sera successivement présenté à travers ce chapitre, l'historique, la nature juridique, les missions et les activités de la LONASE ainsi que la structure organisationnelle qui lui permet d'accomplir ses missions.

### **4.1 Historique**

La LONASE a vu le jour le 29 juillet 1966 à la suite de la loi N° 66-22 du 1<sup>er</sup> février 1966 autorisant l'institution d'une Loterie Nationale et du décret N° 66-306 du 27 avril 1966 fixant les conditions d'application de ladite loi. Elle a été créée pour la première fois par un français Jean Luc De fait sous la forme d'une société anonyme (SA).

Société anonyme à sa création, elle a connu deux transformations au cours de son évolution. Huit ans après c'est-à-dire en 1974 que la LONASE est devenue une société d'économie mixte avec pour actionnaire majoritaire l'Etat Sénégalais (80% du capital). En 1977, l'Etat sénégalais est devenu propriétaire de l'intégralité du capital social. Depuis cette date, la LONASE est devenue société nationale de droit avec le monopole de l'exploitation de toutes les formes de loteries, jeux de hasard, pronostics et assimilés.

### **4.2 Nature juridique**

Société privée en 1996, la LONASE a connu plusieurs statuts dans son évolution. Elle est devenue société anonyme de 1996 à 1973, puis société d'économie mixte de 1974 à 1977. De 1977 à 1987, elle connut la forme juridique de société nationale de fait. Enfin par la loi N°87-43 du 28 Décembre 1987, elle devient société nationale de droit.

L'environnement des jeux ludiques étant très complexe et sujet à beaucoup de soupçons de fraude et manipulations, cette évolution de forme juridique traduit la volonté de l'Etat de sécuriser ce secteur.

## **4.3 Mission de la LONASE**

La mission de la Loterie Nationale consiste à canaliser le marché du jeu payant en procurant un plaisir ludique à un large public par le biais de jeux distrayants et socialement responsables. De ce fait la loi 87- 43 du 28 décembre 1987 définit les missions de la LONASE en ces termes :

- la participation au développement économique et social de la nation, d'où sa politique de solidarité et d'assistance à la population ;
- la commercialisation et l'exploitation des jeux ;
- la redistribution des revenus à l'Etat et aux souscripteurs.

La réalisation de ces missions exige de la LONASE, la recherche constante d'une meilleure satisfaction de la clientèle, une rigueur des procédures, une garantie accrue des opérations de jeux.

## **4.4 Description des activités et produits**

La LONASE est une société commerciale qui a pour activité l'exploitation commerciale des jeux de hasard, les loteries et les pronostics. La LONASE propose (3) types de produit : le Pari Mutuel Urbain (PMU), les produits de grattage, les jeux par SMS.

### **4.4.1 Le PMU**

Il s'agit d'une activité organisée autour de pronostics sur les courses de chevaux. Il est désigné un certain nombre de chevaux : trois (le tiercé), quatre (le quarté), ou cinq (le quinté) d'une même course puis leur ordre de classement à l'arrivée est pronostiqué. Le couplé, est une épreuve servant de support au tiercé et au quarté des paris dénommés : «couplé gagnant » ou « couplé placé ». Le PMU est composé, à ce jour, de deux segments l'ALR et le PLR :

- L'ALR (Avant La Réunion) est organisé tous les jours de la semaine. Le parieur ne parie que sur une seule course. Les paris sont reçus, jusqu'à 5mn avant la course dans les agences et les kiosques LONASE.
- Le PLR (Pendant la Réunion) est suivi dans une grande salle aménagée où les parieurs peuvent jouer sur toutes les courses qui se déroulent en France en direct à la télévision.

La prise de paris se fait avant chaque course à l'espace PLR uniquement. Les courses et les arrivées officielles sont reçues en direct de France sur écran TV.

#### **4.4.2 Les produits de grattages**

Les produits de grattages sont des jeux de loterie instantanés basée sur un système de grattage. Le joueur achète un ticket. Il gratte la partie réservée à cet effet. Le ticket est gagnant si un même montant apparaît trois (3) fois sinon il est perdant. Le produit de grattage actuel est connu sous le nom de « Dare-Dare ».

#### **4.4.3 Les jeux par SMS**

Ils permettent d'octroyer des points virtuels aux participants qui enverront un code prédéfini par SMS à un numéro indiqué et qui trouveront la / les bonne (s) réponses à des questions qui leur seront posées par SMS. Les gagnants sont désignés selon le nombre de points obtenu.

### **4.5 Structure organisationnelle de la LONASE**

La structure organisationnelle de la LONASE est composée d'un conseil d'administration, d'une direction générale et de huit autres directions. La LONASE est représentée dans toutes les villes du Sénégal par des agences. Elle a une forme hiérarchico-fonctionnelle. La lecture de son organigramme montre qu'il existe deux niveaux à savoir le sommet stratégique et les responsables fonctionnels. La position en staff des conseillers avec le DG affirme à bien des égards que nous sommes dans une administration. A travers l'organigramme de la LONASE, nous présenterons de façon détaillée son organisation.

#### **4.5.1 Conseil d'administration (CA)**

Le CA est un comité de gestion indépendant chargé de veiller à la bonne gestion la LONASE. Il statue sur toutes les grandes décisions de l'administration, les textes, les programmes pluriannuels d'actions et d'investissements. Il statue également sur le budget et compte prévisionnel, les acquisitions, aliénations de patrimoine, les prises de participations financières, les états financiers annuels. Le conseil d'administration fixe également les objectifs de la société. Le CA est composé de cinq (5) membres.

#### **4.5.2 Direction Générale**

Le Directeur Général est à la tête de la Direction Générale. Il assure la gestion générale et veille à l'exécution des décisions prises par le Conseil d'Administration et les autorités de tutelles.

A ce titre, il a la qualité d'employeur du personnel au sens du code du travail. Il assiste avec voix consultative aux réunions des organes délibérants et représente la société en justice. Il prépare le projet de budget qu'il soumet au CA. Aussi, présente- il annuellement à ce même conseil, les états financiers, un rapport de gestion comptable et financier et un rapport social. Ce rapport social retrace l'évolution de l'effectif et la masse salariale, les contentieux en cours, le plan de formation et de carrière des agents, la liste et montant des primes et avantages de toutes natures accordés au personnel y compris lui-même. La durée de son mandat est de trois ans renouvelables.

#### **4.5.3 Secrétariat Générale (SG)**

Le SG assiste le DG dans ses fonctions. En cas d'absence de celui-ci, il assure son intérim. Il a pour attribution de mener toutes les missions de services qui lui sont confiées par le DG.

#### **4.5.4 Les trois conseillers spéciaux (CS) du Directeur Général**

Il s'agit :

- un CS chargé des affaires financières : il est chargé d'une part, de conseiller le DG sur toutes les affaires financières et d'autre part de superviser les activités de la direction financière et comptable.
- un CS chargé des affaires techniques qui valide les produits et les règlements des jeux.
- un CS auprès du DG.

#### **4.5.5 Conseillers du Directeur Général**

Les conseillers ont pour rôle d'assister le Directeur Général dans sa mission. Chaque Conseiller reçoit du Directeur Général une lettre de mission.

#### **4.5.6 Les directions fonctionnelles**

Nous pouvons identifier huit (8) directions fonctionnelles à la LONASE :

- Direction de l'administration générale et de l'équipement ;
- Direction des ressources humaines ;
- Direction financière et comptable ;
- Direction du marketing et de la communication ;
- Direction commerciale ;

- Direction des systèmes d'information et de l'exploitation ;
- Direction de l'audit interne et de la qualité ;
- Centre médico- social ayant à sa tête un Directeur.

Les directions fonctionnelles ont chacune à leur tête un Directeur. Ce dernier est chargé de la réalisation des activités de sa direction.

#### **4.5.6.1 Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement (DAGE)**

Elle est chargée de la logistique et des approvisionnements à travers deux départements :

- le département des achats et approvisionnements, chargé de tous les achats et de leurs traitements. Il réceptionne les biens acquis et se charge de leur gestion optimale.
- l'administration Générale gère le parc automobile et l'affectation aux agents. Elle est chargée des contrats d'entretien, de gardiennage, d'assurance et de bail.

#### **4.5.6.2 Direction des Ressources Humaines (DRH)**

Elle gère le personnel et définit les orientations stratégiques de gestion des ressources humaines. Elle est consultée par le DG sur le choix des agents aux postes. C'est la DRH qui définit et met en œuvre la politique sociale.

#### **4.5.6.3 Direction Financière et Comptable (DFC)**

Elle gère les ressources économiques et financières à travers deux départements :

- le département comptable qui a en charge la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers annuels ;
- le département finance qui a en charge l'ensemble de la politique financière conformément aux objectifs fixés par la Direction Générale.

#### **4.5.6.4 Direction Marketing et Communication (DMC)**

Elle est chargée de mettre en œuvre la politique de communication et de marketing des produits et de vendre une bonne image de la LONASE. Elle dispose de deux départements :

- le Département de Développement et du suivi ;
- le Département de la promotion et de la publicité.

#### **4.5.6.5 Direction Commerciale (DC)**

Elle se charge des questions de commercialisation des produits de la LONASE à travers le territoire Sénégalais. Elle collabore avec la DMC et s'appuie sur deux départements :

- le département Vente ;
- le département Réseau.

Dans le but d'écouler ses produits, la LONASE s'est dotée d'un certain nombre d'agences. Ces agences sont des unités multifonctionnelles qui relèvent de la Direction Commerciale. Elles ont pour but de vulgariser les produits de la LONASE sur l'étendue du territoire national. Ainsi la LONASE dispose de quatorze (14) agences.

#### **4.5.6.6 Direction des systèmes d'Informatique et d'Exploitation (DSIE)**

Elle assure l'automatisation des données, et leur exploitation. Les données informatisées concernent les jeux, le personnel et la gestion de la LONASE. Cette direction comprend :

- le Département d'Exploitation des PMU ;
- le Département des Etudes et de l'automatisation des jeux ;
- le Département des systèmes d'informations.

#### **4.5.6.7 Direction de l'Audit Interne et de la Qualité (DAIQ)**

Cette direction planifie et exécute les missions d'audit interne conformément aux normes internationales. Elle veille à la bonne application des procédures, des instructions de la Direction Générale et du déroulement transparent des jeux. Elle comprend :

- le département de l'inspection des jeux ;
- le département de l'audit interne ;
- le département de la qualité.

#### **4.5.6.8 Centre Médico-social**

Il a en charge la gestion des affaires sociales et sanitaires et l'assurance maladie du personnel de la LONASE. Il a un statut de Direction.

Outre les directions, la structure organisationnelle de la LONASE est composée de :

- la cellule des affaires juridiques et du contentieux ;
- la cellule du contrôle de gestion.

#### **4.5.6.9 Cellule des affaires juridiques et du contentieux**

Le rôle de la cellule juridique et du contentieux est tout d'abord celle d'un conseil juridique auprès de la direction générale et des différentes directions opérationnelles et fonctionnelles de l'entreprise. Elle a pour objectif d'éclairer les choix, d'apporter à la direction les conseils nécessaires au traitement des litiges et de sécuriser les intérêts de l'entreprise, son patrimoine et ses dirigeants.

Elle s'assure également du respect des dispositions législatives et réglementaires applicables aux différentes activités de l'entreprise.

### **4.6 Cellule contrôle de gestion**

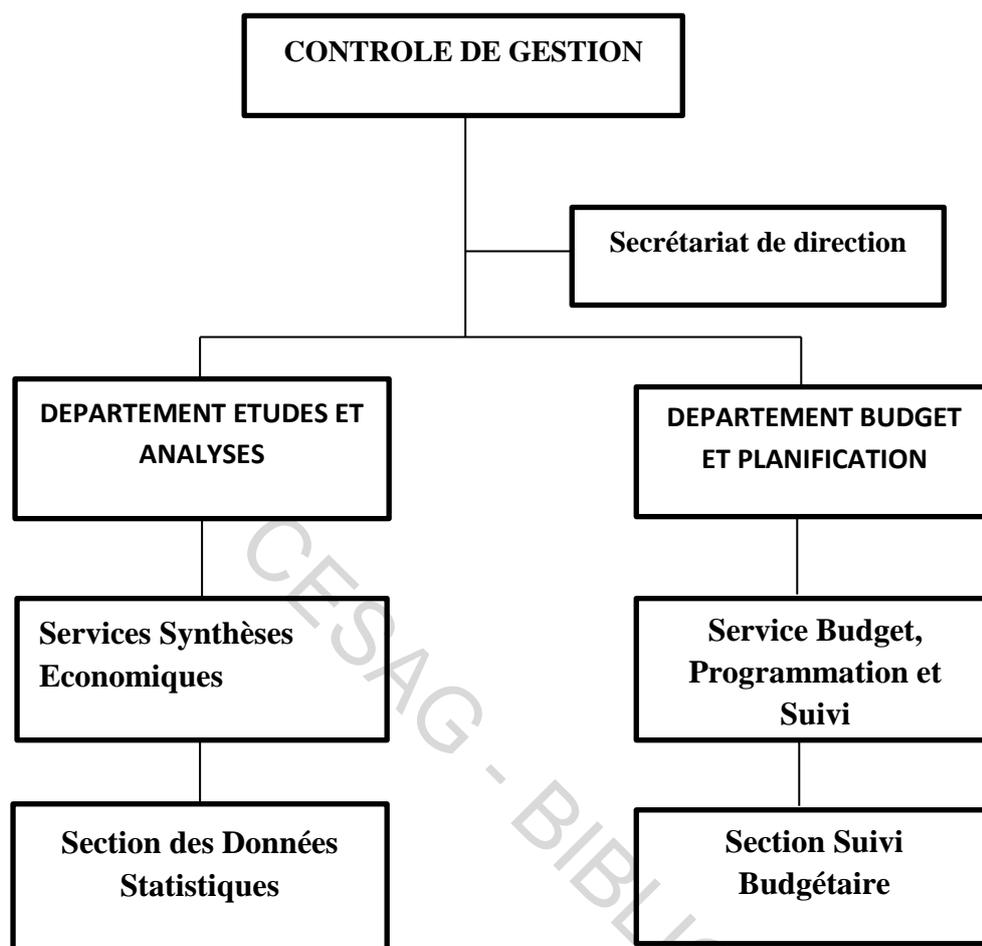
La cellule contrôle de gestion effectue des activités visant la maîtrise de la conduite raisonnable d'une organisation en prévoyant les événements et en s'adaptant à l'évolution, en définissant les objectifs, en comparant les performances passées et futures et les objectifs. Le contrôle de gestion permet donc le contrôle, la mesure, la gestion et l'analyse de l'activité d'une organisation. Pour bien jouer son rôle : Quel est le positionnement hiérarchique et les missions de la cellule contrôle de gestion à la LONASE ?

#### **4.6.1 Positionnement hiérarchique du contrôle de gestion**

La cellule contrôle de gestion est placée sous l'autorité du secrétariat général. Elle ne dépend donc d'aucune direction de la société. Elle entretient avec les autres directions des liens fonctionnels.

Cette position favorise la transparence et contribue à réduire les problèmes d'asymétrie d'information. Ce positionnement du contrôle de gestion est défini en tenant compte du degré d'importance accordé au contrôle de gestion, à la décentralisation réelle de l'entreprise, de la concurrence et de tous les facteurs qui ont une influence sur la vie de l'entreprise.

Figure 5: Organigramme de la cellule contrôle de gestion



Source : DRH – LONASE (2014).

#### 4.6.2 Missions de la cellule contrôle de gestion de la LONASE

Plusieurs missions ont été assignées à la cellule contrôle de gestion à la LONASE. Ces missions sont réparties entre :

- le département budget et planification ;
- le département études et analyses.

##### 4.6.2.1 Le département budget et planification

Ce département a pour mission :

- Instruire les dossiers budgétaires et contrôler la cohérence des budgets avec les plans d'action et assurer le bon fonctionnement de la procédure budgétaire ;

- Examiner les comptes rendus d'exécution des budgets sectoriels en s'assurant que les objectifs fixés ont été atteints et en veillant à la validation des justifications fournies ;
- Assurer le suivi budgétaire du budget général des charges, des recettes et d'équipement ;
- Etablir un tableau de rapprochement du budget et des réalisations de l'année avec les écarts en découlant.

#### **4.6.2.2 Le département études et analyses**

Ce département a pour mission de :

- Procéder à l'étude de la rentabilité des produits nouveaux à lancer et des centres de profit (les agences) ;
- Aider à la détermination des prix des produits ;
- Collecter les informations sur les dépenses de fonctionnement des agences régionales.

#### **Conclusion**

Cette présentation de la LONASE nous donne une connaissance générale de son fonctionnement, de ses structures et de son activité. Malgré sa situation de monopole, l'entreprise s'est dotée de structures organisationnelles adéquates en vue de réussir les missions qui lui ont été confiées par l'Etat.

La suite de ce chapitre nous permettra d'évaluer la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE qui est l'objet de notre étude.

## **CHAPITRE 5 : CONTRIBUTION DU CONTROLE DE GESTION A LA GOUVERNANCE DE LA LONASE**

Le contrôle de gestion à la LONASE est fortement impliqué dans le processus de gouvernance notamment au niveau stratégique. Il participe à l'élaboration d'un plan stratégique à moyen et long terme. Il débouche sur une budgétisation à l'horizon d'un an. Il vise aussi à influencer les opérationnels pour piloter la performance par le biais des études de rentabilités. Ce processus vise à accroître de façon continue les performances de l'entreprise

Le présent chapitre sera consacré dans un premier temps aux outils du contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance à la LONASE. Dans un second temps, nous ferons une description de la pratique du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance et la relation entre contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance à la LONASE.

### **5.1 Les outils du contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance à la LONASE**

La cellule contrôle de gestion à la LONASE à recourt à des outils lui permettant d'accomplir ses missions et de contribuer à la bonne gouvernance. Cette bonne gouvernance implique de nombreux acteurs qui ont le mérite d'être connus. Quels sont donc les outils du contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance à la LONASE.

#### **5.1.1 Les outils du système de contrôle de gestion de la LONASE**

Pour conduire à bien sa mission d'aide au pilotage de la gouvernance, le contrôle de gestion s'est doté des outils suivant :

- plan d'actions ;
- budget ;
- Contrôle budgétaire et rapports d'exécutions;
- Philipe Engagement Budget (PHEB);

##### **5.1.1.1 Le plan d'action**

Le plan d'action est le plan qui vous guide dans votre travail quotidien. Dans le cas de la LONASE, le plan d'action est annuel et débouche sur les axes prioritaires ainsi que les choix

des hypothèses budgétaires qui sont ensuite diffusés à travers la lettre de préparation du budget annuel.

### 5.1.1.2 Le budget

Le budget est un outil indispensable de gestion. Il est défini comme l'ensemble coordonné des prévisions d'une entreprise. Autrement dit la traduction chiffrée des plans d'action. Le budget n'est pas normalisé mais il constitue le point de départ aux tâches de prévision, de pilotage et de contrôle. Le processus budgétaire de la LONASE comprend les étapes suivantes :

- Elaboration des budgets ;
- Exécution et suivi budgétaire ;
- Contrôle budgétaire.

Le calendrier du processus d'élaboration du budget est présenté dans le tableau suivant :

**Tableau 2 : Calendrier du processus d'élaboration du budget**

Périodes	Activités
1 <sup>er</sup> Septembre	Envoi de la note d'orientation par le DG
Au plus tard le 30 Septembre	Envoi des projets du budget suivi des plans d'action par les différents chef de centre de responsabilité budgétaire
Au plus tard le 15 Octobre	Centralisation-consolidation des projets de budget par la cellule contrôle de gestion
Au plus tard le 15 Novembre	Amendement des budgets des centres de responsabilité
Au plus tard le 30 Novembre	Consolidation et établissement du projet de budget
Au plus tard le 10 Décembre	Convocation du CA pour examen et adoption du budget
Au plus tard le 15 Décembre	Transmission du budget final approuvé et valider à chaque directeur opérationnel

**Source** : nous-mêmes.

Les grandeurs du budget afférent (autrement dit le plan de passation des marchés) sont inscrites sur le portail de l'agence de régularisation des marchés publics (ARMP). En effet, le

plan de passation des marchés ainsi définie permet la transparence et l'équité tels que préconisé par la bonne gouvernance des entreprises publiques.

Le budget de la LONASE se compose des dépenses de fonctionnement de l'entreprise (personnel, fonctionnement, investissement) et des recettes. La LONASE est composée de deux centres de responsabilités : centre de coût (directions fonctionnelles) et centre de profit (agences). Le budget est la consolidation des budgets des centres de responsabilité. Cette consolidation permet l'établissement par le contrôleur de gestion du budget générale, des comptes de gestion prévisionnels, du plan d'action prévisionnel et du budget prévisionnel de trésorerie. Ces derniers contribuent à l'établissement du budget de trésorerie et des états financiers prévisionnels par la DFC. L'exécution du budget est effectuée dans la limite des crédits autorisés.

### **5.1.1.3 Le contrôle budgétaire et les rapports d'exécution**

La cellule contrôle de gestion assure le suivi de l'exécution du budget général de la LONASE. Elle veille à ce que l'exécution soit effectuée dans la limite des crédits autorisés en mettant en place un système de consultation préalable à la réalisation des opérations. De façon permanente, la cellule contrôle de gestion procède à la centralisation des opérations réalisées. Aussi, pour des besoins de pilotage :

- une situation de trésorerie est réalisée tous les mois ;
- un rapport d'exécution du budget en termes de prévisions et de réalisations (globales et par directions opérationnelles) et autres documents sont présentés trimestriellement au DG ;
- une situation des écarts entre prévisions et réalisations est effectuée.

A cela s'ajoute également des explications sur les causes des éventuels dépassements budgétaires constatés.

### **5.1.1.4 Le PHEB**

Dans un souci d'amélioration continu, la LONASE s'est dotée d'un logiciel de gestion budgétaire appelé « logiciel budget-engagement) « PHEB ET PHEBWEB » pour la gestion budgétaire. Ce logiciel permet un processus de gestion automatique des demandes d'achat (DA) et bon de commande BC avec des niveaux de contrôle :

- le responsable Centre de Responsabilité (CR) (le demandeur) ;
- le responsable de la cellule contrôle de gestion ;
- la DAGE ;
- le DG pour l'autorisation finale.

La synergie du PHEB avec le logiciel SAGE SAARI facilite l'exploitation des informations comptable par le contrôle de gestion.

Le PHEB permet d'une part un suivi quotidien à travers la validation des bons de commande et des engagements. D'autre part, il permet aussi un suivi périodique assuré par la génération automatique de la situation trimestrielle du budget. Cette situation est analysée par le responsable du budget pour rédiger le rapport d'exécution trimestriel qui est envoyé au DG. Ce rapport permet au DG de faire état des dysfonctionnements de la situation passée et de s'orienter vers le futur.

### **5.1.2 Les acteurs de la gouvernance à la LONASE**

La gouvernance de la LONASE est constituée d'acteur qui joue un rôle important. Ce sont notamment :

- conseil d'administration ;
- directeur général ;
- commissaires aux comptes.

#### **5.1.2.1 Le conseil d'administration**

La loterie nationale Sénégalaise est une société de droit public administrée par un conseil d'administration. Le Conseil d'administration est composé de cinq (5) membres dont le détail se présente comme suit :

- la Présidente du Conseil d'Administration ;
- l'Administrateur, représentant le Ministère de l'Economie et des Finances ;
- l'Administrateur, représentant le Directeur de la Comptabilité Publique et du Trésor ;
- le Contrôleur d'Etat, représentant le Contrôle Financier ;
- le Directeur Général de la LONASE.

Le PCA est élu par un décret Présidentiel et installé par le conseil d'administration. La durée du mandat des administrateurs est de deux ans renouvelables, sans limitation de mandat. Le conseil d'administration se réunit au moins trois fois l'an et délibère selon les règles de

quorum, de majorité et dans le strict respect des règles d'organisation et de fonctionnement prévues à cet effet. Les décisions sont prises à la majorité des votants. Toutefois, en cas d'égalité de voix, celle du président est prépondérante. Le conseil d'administration a pour rôle de :

- définir la politique générale de la société ;
- convoquer les assemblées ;
- fixer l'ordre du jour ;
- arrêter les comptes de chaque exercice et autoriser les conventions passées entre le directeur générale et la société ;
- approuver le plan stratégique ;
- approuver le budget ;
- étudier le rapport de gestion élaboré par la cellule contrôle de gestion.

Il veille à l'application de ses délibérations par le directeur général.

Le Conseil est informé des directives présidentielles, notamment celles issues des rapports des corps de contrôle sur la gestion de l'entreprise et délibère chaque année sur le rapport du directeur général relatif à l'application de ces directives. Les administrateurs représentant l'Etat ne conservent pas un intérêt direct ou indirect avec les opérations effectuées par l'entreprise. Tous à l'exception du PCA sont rémunérés par l'état. Toutefois les membres du conseil d'administration reçoivent des jetons de présence payés par l'entreprise.

### **5.1.2.2 Le Directeur Général**

Le DG est nommé par décret pour une durée de trois ans renouvelable sur proposition du conseil d'administration. Il est membre du conseil d'administration. Il assure la gestion générale de l'entreprise et veille à l'exécution des délibérations du conseil d'administration. Il est employeur du personnel au sens du Code du Travail. Il veille à l'exécution du budget tant en recettes qu'en dépenses. Il a accès à tous les documents comptables. Il représente l'entreprise en justice. Il présente annuellement les états financiers commentés au Conseil et lui soumet un rapport de gestion faisant notamment le point sur l'exécution des budgets et de programmes pluriannuels d'actions et d'investissements.

Enfin il présente au Conseil d'Administration un rapport social qui retrace l'évolution des effectifs et de la masse salariale, les contentieux en cours, le plan de formation et de carrière

des agents, le programme de recrutement, la liste et le montant des primes et avantages de toutes natures accordées en cours d'année au personnel, y compris le directeur général.

### **5.1.2.3 Le commissaire au compte**

Le commissaire au compte effectue son mandat conformément aux règles posées par l'OHADA et aux textes pris pour son application.

Le commissaire aux comptes certifie la régularité et la sincérité des états financiers et vérifie sur la base d'un rapport spécial que les conventions passées entre la société et l'un de ses administrateurs ont été effectuées suivant les règles édictées par les statuts.

En cas de difficultés graves, susceptibles de mettre en cause la pérennité de l'entreprise, les commissaires aux comptes en font mention dans un rapport spécial qu'ils présentent lors de la réunion suivante du conseil d'Administration dont ils peuvent, au besoin, provoquer la convocation.

Toutefois, la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques, l'Inspection générale d'État et le Contrôleur financier, sur demande, se font communiquer les rapports et les dossiers de travail des commissaires aux comptes.

## **5.2 Description de la pratique du contrôle de gestion dans le processus de gouvernance de la LONASE**

La cellule contrôle de gestion participe à la prise de décision partant du fait qu'aucune décision ne peut être prise sans information pertinente et fiable à la base. Cette participation se traduit par le fait qu'il a une très bonne connaissance de l'entreprise. Il intervient dans la définition d'une structure organisationnelle adéquate, veille à l'exécution des décisions prises par le management et à une bonne utilisation des ressources. Compte tenu de l'ampleur du sujet de gouvernance, nous avons limité la participation du contrôle de gestion :

- au le pilotage stratégique ;
- à la gestion de la surveillance ;
- à la transparence et à l'efficacité des marchés ;
- à la cohérence et fiabilité de l'information financière ;
- au système d'information.

### **5.2.1 Participation du contrôle de gestion au pilotage stratégique de l'organisation**

Dans un souci d'atteindre ses objectifs, la LONASE a défini un plan stratégique 2015- 2019. Cette planification stratégique d'une part permet :

- d'obtenir une vue complète et détaillée de la situation de la LONASE ;
- de disposer d'une liste des activités à réaliser avec leur enchaînement précis ;
- de distribuer la charge des ressources ou des moyens alloués ;
- de décomposer les projets en sous-ensembles plus simples.

Elle favorise d'autre part le développement de stratégies afin d'atteindre les objectifs fixés, la réalisation des décisions entrepreneuriales et en fonction de la plus grande connaissance de leur évolution future, l'organisation systématique des efforts nécessaires pour mettre en place ces décisions et mesurer le résultat de ces décisions par rapport aux prévisions grâce à un feed-back organisé et systématique.

### **5.2.2 Participation du contrôle de gestion dans la surveillance de la gestion par le conseil d'administration**

Le contrôleur de gestion de la LONASE veille à la cohérence entre les décisions stratégiques et les politiques déclinées aux différents niveaux de l'entreprise. Il vérifie que les efforts et ressources sont concentrés sur les enjeux stratégiques notamment grâce à l'élaboration, en liaison avec les opérationnels, des plans d'actions et budgets. Le contrôle de gestion identifie les déterminants de la performance, les processus et les facteurs clés de succès afin de mettre en place un système de pilotage stratégique permettant de vérifier la progression dans la réalisation des décisions stratégiques et de disposer d'un retour d'expériences. Il tient également compte de la dimension organisationnelle et psycho-sociale conduisant les individus à agir conformément aux règles opératoires.

### **5.2.3 Participation du contrôle de gestion à la transparence et à l'efficacité des marchés**

La planification stratégique élaborée par la LONASE, est considérée comme le point de départ du cycle de gestion axée sur les résultats. C'est à l'intérieur du plan stratégique que l'organisation détermine ses priorités et qu'elle s'engage à atteindre des résultats visés. Ainsi

ayant repéré lors de l'élaboration de la stratégie, les processus clés dans lesquels l'entreprise doit exceller et les déterminants de sa performance, la cellule contrôle de gestion contribue à élever le niveau de performances en apportant aux opérationnels les méthodologies appropriées et les systèmes de mesure des résultats.

Aussi la cellule contrôle de gestion à travers ses outils : plan d'action, budget, contrôle budgétaire et les documents tels que les rapports d'exécutions budgétaires participe à l'efficience des marchés. En effet, elle pilote l'identification et la suppression des activités sans valeur ajoutée et elle structure le pilotage stratégique par la maîtrise des relations de causes à effets.

Le contrôle de gestion à désormais une meilleure maîtrise du pilotage de l'entreprise, et peut décider de quand et comment agir, comment mesurer ses performances et celle de l'organisation en général.

#### **5.2.4 Participation du contrôle de gestion à la cohérence, la fiabilité de l'information financière**

L'ambition majeure du gouvernement d'entreprise de la LONASE est d'établir, voire renforcer la confiance de l'Etat et des différentes parties prenante. Cette confiance repose pour une large part sur la qualité et la fiabilité de l'information. Le contrôleur de gestion est loin d'être le seul acteur en matière de qualité et de transparence de l'information. Dirigeants, Directeur financier, le commissaire aux comptes et l'audit interne en sont aussi les principaux responsables. Toutefois, la cellule contrôle de gestion est garant de l'intégrité et de la fiabilité des informations de gestion. Il l'est en tant que « dépositaire » des règles de gestion et des définitions de l'information : définition du chiffre d'affaires, des différents niveaux de marges, du calcul des coûts de revient, des indicateurs, de la productivité.

La mise en place du PHEB permet une meilleure production et une meilleure gestion de l'information.

Le principe du PHEB est d'associer les fonctions complémentaires et dépendantes les unes des autres dans le domaine des achats, de la production, des ventes, des ressources humaines, de la comptabilité et du contrôle de gestion. Cela montre l'imbrication des fonctions opérationnelles avec celles qui relèvent de la finance et de la comptabilité, ainsi que le

caractère transversal des grands processus. Le PHEB facilite la compréhension de l'information et permettent d'approcher et d'exploiter au mieux l'information décisionnelle.

Ce système ERP permet l'intégration des systèmes d'information par la création d'interface entre les différentes fonctions. Le PHEB constitue une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission. En effet, avec le PHEB, l'entreprise quitte la vision verticale et le cloisonnement par métier puisque l'objectif de l'ERP est de raisonner par flux transverses suivant des référentiels communs. Cela passe par des bases de données uniques et partagées, ce qui permet au contrôleur de gestion de garantir une cohérence de l'information. Cette cohérence ne signifie pas une fiabilité directe, mais en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet de retrouver la source grâce à la traçabilité des informations qu'il présente et à la garantie qu'il offre pour corriger les erreurs éventuelles : c'est dans ce sens que l'ERP aide le contrôleur de gestion à fiabiliser les données. Aussi la cellule dispose de plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations.

### **5.2.5 Participation du contrôle de gestion au système d'information de gestion**

La cellule contrôle de gestion œuvre pour la transparence de l'information et l'unicité des définitions, règles et méthodes. Elle conçoit son système de « Corporate Reporting » sur les principes de cohérence, de coopération volontaire et de transparence et participe dans la définition et la mise en place des bonnes procédures internes. Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion à la LONASE. Il fournit une description précise d'une évolution passée, fait apparaître les écarts et permet d'en expliquer les causes afin d'éclairer la prise de décision. Il assure la facilité de compréhension et de mise en œuvre des différentes applications entre les postes de travail et les fonctions.

## **5.3 Relation entre contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance**

Cette section nous permet d'exposer la relation entre le contrôle de gestion et les acteurs de la gouvernance. Cette relation est un facteur d'efficience du contrôle de gestion dans la gouvernance de la LONASE.

### **5.3.1 Relation entre le contrôle de gestion et CA**

La cellule contrôle de gestion à la LONASE participe à toutes les rencontres du conseil d'administration sur invitation du DG. Elle participe à la définition et à la mise à jour du plan stratégique, à l'élaboration du budget, du plan d'action et du rapport d'exécution budgétaire. Elle présente également les grandeurs déterminant de l'évolution de la LONASE au conseil d'administration et au besoin donne des explications sur les chiffres. Le contrôleur de gestion est membre de la commission des marchés et Président de la commission technique. En effet, il élabore à partir du budget les grandeurs inscrites dans le plan de passation des marchés.

### **5.3.2 Relation entre le contrôle de gestion et la direction générale**

La cellule contrôle de gestion est rattachée hiérarchiquement à la Direction générale. A cet effet, elle sert de conseillère à la direction générale. Elle participe au comité de Direction pour la prise de décision stratégique et exécute toutes les missions qui lui sont confiées par la Direction générale.

La cellule contrôle de gestion est notamment chargée, pour le compte du directeur général :

- de rédiger le rapport de gestion ;
- d'assurer le secrétariat pour la rédaction des procès-verbaux lors des rencontres du conseil d'administration ;
- de confectionner et de tenir à jour un tableau faisant apparaître, à partir d'indicateurs, l'évolution de l'activité de l'entreprise ;
- de faire le point régulièrement sur l'exécution du budget et sur la situation de la trésorerie ;
- de présenter trimestriellement un rapport sur la gestion de l'entreprise ;
- de suivre en permanence l'évolution des effectifs et de la masse salariale.

### **5.3.3 Relation entre le contrôle de gestion et le commissaire aux comptes**

Le commissaire aux comptes est totalement indépendant de l'entreprise. Il fournit au conseil d'administration et au management un point de vue unique, indépendant et objectif. Il collabore avec la cellule de contrôle de gestion pour l'obtention de toutes informations utiles et susceptibles d'être produites par la cellule.

## **Conclusion**

Notre séjour à la LONASE nous a permis de comprendre l'organisation du conseil d'administration et son rôle, de mieux connaître les acteurs de la gouvernance à la LONASE et la participation de la cellule contrôle de gestion à cette gouvernance. Le chapitre suivant nous permettra d'analyser et de faire ressortir les points forts et faibles en tenant compte des deux composantes de notre étude à savoir le contrôle de gestion et la gouvernance.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 6 : ANALYSE DES RESULTATS**

Ce chapitre nous permettra de faire ressortir les efforts déjà fourni par la LONASE dans le respect des principes de gouvernance et la contribution du contrôle de gestion à ce processus. Pour cela des questionnaires ont été adressé et nous rappelons que nous n'avons pas pu adresser le questionnaire aux membres du conseil d'administration compte tenu du caractère particulier de la composition du conseil d'administration de la LONASE et aussi de leur disponibilité. Notre analyse est basée sur les informations collectées au cours de nos entretiens, de la revue documentaire, de l'observation et du traitement des réponses du questionnaire.

Ce chapitre est constitué de trois parties. La première est consacrée d'un part à l'analyse critique de l'adéquation des principes de gouvernance de la LONASE avec les principes internationaux de gouvernance ; d'autre part, elle est consacrée à l'analyse des résultats relatifs au respect des principes de gouvernance par la LONASE et la réponse à la question de savoir si effectivement le contrôle de gestion contribue à la gouvernance de la LONASE. Enfin nous dégagerons les points forts et faibles du processus. Dans la deuxième partie du même chapitre, nous formulerons des recommandations dans le but de combler les points faibles. La mise en œuvre de ces recommandations contribuera à l'amélioration de la gouvernance à la LONASE et à l'efficience de la cellule contrôle de gestion dans ce processus. Pour terminer ce chapitre, nous proposerons dans la troisième partie, un plan d'action permettant d'accélérer la mise en œuvre des recommandations.

### **6.1 Analyse critique et analyse des résultats**

Cette section nous permettra d'une part de faire une analyse critique des principes de gouvernance de la LONASE avec les principes internationaux et d'autre part de procéder à l'analyse des différents résultats issus de nos travaux.

#### **6.1.1 Analyse critique des principes de gouvernance de la LONASE avec les principes internationaux**

Les principes de gouvernance à la LONASE s'appuient sur la Loi n°90-07 (Sénégal) du 26 juin 1990 relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic au Sénégal. Cette loi s'est largement inspirée des principes internationaux en matière de bonne gouvernance d'entreprise. Cette loi tient également compte des réalités et spécificité des

entreprises africaines en l'occurrence des entreprises Sénégalaise. Cependant de nombreux manquements dans cette loi ont été noté notamment celles relatives à la mise en place de comité spécialisé, au contrôle et à l'élaboration d'un rapport annuel.

### **6.1.2 Analyse des résultats sur le conseil d'administration**

La démarche adoptée ici consistera à donner les réponses issues du questionnaire, des entretiens avec les responsables de la cellule contrôle de gestion, des observations et documents collectés. Les informations ont été agencées en tenant compte de notre objectif de recherche et de notre modèle d'analyse. Cette analyse est effectuée dans le but de confirmer nos propositions de recherche issue de la revue de littérature quant au respect des directives internationales en matière de gouvernance d'entreprise. Nous présenterons les résultats à travers :

- l'organisation du CA ;
- le fonctionnement du CA ;
- l'inexistence des comités ;
- la formation des administrateurs ;
- l'évaluation des membres du conseil d'administration ;
- éthique ;
- la publication du rapport annuel.

#### **6.1.2.1 Organisation du CA**

Toute bonne gestion est basée sur la transparence. Cette transparence doit être de rigueur entre le CA et l'exécutif. Ainsi pour plus de transparence les fonctions de CA et de DG sont séparées à la LONASE. Cette séparation est une force puisqu'elle traduit le rôle prépondérant du PCA dans la composition et le fonctionnement du CA.

#### **6.1.2.2 Fonctionnement du CA**

Le conseil d'administration est constitué de cinq membres dont trois indépendants à savoir :

- l'administrateur, représentant le Ministère de l'Economie et des Finances ;
- l'administrateur, représentant le Directeur de la Comptabilité Publique et du Trésor ;
- le contrôleur d'Etat, représentant le Contrôle Financier.

Une telle composition permet une meilleure gestion des conflits entre administrateurs et dirigeants.

Aussi le conseil d'administration ne s'occupe pas de la succession des dirigeants car le DG est élu par décret pour une durée de trois ans renouvelable sur proposition du conseil d'administration. Cela constitue une force.

On note toutefois l'inexistence de règlement intérieur, rappelant la composition du CA, les décisions relevant de la compétence du CA, les modalités d'évaluation du fonctionnement du CA, l'existence de comités et leurs attributions.

### **6.1.2.3 Inexistence des comités**

Il n'existe pas de comité de gouvernance, ni de comité d'audit. En effet, le comité de gouvernance veille à la définition des bonnes pratiques en matière de GE. Il publie dans le rapport annuel, des pratiques de l'entreprise en matière de gouvernance. Le comité d'audit prépare les travaux du conseil dans les domaines comptables et financiers. Il contrôle la qualité et l'intégrité des informations transmises au conseil. Le comité d'audit s'assure également que l'entreprise a mis en place un dispositif de contrôle interne et de maîtrise des risques et que ceux qui en assurent le fonctionnement sont compétents et intègres. La présence d'un comité d'audit est indispensable. Cette absence de comités constitue donc une faiblesse pour la gouvernance de la LONASE.

### **6.1.2.4 Formation des administrateurs**

Les administrateurs à la LONASE ne reçoivent pas de formation. Ces formations contribueraient à une meilleure connaissance du rôle des administrateurs notamment dans la gouvernance.

### **6.1.2.5 Evaluation des membres du conseil d'administration**

Les membres du conseil d'administration de la LONASE ne font pas l'objet d'évaluation sur leur capacité à remplir leurs missions. Ils ne rendent également pas compte de l'exercice de leur mandat.

### **6.1.2.6 Ethique**

Nous n'avons pas pu avoir accès aux codes d'éthique, déontologique et de bonne conduite adapté à la culture organisationnelle de la LONASE pour l'apprécier, car ce document n'existe pas.

### **6.1.2.7 Rapport annuel**

Le comité d'administration ne présente pas de rapport annuel mais un procès-verbal de réunions tenues par le conseil d'administration. Ce procès-verbal est signé par le président du Conseil d'Administration et il est transmis aux ministres de tutelle dans les quinze jours qui suivent la séance de même que les délibérations du Conseil.

## **6.1.3 Apport du contrôle de gestion dans la gouvernance de la LONASE**

Dans cette section nous présentons l'apport de la cellule contrôle de gestion dans le processus de gouvernance de la LONASE en tenant compte de notre modèle d'analyse. Cette démarche nous permet d'appréhender la contribution du contrôle de gestion au GE à travers son rattachement hiérarchique, ses outils, ses compétences et nous permettra de faire ressortir les forces et faiblesses notés.

### **6.1.3.1 Rattachement hiérarchique**

Le rattachement hiérarchique et les moyens dont dispose la cellule de contrôle de gestion sont les éléments d'appréciation de son indépendance et de la place qu'elle occupe dans la prise de décision. Il ressort de nos investigations que le contrôle de gestion est directement rattaché à la direction générale et se situe sur la même ligne hiérarchique que les conseillers du DG. Ce rattachement facilite la communication et permet au contrôle de gestion de :

- participer au développement de la stratégie ;
- contribuer à la mise en œuvre de la stratégie ;
- porter un regard critique sur les résultats de l'entreprise ;

Le rattachement hiérarchique de la cellule contrôle de gestion lui permet également de disposer de plusieurs informations qui lui permettent de mettre en évidence les principaux

enjeux, de réaliser des études prospectives et des simulations pour contribuer à un développement et une mise en œuvre efficace de la stratégie.

Le contrôle de gestion à la LONASE participe aussi à toutes les rencontres du conseil d'administration, au comité de direction et réalise toutes les missions qui lui sont confiées.

### **6.1.3.2 Outils du contrôle de gestion**

Pour mener à bien ses missions le contrôle de gestion participe à l'élaboration du plan stratégique. Il élabore également un budget, un plan d'action et un manuel de procédure.

Le plan stratégique permet de définir de façon formelle les options stratégiques de la LONASE sur le moyen et long terme. Il amène le gouvernement d'entreprise à faire un diagnostic de l'état actuelle afin de définir les axes d'amélioration puis les formaliser dans un document. Cependant on note une absence de carte stratégique, de tableau de bord.

Le budget permet à la cellule contrôle de gestion de s'assurer que les efforts et les ressources sont concentrés sur les enjeux stratégiques et permet de cadré toute dépense afin d'éviter les dépassements budgétaire. Le budget de la LONASE est la consolidation d'une suite cohérente de budgets des autres directions. Cette consolidation permet l'établissement par le contrôleur de gestion du budget générale, des comptes de gestion prévisionnels, du plan d'action prévisionnel et du budget prévisionnel de trésorerie. Ce budget permet d'anticiper les actions à venir et d'orienter la gestion.

Le plan d'action de la cellule contrôle de gestion est un document interne définissant une stratégie à appliquer pour parvenir à l'atteinte des objectifs de la cellule. Il inclut toutes les activités, le temps et la durée de chaque activité, ainsi que les personnes responsables de chacune d'elles. Ce plan d'action implique aussi l'identification des activités, des ressources nécessaires, un calendrier et un ordre d'exécution des différentes sous-activités. Il prévoit un espacement réaliste des activités afin d'éviter les problèmes de calendrier.

La cellule contrôle de gestion réalise également un contrôle budgétaire permettant de comparer les réalisations avec les prévisions, de déceler les écarts significatifs, de les analyser et prendre des mesures correctrices.

La cellule contrôle de gestion s'est également dotée d'un manuel de procédure afin de décrire le processus de réalisation de toutes les activités de la cellule. Ce manuel de procédure contribue à l'efficacité et à une bonne performance de la cellule.

La cellule contrôle de gestion présente mensuellement une situation de trésorerie ; trimestriellement un rapport d'exécution du budget et les causes des éventuels dépassements budgétaires constatés. Ce rapport permet à la direction d'être informé afin de contribuer à une bonne prise de décision.

Les outils tels que le budget et le PHEB sont également utilisés. En effet le PHEB constitue une aide précieuse au contrôle de gestion dans la réalisation de sa mission. Elle permet au contrôle de gestion de garantir une cohérence et une traçabilité de l'information. On note l'absence de tableaux de bord permettant un pilotage global de la performance.

### 6.1.3.3 Compétence

La cellule contrôle de gestion ne dispose ni de système d'évaluation de la performance, ni de contrat de performance pour les agents de la cellule. Le système d'évaluation de la performance et le contrat de performance sont des instruments de mesure permettant d'augmenter l'efficacité de la cellule et de corriger les dysfonctionnements ou manquements.

## 6.1.4 Bilan des forces et faiblesses

Les tableaux ci-dessous nous permettent de faire la synthèse des forces et faiblesses notés au cours de notre étude.

### 6.1.4.1 Forces et faiblesses du Conseil d'administration

**Tableau 3 : Synthèse des forces et faiblesses du conseil d'administration**

Pôles d'évaluations	Constats	
	Forces	Faiblesse
<b>Organisation</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Séparation des fonctions de PCA et DG.</li> <li>• Présence de trois administrateurs indépendants dans le conseil.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inexistence de comité de gouvernance.</li> <li>• Inexistence de comité d'audit .</li> <li>• Absence de formation pour le CA.</li> </ul>
<b>Fonctionnement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le conseil d'administration ne s'occupe pas de la succession des dirigeants.</li> <li>• Existence d'un plan stratégique.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inexistence de règlement intérieur au sein du conseil.</li> <li>• Absence de code d'éthique.</li> </ul>

<b>Compétence</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Absence de système d'évaluation des membres du CA.</li> <li>• Absence de contrat de performance.</li> </ul>
-------------------	--	--

**Source :** Nous-même.

#### **6.1.4.2 Risque liées aux faiblesses du conseil d'administration**

Les faiblesses liées au conseil d'administration présentent des risques. En effet l'inexistence de comité d'audit contribue au non-respect des obligations légales, au mauvais fonctionnement du contrôle interne.

L'inexistence de comité de gouvernance limite la définition et l'application des bonnes pratiques en matière de gouvernance. Elle réduit également l'efficacité du conseil d'administration.

L'absence de code d'éthique constitue un frein à la préservation des valeurs, à la transparence, à l'investissement socialement responsable et au développement du civisme au sein de la LONASE. Cette absence ne favorise pas la rentabilité et la performance globale.

L'inexistence de formation, de système d'évaluation, et de contrat de performance du conseil d'administration ne garantit pas un conseil d'administration efficace et performant. En effet cette inexistence ne contribue pas à la valorisation de l'entreprise et des agents

#### **6.1.4.3 Forces et faiblesses de la cellule contrôle de gestion**

**Tableau 4 : Synthèse des forces et faiblesses du contrôle de gestion**

<b>Pôles d'évaluations</b>	<b>Constats</b>	
	<b>Forces</b>	<b>Faiblesse</b>
<b>Fonctionnement</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participation du CG à toutes les réunions du conseil.</li> <li>• Réalisation par le CG de toutes les missions qui lui sont confiées.</li> <li>• Elaboration du budget.</li> <li>• Réalisation par le CG d'un contrôle budgétaire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Absence de tableau de bord.</li> <li>• Absence de carte stratégique.</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboration d'un rapport d'exécution.</li> <li>• Existence d'un plan stratégique.</li> <li>• Participation du CG au comité de direction et à toutes les rencontres du conseil d'administration.</li> <li>• Collaboration du CG avec le commissaire au compte.</li> <li>• Rattachement hiérarchique du CG facilitant la communication.</li> <li>• Existence de manuel de procédure.</li> <li>• Existence de plan d'action.</li> <li>• Existence de budget de fonctionnement.</li> <li>• Existence de budget de trésorerie.</li> <li>• Existence de bilan prévisionnel.</li> <li>• Existence de budget de fonctionnement.</li> <li>• Existence de budget prévisionnel.</li> <li>• Existence de comptabilité de management.</li> <li>• Utilisation d'un ERP (PHEB).</li> </ul>	
<b>Compétence</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le CG dispose de compétence nécessaire pour mener à bien ses missions.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Absence de contrat de performance.</li> <li>• Système d'évaluation de la performance.</li> </ul>

**Source :** Nous-même

#### **6.1.4.4 Risque liées aux faiblesses de la cellule contrôle de gestion**

Les faiblesses de la cellule contrôle de gestion présentent des risques. En effet, l'absence de tableau de bord et de carte stratégique réduisent la création de valeur. Elle contribue à une navigation à vue et à une perte de temps pour l'entreprise car elle ne permet pas de suivre

l'évolution des résultats, les écarts par rapport à des valeurs de référence (objectifs fixés, normes internes ou externes, références statistiques) en temps réel, en se concentrant sur les plus significatifs. L'absence de tableau de bord ne permet pas de mettre l'opérationnel au service de la stratégie puis de valider et d'ajuster la stratégie.

L'absence de système d'évaluation de la performance et de contrat de performance constitue un obstacle à la performance individuelle des agents et à la performance globale de l'entreprise. En effet, ces absences ne permettent pas la pleine utilisation du potentiel des agents et le renforcement des capacités pouvant contribuer à une meilleure performance.

## **6.2 Proposition de recommandations**

Au terme de ces analyses nous pouvons formuler des recommandations relatives aux directives en matière de GE et des recommandations visant une contribution à une meilleure efficacité de la cellule contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE.

### **6.2.1 Recommandation relative aux directives en matière de GE**

Suite au diagnostic de la présente étude, nous avons constaté que la LONASE dispose d'un conseil d'administration qui respecte les directives en matière de GE. Toutefois les insuffisances remarquées méritent d'être corrigées. Nous souhaitons que les recommandations ci-dessus énumérées soient pris en compte par le CA.

#### **6.2.1.1 Mises en place d'un comité de gouvernance**

La mise en place d'un comité de gouvernance d'entreprise permettra la définition des bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise. Ce comité formulera des propositions au CA, en vue de l'adoption de bonnes pratiques et publiera dans le rapport annuel, les pratiques de l'entreprise en matière de gouvernance.

#### **6.2.1.2 Mise en place d'un comité d'audit**

Ce comité assistera le CA dans l'accomplissement de ses tâches. Le comité d'audit préparera les travaux du conseil dans les domaines comptables et financiers. Il contrôlera la qualité et l'intégrité des informations transmises au conseil. Le comité d'audit s'assurera également que l'entreprise a mis en place un dispositif de contrôle interne et de maîtrise des risques et que ceux qui en assurent le fonctionnement ; et qu'ils sont compétents et intègres.

### **6.2.1.3 Renforcement des capacités des membres du CA**

La formation des membres du CA à leur rôle d'administrateur permettra un renforcement des capacités de ces derniers. Des formations en matière de gouvernance aussi doivent être réalisées pour accroître leur connaissance sur la gouvernance des entreprises, son importance et les conditions d'une bonne application des directives et principes de gouvernance.

### **6.2.1.4 Mise en place d'un règlement intérieur au sein du CA**

Le règlement intérieur précisera notamment :

- le rôle, la composition et l'organisation du CA ;
- la fréquence et les modalités des réunions du conseil ;
- les décisions qui relèvent du conseil ainsi que le processus de prise de décision et les règles de vote en cas de conflit ;
- l'existence de comités, leurs attributions et leur fonctionnement ;
- les modalités d'évaluation régulière du fonctionnement du conseil ;
- la fréquence des mises à jour de ce règlement.

### **6.2.1.5 Elaboration d'un code d'éthique**

Le code d'éthique traitera des actes et conduite des personnes. Ce sera un système de valeurs, de transparence et d'investissement socialement responsable qui caractérisent les entreprises les plus performantes et dictent les comportements éthiques des différents acteurs. Pour ce faire, l'éthique reposera sur les trois (03) piliers suivants : économique, social et environnemental.

Les codes d'éthique, déontologique et de bonne conduite devront être adaptés à une culture organisationnelle orientée vers les valeurs de loyauté et de confidentialité. Le code d'éthique participera au développement du civisme et de l'amélioration des relations sociales.

### **6.2.1.6 Elaboration d'un rapport annuel**

L'élaboration d'un rapport annuel par le conseil d'administration sera d'une grande utilité pour la LONASE et toutes les parties prenantes. En effet, elle retracera les principales observations des membres du conseil d'administration, leurs avis sur le fonctionnement de l'entreprise, leurs conclusions, leurs recommandations ou suggestions et tous autres points pertinents susceptibles d'être mentionné dans un rapport.

### **6.2.1.7 Evaluation des membres du conseil d'administration**

Une gouvernance de qualité ne se limite pas seulement aux réunions du conseil d'administration. Une mission très importante est le suivi et l'évaluation du CA et de son fonctionnement. Nous recommandons une évaluation annuelle du fonctionnement et de l'efficacité du CA. Cette évaluation pourra être réalisée avec l'aide d'un cabinet ou d'un superviseur indépendant et devra être mentionnée dans le rapport annuel du CA.

## **6.2.2 Recommandations visant l'efficacité de la cellule contrôle de gestion dans le GE de la LONASE**

Le contrôle de gestion est un indispensable pour une bonne gestion. Il permet une meilleure transparence, une meilleure diffusion de l'information et l'amélioration des rapports entre les moyens engagés (y compris les ressources humaines), l'activité développée et les résultats obtenus dans un cadre déterminé par une démarche stratégique préalable. Pour cela il doit être au cœur des processus.

L'analyse de la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE nous permet de formuler des recommandations à l'endroit de la dite cellule pour lui permettre meilleure contribution.

### **6.2.2.1 Mise en place d'un tableau de bord**

Nous recommandons à la cellule contrôle de gestion, l'élaboration d'un tableau de bord et d'une carte stratégique en tenant compte des orientations du plan stratégique. Le tableau de bord permettra un meilleur pilotage de l'entreprise et d'apprécier les différentes délégations de pouvoir au sein de la LONASE. Le tableau de bord est également un outil d'aide à la décision, un outil de communication, un instrument de comparaison et de contrôle et surtout un complément à tout système de gestion prévisionnelle. Pour faciliter sa mise en place, nous proposons de faire référence au tableau 1 et à la figure 3 du chapitre deux de la page 36-37.

### **6.2.2.2 Mise en place d'un système d'évaluation de la performance, de contrat de performance et d'indicateur de performance**

Nous recommandons la mise en place d'un système d'évaluation de la performance, des contrats de performances et d'indicateurs de performance qui permettront de mesurer la performance des agents de la cellule contrôle de gestion en terme d'efficacité, d'efficacité et

de valeur ajoutée. Ces indicateurs permettront d'avoir une idée claire des points à améliorer afin de contribuer à une meilleure gouvernance.

### 6.3 Plan d'action

Le plan action consiste à mettre en place des diligences afin de corriger des dysfonctionnements ou manquements observés. Le tableau suivant présente un plan d'actions que nous proposons à la LONASE.

**Tableau 5 : Plan d'actions**

<b>Faiblesses observés</b>	<b>Actions à mener</b>	<b>Moyens à déployer</b>	<b>Temps de mise en œuvre</b>
Inexistence de comité de gouvernance	Mise en place d'un comité de gouvernance recommandé par le code de gouvernance du Sénégal.	Tenir un conseil d'administration sur invitation du Président du conseil d'administration.	1 an
Inexistence de comité d'audit	Mise en place d'un comité d'audit recommandé par le code de gouvernance du Sénégal.	Tenir un conseil d'administration sur invitation du Président du conseil d'administration.	1 an
Absence de formation des membres du conseil d'administration	Mise en place d'une politique de formation des membres du conseil d'administration recommandée par les principes internationaux de bonne gouvernance.	-Tenir un conseil d'administration pour discuter de la question. -Prévoir une ligne budgétaire destinée à la formation du conseil d'administration.	4 mois
Inexistence de règlement intérieur au sein du conseil	Mise en place d'un règlement intérieur recommandé par le code de gouvernance du Sénégal.	-Réaliser une étude sur l'environnement interne de la LONASE. -Rédiger le règlement intérieur par un comité ad hoc.	6 mois
Absence de code d'éthique.	Elaboration d'un code d'éthique.	Utiliser les résultats de l'étude sur l'environnement interne de la LONASE. Elaboration et adoption du code d'éthique.	6 mois
Absence d'évaluation des membres du CA.	Elaboration et mise en place de la politique interne d'évaluation des membres du conseil d'administration.	Sensibiliser les membres du conseil d'administration par le PCA sur l'importance de la mise en place d'un système d'évaluation. Définir les critères d'évaluation. Elaborer le formulaire d'évaluation.	6mois

Absence de tableau de bord	Mise en place d'un tableau de bord.	Définir les facteurs clés de succès. Définir les indicateurs de performance. Formaliser le tableau de bord.	1 an
Carte stratégique	Elaboration d'une carte stratégique.	Classer les objectifs selon les perspectives Finance, Client, Processus Internes, Apprentissage. Déterminer les différentes relations pouvant exister entre ces objectifs. Formaliser la carte.	1 an
Inexistence de rapport annuel de gestion	Rendre obligatoire la rédaction d'un rapport annuel de gestion.	Imposition par le gouvernement de la rédaction d'un rapport annuel de gestion.	1 an
Système d'évaluations de la performance	Mise en place d'un système d'évaluation de la performance.	Définition des objectifs de performance. Benchmarking des meilleures pratiques d'évaluation de la performance. Détermination des outils d'évaluation de la performance. Elaboration d'un plan d'action. Détermination des acteurs et leur rôle. Définition des résultats attendus. Détermination des indicateurs de performance. Elaborations des fiches d'évaluations. Sensibilisation des agents. Déclenchement du système d'évaluation. Mise en place d'un comité de gestion du changement.	8 mois
Absence d'indicateur de performance des agents.	Elaboration et mise en place de la politique interne d'évaluation des agents.	Sensibiliser les agents sur l'importance de la mise en place des indicateurs de performances. Définir les indicateurs de performance. Elaborer le formulaire d'évaluation.	6 mois
Contrat de performance	Elaboration et mise en œuvre du contrat de performance.	Définir les objectifs. Définir les éléments à prendre en compte dans l'application du contrat. Déterminer les conditions et les critères du contrat. Fixer les responsabilités. Déterminer la périodicité et les critères d'évaluation du contrat.	6 mois

**Source :** Nous-même.

## **Conclusion**

Ce chapitre nous a permis d'asseoir nos analyses, de ressortir les points forts et faibles. Enfin, nous avons formulé des recommandations relatives aux directives en matière de GE et des recommandations dans un premier temps visant l'efficacité de la cellule contrôle de gestion à la gouvernance de la LONASE. Dans un second temps, nous avons proposé un plan d'action permettant de rendre plus dynamique le processus de gouvernance à la LONASE.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE**

La deuxième partie de ce mémoire nous a permis de présenter la LONASE à travers son historique, ses missions, sa structure organisationnelle et son mécanisme de gouvernance. Dans cette partie nous avons également procédé à la description de la cellule contrôle de gestion afin de pouvoir l'évaluer et ressortir sa contribution au mécanisme de gouvernance. Au terme de l'évaluation réalisée sur la base de notre modèle d'analyse nous avons ressorti les forces et faiblesses puis formuler des recommandations. Il revient au CA et aux dirigeants de la LONASE dans la mesure du possible, de mettre en œuvre les recommandations formulées et d'en assurer le suivi.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

L'obstacle majeur au processus de gouvernance d'entreprise réside dans la faiblesse des capacités du conseil d'administration. Les efforts déployés dans ce domaine sont l'élaboration des principes et codes de gouvernances. Ces directives portent sur la qualité du fonctionnement, la performance et l'organisation du conseil d'administration. L'application de ces directives contribue à tendre de façon efficace vers la transparence, la performance et la bonne gestion. Elles permettent également de communiquer sur l'intégrité et la conformité de la société aux parties prenantes. Une évaluation du conseil d'administration est importante afin de garantir un gouvernement d'entreprise efficient. Le contrôle de gestion participe à cet effet à cette convergence vers une gouvernance efficiente et performante. C'est pourquoi dans notre mémoire nous avons évalué le système de contrôle de gestion de la LONASE afin de proposer des éléments d'amélioration.

Pour mener à bien cette évaluation, nous avons réalisé une revue de littérature pour clarifier la notion de gouvernance en générale et celle des entreprises publiques en particulier. Puis nous avons également approfondi nos connaissances en matière de contrôle de gestion et du rôle que pouvait jouer ce dernier dans la gouvernance d'une entreprise publique. Nous avons ensuite défini notre modèle d'analyse, les outils de collecte des données et la méthode d'analyse dans le chapitre.

Il ressort de notre évaluation que les points relatifs à la mise en place de comités au sein du CA, à la formation et l'évaluation de membres du Conseil, à l'élaboration d'un code d'éthique et d'un règlement intérieur doivent être traités. En ce qui concerne la cellule contrôle de gestion l'élaboration d'un tableau de bord et la mise en place d'indicateurs de mesure de performance est recommandée.

Au terme de ce travail, nous retenons que le contrôle de gestion n'est pas décideur mais participe activement à la prise de décision.

**ANNEXES**

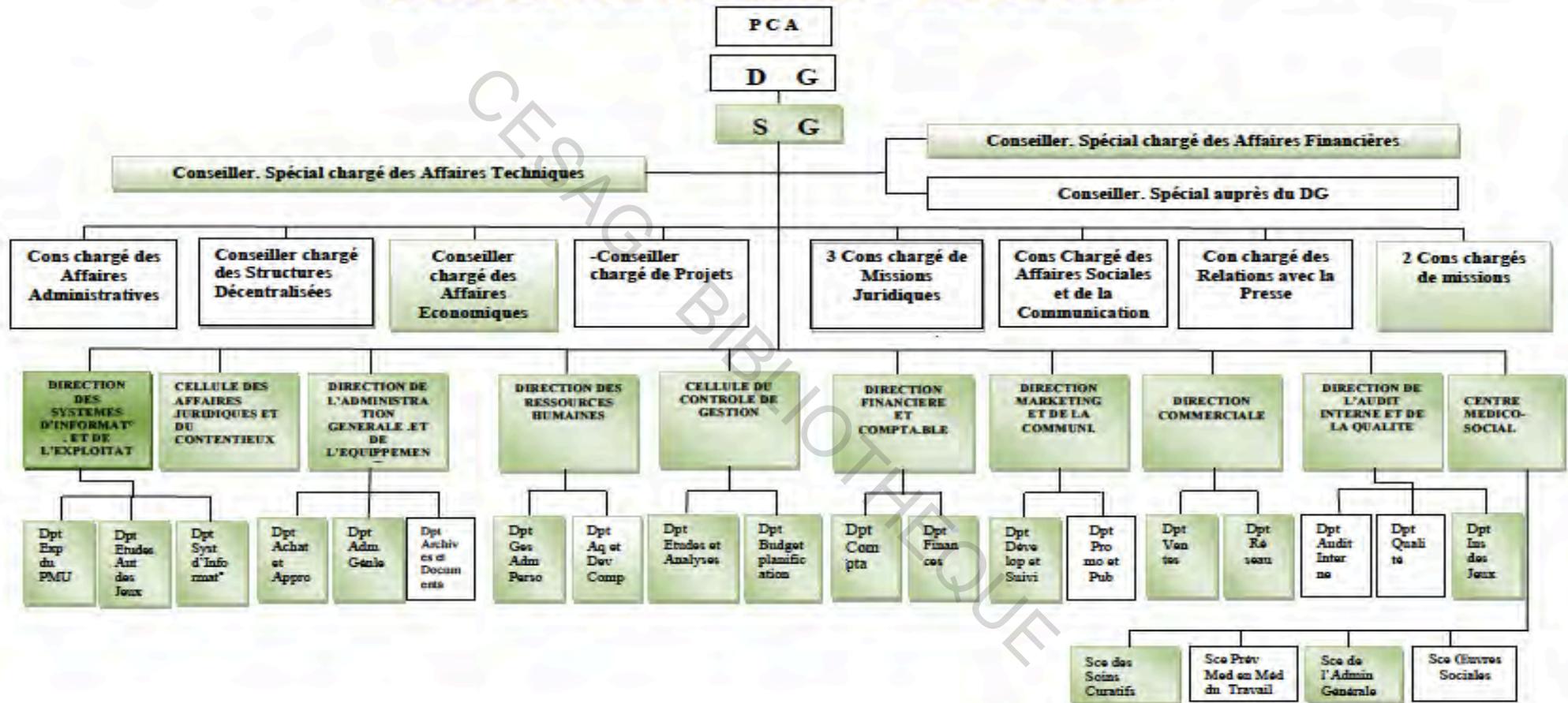
CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 1: ORGANIGRAMME DE LA LONASE

LONASE/SG/DRH/DADC/SGC/14

Dernière mise à jour: 26-03-2014

# ORGANIGRAMME - LONASE



**LEGENDE:**

□ STRUCTURES NON CONCERNEES

■ STRUCTURES AYANTS UNE INCIDENCE SUR LE SYSTEME D'INFORMATION

**ANNEXE 2: Loi n° 90-07 du 26 Juin 1990 publié au journal officiel (Sénégal) du 07 juillet 1999**

**Article 5 :** Statuts des sociétés nationales.

Les règles d'organisation et de fonctionnement des sociétés nationales sont conformes à des statuts types fixés par décret.

**Article 9 :** Généralités sur le Conseil d'Administration.

Le Conseil d'Administration ne peut comprendre plus de douze membres dont au moins deux membres choisis pour leur compétence professionnelle. Le nombre des représentants de l'État assistant aux réunions du Conseil d'Administration avec voix consultative ne peut être supérieur à trois. Les conditions de nomination des membres du Conseil d'Administration sont précisées dans les statuts et les règles d'organisation et de fonctionnement des sociétés nationales et des établissements publics à caractère industriel et commercial.

La durée des administrateurs est de deux ans renouvelables sans limitation : toutefois, le mandat cesse de plein droit lorsque l'administrateur perd la qualité en raison de laquelle il a été désigné ou lorsqu'il s'est abstenu de se rendre à trois séances consécutives du Conseil d'administration sauf cas de force majeure.

La cessation de plein droit du mandat est prononcée par l'autorité qui a pouvoir de nomination.

**Article 10 :** Fonctionnement du Conseil d'Administration.

Le Conseil d'Administration se réunit au moins trois fois par an. Il ne peut délibérer valablement que suivant les règles de quorum et de majorité prévues par les autres statuts et les règles d'organisation et de fonctionnement.

Les décisions sont prises à la majorité des votants. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante. Le directeur général de l'entreprise assure le secrétariat des réunions du Conseil d'Administration et en dresse procès-verbal. Ce procès-verbal est signé par le président du Conseil d'Administration et il est transmis aux ministres de tutelle dans les quinze jours qui suivent la séance de même que les délibérations du Conseil.

**Article 11 :** Attributions du Conseil d'Administration.

Le Conseil d'Administration délibère sur toutes les mesures concernant la gestion de l'entreprise, notamment :

- le règlement intérieur ;
- les programmes pluriannuels d'actions et d'investissement ;
- les budgets et comptes prévisionnels ;
- les acquisitions et aliénations de patrimoine ;

- les prises de participation financière ;
- les comptes de fin d'exercice ;
- les projets d'accord collectif d'établissement.

Il veille à l'application de ces délibérations par le directeur général.

Il délibère chaque année sur le rapport de gestion et le rapport social de l'entreprise présentés par le directeur général.

Le Conseil est informé des directives présidentielles, notamment celles issues des rapports des corps de contrôle sur la gestion de l'entreprise et délibère chaque année sur un rapport du directeur général relatif à l'application de ces directives.

**Article 12 : Sanctions.**

En cas d'irrégularité ou de carence caractérisée, le Conseil d'Administration peut être suspendu ou dissout par décret modifié : le décret de suspension ou de dissolution désigne un comité d'administration provisoire pour une durée maximale de six mois. Au terme de ce délai, un nouveau Conseil d'Administration est constitué.

**Article 13 : Généralités sur le mandat des administrateurs représentant l'Etat**

Les administrateurs de l'État, ainsi que toute personne appelée à assister aux réunions des Conseils d'Administration des sociétés nationales ou des sociétés anonymes à participation publique majoritaire sont tenus à la discrétion à l'égard des informations présentant un caractère confidentiel et données comme telles par le président du Conseil d'Administration.

Interdiction est faite aux administrateurs représentant l'État de prendre ou de conserver un intérêt direct ou indirect dans une opération effectuée par l'entreprise pour son compte ou par un organisme dans lequel celle-ci aurait une participation financière.

Toutefois, à titre exceptionnel, une décision expresse du Président de la République peut déroger aux dispositions du présent alinéa. En cas d'irrégularités ou de carences imputables à un administrateur représentant l'État, il est procédé par décision motivée à sa révocation, sans préjudice des poursuites disciplinaires, civiles ou pénales éventuelles.

**Article 14 : Rémunération des administrateurs et représentants de l'État dans les entreprises du secteur parapublic.**

Au titre de participation aux frais de contrôle exercé par l'État, les entreprises du secteur parapublic versent, au Trésor, dans le compte spécial "Frais de contrôle des entreprises du secteur parapublic, une contribution forfaitaire, dont le montant est fixé par décret.

Les conditions d'attribution d'indemnités aux représentants de l'État assistant aux réunions des organes délibérants avec voix consultative sont fixées par décret. Ces indemnités sont prélevées sur le compte spécial visé à l'alinéa précédent.

Des jetons de présence sont alloués aux seuls administrateurs de l'entreprise. Lorsqu'il s'agit d'administrateurs représentant l'État, ces jetons sont versés au compte spécial visé à l'alinéa 1er. Le taux et les modalités de leur versement aux intéressés sont fixés par décret. Aucun autre avantage ne peut être attribué par l'entreprise aux représentants de l'État, qu'ils soient ou non administrateurs.

**Article 17 :** Le président du Conseil d'Administration.

Sur proposition du président de la République, le Conseil d'Administration élit en son sein son président. Ce dernier ne peut être choisi parmi les fonctionnaires ou agents du ministère chargé d'exercer la tutelle technique de l'entreprise.

Un vice-président, élu dans les mêmes conditions, assure les fonctions de président en l'absence de ce dernier.

**Article 18 :** Le Comité de Direction.

Dans l'intervalle de ses réunions, le Conseil d'Administration peut déléguer à un Comité de Direction une partie de ses attributions, à l'exception de celles énumérées à l'article 11 de la présente loi. Le Comité de Direction peut recevoir délégation en matière de transfert, de virement et de report de crédit.

Il rend compte de ses réunions au Conseil d'Administration. Il est présidé par le président du Conseil d'Administration ou le vice-président en cas d'absence de ce dernier. Les représentants des ministères de tutelle en sont membres de droit.

Trois autres membres sont élus par le Conseil d'Administration en son sein.

**Article 23 :** Le personnel.

Le personnel des entreprises du secteur parapublic, à l'exception des fonctionnaires détachés, est régi par le Code du travail sous réserve des exceptions prévues par la loi.

Les établissements publics ne disposant pas d'un règlement d'établissement approuvé à l'entrée en vigueur de la présente loi ne pourront en bénéficier que si 70% au moins de leurs ressources sont constituées par des recettes propres, gagées sur des ressources sûres.

Tout fonctionnaire en détachement dans une entreprise du secteur parapublic demeure soumis à son statut d'origine. Le montant de l'indemnité de fonction ou de la prime de technicité dont il peut bénéficier est au plus égal à la différence entre son traitement indiciaire et le salaire de l'emploi occupé. Il peut, en outre, bénéficier des avantages liés à ce dernier tels que prévus par le règlement ou l'accord d'établissement.

Les règles relatives aux frais de mission et de déplacement des agents et membres du Conseil d'Administration des entreprises du secteur parapublic sont fixées par décret.

Les délibérations ou décisions tendant à attribuer des primes ou gratifications annuelles au personnel y compris les dirigeants des organismes visés ci-dessus sont approuvées par le Président de la République.

**Article 29 :** Contrôle a priori.

Les entreprises du secteur parapublic sont dispensés de tout contrôle a priori. Les délibérations des Conseils d'Administration des entreprises du secteur parapublic autres que celles prévues à l'article 23 de la présente loi sont exécutoires de plein droit dès leur insertion dans les registres de délibérations de l'entreprise.

**Article 30 :** Le Contrôleur financier.

Le Contrôleur financier est chargé du suivi des activités et du contrôle permanent de la gestion financière des entreprises du secteur parapublic. Il assure ce contrôle soit par lui-même soit par un contrôleur d'État placé sous son autorité et nommé par lui auprès de chaque entreprise contrôlée.

Il veille au respect par l'entreprise de la réglementation qui lui est applicable et en particulier celle relative aux marchés, à la réforme, à la vente du matériel et des matières en stock, aux conditions de recrutement et de rémunération du personnel y compris les avantages en nature.

Il formule un avis motivé sur les programmes d'investissement des entreprises et sur leurs projets de comptes prévisionnels préalablement à leurs présentations au Conseil d'Administration. Il adresse des rapports périodiques sur les activités et sur la situation financière de l'entreprise qu'il contrôle. Ces rapports sont communiqués au Président de la République, au ministre de tutelle, au Président de la Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques, à l'Inspection générale d'État et au Directeur général de l'entreprise.

**Article 31 :** Pouvoirs d'investigation et information du contrôleur financier.

Le Contrôleur financier ou son représentant a tout pouvoir d'investigation sur pièces et sur place. Il reçoit communication de tout document ou rapport intéressant la gestion de l'entreprise et copie du procès-verbal des séances, délibérations du Conseil d'Administration et de l'assemblée générale, ainsi que des décisions prises par délégation de ce conseil ou de cette assemblée.

Il assiste avec voix consultative aux séances des organes délibérants. Il présente les observations que les délibérations appellent de sa part. Lui sont communiqués quinze jours au moins avant la séance du Conseil d'Administration ou de l'assemblée générale où ils doivent être examinés, les dossiers concernant notamment :

- les comptes d'exercice, bilan et inventaires annuels ;

- les emprunts, demandes d'ouverture de crédits et avances ;
- les aliénations, échanges, transactions, constructions d'immeubles ;
- les décisions d'ordre général concernant le personnel de l'entreprise ;
- les projets de modification des statuts, de dissolution anticipée, de fusion ou d'union avec d'autres entreprises ;
- les prises de participation dans d'autres entreprises.

**Article 32 :** Carence des dirigeants.

En cas de carence des dirigeants des entreprises du secteur parapublic, notamment de :

- non convocation dans les délais, des assemblées et conseils ;
  - non présentation dans les délais, des comptes prévisionnels, des bilans et comptes ;
- présentation d'états financiers insuffisants, le Contrôleur financier, après mise en demeure restée sans suite, en fait rapport au Président de la République à qui il peut proposer toutes mesures utiles, notamment celles prévues par l'article 12 de la présente loi.

**Article 33 :** Suivi de l'exécution des directives présidentielles.

Le Contrôleur financier ou son représentant assure le suivi de l'application des directives présidentielles sur la gestion de l'entreprise, issues des rapports des corps de contrôle et de tout organisme habilité à cet effet. Il établit à cet effet, dans les six mois qui suivent la notification de ces directives, un rapport faisant le point sur leur application dans l'entreprise.

**Article 34 :** L'Inspection générale d'État.

L'Inspection générale d'État est destinataire des rapports du Contrôleur financier. Elle peut effectuer, à la demande du Président de la République ou d'un ministre de tutelle, toute mission ponctuelle sur le fonctionnement des entreprises visées par la présente loi.

**Article 35 :** Commissariat aux comptes.

L'exercice du mandat de commissaire aux comptes des entreprises du secteur parapublic doit s'effectuer conformément aux règles posées par le Code des Obligations civiles et commerciales et aux textes pris pour son application.

La Commission de Vérification des Comptes et de Contrôle des Entreprises Publiques, l'Inspection générale d'État et le Contrôleur financier peuvent, sur leur demande, se faire communiquer les rapports et les dossiers de travail des commissaires aux comptes.

Les commissaires aux comptes certifient la régularité et la sincérité des états financiers et vérifient sur la base d'un rapport spécial que les conventions passées entre la société et l'un de ses administrateurs ont été effectuées suivant les règles édictées par les statuts.

En cas de difficultés graves, susceptibles de mettre en cause la pérennité de l'entreprise, les commissaires aux comptes doivent en faire mention dans un rapport spécial qu'ils présentent

lors de la plus prochaine réunion du conseil d'Administration dont ils peuvent, au besoin, provoquer la convocation.

**Article 36 :** Contrôle interne et contrôle de gestion.

Chaque entreprise du secteur parapublic dispose d'un manuel de procédures, dont l'application fait l'objet d'un contrôle permanent par un contrôleur interne. Dans chaque entreprise du secteur parapublic, il est institué une cellule de contrôle de gestion. Elle est notamment chargée, pour le compte du directeur général :

- de confectionner et de tenir à jour un tableau faisant apparaître, à partir d'indicateurs, l'évolution de l'activité de l'entreprise ;
- de faire le point régulièrement sur l'exécution du budget et sur la situation de la trésorerie ;
- de présenter trimestriellement un rapport sur la gestion de l'entreprise ;
- de suivre en permanence l'évolution des effectifs et de la masse salariale.

### **ANNEXES 3 : Guides d'entretiens**

Guide d'entretien n°1 pour le Conseil d'Administration (CA)
---

1. Le conseil d'administration est composé de combien de membre ?
2. Quelles sont les missions du CA ?
3. Comment les CA sont-ils évalué ?
4. Quel est la limitation des mandats des administrateurs ?
5. Existe –il des administrateurs indépendants dans le conseil d'administration ?
6. Le CA s'occupe-t-il de la succession des équipes dirigeantes ?
7. Les différents conseils rendent il compte de l'exercice de leur mandat ?
8. Le rapport annuel comporte-t-il une politique de rémunération des dirigeants ?
9. Avez-vous un comité de gouvernance ? pas de comité de gouvernance
10. Quels sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ? Leur rôle ?
11. Comment percevez-vous la contribution du contrôle de gestion ?
12. Adopter vous les recommandations du code de gouvernance des entreprises ?
13. Les fonctions du PCA sont-elles distincte de celle de DG ?
14. Le conseil d'administration évalue t'elle sa performance et celle de ses membres ?
15. Comment est évaluée la performance du contrôle de gestion ?

Guide d'entretien n° 2 sur l'organisation de la LONASE

1. Que pensez-vous de l'organisation actuelle de la LONASE ?
2. Quel est le plan de mise en œuvre du code de gouvernance par la LONASE ?
3. Quelle est la composition, le fonctionnement, la taille de votre Conseil d'administration ?
4. Existe-t-il des administrateurs indépendants dans le conseil d'administration ? Combien ?
5. Existe-t-il une charte des administrateurs ? Les fonctions du PCA sont-elles distinctes de celle de DG ?
6. Existe-t-il des comités au sein de la LONASE ? Avez-vous un comité de gouvernance ? Quels sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ? Leur rôle ?
7. Quels sont les principes de gouvernance adoptés par la LONASE ?
8. Qui sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ?
9. Quelle est la contribution du CA à la réduction des conflits d'intérêts ? Asymétrie d'information ?
10. Que pensez-vous de l'organisation du contrôle de gestion ? Comment percevez-vous la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise ?
11. Quelle est la contribution du contrôle de gestion à la prise de décision ? Quelles sont les relations entre contrôleurs de gestion et les acteurs de la gouvernance d'entreprise ?
12. Le conseil d'administration évalue-t-il sa performance et celle de ses membres ?
13. Comment est évaluée la performance du contrôle de gestion ?

Guide d'entretien n° 3 pour la Direction Générale de la LONASE

1. Que pensez-vous de l'organisation actuelle de la LONASE ?
2. Comment est formé l'organe de direction ?
3. Suivant quelle fréquence cette composition est renouvelée ?
4. Vos relations avec le Conseil d'administration sont –elle basé sur la confiance ?
5. Comment définissez-vous une bonne gouvernance d'entreprise ?
6. Quels sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ? Leur rôle ?
7. Quel est le plan de mise en œuvre du code gouvernance par la LONASE ?
8. Quels sont les principes de gouvernance adoptés par la LONASE ?
9. Qui sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ?
10. Que pensez-vous de l'organisation du contrôle de gestion ? Comment percevez-vous la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise ?
11. Quel est la contribution du contrôle de gestion à la prise de décision ? Quelles sont les relations entre contrôleurs de gestion et les acteurs de la gouvernance d'entreprise ?
12. Le conseil d'administration évalue t'elle sa performance et celle de ses membres ?
13. Comment est évaluée la performance du contrôle de gestion ?
14. Quel est votre degré de satisfaction par rapport à la performance du contrôle de gestion ?
15. Avez-vous un plan stratégique ? Oui il existe un plan stratégique 2015-2019

Guide d'entretien n°3 pour les responsables de la cellule Contrôle de gestion de la LONASE

1. Que pensez-vous de l'organisation actuelle de la LONASE ?
2. Que pensez-vous de l'organisation du contrôle de gestion ?
3. Quels sont les aspects sur lesquels devra s'appuyer le contrôle de gestion pour être plus efficace à long terme ?
4. Quel est votre contribution à la définition des objectifs ?
5. Comment est évaluée la performance du contrôle de gestion ?
6. Le manuel de procédure du contrôle de gestion est-il mise à jour ? Suivant quelle fréquence ?
7. Quels sont les outils du contrôle de gestion ?
8. Avez-vous un plan stratégique ?
9. Le plan d'action est-il élaboré chaque année ?
10. Elaborer vous des tableaux de bord ? Lesquels ?
11. Le Contrôle de gestion a-t-il un accès directe et non restreint à la Direction et au Conseil d'administration ?
12. Comment contribuer-vous à la prise de décision ?
13. Quel est le champ d'application du Contrôle de gestion ?
14. Quel est votre dispositif d'évaluation de la satisfaction ?
15. Quels sont vos indicateurs de performance ?
16. Avez-vous des moyens et ressources nécessaires pour atteindre vos objectifs ?
17. Quels sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ? Leur rôle ?
18. Quel est le plan de mise en œuvre du code gouvernance par la LONASE ?
19. Quels sont les principes de gouvernance adoptés par la LONASE ?
20. Qui sont les acteurs de la gouvernance à la LONASE ?
21. Que pensez-vous de l'organisation du contrôle de gestion ? Comment percevez-vous la contribution du contrôle de gestion à la gouvernance d'entreprise ?
22. Combien de conseillers spéciaux du DG ?
23. Combien de conseiller du DG ?
24. Quel est le nombre d'agent de la cellule contrôle de gestion ?
25. Le processus budgétaire est-il totalement automatisé ? Le système informatique connait il des problèmes pour la coordination du SAGE SAARI et du PHEB ?

ANNEXE 4: Questionnaires

Questionnaires n°1 adressé aux membres du Conseil d'Administration

1. Existe –il des textes organisationnels : statut, règlement intérieur du conseil d'administration, code d'éthique, règle de transparence, rémunération des dirigeants) en rapport avec la gouvernance d'entreprise ?

OUI  NON

2. Si oui, ces textes sont-ils connus des parties prenantes et dirigeants de l'entreprise ?

OUI  NON

3. Ses textes traitent-ils des conflits d'intérêts, des paiements irréguliers ou frauduleux, d'entrave à la concurrence, d'opérations d'initiés ?

OUI  NON

4. Les membres du personnel ont-ils connaissance de ce code et de ses mises à jour ?

OUI  NON

5. Les relations avec les dirigeants sont –ils basé sur la confiance et le respect des principes d'éthique, d'équité et de transparence ?

OUI  NON

6. Les relations avec les dirigeants sont –ils basé sur la confiance et le respect des principes d'éthique, d'équité et de transparence ?

OUI  NON

7. Existe une charte fixant les droits et devoirs du conseil d'administration ?

OUI  NON

8. Les règles de répartition du pouvoir entre la Direction Générale et le Conseil d'Administration sont-elles fixées ?

OUI  NON

9. Les dispositions ont-elles été prises pour rendre compte des exigences de transparence et de diffusion de l'information sur la société ?

OUI  NON

10. Le Conseil d'Administration assure -t-elle la responsabilité de délégation de pouvoir dirigeant ?

OUI  NON

11 Quelles sont les missions du Conseil d'administration	OUI	NON
Définir la stratégie de la société		x
Définir les objectifs		x
Approuver les plans stratégiques et les budgets soumis par le comité de direction		
Définir les orientations de l'activité		x
Désigner les mandataires sociaux		
Contrôler la gestion	x	
Veiller à la qualité de l'information fournie aux actionnaires et aux parties prenantes		
S'assurer du fonctionnement des dispositifs de contrôle interne		x
S'assurer du respect du code d'éthique		
Autres (préciser)		

12. Les fonctions de Président du Conseil d'Administration et du Directeur Général sont-elles séparées ?

OUI  NON

13. Quelle est la taille de votre Conseil d'Administration ?

Nombre de membres

14. Le Conseil dispose-t-il de membre indépendant ?

OUI  NON

15. Si oui, combien ?

Nombre de membres

16. Quelles es la durée du mandat des administrateurs ?

Nombre d'année

17. Les administrateurs reçoivent-il des formations régulières ?

OUI  NON

18. Les administrateurs font-ils part au conseil de toute situation de conflit d'intérêt ?

OUI  NON

19. Le Conseil d'Administration est –il organisé en comité :	OUI	NON
Comité d'audit		x
Comité de nomination		x
Comité de rémunération		x
Comité de gouvernance d'entreprise		x
Comité d'éthique		x
Comité stratégique		x
Comité de gestion des risques et finances		x
Comité des conventions		x

20. Le Conseil d'administration s'assure-t-il de la fiabilité des informations financières

OUI

NON

21. Le conseil d'administration est-il en collaboration avec le département qualité et gestion des risques ?

OUI

NON

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Questionnaire n ° 2 sur l'évaluation de la performance du Conseil d'Administration

1. Le Conseil procède-t-il à une évaluation de sa performance et celle de ses membres ?

OUI

NON

2. L'évaluation fait-elle l'objet d'un compte rendu dans le rapport annuel ?

OUI

NON

3. Parmi les aspects suivants, lesquels sont pris en compte dans l'évaluation ?	OUI	NON
La structure et les responsabilités du conseil et des comités		x
La connaissance et la compréhension de l'organisation		x
La diversité au sein du conseil		x
La culture et la dynamique du conseil		x
L'efficacité du PCA		x
L'efficacité individuelle des actionnaires		x

Questionnaire n°4 adressé au Directeur Général

Quelles sont les principales missions assignées à la Direction Générale dans le cadre de la gouvernance ?	OUI	NON
Mettre en œuvre les stratégies de développement	x	
Piloter les activités	x	
Mettre en place des dispositifs de contrôle interne		
Soumettre au CA une évaluation objective et fiable de la situation financière de la société		x
Soumettre au CA les principales options stratégiques	x	
Assurer la mise en œuvre des décisions prises par le CA	x	
Informier régulièrement le CA des actions menées par le comité de direction	x	
Autres (préciser)		

Questionnaire adressé aux responsables de la cellule Contrôle de Gestion (CG)

1. Le manuel de procédure fait-il l'objet de mise à jour ?

OUI

NON

2. Parmi les facteurs de risques suivants, quels sont ceux dont la société est exposée :	OUI	NON
Ethique		x
Pression de la direction		x
Compétence et intégrité du personnel		x
Taille de l'entreprise		x
Volume des transactions		x
Situation économique et financière		x
Concurrence		x
Complexité des activités		x
Influence du gouvernement		x
Influence des fournisseurs, clients...		x
Autres (preciser) Collecte d'information	x	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**BIBLIOGRAPHIE**

## OUVRAGES

1. AHOUANGANSI Evariste (2010), *Audit et révision des comptes*, Edition Mondexperts, Bénin, 923 pages.
2. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2010), *contrôle de gestion, manuel et application*, DUNOD, Paris, 701 pages.
3. ANTHONY Robert (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, 216 pages.
4. AUTISSIER David (2007), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Edition d'Organisation, Paris, 196 pages.
5. BECK Ulrich (2003), *La société du risque : sur la voie d'une autre modernité*, Edition Flammarion, Paris, 521 pages.
6. BERLE Adolf Augustus & MEANS Gardiner (1932), *The Modern Corporation and Private Property*, Edition Harcourt Brace and wordInc, 414 pages.
7. BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla & NAULLEAU Gérard (1997), *contrôle de gestion de management*, Edition MONCHRESTIEN, Paris, 552 pages.
8. BEVIR Mark (2007), *Thousand Oaks*, Edition Encyclopedia of Governance, Cambridge, 1028 pages.
9. BOISVERT Hugues (1991), *Le contrôle de gestion: vers une pratique renouvelée*, Editions du Renouveau Pédagogique, Ottawa, 278 pages.
10. BOUIN Xavier & SIMON François-Xavier (2004), *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 334 pages.
11. BOUIN Xavier (2009), *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Edition DUNOD, Paris, 346 pages.
12. BOUQUIN Henri (2006), *Comptabilité de gestion*, Edition PUF, France, 150 pages.
13. BOUQUIN Henri (2011), *les fondements du contrôle de gestion*, Edition PUF, France, 124 pages.
14. BURLAUD Alain, GUYVARC'H Annaïck & THAUVRON Arnaud (2009), *DSCG 2 Finance*, Edition FOUCHER, France, 499 pages.
15. CAUSSAIN Jean-jacques (2005), *le gouvernement d'entreprise : le pouvoir rendu aux actionnaires*, Edition LITEC, 171 pages.
16. CHARPENTIER Pascal (2007), *Management et gestion des organisations*, Edition Armand COLI, Paris, 417 pages.

17. CHARREAUX Gérard (1997), *le gouvernement des entreprises : théories et faits*, Edition ECONOMICA, Paris, 540 pages.
18. DESIRE-LUCIANI Marie-Noelle, HIRSCH Daniel, KACHER Nathalie & POLOSSAT Marc (2013), *le grand livre du contrôle de gestion*, Editions Eyrolles, Paris, 587 pages.
19. DIOP Momar-Coumba (2013), *Le Sénégal sous Abdoulaye Wade: le Sopi à l'épreuve du pouvoir*, KARTHALA Editions, Paris, 835 page.
20. FERNANDEZ Alain (2013), *Les nouveaux tableaux de bord des managers*, Editions Eyrolles, Paris, 476 pages.
21. GIRAUD Françoise & SAULPIC Olivier (2008), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Edition Gualino, Paris, 403 pages.
22. GOMEZ Pierre-yves & KORINE Harry (2009), *l'entreprise dans la démocratie : une théorie politique du gouvernement des entreprises*, Editions De Boeck Université, Bruxelles, 335 pages.
23. GRANDGUILLOT Béatrice & GRANDGUILLOT Francis (2014), *l'essentiel du contrôle de gestion*, Edition LEXTANSO, France, 135 pages.
24. HAMZAOUI Mohamed & PIGE Benoît (2005), *Audit et gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, Pearson Educations, Orléans, 243 pages.
25. IGALENS Jacques & POINT Sébastien (2009), *Vers une nouvelle gouvernance des entreprises*, Edition DUNOD, Paris, 207 pages.
26. Institut Sénégalais des Administrateurs (2011), *Sénégal : code de gouvernance des entreprises*, 19 pages.
27. ISSA-SAYEGH Joseph, POUGOUE Paul-Gérard, SAWADOGO Filiga Michel (2008), *OHADA : Traité et actes uniformes commentés et annotés*, Edition JURISCOPE, Paris, 1070 pages.
28. KEISER Max (2004), *Contrôle de gestion*, Edition ESKA, Paris, 638 pages.
29. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Ève, MICHEL Daniel & SOLE Andreù (2008), *le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques*, Edition DUNOD, Paris, 301 pages.
30. LORINO Philippe (2003), *méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'Organisation, Paris, 552 pages.
31. MALO Jean Louis & MATHE Jean Charles (2000), *l'essentiel du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris, 309 pages.

32. MANCUR Olson (1965), *Logique de l'action collective*, Edition Presses universitaires, France, 199 pages.
33. MARINI Philippe (1996), *Modernisation du droit des sociétés : rapport au premier ministre*, Edition la Documentation Française, France, 288 pages.
34. OSTROM Elinor (1990), *governing the Commons: The Evolution of Institutions for Collective Action*, Edition Cambridge University Press, Cambridge, 280 pages.
35. PEREZ Roland (2003), *la gouvernance de l'entreprise*, Edition LADECOUVERTE, Paris, 123 pages.
36. POUND John (2000), *Harvard Business Review on Corporate Governance*, Editions HARVARD BUSINESS SCHOOL PRESS, 227 pages.
37. PRESQUEUX Yvon (2007), *Gouvernance et privatisation*, Editions Presses Universitaires, France, 258 pages.
38. QUIRY Pascal, LE FUR Yann & VERNIMMEM Pierre (2010), *Finance d'entreprise*, Edition DALLOZ, Paris, 1126 pages.
39. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions Eyrolles, Paris, 470 pages.
40. RENARD Jacques (2003), *l'audit interne : ce qui fait débat*, Editions maxima, Paris, 267 pages.
41. ROUACH Michel & NAULLEAU Gérard (2012), *Contrôle de gestion bancaire et direction financière*, Edition RB, Paris, 402 pages.
42. WIEDEMANN-GOIRAN Thierry, PERIER Frédéric & LÉPINEUX François (2003), *Développement durable et gouvernement d'entreprise : un dialogue prometteur*, Éditions d'Organisation, Paris, 127 pages.
43. WILMOTS Hans (2002), *Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne*, Editions Standaard, 319 pages.

## **ARTICLES**

44. BERTIN Elisabeth, JAUSSAUD Jacques & KANIE A. (2002), *audit légal et gouvernance de l'entreprise une comparaison france/japon*, *Comptabilité-contrôle-audit*, numéro spécial, 139-168.
45. BEVIR Mark (2007), *Democratic Governance*, *Edition Public Governance London*, vol (4): 27-41.
46. COASE Ronald (1937), *the nature of the firm*, *Edition Economica*, Paris, vol (4): 386-405.

47. CHARLETY Patricia (2001), Le gouvernement d'entreprise : évolution en France depuis le rapport Viénot de 1995, *Revue d'économie financière*, vol 63(63), 25-34.
48. GARRETT Hardin (1968), the Tragedy of the Commons, *John Hunt Publishing*, vol 3859 (162): 1243-1248.
49. GOMEZ Pierre-yves (1997), information et conventions: le cadre du modèle général, *Revue française de gestion* vol (112) : 64-77.
50. KOOIMAN Jan (2003), Governing as Governance, *London: SAGE Publications*, vol (11): 235-249.
51. LABELLE Real & RAFFOURNIER Bernard (2000), comparaison internationale en matière de gouvernance d'entreprise, *Revue financier*, 18- 25.
52. MEVELLEC Pierre (1998), Le contrôle de gestion à la recherche d'une nouvelle assise : de la mise en œuvre d'outils à la modernisation des organisations, *Management et organisation des entreprises*, n°287, Septembre-Octobre.
53. ORIOT Fabienne (1999), Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations, Faire de la recherche en contrôle de gestion? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique, Professeur Y. Dupuy, *Edition Vuibert* : 61-76.
54. PASTRE Olivier (1994), Le gouvernement d'entreprise, questions de méthodes et enjeux théoriques, *Revue d'Économie financière*, vol (31) : 15-32.
55. SKOGSTAD Grace (2003), Who Governs? Who Should Govern? Political Authority and Legitimacy in Canada in the Twenty-First Century, *Canadian Journal of Political Science/Revue canadienne de science politique*, vol 36(5): 955 -973.
56. TOWHILL Brian (2002), *une avancée normative aux Etats-Unis*, *Revue française de l'audit interne*, vol (161) : 23-38.

## **SOURCES INTERNET**

57. BOUTON Daniel, *Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées*, [www.Ethosfund.ch/pdf /code\\_France\\_Bouton.fr. pdf](http://www.Ethosfund.ch/pdf/code_France_Bouton.fr.pdf) (consulté le 14 Mars 2015).
58. IIA, [www.ifaci.org/site/images/stories/normes.pdf](http://www.ifaci.org/site/images/stories/normes.pdf) (mise à jour en Avril 2009 par IFACI), (consulté le 15 Janvier 2015).
59. JACQUILLAT Bertrand, COHEN Elie, & CHEVALIER Jean- Marie (2003), *la gouvernance d'entreprise n'est pas du seul ressort du conseil d'administration*, [www.lecercledeconomistes.asso.fr](http://www.lecercledeconomistes.asso.fr), (consulté le 13 Décembre 2015).

60. Loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 (France), *relative aux nouvelles régulations économiques, Version consolidée au 01 mai 2015*, <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do> (consulté le 18 Octobre 2014).
61. Loi n°90-07 du 26 juin 1990, *relative à l'organisation et au contrôle des entreprises du secteur parapublic au Sénégal*, <http://www.courdescomptes.sn/index.php>, (consulté le 03 Mars 2015).
62. OCDE, *Les principes de gouvernement d'entreprise*, [www.ocde.org/daf/affaires](http://www.ocde.org/daf/affaires) d'entreprises : principes : texte (lancé en Mai 1999 et révisé le 22 Avril 2004)
63. VIENOT Marc, *Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise présidé*, [http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2\\_fr.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/vienot2_fr.pdf) (consulté le 15 Mars 2015).

CESAG - BIBLIOTHEQUE