



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

**Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 7
(2012-2014)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION
DANS LES ENTREPRISES SENEGALAISES : LE
CAS DE NEUF ENTREPRISES SENEGALAISES**

Présenté par :

Mame Modio SIBY

Dirigé par :

M. Hugues Oscar LOKOSSOU

Contrôleur de gestion-Enseignant associé au

CESAG

AVRIL 2015

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à :

- ❖ mes parents, SIBY Wagui et SOUMARE Aissatou, qui m'ont soutenu et encouragé tout au long de mes études, pendant toutes ces années, sans relâche, je ne pourrais jamais les remercier suffisamment pour leurs prières, leur amour et tout ce qu'ils ont pu faire pour moi, ma vie durant. Puisse Dieu vous bénir ;
- ❖ mes frères et sœurs, pour leur soutien, leur aide et leur amour.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je remercie toutes les personnes des différentes entreprises choisies dans le cadre de ce travail pour avoir pu répondre aux questionnaires et pour leur aide précieuse lors de la collecte.

Je témoigne ma profonde gratitude et mes sincères remerciements à Monsieur Hugues Oscar LOKOSSOU, contrôleur de gestion - enseignant associé au Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), pour le temps qu'il a accordé, ses conseils, sa patience et sa disponibilité lors du suivi et de la rédaction de ce mémoire.

Je remercie également toute l'administration et le corps professoral du CESAG notamment Monsieur Moussa YAZI, Chef de département Banque, Finance, Comptabilité, Contrôle & Audit (BF-CCA), pour l'encadrement et la formation de qualité qu'ils nous ont dispensé et Monsieur BERTIN Chabi pour son aide.

Je tiens enfin à remercier mes très chers parents qui ont toujours été là pour moi. Je suis redevable d'une éducation dont je suis fier ; merci à mes proches et amis qui ont contribué de près ou de loin à la rédaction de ce mémoire.

SIGLES ET ABBREVIATIONS

- ABC:** Activity Based Costing
- BAD:** Banque Africaine de Développement
- BCEAO:** Banque Centrale des Etats de l’Afrique de l’Ouest
- BID:** Banque Islamique de Développement
- BOAD:** Banque Ouest Africaine de Développement
- BSC :** Balanced Scorecard
- BSIC:** Banque Sahélo-Saharienne pour l’Investissement et le Commerce
- AGF :** Assurances Générales de France
- AGCI :** Assurances Générales de Cote d’Ivoire
- CBAO:** Compagnie Bancaire de l’Afrique de l’Ouest
- CDG :** Contrôle De Gestion
- CEN-SAD:** Communauté des États Sahélo-sahariens
- CIMA :** Conférence Internationale des Marchés d’Assurances Africains
- ERP :** Enterprise Resource Planning
- FAGACE:** Fond Africain de Garantie et de Coopération Economique
- FSA:** Fonds de Solidarité Africain
- GARI :** Garantie des Investissements Afrique de l’Ouest
- GRH:** Gestion des Ressources Humaines
- IARDT :** Incendie Accident Risques Divers Transport
- IPRES:** Institution de Prévoyance Retraite du Sénégal
- LONASE :** Loterie Nationale Sénégalaise
- NTIC :** Nouvelles Technologies de l’Information et de la Communication
- ONA :** Omnium Nord-Africain
- PCI :** Prix de Cession Interne

PESTEL: Politique, Economique, Socioculturel, Technologique, Ecologique et Légal

PGI : Progiciel de Gestion Intégré

PLC : Public Limited Company

PME : Petite et Moyenne Entreprise

PMI : Petite et Moyenne Industrie

RH : Ressources Humaines

SA : Société Anonyme

SARL : Société A Responsabilité Limitée

SI : Système D'information

SMART: **S**imples, **M**esurables, **A**tteignables, **R**éalistes et **T**emporellement définis

SNI : Société Nationale d'Investissement

SWOT: Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Présentation de notre échantillon	48
Tableau 2: les caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises ciblées	66

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure 1: Rattachement de la fonction à la Direction générale	16
Figure 2: Rattachement au directeur administratif et financier	17
Figure 3: Rattachement du contrôle de gestion à ses « clients » internes	18
Figure 4: Rattachement en râteau	18
Figure 5: Modèle d'analyse	42

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : PRESENTATION DE L'ENQUETE	83
--	----

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	i
REMERCIEMENTS	ii
SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX	v
LISTE DES FIGURES	vi
LISTE DES ANNEXES	vii
TABLE DES MATIERES	viii
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE DE L'ETUDE	6
Introduction première partie	7
Chapitre 1 : Le contrôle de gestion.....	8
1.1. Présentation du contrôle de gestion	8
1.1.1 Définition du contrôle de gestion	9
1.1.2. Finalités du contrôle de gestion.....	10
1.1.3. Rôles du contrôleur de gestion	10
1.2. Le processus du contrôle de gestion	11
1.2.1. La planification	12
1.2.2. Le suivi et pilotage	13
1.2.3. Le contrôle.....	15
1.3. Rattachement hiérarchique et organisation interne de la fonction de contrôle de gestion	15
1.3.1. Le rattachement hiérarchique de la fonction	15
1.3.1.1. Rattachement à la direction générale.....	16
1.3.1.2. Rattachement à la direction administrative et financière.....	16
1.3.1.3. Rattachement aux directions opérationnelles	17
1.3.1.4. Rattachement avec les différents responsables.....	18
Chapitre 2 : Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises.....	20
2.1. Les outils de planification.....	20
2.1.1. Le plan stratégique	20
2.1.2. Le plan opérationnel.....	21
2.1.3. Le plan d'actions	22
2.1.4. Le budget.....	22

2.2. Les outils de suivi et pilotage	24
2.2.1. Le contrôle budgétaire.....	24
2.2.2. Le tableau de bord de gestion.....	25
2.2.3. Le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard (BSC)	28
2.2.4. Le reporting	30
2.3. Les outils d'analyse	32
2.3.1. La comptabilité de gestion	32
2.3.1.1. Les méthodes traditionnelles	33
2.3.1.2. La méthode des coûts complets à base d'activité ou Activity Based Costing (ABC)	33
2.4. Le système d'information de gestion.....	35
2.5. Les nouveaux outils du contrôle de gestion.....	37
2.5.1. Le benchmarking.....	37
2.5.2. La réingénierie.....	39
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude	41
3.1. Le modèle d'analyse	41
3.2. Les outils de collectes de données	43
3.2.1. Le questionnaire	43
3.2.2. L'entretien	43
3.3. Interprétation des données	43
Conclusion de la première partie	44
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	45
Introduction deuxième partie:.....	46
Chapitre 4 : Présentation de notre échantillon.....	47
Chapitre 5 : Caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon et présentation, analyse des résultats de l'enquête	50
5.1. Caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon .	50
5.1.1. Banque Sahélo-Saharienne pour l'Investissement et le Commerce (BSIC)	50
5.1.2. CBAO Groupe AttijariwafaBank	51
5.1.3. Caisse Nationale de Crédit Agricole du Sénégal (CNCAS)	54
5.1.4. Diamond Bank Sénégal.....	55
5.1.5. Institution de Prévoyance Retraite du Sénégal (IPRES)	56
5.1.6. La Sénégalaise de l'Automobile	58
5.1.7. Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE)	60

5.1.8. NSIA assurances	62
5.1.9. SONAM assurances	64
5.2. Présentation et analyse des résultats de l'enquête	68
5.2.1. Présentation des résultats	68
5.2.2. Analyse des résultats	71
Chapitre 6 : Recommandations	73
6.1. Mise en place d'un système d'information stable et en bon état	73
6.2. Utilisation de nouveaux outils de contrôle de gestion	74
6.3. Instauration d'un système de gestion PCI.....	75
6.4. Formation des agents	75
6.5. Mise en place des nouvelles structures organisationnelles et fixation des objectifs. 76	
6.6. Culture d'entreprise	76
Conclusion de la deuxième partie :	78
CONCLUSION GENERALE	79
ANNEXES	82
BIBLIOGRAPHIE	99

INTRODUCTION GENERALE

Depuis les années 1970, le métier de contrôleur de gestion a connu un essor considérable. Présents, à cette époque, principalement dans les entreprises industrielles de grande taille, les contrôleurs de gestion ont progressivement conquis les petites et moyennes entreprises et des secteurs d'activité aussi variés que les services, le commerce, l'administration publique ou encore la culture. Le contrôle de gestion est une fonction aujourd'hui bien institutionnalisée dans les entreprises. Il vise une gestion rigoureuse et une capacité de réaction plus rapide. « Une entreprise ne peut se gérer efficacement sans un ensemble cohérent d'objectifs et de prévisions, de chiffres permettant d'identifier les résultats et les causes d'écarts pour pouvoir agir à bon escient. » Jean-Loup Ardoin, 1986. Nous notons une réalité très diverse de l'exercice de la fonction contrôle de gestion suivant la taille de l'entreprise. En effet, nous avons dans une première partie les PME, fonction à dominante comptable et financière et dans une seconde partie les grandes entreprises, fonction tournée vers la planification et les systèmes de gestion. Le contrôle de gestion a eu une évolution progressive d'un âge industriel à celui de l'information et est passé d'une fonction de calcul des coûts et des écarts budgétaires à une fonction de pilotage et d'aide à la prise de décision relevant de la direction générale.

Le Sénégal à l'instar des autres pays en développement, est en transition des multiples modes de vie traditionnels vers le mode de vie moderne. Le contrôle de gestion devient pour les managers un véritable outil d'aide à la prise de décision. Il permet de maintenir le cap dans la conduite de l'organisation, d'alerter en cas de dérive et d'aider à prendre des décisions pour corriger la trajectoire.

Des variables comme la taille de l'entreprise, les attentes des responsables, la culture, etc., expliquent comment la fonction contrôle de gestion est élaborée au sein d'une entité en particulier et d'un pays en général. Les pratiques du contrôle de gestion plus particulièrement au Sénégal peuvent varier selon la taille de l'entreprise, le secteur ou encore l'environnement. En effet, durant notre étude, nous avons eu à élaborer une enquête visant à avoir une connaissance sur comment le contrôle de gestion est pratiqué dans différentes entreprises.

La fonction contrôle de gestion peut être confrontée à une diversité de sa pratique au sein des entreprises selon la taille, le secteur, le domaine d'activité ou encore les outils utilisés.

Les problèmes susceptibles d'être rencontrés par les entreprises dans la mise en œuvre du contrôle de gestion peuvent être causées par :

- ✓ une mauvaise compréhension de la fonction contrôle de gestion ;
- ✓ un personnel insuffisant ;
- ✓ une non maîtrise des techniques et outils de contrôle de gestion ;
- ✓ une mauvaise organisation de l'entreprise liée à l'accès à l'information et à la production.

Un accès restreint à l'information, des difficultés au niveau de la production, un système d'information contraignant, des difficultés sur la production d'informations nécessaires peuvent découler de ces causes. Cela s'avère être un véritable blocage au niveau du déploiement du processus de contrôle de gestion dans la mesure où, les contrôleurs de gestion doivent produire à temps une information utile et importante à la prise de décision.

Plusieurs solutions peuvent être envisagées afin de résoudre ces problèmes :

- ✓ s'assurer de la bonne mise en place de la fonction contrôle de gestion afin d'éviter des conflits mais aussi afin de maintenir son indépendance ;
- ✓ aider au changement de la perception de la fonction contrôle de gestion ;
- ✓ effectuer une étude sur l'analyse des pratiques du contrôle de gestion au Sénégal.

La dernière solution sera retenue. Ainsi de par notre enquête, une analyse des pratiques du contrôle de gestion sera effectuée afin de connaître les typologies de pratiques de la du contrôle de gestion au sein de ces entreprises.

La question principale de notre étude est la suivante : comment le contrôle de gestion en tant qu'outil de la performance globale et d'aide à la prise de décision d'une entreprise est-elle mise en œuvre par les entreprises sénégalaises ?

Des questions sur lesquelles nous allons nous baser pour la partie pratique de notre étude :

- ✓ dans quels secteurs sont les entreprises étudiées ?
- ✓ comment est perçu le contrôle de gestion par les entreprises sénégalaises?
- ✓ quelles places occupe le contrôle de gestion dans ces entreprises ? son rôle ?
- ✓ quels sont les outils, procédures, méthodes et techniques de contrôle de gestion utilisés dans ces entreprises ?

- ✓ quelle est la différence fondamentale dans la pratique du contrôle de gestion au sein de ces différentes organisations ?

Nous allons tenter de répondre à ces questions dans notre étude et à travers le développement de notre thème : « Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises ».

L'objectif général est d'évaluer de par un échantillon de neuf entreprises de service sénégalaises, les pratiques du contrôle de gestion afin de voir les similitudes et les divergences.

Pour atteindre cet objectif général, il faudra se baser sur la résolution des objectifs spécifiques ci-après :

- ✓ décrire la pratique du contrôle de gestion dans chaque entreprise constituant notre échantillon ;
- ✓ analyser les pratiques du contrôle de gestion de 'échantillon ;
- ✓ identifier les forces et les faiblesses du processus de contrôle de gestion via les outils utilisés.

Notre étude va se baser sur une identification des pratiques du contrôle de gestion au Sénégal. Il s'agira à travers un échantillon d'entreprise présentes au Sénégal de faire une enquête sur les forces et les faiblesses de la pratique du contrôle de gestion. On choisira les entreprises selon leurs domaines d'activité.

La réflexion sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises est pertinente à plusieurs égards.

D'une part, notre étude présente un intérêt pour les dirigeants d'entreprise. Cela pourrait contribuer à fournir aux différentes entreprises sénégalaises une base sur laquelle s'appuyer afin de savoir si leurs pratiques en la matière sont conformes. En effet, cette étude pourra servir de base pour les entreprises afin qu'elles puissent identifier les problèmes qu'elles rencontrent avec cette fonction et de les résoudre à travers nos recommandations et nos propositions d'amélioration.

D'autre part, cette étude présente un intérêt pour les lecteurs sur comment le contrôle de gestion est pratiqué au Sénégal.

Dans la partie théorique, nous avons bien mis en évidence le processus, les outils ainsi que la finalité de la fonction ce qui pourra être d'une grande utilité pour les lecteurs.

Enfin, cette étude nous permettra d'approfondir nos connaissances sur le contrôle de gestion et de mettre à la pratique nos acquis sur ce sujet durant notre formation. Elle nous permettra de mieux cerner la pratique du contrôle de gestion non seulement au Sénégal mais aussi à travers les différents domaines d'activité et de mieux comprendre les problèmes auxquels la fonction fait face. Cette étude nous servira de base pour mieux nous orienter sur notre carrière professionnelle et comprendre la fonction.

Le déroulement de notre travail se présentera comme suit :

- ✓ la première partie comprendra une revue de littérature. Elle se décline en trois chapitres :
 - le premier chapitre sera consacré à la définition du contrôle de gestion, à cerner son processus, ses objectifs, sa finalité, le rôle et la place que la fonction occupe au sein d'une organisation ;
 - le deuxième chapitre sera consacré à identifier les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises ;
 - le troisième chapitre traitera de la méthodologie de l'étude à suivre pour élaborer la seconde partie ;
- ✓ la seconde partie est constituée par une analyse des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises du Sénégal et s'articule autour de trois chapitres :
 - le premier chapitre sera consacré à une présentation des entreprises ciblées, de leur domaine d'activité;
 - le deuxième chapitre sera consacré aux caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon et à la présentation, analyse des résultats de l'enquête ;
 - le troisième chapitre traitera des recommandations sur la fonction afin d'améliorer sa pratique dans les entreprises étudiées

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

Introduction première partie

Le terme contrôle de gestion est souvent associé à « vérification » c'est-à-dire une sanction si les règles applicables ne sont pas respectées. Il est cependant préférable de le prendre dans le sens « maîtrise et influence sur l'action ». En fonction des objectifs, un contrôle peut être mené afin d'assurer la maîtrise de la conduite de l'organisation et de s'adapter à tous les outils et méthodes spécifiques du contrôle de gestion. Cependant, avant de procéder à la présentation de ces outils, il est essentiel de présenter d'abord le contrôle de gestion à travers ses finalités, son organisation, son processus.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 1 : Le contrôle de gestion

Ce chapitre sera consacré à essentiellement parler des généralités de la pratique du contrôle de gestion. En effet, dans la première section, il s'agira tout au long de ce chapitre de donner une définition du contrôle de gestion, de donner une présentation de la fonction, de ses finalités mais aussi de déterminer sa ou ses missions au sein d'une entreprise.

La deuxième section traitera du processus de la fonction, en faisant ressortir ces objectifs au sein d'une entreprise et sa démarche. Et en ce qui concerne le troisième chapitre, il s'agira de faire ressortir les rôles du contrôleur de gestion mais aussi la place la mieux adéquate qu'elle doit occuper au sein d'une organisation.

1.1. Présentation du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est devenu une fonction majeure et incontournable du pilotage de l'entreprise tout comme l'audit qui est aussi un type de contrôle qui a tendance à être confondu avec ce dernier. En effet comme le soulignent RENARD & al. (2011 :2), en parlant du contrôle de gestion et de l'audit interne, « et pourtant, voici deux fonctions qui se frôlent sans se toucher, qui semblent trop souvent ignorer leur évidente complémentarité, deux fonctions qui auraient tout intérêt à mieux échanger et à collaborer, à gommer les doubles emplois qui appauvrissent pour développer les spécificités qui enrichissent ».

Pour certains, le contrôle de gestion s'agit de faire des économies, d'atteindre l'efficacité par la surveillance tandis que pour d'autres, il s'agit d'abord d'être efficace, et de piloter au mieux l'organisation pour lui faire atteindre ses objectifs. Le contrôle de gestion est une forme de contrôle organisationnel. C'est une forme de contrôle adaptée aux structures d'une certaine dimension qui veulent s'adapter à leur environnement. Le contrôle de gestion n'est pas un contrôle de l'activité. Du fait que l'on se trouve dans des contextes d'évolution rapide, il est pratiquement impossible de faire un contrôle direct des activités, c'est pourquoi le contrôle de gestion ne contrôle que les résultats de l'activité. Il est donc nécessaire après avoir défini le contrôle de gestion, de préciser ses finalités et déterminer le rôle du contrôleur de gestion.

1.1.1 Définition du contrôle de gestion

Le terme « contrôle de gestion » trouve son origine dans l'expression anglo-saxonne « management control ». Mais ici le mot contrôle ne fait pas référence à cette connotation négative relative à un caractère contraignant, voire répressif, comme dans le cas d'un contrôle routier, un contrôle fiscal, un contrôle douanier.

Plusieurs auteurs donnent de nombreuses définitions sur le concept de contrôle de gestion. Selon BURLAUD & al. (2006 : 9), « le contrôle de gestion est un système de régulation des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et, plus particulièrement, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation : entreprise, service public, association sans but lucratif, etc. ». Dans cette définition, les auteurs soulignent que le contrôle de gestion est un système aménagé de manière à engendrer une surveillance et une mise sous tension continue des responsables et opérationnels au sein d'une organisation. Il apparaît donc comme un outil de coordination des comportements pour l'atteinte d'un objectif commun.

Selon le SYSCOA (1996 :155), le contrôle de gestion se présente comme « un ensemble de techniques utilisées pour le suivi et la maîtrise de la gestion d'une entreprise. Il vise à assurer l'efficacité et l'efficience des consommations de ressources ». Il est présenté comme un ensemble de techniques visant la maîtrise de la conduite d'une organisation.

Cependant, le contrôle de gestion ne se limite pas à ces deux définitions. En effet, plusieurs autres auteurs ont su de par leur propre connaissance essayé de développer un aspect particulier de cette discipline. Le contrôle de gestion est un référentiel pour les managers intermédiaires, auxquels il fournit un schéma de lecture des buts de l'organisation et d'interprétation de leur rôle dans la structure (BOUQUIN.2008 :141).

De par ces définitions, nous pouvons ainsi retenir que la fonction contrôle de gestion est un outil que les dirigeants d'entreprise utilisent afin d'accroître leur performance et de s'assurer que leurs ressources sont utilisées de manière efficaces mais aussi efficientes. Pour atteindre cet objectif, ces derniers s'appuient sur différents outils et techniques de la fonction qui leur permettront de prendre des décisions et s'assurer que leurs stratégies sont bien mises en œuvre et suivies.

Après avoir présenté et défini le contrôle de gestion, nous allons parler de ces finalités.

1.1.2. Finalités du contrôle de gestion

La mise en œuvre du contrôle de gestion suppose l'investissement dans un système d'information, qui n'est concevable que dans les entreprises d'une certaine taille (une petite entreprise artisanale n'a pas de service de contrôle de gestion), lequel vient renforcer d'autres mécanismes de contrôle, plus informels. Le contrôle de gestion peut avoir plusieurs finalités :

- ✓ il doit orchestrer la décentralisation ;
- ✓ il doit fournir des informations ;
- ✓ il est un système de surveillance ;
- ✓ il permet d'évaluer les performances des entités décentralisées.

Le contrôle de gestion a un ou plusieurs rôles bien précis à jouer au sein d'une entité que nous allons étudier dans cette section qui suit.

1.1.3. Rôles du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion n'est, ni un opérationnel, ni un dirigeant, ni un décideur. Mais, il est responsable de la mise en place, et du bon fonctionnement, d'un système d'information permettant de faciliter la gestion prévisionnelle et la prise de décision, puis d'aider au pilotage des opérations, et enfin de porter un jugement critique sur les résultats obtenus, dans l'optique d'une amélioration des performances. Le contrôle de gestion remplit une mission d'aide à la prise de décision. Il serait tentant de dire qu'il doit conduire à prendre de bonnes décisions (BOUQUIN. 2008 :30).

Avec le contrôle de gestion, on aborde essentiellement les aspects formalisés du contrôle organisationnel utilisant principalement mais pas uniquement des outils comptables et financiers, comme par exemple le contrôle budgétaire ou les tableaux de bord.

Le contrôle de gestion est très naturellement associé à une fonction au sein de l'entreprise. Les contrôleurs de gestion, qui peuvent être organisés en départements autonomes ou regroupés avec d'autres fonctions de l'entreprise. Pourtant, la démarche de pilotage de la performance est loin de ne concerner que les contrôleurs de gestion. À la base,

il s'agit d'une démarche qui relève des managers, qu'ils soient dirigeants de l'entreprise, responsables d'un business unit, en charge d'un département opérationnel (usine, service commercial) ou fonctionnel (marketing, finances, ressources humaines, etc.). Dès lors qu'un manager est en charge d'un segment d'activité de l'entreprise, qu'il a l'autorité d'engager cette dernière à travers ses décisions opérationnelles, il est nécessaire qu'il n'opère pas en aveugle et qu'il puisse mettre en œuvre une dynamique de pilotage de la performance en accord avec ses responsabilités. Il doit ainsi :

- ✓ clarifier les objectifs poursuivis et se projeter dans l'avenir de façon active ;
- ✓ surveiller la convergence des résultats obtenus et ;
- ✓ prendre les décisions qui s'imposent lorsque ceux-ci ne sont pas au rendez-vous.

Après avoir étudié et défini la fonction de par ses finalités et son rôle, intéressons-nous à son processus.

1.2. Le processus du contrôle de gestion

Selon BOUQUIN (2008 :129), le contrôle de gestion est formé des processus et systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes, notamment grâce au contrôle d'exécution.

Le contrôle de gestion finalise :

- ✓ en définissant les méthodes de contrôle d'exécution conformes aux finalités ;
- ✓ en organisant la sélection des objectifs annuels, la planification et les budgets de l'entreprise, de ses unités et responsables pour qu'ils soient conformes à la stratégie ;
- ✓ en vérifiant que les responsables sont incités à aller dans le sens de la stratégie, notamment par une évaluation cohérente de leurs performances et un système de motivation adéquat.

Le contrôle de gestion pilote les actions :

- ✓ en garantissant les cohérences hiérarchiques et horizontales nécessaires ;
- ✓ en animant le processus de pilotage de manière à inciter les responsables à prendre les décisions souhaitées et en organisant le système d'information.

Le contrôle de gestion post évalue :

- ✓ en vérifiant les performances du contrôle d'exécution et en mesurant les performances dans l'organisation.

Le contrôle de gestion exerce une fonction de vigilance qui en fait le garant de la cohérence entre la stratégie et le quotidien. La relation est interactive : contrôler, c'est modeler les perceptions des acteurs et des décideurs, de sorte que la finalité soit atteinte grâce au contrôle, mais de sorte, aussi, qu'elle soit ajustée si nécessaire, en raison des constats faits dans l'action. Le contrôle de gestion doit permettre, si besoin est, l'émergence de stratégie construite à partir des constats faits dans l'action de routine. Selon ALAZARD & al. (2010 :11), BOUQUIN (2008 :81), et GIRAUD & al. (2005 :24), le contrôle de gestion peut se présenter comme un processus, permettant une intervention avant, pendant et après l'action. Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

1.2.1. La planification

La planification consiste alors à « créer » des futurs plus désirables soit en influençant le monde externe, soit en adaptant les programmes et les actions en cours afin qu'ils conduisent à des issues plus favorables dans l'environnement externe. Selon HELFER & al. (2012 : 25), on appelle planification le processus, le déroulement méthodique qui consiste à formuler des objectifs visés et choisir les moyens appropriés pour y parvenir.

Planifier permet :

- ✓ d'obtenir une vue complète et détaillée de la situation;
- ✓ 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.

Planifier demande du temps, de la rigueur et de la volonté, mais il s'agit d'un facteur de succès. La planification sert notamment à :

- ✓ asseoir le projet sur une base solide et à organiser les activités afin qu'elles soient conformes aux priorités ;
- ✓ établir les points de référence permettant de mesurer les progrès;

- ✓ tirer le meilleur profit des ressources humaines, financières, informationnelles et matérielles mais aussi gère les changements avec plus de souplesse.

C'est à l'intérieur du plan stratégique que l'organisation détermine ses priorités et qu'elle s'engage à atteindre des résultats visés. Selon GIRAUD & al. (2005 :8), la fonction la plus fréquemment associée au contrôle de gestion est la gestion prévisionnelle. En effet, on ne peut pas piloter de manière efficace sans savoir préalablement fixé la destination, le chemin suivre et identifié les ressources nécessaires. Une analyse stratégique sera alors importante et qui se déroulera en trois étapes que sont :

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

Un diagnostic interne et externe sera établi pour réaliser cette analyse stratégique. Pour mener à bien ces diagnostics, l'entreprise devra s'appuyer sur des outils qui lui permettront de mener à bien ce travail. Elle dispose alors des outils comme le modèle SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats), le modèle PESTEL (Politique, Economique, Socioculturel, Technologique, Ecologique et Légal) qui est un renforcement du modèle SWOT, les cinq forces du modèle de PORTER, etc. Le premier rôle de la planification est de fixer des objectifs, c'est-à-dire la jauge par rapport à laquelle seront appréciés les résultats (GIRAUD & al. 2005 :24). Les résultats obtenus lors du diagnostic permettront au contrôle de gestion d'orienter sa stratégie. En effet, la stratégie a un impact différent sur le contrôle de gestion. Elle permet de déployer et de piloter les actions menées par le contrôleur de gestion.

Une fois le plan défini, les résultats et orientations stratégiques formulés, il faudra alors se focaliser sur la destination à suivre.

1.2.2. Le suivi et pilotage

A la suite des processus de planification stratégique, les entreprises définissent des options de positionnement cible et élaborent des feuilles de route pour mettre en œuvre les stratégies retenues. La phase de mise en œuvre constitue un véritable défi pour les directions des entreprises engagées dans des processus de planification stratégique. Cette phase

nécessite en effet de convaincre toutes les parties prenantes des enjeux de la stratégie retenue et de mobiliser le personnel pour l'atteinte de objectifs stratégiques de l'entreprise.

Sans un suivi et un pilotage au quotidien de la mise en œuvre, l'entreprise ne pourra pas s'assurer de l'efficacité de sa stratégie. Les actions retenues dans le plan de mise en œuvre doivent être maîtrisées, les évolutions en cours dans l'environnement doivent être suffisamment appréhendées pour permettre ainsi à l'entreprise d'avoir le degré de pro activité nécessaire pour réajuster ses orientations. L'objectif sera donc d'identifier les corrections à mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies (ALAZARD & al. 2010 :7).

C'est dans ce sens que l'élaboration d'un tableau de bord stratégique représente un outil majeur d'aide à la prise de décision et de pilotage efficace de la mise en œuvre. Le tableau de bord stratégique permet de faire le lien entre les orientations et objectifs stratégiques de l'entreprise. Il donne lieu à la mise en place d'outils en plus du tableau de bord comme le budget notamment le contrôle budgétaire et du reporting permettant d'assurer le suivi mais aussi d'évaluer en continu l'atteinte des objectifs et d'assurer la cohérence des activités opérationnelles avec les orientations stratégiques. Il sera donc nécessaire d'avoir de bons indicateurs et d'effectuer un contrôle régulier afin d'avoir une vision claire et cohérente pour pouvoir suivre les fluctuations de l'activité. Le tableau de bord stratégique de l'entreprise établit en outre un lien direct entre les indicateurs permettant de mesurer l'atteinte des objectifs et les activités à réaliser au niveau des différentes entités opérationnelles.

La comptabilité analytique est par ailleurs un autre outil important dont dispose l'entreprise.

Le pilotage d'une entreprise permet ainsi aux dirigeants et aux managers opérationnels de pouvoir maîtriser leur activité et d'avoir une vision claire et objective des objectifs et des missions à atteindre. Il permet alors d'apprécier les déviations et de pouvoir les corriger. Après s'être focalisé sur la destination à suivre, nous aurons à étudier le contrôle qui se trouve en fin de processus.

1.2.3. Le contrôle

Il s'agira d'évaluer la performance finale et d'en tirer les causes et les conséquences. Le tableau de bord annuel, le reporting, le contrôle budgétaire et la comptabilité analytique sont des outils sur lesquels le contrôle de gestion peut s'appuyer afin de bien interpréter les résultats et de les mesurer. L'élaboration d'un système de contrôle budgétaire s'avère nécessaire dès lors qu'il est admis que la stratégie est un processus continu (BOUQUIN, 2008 : 360). Le contrôle de gestion se présente comme un processus en boucle qui permet de tirer les leçons et d'entreprendre des actions correctives à tous les niveaux du processus.

Selon ALAZARD & al. (2010 : 235) et LONING & al. (2008 : 7), le mécanisme de contrôle mis en place doit pouvoir être accompagné d'un système de sanction/récompense. Ce système peut être de nature financière ou reposer sur des éléments de reconnaissance et de valorisation professionnelle ou sociale en cas de bonne performance.

Avant de nous focaliser sur les outils du contrôle de gestion, intéressons-nous d'abord au rattachement hiérarchique de la fonction et de son organisation en interne.

1.3. Rattachement hiérarchique et organisation interne de la fonction de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un outil mis à la disposition des managers pour maîtriser la gestion par l'acquisition et l'utilisation de ressources.

C'est un processus qui accompagne l'entreprise dans sa planification stratégique mais aussi permet de piloter la gestion de l'entreprise aussi bien sur le plan opérationnel que stratégique pour l'atteinte des objectifs fixés. Cette nouvelle section nous permettra de mieux connaître le rattachement hiérarchique de la fonction et d'appréhender l'organisation interne du contrôle de gestion dans une entité.

1.3.1. Le rattachement hiérarchique de la fonction

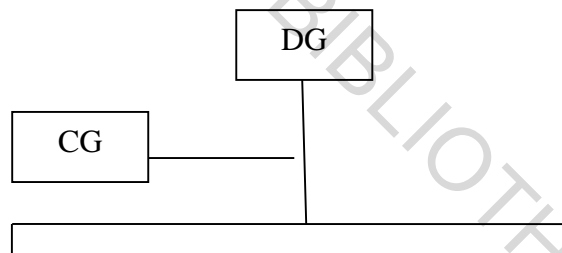
La position du contrôle de gestion dans l'organigramme de l'entreprise n'est pas fixe dans toutes les entreprises. Le contrôle de gestion peut en effet être rattaché soit à la direction générale ou à une direction opérationnelle. Toutefois selon sa position, l'importance de sa mission peut être relevée. On peut ainsi retenir quatre (04) modes de rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion selon différents auteurs que sont : ROUACH

& al. (2011 :85), GIRAUD & al. (2005 :392), LONING & al. (2008 :285) et BOUIN & al. (2009 :50).

1.3.1.1. Rattachement à la direction générale

Le rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale permet à ce dernier de recevoir des informations de premier ordre sur les orientations et sur les décisions que la direction générale souhaite prendre sur les activités de l'entreprise. C'est la meilleure solution : d'une part, la légitimité du contrôleur de gestion est renforcée et son terrain d'action est étendu ; d'autre part, ses préoccupations seront également plus larges que celles du directeur administratif et financier selon BOUIN & al. (2009 :50). Les autres services de l'entreprise pourront voir d'un mauvais œil le rattachement direct du contrôleur de gestion à la direction générale. En effet, ces derniers le verront comme un danger. Ce rattachement peut être présenté par le schéma ci-après :

Figure 1: Rattachement de la fonction à la Direction générale



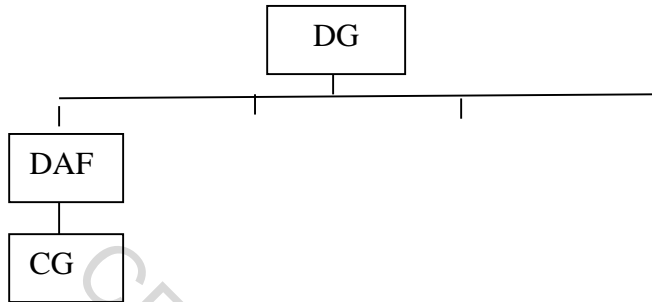
Source : BOUIN & al. (2009 : 50).

1.3.1.2. Rattachement à la direction administrative et financière

Le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière permettra à ce dernier d'être plus proche des informations financières. En effet, la disponibilité des données est le critère déterminant dans le choix du niveau de positionnement hiérarchique. Un contrôleur de gestion à la direction administrative et financière privilégie la source aux informations plutôt qu'à la direction générale. Selon GIRAUD & al. (2005 :392), l'intérêt du choix d'un tel modèle découle : d'une part aux synergies qu'il est possible de développer avec les

services comptables ; d'autre part, ce rattachement favorise l'objectivité dont il est plus facile de faire preuve lorsqu'on ne dépend pas des décideurs concernés par les suivis et analyses réalisés. Le schéma suivant illustre ce mode de rattachement :

Figure 2: Rattachement au directeur administratif et financier

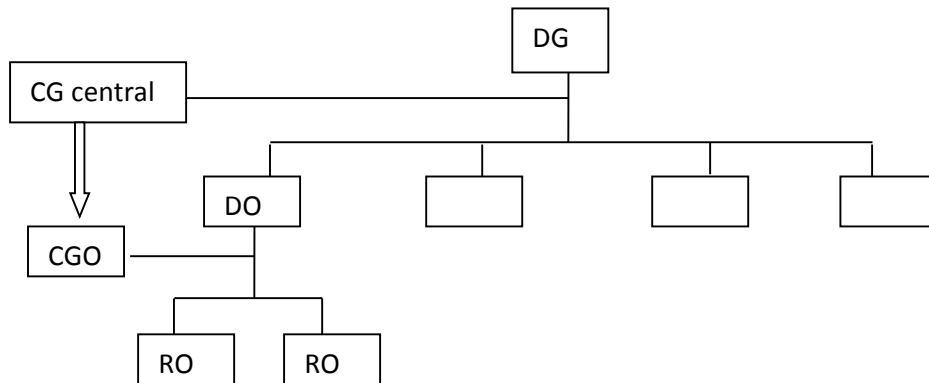


Source : BOUIN & al. (2009 : 50).

1.3.1.3. Rattachement aux directions opérationnelles

Le rattachement du contrôleur de gestion aux différentes directions opérationnelles procure au contrôleur un accès facile aux informations dont il a besoin si c'est un service transparent. L'avantage de ce mode de rattachement est de favoriser la proximité du contrôle avec les opérations (LONING & al. 2008 : 288). Cependant, ce mode de rattachement présente aussi des inconvénients. En effet, il peut exister un certain manque de confiance entre la direction opérationnelle et le contrôleur de gestion ou une concurrence entre ce dernier. Il est loin de la hiérarchie du centre où se décide les stratégies ; et perd son contrôle stratégique au profit du contrôle financier. C'est ce qu'appuie GIRAUD & al. (2005 : 387), la contrepartie inévitable de ce positionnement est que les contrôleurs de gestion seront perçus comme des surveillants ou des censeurs mandatés par la direction générale. Le schéma ci-après en est une illustration parfaite :

Figure 3: Rattachement du contrôle de gestion à ses « clients » internes

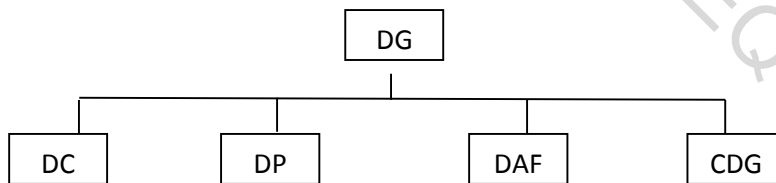


Source : LONING & al. (2008 : 286).

1.3.1.4. Rattachement avec les différents responsables

Le contrôleur de gestion peut être placé au même niveau que les principaux responsables d'une organisation. Cette proximité peut créer une certaine solidarité entre eux et aussi faciliter la communication. Le contrôleur de gestion pourra ainsi avoir les informations dont il a besoin facilement. Cette position de la fonction peut être présentée par le schéma suivant :

Figure 4: Rattachement en réseau



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

Il n'existe pas de place idéale pour la fonction contrôle de gestion. En effet, qu'il soit rattaché au directeur général, aux principaux responsables, aux directeurs opérationnelles ou à la direction administrative et comptable, l'importante tâche du contrôleur de gestion restera toujours de mener à bien sa mission et ses différentes activités sans subir une influence quelconque. La place du contrôleur de gestion doit faciliter la communication, lui procurer

une certaine indépendance et doit lui permettre d'accéder sans peine aux données et informations dont il aura besoin au cours de sa mission. Cette tâche de positionnement incombe aux dirigeants.

Tout au long de ce chapitre, nous avons pu faire le tour des fondements du contrôle de gestion de par sa définition, ses finalités, son processus, son organisation. Au terme de ce chapitre, nous pouvons dire que le contrôle de gestion est un processus transversal destiné à aider les responsables de service à piloter leurs activités et à agir dans le sens de la stratégie de l'entreprise. Le chapitre suivant sera consacré aux pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises à travers une étude sur les outils que l'on peut utiliser ainsi que de ces méthodes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises

Le contrôle de gestion est un dispositif mis à la disposition des dirigeants pour maîtriser la gestion de leurs ressources mais aussi leurs activités. Cependant, pour mener à bien sa mission, le contrôleur de gestion devra se munir d'outils qui lui permettront de produire des résultats en temps réel et satisfaisants. Les pratiques du contrôle de gestion peuvent être appréciées à partir des outils de ce dernier. Les outils du contrôleur de gestion peuvent être scindés en outils de planification, de suivi et de pilotage, d'analyse et d'appui. Ce chapitre sera consacré essentiellement au développement de ces différents outils et de souligner leur importance pour le contrôle de gestion.

2.1. Les outils de planification

Parmi les outils de planification stratégique, nous avons le plan stratégique, le plan opérationnel, le budget et le plan d'action. Ces outils seront présentés tout au long de cette section.

2.1.1. Le plan stratégique

C'est la feuille de route que se donne une organisation pour réaliser sa vision à moyen et à long terme. Elle va plus loin que la simple planification, puisqu'elle oblige l'organisation à examiner ses contextes internes et externes, à faire des projections dans l'avenir et à déterminer les stratégies lui permettant de concrétiser sa mission et sa vision. C'est le point de départ du cycle de gestion axée sur les résultats. L'organisation met tout en œuvre afin d'accomplir ses missions et ses valeurs. Selon LONING & al. (2008 :91), l'outil de contrôle le plus orienté vers l'avenir est le plan stratégique.

Le plan stratégique est alors le document qui renferme les objectifs généraux élaborés par les dirigeants de l'organisation, l'ensemble des actions et des stratégies qui faciliteront l'acquisition, l'utilisation et l'affectation des ressources. Il oriente les cadres vers les objectifs à atteindre. Il a pour but principal d'effectuer les choix stratégiques en canalisant des décisions en fonction des conséquences prévisibles sans en éliminer le risque. Il est le moyen de motiver les acteurs de l'organisation. Il assure la cohérence des choix stratégiques dans une approche globale et qualitative.

Un plan stratégique (ou plan directeur ou schéma directeur) est un document écrit qui précise, pour une période donnée :

- ✓ les principaux objectifs d'une organisation ;
- ✓ les principaux types d'actions et de moyens qu'elle met en œuvre pour atteindre ces objectifs.

Un séquençage dans le temps des objectifs et de la mise en œuvre est nécessaire pour passer d'une simple stratégie à un plan concret. Le plan est normalement décliné en plans sectoriels concernant les divers projets et unités de l'organisation ayant un rôle crucial dans l'application de la stratégie. En plus du plan stratégique, nous avons le plan opérationnel.

2.1.2. Le plan opérationnel

Le plan opérationnel est en matière de gestion d'entreprise, un outil qui permet d'articuler le court et le long terme. En effet, le plan stratégique conduit au plan opérationnel qui, dans l'univers du contrôle de gestion, représente véritablement l'outil d'articulation du court terme (LONING & al. 2008 :92). Le diagnostic à court terme permet d'identifier les problèmes à résoudre dans les domaines de la formation, de l'adaptation des programmes d'enseignements au contexte et les prestations commerciales. Il passe nécessairement par la définition des axes de travail pour résoudre ces problèmes. De ce fait, cela se fait par rapport à la réflexion stratégique et débouche sur des programmes pluriannuels d'actions qui peuvent être considérés comme un portefeuille de projets.

L'élaboration du plan opérationnel doit précéder celle du budget. En pratique, beaucoup d'entreprises le font lors du 2^e trimestre de l'année pour le processus de planification opérationnelle. Ainsi chaque année, elles déplacent l'horizon du plan antérieur en le rallongeant d'une année : ce qui aboutit à une planification glissante.

La procédure de planification peut être décomposée en deux phases permettant de définir d'une part, le plan stratégique et d'autre part, le plan opérationnel ou plan d'actions qui est traduit en budget. Par conséquent, les objectifs du plan stratégique devraient être SMART (Simples, Mesurables, Atteignables, Réalistes et Temporellement définis).

Le plan opérationnel est élaboré par centre de responsabilité en s'appuyant sur l'identification des variables d'action (LONING & al. 2008 : 93). Il pourra donc être présenté comme un document par lequel les responsables d'une organisation fixent les objectifs qu'ils souhaitent voir s'accomplir et décident des démarches à suivre. Le plan opérationnel est relié au plan d'actions en ce sens. Selon BOUQUIN (2008 : 359), le plan opérationnel articule le plan stratégique et les plans d'actions annuels.

2.1.3. Le plan d'actions

Un plan d'actions est un document interne aux entreprises définissant une stratégie à appliquer pour arriver à un résultat voulu. Il s'inscrit dans un processus en trois temps comprenant une phase d'élaboration, une phase de mise en œuvre et une phase de suivi et d'évaluation.

Le plan d'actions est le plan qui guide l'entreprise dans son travail quotidien afin d'atteindre les objectifs spécifiques fixés à chaque responsable. Il va être construit à partir de la connaissance du modèle de fonctionnement de son propre centre de responsabilité par son chef et ses principaux collaborateurs (BOUIN & al. 2009 : 35). Les actions à mener devront être déployés en suivant un calendrier précis et en respectant le budget global alloué. Selon SELMER & al. (2003 : 58), savoir sélectionner les bons leviers d'action renforce les chances d'obtenir une meilleure performance.

Un autre outil important dans la fonction de contrôle de gestion est le budget qui permet à ce dernier de pouvoir faire des prévisions sur une période donnée. Le budget est un outil essentiel de gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés de choisir les programmes d'activité à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'entreprise la rentabilité souhaitée.

2.1.4. Le budget

Selon HORNGREN, (2003 : 4 et 9), un budget est l'expression quantitative du programme d'actions proposé par la direction et couvre généralement une période annuelle. Un budget comporte des données chiffrées qui peuvent être exprimées de façon plus ou moins poussée :

- ✓ chiffrage exprimé uniquement en volume ou uniquement en valeur monétaire ;

- ✓ double chiffrage comprenant à la fois un volet exprimé en volume, doublé d'un volet exprimé en valeur monétaire.

La notion de budget est normalement inséparable d'une période de temps bien définie : soit généralement un exercice de douze mois (budget dit annuel). De manière à assurer une vision opérationnelle plus concrète pour les opérateurs impliqués dans la mise en œuvre, le budget est souvent assorti d'un calendrier de réalisation (parfois appelé « tableau de marche » ou « tableau de progress control»). Le budget est alors dit « phasé » : en fonction du degré de finesse visé, le chiffrage des recettes-dépenses est ventilé et détaillé par phase de réalisation (période mensuelle, trimestrielle ou semestrielle). Il y'a :

- ✓ phase 1 : anticipation-élaboration ;
- ✓ phase 2 : diffusion-Explication ;
- ✓ phase 3 : collecte et suivi des réalisations ;
- ✓ Phase 4: pilotage par l'Analyse des écarts.
- ✓ phase 5: bilan-évaluation des réalisations.

Certaines organisations à des fins de « motivation » pratiquent un double budget. Le premier (réservé à la direction) est le « vrai » budget. Le second (plus largement diffusé auprès des collaborateurs, notamment commerciaux) comporte des objectifs plus ambitieux que ceux contenus dans la version direction. Un tel usage de la démarche budgétaire relève d'une démarche manipulatoire et peut se révéler à terme contre-productif : les objectifs irréalistes finissent par démobiliser. Le suivi de budget implique une logistique particulière : la « comptabilité budgétaire » afin de s'assurer que les recettes et/ou dépenses prévues s'effectuent dans les volumes et valorisations prévues et selon le calendrier prévu (dans la mesure où le budget a été « phasé »). Ce suivi comptable ouvre la possibilité du « contrôle budgétaire » via l'analyse des écarts notamment l'évaluation des « écarts-volume » ou des « écarts-prix » éventuellement constatés entre prévisions et réalisations et l'opportunité d'effectuer en temps utile des mesures correctrices.

Le système budgétaire est fondé sur l'idée d'une mise à la disposition des opérationnels d'un certain nombre d'outils utiles au processus de management. Il s'agit :

- ✓ de la définition d'objectifs clairs, précis et réalistes ;
- ✓ de la préparation de plans d'actions économes ;

- ✓ d'un suivi rapide centré sur l'objectif grâce à la communication régulière des résultats suite à un rapprochement entre ce qui fait et ce qui devrait être fait.
- ✓ de moyens ;
- ✓ de la possibilité de contrôle à priori.

C'est ce dernier aspect qui fait du budget un outil d'évaluation. La constatation des écarts constituent ainsi l'évaluation qui est faite action par action. Alors que la nomenclature budgétaire est tout autre. Selon HORNGREN (2003 : 5), HONORAT (2009 : 17), et ALAZARD & al. (2010 : 7), le budget offre les avantages suivants : il oblige à planifier et exécuter les plans ; permet d'être acteur de l'évolution de son centre ; donne des critères d'évaluation des résultats ; contribue à la communication et à la coordination ; permet de dynamiser son équipe et d'impliquer le personnel ; modifie les procédures et les relations dans l'organisation.

Dans l'exercice de sa fonction, le contrôleur de gestion devra aussi s'imprégner des outils de suivi et pilotage afin d'assurer le suivi et le pilotage de son entité.

2.2. Les outils de suivi et pilotage

Le contrôle de gestion dispose de plusieurs outils pour assurer le suivi mais aussi le pilotage d'une entreprise. Dans une entreprise, il ne s'agit pas seulement de connaître les outils mais de les maîtriser. En effet, il faut maîtriser toutes les données, s'assurer de la bonne circulation des informations et faire en sorte que chaque responsable ait en sa possession les éléments nécessaires à la prise de décision. Les différents outils de suivi et pilotage seront présentés dans les sections qui suivent.

2.2.1. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions. Le contrôle budgétaire est la comparaison périodique des prévisions budgétaires et des réalisations, afin d'analyser les écarts et de prendre les mesures correctives, (GRANDGUILLOT & al. 2008 : 17). Déceler les écarts significatifs, les analyser et prendre des mesures correctrices regroupent les aspects principaux du contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire n'est pas que synonyme de maîtrise du budget, c'est aussi un véritable outil de vérification. Il permet de vérifier la performance des différents centres de responsabilité.

Cependant, le contrôle budgétaire a des limites qui sont :

- ✓ le centre de responsabilité doit disposer d'une réelle autonomie dans ses décisions. Il doit être un lieu de pouvoir de décision ;
- ✓ la mise en place du contrôle budgétaire est souvent mal vécue, car perçue comme une sanction par le personnel de l'entreprise ;
- ✓ un système d'information comptable efficace: la réactivité du contrôle dépend en grande partie du système d'information comptable. L'arrivée des ERP facilite le travail du contrôleur et propose des modules spécifiques de contrôle de gestion (reporting, tableau de bord, etc.) ;
- ✓ étape complexe et longue, le contrôle budgétaire n'assure pas toujours une bonne réactivité de l'entreprise. Face à un environnement de plus en plus turbulent, d'autres outils seront mis en place, notamment les tableaux de bord de gestion.

2.2.2. Le tableau de bord de gestion

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construit de façon périodique, à l'intention du responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance. Selon VOYER (1999 : 39), « un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de "coup d'œil" accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité de forer dans les niveaux de détail ».

Le tableau de bord :

- ✓ permet le contrôle de gestion en mettant en évidence les performances réelles et potentielles et les dysfonctionnements ;
- ✓ est un support de communication entre responsables ;
- ✓ favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- ✓ peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

La structure et le contenu du tableau de bord dépendent :

- ✓ de l'entreprise (son activité, sa taille) ;
- ✓ de l'environnement (marché, concurrence, conjoncture) ;

- ✓ du responsable auquel il s'adresse (son champ de responsabilité et d'intervention).

On distingue quatre grandes familles de tableau de bord AIM, (2005 : 5) : le tableau de bord fonctionnel, appliqué à la gestion d'une direction, d'un département, d'un service ou de toute l'entité ; le tableau de bord projet, axé sur le pilotage et le suivi d'un projet (les aspects qualité, techniques, coûts, délais) ; le tableau de bord stratégique élaboré pour les dirigeants, ses critères retenus sont autant externes (concurrence) qu'internes ; le tableau de bord prospectif qui sera présenté dans la section qui suit. Selon AIM, (2004 : 6), OYER (1999 : 46), FIORE (2005 : 144) et BERLAND, (2009 : 117), le tableau de bord de gestion va servir à :

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

Un tableau de bord de gestion est constitué d'indicateurs qui représentent l'état ou l'évolution d'une activité ou des réalisations. Selon VOYER (1996 : 61), « un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation ». Le choix d'un indicateur est une procédure cruciale car, la qualité de la prise de décision dépendra de ces derniers.

L'indicateur pourra donc être :

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

Le tableau de bord est l'instrument sans qui toute démarche de progrès est impensable. Comment pourrait-on s'assurer de la justesse de l'effort fourni sans un instrument de mesure adéquat ? Comment décider en cours de parcours ? Faut-il continuer ainsi, mettre les bouchés doubles ou, au contraire et plus radicalement, changer la manière de voir le problème ? Tout responsable, à un moment ou à un autre, sera confronté à ces multiples dilemmes.

Sans un tableau de bord facilitant le pilotage et limitant le risqué, c'est sans filet qu'il sera contraint de décider pour sortir de l'expectative. Dès lors qu'une entreprise recherche une amélioration significative de la valeur délivrée, elle ne peut faire l'impasse du tableau de bord de pilotage.

Le tableau de bord de gestion peut se présenter sous différentes formes à savoir : courbe, diagramme, tableau ; etc. Plusieurs critiques ont été cependant formulées à l'égard du tableau de bord. En effet, selon BERLAN, (2009 : 120), les indicateurs traditionnels doivent intégrer plusieurs perspectives d'amélioration. D'une part, les indicateurs financiers doivent être plus représentatifs de la création de valeur de l'entreprise ; d'autre part, l'entreprise doit également utiliser des indicateurs non financiers qui seraient des indicateurs avancés d'une performance de plus en plus immatérielle. Apparue dans les années quatre-

vingt-dix, le tableau de bord prospectif ou balanced scorecard (BSC) devient alors une alternative ou même un complément au tableau de bord traditionnel.

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

D'après KAPLAN R. et David Norton , « il permet aux dirigeants d'évaluer la contribution de chacune d'elles à la réponse aux attentes des clients actuels et futurs, les efforts à accomplir pour renforcer le potentiel interne et les investissements qu'il faut faire dans les hommes, les systèmes et les procédures pour améliorer la performance » . Le tableau de bord prospectif ou encore tableau de bord équilibré traduit de l'anglais balanced scorecard est né du constat que les systèmes de mesure des entreprises basés sur les indicateurs financiers ne sont plus adaptés à l'économie du marché actuel. L'intérêt du tableau de bord prospectif, c'est qu'il s'attache non seulement aux résultats financiers, mais également aux personnes qui contribuent à ces résultats, et ce, afin que les organisations déploient une stratégie équilibrée, efficace et performante sur le moyen et long terme. En effet, la difficulté dans la mise en place d'une stratégie réside dans le fait de pouvoir la traduire en plan d'actions afin d'impliquer tous les membres de l'entreprise. Le tableau de bord prospectif est appréhendé comme un moyen d'évaluation de la performance. Il est un instrument de contrôle. C'est un outil apte à améliorer le changement au sein des entreprises par l'introduction d'indicateurs physiques, d'indicateurs non produits par l'entreprise, d'indicateurs sur l'environnement, ou encore d'indicateurs transversaux. Par conséquent, le tableau de bord a pour finalité une représentation synoptique des performances passées, présentes et futures de l'organisation. Le tableau de bord prospectif fournit aux dirigeants un cadre de travail complet pour traduire le projet d'avenir et la stratégie de l'entreprise en un ensemble cohérent d'indicateurs de la performance.

Mettre au point un tableau de bord prospectif inclut quatre processus :

- ✓ traduire la vision en objectifs opérationnels ;
- ✓ communiquer la vision et la décliner en performance individuelle ;
- ✓ planifier l'activité ;
- ✓ feedback et apprentissage, puis ajustement de la stratégie en fonction.

Selon les auteurs KAPLAN & al. (2003 : 38), MENDOZA & al. (2002 : 154) et IRIBARNE (2009 : 87), le BSC s'articule autour de quatre axes d'analyse de la performance qui sont présentés comme suit :

- ✓ axe finance ou bénéfices financiers : ce que l'on apporte aux actionnaires, comment sommes-nous perçus par nos actionnaires?
- ✓ axe client ou impact client : ce qu'attendent les clients, comment sommes-nous perçus par nos clients? ;
- ✓ axe processus internes ou processus clés : quels processus apportent de la valeur ? , quels sont les processus internes dans lesquels nous devons exceller pour réussir ? ;
- ✓ axe apprentissage organisationnel et développement ou capacités stratégiques : implication des RH ou des infrastructures; comment optimiser notre capacité à changer et à nous améliorer ?

Le point le plus sensible est celui des capacités stratégiques, ou apprentissage. Il consiste en effet à adapter l'organisation, pour la rendre apprenante, afin qu'elle s'enrichisse de nouvelles connaissances par des effets d'interaction entre les décideurs, les opérationnels, les clients, et les autres parties prenantes.

L'hypothèse fondamentale du BSC est qu'il dispose d'une carte stratégique. Les indicateurs de performance des quatre axes du BSC sont liés entre eux par une chaîne de causalité. Pour obtenir de bons résultats au niveau des indicateurs financiers et donc satisfaire les actionnaires (perspective financière), l'entreprise doit avoir des clients satisfaits, fidèles et rentables (perspective client) pour lesquels des processus de qualité doivent être mis au point (perspective processus internes). D'où la nécessité d'avoir un personnel motivé et compétent, des systèmes d'information fiables et performants et une bonne gestion de l'apprentissage organisationnel (perspective d'apprentissage et de la croissance). Une fois évalués, les axes représentant la relation de cause à effet entre indicateurs de performance constituent le Schéma Explicatif de la Performance.

Un autre outil important du contrôle de gestion, le reporting.

2.2.4. Le reporting

Le reporting est un ensemble d'indicateurs de résultat, construit à posteriori, de façon périodique, afin d'informer la hiérarchie des performances de l'unité. Dans le cadre d'une gestion décentralisée, le reporting permet de vérifier que les centres de responsabilité respectent leurs engagements contractuels. Selon GIRAUD & al. (2005 : 124) on distingue deux types de reporting. Nous avons d'une part, le reporting statutaire qui est généralement appelé dans certaines entreprises, reporting légal ou reporting comptable. Il est essentiellement destiné aux tiers de l'entreprise comme les banquiers, actionnaire, etc.

Et d'autres part, nous avons le reporting de gestion qui est généralement assuré par la fonction contrôle de gestion pour des besoins internes à l'entreprise ou au groupe. Il a pour objectif la collecte d'informations sur les segments d'activité et la mise sous tension des managers. Contrairement au tableau de bord qui est un outil de pilotage, le reporting apparait comme un outil de contrôle.

Le reporting existe dans tous les domaines :

- ✓ la gestion ;
- ✓ les finances ;
- ✓ le marketing ;
- ✓ la fabrication ;
- ✓ le développement ;
- ✓ le juridique.

Le reporting est le fruit d'un contexte dans lequel il faut absolument être réactif. Il n'est plus possible de planifier et attendre des résultats annuels. Ce délai peut être suffisant pour couler. L'entreprise doit être dynamique pour répondre, au jour le jour, aux fluctuations du marché. Ce n'est pas parce que ces informations sont brèves qu'elles doivent être superficielles, au contraire. Les informations diffusées doivent être sélectionnées pour leur qualité informative:

- ✓ elles doivent permettre d'apprendre quelque chose de nouveau ;
- ✓ elles doivent souligner quelque chose d'intéressant ;
- ✓ elles doivent concerner quelque chose d'important.

Les indicateurs retenus pour élaborer les tableaux de bord du reporting dépendent de la nature de celui-ci :

- ✓ les indicateurs de productivité :
 - coût horaire du travail ; heures productives ;
 - quantité produite ;
 - matières premières consommées ;
 - quantités livrées ;
 - chiffre d'affaires d'un vendeur ;
 - taux de rendez-vous se concluant par un devis ;
 - taux de devis acceptés.

- ✓ les indicateurs de rentabilité :
 - marge brute;
 - résultat net;
 - valeur ajoutée;
 - résultat d'exploitation ;
 - capacité d'autofinancement.

- ✓ les indicateurs financiers :
 - solvabilité ;
 - endettement ;
 - état de la trésorerie ;
 - ratio budget prévisionnel et dépenses ;
 - ration production et développement ;
 - coût par poste ;
 - gain par client ;
 - coût d'un projet.

- ✓ les solutions informatiques : l'outil informatique idéal est celui qui, après avoir été paramétré, exploite de lui-même les données pour les présenter sous forme de document bref et compréhensible.

En plus des outils de planification et de suivi et pilotage, les outils d'analyse sont aussi importants pour la fonction.

2.3. Les outils d'analyse

Parmi les outils d'analyse nous avons la comptabilité de gestion qui regroupent les méthodes traditionnelles et la méthode Activity Based Costing (ABC) ou méthodes des coûts complets à base d'activités que nous allons étudier ci-après.

2.3.1. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est la combinaison de la comptabilité générale, la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire. La comptabilité de gestion (ou de management) produit l'information financière (mesures de performances) et toute information non financière essentiellement destinées à aider les dirigeants à atteindre les objectifs de l'organisation. Selon GOUJET & al. (2007 : 3), la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion offre plusieurs avantages. D'une part, elle permet de connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise, de déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan et d'expliquer les résultats en calculant les coûts des produits pour les comparer au prix de vente correspondant. D'autre part, elle permet d'établir des prévisions de charge et de produit, d'en constater la réalisation et d'expliquer les écarts qui en résultent.

En tant que gestionnaire, le comptable sera amené à prendre des décisions concernant la planification, l'organisation, et l'évaluation:

- ✓ planifier: établir les objectifs et définir les moyens ;
- ✓ diriger/organiser: organiser et coordonner les activités courantes ;
- ✓ contrôler/évaluer: mesurer les performances et expliquer les écarts.

L'analyse et la détermination des coûts est un point essentiel de la comptabilité de gestion. On en distingue plusieurs types: les coûts directs (matières premières, coûts indirects (frais indirects de fabrication), coûts incorporables, coûts non incorporables, coûts fixes (ne varie pas en fonction du volume de production) et les coûts variables (varie en fonction du volume de production).

2.3.1.1. Les méthodes traditionnelles

Parmi les méthodes traditionnelles nous pouvons distinguer :

- ✓ la méthode des coûts complets ;
- ✓ la méthode des coûts variables ;
- ✓ la méthode des coûts spécifiques ;
- ✓ la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes ;
- ✓ la méthode des coûts standards, etc.

Il convient au gestionnaire de choisir parmi ces différentes méthodes celle qui lui servira plus selon ses besoins en informations.

Cependant malgré la pertinence de ces méthodes, certains auteurs y trouvent des limites. Cette dans cette optique qu'intervient la méthode ABC qui est une variante des coûts complets et qui permet d'aller plus loin au lieu de se limiter au simple calcul du coût de revient.

Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts, pensées au début du XX^e siècle, semblent ne plus répondre aux préoccupations actuelles raison pour laquelle la méthode des coûts complets ou ABC a été mis en œuvre pour palier à cela.

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

Au début des années 1980, de nombreuses critiques se sont élevées, Johnson et Kaplan, accusant ces outils de gestion d'avoir précipité la chute des entreprises occidentales en orientant les managers vers de mauvaises prises de décision.

Face à ces critiques, de nouvelles méthodes de calcul de coût, telles que l'Activity Based Costing (ABC) sont apparues. Nées à la fin des années 1980, suite aux travaux de Johnson et Kaplan, cette méthode est souvent présentée comme une innovation majeure permettant de calculer des coûts plus « justes », plus représentatifs de la réalité industrielle. Cependant, cette présentation suscite certaines interrogations relatives aux apports de cette méthode et à sa faible diffusion.

Plusieurs investigations ont montré l'aptitude de la méthode ABC à modéliser efficacement les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise. Le principal ingrédient consiste à placer l'activité entre les centres de responsabilité et les objets de coût (produits, services, etc.). C'est cette chaîne d'activités (allusion à la chaîne de valeur de Porter) qui permet à l'entreprise d'être performante et de générer de la valeur. Plusieurs concepts nouveaux apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicites : l'activité, le processus, l'inducteur et la causalité. Notons qu'il n'existe pas de définition normalisée de ce qu'est une activité, tâche ou processus, ces concepts restent donc assez vagues. Il en résulte une difficile distinction entre ces trois niveaux que forment les tâches, les activités et les processus. Certains appelleront activités ce que d'autres nommeront tâches et certains parleront de processus là où certains ne verront que des activités importantes. Chaque section, fonction ou service, est divisée en plusieurs activités afin de déterminer les causes de la consommation des ressources par ces activités. Ces causes sont nommées « inducteurs d'activités » qui sont les facteurs qui déclenchent les activités, ils sont responsables de leurs coûts.

Les inducteurs sont l'autre innovation de la méthode ABC qui viennent remplacer les traditionnelles unités d'œuvre. Ce concept « d'inducteur » est un adjectif qui vient du mot « induction ». C'est une forme de raisonnement qui consiste à trouver une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence. L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet, il traduit une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations.

La méthode ABC repose sur deux principes fondamentaux DUBRULLE & al. (2003 : 367), les produits consomment des activités et les activités consomment des ressources. Cette méthode comprend 5 étapes :

- ✓ étape 1 : l'identification des activités : la première phase consiste à déterminer les processus en identifiant les activités ;
- ✓ étape 2 : l'affectation des ressources aux activités : affectation de toutes les charges aux différentes activités qui représentent les ressources de fonctionnement de l'activité ;

- ✓ étape 3 : le choix des inducteurs : le contrôleur de gestion choisit alors un indicateur de performance pour chaque activité. Il s'agit de rechercher les facteurs expliquant le mieux les consommations de ressources (charges). La nature de l'inducteur dépend du lien de causalité entre l'activité (ou les activités regroupées) et le volume de l'inducteur ;
- ✓ étape 4 : regroupement des activités et le calcul des coûts unitaires des inducteurs : l'existence d'inducteurs communs aux activités permet le regroupement des activités. Les coûts unitaires des inducteurs sont calculés par le rapport volume des ressources/volume de l'inducteur ;
- ✓ étape 5 : la détermination des coûts de revient complets à base d'activités : les coûts de revient complets par la méthode des coûts à base d'activités s'obtiennent en incorporant les charges directes et les charges indirectes des centres de regroupement imputées aux coûts au prorata des inducteurs utilisés.

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer le profit de l'entreprise. Ces informations peuvent être utilisées pour le lancement de nouveaux produits ou services, la pénétration dans de nouveaux marchés, le choix des processus de production les plus optimaux et le choix des produits ou marchés. Le lien entre la méthode ABC et la prise de décision peut être appréhendé à deux niveaux : l'objet de coûts et l'activité.

La pertinence de la prise de décision dans une organisation dépend de la qualité de l'information disponible. Un système d'information adéquat s'avère alors être importante.

2.4. Le système d'information de gestion

« Pour qu'une information soit utilisable, pour qu'elle soit susceptible de déclencher une réaction (une décision) chez le décideur, pour qu'elle devienne pertinente et permette de bâtir un indicateur conforme aux objectifs visés, il faut qu'elle soit porteuse d'un sens propre et qu'elle s'inscrive dans un contexte identifiable et une structure définie » (FERNANDEZ,

2008 : 35). Un système d'information (SI) est un ensemble organisé de ressources (matériels, logiciels, personnel, données et procédures) qui permet de collecter, regrouper, classifier, traiter et diffuser de l'information dans un environnement donné.

L'apport des Nouvelles Technologies de l'Information (NTIC) est à l'origine du regain de la notion de système d'information. L'utilisation combinée de moyens informatiques, électroniques et de procédés de télécommunication permet aujourd'hui selon les besoins et les intentions exprimés d'accompagner, d'automatiser et de dématérialiser quasiment toutes les opérations incluses dans les activités ou procédures d'entreprise. Ces capacités de traitement sont également fortement appréciées par le fait qu'elles renforcent le caractère « systémique » des données et traitements réalisés : la cohérence et la consolidation des activités lorsqu'elle est recherchée et bien conçue permet d'accroître la qualité du contrôle interne de la gestion des organisations, même lorsque celles-ci sont déconcentrées ou décentralisées.

Dans un système d'information d'une grande entreprise, on trouve :

- ✓ un ERP (Enterprise Resource Planning), en français : PGI pour Progiciel de Gestion Intégré qui intègre théoriquement tous les systèmes informatisés transactionnels dont les modalités de fonctionnement sont désormais bien connues des informaticiens et des hommes de l'art de chaque métier. Les ERP permettant de soutenir le fonctionnement de l'entreprise ;
- ✓ des systèmes appelés les intégrés métiers qui sont des progiciels métiers, et qui couvrent aussi bien le FrontOffice, que le middle, puis le back-office et qui ne sont pas de conception maison, mais ont été bâti par un éditeur spécialisé sur un métier et dont les modes de fonctionnement logiciels correspondent aux meilleurs pratiques constatées à un moment donné chez les plus performant dans leur secteur d'excellence ;
- ✓ des systèmes restants appelés « spécifiques » (ou encore : non standards, de conception « maison », développés sur mesure, que l'on ne trouve pas sur le marché, ...), où l'on rencontrera davantage d'applications dans les domaines du calcul de coûts, de la facturation, de l'aide à la production, ou de fonctions annexes.

Plusieurs outils sont mis à la portée du contrôleur de gestion afin de mener à bien sa mission. Ils pourront en effet servir à décliner la stratégie ou assurer le suivi et le pilotage. Maitriser ces outils sera un atout majeur que devra posséder le contrôleur de gestion afin de connaître ses finalités et de les utiliser le plus pertinemment possible.

Avant de passer au chapitre sur la méthodologie de notre étude, intéressons-nous d'abord aux nouveaux outils du contrôle de gestion à savoir le benchmarking et la réingénierie qui sont des outils importantes pour la fonction mais rarement utilisé par les entreprises.

2.5. Les nouveaux outils du contrôle de gestion

Cette section sera consacré à l'étude de nouveaux outils de la fonction contrôle de gestion. Parmi ces outils nous pouvons citer le benchmarking et la réingénierie. Pour se développer, un organisme a besoin de pouvoir s'étalonner, que ce soit en interne ou en externe. Il doit chercher ce qui se fait de mieux, et en tirer profit pour se rapprocher de l'Excellence.

Dans cette recherche de l'Excellence, idéalement, le processus d'amélioration continue devrait passer par le benchmarking mais aussi par la réingénierie qui est une remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opératoires visant à obtenir une amélioration des principales performances en matière de coût, de qualité, de service et de rapidité.

2.5.1. Le benchmarking

Le benchmarking est une méthode visant à améliorer ses processus en les comparants avec des processus équivalents utilisés dans d'autres organismes. A la différence de la classique analyse concurrentielle, la force du benchmarking est de ne pas se limiter à une comparaison avec des organismes opérant dans le même secteur d'activité. C'est une démarche structurée qui s'exécute comme un véritable projet d'amélioration.

Le benchmarking peut se définir comme la méthodologie qui consiste à rechercher en permanence les meilleures pratiques, les étudie afin de les adopter et de les adapter à son organisme pour se rapprocher de plus en plus de l'Excellence.

Toutes les composantes d'un organisme peuvent faire l'objet d'une comparaison :

- ✓ produits ou services: réponse aux attentes du client en termes de performances, qualité, coût, cycle de développement, délais... ;
- ✓ procédés de fabrication, de flux logistiques ;
- ✓ organisation de services directs ou indirects apportés aux parties prenantes : prise de commande, livraison, support avant et après-vente ;
- ✓ fonctions : approvisionnements, appui et logistique, recrutement, formation.

Il existe quatre types de benchmarking :

- ✓ le benchmarking fonctionnel : il se définit comme une comparaison entre organismes non concurrents du même secteur d'activité pour déceler les techniques novatrices ;
- ✓ le benchmarking interne ou horizontal : il s'agit d'une comparaison au sein du même organisme (entre sites, entre pays, divisions, services...)
- ✓ le benchmarking générique : c'est une comparaison entre organismes de secteurs différents sur des processus ou méthodes de travail. Un constructeur informatique peut par exemple, comparer le fonctionnement de sa logistique à celui du secteur de la grande distribution, ou inversement ;
- ✓ le benchmarking concurrentiel ou compétitif : il s'agit d'une comparaison spécifique avec des concurrents sur le produit, la méthode, le processus. Cet exercice est souvent limité à un certain niveau de management et porte plus sur des concepts généraux que sur des détails techniques.

Pour ce type de comparaison entre deux organismes directement concurrents, il s'avère souvent plus difficile d'obtenir des informations.

Plusieurs objectifs entre autres peuvent être à l'origine de la démarche benchmarking:

- ✓ satisfaire le client, répondre aux exigences réelles du marché (ne pas se contenter d'analyses internes), le client peut être considéré comme partenaire dans l'exercice de benchmarking ;

- ✓ améliorer les performances en se fixant des objectifs pertinents, ambitieux mais néanmoins réalistes (éviter les extrapolations à partir d'expériences ou tendances passées) ;
- ✓ pérenniser son organisme ;
- ✓ devenir ou rester compétitif : comprendre la concurrence et les raisons des performances (qualité, coût, délai...) ;
- ✓ améliorer le fonctionnement de l'organisme en faisant apparaître ou en limitant les cloisonnements, en facilitant la communication et en responsabilisant chaque acteur ;
- ✓ être le meilleur dans les priorités préalablement définies ;
- ✓ améliorer son image de marque en étant reconnu et considéré comme le meilleur.

2.5.2. La réingénierie

D'après Michael HAMMER et James CHAMPY, la réingénierie peut être définie comme une « remise en cause fondamentale et une redéfinition radicale des processus opérationnels pour obtenir des gains spectaculaires dans les performances critiques que constituent aujourd'hui les coûts, la qualité, le service et la rapidité ». Lors d'une réingénierie, on commence par déterminer ce qu'une entreprise doit faire avant de dire comment elle doit le faire.

La réingénierie est une réinvention de l'entreprise, et non une amélioration, un renforcement ou une modification de celle-ci. Elle signifie recommencer à zéro. Il faut engager une réingénierie que s'il est nécessaire de frapper un grand coup. Ce ne sont pas les entreprises qui reconfigurent les processus, ce sont les hommes. Les acteurs qui mettent en œuvre la réingénierie sont :

- ✓ le leader;
- ✓ le responsable du processus;
- ✓ l'équipe de réingénierie;
- ✓ le comité de pilotage;
- ✓ le capitaine de réingénierie.

La réingénierie permet en effet de réaliser d'importants gains sur les coûts, les délais, le service et la qualité, et lui développe ainsi un nouvel avantage concurrentiel même si réussir une réingénierie est difficile.

Tout au long de ces chapitres, nous pouvons retenir que le contrôle de gestion a pour principal but de s'assurer de la bonne marche des actions posées par la direction générale. En effet, ce chapitre nous a permis de connaître les outils et méthodes que les contrôleurs de gestion utilisent au sein des entreprises afin de mieux aider les dirigeants à la prise de décision. Notons cependant que la pratique du contrôle de gestion peut varier et évoluer selon l'environnement dans lequel l'entreprise se trouve, l'activité dans laquelle elle évolue et aussi le profil du dirigeant. Les connaissances théoriques que nous avons eu à acquérir tout au long de ces chapitres nous permettront de bien structurer notre recherche afin d'aborder la deuxième et dernière partie de notre mémoire.

Notre étude porte sur comment le contrôle de gestion est pratiqué dans les entreprises sénégalaises, pour ce faire, il nous faut une méthodologie à suivre afin de mener à bien ce travail. Le chapitre qui suit traitera la méthodologie de notre étude.

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

Des objectifs ont été fixés à travers cette étude. Afin de mener à bien ses objectifs et pour que l'on puisse les atteindre, nous allons nous focaliser sur le chemin à suivre. En effet, les précédents chapitres nous ont permis d'avoir une vue d'ensemble sur les pratiques du contrôle de gestion au Sénégal. Ce chapitre consistera à présenter la méthodologie que nous utiliserons et les outils de collectes de données nécessaires pour la réalisation de notre étude. Il comprend trois (03) sections, la première concernera la présentation du modèle, la deuxième les outils de collectes de données et la troisième l'interprétation des données.

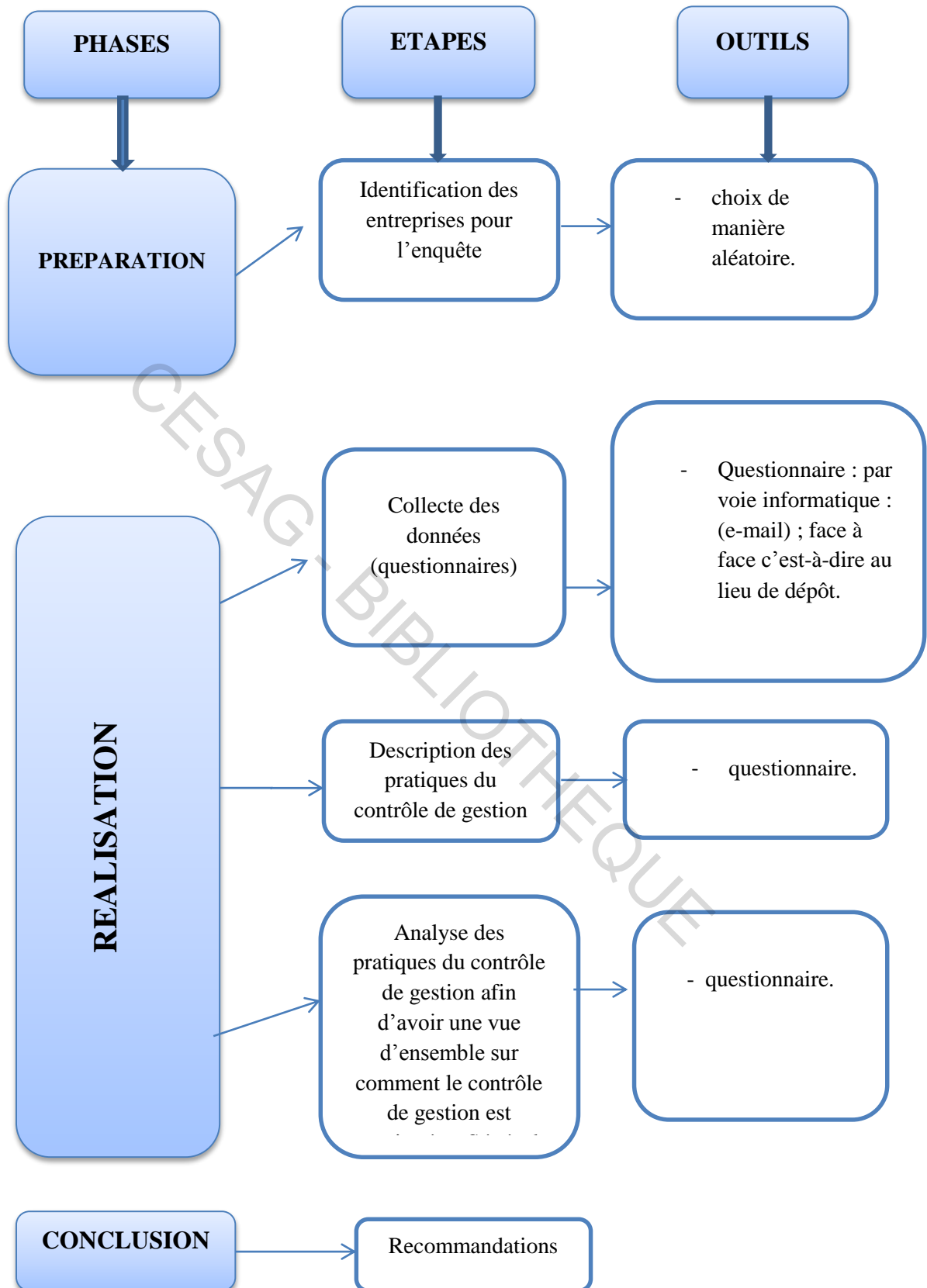
3.1. Le modèle d'analyse

Suite à la revue théorique réalisée sur notre thème, nous avons conçu un modèle d'analyse qui décrit notre démarche au sein des entreprises ciblées. Le nombre de structures ciblées est de dix entreprises tout secteur confondu. Les informations seront recueillies sur une période allant du 09 janvier au 30 mars 2015.

Le modèle d'analyse abordé dans un premier temps, les différentes phases et étapes liées à la pratique du contrôle de gestion et dans un second temps, nous mettrons l'accent sur les différents outils utilisés.

Schématiquement, notre modèle d'analyse se présente comme suit :

Figure 5: Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2. Les outils de collectes de données

En ce qui concerne notre étude, le questionnaire est l'outil de collecte de donnée principal qui sera utilisé. Cependant, des entretiens ont été faits afin d'apporter plus d'éclaircissement sur les questions posées.

3.2.1. Le questionnaire

Les questionnaires sont des outils qui servent à recueillir des informations précises auprès d'une population donnée. Il comporte une série de questions standardisées et qui s'enchaînent d'une manière structurée. Le questionnaire qu'on aura à établir dans cette étude nous permettra de recueillir les informations dont on aura besoin en ce qui concerne le processus du contrôle de gestion dans les différentes entreprises ciblées. Il sera adressé aux personnes en charge de la fonction contrôle de gestion au sein de ces entreprises.

3.2.2. L'entretien

Au cours de notre étude, l'entretien nous permettra de mieux approfondir certaines questions essentielles voire importante. L'entretien se déroulera avec les personnes concernées dans notre étude (contrôleur de gestion, contrôleur financier, chef comptable....).

3.3. Interprétation des données

Avec l'aide des questionnaires établis, des informations seront recueillies qui nous permettront d'élaborer une base de données. Une comparaison sera ainsi faite à partir de cela entre les différentes structures étudiées afin de faire ressortir les points de divergences et les pratiques qui se ressemblent. Et enfin, les forces et faiblesse de ces différentes pratiques seront analysées.

Dans ce chapitre, une démarche a été élaborée afin d'aborder la partie pratique de notre étude. Nous nous appuierons cependant sur les outils et les pratiques présentées dans la revue de la littérature.

Conclusion de la première partie

Cette première partie a été essentiellement consacrée à la revue de la littérature. En effet, nous avons principalement parlé du contrôle de gestion dans son ensemble mais aussi de sa pratique au sein des entreprises sénégalaises. Allant de la définition du contrôle, de comment les pratique du contrôle de gestion peuvent être appréciées à partir des différents outils du contrôle à sa finalité. Le contrôle de gestion est un outil d'aide à la prise de décision, c'est un processus transversale destiné à aider les responsables à piloter leurs différentes activités mais en se basant sur la stratégie définie par la direction. Il permet de procéder à des évaluations de la performance, c'est-à-dire de l'efficience, de l'efficacité, des synergies. Comment le contrôle de gestion en tant qu'outil de performance globale est-il mis en œuvre dans les différentes entreprises sénégalaise? Cette question principale sera répondu dans la seconde partie de notre étude.

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

Introduction deuxième partie:

La deuxième partie de notre mémoire concerne essentiellement la phase pratique de nos travaux. L'enquête que l'on a eu à effectuer avait pour but de donner une vision de la pratique du contrôle de gestion au sein des entreprises sénégalaises faisant partie de l'échantillon que cela soit en termes de compétences, d'organisation, d'outils utilisés et des différents problèmes qu'elles rencontrent.

Le premier chapitre de cette deuxième partie sera consacré à la présentation des entreprises de l'échantillon à travers leur organisation, leurs missions, objectifs, activités.

Le deuxième chapitre sera consacré à la présentation des caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon dans un premier temps et à la présentation des résultats de notre enquête suivi de leur analyse dans un second temps.

Des recommandations seront faites à la fin de notre étude.

Chapitre 4 : Présentation de notre échantillon

Notre étude a été déployée au sein de dix entreprises tout secteur confondu. Elle a été réalisée sur une période allant du 09 janvier au 30 mars 2015. Sur dix entreprises, nous n'avons eu que neuf réponses favorables.

Les entreprises retenues pour notre échantillon sont :

- ✓ la Banque Sahélo-Saharienne pour l'Investissement et le Commerce (BSIC) ;
- ✓ la CBAO Groupe Attijariwafa Bank ;
- ✓ la Caisse Nationale de Crédit Agricole du Sénégal (CNCAS) ;
- ✓ la Diamond Bank Sénégal ;
- ✓ l'Institution de Prévoyance Retraite du Sénégal (IPRES) ;
- ✓ la Sénégalaise de l'Automobile ;
- ✓ loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) ;
- ✓ la NSIA assurances Sénégal ;
- ✓ la SONAM assurances.

Ces entreprises seront présentées sous forme de tableau qui fera ressortir leur année de création, leurs domaines d'activités, le montant du capital social, leur statut juridique, la propriété du capital, le montant du chiffre d'affaires, leur effectif et le profil des différents répondants au questionnaire.

Tableau 1: Présentation de notre échantillon

Entreprises	Année de création	Domaine d'activités	Statut juridique	Propriété du capital	Effectifs	Profil des répondants
BSIC	2004	-opérations de banque tant pour son compte que pour le compte de tiers ou en participation au Sénégal et à l'étranger ; -tous les secteurs d'activités.	SA	Privé étranger	100 à 200	Contrôleur de gestion
CBAO	1853	-financement des entreprises, des projets d'investissement, du commerce international ; -crédit aux particuliers, collecte d'épargne.	SA	Privé national/étranger/Etat	Plus de 1000	Contrôleur de gestion
CNCAS	1984	- banque spécialisé dans le financement des activités agricoles	SA	Etat/privé	200 à 500	Contrôleur de gestion
DIAMOND BANK	2011	-Collecte de ressources et octroi de crédits.	SA	100% privé étranger	50 à 100	Contrôleur de gestion

IPRES	1958	-sécurité sociale, branche retraite et maladie.	Organisme de droit privé	100% Etat	500 à 1000	Assistant contrôleur de gestion
La Sénégalaise de l'Automobile	1981	Concession Automobile	SA	100% privé étranger	200 à 500	Contrôleur de gestion
LONASE	1966	Jeux de hasard, la loterie et assimilés		100% Etat	500 à 1000	Contrôleur de gestion
NSIA	2002	Assurances IARDT (Incendies, Accidents, Risques Divers et Transport)	SARL	Privé national/étranger/Etat	47	Contrôleur de gestion
SONAM	1956	-assurance dommages IARDT (Incendies, Accidents, Risques Divers et Transport)	SA	100% privé nationale	Plus de 1000	Auditeur interne groupe SONAM (avant Contrôleur de gestion a la SONATEL pendant 3 ans)

Source : Nous-mêmes

Chapitre 5 : Caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon et présentation, analyse des résultats de l'enquête

Ce chapitre sera consacré à la caractérisation des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon.

5.1. Caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de notre échantillon

Les caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion au sein de ces entreprises ciblées seront présentées selon la fonction contrôle de gestion, le processus de planification, les outils du contrôle de gestion et les compétences du contrôleur de gestion.

5.1.1. Banque Sahélo-Saharienne pour l'Investissement et le Commerce (BSIC)

Dans cette section, nous aurons à mettre en exergue le contrôle de gestion de la BSIC mais aussi le processus de planification, les outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette banque.

✓ Le contrôle de gestion

Pour la BSIC, le contrôle de gestion peut être défini comme : « une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultats et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction ». La fonction contrôle de gestion a été mis en place au sein de la banque depuis trois ans. Le service est composé que d'une seule personne. A la BSIC, le contrôle de gestion est rattaché à la direction financière. La principale activité qu'exerce le contrôleur est le reporting. Il intervient dans le processus décisionnel de la banque en matière d'investissement et d'achat.

Les principaux problèmes rencontrés sont la gestion des prix de cession interne et le système d'information non stabilisé.

✓ Le processus de planification

La BSIC a une structure verticale (par grandes fonctions). Les orientations stratégiques sont bien définies, précises, claires et situées dans le temps. Elles sont traduites à court terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de plus de trois ans. Il

existe au sein de la banque un dialogue sur la stratégie et les objectifs à court et moyen terme entre les niveaux hiérarchiques. Les perspectives des plans opérationnels sont évaluées chaque année. Les objectifs spécifiques de chaque centre de responsabilité sont assignés par la hiérarchie et sont situés dans le temps. Des plans d'actions sont mises en œuvre pour l'atteinte de ces objectifs. Des indicateurs d'évaluation de la performance existent pour chaque centre de responsabilité ou responsable de la banque mais par contre, il n'y a aucun système pour la récompense ou la sanction des responsables en cas d'atteinte ou non des objectifs fixés.

L'allocation des ressources est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

A la BSIC, le tableau de bord est l'outil utilisé et renferme des indicateurs financiers. Le deuxième outil utilisé au sein de la banque est le budget. En effet, un rapport sur le contrôle budgétaire concernant l'analyse des écarts est établi chaque mois.

En ce qui concerne les méthodes d'analyse des coûts, celles utilisées par la banque sont les coûts complets, variables et la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. Comme moyen de support, la banque n'utilise que des outils bureautiques.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

En matière de compétences, le contrôleur de gestion de la banque a une parfaite maîtrise et connaissance de l'entreprise, du système d'information, du secteur d'activité et des techniques de contrôle de gestion à savoir l'élaboration des prévisions, le suivi et pilotage, l'analyse des coûts. Le benchmarking est très peu maîtrisé. Pour faire face à cela, la banque consacre dix jours en moyenne par an pour la formation.

5.1.2. CBAO Groupe AttijariwafaBank

Cette section traitera du contrôle de gestion de la CBAO mais aussi le processus de planification, les outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette banque.

✓ **Le contrôle de gestion**

La fonction contrôle de gestion de la CBAO est rattachée à la direction générale. C'est une fonction support dans l'élaboration des reporting pour une visibilité des activités de la banque, dans la préparation du budget et la segmentation des séances d'arbitrages. Le contrôleur de gestion est le conseiller des différents managers de la banque. Cependant, notons que le service ne dispose pas de manuel de procédure en interne.

La CBAO donne plusieurs définitions de la fonction contrôle de gestion :

- « le contrôle de gestion est une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction » ;
- « le contrôle de gestion est une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens » ;
- « le contrôle de gestion est l'organe pivot de l'assistance à la mise en œuvre de la stratégie et du suivi de son efficacité » ;
- « le contrôle de gestion est une fonction qui, par l'exploitation du système d'information vise à contrôler, mesurer et analyser l'activité d'une organisation ».

Malgré l'importance du service au sein de la banque, il y a un sous-effectif (quatre personnes) pour plus de mille employés au total. Ceci explique les difficultés rencontrées par le service qui sont le manque de ressources (humaines, temps, insuffisances du système d'information) et des difficultés à produire l'information nécessaire (trop d'informations demandées, tâches manuelles, lourdeur des processus, systèmes d'information défaillants).

✓ **Le processus de planification**

La banque a une structure hiérarchico-fonctionnelle. Elle est segmentée en fonction. Un dialogue sur la stratégie de la banque entre les niveaux hiérarchiques de la banque (direction générale et les différents responsables) existe au sein de la CBAO. Il y a une clarté sur les orientations stratégiques de la CBAO qui sont définies mais aussi précises et situées

dans le temps. Elles sont traduites à court terme par des plans opérationnels sur un horizon de plus de trois ans. Les perspectives des plans opérationnels sont évaluées chaque année.

Les objectifs spécifiques pour chaque responsable sont définis par une procédure de navette qui est instituée entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Ces objectifs sont situés dans le temps et une élaboration de plans d'actions est mise en œuvre afin de les atteindre.

En ce qui concerne l'allocation de ressources, elle est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables de la banque. La CBAO utilise des indicateurs de la performance pour chaque centre de responsabilité ou chaque responsable. Elle est par ailleurs dotée d'un système pour la récompense ou la sanction des responsables en cas d'atteinte ou non des objectifs fixés. Les échanges de biens et services entre centres de responsabilités ne sont pas valorisés par des prix de cession interne.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

L'outil le plus utilisé à la banque est le tableau de bord. Ce tableau de bord renferme des indicateurs financiers mais aussi des indicateurs pour mesurer la performance commerciale. Mensuellement, un rapport sur le contrôle budgétaire plus précisément sur l'analyse des écarts est établi.

A la CBAO, aucune méthode d'analyse des coûts n'est utilisée. Elle s'appuie néanmoins sur des moyens supports. En effet, les outils bureautiques (Excel, Word, power point...) et des logiciels comme « Crystal » sont utilisés.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

L'élaboration des prévisions, le benchmarking, le suivi et le pilotage sont les techniques les plus maîtrisées par le contrôleur de gestion et ont plus d'importance contrairement au suivi des processus d'entreprise qui est très peu maîtrisé et peu important.

Aucun jour de formation n'a été prévu par la banque pour le contrôle de gestion.

5.1.3. Caisse Nationale de Crédit Agricole du Sénégal (CNCAS)

Nous aurons à mettre en exergue au cours de cette section le contrôle de gestion de la CNCAS mais aussi le processus de planification, les outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette entreprise.

✓ **Le contrôle de gestion**

La CNCAS définit la fonction contrôle de gestion comme « une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens ». L'entreprise est dotée d'un service contrôle de gestion depuis dix à vingt ans et est composée de six employés. Le service est rattaché à la direction générale. Les principales activités exercées par le contrôleur de gestion sont :

- conseiller la direction;
- conseiller les différents managers;
- faire une prévision en élaborant le budget annuel;
- mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire ;
- reporting et tableau de bord ;
- faire évoluer les outils (système d'information, processus) ;
- communiquer et manager (réunions, meeting).

Un système d'information contraignant et non stabilisé, une organisation avec des centres de services partagés, un accès difficile à l'information du fait des problèmes liés aux systèmes d'information, un manque de ressources (humaines, temps) et la culture d'entreprise sont les principales contraintes rencontrées au sein de la CNCAS.

✓ **Le processus de planification**

La CNCAS est dotée d'une clarté au niveau de ses orientations stratégiques. Elles sont précises, bien définies, situées dans le temps et traduites à court terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de trois à cinq ans. Comme la plupart des entreprises précédentes, elle est aussi dotée d'une structure verticale (par grandes fonctions). Elle a la segmentation d'une structure hiérarchique en centre de responsabilité. Il existe un dialogue sur la stratégie de l'entreprise et les objectifs à moyen et long terme entre les

niveaux hiérarchiques. Les plans opérationnels de l'entreprise s'étalent sur un horizon de trois ans et sont évalués à une fréquence annuelle. Les objectifs de chaque centre de responsabilité sont assignés par la hiérarchie. Ces objectifs sont situés dans le temps et en vue de les atteindre, un plan d'actions est élaboré au sein de l'entreprise. L'allocation de ressources est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables. Il n'y a aucune évaluation effectuée à l'aide des indicateurs de performance et aucun système de récompense ou de sanction n'a été mis en place en cas d'atteinte ou non des objectifs. Les échanges de biens et services ne sont pas valorisés par des prix de cession interne.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

La CNCAS utilise des outils de contrôle de gestion comme le tableau de bord de gestion, le budget et les plans d'actions. Les tableaux de bord renferment des indicateurs financiers, administratifs, légaux et réglementaires. Un rapport sur le contrôle de gestion est établi à une fréquence trimestrielle. Comme moyens de support, l'entreprise utilise également des logiciels ainsi que des outils bureautiques.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

Les compétences les plus maîtrisées et les plus importantes au sein de la CNCAS sont la connaissance de l'entreprise, la capacité des managers à communiquer et à interagir et la connaissance du secteur d'activité. L'entreprise consacre environ dix jours de formation de nature managériale et vingt jours de formation de nature technique par année au contrôleur.

5.1.4. Diamond Bank Sénégal

Dans cette section, nous aurons à mettre en exergue le contrôle de gestion de la Diamond Bank mais aussi à parler du processus de planification, des outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette banque.

✓ **Le contrôle de gestion**

La fonction contrôle de gestion a été mis en place au sein de la banque depuis un à trois ans. Le service a un effectif total de trois employés et est rattaché à la direction générale. La Diamond Bank dispose d'un manuel de procédures en interne. Ce service est rattaché au service financier de la banque. Il est important de noter que sa mise en place est nouvelle.

✓ **Le processus de planification**

La Diamond Bank a une structure verticale (par grandes fonctions). La segmentation de la banque est une structure hiérarchique en centre de responsabilité. Les orientations stratégiques de la banque notamment le plan stratégique et les objectifs stratégiques sont clairs, bien définis, précis et situés dans le temps. Ces dernières sont traduites à court terme par des plans opérationnels sur un horizon de moins de trois ans avec une fréquence annuelle. Au sein de la Diamond Bank, il existe un dialogue entre les niveaux hiérarchiques sur sa stratégie et ses objectifs à moyen et long terme. Les objectifs spécifiques sont situés dans le temps et sont assignés par la hiérarchie. Afin d'atteindre ces objectifs, un plan d'actions est élaboré par la banque.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

L'outil du contrôle de gestion utilisé à la banque est le tableau de bord qui renferme des indicateurs financiers. Mensuellement, un rapport sur le contrôle budgétaire plus précisément sur l'analyse des écarts est établi.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

Les compétences les plus maîtrisées et les plus importantes au sein de la Diamond Bank sont la capacité des managers à communiquer et à interagir et la connaissance du secteur d'activité, la maîtrise des techniques de contrôle de gestion à savoir l'élaboration des prévisions, le suivi et pilotage.

5.1.5. Institution de Prévoyance Retraite du Sénégal (IPRES)

Dans cette section, nous parlerons essentiellement du contrôle de gestion de l'IPRES mais aussi de son processus de planification, des outils du contrôle de gestion utilisés ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette structure.

✓ **Le contrôle de gestion**

L'entreprise est dotée d'un service contrôle de gestion depuis plus de vingt ans qui est composé que de deux employés. Le service est rattaché à la direction générale et rend compte directement au directeur. Les principales activités exercées par le contrôleur de gestion sont :

- conseiller la direction générale par rapport aux indicateurs de performance et aider à la prise de décisions avec la publication de rapports ;
- conseiller les différents managers en leur apportant une assistance par rapport aux crédits budgétaires alloués et dans la définition des objectifs de l'année à venir ;
- faire une prévision en élaborant le budget annuel de l'institut ;
- effectuer des rapports d'exécution budgétaire et la diffusion mensuelle des rapports de performance sur la base des tableaux de bord ;
- analyser les coûts par rapport aux centres de responsabilité.

Dans l'exercice de sa fonction, le contrôleur de gestion fait face à plusieurs contraintes que sont : une organisation en réseau décentralisé avec éloignement géographique, un système d'information contraignant et non stabilisé, une organisation avec des centres de services partagés et la culture d'entreprise. L'IPRES fait également face à un accès difficile à l'information du fait des problèmes liés aux systèmes d'information et un manque de ressources (humaines, temps).

✓ **Le processus de planification**

Comme la plupart des entreprises précédentes, l'IPRES est aussi doté d'une structure verticale (par grandes fonctions). L'institut a la segmentation d'une structure hiérarchique en centre de responsabilité. L'IPRES est doté d'une clarté au niveau de ses orientations stratégiques. Elles sont précises, bien définies, situées dans le temps et traduites à court terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de trois à cinq ans. Il existe un dialogue sur la stratégie de l'entreprise et les objectifs à moyen et long terme entre les niveaux hiérarchiques. Les plans opérationnels de l'institut sont évalués à une fréquence variable. Les objectifs de chaque centre de responsabilité sont assignés par la hiérarchie. Ces objectifs sont situés dans le temps et en vue de les atteindre, un plan d'actions est élaboré au sein de l'institut. L'allocation de ressources est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables. Afin de mesurer la performance de chaque centre de responsabilité, une évaluation est effectuée à l'aide des indicateurs de performance. Cependant, aucun système de récompense ou de sanction n'a été mis en place en cas d'atteinte ou non des objectifs.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

L'IPRES utilise des outils de contrôle de gestion comme le tableau de bord de gestion, la comptabilité analytique et les outils de diagnostics AS 400. Les tableaux de bord renferment des indicateurs financiers. Mensuellement, un rapport sur le contrôle budgétaire est établi. L'institut utilise la méthode des coûts complets comme méthode d'analyse des coûts. Comme moyens de support, l'entreprise utilise également des logiciels tels qu'AS 400 et Sage Comptabilité ainsi que des outils bureautiques. Afin de mieux accomplir sa mission, le contrôleur de gestion aurait besoin d'un ERP (oracle ou SAP). **Compétences du contrôleur de gestion**

L'élaboration des prévisions, le suivi et pilotage, le suivi des processus d'entreprise et l'analyse des coûts sont des techniques qui sont maîtrisées dans l'ensemble avec un niveau d'importance élevé. En ce qui concerne les nouveaux outils comme le benchmarking et la réingénierie des processus, ils sont très peu maîtrisés au sein de l'institut.

5.1.6. La Sénégalaise de l'Automobile

Dans cette section, nous aurons à mettre en exergue le contrôle de gestion de la Sénégalaise de l'Automobile mais aussi le processus de planification, les outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette entreprise.

✓ **Le contrôle de gestion**

La fonction contrôle de gestion de La Sénégalaise de l'Automobile est rattachée à la direction générale et dispose d'un manuel de procédure en interne. Les principales activités du contrôleur de gestion sont la prévision (budget, plans opérationnels et stratégiques....), clôture et reporter (reporting, tableau de bord....) et agir (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire....).

La Sénégalaise de l'Automobile définit la fonction contrôle de gestion comme : « une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens ».

Le service a été mis en place au sein de l'entreprise depuis trois à dix ans. Malgré l'importance du service au sein de l'entreprise, il y'a un sous-effectif (trois personnes).Le

contrôleur de gestion intervient dans le processus décisionnel de l'entreprise (cachet, aval, signature...) sur tout ce qui concerne l'investissement ou les achats.

Les difficultés rencontrées sont un système d'information non stabilisé, un manque de formation et une difficulté à produire l'information nécessaire (trop d'informations demandées, tâches manuelles, lourdeurs des processus, système d'information défaillant...).

✓ **Le processus de planification**

L'entreprise a une structure verticale (par grandes fonctions). La segmentation de l'entreprise est une structure hiérarchique en centre de responsabilité. Un dialogue sur la stratégie entre les niveaux hiérarchiques de la banque (direction générale et les différents responsables) existe au sein de La Sénégalaise de l'Automobile. Il y'a une clarté sur les orientations stratégiques de l'entreprise qui sont définies mais aussi précises et situées dans le temps. Elles sont traduites à court terme par des plans opérationnels sur un horizon de moins de trois ans. Les perspectives des plans opérationnels sont évaluées chaque année.

Les objectifs spécifiques pour chaque responsable sont définis par une procédure de navette qui est instituée entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Ces objectifs sont situés dans le temps et une élaboration de plans d'actions est mise en œuvre afin de les atteindre.

En ce qui concerne l'allocation de ressources, elle est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables de l'entreprise. L'entreprise utilise des indicateurs de la performance pour chaque centre de responsabilité ou chaque responsable. Elle n'est par ailleurs pas dotée d'un système pour la récompense ou la sanction des responsables en cas d'atteinte ou non des objectifs fixés. Les échanges de biens et services entre centres de responsabilités sont valorisés par des prix de cession interne qui sont déterminés en fonction du prix du marché.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

Les outils les plus utilisés à La Sénégalaise de l'Automobile sont le tableau de bord et le budget. Ce tableau de bord renferme des indicateurs financiers mais aussi des indicateurs sur la qualité du service. Mensuellement, un rapport sur le contrôle budgétaire plus précisément sur l'analyse des écarts est établi.

A La Sénégalaise de l'Automobile, la méthode d'analyse de coûts utilisée est la méthode ABM (Activity Based Management)/ABC (Activity Based Costing). Elle s'appuie néanmoins sur des moyens supports. En effet, les outils bureautiques (Excel, Word, power point...) et des logiciels comme S2R sont utilisés.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

En ce qui concerne les compétences maîtrisées par le contrôleur de gestion, ce sont : la connaissance et maîtrise de l'entreprise, la maîtrise et connaissance des systèmes d'information, la capacité à interagir et communiquer avec les autres managers et la connaissance du secteur d'activité. Aucun jour de formation n'a été prévu par la banque.

5.1.7. Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE)

Les points essentiels à traiter tout au long de cette section sont le contrôle de gestion mais aussi le processus de planification, les outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de la LONASE.

✓ **Le contrôle de gestion**

La LONASE donne plusieurs définitions de la fonction contrôle de gestion, elle est définit comme :

- « une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultats et d'en permettre l'interprétation par la direction » ;
- « une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens» ;
- « l'organe pivot de l'assistance à la mise en œuvre de la stratégie et du suivi de son efficacité ».

La fonction contrôle de gestion a été mis en place au sein de la banque depuis plus de vingt années. Le service est composé de neuf permanents et quatre contractuels. A la LONASE, le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale. Les principales activités qu'exerce le contrôleur sont : conseiller la direction générale en le sensibilisant sur la conduite à tenir quant à la réduction des charges, l'élaboration et le suivi de l'exécution du

budget, des plans d'actions opérationnels et le commentaire des différents reporting. Il intervient dans le processus décisionnel de l'entreprise en matière d'investissement, d'achat et travaux.

Les principaux problèmes rencontrés sont la culture d'entreprise et le système d'information non stabilisé mais un accès difficile à l'information du fait des problèmes liés aux systèmes d'information, mauvaise compréhension du contrôle de gestion par les collaborateurs qui ne se sentent pas concernés par le processus de contrôle de gestion, conflits et le manque de communication avec les autres directions.

✓ **Le processus de planification**

La LONASE a une structure matricielle (verticale et horizontale). Elle est segmentée en structure hiérarchique en centre de responsabilité. Les orientations stratégiques sont bien définies, précises, claires et situées dans le temps. Elles sont traduites à court terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de plus de trois ans. Il existe au sein de la LONASE un dialogue sur la stratégie et les objectifs à court et moyen terme entre les niveaux hiérarchiques. Les perspectives des plans opérationnels sont évaluées selon l'action (mensuelle, bi ou trimestrielle, semestrielle, annuelle ou quinquennale). Les objectifs spécifiques de chaque centre de responsabilité sont définis par une procédure de navette entre les responsables et la hiérarchie sur des procédures d'objectifs et sont situés dans le temps. Des plans d'actions sont mises en œuvre pour l'atteinte de ces objectifs. Des indicateurs d'évaluation de la performance existent pour chaque centre de responsabilité ou responsable de l'entreprise mais par contre, il n'y a aucun système pour la récompense ou la sanction des responsables en cas d'atteinte ou non des objectifs fixes.

L'allocation des ressources est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables. Les échanges de biens et services sont valorisés par des prix de cession interne qui sont négociés entre les entités concernées.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

La planification, le reporting, le suivi-évaluation et le tableau de bord sont les outils utilisés à la LONASE. Le tableau de gestion renferme des indicateurs financiers. Un rapport sur le contrôle budgétaire concernant l'analyse des écarts est établie par trimestre.

Les méthodes d'analyse des coûts utilisées par l'entreprise sont les coûts variables. Comme moyen de support, l'entreprise utilise le logiciel PHEB et des outils bureautiques.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

En matière de compétences, le contrôleur de gestion de la LONASE a une parfaite maîtrise et connaissance de l'entreprise, du système d'information, du secteur d'activité et des techniques de contrôle de gestion mais aussi une capacité à interagir et communiquer avec les autres managers. La réingénierie des processus est très peu maîtrisée. Aucun jour de formation n'est prévu pour les contrôleurs par la LONASE.

5.1.8. NSIA assurances

Dans cette section, nous aurons à mettre en exergue le contrôle de gestion de la NSIA mais aussi le processus de planification, les outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences du contrôleur de gestion de cette entreprise.

✓ **Le contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion peut être défini comme au sein de la NSIA assurances Sénégal comme:

- « une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultats et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction » ;
- « une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens » ;

La fonction contrôle de gestion a été mis en place depuis la création de l'entreprise. Le service est composé que d'une seule personne. Un manuel de procédure en interne existe à la NSIA. Le contrôle de gestion est rattaché à la direction financière mais auparavant il était rattaché à la direction générale. Ce changement a été effectué afin de se conformer à l'organisation au niveau du groupe NSIA Côte d'Ivoire. Les principales activités qu'exerce le contrôleur sont de conseiller la direction générale, conseiller les différents managers, faire des prévisions, mise en place et suivi des plans d'actions, clôturer et reporter (reporting,

tableau de bord) et communiquer avec les managers. Il intervient dans le processus décisionnel de l'entreprise en matière d'investissement et d'achat en validant les bons d'achat par rapport au budget.

Les principaux problèmes rencontrés sont le système d'information contraignant et non stabilisé mais également des difficultés à exécuter les tâches du fait d'une non organisation de la NSIA et un manque de ressources (humaines, temps, systèmes d'information insuffisants).

✓ **Le processus de planification**

La NSIA assurances Sénégal a une structure horizontale (par projet ou par processus). Elle a une structure hiérarchique en centre de responsabilité. Les orientations stratégiques sont bien définies, précises, claires et situées dans le temps. Elles sont traduites à court terme par des plans opérationnels qui s'étalent sur un horizon de trois ans. Il existe au sein de l'entreprise un dialogue sur la stratégie et les objectifs à court et moyen terme entre les niveaux hiérarchiques. Les perspectives des plans opérationnels sont évaluées chaque année. Les objectifs spécifiques de chaque centre de responsabilité sont situés dans le temps et sont définis par une procédure de navette entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Des plans d'actions sont mises en œuvre pour l'atteinte de ces objectifs. Des indicateurs d'évaluation de la performance existent pour chaque centre de responsabilité ou responsable de la NSIA. Un système pour la récompense ou la sanction des responsables (prime de bilan) en cas d'atteinte ou non des objectifs fixés est mis en œuvre.

L'allocation des ressources est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

A la NSIA assurances Sénégal, le tableau de bord est l'outil utilisé et renferme des indicateurs financiers et techniques. Un rapport sur le contrôle budgétaire concernant l'analyse des écarts est établie chaque mois. Les méthodes d'analyse des coûts utilisées par la banque sont les coûts complets. Comme moyen de support, l'entreprise utilise le logiciel MERCURE et AGRESSO mais aussi des outils bureautiques.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

En matière de compétences, le contrôleur de gestion de la NSIA a une parfaite maîtrise et connaissance de l'entreprise, du système d'information, du secteur d'activité et des techniques de contrôle de gestion et une capacité à interagir et communiquer avec les autres managers. Les nouveaux outils comme la réingénierie des processus ne sont pas du tout maîtrisés par le contrôleur. Pour faire face à cela, la NSIA consacre cinq jours de formation de nature managériale et cinq jours de formation de nature technique par an au contrôleur de gestion.

5.1.9. SONAM assurances

Dans cette section, nous aurons à parler du contrôle de gestion de la SONAM mais aussi du processus de planification, des outils du contrôle de gestion ainsi que les compétences que les contrôleurs de gestion ont afin de mener à bien leur mission.

✓ **Le contrôle de gestion**

La fonction contrôle de gestion au sein de la SONAM assurances peut être définie comme : « une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.». La fonction contrôle de gestion a été mise en place au sein de l'entreprise depuis trois ans. Le service est composé que d'une seule personne. A la SONAM, le contrôle de gestion est rattaché à la direction générale. Les principales activités qu'exerce le contrôleur sont de conseiller le manager dans l'organisation des processus, faire évoluer les outils en ce qui concerne la refonte complète du manuel des procédures et les tests d'audit. Il intervient dans le processus décisionnel de la banque en matière d'investissement.

Le principal problème rencontré est la culture d'entreprise qui constitue un frein sur l'environnement de l'entreprise. Cette dernière dispose d'un manuel de procédures en interne.

✓ **Le processus de planification**

La SONAM assurances a une structure verticale (par grandes fonctions) et est segmentée par une structure hiérarchique en centre de responsabilité. Les orientations stratégiques sont bien définies, précises, claires et situées dans le temps. Il n'existe cependant pas au sein de l'entreprise un dialogue sur la stratégie et les objectifs à court et moyen terme entre les niveaux hiérarchiques. En ce qui concerne les objectifs spécifiques de chaque centre de responsabilité, SONAM évolue dans un domaine spécifique où les informations sont confidentielles. La gestion est centralisée et les directeurs généraux sont informés. Ces objectifs sont situés dans le temps et des plans d'actions sont mises en œuvre pour leur atteinte. Des plans d'actions sont notamment définis pour l'équipe commerciale. Mais l'essentiel des affaires passent par le réseau de courtiers (Ascoma, Gras Savoye). L'allocation des ressources est effectuée sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables. Des indicateurs d'évaluation de la performance existent pour chaque centre de responsabilité ou responsable de la SONAM. Le système pour la récompense ou la sanction des responsables en cas d'atteinte ou non des objectifs fixés est la mise à pied temporaire ou le renvoi définitif.

✓ **Les outils du contrôle de gestion**

Le tableau de bord de gestion est l'outil utilisé à la SONAM assurances et renferme des indicateurs financiers mais aussi opérationnels (caractéristiques du secteur de l'assurance). Un rapport sur le contrôle budgétaire sur l'analyse des écarts est établi chaque année par le Conseil d'Administration ainsi que des rapports de la CIMA et la Direction des Assurances (DA). Les méthodes d'analyse des coûts ne sont pas utilisées à la SONAM assurances. Comme moyen de support, l'entreprise utilise le logiciel AS 400 ainsi que des outils bureautiques.

✓ **Compétences du contrôleur de gestion**

En matière de compétences, le contrôleur de gestion de la SONAM assurances a une parfaite maîtrise et connaissance de l'entreprise, du système d'information, du secteur d'activité, des techniques de contrôle de gestion mais aussi une parfaite capacité à interagir et communiquer avec les autres managers. Une formation de six mois en assurance a été suivie. Elle a fait l'objet de délivrance de diplôme suite à des évaluations régulières.

Les caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion peuvent être complétées par le tableau ci-après :

Tableau 2: les caractéristiques des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises ciblées

Entreprises	Rattachement hiérarchique	Activités principales	Outils utilisés	Effectifs
BSIC	Direction financière	Elaboration reporting/tableau de bord	Reporting/tableau de bord/budget	01
CBAO	Direction générale	Elaboration reporting/préparation des budgets	Reporting/tableau de bord/budget	04
CNCAS	Direction générale	Conseiller la direction générale, conseiller les différents managers, faire des prévisions, mise en place et suivi des plans d'actions...	Tableau de bord/manuels de procédures/budget et plans d'actions	06
DIAMON BANK	Direction générale	Elaboration reporting/tableau de bord	Tableau de bord/reporting/budget	03
IPRES	Direction générale	Conseiller la direction générale, conseiller les différents managers, faire des prévisions, effectuer des rapports d'exécutions budgétaires et analyser les coûts	Tableau de bord/budget/comptabilité analytique et outils de diagnostic AS 400	02

La Sénégalaise de l'Automobile	Direction générale	Faire des prévisions, mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire	Tableau de bord/budget	03
La LONASE	Direction générale	Conseiller la direction, faire des prévisions, élaborer des reporting	Planification/reporting/suivi et évaluation/ tableau de bord	13
NSIA Assurance Sénégal	Direction financière	Conseiller la direction générale, conseiller les différents managers, faire des prévisions, communiquer, manager	Tableau de bord	01
SONAM Assurance	Direction générale	Conseiller le manager dans l'organisation des processus, faire évoluer les outils en ce qui concerne la refonte complète du manuel de procédures et les tests d'audit	Tableau de bord	01

Source : nous-mêmes

5.2. Présentation et analyse des résultats de l'enquête

Au cours de cette section, nous présenterons les données de notre enquête. Une analyse sera ensuite faite afin de dégager les forces et faiblesses des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises de notre échantillon.

5.2.1. Présentation des résultats

Notre enquête nous a permis de voir que la plus ancienne structure a été créée en 1853 soit 162 ans et la plus jeune en 2011 soit 04 ans. D'une manière générale, à peu près 56% des entreprises de l'échantillon ont été créées depuis plus de 50 ans. Les effectifs des entreprises ciblées varient de 47 à plus de 1000 employés. La majorité des entreprises de l'échantillon sont des sociétés anonymes (67%), mais on note également d'autres types d'entreprises tels que : organisme de droit privé, société à responsabilité limitée.

En ce qui concerne le processus de planification, rappelons d'abord que la planification est un élément essentiel du pilotage, elle permet de se fixer des objectifs de performance et d'identifier les moyens pour les atteindre. Dans la plupart des entreprises, la planification à moyen et long terme est assez élaborée. Il existe dans toutes ces entreprises (90%), à l'exception de la SONAM assurances, un dialogue entre les responsables et la hiérarchie sur la stratégie et les objectifs spécifiques à long terme. Les orientations stratégiques qui vont découler de ce dialogue sont définies de manières claires, précises et sont situées dans le temps. Dans ces entreprises, les objectifs spécifiques sont assignés à chaque responsable par la direction générale soit par une procédure de navette entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs.

Les perspectives des plans opérationnels dans 90% des entreprises sont évaluées chaque année. Pour la traduction des orientations stratégiques, elles seront effectuées à l'aide de plans opérationnels dans la plupart des entreprises. Ces plans opérationnels s'étalent sur un horizon supérieur ou égal à trois ans. Des plans d'actions sont ensuite mis en œuvre dans toutes les entreprises et l'allocation de ressources est effectuée sous forme de budget négocié. La performance de chaque responsable est évaluée dans toutes les structures. Mais seulement 33% de ces structures dispose d'un système de sanction/récompense.

L'outil le plus utilisé dans toutes les entreprises est le tableau de bord de gestion qui renferme des indicateurs financiers. En effet, pour s'assurer de la qualité de leurs décisions,

les acteurs de l'entreprise doivent pouvoir surveiller et mesurer la performance de leur structure. L'utilisation du tableau de bord s'avère donc être essentielle pour la bonne marche et le bon suivi des activités de l'entreprise. 66 % des structures établissent un rapport sur le contrôle budgétaire plus précisément sur l'analyse des écarts mensuellement, 22 % trimestriel et 12 % annuel. Parmi les outils d'analyse des coûts, seulement une entreprise utilise les coûts complets, variables, spécifiques et la méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes. Elles se basent cependant sur des logiciels et des outils bureautiques. Cependant, nous notons l'inutilisation des nouveaux outils apparus récemment comme le benchmarking ou la réingénierie ou encore la méthode ABC mis à part la Sénégalaise de l'Automobile.

La fonction de contrôle de gestion dans 77 % de ces structures est une fonction à structure organisationnelle verticale par grandes fonctions. Environ 12% ont une structure matricielle (verticale et horizontale) et 11 % ont une structure horizontale (par projet et processus). La délégation de pouvoir est à 100% effectuée par une segmentation en centres de responsabilité dans toutes les entreprises. Cette segmentation constitue un point positif car la décomposition entre centres de responsabilité permet de scinder l'activité en sous-ensemble dotées d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis. Cependant, notons que la valorisation des échanges entre ces centres de responsabilité par des prix de cession interne n'est pas du tout prise en compte dans la plupart des structures.

Les structures en charge du contrôle de gestion existent récemment pour à peu près 33% des entreprises depuis un à trois ans. Elles existent depuis plus de vingt ans pour environ 44 % des entreprises de l'échantillon. L'effectif de ces services est très faible pour la totalité des entreprises. En effet, il est compris entre un et quatre employés. Seule la LONASE a un effectif de neuf employés dans son service de contrôle de gestion. 25% des répondants ont exercé une fonction autre que le contrôle de gestion auparavant précisément dans le domaine financier (direction financière, comptable...). L'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion dans environ 75% des entreprises est la possibilité de devenir directeur financier ou un contrôleur de gestion avec une différente ou plus large responsabilité.

Le rattachement hiérarchique de la fonction le plus fréquemment utilisé est le rattachement à la direction générale. Seule une entreprise a un rattachement hiérarchique à la direction financière. Le rattachement à la direction générale permet au contrôleur de

gestion d'avoir une possibilité d'actions plus large et lui permet de développer les activités de conseil et de prise de décision.

Dans environ 45% des entreprises il y a un manuel de procédure. Ce dernier permet de décrire de manière ordonnée et formelle une série d'opérations et d'instructions de travail. Il constitue un référentiel d'informations, de gestion, de formation ou encore de contrôle et s'avère être très important au sein d'un service. Les missions du contrôleur de gestion au sein de ces entreprises pour la plupart sont de conseiller la direction générale, les différents managers, de gérer la gestion budgétaire et de faire le suivi des réalisations ou reporting.

La principale contrainte des fonctions rencontrée dans la plupart des entreprises est : un système d'information contraignant ou non stabilisé et une culture d'entreprise. En effet, pour certains cas de l'échantillon environ 70%, la culture d'entreprise peut être considérée comme un outil de management qui permet d'assurer la cohérence au sein de l'entreprise en améliorant la communication l'environnement de travail. En ce qui concerne les difficultés qui découlent de ces contraintes majeures il s'agit : de la difficulté à produire l'information nécessaire (trop d'informations demandées, tâches manuelles, lourdeurs des processus, système d'information défaillant...) dans 90% des cas, un accès difficile à l'information du fait des problèmes liés aux systèmes d'informations et un manque de ressources (humaines, temps, systèmes d'information insuffisants...). Les problèmes sur la gestion des prix de cession interne et le sous-effectif sont rencontrés que dans deux des entreprises (23%).

La maîtrise et connaissance des systèmes d'information, la capacité à interagir et communiquer avec les autres managers et la maîtrise des techniques de contrôle de gestion (outils, méthodes...) sont les compétences les plus essentielles pour un contrôleur de gestion dans toutes les entreprises de l'échantillon (100%). Il existe des jours de formations par an que dans une seule des entreprises de l'échantillon (11%) qui est de dix jours par an. Pour certaines, cette information s'avère être confidentiel.

Les priorités majeures des années à venir pour la fonction contrôle de gestion seraient : évaluer la performance, contribuer aux décisions stratégiques et optimiser la marge, maîtriser, réduire les coûts. La volonté du manager, l'évolution et la complexité des systèmes d'information et l'évolution du modèle économique (évolution technologique, stratégique et économique...) sont les facteurs qui auront le plus d'influence sur l'évolution de la fonction au vu des entreprises de l'échantillon.

5.2.2. Analyse des résultats

Dans cette section, il s'agira de faire une analyse des résultats présentés dans la section précédente afin de dégager les forces et faiblesses en termes de pratiques de contrôle de gestion au Sénégal. L'analyse sera faite au niveau du contrôle de gestion, de la planification et des outils du contrôle de gestion.

✓ **Analyse du contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est segmenté en centre de responsabilités dans toutes les entreprises de l'échantillon. Cette segmentation permet de scinder l'activité en sous ensemble dotés d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis ce qui constitue un point fort pour ces entreprises. Notons cependant que la valorisation des échanges entre ces centres de responsabilités par des prix de cessions internes n'est pas prise en compte dans la plupart des entreprises. 77% de ces structures ont une fonction à structure organisationnelle verticale par grandes fonctions.

Le rattachement à la direction générale est le plus répandu au sein de notre échantillon. Ce dernier permet d'avoir une possibilité d'actions plus large et permet au contrôleur de développer les activités de conseil et de prise de décision.

La plupart des structures en charge du contrôle de gestion estiment que leur principale contrainte est liée à un système d'information contraignant. Après analyse, nous constatons qu'il est important pour les contrôleurs de gestion de l'échantillon de pouvoir maîtriser leur système d'information.

Des jours de formations devront également être programmés afin d'augmenter leur compétences.

✓ **Analyse de la planification**

La planification permet de se fixer des objectifs de performance et d'identifier les moyens pour les atteindre. C'est un élément essentiel du pilotage. Dans pratiquement toutes les entreprises, la planification à moyen et long terme est bien structurée. Un dialogue entre les responsables et la hiérarchie sur la stratégie et les objectifs à atteindre à long terme existe dans toutes les entreprises à l'exception d'une seule soit dans 89% des cas. Les orientations stratégiques sont traduites à l'aide de plans opérationnels et s'étalent sur un horizon supérieur à trois ans. Elles sont évaluées dans 90% des entreprises chaque année. Des plans d'actions

sont mises en œuvre dans toutes les entreprises ciblées et l'allocation des ressources est faite sous forme de budget négocié. Après évaluation de la performance de chaque responsable, l'atteinte ou non des objectifs est suivie de sanctions ou de récompenses dans seulement 33% des entreprises.

✓ **Analyse des outils du contrôle de gestion**

L'outil le plus utilisé par les structures de notre échantillon est le tableau de bord. L'utilisation du tableau de bord s'avère être essentielle pour le suivi de l'activité de l'entreprise. Ce dernier doit contenir des indicateurs qui permettent d'apprécier tous les paramètres liés à la performance globale de l'entreprise (financier, technique...). Au niveau de notre échantillon, nous notons donc un point fort sur l'utilisation de ces indicateurs par la plupart des entreprises.

66% des entreprises établissent un rapport sur le contrôle budgétaire plus précisément sur l'analyse des écarts mensuels, trimestriels et annuels. Le budget est donc le deuxième outil le plus utilisé par ces entreprises.

Les structures en charge du contrôle de gestion s'appuient également sur des logiciels, des outils bureautiques afin de leur permettre de gagner en temps et mieux suivre l'activité ce qui est un point positif pour ces entreprises. L'inutilisation des nouveaux outils comme le benchmarking ou la réingénierie constitue une faiblesse pour ces entreprises.

La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises est pour la plupart identique de par la fonction du contrôle de gestion, sa segmentation, sa planification stratégique et son environnement. Cependant, des contraintes ont été rencontrées dans toutes les entreprises de l'échantillon et qui sont identiques pour la plupart. Des perspectives d'amélioration seront proposées dans le chapitre suivant.

Chapitre 6 : Recommandations

Nous avons eu à présenter les entreprises de notre échantillon, présenter, interpréter et analyser les résultats obtenus lors de notre enquête dans les chapitres précédents. Dans ce chapitre, nous aurons à faire des recommandations par rapports aux problèmes que nous avons eu à rencontrer lors de notre étude sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises.

6.1. Mise en place d'un système d'information stable et en bon état

Un système d'information contraignant ou non stabilisé est la principale contrainte rencontrée par les fonctions en charge du contrôle de gestion dans la plupart des entreprises. En effet, ils ont des difficultés à produire l'information nécessaire (système d'information défaillant) et ont un accès difficile à l'information du fait des problèmes liés aux systèmes d'informations et un manque de ressources (systèmes d'information insuffisants).

Afin de pouvoir apporter des conseils et faciliter la prise de décision, le contrôleur de gestion doit avoir accès aux informations et aux indicateurs produits qui lui permettront d'informer la direction sur la situation de l'entreprise. Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion. Il doit fournir une description précise d'une évolution passée, faire apparaître les écarts et permettre d'en expliquer les causes afin d'éclairer la prise de décision. Il assure la facilité de compréhension et de mise en œuvre des différentes applications entre les postes de travail et les fonctions. En effet, 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. Les contraintes liées à un système d'information contraignant et non stabilisé peuvent être expliquées par le fait que la plupart des entreprises manque de ressources humaines, temps. Afin de résoudre cela, les entreprises pourraient augmenter l'effectif de leur service afin de mener à bien leurs missions et produire l'information à temps. Mais aussi, une réorganisation de l'entreprise, des méthodes de travail devront être faites afin de rendre le travail plus efficient.

6.2. Utilisation de nouveaux outils de contrôle de gestion

Dans toutes les entreprises étudiées, le tableau de bord de gestion est l'outil le plus utilisé avec le budget qui vient en second lieu. En effet, les contrôleurs de gestion ont tendance à délaisser les nouveaux outils comme le benchmarking, la réingénierie des processus, la méthode ABC ou encore le Balanced Scorecard.

Le benchmarking (ou analyse comparative) est une technique de marketing qui consiste à étudier et analyser les techniques de gestion, les modes d'organisation des autres entreprises afin de s'en inspirer et d'en retirer le meilleur. Un benchmark est un indicateur chiffré de performance dans un domaine donné (qualité, productivité, rapidité et délais, etc.) tiré de l'observation des résultats de l'entreprise qui a réussi le mieux dans ce domaine. Cet indicateur peut servir à définir les objectifs de l'entreprise. Mis à part le benchmark, les entreprises peuvent utiliser la réingénierie. En effet, dans le but de devenir plus efficaces, d'offrir un produit ou un service de meilleure qualité à leurs clients, ces entreprises peuvent entreprendre la réingénierie de leur processus.

Afin d'optimiser la marge, maîtriser ses coûts et les réduire, les entreprises pourront utiliser la méthode ABC qui est la manière la plus efficace de répondre à cette mission et qui propose une solution alternative au modèle des centres d'analyse. Il s'attache à redéfinir le traitement des charges indirectes et propose une analyse novatrice en découpant l'entreprise en activités. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des charges indirectes.

Un autre outil utile est le Balanced Scorecard qui n'est pas un simple instrument de mesure. C'est, selon les auteurs Robert Kaplan et David Norton, un système global de clarification et de formalisation de la stratégie des organisations afin de la déployer et de la mettre en œuvre plus efficacement. Sa conception et son déploiement implique nécessairement une refonte organisationnelle globale des entreprises se traduisant dans les faits par l'instauration d'un mode de management adapté au nouveau principe de pilotage. En substance, le tableau de bord prospectif définit un cadre de conception de la stratégie afin de pouvoir la décliner efficacement, la transformer en actions. Le BSC qui est composé des axes financiers, clients, processus internes et apprentissage organisationnel est un tableau de bord équilibré où les objectifs, les stratégies et les indicateurs y sont classés. Il permettra aux

contrôleurs de gestion qui désirent mettre en œuvre cet outil de bien vérifier que leur organisation est sur la bonne trajectoire en se basant sur les quatre axes du BSC.

6.3. Instauration d'un système de gestion PCI

Un prix de cession interne ou PCI est un prix déterminé par le contrôleur de gestion afin de permettre un échange entre plusieurs unités d'une même entreprise. Les résultats de notre enquête montrent que plusieurs des entreprises affirment être contrôlées par une société mère et disposent de filiales et/ou de succursales ou agences. Par ailleurs, la valorisation des échanges de biens et services par des prix de cession interne au sein de ces entreprises s'avère être essentielle. Notre étude montre que cette valorisation est très faible. En effet, la valorisation des échanges entre ces centres de responsabilités par des prix de cessions internes n'est pas prise en compte dans la plupart des entreprises. Si l'objectif principal du prix de cession interne est l'amélioration du contrôle de gestion, la difficulté première pour le contrôleur de gestion sera de déterminer ce prix. Déterminer des prix de cession interne introduit un système concurrentiel au sein d'une même entité juridique. Cette compétitivité conduit les unités à rechercher des axes d'amélioration et de performance en continu.

Deux limites doivent être soulignées dès à présent :

- ✓ la mise en place de PCI ne garantit pas une amélioration du résultat de l'entreprise : le prix de cession interne ne crée pas forcément de valeur ajoutée;
- ✓ des divergences stratégiques peuvent naître entre l'intérêt individuel et l'intérêt collectif.

Pour déterminer un prix de cession interne, on utilise habituellement la méthodologie basée sur le calcul du coût complet. Une seconde, très intéressante, consiste à employer le prix déterminé par le marché. Il existe d'autres modes de détermination du prix de cession interne. La direction générale devra instaurer un système de gestion de PCI et attend de ce dernier qu'il soit efficace et utile. La détermination de son PCI devra alors faire l'objet d'une prestation interne en fonction des attentes de la direction.

6.4. Formation des agents

D'après notre enquête, plusieurs des entreprises ne consacrent pas de temps à la formation de ces agents. Cette formation est par ailleurs importante pour la bonne marche

du service de contrôle de gestion. En effet, plusieurs outils et techniques de contrôle de gestion doivent être connus et maîtrisés. Pour développer leurs compétences et assurer une bonne évolution de carrière aux agents des entreprises, une formation s'avère être nécessaire. De plus, l'utilisation de nouveaux outils doit être prise en compte. Et pour ce faire, ils doivent être maîtrisés par le personnel en charge de la fonction contrôle de gestion au sein de ces structures. Ainsi, nous suggérons aux responsables de faire part de leur besoin en formation à la direction générale afin que cela puisse être pris en compte lors de l'élaboration des prévisions des années à venir.

6.5. Mise en place des nouvelles structures organisationnelles et fixation des objectifs

Au sein des entreprises, nous remarquons que la structure hiérarchique par grandes fonctions est la plus répandue. En effet, 77% de ces structures ont une fonction à structure organisationnelle verticale par grandes fonctions. Il existe cependant d'autres formes organisationnelles qui sont inutilisées par ces entreprises et qui sont très utiles comme la structure en projet, la structure en processus ou encore celle matricielle. Nous recommandons ainsi aux dirigeants des entreprises de se lancer dans la mise en œuvre de ses nouvelles formes organisationnelles. Elles permettront aux responsables de mieux piloter leurs entreprises d'une manière différente à travers les processus transversaux.

En ce qui concerne les objectifs des entreprises, ils sont pour la plupart assignés par la direction générale. Cette fixation des objectifs met en retrait les différents responsables des entreprises. En effet, cette pratique n'implique pas les collaborateurs qui n'auront pas leur point de vue à donner en ce qui concerne les objectifs de l'entreprise qui sont importante pour l'entreprise. Même s'il existe un dialogue entre les responsables et la hiérarchie dans 100% des cas, nous recommandons aux directions générales d'instaurer une procédure de navette entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs. Cela permettra aux responsables de se sentir impliqués et de mieux s'investir dans le développement de l'entreprise.

6.6. Culture d'entreprise

L'entreprise est naturellement un lieu de conflits car des individus, des groupes aux aspirations différentes, aux intérêts divergents doivent travailler ensemble. Ces conflits se

résolvent par la négociation, voire la confrontation mais aussi par l'organisation, notamment au travers d'une planification stricte du travail.

Le concept de culture d'entreprise, en anglais « corporate culture » s'est notamment développé aux Etats-Unis pour assurer la cohérence du fonctionnement de l'entreprise et pour gérer les changements organisationnels.

La culture d'entreprise peut également être considérée comme un outil de management. Elle permet de :

- ✓ assurer la cohérence du groupe en améliorant notamment la communication (accent sur le partage des valeurs communes au lieu d'insister sur les divergences d'intérêts) ;
- ✓ améliorer l'adaptation à l'environnement pour assurer la survie du groupe, notamment en constituant un groupe plus soudé et en réagissant plus vite aux aléas grâce à une vision commune de l'avenir.

Lorsque tous les membres de l'entreprise adoptent des valeurs communes, ils s'identifient à leur entreprise. Cela permettra à la SONAM d'avoir une meilleure motivation dans la mesure où les salariés intègrent les objectifs de l'entreprise. L'existence d'une culture d'entreprise est d'autant plus nécessaire que les contrôles internes sont difficiles et que l'autocontrôle est important ; les objectifs de qualité priment les objectifs quantitatifs. L'idée clef de la culture d'entreprise est que le personnel défendra d'autant mieux l'entreprise qu'il la considérera comme une collectivité à laquelle il appartient.

Afin de donner des recommandations qui pourront être utiles, nous avons identifié les contraintes et les faiblesses au sein des entreprises de notre échantillon. Cela nous a permis de mieux cerner les problèmes au sein de ces structures, de les analyser et de donner des perspectives d'amélioration pour une bonne pratique de la fonction contrôle de gestion. Chaque entreprise a sa propre manière de pratiquer la fonction, cependant notons qu'aucune pratique n'est parfaite. Les recommandations proposées permettront aux différentes entreprises de pouvoir revoir les failles qui existent dans leurs systèmes afin de les corriger pour améliorer la pratique de la fonction de contrôle de gestion au Sénégal.

Conclusion de la deuxième partie :

La deuxième partie de notre mémoire a été consacrée à l'étude de nos travaux réalisés sur le terrain. Dans un premier temps, nous avons eu à présenter les différentes entreprises de notre échantillon et à procéder à la description des pratiques du contrôle de gestion dans ses entreprises. Dans un second temps, nous avons effectué une interprétation et une analyse des résultats de notre échantillon de par leurs forces et leurs faiblesses. Et enfin, nous avons proposé des perspectives d'amélioration des faiblesses que nous avons eu à diagnostiquer lors de notre étude.

En ce qui concerne la description des pratiques de contrôle de gestion, nous avons tout au long de notre étude constate que malgré la différence dans les domaines d'activités qu'il y'a une certaine cohérence entre les pratiques en matière de contrôle de gestion.

CONCLUSION GENERALE

CFE - BIBLIOTHEQUE

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. C'est un outil de pilotage de l'entreprise. La place de cette fonction de contrôle de gestion dépend de la taille, du statut et de la spécificité de chaque entreprise. Dans les grandes entreprises, le contrôle de gestion est lié, soit à la direction générale, soit à la direction financière. Par contre dans les PME, c'est le comptable ou le dirigeant qui exécute les techniques de contrôle. Pour la maîtrise de la performance de l'entreprise, il est primordial de mettre l'accent sur la relation étroite entre le contrôle de gestion et les différents services de l'entreprise tel que la fonction stratégie, la fonction marketing, etc. Plusieurs facteurs comme la taille, le domaine d'activité, l'environnement ou encore la situation géographique de l'entreprise peuvent avoir une influence sur la fonction. Cette fonction doit être correctement mise en œuvre au sein des entreprises. Pour ce faire, une étude a été réalisée sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises (neuf entreprises sénégalaises) afin d'étudier le processus, les outils ainsi que les méthodes utilisées.

En effet, notre travail a porté sur la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises. Durant notre étude, nous avons constaté une certaine homogénéité des pratiques. Il n'existe pratiquement pas de divergences majeures tant sur les procédures, les outils, le processus ou encore les méthodes. Les résultats de notre étude nous ont permis de voir comment le contrôle de gestion est pratiqué au sein des entreprises sénégalaises. Mais aussi de faire un constat sur les profils des répondants, sur les activités de ces derniers. En ce qui concerne les activités, les contrôleurs de gestion ont pour charge principale de faire des prévisions, de conseiller la direction générale, de faire la clôture et le reporting.

La fonction de contrôle de gestion dans toutes ces structures est une fonction à structure organisationnelle verticale par grandes fonctions. La délégation de pouvoir est à 100% effectuée par une segmentation en centres de responsabilité dans toutes les entreprises. Cette segmentation constitue un point positif car la décomposition entre centres de responsabilité permet de scinder l'activité en sous-ensembles dotés d'une autorité pour gérer des moyens humains, matériels et financiers dans la limite d'objectifs prédéfinis.

L'outil le plus utilisé dans toutes les entreprises est le tableau de bord de gestion. En effet, pour s'assurer de la qualité de leurs décisions, les acteurs de l'entreprise doivent pouvoir surveiller et mesurer la performance de leur structure. L'utilisation du tableau de

bord s'avère donc être essentielle pour la bonne marche et le bon suivi des activités de l'entreprise.

La principale contrainte des fonctions rencontrée dans la plupart des entreprises est : un système d'information contraignant ou non stabilisé. La maîtrise et connaissance des systèmes d'information, la capacité à interagir et communiquer avec les autres managers et la maîtrise des techniques de contrôle de gestion (outils, méthodes...) sont les compétences les plus essentielles pour un contrôleur de gestion dans toutes les entreprises de l'échantillon. La pratique du contrôle de gestion dans les entreprises est pour la plupart identique de par la fonction du contrôle de gestion, sa segmentation, sa planification stratégique et son environnement.

Le point essentiel de notre étude a été de montrer, de faire ressortir les quelques éléments de similitude et de divergence mais aussi de faire une analyse sur les pratiques du contrôle de gestion au Sénégal à travers notre échantillon d'entreprises sénégalaises selon leur différent secteurs d'activités. Il ne s'agissait pas de faire une étude afin d'identifier les pratiques universelles valables pour l'ensemble des entreprises présentes au Sénégal.

Cette étude peut être bénéfique pour les responsables d'entreprises au Sénégal, les contrôleurs de gestion. Elle propose des éléments, des bases importantes et essentielles pour des travaux potentiels sur un plus large échantillon ou sur d'autres types d'entreprises dans différents domaines d'activités et de taille plus grande.

ANNEXES

CESAG BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : **PRESENTATION DE L'ENQUETE**

Arrivée au terme de ma deuxième année de master professionnel en audit et contrôle de gestion au Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) de Dakar-Sénégal, nous souhaitons à travers ce questionnaire apporter une vision sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises sénégalaises.

Les questions suivantes seront répondues à travers notre étude qui se portera sur un échantillon de dix (10) entreprises sénégalaises dont la vôtre :

- Comment est perçue la fonction contrôle de gestion par les entreprises sénégalaises ?
- Quels sont les rôles de la fonction dans ces entreprises ?
- Quelles places occupent-elles dans les entreprises au Sénégal ?
- Quels sont les différentes méthodes, procédures et outils utilisés par la fonction ?
- Y'a-t-il des profils de comportement spécifiques concernant la pratique de contrôle de gestion au Sénégal ?
- Quelles sont les perspectives d'avenir de la fonction contrôle de gestion au Sénégal ?

Les personnes exerçant des fonctions de contrôle de gestion sont concernées par ce questionnaire. C'est-à-dire les personnes en charge de la mise sous contrôle de l'activité, de l'analyse à la planification et à la gestion de la performance.

Modalités de réponse

La collecte des questionnaires remplis sera fait par nous-mêmes au niveau de votre entreprise afin d'éviter tous problèmes. Vous pouvez par ailleurs envoyer vos réponses par boîte postale ou courrier électronique en précisant le numéro de la question et la lettre correspondante à votre réponse.

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

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

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

Thème 1 : Connaissance générale de l'entreprise

1- Quel est le statut juridique de votre entreprise ?

- a) SARL
- b) SUARL
- c) SA
- d) SA (unipersonnelle)
- e) SNS
- f) SCS (société en commandite simple)
- g) GIE
- h) Autres

à

préciser.....

2- Quel est le montant de votre capital social ?

.....

...Quelle est la propriété de votre capital ?

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

3- Votre entreprise est-elle cotée en bourse ?

- a) Oui
- b) Non

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

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

5- Quel est le chiffre d'affaires annuel de votre entreprise ?

.....

6- En quelle année a été créée votre entreprise ?

.....

7- Quel est l'effectif global de votre entreprise ?

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

8- Quels sont les missions, visions, objectifs de votre entreprise ?

une brochure, site web ou plaquette peuvent être jointes à cette question.

a) Missions

.....

b) Visions :

.....

c) Objectifs :

.....

Thème 2 : Présence géographique

9- Votre entreprise est-elle contrôlée par une société mère ?

- a) Oui
- b) Non

Si oui, veuillez indiquer la raison sociale et le pays

.....

10- Votre entreprise a-t-elle des filiales ?

- a) Oui
- b) Non

Si oui, indiquer le nombre

.....

Indiquer le nombre de régions ou pays dans lesquelles elles se trouvent.....

.....

11- Votre entreprise a-t-elle des succursales ou agences ?

- c) Oui
- d) Non

Si oui, indiquer le nombre

.....

Indiquer le nombre de régions ou pays dans lesquelles elles se trouvent.....

.....

Thème 3 : Environnement de la fonction contrôle de gestion

12- Comment est structurée votre entreprise ?

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

NB : veuillez joindre l'organigramme de votre entreprise si possible.

13- Quelle est la segmentation de votre entité ?

- a) Structure hiérarchique en centre de responsabilité
- b) Structure en processus
- c) Structure en projet
- d) Autres à préciser

.....

.....

Y'a-t-il une clarté dans les orientations stratégiques (plan stratégique, objectifs stratégiques) ? Sont-elles bien définies, précises et situées dans le temps?

- a) Oui
- b) Non

14- Existe-t-il un dialogue sur la stratégie de l'entreprise et les objectifs à moyen et long terme entre les niveaux hiérarchiques (Direction générale et les différents responsables) de l'entreprise ?

- a) Oui
- b) Non

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

- a) Oui
- b) Non

16- Sur quel horizon s'étalent ces plans opérationnels ?

- a) Moins de 3 ans
- b) 3 ans
- c) Plus de 3 ans
- d) Se sont pas situés dans le temps

17- A quelle fréquence sont évaluées les perspectives des plans opérationnels ?

- a) Chaque année
- b) Tous les 2 ans
- c) Tous les 3 ans
- d) Ne sont pas évaluées
- e) Autre à préciser

18- Comment sont définis les objectifs spécifiques pour chaque responsable notamment centre de responsabilité, processus... ?

- a) Les objectifs de chaque centre de responsabilité sont assigne par la hiérarchie
- b) Une procédure de navette est instituée entre les responsables et la hiérarchie sur des propositions d'objectifs
- c) Autres à préciser

.....
.....
Aucun objectif n'est assigné

19- Ces objectifs spécifiques sont-ils situés dans le temps ?

- a) Oui
- b) Non

20- Comment la planification des actions est-elle mise en œuvre pour l'atteinte à ces objectifs ?

- a) Elaboration de plans d'actions
 - b) Aucune planification d'actions n'est élaborée
 - c) Autres précisez
-

21- Comment est effectuée l'allocation de ressources ?

- a) Sous forme de budget impose par la hiérarchie
 - b) Sous forme de budget négocié entre la hiérarchie et les responsables
 - c) Aucune prévision n'est élaborée
 - d) Autres précisez.....
-
-

22- Y'a-t-il des indicateurs d'évaluation de la performance pour chaque centre de responsabilité ou chaque responsable ?

- a) Oui
- b) Non

23- Votre entreprise dispose-t-elle d'un système pour la récompense ou la sanction des responsables en cas d'atteinte ou non des objectifs fixes ?

- a) Non
 - b) Oui (veuillez préciser les formes de sanctions ou récompenses)
-

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

- a) Non
- b) Oui, comment sont-ils déterminés (prix du marché par exemple.....)

Thème 4 : La fonction de contrôle de gestion

25- Selon vous, qu'est-ce que le contrôle de gestion ?

- a) Une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction.
- b) Une activité 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 mettant en place les moyens, en comparant les performances passées et futures et les objectifs, en corrigeant les objectifs et les moyens.
- c) L'organe pivot de l'assistance à la mise en œuvre de la stratégie et du suivi de son efficacité.
- d) Une fonction qui, par l'exploitation du système d'information vise à contrôler, mesurer et analyser l'activité d'une organisation.
- e) Ce que fait le contrôleur de gestion

26- Quelle est votre fonction actuelle au sein de votre entreprise ?

.....

Décrivez votre précédent poste parmi les réponses ci-après :

- a) Contrôleur de gestion
- b) Fonction dans le domaine financier (directeur financier, comptable....)
- c) Opérationnel (production, vente...)
- d) Autre fonction support (RH, informatique, audit, marketing...)
- e) Consultant
- f) Aucun poste occupé auparavant
- g) Autres à préciser.....

27- Depuis combien de temps un service de contrôle de gestion a été mis en place au sein de votre entreprise ?

- a) Moins d'1 an

- b) 1 an à 3 ans
- c) 3 ans à 10 ans
- d) 10 à 20 ans
- e) Plus de 20 ans
- f) Depuis la création de l'entreprise

28- Quel est l'effectif total du service contrôle de gestion dans votre entreprise ?

.....

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

- a) Oui
- b) Non

30- A quel structure est rattaché le service contrôle de gestion ?

- a) La direction générale
- b) La direction financière
- c) Les directions opérationnelles
- d) Autres à préciser

31- Parmi les huit propositions ci-après, quelles sont les trois principales activités que vous exercez dans votre fonction de contrôle de gestion ?

- a) Conseiller la direction générale (stratégie...)

Indiquer votre rôle.....

- b) Conseiller les différents managers (exploitation, gestion...)

Indiquer votre rôle

- c) Prévision (budget, plans opérationnels et stratégiques....)

Préciser votre rôle.....

- d) Agir (mise en place et suivi des plans d'actions, contrôle budgétaire....)

Préciser votre rôle

e) Clôturer et reporter (reporting, tableau de bord....)

Préciser votre rôle

f) Analyser les coûts (comptabilité analytique....)

Indiquer votre rôle

g) Faire évoluer les outils (système d'information, procédure, processus....)

Indiquer votre rôle.....

h) Communiquer et manager (réunions, meeting....)

Indiquer votre rôle.....

32- Quels sont les outils de contrôle de gestion que vous utilisez ?

.....

33- Quels indicateurs renferment les tableaux de bord de votre entreprise ?

a) Financiers

b) Autres à préciser.....

34- A quel fréquence est établi le rapport sur le contrôle budgétaire plus précisément l'analyse des écarts ?

a) Par mois

b) Par trimestre

c) Par année

d) Aucun rapport n'est établi

e) Autres précisez.....

35- Quels sont selon vous, les outils de contrôle de gestion actuellement inutilisés qui pourraient vous aider à mieux accomplir votre mission ?

.....

.....
36- Intervenez-vous dans le processus décisionnel de votre entreprise (cachet, aval, signature...) ?

- a) Investissement
- b) Achat
- c) Autres

précisez.....

.....
37- Quelles sont les méthodes d'analyse des coûts que vous utilisez ?

- a) Coûts complets
- b) Coûts variable
- c) Coûts spécifiques
- d) Méthode de l'imputation rationnelle des charges fixes
- e) Coûts standards
- f) Méthode ABM (Activity Based Management)/ABC (Activity Based Costing)
- g) Méthode UVA
- h) Autresprécisez

.....
38- Quels sont les moyens de support que vous utilisez ?

- a) Logiciels

Indiquez lesquels

- b) Outils bureautiques (Excel, Word, Power point....)
- c) Mobiliers
- d) Fournitures de bureaux
- e) Ordinateurs
- f) Précisez le nombre
- g) Autres

39- Quelles sont les principaux problèmes ou contraintes de la fonction de contrôle de gestion dans votre entreprise ?

- a) Gestion des prix de cessions internes
 - b) Pratiquer plusieurs langues
 - c) Organisation en réseau, décentralisée avec éloignement géographique
 - d) Travail avec les décalages horaires
 - e) Système d'information contraignant
 - f) Organisation avec des centres de services partagés
 - g) Système d'information non stabilisé
 - h) Culture d'entreprise
 - i) Barrières culturelles
 - j) Autres à préciser
-
-

40- Parmi les propositions ci-dessous, choisissez les principales difficultés que vous rencontrez dans votre fonction de contrôle de gestion :

- a) Problème sur votre positionnement et rattachement au niveau du pouvoir et de la légitimité
- b) Une stratégie d'entreprise pas claire et partagée
- c) Votre tâche vous semble difficile du fait de l'organisation de la société (réseau, cloisonnement...)
- d) Accès à l'information difficile du fait des problèmes liés aux systèmes d'information ou autres
- e) Difficultés à produire l'information nécessaire (trop d'informations demandées, tâches manuelles, lourdeurs des processus, système d'information défaillant...)
- f) Manque de ressources (humaines, temps, systèmes d'information insuffisants...)
- g) Difficulté dans la gestion des différences interculturelles

h) Mauvaise compréhension du contrôle de gestion par vos collaborateurs qui ne se sentent pas concernés par le processus de contrôle de gestion, conflits, ils vous regardent d'un mauvais œil...

i) Vous avez du mal à communiquer avec les autres (communication interpersonnelle)

j) Vous manquez de formation

k) Autres

.....

Thème 5 : Les compétences en contrôle de gestion

41- Comment maîtrisez-vous les techniques ci-après, indiquez votre degré de maîtrise devant chacune des techniques :

N.B : 1 = pas maîtrisée ; 2 = très peu maîtrisée ; 3 = maîtrisée ; 4 = très bien maîtrisée

a) Elaboration des prévisions (budgets, plans opérationnels et stratégiques, plans d'actions...)

b) Le suivi et le pilotage (élaboration des tableaux de bord, reporting, contrôle budgétaire...)

c) Benchmarking

d) Suivi des processus d'entreprise

e) Analyse (suivi des coûts et des marges ; étude de tarification des coûts complets, coûts cibles, coûts partiels, coûts standards, méthode ABC....)

f) Réingénierie des processus

42- Indiquer le niveau d'importance de chacune de ces techniques de contrôle de gestion :

N.B : 1 = pas importante ; 2 = peu importante ; 3 = importante ; 4 = très importante

a) Elaboration des prévisions (budgets, plans opérationnels et stratégiques, plans d'actions...)

b) Le suivi et le pilotage (élaboration des tableaux de bord, reporting, contrôle budgétaire...)

- c) Benchmarking
- d) Suivi des processus d'entreprise
- e) Analyse (suivi des coûts et des marges ; étude de tarification des coûts complets, coûts cibles, coûts partiels, coûts standards, méthode ABC....)
- f) Réingénierie des processus

43- Indiquer votre degré de maîtrise de chacune des compétences suivantes :

N.B : 1 = pas maîtrisée ; 2 = très peu maîtrisée ; 3 = maîtrisée ; 4 = très bien maîtrisée

- a) Connaissance et maîtrise de l'entreprise
- b) Maîtrise et connaissance des systèmes d'information
- c) Votre capacité à interagir et communiquer avec les autres managers
- d) Connaissance du secteur d'activité (évolution, concurrence...)
- e) Maîtrise des techniques de contrôle de gestion (outils, méthodes...)

44- Indiquer le niveau d'importance de chacune des compétences suivantes :

N.B : 1 = pas importante ; 2 = peu importante ; 3 = importante ; 4 = très importante

- a) Connaissance et maîtrise de l'entreprise
- b) Maîtrise et connaissance des systèmes d'information
- c) Votre capacité à interagir et communiquer avec les autres managers
- d) Connaissance du secteur d'activité (évolution, concurrence...)
- e) Maîtrise des techniques de contrôle de gestion (outils, méthodes...)

45- Quel est le nombre de jours que vous consacrez à la formation par an (en moyenne) :

a) Nombre de jours de formation de nature managériale par an (en moyenne)

.....

b) Nombre de jours de formation de nature technique par an (en moyenne)

.....

- c) Aucun jour de formation n'est prévu

Thème 6 : Evolution de la fonction contrôle de gestion

46- Parmi les propositions ci-dessous, choisissez les trois priorités majeures des années à venir pour la fonction de contrôle de gestion au sein de votre entreprise :

- a) Evaluer la performance
- b) Prévoir les résultats futurs
- c) Contribuer aux décisions stratégiques
- d) Produire de l'information encore plus pertinente pour mieux accompagner les décideurs
- e) Diffuser la culture de gestion
- f) Optimiser la marge, maîtriser et réduire les coûts
- g) Suivre l'avancement des plans d'actions
- h) Autres précisez
-
-

47- Choisissez parmi les propositions ci-après, trois facteurs qui auront, selon vous, plus d'influence sur l'évolution de la fonction :

- a) Volonté du management
- b) Développement à l'international
- c) Evolution et la complexité des systèmes d'information
- d) Les croissances externes, fusions acquisitions
- e) Concurrence accrue
- f) Exigence des actionnaires
- g) Evolution du modèle économique (évolution technologiques, stratégiques, économiques...)
- h) Autres précisez
-
-

48- Indiquez les possibilités d'évolution de carrières naturelles pour un contrôleur de gestion dans votre entreprise, parmi les propositions suivantes :

- a) Directeur financier
- b) Comptable
- c) Contrôleur de gestion avec une différente ou plus large responsabilité
- d) Autres postes de responsables

Préciser lesquels

- e) Autres postes de manager opérationnel

Préciser lesquels

- f) Il n'en existe pas
- g) Vous ne savez pas

49- Evaluer la fréquence d'évolution de carrière naturelle pour un contrôleur de gestion dans votre entreprise, parmi les suggestions ci-dessous :

N.B : 1 = pas fréquent ; 2 = peu fréquent ; 3 = fréquent ; 4 = très fréquent

- a) Directeur financier
- b) Comptable
- c) Contrôleur de gestion avec une différente ou plus large responsabilité
- d) Autres postes de responsables
- e) Autres postes de manager opérationnel
- f) Vous ne savez pas

50- Indiquez l'évolution que vous souhaitez dans votre prochain poste, parmi les propositions suivantes :

- a) Directeur financier
- b) Comptable
- c) Contrôleur de gestion avec une différente ou plus large responsabilité

d) Autres postes de responsables

Préciser lesquels

e) Autres postes de manager opérationnel

Préciser lesquels

f) Il n'en existe pas

g) Vous ne savez pas

51- Souhaitez-vous recevoir les résultats de cette étude ?

a) Oui

b) Non

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

CESAG
BIBLIOTHEQUE

1. AIM Roger (2004), *100 questions pour comprendre et agir, indicateurs et tableaux de bord*, 1^e édition, AFNOR, Paris, 133 pages.
2. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine (2010), *Contrôle de gestion manuel et applications*, DCG 11, 2^e édition, DUNOD, Paris, 735 pages.
3. ANTHONY R.N. (1965), *Planning and control systems, a framework for analysis*, Graduate School of Business Administration, Division of Research, Boston, Massachusetts.
4. ANTHONY R.N. (1988), *The management control function*, Harvard Business School Press.
5. ARDOIN Jean Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean (1986), *Le contrôle de gestion*, 2e édition, PUBLI-UNION, Paris, 448 pages.
6. ARNAUD Herve, GARMILIS Ali, VIGNON Véronique (2001), *Le contrôle de gestion en action*, 2^e édition, EDITIONS LIAISONS, Paris, 303 pages.
7. BERLAND Nicolas (2009), *Mesurer et piloter la performance*, www.management.free.fr, e-book, 188 pages.
8. BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla, NAULLEAU Gérard, Giraud Françoise, LERVILLE ANGER Vincent (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4^e édition, MONTCHRESTIEN, Paris, 553 pages.
9. BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2009), *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 3^e édition, DUNOD, Paris, 345 pages.
10. BOUQUIN Henri (2008), *Le contrôle de gestion*, 8^e édition, Presse Universitaires Françaises, Paris, 527 pages.
11. BURLAUD Alain, J.SIMON Claude (2006), *Le contrôle de gestion*, nouvelle édition, LA DECOUVERTE, Paris, 121 pages.
12. DEMEESTERE René, LORINO Philippe, MOTTIS Nicolas (2004), *Contrôle de gestion et pilotage*, 2^e édition, DUNOD, Paris, 310 pages.
13. DUBRULLE Louis, JOURDAN Didier (2003), *Comptabilité analytique de gestion*, 4^e édition, DUNOD, Paris, 482 pages.
14. FERNANDEZ Alain (2008), *Les nouveaux tableaux de bord des managers, le projet décisionnel dans sa totalité*, 4^e édition, EYROLLES, Editions d'organisation, Paris, 502 pages.

15. FIORE Claude (2005), *Pilotage de l'offre de valeur, tableaux de bord, budgets et indicateurs*, 1^e édition, PERSON EDUCATION, Paris, 295 pages.
16. GERVAIS Michel (2000), *Contrôle de gestion*, 7^e édition, ECONOMICA, Paris, 719 pages.
17. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène, BESCOS Pierre-Laurent (2005), *Contrôle de gestion et Pilotage de la performance*, 2^e édition, GUALINO, Paris, 421 pages.
18. GOUJET Christian, RAULET Christian, RAULET Christiane (2007), *Comptabilité de gestion*, 7^e édition, DUNOD, Paris, 489 pages.
19. GRANDGUILLOT Beatrice, GRANDGUILLOT François (2008), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 3^e édition, GUALINO, Paris, 133 pages.
20. GUEDJ Norbert et collaborateurs (1998), *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^e édition, Editions d'organisation, Paris, 710 pages.
21. HEFER Jean-Pierre, KALIKA Michel, ORSONI Jacques (2010), *Management, stratégie et organisation*, 8^e édition, VUIBERT, Paris, 484 pages.
22. HONORAT Philippe (2009), *Le budget facile pour les managers, démarche, indicateurs, tableaux de bord*, 2^e édition, EYROLES, Editions d'organisation, Paris, 227 pages.
23. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George, (adaptation française, LANGLOIS George) (2003), *Contrôle de gestion budgétaire*, 2^e édition, PEARSON EDUCATION, Paris, 419 pages.
24. IRIBARNE (2009), *Les tableaux de bord de la performance, les concevoir et les aligner sur les facteurs clés de succès, les déployer en actions prioritaires*, 3^e édition, DUNOD, Paris, 279 pages.
25. KAPLAN Robert S, NORTON David P (2003), *Le tableau de bord prospectif*, Nouvelle présentation, Editions d'organisation, Paris, 311 pages.
26. LAROUSE (2011), *Dictionnaire de poche*, éditions LAROUSE, Paris, 1033 pages.
27. LONING Helene, MALLERET Véronique, MERIC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO Eve, MICHEL Daniel, SOLE Andreu (2008), *Le contrôle de gestion, organisation, outils et pratiques*, 3^e édition, DUNOD, Paris, 304 pages.
28. LORINO Philippe (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, 1^e édition, DUNOD, Paris, 211 pages.

29. MALO Jean-Louis, MATHE Jean Charles (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2^e édition, Editions d'organisation, Paris, 309 pages.
30. MENDOZA Carla, DELMOND Marie-Hélène, GIRAUD Françoise, LONING Helene (2002), *Tableaux de bord et balancedscorecard*, 1^e édition, GROUPE REVUE FIDUCIAIRE, Paris, 248 pages.
31. MYKITA Patrick, TUSZYNSKI Jack (2002), *Contrôle de gestion, prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance*, les éditions FOUCHER, Paris, 287 pages.
32. PIGE Benoit, LARDY Philippe (2003), *Reporting et contrôle budgétaire*, 1^e édition, Editions EMS Management & société, Paris, 234 pages.
33. RENARD Jacques, NUSSBAUMER Sophie (2011), *Audit interne et contrôle de gestion pour une meilleure collaboration*, éditions d'organisation, Eyrolles, Paris, 232 pages.
34. ROUACH Michel, NAULLEAU Gérard (2011), *Contrôle de gestion bancaire et direction financière*, 5^e édition, REVUE BANQUE, Paris, 403 pages.
35. SELMER Caroline (2003), *Construire et défendre son budget, outils, méthodes et comportements*, 1^e édition, DUNOD, Paris, 235 pages.
36. TREILLE Jean Michel (2004), *Le pilotage opérationnel de l'entreprise, comment déployer la stratégie sur le terrain*, Editions d'organisation, Paris, 257 pages.
37. UEMOA (1996), *Système Comptable Ouest Africain, plan comptable général des entreprises*, éditions Foucher, Paris, 831 pages.
38. VOYER Pierre (1999), *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, 2^e édition, PRESSE DE L'UNIVERSITE DU QUEBEC, Québec, 446 pages.