



**CENTRE AFRICAIN D'ETUDE SUPERIEURE EN
GESTION**

**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE BANQUE ET FINANCE
(ISCBF)**

**MASTER PROFESSIONNALISE EN AUDIT ET CONTROLE DE GESTION
(MPACG)**

Promotion 1 2007 - 2008

MEMOIRE DE FIN D'ETUDE DE 3^{ème} CYCLE

**THEME : Organisation d'un service Contrôle de
gestion à la Société Sahélienne de Communication
(SAHELCOM)**

Bibliothèque du CESAG



109343

Présenté par :

ADAMOU Oumarou Gaya

Sous la Direction de :

M. Moussa Yazid
Directeur de l'ISCBF

Mars 2009

DEDICACE

A mon père et ma défunte mère qui, grâce à Dieu, m'ont donné une bonne éducation et tout le soutien nécessaire dans toutes mes nobles entreprises.

A ma chère épouse et mes enfants qui ont consenti d'énormes sacrifices et qui ont fait preuve de compréhension durant toutes les années d'absence consacrées à ma formation.

A tous ceux qui m'ont moralement soutenu et encouragé lors de cette formation.

Remerciements

Au terme de ce travail, je tiens à remercier :

- Monsieur Issiaka Hamidou Maiga, Directeur Général à SAHELCOM ;
- Monsieur Issa Albarka, Directeur Administratif et Financier à SAHELCOM ;
- Monsieur Djibo Garba, Directeur Technique à SAHELCOM ;
- Madame Amina Balla, Directrice Commerciale à SAHELCOM ;
- Madame Ali Fadji Katiella, ancienne Directrice Commerciale à SAHELCOM ;
- Monsieur Gong Xuqing, Directeur du Contrôle à SAHELCOM;
- L'ensemble du personnel de SAHELCOM ;
- Monsieur Moussa Yazid, Directeur de l'ISCBF, pour l'encadrement et les conseils ;
- L'ensemble du corps professoral du CESAG pour la qualité de la formation ;
- Tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre, ont contribué à la réussite de ce travail.

Que toutes ces personnes trouvent ici ma profonde gratitude pour leur disponibilité, leurs conseils et leurs encouragements.

Liste des sigles et abréviations

- ABC :	Activity Based Costing
- ABM :	Activity Based Management
- ADC :	Assistant au Directeur du Contrôle
- ARM :	Autorité de Régulation Multisectorielle
- BLR :	Boucle Locale Radio
- BTS :	Base Station Transceiver
- DAF :	Direction Administrative et Financière
- DCBC :	Département Coordonnateur des Business Centers
- DC :	Direction du Contrôle
- DCO :	Direction Commerciale
- DFC :	Département Finance Comptabilité
- DFR :	Département Facturation et Recouvrement
- DG :	Directeur Général
- DGSM :	Département GSM
- DI :	Département Internet
- DLA :	Département logistique et Approvisionnement
- DMC :	Département Marketing et Communication
- DRH :	Département Ressources Humaines
- DT :	Direction Technique
- DVC :	Département Vente Clientèle
- EIS :	Executive Information System
- ERP :	Enterprise Recherche Planing
- GFU :	Groupe Fermé d'Utilisateurs
- GSM :	Global System for Mobile communication
- LAAICO :	Libyan Arab African Investment Company
- NTIC :	Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication
- PCA :	Président du Conseil d'Administration
- SAHELCOM :	Société Sahélienne de Communications
- SCG :	Système de Contrôle de Gestion
- SIG :	Système d'information de gestion
- SONIBANK :	Société Nigérienne de Banque
- SONITEL :	Société Nigérienne de Télécommunication
- SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
- TBG :	Tableau de Bord de Gestion
- TBP :	Tableau de Bord Prospectif
- ZTE :	Zhomgxing Telecom

Liste des tableaux et figures

<u>Tableaux</u>	<u>page</u>
- N° 1 : avantages et inconvénients des différents rattachements du contrôle de gestion	40
- N° 2 : processus d'élaboration du budget	55
- N° 3 : calcul des écarts	57
- N° 4 : illustration des dépassements budgétaires	92
- N° 5 : fiches de postes du service contrôle de gestion de SAHELCOM	99
- N° 6 : plan d'action	106
<u>Figures</u>	<u>page</u>
- N° 1 : Processus de contrôle de gestion	18
- N° 2 : organisation hiérarchique du contrôle	36
- N° 3 : organisation fonctionnelle des contrôleurs de gestion	37
- N° 4 : position fonctionnelle	38
- N° 5 : position « staff » ou conseil	39
- N° 6 : organisation par outil du contrôle de gestion	42
- N° 7 : Organisation par fonction	43
- N° 8 : Organisation par activité et par fonction	44
- N° 9 : Organisation mixte par fonction et par activité	44
- N° 10 : les grandes étapes de la conception d'un tableau de bord	62
- N° 11 : Modèle d'analyse	68
- N° 12 : rattachement du service contrôle de gestion à la direction générale	97
- N° 13 : organigramme du service contrôle de gestion de SAHELCOM	99

Table des matières

DEDICACE.....	I
Remerciements	II
Liste des sigles et abréviations	III
Liste des tableaux et figures	IV
Table des matières.....	V
Introduction générale.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DU CONTROLE DE GESTION.....	6
Introduction	7
Chapitre I. Notion du contrôle de gestion	8
1.1. Définition et objectifs du contrôle de gestion	8
1.1.1. Définition	8
1.1.2. Les objectifs du contrôle de gestion.....	9
1.2. Le processus de contrôle de gestion.....	9
1.3. Les facteurs de contingence du contrôle de gestion.....	12
1.3.1. Le système d'information de gestion	12
1.3.2. Le contrôle de gestion et les différents niveaux de décision.....	13
1.3.2.1. les décisions stratégiques	13
1.3.2.2. Les décisions de gestion.....	14
1.3.2.3. Les décisions opérationnelles.....	14
1.3.3. Le contrôle de gestion et les structures organisationnelles	14
1.3.3.1. Structure organisationnelle.....	14
1.3.3.2. L'influence de la structure sur le contrôle de gestion	16
1.3.3.3. Les centres de responsabilité.....	17
1.3.3.4. L'influence de la stratégie sur le contrôle de gestion.....	19
1.3.3.5. L'influence de la taille sur le contrôle de gestion	19
1.3.3.6. L'influence de la culture sur le contrôle de gestion	20
Conclusion.....	20
2.1. Missions et attributions du contrôle de gestion.....	21
2.1.1. Missions	21
2.1.2. Attributions.....	21
2.2. Les profils du contrôleur de gestion.....	23
2.2.1. La formation.....	23
2.2.2. L'expérience professionnelle	23
2.2.3. Les qualifications requises et les aptitudes professionnelles (Hélène & al, 2003 : 243)	23
2.3. Les clients internes du contrôle de gestion.....	24
2.3.1. La direction générale.....	24
2.3.2. Les responsables opérationnels	24
2.3.3. Les autres clients	25
2.4. L'organisation d'une entité de contrôle de gestion	25
2.4.1. Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion	25
2.4.1.1. Les critères de rattachement.....	25
2.4.1.2. Les différents modes de rattachement hiérarchique	26
2.4.1.3. La place idéale pour le contrôle de gestion central	31
2.4.2. Organisation interne d'une entité de contrôle de gestion.....	31
2.4.2.1. L'effectif de la fonction contrôle de gestion	32
2.4.2.3. Les fiches de postes.....	35
Conclusion.....	35
Chapitre III. Les outils du contrôle de gestion	37

3.1.	La comptabilité de management	37
3.1.1.	La méthode des sections homogènes	38
3.1.1.1.	Les coûts complets	38
3.1.1.2.	Les coûts partiels	38
3.1.2.	La comptabilité par activité	39
3.1.2.1.	La méthode ABC	39
3.1.2.2.	La méthode ABM	40
3.2.	Le système budgétaire	41
3.2.1.	La gestion budgétaire	41
3.2.1.1.	Le budget	41
3.2.1.2.	L'élaboration du budget	42
3.2.1.3.	Le contrôle budgétaire	43
3.3.	Evaluation de la performance	44
3.3.1.	Les principes de l'évaluation des performances	44
3.3.2.	Le système de mesure de performance	45
3.3.3.	L'évaluation de la performance des centres de responsabilité et des individus... ..	45
3.3.3.1.	L'évaluation de la performance des centres de responsabilité	45
3.3.3.2.	L'évaluation de la performance individuelle	45
3.4.	Le tableau de bord	46
3.4.1.	Les différents types de tableau de bord	46
3.4.1.1.	Le tableau de bord de gestion (TBG)	46
3.4.1.2.	Le tableau de bord prospectif (TBP) ou équilibré	47
3.4.2.	Démarche de conception d'un tableau de bord	48
3.5.	Le reporting	50
3.5.1.	Les différents types de reporting	51
3.5.1.1.	Le reporting financier	51
3.5.1.2.	Le reporting de gestion	51
	Conclusion	51
	Chapitre IV. Méthodologie	53
4.1.	Le modèle d'analyse	53
4.2.	Les outils de collecte de données et d'analyse	55
4.2.1.	l'analyse documentaire	55
4.2.2.	L'entretien	55
	Conclusion de la première partie	57
	DEUXIEME PARTIE : ORGANISATION DU CONTROLE DE GESTION A SAHELCOM	58
	Introduction	59
	Chapitre V. Présentation de SAHELCOM	60
5.1.	Historique	60
5.2.	Organisation et fonctionnement	61
5.2.1.	Direction Générale	61
5.2.2.	Direction du Contrôle	62
5.2.2.1.	Mission	62
5.2.2.2.	Organisation	63
5.2.3.	Direction Technique	63
5.2.3.1.	Mission	63
5.2.4.	Direction Commerciale	64
5.2.4.1.	Mission	64
5.2.4.2.	Organisation	65
5.2.5.	Direction Administrative et Financière	65

5.2.5.1.	Mission.....	65
5.2.5.2.	Organisation	66
	Conclusion.....	67
	Chapitre VI. La pratique du contrôle de gestion à SAHELCOM	68
6.1.	Les attributions du service comptabilité analytique et budget et de la direction du contrôle.....	68
6.1.1.	Les attributions du service comptabilité analytique et budget.....	68
6.1.2.	Les attributions de la direction du contrôle.....	69
6.2.	Le système de contrôle de gestion de SAHELCOM.....	69
6.2.1.	La gestion budgétaire	70
6.2.2.	La comptabilité analytique.....	71
6.2.3.	Evaluation de la performance.....	72
6.2.5.	Reporting.....	73
6.2.6.	Les facteurs d'influence sur le système de contrôle de gestion à SAHELCOM..	74
6.2.6.1.	La stratégie	74
6.2.6.2.	La structure.....	75
6.3.	Analyse du système de contrôle de gestion de SAHELCOM.....	75
6.3.1.	Forces et faiblesses.....	75
6.3.1.1.	Les forces	75
6.3.1.2.	Les faiblesses.....	76
	Conclusion.....	79
	Chapitre VII. Conception d'une organisation du contrôle de gestion de SAHELCOM	81
7.1.	Les missions et attributions.....	81
7.1.1.	Missions	81
7.1.2.	Attributions.....	81
7.2.	Le rattachement hiérarchique.....	83
7.3.	L'organisation interne du service contrôle de gestion à SAHELCOM.....	84
7.3.1.	Définition d'un organigramme.....	84
7.3.2.	Les fiches de poste	85
7.3.3.	Plan d'action.....	92
	Conclusion.....	96
	Conclusion de la deuxième partie	98
	Conclusion générale	99
	BIBLIOGRAPHIE	101
	ANNEXES	103

Introduction générale

Le secteur des télécommunications est un domaine où l'évolution technologique est très rapide. Il est question aujourd'hui de nouvelles technologies de l'information et de la communication (NTIC). Mais de grandes disparités existent dans ce domaine entre les pays du nord et ceux du sud. Ces derniers cherchent à combler leur handicap et à rattraper le peloton dans la course vers le village planétaire qui se met irrévocablement en place

Dans cette évolution technologique, les sociétés des télécommunications, partout dans le monde, occupent une place prépondérante en raison de leur utilité consistant à la facilitation des rapports sociaux et économiques entre les usagers de tous les pays du monde.

En Afrique, dans l'espoir de leur modernisation, beaucoup de sociétés de télécommunications ont fait l'objet de profondes mutations qui ont abouti à la privatisation de certaines d'entre elles (disposition qui entre dans le cadre de la politique de libéralisation du secteur des communications dans le continent).

Au Niger, la privatisation de la Société Nigérienne des Télécommunications (SONITEL), intervenue en novembre 2001, a permis la libéralisation des Télécommunications avec la création de trois opérateurs de téléphonie mobile dont la Société Sahélienne des Communications (SAHELCOM), filiale de la SONITEL. En effet, à travers cette politique de libéralisation, le gouvernement nigérien visait les objectifs suivants (Journal quotidien le Sahel N° 7410 du 15 octobre 2007) :

- le renforcement de la couverture du territoire national par un accroissement de la densité téléphonique et la correction des disparités régionales,
- l'amélioration de la qualité de service afin d'offrir aux consommateurs un service de télécommunications de bonne qualité, c'est à dire au standard des normes internationales,

- la libre concurrence en vue de stimuler la compétitivité des tarifs et contribuer ainsi à la réduction des coûts et au choix des technologies appropriées pour la modernisation du réseau.

Ainsi, dès sa création, SAHELCOM a évolué dans un environnement de forte concurrence auquel elle doit s'adapter pour mériter la confiance d'une clientèle qui devient de plus en plus exigeante pour la qualité des prestations de services. La concurrence sera encore plus rude avec l'arrivée sur le marché du quatrième opérateur qu'est France Télécom, adjudicataire depuis novembre 2007 d'une licence globale (fixe – mobile – Internet) suite à un avis d'appel d'offres international.

L'attribution de cette licence globale viendra davantage affecter les activités des opérateurs existants, notamment celles de SAHECOM qui enregistre d'ailleurs une baisse progressive de son chiffre d'affaires depuis 2006. Les raisons de cette contre performance sont, entre autres, la concurrence des grands groupes privés comme Celtel, Télécel et bientôt Orange (avec France Télécom), la défaillance de son réseau de distribution, la stagnation des investissements et surtout le recours aux méthodes traditionnelles de gestion (par exemple, existence d'un service Comptabilité analytique et Budget qui n'est pas fonctionnel).

Les quelques ébauches de solutions apportées, notamment les actions commerciales (la publicité, la promotion des ventes, etc.), la redynamisation du réseau de distribution et même l'ouverture du réseau dans certaines localités n'ont pas permis de redresser la situation. Cela nous amène à poser le problème de l'insuffisance du système existant de pilotage et d'information à savoir : la non utilisation de certains outils de contrôle et d'aide à la prise de décision et ceux de pilotage de la performance; autrement dit la problématique de contrôle de gestion.

« Dans le cadre concurrentiel et organisationnel actuel, le contrôle de gestion, plus qu'un ensemble de techniques, est mis en place et utilisé pour répondre à deux dimensions du pilotage, essentielles pour les entreprises aujourd'hui :

- le pilotage de la performance
- le pilotage du changement » (ALAZARD et SEPARI, 2004 : 75).

Par ailleurs, « la gestion de la performance par le contrôle de gestion passe par l'intégration de trois familles d'outils :

- la comptabilité de gestion, l'analyse des coûts,
- les budgets,
- des indicateurs variés (tableaux de bord ou autres) » (ALAZARD et SEPARI, 2004 : 77).

Le contrôle de gestion permet donc de mettre en place un système d'informations pour aider les gestionnaires à fixer des objectifs pertinents. Cela conduit au changement de comportement et à la performance.

Quelle organisation donner au contrôle de gestion de SAHEL COM pour une prise en charge efficace des difficultés de gestion ?

La réponse à cette question nous amène à poser d'autres questions spécifiques à savoir ;

- Quelle stratégie SAHELCOM doit-elle mettre en place pour conforter sa position sur le marché public ?
- Quelle est l'efficacité du système de contrôle de gestion actuel de SAHELCOM en l'absence d'une entité dédiée spécialement au contrôle de gestion ?
- Quelles missions et attributions assigner à la nouvelle entité du contrôle de gestion pour une prise en charge correcte des problèmes de gestion ?
- Pour ce faire, à quel niveau hiérarchique rattacher cette nouvelle entité ?
- Quelle organisation interne lui donner pour une plus grande opérationnalité ?
- Quelle sera la valeur ajoutée de la mise en œuvre des outils du contrôle de gestion dans le cadre d'un service qui lui sera spécialement dédié ?

Pour répondre à ces questions et pour mieux appréhender les atouts et les handicaps de cette société en vue de la rendre performante et compétitive, nous avons choisi de traiter comme thème de mémoire : « **L'Organisation d'un service de contrôle de gestion à SAHELCOM – Niger** ».

Ce thème est plus que jamais d'actualité car la société nigérienne, fortement marquée par l'avènement de la téléphonie mobile, a besoin d'un service téléphonique bien structuré, bien organisé pour mieux répondre à son attente en matière de communications.

L'objectif général de notre étude est de concevoir l'organisation d'une nouvelle entité de contrôle de gestion et montrer ainsi l'intérêt de la mise en œuvre des outils d'une telle fonction à travers un service de contrôle de gestion bien organisé et structuré.

Les objectifs spécifiques consisteront alors à :

- Analyser la stratégie de SAHEL COM ;
- diagnostiquer le système de contrôle de gestion existant de SAHELCOM,
- définir les missions et les attributions de la nouvelle entité du contrôle de gestion ;
- positionner cette nouvelle entité dans l'organigramme de SAHEL COM ;
- concevoir un organigramme et des fiches de poste pour cette fonction ;
- analyser la valeur ajoutée potentielle et faire des recommandations pour la mise en place de cette nouvelle entité.

Le contrôle de gestion a deux grandes attributions : le système d'information de gestion (SIG) et le système de contrôle de gestion (SCG). Elles sont toutes d'une importance capitale. Cependant, ce mémoire sera consacré essentiellement au système de contrôle de gestion afin d'éviter une étude surdimensionnée. Néanmoins, nous rappellerons succinctement, au plan théorique, les grandes fonctions du système d'information de gestion.

Cette étude présente un intérêt certain pour SAHELCOM. En effet, l'organisation d'un service de contrôle de gestion présente un intérêt pour la Société Sahélienne de Communications à maints égards :

- C'est l'occasion pour SAHELCOM d'apprécier, à l'issue d'un diagnostic de son système de contrôle de gestion, le bien fondé de disposer d'une fonction de contrôle de gestion et des outils modernes de gestion qui lui permettraient d'atteindre ses objectifs.
- C'est également l'occasion pour cette entreprise de redynamiser sa structure organisationnelle dans son ensemble afin de créer la synergie nécessaire pour le bon fonctionnement d'une entité de contrôle de gestion.

Nous fondons aussi l'espoir que cette étude viendra enrichir le répertoire assez fourni du lecteur dans cette pratique de gestion et fournir des aspects théoriques et pratiques de diagnostic et de conception d'une entité de contrôle de gestion.

Enfin, au delà de la formation et de l'expérience dans la réalisation d'un travail de recherche, cette étude constitue notre modeste contribution à la résolution des difficultés que connaît la Société Sahélienne de Communications. Aussi est-elle pour nous une occasion d'approfondir, d'une manière générale, l'enseignement que nous avons reçu sur le contrôle de gestion et nous espérons que ce travail viendra renforcer la riche documentation de la bibliothèque du CESAG.

La présente étude comprend deux (2) parties :

- La première traite du cadre théorique du contrôle de gestion et sera plus précisément consacrée à une revue de littérature sur le concept du contrôle de gestion (ses outils et son organisation) et la méthodologie de l'étude.
- Dans la seconde, nous présenterons SAHEL COM, son système de contrôle de gestion que nous diagnostiquerons avant de concevoir la nouvelle fonction.

Enfin, nos suggestions et recommandations permettront certainement à SAHELCOM de corriger ses lacunes pour rentabiliser ses capacités économiques et sociales.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DU CONTROLE DE GESTION

Introduction

L'environnement (interne comme externe) dans lequel les entreprises exercent leurs activités est en perpétuel changement. Cela entraîne sans cesse de profondes mutations dans les systèmes de production et les modes de gestion parce qu'il y va de la survie de ces organisations. Dans ce contexte, ces dernières ont besoin, entre autres, de conseil et d'éclairage dans les prises de décision afin d'assurer la performance de leurs activités et d'être compétitives sur les marchés qui sont devenus très concurrentiels.

Le contrôle de gestion, qui est pourvoyeur des outils d'aide à la décision et de pilotage de la performance, est une fonction qui est alors de plus en plus intégrée dans les techniques modernes de gestion des entreprises. Pour comprendre sa pratique au sein de ces organisations, il serait judicieux de présenter au préalable, théoriquement, le système de contrôle de gestion dans une première partie qui comprend quatre chapitres.

Le premier chapitre sera en quelque sorte une introduction à la notion de contrôle de gestion qui permettra d'appréhender ce concept et le socle du système de contrôle de gestion c'est à dire les notions de structure organisationnelle et de centres de responsabilité.

Le deuxième chapitre traitera de la problématique de l'organisation du service contrôle de gestion qui constitue le cadre spécifique pour la mise en œuvre des outils et des techniques du contrôle de gestion

Le chapitre troisième sera consacré à la présentation des principaux outils que le contrôle de gestion utilise et met à la disposition des opérationnels afin de les éclairer dans leur prise de décision.

Enfin, le quatrième chapitre traitera de la méthodologie de l'étude, notamment le modèle d'analyse et les outils de collecte de données.

Chapitre I. Notion du contrôle de gestion

Pour appréhender la notion du contrôle de gestion, il nous semble opportun de commencer par définir d'abord ce concept. Nous expliquerons ensuite sa démarche à travers le processus du contrôle de gestion. Cela nous conduira à évoquer les différents niveaux de décisions afin de délimiter le contrôle de gestion qui s'adapte à la structure organisationnelle de l'entreprise. C'est à partir de cette structure que se fait l'organisation en centres de responsabilité qui constitue un préalable indispensable à la mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion (système de calcul des coûts et de mesure des résultats, procédure budgétaire ou tableau de bord) (Bescos, 1997 : 261). La structure organisationnelle et les centres de responsabilité constituent donc un des socles du contrôle de gestion que nous aborderons également dans ce chapitre. Nous évoquerons aussi les facteurs de contingence du contrôle de gestion notamment la structure, la stratégie, la taille et la culture de l'entreprise.

1.1. Définition et objectifs du contrôle de gestion

Il existe de nombreuses définitions de contrôle de gestion émanant de différents auteurs. Cependant, nous ne retiendrons que quelques unes permettant non seulement de comprendre ce concept et son évolution mais aussi de cerner la perception actuelle et les objectifs du contrôle de gestion.

1.1.1. Définition

Le contrôle de gestion est une traduction française du « management control ». La notion de contrôle de gestion est dynamique et difficile à cerner car elle s'adapte à l'évolution des entreprises. Historiquement c'était la maîtrise des coûts qui était recherchée. Mais le domaine d'analyse du contrôle de gestion s'est élargi car les managers ont aujourd'hui besoin d'organiser et de piloter la performance.

Ainsi, selon Anthony en 1965 (in Bouquin, 2001 : 19), « le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

Cette « approche classique » donne plutôt une vision comptable du contrôle de gestion, alors que celui-ci ne se résume pas à une simple technique comptable.

Cependant, certains facteurs comme la mondialisation de la concurrence, le progrès technologique, l'accessibilité et la puissance de l'informatique, les aspirations des employés et les nouvelles connaissances en gestion, ont transformé les entreprises pour les rendre plus compétitives et plus performantes. Il s'en est donc suivi une mutation du contrôle de gestion. Dans ce contexte, Anthony, pour remédier à l'inefficacité de la vision comptable du contrôle de gestion, le définit dans les années 1980, comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (in Bouquin, 2001 : 20). Selon Boisvert (1996 : 94), « le contrôle de gestion vise l'efficacité, l'efficience et l'économie. Il consiste en la production de l'information nécessaire aux gestionnaires pour qu'ils fixent des objectifs réalistes, élaborent des stratégies cohérentes et les mettent en œuvre de façon efficiente et économique ».

Ces deux définitions mettent en exergue la perception actuelle du contrôle de gestion, c'est à dire un système de production de l'information (Définition de Boisvert) et d'influence des comportements (définition d'Anthony).

La définition de Boisvert permet également d'identifier clairement les objectifs du contrôle de gestion.

1.1.2. Les objectifs du contrôle de gestion

Dans toutes les entreprises, c'est à dire petite, moyenne ou grande, les objectifs du contrôle de gestion sont les mêmes : il s'agit d'aider, de coordonner, de suivre, et de contrôler les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace, la plus efficiente et la plus économique possible (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 681). Plus précisément, les objectifs recherchés par le contrôle de gestion sont : efficacité, efficience, économie.

1.2. Le processus de contrôle de gestion

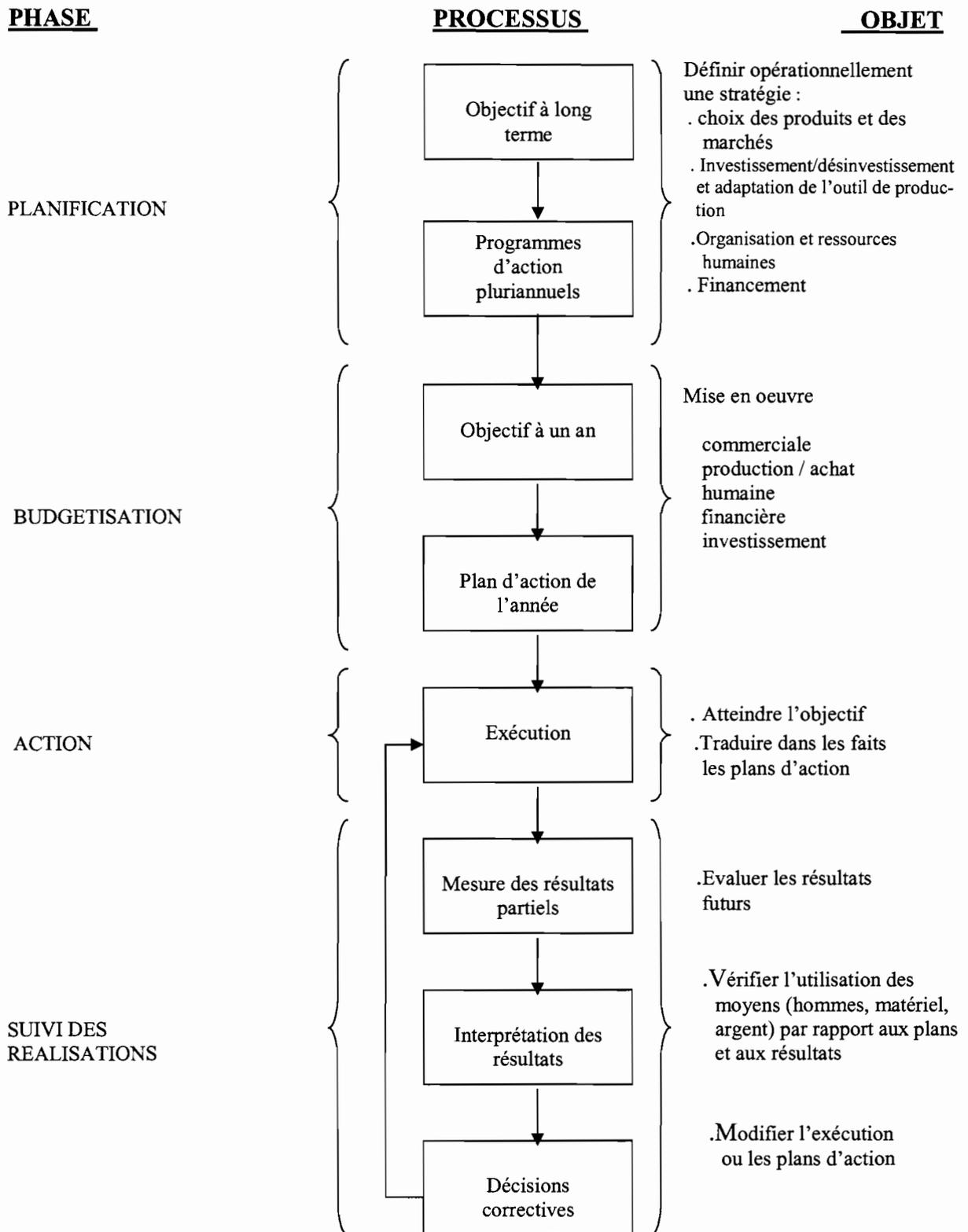
Selon Ardoin (1985 : 15), ce processus permet de :

- fixer des objectifs ;
- mettre au point des plans d'action et élaborer les prévisions permettant d'atteindre ces objectifs ;

- interpréter les résultats partiels en vue de prendre les décisions correctives appropriées pour atteindre les objectifs.

Le processus du contrôle de gestion illustré par la figure ci-dessous, comprend quatre grandes étapes : la planification, la budgétisation, l'action et le suivi des réalisations.

Figure N° 1: le processus de contrôle de gestion



Source : Ardoin & al (1985 : 16)

Le processus de contrôle de gestion est donc une démarche qui permet de s'assurer régulièrement que les objectifs vont être atteints. Il met en œuvre des moyens afin d'obtenir des résultats cohérents avec les objectifs. Les objectifs, les moyens et les résultats sont les trois éléments clés d'un processus de contrôle de gestion (Bescos, 1997 : 28).

1.3. Les facteurs de contingence du contrôle de gestion

« Tout système d'information d'aide à la gestion d'une performance doit tenir compte des contraintes et des opportunités de l'environnement économique, des orientations stratégiques des entreprises, des contraintes de structure des organisations » (ALAZARD & SEPARI, 2004 : 14).

Le contrôle de gestion est un système d'information de gestion de l'entreprise et comme tel il est donc influencé par plusieurs facteurs dans sa mise en place notamment (sans être exhaustif) : la structure, la stratégie, la taille, et la culture de l'entreprise.

1.3.1. Le système d'information de gestion

Le système d'information de gestion « vise à donner aux gestionnaires utilisateurs les informations dont ils ont besoin pour prendre des décisions et ce, dans un format préétabli » (O'Brian, 1995 : 38).

Son importance dans le fonctionnement de l'entreprise se mesure à travers les fonctions suivantes : production des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise, automatisation et facilitation du déroulement des processus administratifs et de conduite des activités (Coformat & al, 2000 : 73)

- a) Production des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise.

Cette fonction doit être assurée selon des modalités précises :

- contenu : pour un responsable, les informations et les indicateurs produits doivent concerner son activité et lui faciliter la prise de décision. Ils doivent

donc être adaptés au métier observé, compréhensibles et acceptés, exhaustifs et à jour;

- conditions de production et d'exploitation : les informations doivent être de bonne qualité, disponibles dans le délai et faciles d'accès;
- Support et instrumentation : pour le traitement et la production des informations, l'entreprise dispose d'une gamme variée de progiciels (ERP (Enterprise Resource Planing), EIS (Executive Information System), etc.) adaptables à ses besoins spécifiques.

b) Automatisation et facilitation du déroulement des processus administratifs et de conduite des activités.

Pour être efficace, un système d'information de gestion doit avoir les qualités suivantes :

- être adaptable, évolutif et non sclérosant;
- être conçu en collaboration avec les acteurs;
- fournir les indicateurs de performance;
- appréhender au mieux l'incertitude;
- former la boussole de l'entreprise;
- présenter une information multiple, mais triée, organisée, hiérarchisée et adaptée au destinataire.

1.3.2. Le contrôle de gestion et les différents niveaux de décision

Le processus de contrôle de gestion ne concerne pas tous les niveaux de décision.

Selon l'horizon temporel, on distingue trois niveaux de décisions (Bescos, 1997 :28) : les décisions stratégiques, les décisions opérationnelles et les décisions de gestion.

1.3.2.1.les décisions stratégiques

Elles sont du ressort de la direction générale et portent sur les objectifs à long terme. Comme l'ont souligné Alazard & Sépari (2004 :16), « à ce niveau, un contrôle stratégique doit aider les prises de décisions stratégiques par la planification stratégique, l'intégration des données futures en fonction d'un diagnostic interne et externe ».

1.3.2.2. Les décisions de gestion

Elles concernent la mise en œuvre des moyens humains, matériels et financiers nécessaires afin de garantir la réalisation des objectifs stratégiques. C'est dans ce type de décisions que le contrôle de gestion intervient pour orienter les actions des managers dans la bonne direction.

1.3.2.3. Les décisions opérationnelles

Elles dépendent des décisions de gestion et portent sur le très court terme : il s'agit d'exécuter efficacement les tâches quotidiennes. C'est là que le contrôle d'exécution ou le contrôle opérationnel intervient pour permettre de réguler les processus répétitifs (productifs ou administratifs) par la vérification du respect des règles de fonctionnement.

Ces trois niveaux de décisions ont permis d'une part, de mettre en évidence les différents contrôles qui peuvent y être associés et d'autre part, de délimiter le contrôle de gestion qui apparaît comme interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution.

1.3.3. Le contrôle de gestion et les structures organisationnelles

Le contrôle de gestion peut s'appuyer sur une organisation en centres de responsabilité pour la mise en œuvre de ses procédures et techniques (système de calcul des coûts et de mesure des résultats, procédure budgétaire ou tableau de bord). Mais l'organisation en centres de responsabilité a pour socle la structure de l'entreprise telle qu'elle a été définie par la direction générale. En d'autres termes le contrôle de gestion s'adapte à la structure de l'entreprise. La structure organisationnelle et les centres de responsabilités sont donc des aspects fondamentaux de la mise en place d'un système de contrôle de gestion.

1.3.3.1. Structure organisationnelle

Le choix d'une organisation est du ressort de la direction générale. Il prend en compte plusieurs facteurs tels que les hommes disponibles, la technologie de l'entreprise, sa taille, la diversité de ses activités, les pressions et les opportunités qu'elle a sur son marché, les orientations que la direction générale souhaite mettre en œuvre, etc. (Ardoin, 1985 : 25).

Selon Robbins & al (2006 : 27), l'organisation est un « ensemble de personnes rassemblées afin d'atteindre des objectifs, par une division du travail et des fonctions, grâce à des modalités de coordination définies ».

Il ressort de cette définition que les trois points communs à toute organisation sont les objectifs, la structure et le personnel. Une organisation est donc une entité poursuivant un but précis, composée de personnes ou de membres et qui possède une structure systématique.

Une structure ; c'est-à-dire l'organigramme définissant la répartition des responsabilités, les niveaux de prise de décision, les mécanismes de coordination ; est la traduction de l'organisation. Les structures des entreprises ont longtemps été hiérarchiques et verticales. Mais actuellement elles sont plus plates, plus flexibles et plus transversales afin d'être plus réactives aux changements de l'environnement (Helfer & al, 2000 : 227).

Comme formes de structure, sans être exhaustif, nous pouvons citer : la structure fonctionnelle, la structure divisionnelle et les structures transversales

a) Structure fonctionnelle

Il s'agit d'une forme d'organisation qui procède au découpage de l'entreprise par fonctions (direction commerciale, direction de la production, direction financière, etc.), renfermant chacune une activité homogène, sous la coordination de la direction générale. Cette dernière gère continuellement des conflits engendrés par les limites de cette structure du fait d'un problème de coordination des activités et de partage des responsabilités car les ordres émanent de plusieurs personnes. Dans ce type de structure la délégation de pouvoir est assez limitée. (Alazard & Sépari, 2004 : 69)

b) Structure divisionnelle

Cette forme d'organisation est née des insuffisances de la structure fonctionnelle et concerne les entreprises de grande taille. Elle se caractérise par un découpage de l'entreprise en divisions relativement autonomes et indépendantes avec un pouvoir de décision décentralisé. Chaque division possède des services fonctionnels nécessaires à son activité (Giraud & al, 2003 : 195).

c) Structures transversales

De nouvelles formes d'organisations dites transversales sont apparues compte tenu des insuffisances affichées par la structure divisionnelle face à l'évolution de l'environnement économique et organisationnel de l'entreprise.

- La gestion par projet

Il s'agit pour l'entreprise d'affecter à un projet quelconque, une partie de son personnel doté des compétences requises. L'équipe est mobilisée provisoirement au tour d'un chef de projet (Giraud & al, 2003 : 205).

- La gestion par processus.

Elle consiste pour l'entreprise à gérer correctement un processus, c'est à dire un ensemble d'activités qui s'enchaînent horizontalement en vue de la production d'un bien ou d'un service à la grande satisfaction des clients (Hélène & al, 2003 : 52, 53).

- La structure matricielle

Elle consiste à superposer ou adjoindre à une structure par fonction, des groupes ad hoc par produit, par marché ou par projet pour faire travailler des équipes pluridisciplinaires. L'organisation par fonction gère les ressources humaines et matérielles tandis que les groupes s'occupent des projets. (Charron & Sépari, 2004 : 88)

La structure organisationnelle de l'entreprise est dynamique. Plusieurs facteurs peuvent l'influencer. Le contrôle de gestion qui s'appuie sur cette organisation pour construire les entités de gestion, c'est à dire les centres de responsabilité, est plus ou moins élaboré selon la forme de la structure.

1.3.3.2. L'influence de la structure sur le contrôle de gestion

Pour atteindre ses objectifs, l'entreprise doit nécessairement organiser ses activités. Cela ne peut se faire que dans le cadre d'une structure qui définit la décomposition des services, le

découpage des tâches et des relations hiérarchiques, les procédures de fonctionnement et la communication entre chaque pôle. Ce découpage aboutit à une forme déterminée de structure. La mesure des performances de ces activités nécessite la mise en place par le contrôle de gestion des indicateurs et des tableaux de bord permettant de suivre les réalisations. Or pour mettre en place ce système de mesure, le contrôle de gestion doit créer des entités de gestion en s'appuyant sur la structure. Mais comme le soulignent Bescos & al (1997 : 265), les besoins de contrôle de gestion diffèrent d'un modèle de structure à l'autre. Dans ce contexte la structure influence le contrôle de gestion (Alazard & Sépari, 2004 : 69).

1.3.3.3. Les centres de responsabilité

La mise en œuvre des procédures techniques du contrôle de gestion nécessite la structuration de l'entreprise en centres de responsabilité qui doivent correspondre à une activité ou si possible à des lieux physiques comme la DRH (Direction des Ressources Humaines), la comptabilité, etc.

Selon Malo & Mathé (2000 : 117), les centres de responsabilité sont des « sous-ensembles de l'entreprise,

- disposant d'une délégation d'autorité pour acquérir et utiliser des moyens humains et matériels
- afin d'atteindre un objectif spécifique, daté et quantifié,
- dans le cadre d'un budget,
- et soumis à un suivi incitatif et sanctionné ».

Pour bien apprécier la performance d'un centre de responsabilité, un certain nombre de principes doivent être respectés (Hélène & al, 2003 : 13) :

- le principe de responsabilité : le subordonné s'engage à atteindre des objectifs négociés avec son supérieur hiérarchique, lequel lui délègue en conséquence un pouvoir décisionnel et met à sa disposition les moyens nécessaires ;
- le principe de contrôlabilité : l'évaluation du subordonné ne peut porter que sur les éléments dont il a la maîtrise ;
- le principe gigogne de responsabilité : Il délimite l'emboîtement des différents niveaux hiérarchiques dans l'entreprise.

Généralement, on distingue les centres de coût, les centres de revenu, les centres de profits et les centres d'investissement (Bescos, 1997 : 272).

a) Les centres de coût :

- les centres opérationnels : dans l'industrie ces centres correspondent à des ateliers dont les coûts sont généralement faciles à maîtriser. Les opérations qu'ils réalisent sont répétitives ;
- les centres de support : l'activité de ces centres est de fournir des prestations ponctuelles à d'autres utilisateurs. Ils sont parfois assimilés à des services généraux et posent souvent des difficultés de contrôle et d'évaluation ;
- les centres de structure : ils réalisent en général des activités ou missions de soutien qu'ils jugent opportunes au profit des autres centres. Ces prestations sont difficiles à évaluer.

b) Les centres de revenu :

L'autorité déléguée leur permet de réaliser des chiffres d'affaires basés sur une tarification qu'ils influencent peu. Leurs charges directes de fonctionnement et les coûts commerciaux (publicité, promotion) sont les principales dépenses qu'ils maîtrisent.

c) Les centres de profits

Ils ont une réelle autorité leur permettant de fixer le niveau d'activité, les conditions commerciales et les charges liées à leurs activités. Ce qui leur confère une bonne maîtrise des coûts, du chiffre d'affaires et du résultat.

d) Les centres d'investissement

Ce sont des centres de profit qui ont en plus la maîtrise ou la gestion, dans une certaine limite, des actifs exploités dans le cadre de leurs activités.

1.3.3.4. L'influence de la stratégie sur le contrôle de gestion

« La stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et l'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs » (Chandler, in Alazard & Sépari, 2004 : 46).

Lors de la définition de sa stratégie, l'entreprise a besoin des informations pour identifier les facteurs clés de succès pour la réalisation de ses objectifs stratégiques et des indicateurs de performance pour orienter les décisions stratégiques. Le contrôle de gestion se doit donc de trouver les outils appropriés pour assurer la réussite de cette mission.

1.3.3.5. L'influence de la taille sur le contrôle de gestion

L'organisation d'un contrôle de gestion varie en fonction de la taille de l'entreprise, c'est à dire selon qu'il s'agit d'une grande entreprise ou d'une petite et moyenne entreprise car chacune a ses spécificités (Alazard & Sépari, 2004 : 682, 684).

Les grandes entreprises sont caractérisées par :

- une structure lourde, rigide, parfois éclatée en plusieurs sites ;
- des processus décisionnels long avec de nombreux acteurs ;
- des systèmes d'information complexes.

Cette situation explique la complexité de la mise en place du système de contrôle de gestion qui est complet et intégré.

Par contre les petites et moyennes entreprises se distinguent par :

- une structure caractérisée par le manque de clarté dans la définition des tâches et des services, le cumul de fonctions dû à la faiblesse des moyens et l'informel ;
- des processus décisionnels ou c'est le dirigeant qui prend les décisions essentielles (fonctionnement et gestion de l'entreprise, importance et délégation des pouvoirs).

L'influence de ces particularités des petites et moyennes entreprises se traduit par la mise en place d'un contrôle de gestion peu formalisé qui consiste en la gestion par exception des opérations courantes.

Le contrôle de gestion est donc plus ou moins élaboré selon la taille de l'entreprise.

1.3.3.6. L'influence de la culture sur le contrôle de gestion

Bescos & al (1997 : 59), définissent la culture d'entreprise comme « un imaginaire organisationnelle, c'est à dire un ensemble d'images, de représentations, de croyances sur l'organisation, sur son fonctionnement, sur ce qui est bien ou mal, sur les façons de s'y comporter et d'agir. Cet imaginaire se manifeste à travers des productions symboliques prenant la forme de rites, mythes, us et coutumes ».

Cette culture, l'organisation l'inculque à ses membres afin d'influencer leur comportement.

L'influence de la culture sur le contrôle de gestion est perceptible au niveau de la mesure des performances qui consiste à comparer les résultats obtenus avec les objectifs initialement fixés. En effet, la culture a un impact sur la nature et la détermination des objectifs qui constituent un aspect fondamental dans le système d'évaluation de la performance des individus et des centres de responsabilité dont le but est d'influencer les comportements des différents acteurs (Bescos & al, 1997 : 60).

Ces facteurs d'influences démontrent ainsi que l'organisation et la pratique du contrôle de gestion vont être très différentes selon les spécificités des entreprises et que le contrôle de gestion ne peut pas être considéré comme un outil standard pour toutes les organisations (Alazard & Sépari, 2004 : 38).

Conclusion

Le contrôle de gestion est un processus, une démarche qui vise comme objectifs, l'efficacité, l'efficience et l'économie. Cela nécessite au préalable la création des centres de responsabilité adaptés à la structure organisationnelle de l'entreprise. C'est la condition sine qua non de la mise en œuvre des outils et techniques du contrôle de gestion afin d'orienter les actions des managers dans la bonne direction en ce qui concerne leurs décisions de gestion.

Le cadre idéal de mise en œuvre des outils et techniques du contrôle de gestion est l'existence d'une fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Chapitre II. La fonction contrôle de gestion

La mise en place des outils, techniques et procédures du contrôle de gestion au sein de l'entreprise conduit souvent à la création d'une structure qui lui est propre. Il s'agit alors d'une fonction parmi tant d'autres qui occupe une position dans l'organigramme structurel de l'entreprise, qui dispose de sa propre organisation et qui a un responsable en l'occurrence le contrôleur de gestion. Dans ce chapitre, après avoir défini les attributions et les missions du contrôle de gestion, nous aborderons d'autres aspects notamment les profils du contrôleur de gestion, ses clients internes, l'organisation d'une entité de contrôle de gestion.

2.1. Missions et attributions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a deux grandes attributions : le système d'information de gestion (SIG) et le système de contrôle de gestion (SCG). De celles-ci découlent les autres attributions spécifiques (Ardoin, 1985 : 237) et (Margotteau, 2001 : 471)

2.1.1. Missions

Le contrôle de gestion a pour missions essentielles de (Ardoin, 1985 : 235, 237), (Margotteau, 2001 : 471, 472) et (Malo & Mathé, 2000 : 292) :

- concevoir et faire fonctionner le système d'information de gestion ;
- formuler des avis et des recommandations sur les opérations projetées et réalisées ;
- concevoir et faire fonctionner le système de contrôle de gestion.

2.1.2. Attributions

Les attributions du contrôle de gestion consistent à (Ardoin, 1985 : 235, 236), (Bouin & Simon, 2004 : 45, 46), (Bescos & al, 1997 : 470), (Alazard & Sépari, 2004 : 697), (Hélène & al, 2003 : 240), (Margotteau, 2001 : 472, 472) et (Bollecker, 2003 : 48) :

- a) participer à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen terme ;
- b) préparer et coordonner les plans à long terme ;
- c) aider la direction générale à formuler les objectifs généraux ;
- d) traduire, avec l'aide des intéressés, les objectifs généraux en objectifs spécifiques, plans d'actions et programmes ;
- e) présenter à la direction générale le plan d'action générale avec ses recommandations ;
- f) gérer le système d'information en assurant la coordination et la circulation des informations ;
- g) définir et qualifier les centres de responsabilité ;
- h) tenir la comptabilité analytique ;
- i) mettre en place les procédures de contrôle opérationnel nécessaires ;
- j) définir la procédure budgétaire et organiser les itérations entre les services nécessaires à la cohérence d'ensemble ;
- k) coordonner l'ensemble des programmes et budgets, et assurer la cohérence du système ;
- l) participer au comité budgétaire où la direction générale examine les divers programmes et budgets avec leurs responsables ;
- m) centraliser les budgets partiels et en faire la synthèse pour la direction générale ;
- n) contrôler les réalisations par rapport aux objectifs ;
- o) mesurer et analyser les écarts entre prévisions et réalisations et préconiser des actions correctives ;
- p) réaliser et mettre à jour les tableaux de bord des responsables ;
- q) élaborer le reporting ;
- r) animer le système d'information (information, communication, conseil, gestion des conflits entre les unités par la fixation des prix de cession interne) ;
- s) former et motiver les exécutants pour les responsabiliser ;
- t) informer et conseiller les décideurs ;
- u) mettre en place et suivre des indicateurs de performance.

2.2. Les profils du contrôleur de gestion

Pour une offre d'emploi relativement au poste de contrôleur de gestion, il est de coutume pour les entreprises de préciser le profil exigé des candidats. Les critères varient selon les besoins spécifiques des employeurs. Mais d'une manière générale, le profil concerne la formation, l'expérience professionnelle, les qualifications requises et les aptitudes professionnelles (Hélène & al, 2003), (Margotteau, 2001), (Bescos & al, 1997), (Rouach & Naulleau, 2002) .

2.2.1. La formation

Ce métier exige une solide formation assortie d'un diplôme de Master, DESS ou un diplôme équivalent d'une grande école de commerce ou universitaire avec une spécialisation en comptabilité de management, en contrôle de gestion et/ou audit; ou à la limite un diplôme d'études comptables et financières (Hélène & al, 2003 : 239, 240, 241, 243).

2.2.2. L'expérience professionnelle

Comme expérience, il faut :

- avoir une bonne connaissance du secteur d'activité;
- avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion.

2.2.3. Les qualifications requises et les aptitudes professionnelles (Hélène & al, 2003 : 243)

Capacités d'analyse et de réflexion; excellentes capacités de communication; capacité d'observation; qualités relationnelles; rigueur et pragmatisme; autonomie; bonne culture technologique; empathie; dialogue; pédagogie; discrétion; connaissance et compréhension des mécanismes du secteur d'activité; avoir une forte culture générale en gestion avec une bonne maîtrise de la comptabilité générale et analytique; fiabilité des informations traitées et diffusées; rapidité et respect des délais dans la production des informations; être doté d'une solide assise en techniques d'expression.

Quand on examine de près cette description de profils, on se rend tout de suite compte que le contrôleur de gestion, comme l'ont souligné Hélène & al (2003 : 238), risque d'appartenir à

une espèce particulièrement rare. Mais il ne s'agit en fait que d'un idéal, une sorte de grille d'indicateurs qualitatifs permettant aux entreprises d'opérer le bon choix.

2.3. Les clients internes du contrôle de gestion

La mission du contrôle de gestion peut être vue sous l'angle d'une prestation de services à des clients internes identifiés de l'entreprise et qui sollicitent, en fonction de leurs besoins, le soutien du contrôle de gestion. Il s'agit de la direction générale, les responsables opérationnels et les autres clients (Rouach & Naulleau, 2002 : 61).

2.3.1. La direction générale

Elle est le principal client du contrôle de gestion dont les besoins essentiels sont : besoin d'information, besoin de suivi et d'évaluation des résultats, besoin d'aide à la décision. Ces informations sont contenues dans un rapport mensuel synthétique sous forme de tableau de bord présentant des indicateurs financiers et des indicateurs sur l'atteinte des objectifs stratégiques comme la part de marché, une structure de clientèle, etc. Ainsi, la direction générale dispose périodiquement des informations synthétiques permettant de rapprocher les prévisions des réalisations afin d'une part, de s'assurer du maintien des grands équilibres financiers et d'autre part, de suivre et mesurer régulièrement l'état d'avancement des réalisations afin de garantir l'atteinte des objectifs définis dans le cadre de la gestion prévisionnelle. La direction générale a aussi besoin d'être éclairé dans ses prises de décision par exemple en matière d'investissement, de positionnement concurrentiel.

2.3.2. Les responsables opérationnels

Les opérationnels ont beaucoup plus besoin d'information de gestion qui porte notamment sur les prévisions, les réalisations et les performances. Ils ont aussi besoin de conseils leur permettant une utilisation rationnelle et efficace des informations et des outils mis à leur disposition par le contrôle de gestion. Selon Guedj (1998 : 74), « un des moyens de les convaincre est d'associer dans leurs tableaux de bord le reporting pur aux éléments nécessaires à leur gestion ».

2.3.3. Les autres clients

Il s'agit des services comptabilité générale, d'audit interne et de certains organismes externes comme les commissaires aux comptes qui exploitent régulièrement les informations fournies par le contrôle de gestion.

2.4. L'organisation d'une entité de contrôle de gestion

Il n'existe pas de modèle type d'organisation de la fonction contrôle de gestion. Son importance, la diversité de ses rattachements hiérarchiques et son organisation interne varient selon la taille de l'entreprise. Cette situation explique d'ailleurs la diversité et la complexité du rôle du contrôleur de gestion.

2.4.1. Rattachement hiérarchique de la fonction contrôle de gestion

Plusieurs exigences expliquent la diversité de rattachements hiérarchiques du contrôle de gestion (Hélène & al, 2003 : 263) : L'indépendance de l'entité du contrôle de gestion, sa proximité avec les opérationnels et la disponibilité des données.

2.4.1.1. Les critères de rattachement

L'indépendance de l'entité du contrôle de gestion, sa proximité avec les opérationnels et la disponibilité des données sont les critères déterminants dans le choix du niveau de positionnement hiérarchique.

a) L'indépendance de l'entité de contrôle de gestion

L'indépendance du contrôleur de gestion garantit la pertinence et la fiabilité des informations qu'il met à la disposition de ses « clients internes » en vue de les éclairer dans leur prise de décisions. Le contrôleur de gestion est souvent influencé par son supérieur hiérarchique direct dans l'exercice de son activité. Cela peut se traduire par de la rétention ou des retards dans la collecte, le traitement et la diffusion de l'information. Le rattachement sera dans ce cas le plus haut niveau dans l'organigramme de l'entreprise, généralement la direction générale.

b) La proximité de l'entité de contrôle de gestion avec les opérationnels

Le contrôleur de gestion doit comprendre ce que font les opérationnels pour pouvoir jouer efficacement son rôle de conseil et d'aide à la prise de décisions en vers ces derniers. Cette situation concerne plutôt le contrôleur local et cela sera d'autant plus aisé si le rattachement est d'ordre hiérarchique.

c) La disponibilité des données

Ce critère justifie généralement le rattachement du contrôle de gestion à la direction financière et administrative dans certaines entreprises, qui ne sont pas encore à l'ère des logiciels intégrés comme le ERP (Enterprise Resource Planning), afin de profiter de certains avantages :

- éviter les ressaisies des mêmes données ;
- éviter la formation de deux canaux parallèles d'information (comptabilité et contrôle) dans lesquels transitent les mêmes données de base ;
- et ainsi s'assurer d'une plus grande fiabilité des informations produites.

2.4.1.2. Les différents modes de rattachement hiérarchique

Les critères de rattachement évoqués plus haut soulèvent deux questions fondamentales :

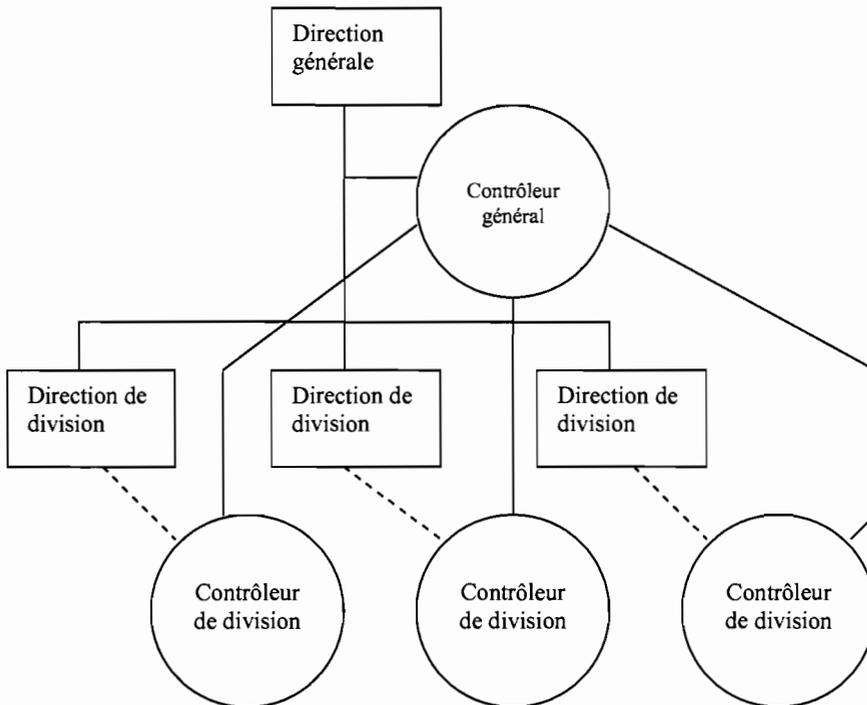
1. à quelle entité rattacher le contrôle de gestion local ?
2. quel positionnement pour le contrôle de gestion central ?

a) Rattachement du contrôle de gestion local

Contrairement aux petites et moyennes entreprises, la fonction contrôle de gestion est plus développée dans les grandes entreprises où on rencontre au moins deux niveaux de contrôle : un contrôle de gestion central et un autre local. Cette situation soulève le problème du rattachement du contrôle de gestion local. Ce dernier peut soit être rattaché hiérarchiquement aux directions opérationnelles et avoir une liaison fonctionnelle avec le niveau central, soit être rattaché hiérarchiquement au contrôle de gestion central et avoir une liaison fonctionnelle avec les directions opérationnelles. La première solution est garante d'une bonne intégration du contrôleur au sein de la direction opérationnelle dont il maîtrise ainsi les opérations et les besoins. Par contre la deuxième lui donne une certaine indépendance pour mener à bien ses

activités. Il faut souligner que si dans la première option le contrôleur de gestion peut être influencé par le responsable opérationnel, dans la seconde c'est plutôt le contraire, autrement dit, ce qui est un avantage pour l'une est un inconvénient pour l'autre. Les figures ci-dessous illustrent ces deux options (Ardoïn, 1985 : 227, 228).

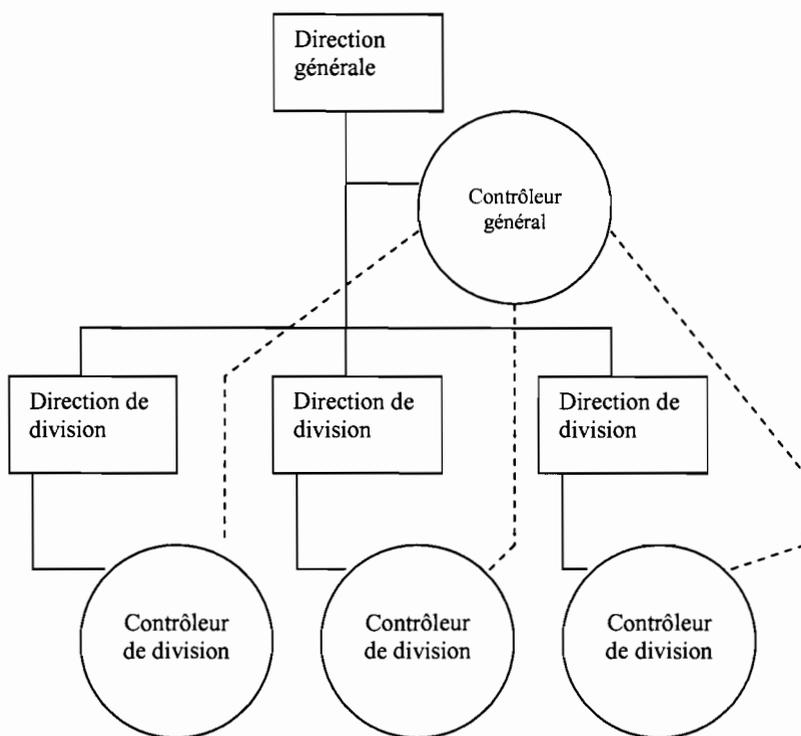
Figure N° 2 : organisation hiérarchique du contrôle



Source : Ardoïn & al, (1985 : 227)

Cette figure montre que les contrôleurs de division qui dépendent hiérarchiquement du contrôleur de gestion central, ont une relation fonctionnelle avec les directeurs de division. Cette organisation facilite le travail en équipe des contrôleurs de gestion et renforce la cohésion interne de la profession.

Figure N° 3 : organisation fonctionnelle des contrôleurs de gestion



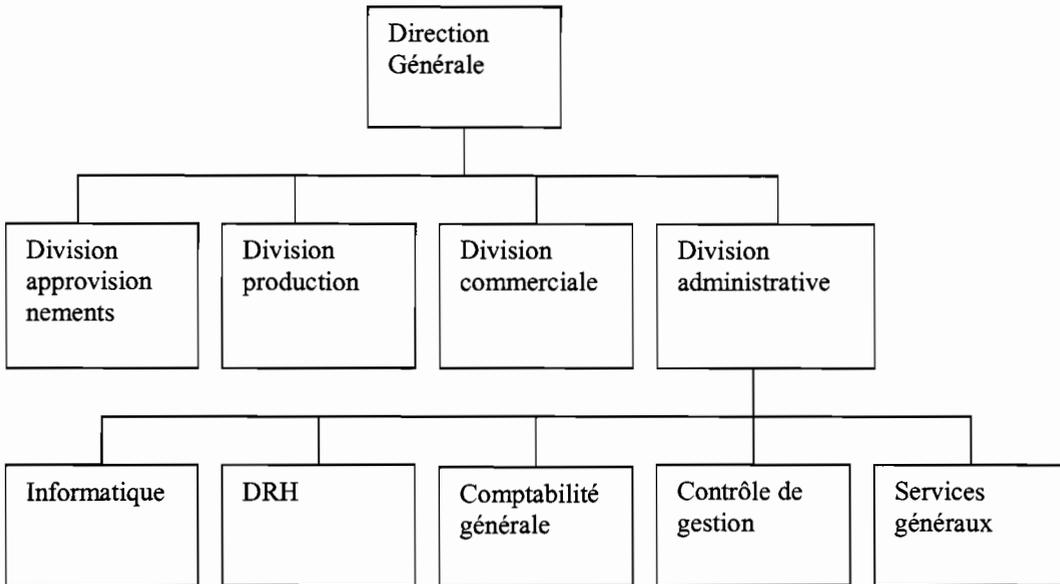
Source : Ardoin & al. (1985 : 228)

Contrairement à la figure précédente, les relations sont hiérarchiques entre les contrôleurs et les directeurs de division, puis fonctionnelles entre le contrôleur de gestion central et les contrôleurs de division. Cette organisation est plutôt à l'avantage des directeurs de division qui entretiennent de bonnes relations avec les contrôleurs de division.

b) La position hiérarchique du contrôle de gestion central

En ce qui concerne le positionnement du contrôle de gestion central, deux cas sont envisageables : soit un rattachement à la direction administrative et financière, soit un rattachement à la direction générale. Cela est illustré par les figures ci-dessous.

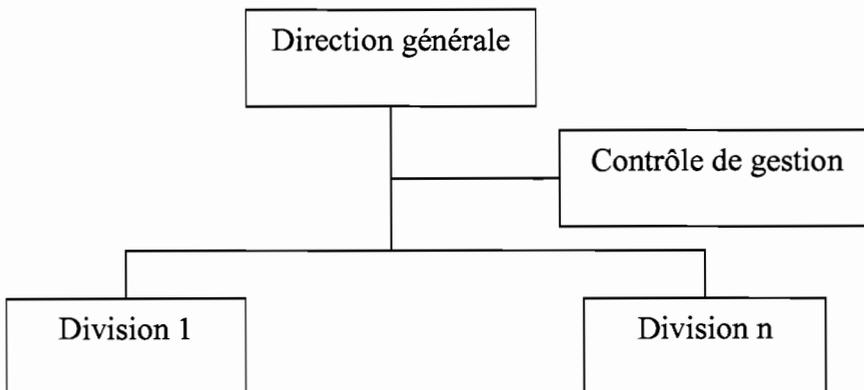
Figure N° 4 : position fonctionnelle



Source : Margotteau, (2001 : 470)

Cette figure montre le rattachement du contrôle de gestion central à la direction administrative et financière, c'est la position fonctionnelle.

Figure N° 5 : position « staff » ou conseil



Source : Margotteau, (2001 : 470)

Cette figure illustre le rattachement du contrôle de gestion central à la direction générale, c'est la position « staff » ou conseil.

Chaque mode de rattachement a ses avantages et ses inconvénients et en voici les principaux :

Tableau N° 1 : avantages et inconvénients des différents rattachements du contrôle de gestion

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

Source : Hélène & al, (2003 : 267)

2.4.1.3. La place idéale pour le contrôle de gestion central

Les positionnements sont certes diversifiés chacun avec ses avantages et ses inconvénients. Mais le contrôle de gestion est dynamique et s'adapte sans cesse aux multiples changements économiques et organisationnels qui accompagnent le développement des entreprises. D'un contrôle de gestion comptable, on passe à un contrôle de gestion beaucoup plus axé sur le conseil et le pilotage de la performance. Dans ces conditions on voit mal un contrôleur de gestion central rattaché à une direction administrative et financière remplir efficacement cette mission. Margotteau (2001 : 470) renchérit que ce mode de rattachement ne correspond pas à la définition actuelle du contrôle de gestion. Si par le passé le contrôle de gestion central était rattaché à la direction administrative et financière dans la majorité des entreprises, d'autres études confirment maintenant une tendance à rattacher le contrôleur central à la direction générale (Kipfer et Chiapello in Bescos & al. (1997) et Motol (2004 : 53)). Autrement dit, le contrôle de gestion central doit être rattaché au plus au niveau, en l'occurrence la direction générale. Cette position, comme l'a souligné Laulusa, confère au contrôleur de gestion son véritable rôle de conseil. Il participe ainsi à la stratégie et la communication financière de l'entreprise.

2.4.2. Organisation interne d'une entité de contrôle de gestion

« Organiser un service, c'est en premier lieu assigner des tâches, des missions, des fonctions à chacun des membres de l'équipe. Reste à savoir comment procéder à cette distribution des rôles » (Hélène & al, 2003 : 260).

La création d'une entité de contrôle de gestion relève de la compétence de la direction générale de l'entreprise qui lui fixe des objectifs, définit ses missions et la dote des moyens nécessaires à son fonctionnement. L'importance et le rôle assigné au contrôle de gestion varient selon la taille de l'entreprise. Ainsi, les axes à retenir dans l'organisation interne sont :

- l'effectif ;
- la définition d'un organigramme interne ;
- la définition des fiches de poste.

2.4.2.1. L'effectif de la fonction contrôle de gestion

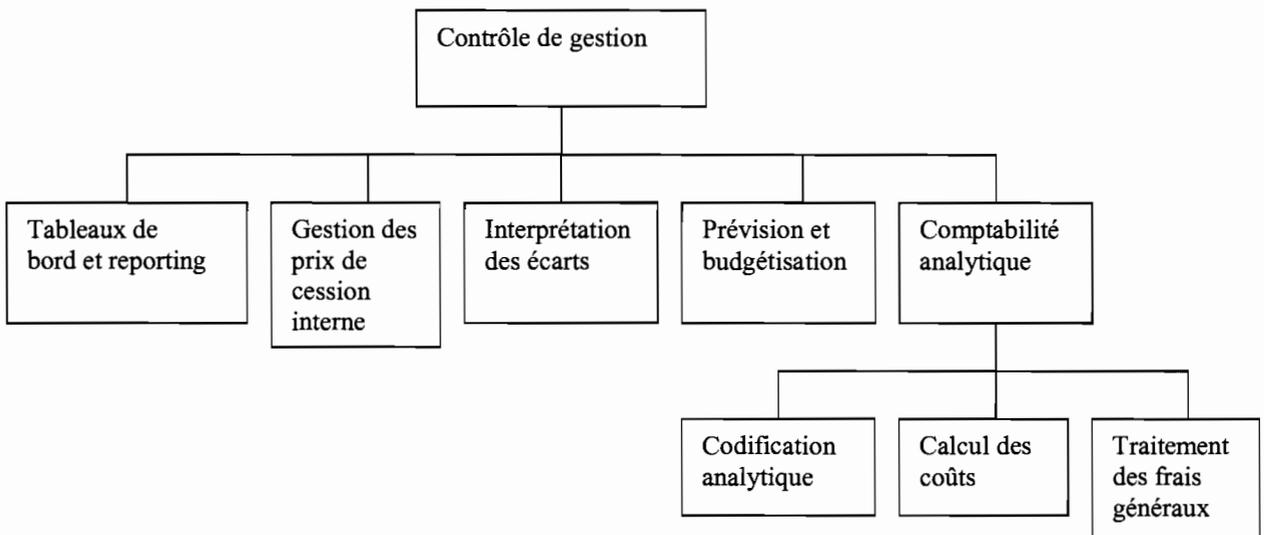
Dans l'organisation interne de la fonction contrôle de gestion, l'effectif est une contrainte qui va beaucoup influencer sur la définition de l'organigramme interne et la répartition des tâches. Il faut donc en tenir compte. L'effectif est relatif à la taille de l'entreprise.

2.4.2.2. L'organigramme interne de la fonction contrôle de gestion

L'organigramme est la conséquence du partage des rôles entre le personnel affecté à la fonction contrôle de gestion. Les modes d'organisation sont multiples et variés. Selon Hélène & al (2003 : 269), le partage des tâches peut s'effectuer soit en se basant sur les outils du contrôle de gestion, soit en adoptant une structure par « clients » internes. Cependant ces deux modes d'organisation n'ont pas été illustrés par des organigrammes.

Ainsi Margotteau (2001 : 471) nous présente le modèle ci-dessous.

Figure N° 6 : organisation par outil du contrôle de gestion



Source : Margotteau (2001 : 471)

La base de construction de ce modèle n'a pas été précisée par l'auteur. Cependant il a mis en exergue la séparation entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Mais nous pouvons affirmer tout de même que les critères retenus pour la construction de ce modèle sont

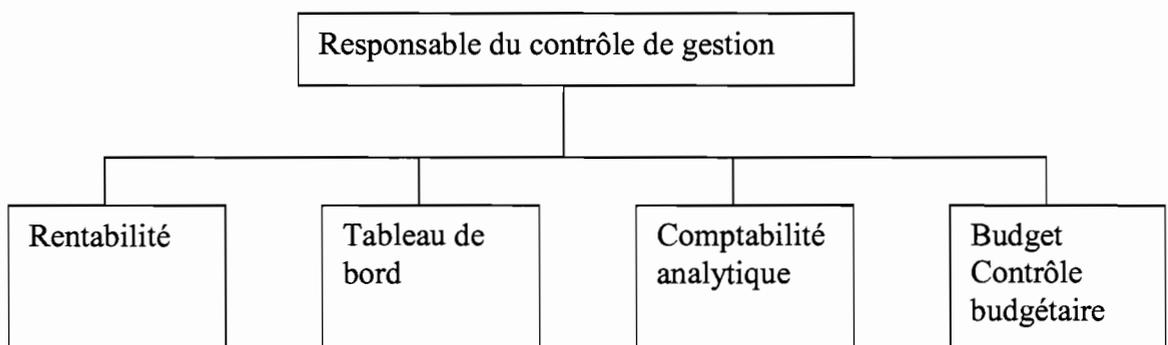
les outils du contrôle de gestion tels le tableau de bord et reporting, le budget et la comptabilité analytique

Le partage des rôles en fonction des outils du contrôle de gestion consiste à affecter une personne ou un groupe de personnes par outil. Mais cette conception qui ne favorise pas le développement des missions de conseil interne peut également entraîner une mauvaise répartition des tâches.

Adopter une structure par « clients » internes pour la répartition des tâches consiste à assigner une personne ou une équipe à une entité de l'entreprise. Celle-ci va utiliser les outils nécessaires pour satisfaire les besoins de ses clients.

Quant à Rouach & Naulleau (2002 : 72, 73), ils relèvent trois types d'organisation courantes dans le secteur bancaire : organisation par fonction, organisation par activité et par fonction et organisation mixte par fonction et par activité.

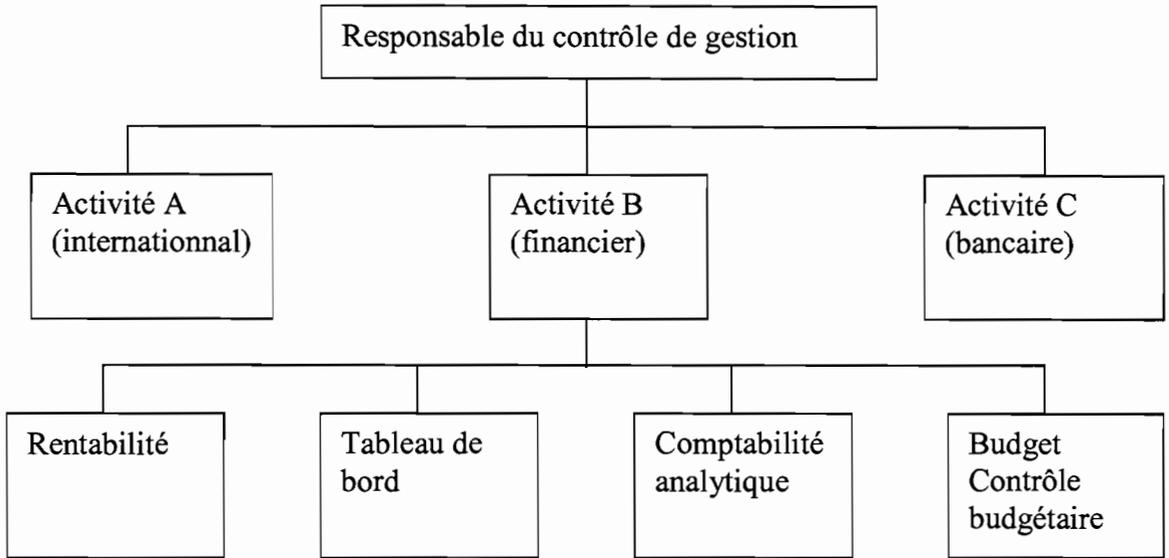
Figure N° 7 : Organisation par fonction



Source : Rouach & Naulleau (2002 : 72)

Ce mode d'organisation s'adapte aux banques de taille moyenne. Sa caractéristique est que pour l'ensemble des activités, les membres du service ne maîtrisent qu'un seul aspect du contrôle de gestion.

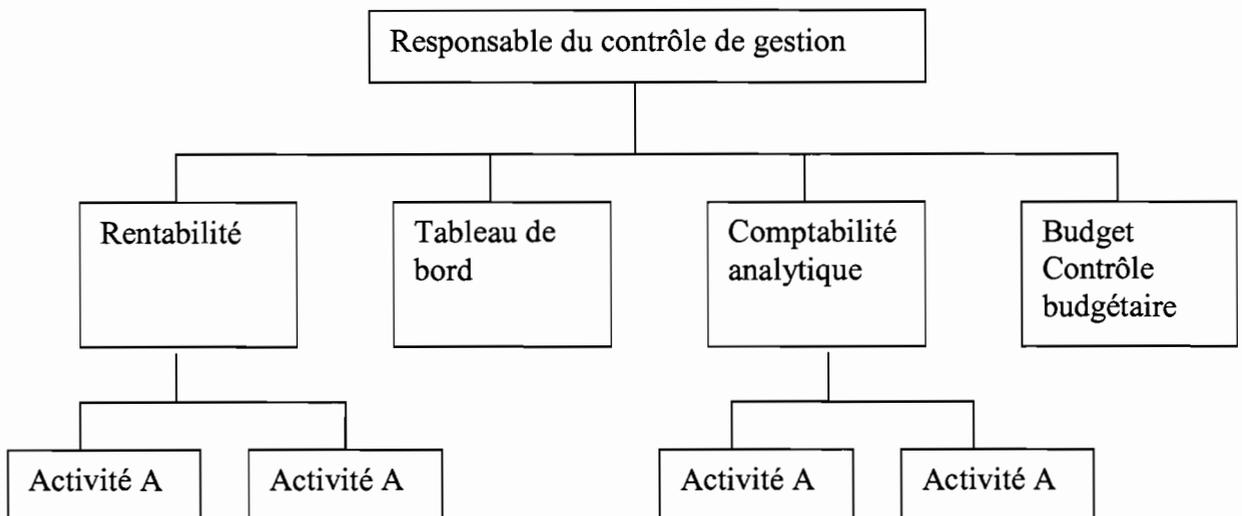
Figure N° 8 : Organisation par activité et par fonction



Source : Rouach & Naulleau (2002 : 73)

Ce modèle est celui des banques de taille plus grande. Il se caractérise par une décentralisation qui se traduit par une organisation du contrôle de gestion par grand secteur d'activité.

Figure N° 9 : Organisation mixte par fonction et par activité



Source : Rouach & Naulleau (2002 : 73)

C'est un mode d'organisation centralisée de contrôle de gestion par fonction et par activité.

En procédant à des recoupements entre ces différents modes d'organisation, nous constatons que le modèle de Margotteau, l'organisation par outil de Hélène & al. et l'organisation par fonction de Rouach et Naulleau ont le même fondement, c'est à dire une organisation par outil. Son inconvénient, comme l'ont souligné Hélène & al, est la spécialisation par outil alors que les outils du contrôle de gestion exigent une forte cohérence entre eux. Par contre la structure par « client » interne de Hélène & al peut être assimilée à l'organisation par activité et par fonction de Rouach & Naulleau. Ce qui nous amène, en nous fondant sur ces modèles, à deux modes d'organisation :

- l'organisation par outil ou par fonction
- l'organisation par « client » interne ou par activité et par fonction.

2.4.2.3. Les fiches de postes

La fiche de poste, comme l'indique le modèle en annexe N°1, permet d'identifier essentiellement pour chaque poste, le titulaire, ses missions et attributions, son profil et son rattachement hiérarchique.

Conclusion

La fonction contrôle de gestion dans une entreprise a sa propre organisation matérialisée par un organigramme dont les facteurs déterminants sont les missions et attributions que la direction générale lui assigne mais aussi les moyens que cette dernière mettra à sa disposition. Le niveau de rattachement hiérarchique idéal de cette entité est la direction générale qui est d'ailleurs son principal client. Deux principaux modes d'organisation sont à distinguer : l'organisation par outil ou par fonction et l'organisation par « client » interne ou par activité et par fonction.

Cette organisation a un responsable en l'occurrence le contrôleur de gestion qui en est l'animateur. L'exercice de cette fonction exige de celui-ci un profil particulier qui fait souvent du contrôleur de gestion l'oiseau rare. Ce profil se résume à la formation, les aptitudes professionnelles, les qualifications et l'expérience professionnelle. Ces qualités sont déterminantes dans l'accomplissement, de manière efficace, de ses missions et attributions. Il

faut souligner que le rôle du contrôleur est beaucoup influencé par son niveau de rattachement hiérarchique dans l'organigramme de l'entreprise.

L'organisation interne de la fonction contrôle de gestion permet au contrôleur de mettre en œuvre les outils nécessaires afin de satisfaire les besoins de ses « clients ».

Chapitre III. Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion doit mettre à la disposition des opérationnels de l'entreprise les outils nécessaires pour maîtriser leur gestion et atteindre leurs objectifs (Ardoin, 1985 : 48). Ces outils et techniques d'aide à la décision et au pilotage de la performance sont multiples, évolutifs et doivent faire souvent l'objet d'adaptation aux besoins des gestionnaires. Leur mise en place varie selon la taille, l'activité et le statut des entreprises. L'objet de ce chapitre est d'exposer les principaux instruments actuellement utilisés dans les entreprises sans pour autant avoir la prétention d'en faire une présentation exhaustive et détaillée. Ainsi seront décrits :

- les outils de la démarche prévisionnelle : le système budgétaire;
- les outils de mesure des résultats : la comptabilité de gestion, l'évaluation de la performance, le tableau de bord, le reporting.

3.1. La comptabilité de management

Cette comptabilité est conçue pour (Goujet & al, 2003 : 3) ; (Bescos & al, 1997 : 216) :

- a) analyser les résultats et faire apparaître leurs éléments constitutifs ;
- b) contrôler le rendement et la rentabilité et fournir un grand nombre d'éléments pour la gestion efficace et efficiente de l'entreprise ;
- c) compléter la comptabilité générale en lui donnant des bases d'évaluation de certains éléments d'actif (stock de produits fabriqués, immobilisations, créées par l'entreprise, etc.) ;
- d) fournir des bases afin d'établir les prévisions de charges et produits, et en assurer le contrôle ;
- e) analyser les charges et les produits ;
- f) calculer les coûts ;
- g) étudier ou déterminer la politique de prix de vente

On distingue en général deux systèmes : la méthode des sections homogènes et la méthode de la comptabilité par activité.

3.1.1. La méthode des sections homogènes

Les sections homogènes traduisent une comptabilité par centres de responsabilité, donc une vision verticale, hiérarchique de l'entreprise. Les charges y sont classées en charges directes et charges indirectes. Les charges directes sont directement affectées aux produits concernés. Les charges indirectes, par contre, sont regroupées d'abord dans des centres d'analyse, puis affectées aux produits à l'aide d'unités d'œuvre.

La méthode des sections homogènes permet de calculer des coûts complets, des coûts partiels et d'autres types de coûts (Margotteau, 2001 : 90, 91, 105) et (Bouin & Simon, 2004 : 135, 137).

3.1.1.1. Les coûts complets

La méthode des coûts complets consiste à imputer toutes les charges (directes ou indirectes, fixes ou variables) à un produit, une activité, un client, etc.

Cette méthode permet de calculer en cascade le coût d'achat, le coût de production, le coût de distribution et le coût de revient.

3.1.1.2. Les coûts partiels

Les limites de la méthode des coûts complets notamment la lourdeur du coût et l'incohérence des choix opérés pour imputer les charges indirectes et traiter les charges fixes sont à l'origine des coûts partiels.

La méthode des coûts partiels consiste à ne pas affecter et ou imputer la totalité des charges à un produit, une activité, un client, etc., mais plutôt celles jugées pertinentes.

Il existe plusieurs méthodes de coûts partiels : les coûts directs, les coûts variables, le « direct costing » évolué

A côté des coûts complets et partiels, il faut aussi noter d'autres méthodes : l'imputation rationnelle des charges fixes et le coût marginal.

En conclusion, il faut retenir que, dans la pratique, les entreprises combinent plusieurs de ces méthodes pour satisfaire différents besoins en information.

3.1.2. La comptabilité par activité

La comptabilité par activité est basée sur la vision transversale, par processus de l'entreprise. Un processus est un ensemble d'activités concourant à la production d'un bien, d'un service ou d'une prestation, pour un client final, externe ou interne. Cette comptabilité comporte deux composantes : ABC (Activity Based Costing) et ABM (Activity Based Management). Pour le calcul des coûts, les charges sont d'abord réparties entre les activités au moyen d'inducteurs de ressources. Une activité est un ensemble de tâches élémentaires utilisant certaines ressources, c'est à dire les éléments consommés par la production et la vente des objets de coûts concourant à l'obtention d'un résultat identifiable au profit d'un client interne ou externe. Le coût des activités ainsi calculé est réparti entre les produits au moyen d'inducteurs d'activités. Quant à ABM, elle permet une amélioration de la performance grâce à l'analyse des activités, des inducteurs et des indicateurs de performance tels que le coût, la qualité et le temps/délai (Bouin & Simon, 2004 : 146).

3.1.2.1. La méthode ABC

L'ABC est une méthode de calcul des coûts de revient complet née des limites de la comptabilité analytique traditionnelle qui par exemple accordait une importance à la main d'œuvre directe alors qu'elle n'est plus le facteur dominant dans la structure des coûts (Bouin & Simon, 2004 : 142) et (Alazard & Sépari, 2004 : 250).

Selon Bouin & Simon (2004 : 145), l'ABC est une méthode fiable de calcul de coût de revient permettant :

- l'analyse et l'optimisation des activités et processus ;
- le calcul de la rentabilité réelle des produits, clients, canaux de distribution, projets, marché, etc. ;
- la mesure et l'analyse de la performance des activités support et opérationnelles ;
- la définition et la mise en œuvre de nouvelles politiques de tarification ;
- l'identification et la gestion des ressources disponibles ;

- la simulation et l'élaboration de budgets par activité.

3.1.2.2. La méthode ABM

« L'activity-based management se focalise sur le management des activités comme moyen d'améliorer la valeur reçue par le client et le profit qui est réalisé par l'entreprise en apportant cette valeur » (The CAM-1 Glossary of activity based management in BOUIN & SIMON, 2004 : 153).

L'amélioration de la valeur reçue par le client et le profit réalisé par l'entreprise nécessite la réduction des coûts avec pertinence et le déploiement de la stratégie :

a) La réduction des coûts avec pertinence

Les coûts ne peuvent être réduits que par une analyse des activités qui permet d'appréhender de façon plus ou moins fine les logiques opérationnelles et techniques de variation des coûts et de définir ainsi des grandes familles de coûts liées à un même facteur causal, voire à une même unité d'œuvre. Ce qui permet alors de quantifier les enjeux de progrès et de suivre les actions avec un chiffrage des résultats (Demeestère & al, 2002 : 270).

b) Le déploiement de la stratégie

Les objectifs stratégiques étant définis, l'élaboration du plan d'action à réaliser requiert au préalable l'identification des facteurs clés de succès (ou inducteurs de performance). Ce plan sera suivi grâce à la définition des indicateurs de pilotage et de performance (Bouin & Simon, 2004 : 154).

La comptabilité de management est un outil d'aide à la décision. Les insuffisances de la méthode des sections homogènes sont à l'origine de la méthode de la comptabilité par activité dont l'objectif est de corriger ces lacunes et améliorer la performance globale de l'entreprise. Les systèmes de calcul des coûts jettent aussi les jalons des prévisions budgétaires.

3.2. Le système budgétaire

La finalité première du système budgétaire est l'anticipation de l'évolution de l'activité en volume et en valeur et la prévision des moyens et des résultats prévisionnels correspondants afin de mieux préparer l'entreprise. Il est la traduction de la démarche stratégique (Margotteau, 2001 : 138) :

3.2.1. La gestion budgétaire

Le système budgétaire est la traduction de la démarche stratégique qui comprend trois phases (Bescos & al, 1997 : 99) et (Alazard & Sépari, 2004 : 283, 284) : le plan stratégique, le plan opérationnel et le budget. La gestion budgétaire est un processus qui comprend l'élaboration du budget et le contrôle budgétaire.

3.2.1.1. Le budget

C'est la dernière étape du processus de planification et concerne la mise en œuvre annuelle des choix stratégiques quantifiés dans les plans opérationnels.

Le budget est par définition, « un ensemble cohérent d'hypothèses et de données chiffrées prévisionnelles, fixées avant le début de l'exercice comptable, décrivant l'ensemble de l'activité. Les données les plus importantes constituent les objectifs à atteindre, qui se doivent d'être ambitieux mais réalistes, définis à la suite d'un dialogue entre les responsables, quel que soit leur niveau hiérarchique » (Selmer, 2003 : 1).

Selon Margotteau (2001 : 139), un bon système budgétaire doit respecter les principes suivants :

- La totalité du système budgétaire : le budget doit couvrir l'ensemble des activités réalisées par l'entreprise;
- La superposition du système budgétaire et du système d'autorité : les frontières des budgets (activités faisant l'objet d'une budgétisation) coïncident avec le partage des responsabilités dans l'entreprise consigné dans l'organigramme ;

- La préservation de la solidarité nécessaire entre les départements : l'introduction d'un système de mesure de performance individuelle ne doit pas aller à l'encontre de l'intérêt général ;
- Le couplage du système budgétaire et de la politique du personnel : un système de motivation doit être instauré ;
- L'actualisation des prévisions au vu de nouvelles informations : prévoir des cas éventuels résultant de modifications majeures des paramètres de budgétisation (fiscalité, données du marché, etc.).

3.2.1.2. L'élaboration du budget

C'est un processus itératif garantissant la cohérence des objectifs et des moyens mis en œuvre par les différentes entités. Le budget peut être imposé c'est à dire la direction générale fixe les objectifs à chaque responsable et lui donne les moyens de les atteindre, ou proposé c'est à dire chaque responsable fixe ses objectifs et détermine les moyens de les atteindre (Selmer, 2003 : 1). Le service contrôle de gestion est généralement chargé de gérer le processus d'élaboration du budget dont voici les grandes étapes (Bescos, 1997 : 151, 152 et 153) que nous résumons dans le tableau ci dessous :

Tableau N° 2 : processus d'élaboration du budget

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. le cadre budgétaire 2. le pré budget 3. les arbitrages 4. l'établissement des documents de synthèse 5. l'approbation du budget |
|---|

Source : nous même

Les acteurs intervenant dans ce processus sont : la direction générale, le contrôleur de gestion, les responsables des services et le comité du budget, chacun avec son rôle. Ils ne doivent pas

aussi perdre de vue, lors de l'élaboration du budget, que les budgets de l'exercice suivant doivent être établis et approuvés absolument avant la fin de l'exercice en cours.

3.2.1.3. Le contrôle budgétaire

« Le contrôle budgétaire est une comparaison des résultats réels et des prévisions figurant aux budgets afin de :

- rechercher la (ou les) cause(s) d'écarts ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires » (Gervais, 2000 : 274)

Il s'agit là du contrôle à posteriori qui consiste à calculer, analyser et interpréter les écarts à partir de la comparaison entre les réalisations et les prévisions. L'interprétation ne portera que sur les écarts significatifs. Ce type de contrôle s'accompagne aussi du contrôle a priori qui permet de s'assurer de la conformité des engagements budgétaires avant leur exécution.

En matière de contrôle budgétaire, pour aider les responsables opérationnels dans l'atteinte de leurs objectifs et la prise des décisions correctives appropriées, le contrôleur de gestion utilise souvent la technique des standards et les calculs des écarts par type de cause (Ardoin, 1985 : 111). Généralement trois grands types d'écart sont recensés (Hélène & al, 2003 : 123) : l'écart de volume, l'écart de rendement et l'écart sur prix.

Voici un modèle de calcul des écarts entre les réalisations et les prévisions inspiré des auteurs : Ardoin, 1985 : 121 ; Goujet & al, 2003 : 209.

Tableau N° 3 : Calcul des écarts

	Prévisions			Réalizations			Ecart	
	Quantités	Prix unitaire	Montant	Quantités	Prix unitaire	Montant	Favorable	Défavorable
Total								

Source : nous même

Ce tableau a l'avantage de permettre non seulement de calculer les écarts, mais aussi d'en déterminer les causes et les interpréter.

3.3. Evaluation de la performance

« Evaluer la performance d'un produit, d'un processus, d'une entité, d'une personne consiste à estimer sa contribution à la performance de l'entité de niveau supérieur à laquelle il ou elle se rattache, in fine à celle de l'entreprise ou de l'organisation dans son ensemble » (Bouquin, 2001 : 196).

L'évaluation de la performance est fondée sur le rapprochement entre les résultats obtenus, les objectifs et les moyens initialement fixés (Bescos & al, 1997 : 381). Selon WALKER, elle permet aux managers de clarifier les standards et objectifs de performance et d'accroître la future performance de l'entreprise. Mais l'évaluation de la performance des individus comme des centres de responsabilité ne peut se faire sans un système de mesure et le respect de certains principes de base.

3.3.1. Les principes de l'évaluation des performances

Margotteau (2001 : 250), souligne que la définition d'un système de mesure pour apprécier la performance d'une unité ou d'un responsable doit respecter certains principes de base :

- principe d'exhaustivité : une mesure de performance doit porter sur les éléments d'activité contrôlables ;
- principe de contrôlabilité : la mesure de performance ne peut porter que sur les éléments dont le responsable a la maîtrise ;
- principe d'indépendance : la mesure de performance du centre de responsabilité doit être indépendante de celle des autres centres ;
- principe de dualité : le contrôleur de gestion peut faire cohabiter un double système de mesure de performance ;
- principe de permanence des inducteurs ;
- principe de cohérence organisationnelle : la mesure de la performance réalisée doit permettre l'attribution des responsabilités aux acteurs ;

- principe de clarté et de sélection limitée d'indicateurs.

3.3.2. Le système de mesure de performance

L'objectif de la mesure de la performance consiste à motiver le comportement conduisant à l'amélioration continue de la satisfaction du client, de la flexibilité et de la productivité (Voyer, 1999 : 83).

La mise en œuvre du système de mesure nécessite la construction des indicateurs pertinents qui prennent en compte tous les paramètres garantissant une évaluation juste et objective.

3.3.3. L'évaluation de la performance des centres de responsabilité et des individus

Nous aborderons l'évaluation de la performance des centres de responsabilités et l'évaluation de la performance individuelle.

3.3.3.1. L'évaluation de la performance des centres de responsabilité

Le système de mesure qui sera utilisé pour évaluer la performance du centre doit tenir compte du fait que celui-ci a, à sa disposition, un certain nombre de moyens pour la réalisation des objectifs qui lui sont assignés. Autrement dit, plusieurs indicateurs seront utilisés pour apprécier objectivement la performance du centre.

3.3.3.2. L'évaluation de la performance individuelle

Comme l'ont souligné Bescos & al. (1997 : 409), la performance des activités est fortement tributaire de celle des individus qui les prennent en charge. L'objectif primordial est donc d'influencer les comportements des managers en leur expliquant clairement l'objectif global de l'entreprise, les objectifs spécifiques assignés à chaque responsable et les résultats attendus. Ainsi le canevas dans lequel toutes les actions doivent être menées est tracé. Les critères de mesure de performance viennent baliser le terrain avec un système de motivation sous forme de sanction/récompense afin de créer les conditions de la réalisation des performances attendues et par là celle de l'objectif global de l'organisation.

Les buts de l'évaluation de la performance individuelle sont, selon WALKER :

- de permettre au salarié d'avoir un retour de l'information sur ce qu'il fait ;
- d'être utilisée pour motiver et guider le salarié dans son développement personnel de savoir-faire et de compétences ;
- de permettre à l'entreprise de justifier des décisions et des actions dans le domaine des ressources humaines (promotions, mutations, etc.).

Pour que les procédures d'évaluation soient efficaces, ses objectifs doivent être communiqués et compris de tous dans l'organisation.

Le système de contrôle de gestion utilise comme outil le tableau de bord et le reporting pour diffuser les résultats de l'évaluation de la performance.

3.4. Le tableau de bord

On distingue généralement deux types de tableaux de bord : le tableau de bord stratégique notamment le tableau de bord prospectif et le tableau de bord de gestion dont la démarche de conception est identique dans ses grandes étapes.

3.4.1. Les différents types de tableau de bord

Nous aborderons seulement quelques aspects du tableau de bord de gestion et du tableau de bord prospectif.

3.4.1.1. Le tableau de bord de gestion (TBG)

Leroy (2001 : 64), définit le tableau de bord de gestion comme « la mise en forme synthétique et pédagogique des informations utiles à un responsable pour piloter le centre d'activité qui lui a été confié. Par vocation, c'est un outil d'information, d'alerte, de communication et d'incitation à la décision » :

Selon Gervais (2000 : 598), cet outil a pour fonctions :

- il est d'abord un système d'alerte ;
- il est un déclencheur d'actions ou d'enquête ;

- il contrôle l'autonomie conférée ;
- il facilite la communication et la motivation ;
- il sert à mieux situer l'action du responsable dans le contexte interne et externe.

D'une manière générale le tableau de bord de gestion est conçu par son utilisateur. Cependant, la construction de cet outil relève également de la responsabilité du contrôleur de gestion surtout dans les cas où les indicateurs sont établis à partir de différentes sources d'information.

3.4.1.2. Le tableau de bord prospectif (TBP) ou équilibré

« Un tableau de bord équilibré (*A balanced scorecard*) et prospectif, est un système de mesure de performance qui réalise un équilibre entre des indicateurs financiers et des indicateurs opérationnels (non financiers), relie les performances aux récompenses, et reconnaît explicitement la diversité des intérêts des parties prenantes (Stakeholders) de l'entreprise » (Mbacké, 2008 : 26).

Le tableau de bord prospectif est apparu pour corriger les insuffisances du tableau de bord de gestion dont les indicateurs sont essentiellement financiers et ne permettent pas une bonne appréciation de la performance globale de l'entreprise qui nécessite l'adjonction des critères non financiers.

Ainsi, dans ses principes, le tableau de bord prospectif identifie quatre axes d'analyse découlant des objectifs et des stratégies de l'entreprise pour un meilleur pilotage de la performance future (Alazard & Sépari, 2004 : 613) :

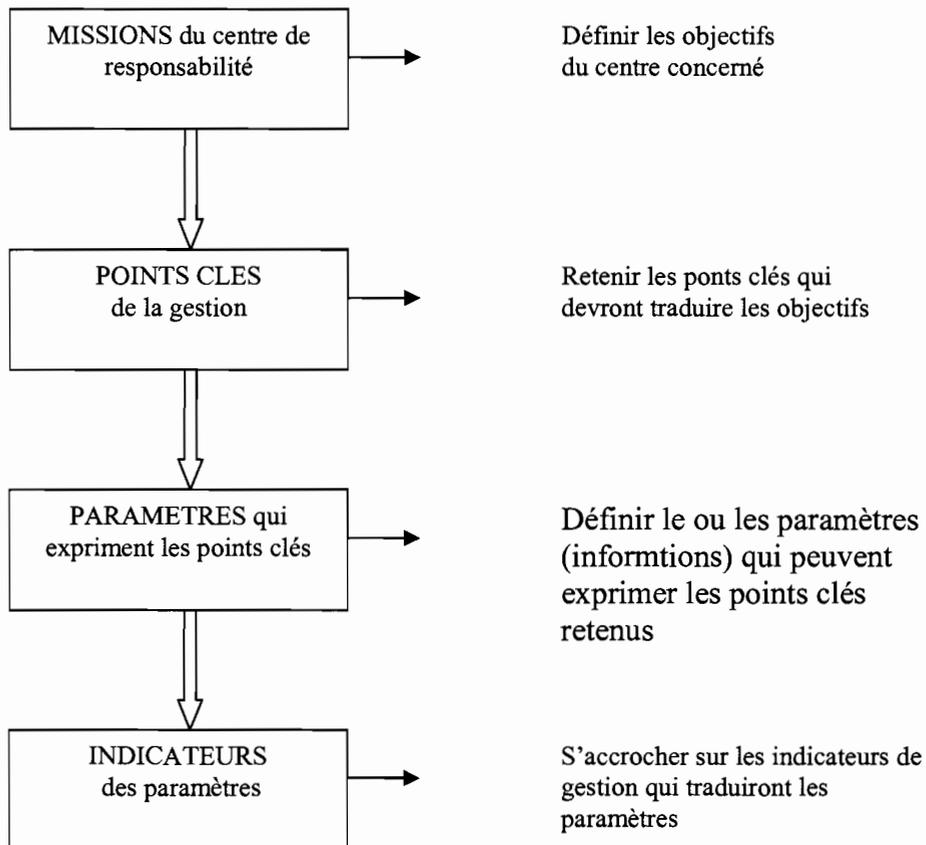
- l'axe financier : qui permet de juger des résultats des autres axes ;
- l'axe client : qui identifie les segments de marché sur lesquels l'entreprise souhaite se positionner ;
- l'axe processus interne : qui analyse les politiques d'amélioration de trois composantes : l'innovation/conception des produits, la production, l'après-vente qui permet d'envisager la valeur du produit sur un cycle complet intégrant utilisation mais aussi recyclage, etc. ;

- l'axe apprentissage organisationnel : qui porte sur les infrastructures (ressources humaines, systèmes et procédures) que l'entreprise doit mettre en place pour améliorer la performance et générer la croissance à long terme.

3.4.2. Démarche de conception d'un tableau de bord

Le schéma ci-dessous présente les grandes étapes de la démarche de conception d'un tableau de bord.

Figure N° 10 : les grandes étapes de la conception d'un tableau de bord



Source : (Alazard & Sépari, 2004 : 602)

3.4.2.1. Les principes de conception

Comme l'ont souligné Alazard & Sépari (2004 : 599), la présentation des informations dans un tableau de bord doit respecter certains principes pour une question de concision et de pertinence. Ce sont : une cohérence avec l'organigramme, un contenu synoptique et agrégé, une rapidité d'élaboration et de transmission.

a) Une cohérence avec l'organigramme

La construction des tableaux de bord doit respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques. Aussi les tableaux de bord de l'entreprise dans leur ensemble doivent s'emboîter.

b) Un contenu synoptique et agrégé

C'est la problématique du choix des indicateurs pertinents qui concernent la gestion de chaque responsable. Bouin & Simon (2004 : 86) distinguent les indicateurs de performance des indicateurs de pilotage : les indicateurs de performance mesurent le niveau de performance atteint alors que l'indicateur de pilotage mesure l'état d'avancement du plan d'actions.

Le choix des indicateurs doit s'accompagner du choix des références afin de pouvoir les interpréter et en voici les sources possibles (Hélène & al, 2003 : 151) :

- le budget ou l'objectif que l'on s'est fixé ;
- l'année précédente ou une période précédente de référence (le semestre par exemple) ;
- la concurrence (référence possible soit grâce à l'achat de l'information à des sociétés de services spécialisées – panels marketing par exemple -, soit par le recueil direct par l'entreprise elle-même – pour le prix pratiqués par la concurrence par exemple),
- un établissement comparable de la même entreprise ;
- une entreprise non concurrente avec laquelle on a passé des accords d'échanges d'information.

c) La rapidité d'élaboration et de transmission

Un responsable doit pouvoir disposer à temps de son tableau de bord afin d'être alerté sur sa gestion et prendre efficacement des mesures correctives.

3.4.1.2. La présentation des tableaux de bord

Mykita & Tuszynski (2002 : 182), apportent des précisions sur le contenu du tableau de bord et la façon dont les informations sont présentées. En effet, « Le contenu du tableau de bord dépend des besoins de son destinataire. Les informations sont présentées de façon synthétique par une valeur absolue, un pourcentage, un ratio, une note ou tout autre moyen d'évaluation. La présentation doit faire apparaître l'objectif ou la norme de référence ou les éventuelles limites pour chaque indicateur ainsi que l'écart avec la réalisation. Généralement, le tableau de bord ne contient qu'un nombre réduit d'indicateurs pertinents (une dizaine, par exemple). Ainsi la consultation peut être simple et rapide, sur une ou quelques pages ».

On comprend bien donc que « le tableau de bord n'est pas un simple instrument de mesure mais un outil de management global qui donne un sens aux actions en fournissant une représentation commune de la mission de l'organisation » (Cuyaubère & al, 2004 : 305).

3.5. Le reporting

« Le reporting peut se définir comme le processus de remontée d'informations des entités d'un groupe vers les différents échelons de la hiérarchie, et in fine, vers la direction générale. Le terme est aussi souvent utilisé pour désigner les informations elles-mêmes faisant l'objet de cette remontée » (Giraud & al, 2003 : 86).

Il a pour buts de (Leroy, 2001 : 45) :

- agréger les indicateurs contractuels
- alerter rapidement sur les dérives significatives
- organiser le dialogue remontant la ligne managériale
- cadrer en permanence les résultats probables de fin d'année
- maintenir la cohérence du management autour des axes clefs

- créer la cohésion des équipes autour des objectifs communs

3.5.1. Les différents types de reporting

On rencontre généralement deux types de reporting (Giraud & al, 2003 : 87-88) : le reporting financier et le reporting de gestion.

3.5.1.1. Le reporting financier

Les informations transmises par les entités à leur hiérarchie concernent essentiellement le compte résultat et le bilan, ainsi qu'un certain nombre de ratios clés.

Ce reporting présente plusieurs avantages :

- la direction générale a une vision synthétique de la performance des activités ;
- harmonisation plus facile des informations financières par rapport aux données non financières ;
- il est peut coûteux en termes de système d'information car l'essentiel des informations est contenu dans le système comptable.

Le reporting financier est généralement assuré par la fonction comptable. Les informations sont produites annuellement, trimestriellement, voire mensuellement.

3.5.1.2. Le reporting de gestion

Le reporting de gestion, généralement assuré par la fonction contrôle de gestion, fournit à la direction générale tout comme aux grandes directions opérationnelles et fonctionnelles, les informations de gestion dont elles ont besoin pour piloter leurs activités.

Conclusion

L'objectif de toute entreprise, c'est l'amélioration continue de sa performance globale en vue de la satisfaction de ses clients, gage de sa pérennité. L'instauration d'un système de contrôle s'avère donc nécessaire aussi bien pour les activités que pour les managers car la performance des activités est fortement tributaire de celle des individus qui les prennent en charge. La

caisse à outils du contrôleur de gestion est à cet effet bien garnie. Ces outils s'adaptent aux besoins sans cesse croissants de perfectionnement des activités. Ainsi, on passe par exemple de la comptabilité analytique traditionnelle à la comptabilité par activités, du tableau de bord de gestion au tableau de bord prospectif. L'entreprise peut alors en constituer le meilleur assortiment selon ses besoins spécifiques.

Chapitre IV. Méthodologie

L'objectif ici est d'expliquer, à l'issue de la revue de littérature, notre démarche de conception d'un système de contrôle de gestion à la société sahélienne de communication.

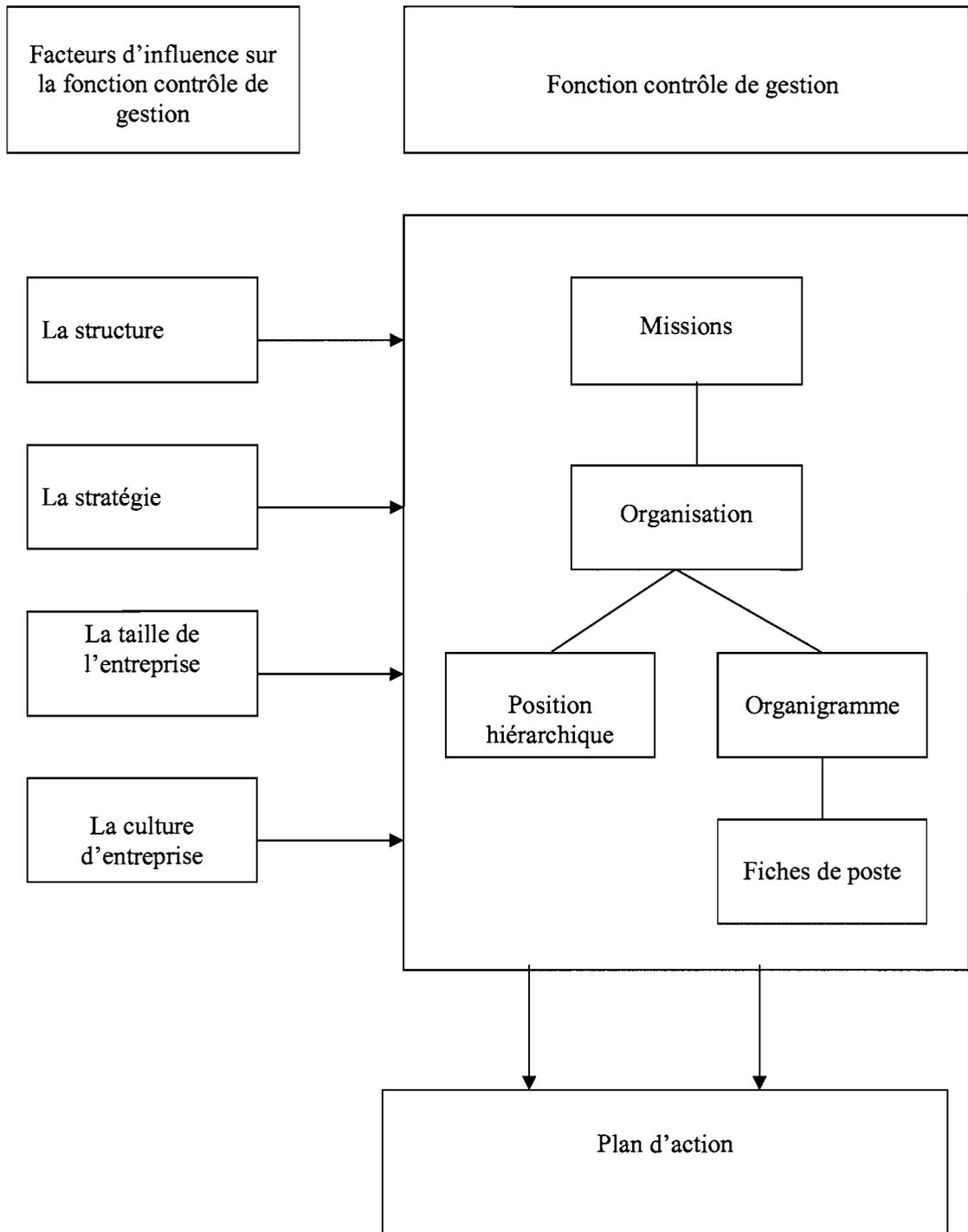
Ainsi, dans ce chapitre nous traiterons essentiellement de deux points :

- le premier concerne le modèle d'analyse qui est en quelque sorte la maquette du travail qui sera entrepris dans le cadre de notre étude qui porte sur l'organisation d'un service du contrôle de gestion ;
- le deuxième porte sur les outils de collecte de données.

4.1.Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse que nous proposons est conçu à partir de la synthèse de nos lectures sur le thème de notre étude. Il est le cordon ombilical entre la partie théorique et la partie pratique de ce mémoire et le résumé de la démarche de notre travail. Ce modèle d'analyse se présente comme suit :

Figure N° 11 : Modèle d'analyse



Source : nous même

Le choix de ce modèle d'analyse est dû au fait que l'entité spécialement chargée du contrôle de gestion n'existe pas. Il faut donc la concevoir.

La conception de l'organisation d'une entité de contrôle de gestion nécessite une définition claire des missions. De ces missions découleront les attributions dont le partage débouchera sur la définition d'un organigramme et l'élaboration des fiches de poste qui matérialisent les rôles et les responsabilités assignés à chaque membre de l'équipe. Le niveau de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion dans l'organigramme général de l'entreprise est fondamental dans l'exercice de ses activités et de son rôle d'animateur.

Ce processus doit cependant tenir compte de certaines contraintes que sont les facteurs d'influence qui ont un impact sur le contrôle de gestion. Il s'agit notamment de la structure organisationnelle, de la stratégie, de la taille et de la culture d'entreprise.

4.2. Les outils de collecte de données et d'analyse

Nous ferons recours, pour la collecte des données, à l'analyse documentaire et à l'entretien.

4.2.1. l'analyse documentaire

Elle consistera en la consultation de la documentation interne de l'entreprise notamment les statuts, l'organigramme et les attributions des services, les rapports d'activités, le plan stratégique et toutes autres documentations utiles permettant de recenser les informations sur la stratégie, l'organisation et le déroulement des activités de Sahelcom.

4.2.2. L'entretien

Cet outil nous permettra d'approfondir certains aspects de l'organisation d'un service de contrôle de gestion et de recueillir le maximum d'informations et de détails. Il s'agit des questions relatives aux motivations des dirigeants pour la création d'une entité de contrôle de gestion, à ses missions et attributions, à son positionnement hiérarchique, à son effectif. Ces aspects sont déterminants dans la conception de l'organigramme de la fonction contrôle de gestion et la définition des fiches de poste.

Cet outil nous permettra également de cerner la pratique du contrôle de gestion au sein de SAHELCOM et les besoins en informations de gestion des différents responsables. Nous nous sommes servi à cet effet d'un guide d'entretien (annexe N° 2).

Pour cela notre principal interlocuteur sera le directeur général de l'entreprise qui sera secondé par les directeurs centraux et les différents chefs de service notamment le directeur administratif et financier, le directeur technique, la directrice commerciale, le chef de département finance et comptabilité, le chef de département logistique et approvisionnement, le chef de département internet et multimédia, le chef de département GSM, le chef de département facturation et recouvrement, les deux assistants au directeur du contrôle.

Conclusion

Le modèle d'analyse est un outil fondamental de notre démarche méthodologique pour la conception d'une entité de contrôle de gestion. Il est bâti au tour de trois axes principaux : la fonction contrôle de gestion, les facteurs d'influence de cette fonction et le plan d'action pour sa mise en œuvre.

Les outils de collecte de données que nous avons retenus pour ce modèle de conception sont l'analyse documentaire et l'entretien dont le champ d'action est le directeur général, les directeurs centraux et certains chefs de services.

Conclusion de la première partie

Le contrôle de gestion est un outil d'aide à la décision et de pilotage de la performance intégré de plus en plus dans la gestion moderne des entreprises dont l'environnement est caractérisé aujourd'hui par une forte concurrence. Certaines d'entre elles n'hésitent pas à créer une entité spécialement dédiée au contrôle de gestion afin de satisfaire au mieux leurs besoins en informations de gestion. Mais la conception d'un système de contrôle de gestion est souvent influencée par plusieurs facteurs tels la structure, la stratégie, la taille, et la culture de l'entreprise. Ainsi son organisation varie d'une entreprise à l'autre. Cette organisation est appréhendée à travers la définition des missions et attributions du contrôle de gestion, son rattachement hiérarchique, son organigramme et les fiches de poste. La création d'un service de contrôle de gestion est du ressort de la direction générale et son importance aussi en dépend.

Cependant son objectif reste le même c'est à dire l'efficacité, l'efficience et l'économie. Pour atteindre cet objectif, le contrôle de gestion utilise et met à la disposition des managers un ensemble d'outils et de techniques adaptés à leurs besoins spécifiques et concourant à la réalisation de l'objectif global de l'entreprise. Ces outils évoluent avec la mutation des entreprises et le contrôleur de gestion doit sans cesse se mettre à jour dans un processus d'amélioration continue de la performance de l'entreprise.

Notre modèle d'analyse construit au tour de trois axes principaux notamment la fonction contrôle de gestion, les facteurs d'influence de cette fonction, le plan d'action ; ainsi que les outils de collecte de données tels l'analyse documentaire et l'entretien définissent notre démarche méthodologique pour la conception d'une entité spécialement dédiée au contrôle de gestion.

DEUXIEME PARTIE : ORGANISATION DU CONTROLE DE GESTION A SAHELCOM

Introduction

La pratique du contrôle de gestion diffère d'une entreprise à l'autre pour plusieurs raisons. Certaines organisations vont jusqu'à créer une entité spécialement dédiée au contrôle de gestion. Pour comprendre tous les aspects liés à la pratique et à l'organisation du contrôle de gestion à SAHELCOM, cette partie sera composée de trois (3) chapitres :

Le premier sera consacré à la présentation de SAHELCOM. Il s'agit de donner une vision d'ensemble de cette entreprise à travers son organisation et son fonctionnement.

SAHELCOM ne disposant pas d'une entité spécialement dédiée au contrôle de gestion, pour comprendre sa pratique, nous allons dans le deuxième chapitre décrire les activités qui lui sont traditionnellement dévolues et qui sont exercées par d'autres fonctions.

Le troisième chapitre sera consacré à la conception d'une nouvelle organisation du contrôle de gestion à SAHELCOM afin de rendre le système plus efficace. Cette organisation sera appuyée par des recommandations de mise en œuvre :

Chapitre V. Présentation de SAHELCOM

Pour bien mener ses activités, toute entreprise doit se doter d'une organisation qui lui est propre et qui définit les missions et attributions des différents services nécessaires à son bon fonctionnement. Cette organisation est matérialisée par un organigramme qui donne un aperçu général sur les différentes fonctions et les caractéristiques de la structure de l'entreprise.

Mais avant de décrire l'organisation et le fonctionnement de SAHELCOM, son historique permettra, à travers son objet, d'avoir un aperçu sur les activités que peut mener cette société.

5.1. Historique

SAHELCOM est une société anonyme au capital de 330.000.000 Francs CFA constituée le 6 Août 2001. Son capital est divisé en trente trois mille (33.000) actions de 10.000 francs CFA chacune, toutes de même catégorie. Il était, à la création de la société, détenu à 100% par la Société Nigérienne des Télécommunications (SONITEL).

SAHELCOM a pour objet :

- la téléphonie cellulaire mobile ;
- les services supports ;
- l'Internet et les multimédias ;
- la télécopie ;
- les téléboutiques ;
- la vente d'équipements de télécommunications ;
- l'importation, l'exportation, la vente en gros, demi-gros ou détail de tout matériel, appareillage et pièces détachées nécessaires à l'exercice de ses activités ;
- l'acquisition, la vente, la location ou la prise à bail, la gérance et l'exploitation directe ou indirecte, pour le compte de la société de tous établissements commerciaux nécessaires à l'activité de la société ou se rapportant à son objet social ;
- la réalisation de toute prestation dans le domaine des services, des réseaux, des équipements, des télécommunications, des radiocommunications et dans tout secteur connexe ou complémentaire ;
- la prise d'intérêts et la participation, sous quelque forme que ce soit, dans toutes entreprises et sociétés similaires, notamment par voie d'apport, souscription ou achat d'actions, sociétés nouvelles, fusion ou autrement,

- et toutes opérations financières, commerciales, industrielles, mobilières et immobilières, pouvant se rattacher directement ou indirectement à l'objet ci-dessus ou tous objets similaires ou connexes, de nature à favoriser son extension ou son développement.

Au même titre que la SONITEL, la Société Sahélienne de Communications a fait l'objet d'une privatisation courant 2001. Ainsi, le protocole signé le 20 décembre 2001 a consacré l'entrée dans le capital de deux partenaires stratégiques : la Société ZTE CORPORATION et la Société LAAICO à hauteur de 51%. Les 49% sont détenus par la SONITEL.

5.2. Organisation et fonctionnement

SAHELCOM est dirigée par un Directeur Général (DG) nommé par le Conseil d'Administration. Il a sous son autorité quatre (4) directions centrales qui sont : la Direction Administrative et Financière (DAF), la Direction du Contrôle (DC), la Direction Commerciale (DCO) et la Direction Technique (DT). Chacune des directions est dirigée par un Directeur nommé par le Conseil d'Administration sur proposition du DG.

Cette section sera consacrée à la présentation succincte de la mission dévolue à chacune de ces directions et de l'organisation mise en place (voire annexe N°3), c'est à dire les services créés, pour leur permettre de mener à bien leurs activités et de concourir à la réalisation des objectifs que s'est fixés la direction générale.

5.2.1. Direction Générale

La mission de la direction générale se résume comme suit :

- le Directeur Général est responsable de la gestion technique, commerciale, administrative et financière de SAHEL-COM qu'il représente dans tous les actes de la vie civile ;
- le Directeur Général veille au bon fonctionnement de la société et est chargé de l'exécution des décisions prises par le Conseil d'Administration à qui il rend compte de sa gestion ;
- il a autorité sur l'ensemble du personnel de la société, recrute et prend les mesures de licenciement ;

- il note l'ensemble du personnel, accorde les congés et veille à l'application de la convention collective interprofessionnelle ;
- il propose au Conseil d'Administration les projets d'organisation générale de l'établissement, les budgets annuels, les programmes d'activités et en assure l'application ;
- il approuve les marchés de toute nature passés par la société.
- il signe tous actes pour lesquels la compétence lui est reconnue en matière de baux, de contrats d'assurance, fonctionnement des comptes, opérations commerciales et civiles diverses ;
- il prend toutes mesures conservatoires nécessaires et, en cas d'urgence, nécessitant un dépassement de ses attributions normales à charge pour lui d'en rendre compte par écrit et sans délais au Conseil d'Administration ;
- il exerce toutes les attributions qui lui sont déléguées par le Conseil d'Administration;
- il prépare les actes à soumettre au Conseil d'Administration;
- il peut ester en justice.

Dans son organisation la direction générale dispose seulement d'une secrétaire

5.2.2. Direction du Contrôle

Elle se caractérise par sa mission et son organisation.

5.2.2.1. Mission

La Direction du Contrôle a pour mission de :

- participer à l'établissement des cahiers de charge et à la rédaction des appels d'offres en collaboration avec les directions concernées ;
- superviser les différentes recettes techniques ;
- participer à l'élaboration du budget d'investissement de la société ;
- harmoniser les procédures administratives financières et comptables;
- élaborer les manuels de procédures de SAHEL-COM ;
- mettre en forme et suivre le système d'information ;
- préparer et gérer le tableau de bord de la société;

- analyser les différents résultats et suivre l'évolution des indicateurs ;
- assurer le contrôle budgétaire.

5.2.2.2. Organisation

Le Directeur du contrôle a deux assistants : un chef de département et un chef de service.

5.2.3. Direction Technique

La mission et l'organisation de la direction technique sont définies comme suit :

5.2.3.1. Mission

La Direction Technique est chargée de :

- déterminer et proposer les objectifs de maintenance et d'exploitation des équipements GSM, Internet et Réseaux ;
- assurer la gestion technique des services et proposer des mesures générales devant améliorer leur fonctionnement ;
- soumettre au Directeur Général pour approbation les projets d'extension ou de modernisation des équipements;
- organiser et contrôler l'application des règles relatives à l'exploitation technique et à la maintenance des équipements ;
- participer aux travaux du comité national des radiocommunications et des organismes sous-régionaux, régionaux et internationaux de télécommunications;
- exercer une tutelle sur les services techniques ;
- proposer l'organisation et la classification des services techniques ;
- présenter au Directeur Général le tableau de bord de la direction ;
- élaborer et présenter au Directeur Général le budget de la direction ;
- valider les demandes de commande relatives au bon fonctionnement des équipements et les transmettre à la Direction Administrative et Financière ;
- gérer les effectifs de la direction ;
- proposer à la Direction Générale les mouvements du personnel de la Direction ;
- définir les besoins de la direction en matière de recrutement et de formation.

5.2.3.2. Organisation

La Direction Technique comprend un secrétariat et deux (2) départements :

a) le Département GSM

Il est organisé en cinq (5) services qui sont : le Service Commutation, le Service Réseau Intelligent et Facturation, le Service des Stations de Base, de l'Energie et de l'Environnement, le Service Qualité de service et Statistiques et le Service Roaming et SMS plus.

b) le Département Internet & Multimédia

Il est organisé en trois (3) services notamment le Service Système Central, le Service Appui aux Usagers et le Service Gestion des Abonnés.

5.2.4. Direction Commerciale

Elle se caractérise par sa mission et son organisation

5.2.4.1. Mission

La Direction Commerciale est chargée de :

- l'organisation et du contrôle des services de la direction ;
- l'élaboration des politiques commerciale et tarifaire ;
- la fixation des tarifs des produits ;
- la facturation et le recouvrement de tous les produits à valeur ajoutée ;
- l'édition des annuaires;
- l'élaboration et le suivi du budget de la direction ;
- l'organisation et le suivi des relations commerciales avec les entités de télécommunications ;
- l'application de la réglementation relative à l'exploitation des télécommunications ;
- les relations extérieures pour la promotion des produits (presse, publicité) ;
- la gestion du personnel de sa direction ;
- la présentation au Directeur Général du tableau de bord de la direction ;

- l'élaboration du budget de la direction ;
- la proposition au Directeur Général des mouvements du personnel de la direction;
- le suivi des relations avec SONITEL en liaison avec les autres directions.

5.2.4.2. Organisation

La Direction Commerciale comprend un (1) secrétariat et trois (4) départements :

- a) Le Département Facturation & Recouvrement, qui comprend :
 - le Service Facturation et Réclamation,
 - le Service Abonnement Internet,
 - le Service Recouvrement et Contentieux.

- b) Le Département Ventes et Clientèle qui comprend :
 - le Service Clients grands comptes et Post-paid ,
 - le Service Clientèle et Accueil,

- c) Le Département Marketing & Communication qui comprend :
 - le Service Marketing,
 - le Service Système d'Information Marketing et Tableau de Bord,
 - le Service Gestion des services à valeur ajoutée et SMS +.

- d) Le Département Coordonnateur des Business Centers qui comprend :
 - Le service Télé boutique (Business Centers)

5.2.5. Direction Administrative et Financière

Elle se caractérise par sa mission et son organisation

5.2.5.1. Mission

La Direction Administrative et Financière est chargée de :

- la tenue de la comptabilité de tous les flux financiers liés à l'activité de l'entreprise selon les règles en vigueur au Niger ;

- l'élaboration et la mise en œuvre de la politique financière de la société ;
- la fourniture périodique des états financiers à l'Etat et aux bailleurs de fonds ;
- la fourniture aux responsables de la société des éléments significatifs du compte d'exploitation par service ;
- le contrôle des engagements et de la tenue de la comptabilité budgétaire et analytique ;
- la gestion de la trésorerie de la société ;
- l'analyse financière, l'élaboration du plan de financement et de son exécution en relation avec les autres directions ;
- la gestion de la dette et de la fiscalité de la société ;
- l'élaboration du tableau de bord financier ;
- l'administration, la formation et la gestion de l'ensemble des ressources humaines de SAHELCOM ainsi que les affaires sociales y afférentes ;
- l'acquisition et la gestion du patrimoine mobilier, immobilier et du matériel roulant nécessaire au fonctionnement de la société en relation avec les autres directions.
-

5.2.5.2. Organisation

La DAF comprend un (1) secrétariat et trois (3) départements qui sont :

- a) le Département Ressources Humaines qui comprend deux (2) services:
 - le Service Administration du personnel et traitement des salaires;
 - le Service Formation, Recrutement et Action sociale.

- b) le Département Finances et Comptabilité constitué de quatre (4) services :
 - le Service Comptabilité Générale,
 - le service Finances,
 - le Service Comptabilité Analytique et Budget,
 - le Service Patrimoine

- c) le Département Logistique et Approvisionnement qui comprend :
 - le Service Approvisionnement ;
 - le Service Transit ;
 - Un Magasin

Conclusion

La société sahéenne de communications créée le 6 Août 2001 exerce ses activités dans le cadre d'une organisation bien définie par ses dirigeants. Cette organisation est matérialisée par un organigramme qui explique son fonctionnement.

Le fonctionnement de cette structure permet d'appréhender la pratique du contrôle de gestion au sein de cette entreprise.

Chapitre VI. La pratique du contrôle de gestion à SAHELCOM

La société sahéenne de communications ne dispose pas d'un service contrôle de gestion. Les fonctions traditionnelles du contrôle de gestion sont plutôt réparties entre les directions de SAHELCOM. Ainsi, les informations collectées nous ont permis de constater l'existence, d'une part d'un service comptabilité analytique et budget rattaché à la direction administrative et financière et d'autre part, des rôles du contrôle de gestion attribués à la direction du contrôle lors de la définition de sa mission. Cela nous a amené à déduire que les tâches traditionnellement dévolues au contrôle de gestion sont exercées par la direction administrative et financière et la direction du contrôle relativement à ses missions décrites ci-dessus. Nous allons donc au préalable présenter les attributions de ce service et celles de la direction du contrôle avant de décrire le fonctionnement du système de contrôle de gestion grâce à nos entretiens avec plusieurs responsables de l'entreprise.

6.1. Les attributions du service comptabilité analytique et budget et de la direction du contrôle

Nous aborderons dans un premier temps les attributions du service comptabilité analytique et budget et dans deuxième celles de la direction du contrôle.

6.1.1. Les attributions du service comptabilité analytique et budget

Le service comptabilité analytique et budget est rattaché à la direction administrative et financière. Il est créé en 2005 par lettre N° 005/SAHELCOM/DAF/2005 (annexe N° 4).

Les principales tâches de ce service sont les suivantes :

- le suivi et la mise à jour de la nomenclature budgétaire ;
- la définition claire des différents services de responsabilité ;
- la collecte des données permettant l'affectation des coûts aux différents services de responsabilité définis au sein de la société ;
- la détermination des clés de répartition des charges entre les différents centres de responsabilité ;
- le calcul des coûts standards ;

- le calcul des coûts de revient.

6.1.2. Les attributions de la direction du contrôle

Le directeur du contrôle a à sa disposition deux assistants dont les tâches ne sont définies ni par l'organigramme des attributions des services ni par une note de service. Les attributions décrites ci-dessous sont donc reconstituées à l'issue de notre entretien avec les deux assistants :

- élaborer les rapports d'activité (mensuels, trimestriels et annuels) de SAHELCOM,
- effectuer, en cas d'affectation, les passations de service entre les agents,
- recouvrer les créances,
- effectuer des contrôles inopinés de la caisse,
- vendre éventuellement les produits (ventes mobiles et dans les business center),
- vérifier les contrats et les règlements GFU (Groupe Fermé d'Utilisateurs),
- vérifier les règlements des factures internet,
- contrôler les recettes de la caisse, des distributeurs et des business center,
- contrôler les stocks des cartes de recharge, des cartes sim et des appareils cellulaires,
- suivre les dettes de SAHELCOM,
- suivre les marchés,
- participer aux travaux d'inventaire de fin d'exercice,
- contrôler les états des salaires,
- contrôler les fiches de présence du personnel,
- éclairer le directeur dans le traitement de certains dossiers.

6.2. Le système de contrôle de gestion de SAHELCOM

Nous abordons ici les questions relatives au budget, à la comptabilité analytique, au système d'évaluation des performances, au tableau de bord et au reporting à SAHELCOM. Nous rappelons que nous avons constaté, à travers notre revue documentaire, l'absence d'un service de contrôle de gestion et l'existence d'un service comptabilité analytique et budget mais non fonctionnel.

6.2.1. La gestion budgétaire

Chaque année, courant octobre ou novembre, le processus budgétaire est enclenché par une note de service que la Direction Générale adresse à toutes les directions centrales leur demandant de préparer leurs budgets respectifs.

Cette note de service précise l'objectif global en termes de chiffre d'affaires de la Direction Générale pour l'exercice budgétaire. Elle communique aussi le calendrier de l'élaboration des budgets des services, des départements, des directions centrales et du budget général. Ainsi, selon ce calendrier (voir annexe N°5), le processus budgétaire dure un (1) mois (novembre). Le budget général est adopté par le Conseil d'Administration avant la fin du mois de décembre.

L'entretien que nous avons eu avec les chefs de service, les chefs de département et les directeurs centraux montre une grande hétérogénéité, à tous les niveaux, dans l'élaboration des budgets faute, de procédures budgétaires. La note de service relative au budget adressée aux directeurs centraux est ventilée par ces derniers afin que leurs collaborateurs en soient informés. D'une manière générale, pour élaborer leurs budgets, les différents responsables s'appuient sur le budget passé. On assiste souvent à une reconduction des activités/programmes budgétaires non exécutés.

Certains acteurs organisent des discussions budgétaires, d'autres non. Il y a également des services dont le budget est directement confectionné par le directeur central. Les budgets des services sont centralisés au niveau des départements. Ceux des départements sont synthétisés par les directions. Le budget général est élaboré par le DAF et transmis au directeur général pour observation sans arbitrage. Un projet de budget est ensuite confectionné et soumis à l'appréciation du président du conseil d'administration (PCA). Une fois les observations du PCA intégrées, le budget est présenté au conseil d'administration pour adoption.

Un état d'exécution budgétaire périodique est établi et présenté par le DAF à chaque conseil d'administration. En fin d'année, le DAF établit un état d'exécution budgétaire annuel lors de l'élaboration du pré budget. Il explique et commente, dans son rapport, les écarts significatifs constatés entre les réalisations et les prévisions.

Il n'y a pas de contrôle budgétaire à priori. En effet aucun responsable n'est désigné pour la vérification de la budgétisation et des disponibles budgétaires avant d'engager une dépense.

6.2.2. La comptabilité analytique

Un service comptabilité analytique et budget a été crée en 2005. La mise en place d'une comptabilité analytique fait partie du cahier des charges de SAHELCOM. Ce service n'est pas encore opérationnel.

L'Autorité de Régulation Multisectorielle (ARM), dans ses prérogatives et compte tenu de l'importance de la comptabilité analytique, a mis en demeure les trois opérateurs mobiles en télécommunication dont SAHELCOM, de mettre en place une comptabilité analytique. En effet, « (...) depuis l'installation définitive de l'Autorité de Régulation Multisectorielle, quinze (15) mises en demeure ont été prises par le conseil national de régulation pour (...) non utilisation de la comptabilité analytique (aucun opérateur n'a mis à ce jour cette comptabilité) (...). » (Journal quotidien le Sahel N° 7410 du 15 octobre 2007, p 3).

L'objectif visé est de permettre à L' ARM de disposer régulièrement, dans le cadre de sa mission, des informations concernant le coût d'une minute de communication entre les abonnés d'un même opérateur, entre les opérateurs et le coût d'une minute de communication à l'international.

L'ARM créée par ordonnance N° 99-044 du 26 octobre 1999 est chargée de la régulation des activités exercées sur le territoire du Niger dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des télécommunications et du transport conformément aux dispositions de la présente ordonnance et les lois sectorielles. Ainsi, dans sa fonction de contrôle, L'ARM est chargée essentiellement du suivi de la mise en œuvre des obligations contractuelles des acteurs, du respect de la réglementation et le contrôle des tarifs des services au public. A cet effet et en cas de manquement des acteurs à leurs obligations, L'ARM exerce les pouvoirs de sanctions qui lui sont reconnus par les lois sectorielles, soit d'office, soit à la demande d'une organisation professionnelle, d'une association d'utilisateurs ou d'une personne physique ou morale ayant intérêt à agir.

En ce qui concerne SAHELCOM, le DAF a soulevé lors de notre entretien par rapport à la mise en place de cette comptabilité, le problème de choix entre la méthode des sections homogènes et la méthode de la comptabilité par activité compte tenu de la spécificité des produits de télécommunication. Mais la difficulté réelle de mise en place de cette comptabilité est liée au manque de définition des besoins réels en information de gestion, la spécificité du secteur des télécommunications, l'absence d'une organisation appropriée pouvant prendre en charge la question, et le coût de possession d'un tel outil d'aide à la décision.

6.2.3. Evaluation de la performance

A SAHELCOM, les centres de responsabilité ne sont pas définis. Il n'existe pas non plus un véritable système de mesure de performance des responsables et de leurs activités. Cela a été confirmé par l'ensemble de nos interlocuteurs au cours de nos entretiens. Le DAF, dans son rapport sur l'état d'exécution budgétaire, fait simplement constater, à partir de la comparaison entre les réalisations et les prévisions, que les objectifs en terme de chiffre d'affaires sont ou ne sont pas atteints. Cette situation est d'ailleurs récurrente. Ainsi, que les résultats soient bons ou mauvais, il n'y a pas de système de sanctions (positives ou négatives) afin de motiver le personnel, voire créer une compétition saine entre les agents.

Il existe cependant, une grille de notation de la performance individuelle du personnel (voir annexe N°6). Le processus d'évaluation du personnel est coordonné par le chef de département ressources humaines qui envoie dans chaque direction le nombre de fiches nécessaires. Cette grille est identique pour l'ensemble du personnel. Chaque agent remplit la fiche qu'il transmet à son supérieur hiérarchique direct qui le note (sur 20). L'appréciation porte sur les aspects suivants : connaissances professionnelles, esprit d'entreprise, efficacité, aptitude au service, soins dans l'exécution du travail. En dernier ressort, le directeur général donne son appréciation. La note individuelle obtenue par chaque agent sert à la fois pour les avancements au grade et l'attribution de la prime de fin d'année correspondant au treizième mois. Une fois remplies, toutes les fiches sont centralisées auprès du responsable des ressources humaines.

6.2.4. Le tableau de bord

Il n'existe pas de tableaux de bord bien qu'ils soient inscrits dans les missions de certaines directions ou dans les attributions de certains départements ou services comme nous l'avons constaté dans l'organigramme des attributions des services.

Cependant la direction technique suit certains indicateurs permettant de mesurer la performance commerciale, la qualité de service et la performance du système GSM. Ces indicateurs permettent par exemple de suivre l'évolution du chiffre d'affaires, du nombre d'abonnés, de la qualité d'écoute, etc. Mais ils s'apparentent beaucoup plus au reporting.

6.2.5. Reporting

Au sein de chaque direction, certains responsables des services et les chefs des départements élaborent des rapports d'activités mensuels et trimestriels afin de rendre compte de leurs activités à leurs supérieurs hiérarchiques. A partir de ces différents rapports, le directeur élabore le rapport global de sa direction qu'il transmet au DAF pour l'établissement des rapports de synthèse mensuels, trimestriels et annuels de l'entreprise destiné à la direction générale et le conseil d'administration. Mais ce système de reporting n'est pas toujours respecté et le DAF se voit souvent dans l'obligation de collecter directement auprès de certaines sources les données essentielles pour élaborer ses rapports de synthèse. Il faut aussi souligner que le directeur du contrôle, parallèlement et suivant la même démarche, élabore un rapport d'activités général de SAHELCOM qu'il transmet à ZTE, l'un des partenaires stratégiques qui détient une part du capital de SAHELCOM suite à la privatisation de cette société. Autrement dit cette entreprise dispose de deux rapports d'activités émanant de sources différentes et pour des destinations différentes.

Par ailleurs, certains responsables de services élaborent des tableaux fournissant certaines informations de gestion pour le directeur général. Il s'agit entre autres de la situation mensuelle des recettes et des dépenses fournie par le chef de service comptabilité générale, des soldes bancaires journaliers fournie par la caissière, de l'évolution du nombre d'abonnés fournie par le chef de département GSM, etc.

Les rapports financiers sont établis par le DAF mais avec du retard. Ces rapports comportent essentiellement le compte de résultat, le bilan, le TAFIRE et l'état annexé. Pour un exercice

donné, les états financiers ne sont généralement disponibles que vers la fin de l'exercice suivant malgré l'existence d'un logiciel de comptabilité « comgid ».

6.2.6. Les facteurs d'influence sur le système de contrôle de gestion à SAHELCOM

La pratique du contrôle de gestion dans une entreprise est souvent influencée par sa stratégie, sa structure organisationnelle, sa taille et sa culture d'entreprise. Nous examinerons l'impact de ces facteurs de contingence sur le système de contrôle de gestion de SAHELCOM. Cependant, nous laisserons de côté la culture d'entreprise faute de pouvoir cerner et comprendre ce facteur dans la conduite des activités de cette société.

6.2.6.1. La stratégie

La société sahéenne de communication n'a pas de document formalisé à travers lequel la direction générale a défini les axes de développement à long terme de cette entreprise, notamment en matière commerciale, d'investissement, de production, de ressources humaines, d'organisation et de gestion financière. Cependant, de l'entretien que nous avons eu avec le directeur général à propos de la stratégie qu'il compte mettre en œuvre, il ressort que l'horizon temporel retenu pour la définition des axes de développement à long terme de SAHELCOM est de trois ans, compte tenu de la spécificité du secteur des télécommunications où la rapidité de l'évolution technologique peut rendre caduques certaines prévisions. Ainsi, pour la période 2008-2010, dans sa politique commerciale, la direction commerciale s'est fixée comme objectifs :

- améliorer son image de marque et instaurer une culture d'entreprise ;
- atteindre une part de marché de 50% contre 7% actuellement ;
- atteindre 380 000 abonnés contre 182 000 à la date du 12 février 2009. Il faut cependant souligner que le nombre d'abonnés ne détermine pas a priori la part de marché d'un opérateur mobile car son chiffre d'affaires provient plutôt des abonnés actifs ;
- définir une nouvelle tarification de ses produits ;
- réorganiser les services commerciaux ;
- créer de nouveaux services répondant aux besoins de la clientèle.

En effet, la direction générale s'est dotée d'un plan stratégique de marketing qui, en définitive doit permettre le doublement du chiffre d'affaires actuel à l'horizon 2010. Ce plan stratégique est fondé sur la définition d'un planning des ventes, des marchés cibles, un plan de communication soutenu, et une restructuration des services commerciaux.

Pour mettre en œuvre sa politique commerciale, la direction générale a défini un vaste programme d'investissements permettant l'extension et la modernisation de son réseau GSM et internet. Ce programme d'investissements sera financé par un emprunt.

6.2.6.2. La structure

La société sahéenne de communications est une entreprise de petite taille, avec un effectif de 105 agents toutes catégories confondues. L'organisation structurelle à SAHELCOM n'est pas stable. On assiste très souvent à des créations et à des suppressions de services. Ce qui laisse croire que cette entreprise est encore à la recherche d'une structure adaptée.

L'organisation actuelle, que nous avons décrite dans le chapitre précédent, est de type fonctionnel. Le directeur général est le principal détenteur de pouvoir de décision.

La pratique du contrôle de gestion au sein de cette entreprise présente beaucoup d'insuffisances que l'on peut relever à travers l'analyse du système dans son ensemble.

6.3. Analyse du système de contrôle de gestion de SAHELCOM

L'analyse de la pratique du contrôle de gestion à SAHELCOM nous permet d'apprécier son efficacité en identifiant ses forces et ses faiblesses. Les forces sont à capitaliser. Quant aux faiblesses, il faut en identifier les causes et les conséquences afin de mieux les corriger.

6.3.1. Forces et faiblesses

6.3.1.1. Les forces

Comme forces du système de contrôle de gestion de SAHELCOM, nous pouvons noter :

- l'existence d'un service comptabilité analytique et budget même si celui-ci n'est pas fonctionnel. En effet, la comptabilité analytique et le budget sont des outils d'aide à la décision que le contrôle de gestion utilise et met à la disposition des managers pour une gestion efficace et efficiente de leurs activités. L'existence de ce service dans la structure organisationnelle de SAHELCOM jette les jalons d'un processus conduisant à l'amélioration de son système de contrôle de gestion.
- l'exercice de certaines activités du contrôle de gestion, même si elles sont réalisées par la direction administrative et financière. Il s'agit de :
 - l'élaboration du budget général et l'état d'exécution budgétaire par le directeur administratif et financier ;
 - l'élaboration des rapports d'activités périodiques et annuels par le directeur administratif et financier et le directeur du contrôle ;
- l'existence d'une grille d'évaluation de la performance individuelle du personnel. Cette grille permet en principe aux managers de définir objectivement les programmes de formation et de mutation du personnel.

6.3.1.2. Les faiblesses

Comme faiblesses, nous avons relevé :

- l'absence d'un service contrôle de gestion. En effet, la pratique du contrôle de gestion sera mieux structurée et plus efficace si l'entreprise dispose d'une entité spécialement dédiée au contrôle de gestion. L'absence de ce service est souvent une source de conflit entre les fonctions exerçant les tâches traditionnellement dévolues au contrôle de gestion car celles-ci sont souvent mal définies et réparties. Cela a pour conséquence l'absence de responsabilité et le retard dans la production des informations.
- le service de comptabilité analytique et budget n'est pas opérationnel faute de moyens et d'organisation appropriée. L'absence de cette comptabilité est un manquement relevé par l'ARM et qui sera bientôt passible d'amendes (le projet de loi est introduit à l'Assemblée Nationale). Aussi, dans ses conditions, SAHELCOM ne peut pas

connaître et maîtriser ses coûts et fixer conséquemment ses prix alors que la concurrence par les prix qui se traduit par une baisse des prix de communication fait actuellement rage entre les opérateurs mobiles.

- dans la définition de la mission de la direction du contrôle figure le contrôle budgétaire alors qu'un service budget et comptabilité analytique existe. Cela démontre une certaine incohérence de l'organigramme des attributions des services qui peut être une source de conflit de rôles et de compétence. Il y a également un déphasage entre les missions de la direction du contrôle et les attributions des animateurs des activités de cette direction que nous pourrions qualifier simplement d'une direction de l'inspection générale.
- une concentration des activités du contrôle de gestion entre les mains d'une seule personne en l'occurrence le DAF. Ce rôle est en principe dévolu à un service de contrôle de gestion. Cela s'explique par un manque d'organisation conjugué à une insuffisance du personnel. Du coup, les activités de la direction administrative et financière connaissent un goulot d'étranglement : retards dans l'élaboration des états financiers et la production des rapports d'activités.
- une hétérogénéité dans l'élaboration du budget à tous les niveaux. Cela est dû à l'absence de procédures budgétaires formalisées et diffusées. En lieu et place, une note de service de la direction générale définit chaque année l'objectif global et annonce à l'occasion, mais non de façon régulière (voir annexe N°7), le calendrier de l'élaboration des budgets spécifiques et du budget général.
- aucun service, département ou direction n'élabore un plan d'action pour les activités à mener en vue de la réalisation de l'objectif global en terme de chiffre d'affaires fixé par la direction générale. C'est donc une navigation à vue qui ne permet pas d'identifier les erreurs commises et de prendre des mesures correctives. Cet objectif global n'est d'ailleurs jamais atteint comme le soulignent les états d'exécution budgétaire annuels et les directions se jettent souvent la responsabilité. C'est le cas de la direction commerciale qui se plaint souvent d'entrave à ses activités faute d'augmentation de la capacité de production (installations de BTS dans de nouvelles

localités) qui est du ressort de la direction technique. Cette dernière par contre évoque le manque de financements des projets d'investissements.

- la non exploitation, par la direction commerciale, des indicateurs de la performance commerciale suivie par la direction technique. Cela peut s'expliquer par une insuffisance du système d'information de gestion notamment dans la définition des besoins en informations et la circulation de ces dernières.
- le manque d'objectivité dans le système de notation de la performance individuelle du personnel. Il sert beaucoup plus à l'attribution des notes en vue de l'obtention de prime de rendement à la fin de l'année qu'à évaluer la performance de chaque agent. Cela est dû au sentiment de culpabilité du supérieur hiérarchique et à la crainte de représailles de la part du subordonné qui se verra privé de la prime de fin d'année car celle-ci est liée à la note obtenue par l'agent. En conséquence le programme de formations des agents et les décisions de mutation du personnel ne seront pas objectifs si les managers s'appuient sur ces appréciations pour prendre leurs décisions.
- Absence de suivi budgétaire, occasionnant des dépassements et des dépenses hors budget comme le souligne le tableau ci-dessous extrait de l'état des réalisations du budget 2006 (au 30/11/2006) :

Tableau N° 4 ; illustration de dépassements budgétaires

N° de compte	Intitulé	Prévision	Réalisation	Taux de réalisation
604150	Achat pièces de rechange auto-moto	1 000 000	1 762 836	176%
605510	Achat autres fournitures (petit matériel et outillage)	5 000 000	6 754 289	135%
622210	Location et charges locatives	5 700 000	9 360 000	164%
624220	Entretien Mobilier de bureaux	250 000	3 255 448	1302%

Source : nous même

- l'organigramme de SAHELCOM n'est pas stabilisé. Il annonce souvent des services qui n'ont pas encore été créés. C'est le cas par exemple du service approvisionnement et du service transit dans l'organisation du département logistique et approvisionnement ou des secrétariats à la DAF et à la DCO. C'est également le cas du « service contrôle de gestion » qui est évoqué dans la définition des attributions du département finance comptabilité. C'est donc une structure qui se prête mal à la définition des centres de responsabilité, à la fixation d'objectifs et à la définition d'un système de mesure de performance des responsables et de leurs activités.
- les responsables de service, département et direction, lors de notre entretien, sont tous unanimes quant à la non utilisation des tableaux de bord dans la gestion de leurs activités. Cela dénote quelque part l'ignorance de l'importance de cet outil dans la gestion moderne de l'entreprise. L'absence de tableau de bord est synonyme d'une gestion à vu qui peut conduire à la non réalisation des objectifs que l'entreprise s'est fixés.

Conclusion

La société sahéenne de communication a au 31/12/2008 sept (7) années d'activités. A cette date, compte tenu de l'instabilité de son organigramme, cette société de petite taille est toujours à la recherche d'une structure adaptée. L'organisation actuelle pour le fonctionnement de ses activités est de type fonctionnel. La structure organisationnelle, la taille auxquelles il faut ajouter la stratégie et la culture d'entreprise sont des facteurs d'influence sur la pratique du contrôle de gestion au sein de cette entreprise. La culture d'entreprise est d'ailleurs un concept nouveau pour SAHELCOM inscrit dans sa stratégie à l'horizon 2010. Il faut cependant noter l'absence de document formalisé à travers lequel la direction générale a défini les axes de développement à long terme de cette entreprise, notamment en matière commerciale, d'investissement, de production, de ressources humaines, d'organisation et de gestion financière.

La pratique du contrôle de gestion à la société sahéenne de communications montre qu'il n'existe pas de service contrôle de gestion. A cet effet, les fonctions traditionnellement dévolues au contrôle de gestion sont partagées entre la direction administrative et financière

et la direction du contrôle théoriquement. Les aspects passés en revue sont la comptabilité analytique, le budget, le système d'évaluation de la performance, le reporting et le tableau de bord.

L'analyse de ce système a permis de déceler beaucoup d'insuffisances que la conception d'une nouvelle organisation peut solutionner.

Chapitre VII. Conception d'une organisation du contrôle de gestion de SAHELCOM

Pour remédier aux lacunes que présente le système de contrôle de gestion de SAHELCOM, la principale recommandation consisterait en la création d'une structure de contrôle de gestion, cadre idéal pour l'exercice, avec beaucoup plus d'efficacité, de certaines activités menées par la direction administrative et financière. Ainsi cette dernière verrait ses tâches allégées et son temps consacré aisément à ses autres activités.

Notre modèle d'analyse est notre principale référence pour la conception d'une structure spécialement dédiée au contrôle de gestion. Ainsi, tenant compte des besoins en information de gestion de la direction générale, nous définirons les missions et attributions de ce service, son organisation et son rattachement hiérarchique et enfin les tâches assignées à chaque membre de l'équipe à travers des fiches de poste.

7.1. Les missions et attributions

Après avoir défini les missions de ce service, nous déterminerons les attributions qui en découlent.

7.1.1. Missions

Ce service aura pour missions essentielles de :

- concevoir et faire fonctionner le système d'information de gestion ;
- formuler des avis et des recommandations sur les opérations projetées et réalisées ;
- concevoir et faire fonctionner le système de contrôle de gestion.

7.1.2. Attributions

Les attributions de ce service sont :

- a) participer à l'élaboration de la politique générale de l'entreprise exprimée dans le plan à long et moyen terme ;
- b) concevoir, mettre en place et exploiter le système de contrôle de gestion de SAHELCOM ;

- c) concevoir, mettre en place et exploiter le système d'information de gestion de SAHELCOM ;
- d) définir et qualifier les centres de responsabilité ;
- e) concevoir la procédure budgétaire et organiser les itérations entre les services nécessaires à la cohérence d'ensemble ;
- f) coordonner l'ensemble des programmes et budgets, et assurer la cohérence du système ;
- g) participer au comité budgétaire ;
- h) centraliser les budgets partiels et élaborer les documents de synthèse pour la direction générale ;
- i) élaborer les plans d'investissement et de financement ;
- j) mettre en place et suivre les indicateurs de performance ;
- k) concevoir et superviser les tableaux de bord prospectifs et les réseaux de tableau de bord de gestion ;
- l) gérer le système d'information en assurant la coordination et la circulation des informations ;
- m) informer et conseiller les décideurs ;
- n) coordonner et superviser les activités de son service.

Les missions et attributions que nous venons de définir auront un impact sur celles des directions et autres entités qui exercent jusque-là la fonction du contrôle de gestion. Il s'agit notamment de la direction des affaires administratives et financières, de la direction du contrôle et du service comptabilité analytique et budget.

Ainsi, le service comptabilité analytique et budget sera rattaché à l'entité contrôle de gestion au détriment de la DAF qui perdra aussi parmi ses missions, le contrôle et la tenue de la comptabilité budgétaire et analytique. L'essentiel des missions de la direction du contrôle décrit ci-dessous, sera désormais exercé par le contrôle de gestion. Il s'agit de :

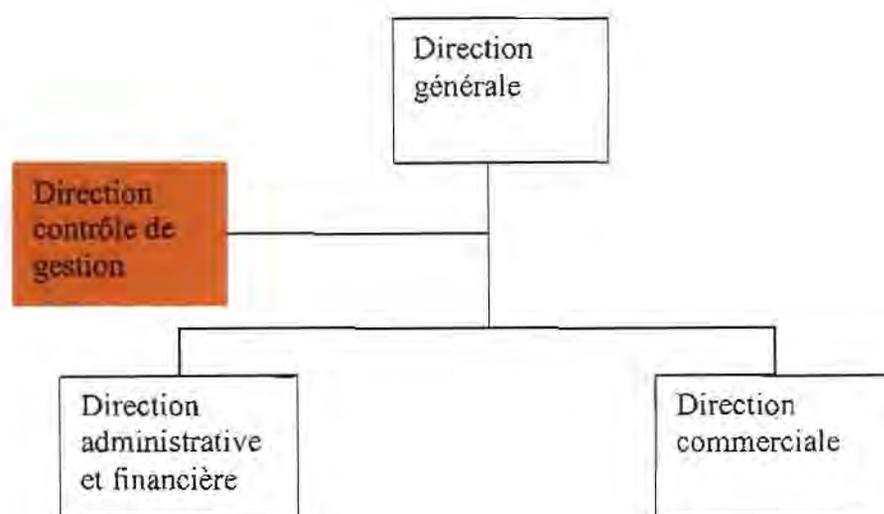
- participer à l'élaboration du budget d'investissement de la société ;
- harmoniser les procédures administratives financières et comptables ;
- élaborer les manuels de procédures de SAHEL-COM ;
- mettre en forme et suivre le système d'information ;
- préparer et gérer le tableau de bord de la société ;
- analyser les différents résultats et suivre l'évolution des indicateurs ;

- assurer le contrôle budgétaire.

7.2. Le rattachement hiérarchique

Un service de contrôle de gestion peut être rattaché à une direction générale ou à une direction de contrôle général, voire à une direction administrative et financière. Cependant, Hélène & al. (2003 : 257, 258) soulignent que la place du contrôleur de gestion dans la structure de l'entreprise détermine l'importance relative des rôles qu'il sera amené à jouer et le contenu de son travail. Aussi, qu'il s'agisse d'une grande ou petite entreprise, il faut pratiquement arriver au plus haut niveau de la fonction pour pouvoir initier et mener de réels projets de réorganisation des systèmes de contrôle. La perception actuelle du contrôle de gestion, c'est à dire un système de production de l'information et d'influence des comportements, requiert une certaine indépendance pour l'accomplissement de cette mission. Pour cela, nous retenons un contrôle de gestion centralisé avec comme niveau de rattachement hiérarchique la direction générale. Cette position confère au contrôleur l'autonomie dont il a besoin pour exercer efficacement ses activités et servir ses clients internes sans ambiguïté. La figure suivante illustre cette position.

Figure N° 12 : rattachement du service contrôle de gestion à la direction générale



Source : nous même

Malgré l'effectif réduit (4 agents) envisagé par la direction générale, celle-ci n'a pas fait d'objection à notre proposition d'ériger la future entité de contrôle de gestion au rang de direction. Ainsi, ce rang et le rattachement hiérarchique de cette entité lui garantissent une certaine indépendance. Cette direction sera sans doute beaucoup plus outillée avec le développement des activités et la croissance de SAHELCOM.

7.3. L'organisation interne du service contrôle de gestion à SAHELCOM

L'organisation interne du service que nous proposons à SAHELCOM consiste en la définition d'un organigramme, l'élaboration des fiches des postes et la conception d'un plan d'action de mise en œuvre.

7.3.1. Définition d'un organigramme

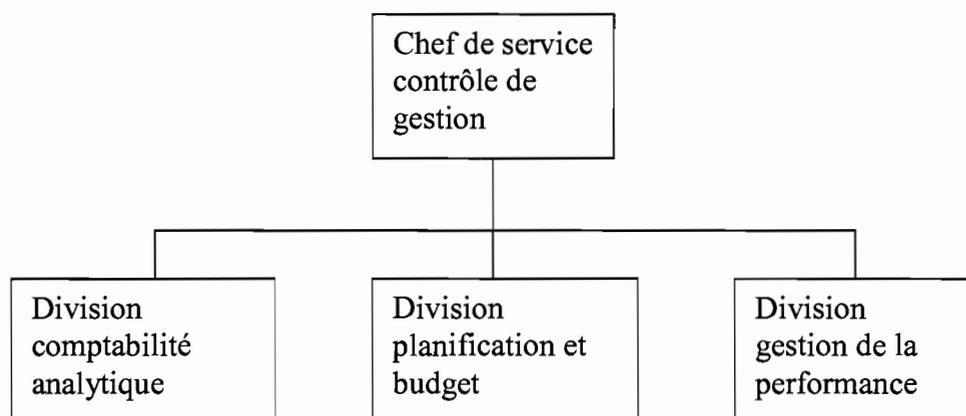
Dans notre revue de littérature, nous avons identifié deux modes d'organisation, chacun avec ses avantages et ses inconvénients : l'organisation par outil ou par fonction et l'organisation par « client » interne ou par activité et par fonction.

Mais compte tenu de la taille de SAHELCOM et de la faiblesse des moyens que cette entreprise est disposée à dégager pour la création d'une entité du contrôle de gestion, nous retenons, en accord avec la direction générale, l'organisation par outil ou par fonction qui est simple et moins coûteuse. Ainsi, ce service sera composé d'une division planification et budget, d'une division comptabilité analytique et d'une division gestion de la performance.

En effet, le système de contrôle de gestion de SAHELCOM comporte beaucoup de lacunes en matière de gestion budgétaire, de comptabilité analytique et de système d'évaluation de la performance. C'est donc une structure qui se prête mal à la définition des centres de responsabilité, à la fixation d'objectifs et à la définition d'un système de mesure de performance des responsables et de leurs activités. Nous avons relevé lors de l'analyse de ce système, la non tenue de la comptabilité analytique avec comme conséquence l'impossibilité pour SAHELCOM de connaître et maîtriser ses coûts et fixer objectivement ses prix alors que la concurrence par les prix, qui se traduit par une baisse des prix de communication, fait actuellement rage entre les opérateurs mobiles. L'inexistence de système d'évaluation de la

performance entraîne un pilotage à vue des activités, le manque d'objectivité dans le système de notation de la performance individuelle du personnel et l'incohérence des décisions des managers relatives au programme de formation des agents et la mutation du personnel. L'absence de procédures budgétaires formalisées est à l'origine de l'hétérogénéité dans l'élaboration du budget à tous les niveaux. Enfin l'incohérence de l'organigramme des attributions des services et l'exercice des activités traditionnellement dévolues au service contrôle de gestion par la direction administrative et financière essentiellement, entraînent un conflit de rôles et de compétence et le retard dans la production des informations (Budgets, états financiers, rapports d'activités). Ces constats nous amènent donc à définir l'organigramme de ce service comme suit :

Figure N° 13 : organigramme du service contrôle de gestion de SAHELCOM



Source : nous même

Ce service évoluera avec le développement des activités et la croissance de SAHELCOM où il sera mieux outillé. Ainsi on parlera de département ou de direction de contrôle de gestion avec l'apparition par exemple de poste de secrétaire ou d'assistant.

7.3.2. Les fiches de poste

Le bon fonctionnement de ce service nécessite une définition et une répartition claire des tâches entre le personnel de cette entité. Pour cela, nous avons conçu des fiches de poste qui définissent les attributions et les responsabilités de chacun et, au-delà, les attributions du service dans sa globalité.

Tableaux N° 5 : fiches de postes du service contrôle de gestion de SAHELCOM

IDENTIFICATION DU POSTE	
Titre du poste	Chef de service contrôle de gestion
Date de création	01/01/2010
Service d'appartenance	Service contrôle de gestion

Créée le : 01/01/2010	Catégorie : Service	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 01	Agents présents : 01
		Agents requis :

SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Immédiatement supérieur	Directeur général
Même niveau	
subordonnés	Chef division Comptabilité analytique Chef division Planification et budget Chef division Gestion de la performance

MOBILITE	
Poste de provenance possible	Poste de destination possible
Chef division Comptabilité analytique	Directeur administratif et financier
Chef division Planification et budget	Directeur général
Chef division Gestion de la performance	Directeur du contrôle
Chef division Finance Comptabilité	

MISSIONS DU POSTE	
	- Concevoir et superviser le système d'information de gestion de SAHELCOM
	- Concevoir et superviser le système de contrôle de gestion de SAHELCOM
	- formuler des avis et des recommandations sur les opérations projetées et réalisées

ATTRIBUTIONS	
	- Participer à l'élaboration du plan stratégique
	- Concevoir, mettre en place et exploiter le système de contrôle de gestion de SAHELCOM
	- Concevoir, mettre en place et exploiter le système d'information de gestion intégré de SAHELCOM
	- Définir et qualifier les centres de responsabilité
	- Aider à l'élaboration des contrats de gestion (ou de performance) entre la direction générale et les centres de responsabilités et en assurer le suivi
	- Concevoir et mettre à jour la procédure budgétaire et organiser les itérations entre les services nécessaires à la cohérence d'ensemble
	- Coordonner l'ensemble des programmes et budgets, et assurer la cohérence du système
	- Participer au comité budgétaire
	- Centraliser les budgets partiels et élaborer les documents de synthèse (le budget de trésorerie, le compte résultat et le bilan prévisionnel) pour la direction générale
	- Elaborer les plans d'investissement et de financement
	- Mettre en place et suivre les indicateurs de performance
	- Concevoir et superviser les tableaux de bord prospectifs et les réseaux de tableau de bord de gestion
	- Gérer le système d'information en assurant la coordination et la circulation des

	informations
	- Informer et conseiller les décideurs
	- Coordonner et superviser les activités de son service

PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE

Formation	Master, DESS reconnu ou un diplôme équivalent d'une grande école de commerce ou universitaire
	avec une spécialisation en comptabilité de management, en contrôle de gestion et/ou audit
Expérience professionnelle	<ul style="list-style-type: none"> - Avoir déjà occupé un poste similaire ou travaillé dans un cabinet d'audit pendant au moins deux (2) ans; - Avoir une bonne connaissance du secteur des télécommunications - Avoir une bonne connaissance de l'Anglais et de l'informatique; - Avoir de bonnes connaissances de l'approche d'audit et de contrôle de gestion
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	<ul style="list-style-type: none"> - Capacités d'analyse et de réflexion - Excellentes capacités de communication - Capacité d'observation - Qualités relationnelles - Rigueur et pragmatisme - Autonomie, pédagogie, discrétion - Fiabilité des informations traitées et diffusées - Rapidité et respect des délais dans la production des informations

IDENTIFICATION DU POSTE	
Titre du poste	Division Comptabilité analytique
Date de création	Le 01/01/2010
Service d'appartenance	Service contrôle de gestion

Créée le : 01/01/2010	Catégorie : Division	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 01	Agents présents : 01
		Agents requis : 02

SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Immédiatement supérieur	Chef service contrôle de gestion
Même niveau	Chef division planification et budget Chef division gestion de la performance
subordonné	

MOBILITE	
Poste de provenance possible	Poste de destination possible
Chef division planification et budget	Chef service contrôle de gestion
Chef division gestion de la performance	Chef division planification et budget
	Chef division gestion de la performance

MISSIONS DU POSTE	
	- Tenir la comptabilité analytique
	- Aider à la maîtrise des coûts

ATTRIBUTIONS	
	- Mettre en œuvre la comptabilité de gestion
	- Déterminer et analyser les coûts
	- Analyser les écarts
	- Contrôler le rendement et la rentabilité par l'analyse des résultats
	- Etudier ou déterminer la politique de prix de vente
	- Elaborer des prévisions de charges et de produits et en assurer le contrôle
	- Calculer des coûts standards (ou préétablis)
	- Identifier les opportunités de maîtrise des coûts
	- Aider à la prise des décisions

PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE	
Formation	Diplôme reconnu d'une grande école de commerce ou universitaire, niveau BAC + 4 avec une spécialisation en comptabilité générale et analytique, contrôle de gestion ou audit
Expérience professionnelle	- Avoir déjà occupé un poste similaire - Ou avoir travaillé dans un cabinet d'audit - Avoir de bonnes connaissances en informatique - Connaissance et compréhension des mécanismes du secteur d'activité
	- Rigueur et pragmatisme - Excellentes capacités de communication - Capacité d'analyse et de réflexion

- | |
|--|
| - Rapidité et respect des délais dans la production des informations |
| - Fiabilité des informations traitées et diffusées |

IDENTIFICATION DU POSTE	
Titre du poste	Division Planification et Budget
Date de création	01/01/2010
Service d'appartenance	Service contrôle de gestion

Créée le : 01/01/2010	Catégorie : Division	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 01	Agents présents : 01
		Agents requis : 02

SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Immédiatement supérieur	Chef service contrôle de gestion
Même niveau	Chef division Comptabilité analytique Chef division Gestion de la performance
subordonné	Assistant division Planification et budget

MOBILITE	
Poste de provenance possible	Poste de destination possible
Chef division Comptabilité analytique	Chef service contrôle de gestion
Chef Division gestion de la performance	Chef division Comptabilité analytique
Assistant division Planification et budget	Chef Division gestion de la performance

MISSIONS DU POSTE	
	- Participer au processus d'élaboration des plans stratégiques et opérationnels;
	- Coordonner le processus d'élaboration des budgets.
	- Aider à la prise de décision.

ATTRIBUTIONS	
	- Participer à l'élaboration des plans stratégique, d'investissement et de financement
	- Participer à la conception de la procédure budgétaire
	- Gérer le processus d'élaboration des budgets
	- Participer au comité budgétaire
	- Assurer le suivi de l'exécution du budget
	- Mesurer et analyser des écarts entre prévisions et réalisations et préconiser des actions correctives
	- Rédaction du rapport d'activités de la division

PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE	
Formation	Diplôme reconnu d'une grande école de commerce ou universitaire, niveau BAC + 4 spécialisation en comptabilité générale et analytique, contrôle de gestion
Expérience professionnelle	- Avoir déjà occupé un poste similaire - Ou avoir travaillé dans un cabinet d'audit - Avoir de bonnes connaissances en informatique - Connaissance et compréhension des mécanismes du secteur d'activité
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- Excellentes capacités de communication - Capacité d'analyse et de réflexion - rigueur et pragmatisme

IDENTIFICATION DU POSTE	
Titre du poste	Division gestion de la performance
Date de création	01/01/2010
Service d'appartenance	Service contrôle de gestion

Créée le : 01/01/2010	Catégorie : Division	
Mise à jour le :	Nombre d'agents : 01	Agents présents : 01
		Agents requis : 02

SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Immédiatement supérieur	Chef service contrôle de gestion
Même niveau	Chef division Comptabilité analytique Chef division Planification et budget
subordonné	Assistant division gestion de la performance

MOBILITE	
Poste de provenance possible	Poste de destination possible
Chef division Comptabilité analytique	Chef service contrôle de gestion
Chef division Planification et budget	Chef division Comptabilité analytique
Assistant division Gestion de la performance	Chef division Planification et budget

MISSIONS DU POSTE	
	- Faire fonctionner le système d'évaluation de la performance et des tableaux de bord ;
	- Faire fonctionner le système qualité de l'entreprise;
	- Identifier les opportunités d'amélioration continue de la performance;
	- Aider à la prise de décision.

ATTRIBUTIONS	
	- L'exploitation du système d'évaluation de la performance des individus, des centres de responsabilités, des processus, des prestations et de l'entreprise ;
	- L'exploitation et le suivi du système qualité de l'entreprise ;
	- L'élaboration des tableaux de bord de la direction générale et des centres de responsabilités;
	- Le suivi de l'évolution des indicateurs;
	- Le suivi de programmes d'amélioration continue ;
	- la participation à l'évaluation annuelle du personnel ;
	- L'élaboration des rapports d'activités périodiques et annuels de l'entreprise.

PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE	
Formation	Diplôme reconnu d'une grande école de commerce ou universitaire, niveau BAC + 4 Avec une spécialisation en audit et contrôle de gestion
Expérience professionnelle	- Avoir une bonne expérience dans un service de contrôle de gestion ou dans un cabinet d'audit - Avoir une bonne connaissance en informatique - Excellentes capacités de communication - capacité d'observation
	- rigueur et pragmatisme

Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	- connaissance et compréhension des mécanismes du secteur d'activité
	- Avoir des connaissances de l'approche du Contrôle de gestion
	- capacités d'analyse et de réflexion
	- qualités relationnelles
	- avoir une forte culture générale en gestion avec une bonne maîtrise de la comptabilité générale et analytique
	- bonne culture technologique

7.3.3. Plan d'action

Dans le cadre de la mise en œuvre de cette organisation, nous avons aussi défini un plan d'action qui consacrerait la première année d'activité de cette entité. Ce plan d'action, comme le souligne d'ailleurs Ardoin (1985 : 251, 313), a pour objectifs de :

- a) faire progresser, selon la situation de SAHELCOM, la compréhension des concepts et la maîtrise des outils pour faciliter l'émergence d'un « esprit contrôle de gestion dans cette entreprise ;
- b) mettre en place les outils correspondants que les opérationnels devront utiliser ;
- c) assurer le développement professionnel du service contrôle de gestion et son personnel ;
- d) remédier ainsi, aux insuffisances relevées lors de l'analyse du système de contrôle de gestion de SAHELCOM.

Pour l'élaboration de ce plan d'action, nous supposons que le service contrôle de gestion démarre ses activités le 1^{er} janvier 2011 avec un effectif de quatre (4) personnes. L'année 2011 représente l'exercice n.

Tableau N° 4 : plan d'action pour la première année d'activités (du 01/01/2011 au 31/12/2011)

Objectifs	Activités/Actions	Délais/Périodes	Responsables
Conception, mise en place et exploitation du système de contrôle de gestion de SAHELCOM	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prise de connaissance de SAHELCOM 2. proposition du niveau de rattachement hiérarchique du C G 3. proposition d'un organigramme du C G 4. affectation du personnel et des moyens nécessaires au fonctionnement du service 5. définition des fiches de poste 6. formation du personnel du C G 7. faire connaître les missions et les attributions du C G à l'ensemble de l'organisation 	Janvier Février Février Février Février Mars Mars	C G C G C G D G C G D G D G
Définition des critères de performance de SAHELCOM et des centres de responsabilité	<ol style="list-style-type: none"> 8. diagnostic de SAHELCOM 9. définition des objectifs pour les centres de responsabilités 10. définition des centres de responsabilités 11. définition des modes d'évaluation des centres de responsabilités 	Mars Mars Mars Mars	C G D G C G Division gestion de la performance
Conception, mise en place et exploitation du système d'information de gestion intégré de SAHELCOM	<ol style="list-style-type: none"> 12. évaluation des besoins en information de gestion des différents responsables 13. création d'un système intégré de traitement de l'information (achat des logiciels nécessaires) 14. conception des tableaux de bord 	Avril Avril – Mai Juin	C G D G – CG C G

<p>Conception du système budgétaire</p>	<p>15. élaboration de la procédure budgétaire 16. coordination du processus d'élaboration du budget n+1</p> <ul style="list-style-type: none"> • contribuer à la définition des objectifs pour n+1 • conception des documents de collecte d'informations budgétaires • rédaction du manuel d'utilisation et des procédures qui aideront les responsables à produire et à fournir les réponses demandées • orientation des documents vers les unités concernées, récupération et analyse de ces documents • consolidation des budgets • participation, avec la direction générale et les responsables de budget en cause, à l'arbitrage budgétaire • consolidation après arbitrage et élaboration des documents de synthèse 	<p>Juin-Juillet Août Août Septembre Septembre octobre novembre novembre</p>	<p>C G C G C G C G Division Planification Budget C G C G C G</p>
---	--	--	--

7.4. Recommandations de mise en œuvre

La création d'un service de contrôle de gestion à SAHELCOM permettra sans doute à cette dernière d'améliorer son système de contrôle de gestion.

7.4.1. De la comptabilité analytique

En ce qui concerne la tenue de la comptabilité analytique, il existe deux méthodes : la méthode des sections homogène et la méthode ABC. La deuxième est née des lacunes de la première. Pour cela nous recommandons à SAHELCOM la méthode ABC. En effet, avec cette méthode, le choix des clés de répartition des charges indirects se fait avec beaucoup plus d'objectivité. Elle permet également de calculer non seulement le coût des produits, mais aussi celui de n'importe quel élément. Par ailleurs, il faut noter que SAHELCOM évolue dans un environnement fortement concurrentiel où actuellement la concurrence par les prix fait rage. C'est pourquoi dans sa stratégie elle cherche à se doter d'une bonne tarification des services qu'elle offre à sa clientèle. Il se pose alors un problème de fixation des prix de vente. Dans ce contexte l'entreprise doit maîtriser ses coûts grâce à la mise en place de la méthode ABC et le calcul des coûts complets. La méthode ABC est un outil d'aide à la décision qui permet en définitive :

- l'analyse et l'optimisation des activités et processus ;
- le calcul de la rentabilité réelle des produits, clients, canaux de distribution, projets, marché, etc. ;
- la mesure et l'analyse de la performance des activités support et opérationnelles ;
- la définition et la mise en œuvre de nouvelles politiques de tarification ;
- l'identification et la gestion des ressources disponibles ;
- la simulation et l'élaboration de budgets par activité.

7.4.2. De la gestion budgétaire

Quant à la gestion budgétaire, elle sera améliorée grâce à la division planification et budget qui sera bien outillée en techniques et procédures de gestion moderne de cette activité. En effet la règle d'or des prévisions et de l'élaboration des budgets sera conforme au processus décrit au tableau N°2. Aussi, La société sahélienne de communication dans sa stratégie

envisage un vaste programme d'investissements d'environ dix milliards (10 000 000 000) de francs cfa qui ne saurait être géré efficacement avec son système de contrôle de gestion actuel. En effet les investissements soulèvent le problème de rentabilité et de financement qui fait appel à des techniques qui ne peuvent être mises en œuvre sans un véritable service de contrôle de gestion. La stratégie de SAHELCOM est en quelque sorte déterminante dans le choix des outils du contrôle de gestion à mettre en œuvre afin de lui garantir la réalisation de ses objectifs.

7.4.3. De la gestion de la performance

En ce qui concerne la gestion de la performance, les missions et attributions assignées à cette division permettront à SAHELCOM de se doter d'un système d'évaluation de la performance des centres de responsabilité, des individus et des activités. Un système de sanction (positive ou négative) créera sans doute une émulation et un esprit de créativité et d'innovation au sein du personnel. Ce qui, du coup, aura un impact positif sur le développement des activités de l'organisation. Par ailleurs, s'agissant de l'évaluation de la performance individuelle qui est d'application, nous suggérons de dissocier l'avancement au grade de l'attribution du treizième mois (ou prime de fin d'année); ce dernier étant surtout la cause de la subjectivité constatée dans la notation des agents. Le bulletin de note serait ainsi consacré uniquement aux avancements au grade, tandis que l'attribution de la prime serait liée à la performance de l'organisation à laquelle l'ensemble du personnel aurait contribué. Il pourrait s'agir là d'une forme de sanction à laquelle nous faisons allusion plus haut.

Conclusion

Le service de contrôle de gestion dans la conception que nous avons préconisée est rattaché à la direction générale, position qui correspond à la définition actuelle du contrôle de gestion, avec des missions et attributions clairement définies et matérialisées par des fiches de poste. Ce service est piloté par un chef de service qui a sous sa responsabilité trois (3) divisions : la division comptabilité analytique, la division planification et budget et la division gestion de la performance. Nous avons aussi défini un plan d'action pour la première année d'activités et dont les objectifs sont :

- e) la maîtrise des outils pour faciliter l'émergence d'un « esprit contrôle de gestion dans cette entreprise ;

- f) mettre en place les outils correspondants que les opérationnels devront utilisés ;
- g) assurer le développement professionnel du service contrôle de gestion et son personnel ;
- h) remédier ainsi, aux insuffisances relevées lors de l'analyse du système de contrôle de gestion de SAHELCOM.

Ce plan d'action est appuyé par des recommandations de mise en œuvre de cette nouvelle organisation du contrôle de gestion.

Conclusion de la deuxième partie

La société sahélienne de communications n'a pas de service contrôle de gestion. Sa pratique est diffuse dans l'entreprise. Les activités qui lui sont dévolues sont observées principalement au niveau de la direction administrative et financière. Elles concernent essentiellement la gestion budgétaire.

L'examen du système de contrôle de gestion de SAHELCOM montre qu'il est défaillant de part les lacunes constatées : le service comptabilité analytique et budget n'est pas fonctionnel, il n'y a pas non plus de système d'évaluation de la performance, les managers ne font pas recours aux tableaux de bord, manque de procédures budgétaires, retard dans l'élaboration des états financiers et la production des rapports d'activités. L'outil utilisé est essentiellement le budget. Cela ne garantit pas la réalisation des objectifs que s'est fixés la société et l'amélioration continue de la performance. C'est en quelque sorte une gestion à vue dans un environnement concurrentiel.

Pour remédier à toutes ces lacunes, nous avons proposé la création d'un service de contrôle de gestion rattaché à la direction générale avec des missions et attributions clairement définies et matérialisées par des fiches de poste. Ce service est piloté par un chef de service qui a sous sa responsabilité trois (3) divisions : la division comptabilité analytique, la division planification et budget et la division gestion de la performance. Nous avons aussi défini un plan d'action pour la première année d'activités et qui, en définitive, permettra de remédier aux insuffisances relevées lors de l'analyse du système de contrôle de gestion de SAHELCOM. Ce plan d'action est appuyé par des recommandations de mise en œuvre de la nouvelle organisation du contrôle de gestion.

Conclusion générale

Le contrôle de gestion est un outil d'aide à la décision et de pilotage de la performance qui assure aux entreprises la réalisation de leurs objectifs et l'amélioration continue de la performance dans l'exercice de leurs activités. Il utilise et met à la disposition des managers des outils et techniques adaptés à leurs besoins spécifiques. Son importance bien comprise dans la gestion moderne des entreprises, conduit ses dernières à en faire une fonction à part entière dans leur organisation.

La description et l'analyse de la pratique du contrôle de gestion à la société sahélienne de communication ont révélé l'inexistence d'un service de contrôle de gestion et l'exercice de certaines activités qui lui sont traditionnellement dévolues par la direction administrative et financière. Le diagnostic de ce système de contrôle de gestion a permis de constater que celui-ci présente beaucoup de lacunes dont entre autres l'existence d'un service comptabilité analytique et budget qui n'est pas fonctionnel, le manque de procédures budgétaires, la non définition des centres de responsabilité, l'absence d'un système d'évaluation de la performance et la non utilisation voire même l'ignorance de l'importance des tableaux de bord dans la gestion moderne d'une entreprise. Ce qui témoigne de l'inefficacité de ce système et la contre performance dans l'exercice des activités de SAHELCOM. Le pilotage à vue est une source de fatalité pour les entreprises qui ont du mal à assoire leur stratégie surtout dans un environnement concurrentiel comme celui de SAHELCOM.

L'examen de la situation de SAHELCOM démontre que la pratique du contrôle de gestion serait d'autant plus efficace que ses outils sont mis en œuvre dans un cadre approprié en l'occurrence une entité spécialement dédiée à lui. C'est pour cela que nous avons recommandé principalement à SAHELCOM l'organisation d'un service de contrôle de gestion. La conception de cette organisation à pour fondement notre modèle d'analyse issu de la synthèse de nos lectures. Ce service constitue le cadre approprié de résolution de toutes ces faiblesses et gage d'« Un bon système de contrôle de gestion qui devrait idéalement présenter les caractéristiques suivantes:

- favoriser l'efficacité, l'efficience et l'économie;
- produire rapidement l'information nécessaire;
- orienter la gestion;

- favoriser l'amélioration continue et la mise en œuvre de nouvelles activités;
- être peu coûteux;
- être facile à utiliser et à interpréter » (YAZI, 2007 : 36).

Tout cela doit s'inscrire dans le cadre d'une bonne organisation. En d'autres termes SAHELCOM, doit se doter d'un bon organigramme, stable, fonctionnel et de bonnes procédures où les missions, les attributions et les responsabilités seront clairement définies et cohérentes.

BIBLIOGRAPHIE

1. Caroline SELMER, (2003), *Construire et défendre son budget*, Dunod Paris, 235p.
2. Cathérine Motol, (2004), *Le contrôleur de gestion, une fonction à renouveler*, option finance, (789) : 3.
3. Christian Goujet, Christian Raulet, Christiane Raulet, (2003), *Comptabilité de gestion*, 6^e édition Dunod Paris, 489p.
4. Claude ALAZARD, Sabine SEPARI, (2004), *Contrôle de gestion*, 6^e édition Dunod Paris, 725p.
5. CUYAUBERE Thierry, MULLER Jacques, (2004), *Contrôle de gestion*, 7^e édition Groupe Revue Fiduciaire Paris, 663p.
6. Daniel Corfmat, Arnauld Helloy, Philippe Baron, (2000), *LA MUTATION DU CONTRÔLE DE GESTION*, Editions d'Organisation Paris, 140p.
7. Eric MARGOTTEAU, (2001), *Contrôle de gestion*, Ellipses Edition Paris, 480p.
8. Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmond, Pierre-Laurent Bescos, (2003), *Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance*, Gualino éditeur Paris, 269p.
9. Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Presqueux, Eve Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, (2003), *LE CONTRÔLE DE GESTION organisation et mise en œuvre*, 2^e édition Dunod Paris, 278p.
10. Henri Bouquin, (2001), *Le contrôle de gestion*, 5^e édition Presses Universitaires de France 462p.
11. Hugues Boisvert, (1996), *L'émergence du contrôle de gestion intégré*, gestion, 21, (3) : 5
12. Jacques RENARD, (2006), *Théorie et pratique de L'AUDIT INTERNE*, 6^e édition Edition d'organisation Paris, 479p.
13. James O'Brian, (1995), *Les systèmes d'information de gestion*, Edition du Renouveau Pédagogique Inc. Montréal, 768p.
14. JAMES W. WALKER, Manager la performance, www.e-rh.org, 12 août 2008
15. Jean-Luc CHARRON, Sabine SEPARI, (2004), *Organisation et gestion de l'entreprise*, 3^e édition Dunod Paris, 475p.
16. Jean-Loup ARDOIN, Daniel MICHEL, Jean SCHMIDT, (1985), *Le contrôle de gestion*, Publi-Union, 448p.

17. Jean-Louis MALO & Jean-Charles MATHE, (2000), *L'essentielle du contrôle de gestion*, Edition d'organisation, 1998, pour l'édition originale et 2000 pour l'édition de poche : 117p, paris.
18. Jean-Pierre HELFER, Michel KALIKA, Jacques ORSONI, (2000), *Management stratégie et organisation*, 3^e édition Librairie Vuibert Paris, 422p.
19. Journal quotidien le Sahel N° 7410 du 15 octobre 2007
20. Marc BOLLECKER, (2003), *LES CONTROLEURS de gestion l'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan Paris, 183p.
21. Michel GERVAIS, (2000), *Contrôle de Gestion*, 7^e édition Edition ECONOMICA Paris, 719p.
22. Michel Leroy, (2001), *Le tableau de bord au service de l'entreprise*, Deuxième tirage Editions d'Organisation Paris, 144p.
23. Michel Rouach et Gérard Naulleau, (2002), *Le contrôle de gestion bancaire et financier*, 4^e édition Revue banque édition, 374p.
24. Norbert GUEDJ et collaborateurs, (1998), *le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*, 2^e édition Edition d'organisation,
25. Patrick Mykita, Jack Tuszynski, (2002), *Contrôle de gestion Prévision et gestion budgétaire Mesure et analyse de la performance*, Les Editions Foucher Paris, 287p.
26. Pierre-Laurent BESCOS, Philippe DOBLER, Carla MENDOZA, Gérard NAULLEAU, Françoise GIRAUD, Vincent LERVILLE ANGER, (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4^e édition Montchrestien Paris, 543p.
27. Pierre Voyer, (1999), *TABLEAUX DE BORD DE GESTION et indicateurs de performance*, 2^e édition Presse de l'Université de Québec, 446p.
28. René Demeestère, Philippe Lorino, Nicolas Mottis, (2002), *CONTROLE DE GESTION ET PILOTAGE DE L'ENTREPRISE*, 2^e édition Dunod Paris, 310p.
29. Stephen robbins – david DeCenzo, Philippe Gabilliet, (2006), *Management l'essentiel des concepts et des pratiques*, 4^e édition Nouveaux horizons Paris, 523p.
30. Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, (2004), *Les Nouveaux Visages du Contrôle de gestion*, 2^e édition Dunod Paris, 332p.
31. Codex, Yazi, 2007
32. Codex, Mbacket, 2008

ANNEXES

Annexe 1 : modèle fiche de poste

Annexe 2 : guide d'entretien

Annexe 3 : organigramme de SAHELCOM

Annexe 4 : lettre N°005/SAHELCOM/DAF/2005

Annexe 5 : note de service N°01056/DG/SAHELCOM/2005 du 12 novembre 2005

Annexe 6 : Bulletin de note

Annexe 7 : note de service N°591/DG/SAHELCOM/DAF/2005 du 13 novembre 2007

Annexe 1 : Fiche de poste

IDENTIFICATION DU POSTE	
Titre du poste	
Date de création	
Service d'appartenance	

Créée le :	Catégorie : Division	
Mise à jour le :	Nombre d'agents :	Agents présents :
		Agents requis :

SITUATION DU POSTE	
Poste	Désignation
Immédiatement supérieur	
Même niveau	
subordonné	

MOBILITE	
Poste de provenance possible	Poste de destination possible

MISSIONS DU POSTE	

ATTRIBUTIONS	

PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE	
Formation	
Expérience professionnelle	
Aptitudes professionnelles pour occuper ce poste	

**Annexe 2 : GUIDE D'ENTRETIEN SUR LA PRATIQUE DU CONTROLE DE
GESTION A LA
SOCIETE SAHELIENNE DE COMMUNICATION**

.....

Thèmes abordés : la comptabilité analytique, la gestion budgétaire, l'évaluation de la performance, le tableau de bord, le reporting, la stratégie et la création d'un service de contrôle de gestion.

L'entretien a concerné le directeur général, les directeurs centraux, les chefs de département et certains chefs de services.

Il faut aussi noter que l'entretien est individuel et que tous les thèmes ne sont pas forcément abordés avec l'ensemble des interlocuteurs.

La comptabilité analytique

1. La comptabilité analytique est-elle tenue ? Si oui par quel service ?
2. Si non pourquoi la comptabilité analytique n'est-elle pas encore mise en place ?
3. La mise en place de cette comptabilité constitue-t-elle une préoccupation à SAHELCOM ?

La gestion budgétaire

1. SAHELCOM dispose-t-elle pour chaque exercice d'un budget adopté ?
2. Quel est le service qui chargé de la coordination du processus budgétaire et de l'élaboration du budget ?
3. Existe-t-il une procédure formalisée de gestion budgétaire ?
4. Comment sont définis les centres de responsabilité ?
5. Comment se fait le suivi budgétaire et qui en est le responsable ?
6. En quoi consiste le contrôle budgétaire à SAHELCOM ?

L'évaluation de la performance

1. SAHELCOM évalue-t-elle la performance des activités des différents responsables et celle des individus ?
2. Existe-t-il un système formalisé d'évaluation de la performance à SAHELCOM ?
3. Comment se fait l'évaluation de la performance des activités ?
4. Comment se fait l'évaluation de la performance individuelle du personnel ?

Le tableau de bord

1. Avez-vous un tableau de bord pour le suivi des activités dont vous avez la charge ?
2. Comment est-il élaboré ?
3. Quelle est la fréquence de son élaboration ?

Le reporting

1. Comment élaborez-vous vos rapports d'activités ?
2. Quels sont les aspects essentiels de ces rapports ?
3. Est-ce que vous demandez un compte rendu régulier à vos subordonnés en ce qui concerne l'exercice des activités dont ils ont la charge ?
4. Comment ces comptes rendus sont-ils élaborés ?
5. Quelle est la fréquence de leur élaboration ?

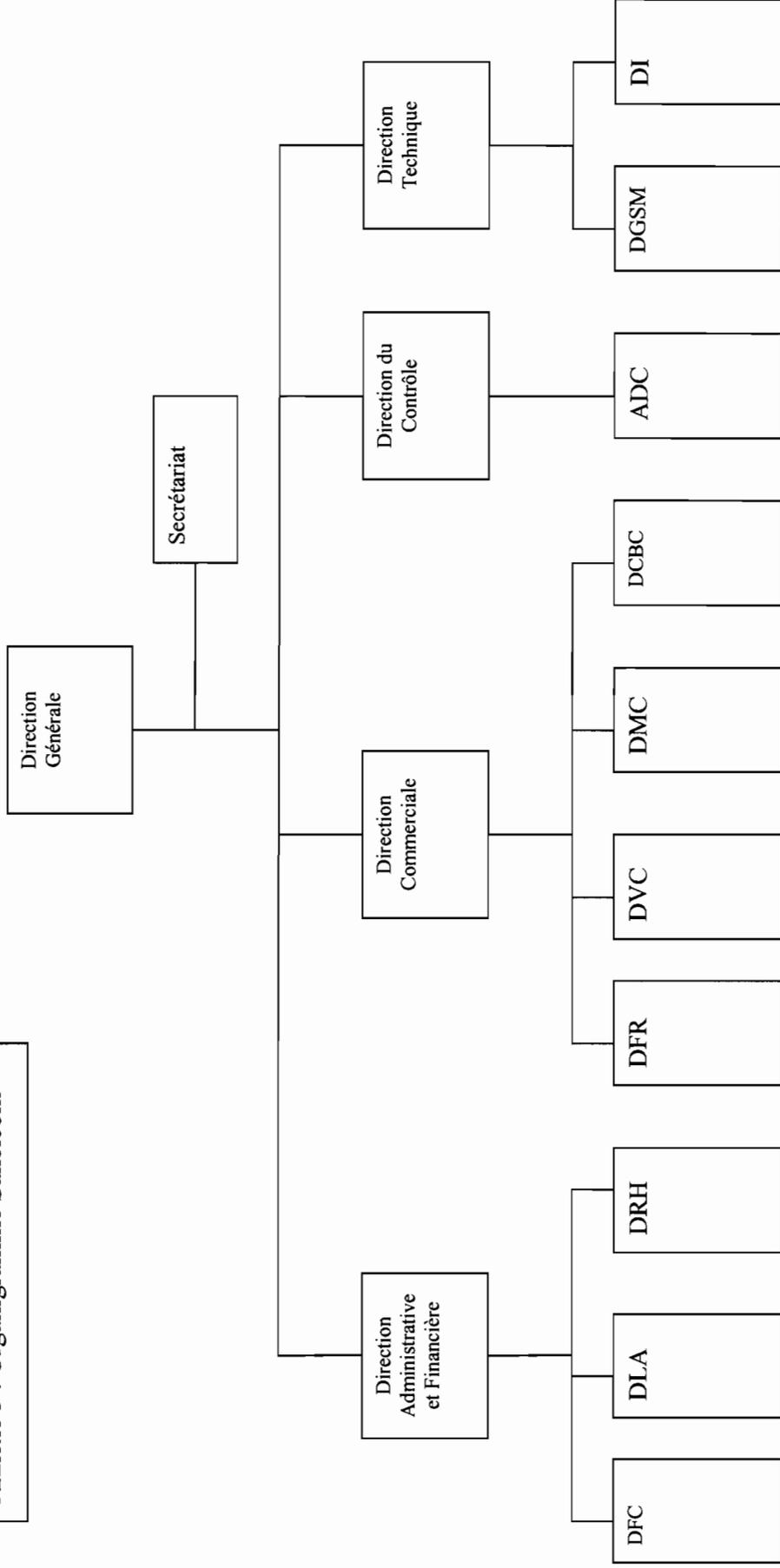
La stratégie

1. SAHELCOM dispose-t-elle d'un plan stratégique ?
2. Si oui quels sont les axes de développement à long terme retenus par la direction générale dans la définition de sa stratégie ?
3. Comment la direction générale développe-t-elle sa stratégie ?
4. Quel est l'horizon temporel de cette planification ?

Création d'un service contrôle de gestion

1. Quelles sont les raisons qui vous poussent à créer un service de contrôle de gestion ?
2. Quels moyens comptez vous mettre à la disposition de ce service pour assurer son fonctionnement ?
3. Quelles missions comptez-vous lui confier ?

Annexe 3 : Organigramme Sahelcom



- DFC : Département Finances Comptabilité
- DLA : Département Logistique et Approvisionnement
- DRH : Département Ressource Humaine
- DFR : Département Facturation et Recouvrement
- DVC : Département Vente Clientèle
- DMC : Département Marketing et communication
- DCBC : Département Coordonnateur des Business Centers
- ADC : Assistant au Directeur du Contrôle
- DGSM : Département GSM
- DI : Département Internet

Annexe : 4

Sahel Com

SOCIETE SAHELIENNE DE COMMUNICATIONS
DIRECTION DES AFFAIRES ADMINISTRATIVES ET FINANCIERES

Réf 005/SAHELCOM/DAF/2005

Le Directeur

A

Monsieur le Directeur Général de SAHELCOM

Niamey

Objet: Réaménagement du Département Finances et Comptabilité

Pour faire face à l'importance des activités et dans le but d'être plus efficient dans le traitement de l'information financière et comptable, j'ai l'honneur de vous proposer de réaménager le département finances et comptabilité en quatre services:

- comptabilité générale;
- finances;
- comptabilité analytique et budget;
- patrimoine.

Veillez agréer, Monsieur le Directeur Général, l'expression de ma considération distinguée.

J. C.

ISSA ALBARKA



Fax CFSA G

00 221 84 26 222
00 221 821 32 15

Ses principales tâches sont :

- l'organisation, le contrôle et la coordination des tâches du personnel de son département ;
- la collecte et le traitement des informations nécessaires à la prise de décision en matière financière et comptable ;
- la garantie de la sincérité et de la fiabilité des états financiers de la société ;
- la planification des travaux de fin d'exercice et le respect des délais d'établissement de tous les documents comptables ;
- la participation à la définition des modalités d'emprunt et à la rédaction des conventions de prêts ;
- la gestion optimale et l'équilibre des ressources financières de l'entreprise ;
- la planification et la programmation financière des investissements en liaison avec le contrôle de gestion ;
- la préparation du projet de budget de la société en rapport avec le contrôle de gestion ;
- la gestion comptable des immobilisations en rapport avec le département logistique et approvisionnement.

Le département Finances et comptabilité comprend quatre (3) services dirigés par des comptables :

- comptabilité générale
- finances
- comptabilité analytique et gestion des immobilisations
- patrimoine

1- Comptabilité générale

Le responsable de la comptabilité générale est placé sous l'autorité directe du chef de département finances et comptabilité.

Ses principales tâches sont les suivantes :

- la tenue à jour des comptes généraux de la société;
- l'établissement des états financiers et la justification des comptes devant les commissaires aux comptes ;
- la mise à jour du plan comptable de la société ;
- le suivi de la situation fiscale (établissement déclarations. suivi des paiements) ;
- la participation aux audits financiers et comptables.

2- Finances

Le responsable des Finances est placé sous l'autorité directe du chef de département finances et comptabilité.

Ses principales tâches sont les suivantes :

- le suivi de l'endettement de la société et la présentation d'un rapport mensuel sur l'état de la trésorerie ;
- le suivi des affaires fiscales et du respect des obligations de la société en la matière ;
- le suivi des engagements financiers de l'entreprise ;

- la gestion de la dette à court, moyen et long terme ;
- le suivi de l'exécution budgétaire ;
- la tenue à jour de livres- journaux ;
- la planification de la trésorerie suivant la périodicité retenue par la société
- la collecte des fonds et leur reversement à la banque ;
- la bonne tenue des registres comptables de ventes ;
- la relation entre la société et les banques ;
- le contrôle des caissières mises à sa disposition.

3- Comptabilité analytique et budget

Le responsable de la comptabilité analytique et du budget est placé sous l'autorité directe du chef de département finances et comptabilité.

Ses principales tâches sont les suivantes :

- le suivi et la mise à jour de la nomenclature budgétaire.
- la définition claire des différents services de responsabilité ;
- la collecte des données permettant l'affectation des coûts aux différents services de responsabilité définis au sein de la société ;
- la détermination des clés de répartition des charges aux différents services de responsabilité ;
- le calcul de coûts standard ;
- le calcul des coûts de revient ;

4- Patrimoine

Le responsable du patrimoine est placé sous l'autorité directe du chef de département finances et comptabilité.

Ses principales tâches sont les suivantes :

- l'établissement des fiches d'immobilisation et leur saisie dans le logiciel de comptabilité;
- l'établissement des tableaux d'amortissement ;
- la mise à jour du fichier d'immobilisation ;
- la participation aux travaux de fin d'exercice ;
- la participation à tous les travaux de réception d'équipements et travaux d'investissement ;
- l'inventaire périodique des immobilisations.

SOCIÉTÉ SAHÉLIENNE DE COMMUNICATIONS
DIRECTION GÉNÉRALE

RÉF : SAHELCOM/DG/2005

Niamey le 02 novembre 2005

- La Direction Générale p.i

A

 Madame et Messieurs les Directeurs
 Centraux
 de SAHEL COM
 Niamey
Objet : Budget 2006.

Madame et Messieurs les Directeurs,

J'ai l'honneur de vous demander de procéder à l'élaboration des budgets de vos directions respectives.

Comme vous le savez, SahelCom est dans un secteur hautement concurrentiel qui connaîtra probablement au cours de l'année 2006 une libéralisation intensive. Cela doit susciter en chacun de vous des objectifs raisonnables bien que les moyens dont dispose l'entreprise soient limités.

Par rapport aux perspectives 2006, l'année sera consacrée à la poursuite de l'extension du réseau GSM et du réseau Internet, l'ouverture lien international, roaming et SMS international. Il doit donc en résulter des budgets intégrant ce souci majeur de renforcement de notre capacité de production de services et de conquête de nouveaux abonnés.

Les objectifs généraux de la Direction Générale pour l'exercice 2006 sont de réaliser :

- un nombre d'abonnés au moins égal à 50 000 ;
- Un chiffre d'affaires d'au moins égal à 5.000.000.000 francs.

A ce titre, vous voudrez bien prévoir les plans d'actions opérationnels nécessaires à l'atteinte de cet objectif.

Pour permettre à chaque responsable de produire son budget dans les délais requis, le calendrier d'élaboration des budgets est fixé ainsi qu'il suit :

Budget des départements et discussions avec les directeurs	Budgets des directions	Discussion des budgets des directions	Confection du budget général	Approbation du budget par le conseil d'administration
05 novembre au 11 novembre 2005	14 au 18 novembre 2005	21 au 23 novembre 2005	24 au 30 novembre 2005	7 décembre 2005

LIUYA

Annexe 6 : bulletin de note

REPUBLIQUE DU NIGER
SOCIETE SAHELIENNE DE COMMUNICATIONS

BULLETIN DE NOTE

NOM :PRENOM :CODE INFO :
DATE DE NAISSANCE :
GRADE :CLASSE :ECHELON :N° Mlle :
GROUPE :CATEGORIE :ECHELON :
DATE DE PROMOTION DANS LE GRADE :
FONCTION ACTUELLE :
DIPLOMES :
.....
CONNAISSANCES ACCESSOIRES :
LANGUES ETRANGERES :
SITUATION DE FAMILLE :
ADRESSE DE CONGE :
SITUATION MILLITAIRE : (Exempté – Ajourné – Réformé)

ELEMENTS D'APRECIATION	Note sur 4	Appréciation et proposition des supérieurs hiérarchiques
CONNAISSANCES PROFESSIONNELLES		
ESPRIT D'ENTREPRISE		
EFFICACITE		
APTITUDE AU SERVICE		
SOINS DANS L'EXECUTION DU TRAVAIL		
NOTE TOTALE SUR 20		

NB : Note chiffrée de 0 à 4 équivaut aux appréciations suivantes :

0 = Mauvais ; 1 = Médiocre ; 2 = passable ; 3 = Bon ; 4 = Très bien

Appréciation du Directeur Général

Niamey, le 13 novembre 2007

Réf: 551 /SAHELCOM/DAF/2007

Le Directeur Général p.i

A

Touts directeurs SAHELCOM

Niamey

Objet : Budget 2008

J'ai l'honneur de vous demander de bien vouloir élaborer le budget de votre département au titre de l'exercice 2008.

Comme vous le savez, l'année 2008 sera une année de rude compétition avec l'avènement de deux nouveaux opérateurs mobile sur le marché. Cela nécessite un plan solidement élaboré pour y faire face.

Aussi, SAHELCOM n'est pas très avancée en matière du développement de son réseau. Pour ce faire, un accent particulier doit être mis sur la planification des travaux d'extension afin de couvrir le maximum possible de localités importantes de notre pays.

En considération de ces facteurs importants de l'environnement de notre entreprise et de la rareté des ressources, je demande à chacun de faire des prévisions réalistes.

Tenant compte des réalisations des deux dernières années et des huit mois de l'année 2007 passées, l'objectif de chiffre d'affaires est fixé à au moins quatre milliards (4 000 000 000) francs CFA.

Les budgets des différentes directions doivent parvenir à la Direction Générale au plus tard le 23 novembre 2007 pour confection du budget général.

YU JIANG

