



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

MAITRISE PROFESSIONNALISEE DES TECHNIQUES
COMPTABLES ET FINANCIERES

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

2^{ème} Promotion : 2002 - 2004

Thème :

**LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION
A LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE
(LO.NA.SE)**

Réalisé par :

M. Ifèmi Emmanuel ADISSODA

Maître de Stage :

M. Birane NDAO
Contrôleur de Gestion
de la LO.NA.SE



Sous la Direction de :

M. Souleymane BOUSSO
Enseignant au CESAG
Auditeur Interne à la R.T.S.

DEDICACE

A

❖ Mon Père, Cyrille ADISSODA et ma Mère, Laetitia NICOUE, en signe de reconnaissance de vos sacrifices pour la réussite de vos enfants ;

❖ Mes sœurs, cousins et cousines pour votre affection et votre soutien;

❖ Toute ma famille, pour vos prières.

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce mémoire a été possible avec l'aide de plusieurs personnes qui y ont contribué de diverses manières. Nous voulons ici leur témoigner notre profonde gratitude. Il s'agit de :

❖ L'Etat du BENIN qui nous a permis de suivre cette formation dans de bonnes conditions ;

❖ M. Modière NDIAYE, notre enseignant et Directeur Général de la Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE), qui nous a permis d'effectuer ce stage au sein de l'institution qu'il dirige ;

❖ Notre encadreur, M. Souleymane BOUSSO, enseignant au CESAG et Auditeur Interne à la Radiodiffusion et Télévision Sénégalaise (RTS), pour la diligence et la promptitude dont il a fait preuve durant son encadrement;

❖ M. Birane NDAO, Contrôleur de Gestion de la LONASE et ses assistants, MM. Papa Victor DIOP et Mamadou BADIANE, qui nous ont accueilli dans leur structure et suivi durant notre stage ;

❖ L'ensemble du personnel de la LONASE pour la disponibilité dont il ont fait preuve durant la période de notre stage;

❖ M. Blaise AHOUCHEDE, Directeur Général du Groupement Interbancaire Monétaire de l'UEMOA (GIM-UEMOA) et toute son équipe, pour la sollicitude manifestée à notre égard durant la réalisation de notre stage professionnel ;

❖ L'ensemble du corps administratif et professoral du CESAG, particulièrement les enseignants ayant encadré la deuxième promotion MPTCF, pour la qualité de la formation dispensée;

❖ Le Cercle des Béninois Stagiaires du CESAG (CERBES);

❖ L'ensemble des stagiaires de la deuxième promotion MPTCF du CESAG ;

❖ Tous les amis qui n'ont cessé de nous soutenir. Nous pensons plus particulièrement à :

- Mlle Marjolie Houndjo ;

- MM. Olivier Akélé, Pleck Sètèmédé, Arsène Akpata , Martial Sodansou , Brice Lafia et Mlle Manuella Mèlomè.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

BA	:	Bon d'Approvisionnement
BBZ	:	Budget à Base Zéro
CCG	:	Cellule de Contrôle de Gestion
DAGE	:	Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement
DAS	:	Domaine d'Activité Stratégique
DFC	:	Direction Financière et Comptable
DG	:	Directeur Général
DEX	:	Direction de l'Exploitation
FCS	:	Facteurs Clés de Succès
LONASE	:	Loterie Nationale Sénégalaise
TBG	:	Tableau de Bord de Gestion

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

❖ Tableaux

Tableau 1 : Processus du contrôle de gestion : phases et outils... page 16

Tableau 2 : Tableau récapitulatif des résultats du questionnaire aux directeurs, chefs de départements et d'agence..... page 42

❖ Figures

Figure 1 : Organigramme actuel de la Cellule de Contrôle de Gestion de la LONASE..... page 35

Figure 2 : Organigramme proposé pour la structure de contrôle de gestion de la LONASE..... page 54

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	iv

INTRODUCTION GENERALE4

1. PROBLÉMATIQUE.....	4
2. OBJECTIFS DE L'ÉTUDE.....	6
3. PERTINENCE DU THÈME.....	6

PREMIERE PARTIE : LE CONTROLE DE GESTION ET SES PRINCIPAUX OUTILS.....8

CHAPITRE 1 : NOTIONS FONDAMENTALES SUR LE CONTROLE DE GESTION10

SECTION 1 : NOTION DE CONTRÔLE DE GESTION	10
1. <i>Evolution et raisons d'être du contrôle.....</i>	<i>10</i>
2. <i>Définition du contrôle de gestion.....</i>	<i>11</i>
SECTION 2 : MISSION ET SOURCES D'INFORMATION DU CONTRÔLE DE GESTION	13
1. <i>Mission du contrôle de gestion</i>	<i>13</i>
2. <i>Sources d'information du contrôle de gestion</i>	<i>14</i>
SECTION 3 : ORGANISATION DU CONTRÔLE DE GESTION	16
1. <i>La répartition de la structure de contrôle dans l'organisation.....</i>	<i>16</i>
2. <i>Structure organisationnelle</i>	<i>17</i>
SECTION 4 : LE CYCLE DU CONTRÔLE DE GESTION	19
1. <i>La phase de prévision</i>	<i>19</i>
2. <i>La phase de réalisation.....</i>	<i>20</i>
3. <i>La phase de contrôle.....</i>	<i>20</i>

CHAPITRE 2 : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION.....	22
SECTION 1 : GESTION BUDGÉTAIRE ET PLANIFICATION	22
1. <i>La gestion budgétaire</i>	22
2. <i>La planification</i>	26
SECTION 2 : LA COMPTABILITÉ DE GESTION.....	26
1. <i>L'approche traditionnelle</i>	26
2. <i>La comptabilité par activité</i>	27
SECTION 3 : TABLEAU DE BORD ET REPORTING.....	28
1. <i>Le tableau de bord</i>	28
2. <i>Le reporting</i>	30
SECTION 4 : SYSTÈME D'INFORMATION ET MESURE DE LA PERFORMANCE.....	31
1. <i>Le système d'information de gestion</i>	31
2. <i>La mesure de la performance</i>	32
METHODOLOGIE DE L'ETUDE	34
DEUXIEME PARTIE : LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION A LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE.....	36
CHAPITRE 1 : PRESENTATION DE LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE ET DE SON SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION.....	37
SECTION 1 : PRÉSENTATION DE LA LOTERIE NATIONALE SÉNÉGALAISE.....	38
1. <i>Mission et environnement de la société</i>	38
2. <i>Organisation de la société</i>	39
SECTION 2 : PRÉSENTATION DE LA CELLULE DE CONTRÔLE DE GESTION DE LA LONASE.....	41
1. <i>Mission et organisation</i>	41
2. <i>Moyens</i>	44
SECTION 3 : LES OUTILS UTILISÉS PAR LA CELLULE DE CONTRÔLE DE GESTION.....	45
1. <i>La gestion budgétaire</i>	45
2. <i>Autres outils de contrôle</i>	47

SECTION 4 : RÉSULTATS DU QUESTIONNAIRE AUX DIRECTEURS, CHEFS DE DÉPARTEMENTS ET D'AGENCE	49
1. <i>Tableau récapitulatif des résultats des questions « fermées »</i>	49
2. <i>Présentation des résultats des questions « ouvertes »</i>	52

CHAPITRE 2 : ANALYSE DE LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION A LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE 53

SECTION 1 : LES FORCES DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION DE LA LONASE	53
1. <i>Aspects positifs au niveau conceptuel</i>	53
2. <i>Aspects positifs quant au fonctionnement</i>	54
SECTION 2 : LES FAIBLESSES DU SYSTÈME	55
1. <i>Quant au plan conceptuel</i>	55
2. <i>Quant à la non formalisation de certains outils de contrôle</i>	56
3. <i>Quant au fonctionnement du système</i>	56
SECTION 3 : RECOMMANDATIONS RELATIVES AUX OUTILS DE CONTRÔLE	57
1. <i>La mise en oeuvre de certains outils de contrôle</i>	57
2. <i>L'amélioration d'outils de contrôle existants</i>	59
SECTION 4 : RECOMMANDATIONS RELATIVES À LA MISSION ET À L'ORGANISATION DE LA CELLULE DE CONTRÔLE DE GESTION DE LA LONASE	61
1. <i>L'extension de la mission de la CCG</i>	61
2. <i>La réorganisation structurelle de la CCG</i>	61
CONCLUSION GENERALE	65
<i>REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES</i>	67

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION

INTRODUCTION GENERALE

Quel que soit le secteur dans lequel elles exercent, les entreprises sont conscientes de la nécessité d'améliorer leurs performances en gestion. En effet, dans le contexte actuel de la mondialisation, les barrières protectionnistes sont quasiment levées, les soumettant constamment à une menace de disparition due à l'accroissement de la concurrence.

Afin d'aider les organisations à faire face à de telles menaces et leur permettre ainsi de se maintenir sur le marché, diverses fonctions ont été créées et mises à leur disposition. Celles-ci ne cessent d'évoluer dans leur pratique pour s'adapter aux nouveaux besoins inhérents à la gestion des entreprises. Au nombre de ces fonctions, on peut citer l'audit interne et le contrôle de gestion. Cette dernière fonction retiendra plutôt notre attention.

Selon le Conseil National de la Comptabilité (France), « Contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive ».

La Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE) s'est dotée d'une structure de contrôle de gestion conformément à la circulaire n° 008/PM/CF du 24 janvier 1980 relative à l'instauration d'un système de contrôle budgétaire et à l'article 36 de la loi 90/07 portant mission des structures de contrôle de gestion dans les entreprises du secteur parapublic.

Pour mener à bien la mission qui est la sienne, cette structure doit obéir à des normes établies et user de façon judicieuse de techniques et règles appropriées. En d'autres termes la pratique du contrôle de gestion doit y être saine.

1. Problématique

Depuis bien longtemps, les sociétés publiques sont perçues comme celles dans lesquelles se réalise le moindre effort de gestion. Cela dans la mesure où une culture populaire considère souvent le bien public comme appartenant à la fois à tout le monde et à personne, donc susceptible d'être utilisé comme l'on veut.

Pour ne pas favoriser de telles pratiques qui, du reste, n'honorent pas les dirigeants de ces entreprises, il est primordial que la gestion des sociétés nationales soit faite en tenant compte de l'évolution du contexte économique dans lequel elles développent leurs activités et dans le respect des règles de gestion.

La LONASE, bien qu'étant une entreprise publique à laquelle l'Etat sénégalais a confié le monopole des jeux, n'échappe ni à la concurrence (même si elle est relative et informelle), ni à des difficultés de gestion. Afin d'aider les différents responsables à atteindre leurs objectifs de gestion, cette organisation, qui est une des sociétés stratégiques de l'Etat sénégalais, s'est dotée d'une structure de contrôle de gestion.

Mais comme dans plusieurs entreprises, cette structure exerce ses activités dans un environnement marqué par divers obstacles notamment :

- l'absence de culture de planification au sein des structures de l'entreprise appelées à traiter avec le Contrôle de Gestion ;
- l'insuffisance d'initiation du personnel aux techniques et aux outils du contrôle de gestion ;
- une conception biaisée du rôle du contrôle de gestion au sein de l'organisation, lequel est souvent considéré comme une fonction de censure. Ce qui entraîne souvent une réticence du personnel à travailler en parfaite collaboration avec cette structure;
- un manque de sensibilisation du personnel sur l'utilisation du bien public, situation qui favorise le gaspillage des ressources mises à la disposition de la société.

Pour amener cette entreprise à améliorer ses performances en gestion, il nous paraît opportun d'y faire une analyse de l'existant précisément au niveau de la structure de contrôle de gestion.

Dès lors quelle est la pratique du contrôle de gestion à la LONASE ?

Cette interrogation suscite d'autres notamment :

- Pourquoi le Contrôle de Gestion dans cette entreprise ne rencontre-t-il pas une adhésion effective et totale du personnel ?
- Les outils à la disposition du Contrôleur de Gestion sont-ils suffisants pour lui permettre de réaliser à bien les objectifs qui lui sont assignés ?
- Quelles sont les mesures à mettre en œuvre par le Contrôle de Gestion dans cette entreprise pour mieux assister les dirigeants dans leur gestion ?

C'est pour apporter des éléments de réponse à ces questions que nous portons le choix de notre thème de mémoire sur :

La pratique du contrôle de gestion à la Loterie Nationale Sénégalaise.

2. Objectifs de l'étude

De nos jours, les gouvernements des pays en voie de développement sont conscients de la nécessité d'assainir la gestion des entreprises nationales. Aussi, avec les fluctuations de l'environnement socio-économique dans lequel évoluent les entreprises et dans le contexte particulier du vote en février 2004 par l'Assemblée Nationale du Sénégal de la loi portant privatisation de la LONASE, il est indispensable pour les dirigeants de cette entreprise de mieux maîtriser leur gestion.

Nous voulons, à travers cette étude, mesurer et analyser l'impact du Contrôle de Gestion sur l'efficacité managériale de la LONASE. Au vu de cela, nous allons suggérer des voies et moyens pour améliorer la performance de cette structure qui a un rôle important à jouer dans la maîtrise de la gestion de l'entreprise.

Ainsi, notre travail nous conduira à :

- approfondir les notions théoriques relatives aux différentes approches du contrôle de gestion ;
- analyser le système de contrôle de gestion de la LONASE dans le but de proposer de nouveaux outils qui puissent compléter efficacement ceux existant déjà.

3. Pertinence du thème

L'Assemblée Nationale du Sénégal a récemment voté une loi portant privatisation de la LONASE. Même si cette loi n'a pas encore été adoptée, il est impératif pour les dirigeants de cette entreprise de lui redonner un nouveau souffle dans la mesure où jusque là, les efforts de gestion menés par cette société n'étaient pas vraiment perceptibles.

Le contrôle de gestion ayant une fonction d'aide aux responsables opérationnels et fonctionnels, il nous paraît utile de faire une étude sur la manière dont il fonctionne à la

LONASE. En effet, en recherchant une amélioration permanente de la pratique du contrôle de gestion, c'est toute l'entreprise qui évolue dans le sens de l'amélioration de sa gestion.

En ce qui nous concerne, cette étude nous permettra de nous confronter à la réalité du contrôle de gestion dans une entreprise et de faire ainsi un lien entre nos acquis théoriques et la manière dont ils sont mis en œuvre en pratique.

Cette étude sera subdivisée en deux parties :

- dans la première partie, nous traiterons des fondements théoriques du contrôle de gestion ainsi que des outils à sa disposition pour mener à bien sa mission;

- dans la deuxième partie, nous aborderons la pratique du contrôle de gestion à la LONASE à travers la présentation de l'entreprise et de son système de contrôle de gestion que nous analyserons en vue de formuler des recommandations à l'intention des différents responsables intéressés.

**PREMIERE PARTIE : LE CONTROLE DE GESTION ET SES
PRINCIPAUX OUTILS**

Introduction

La gestion est un processus spécifique consistant en activité de planification, d'organisation, d'impulsion et de contrôle visant à déterminer et à atteindre des objectifs grâce à l'emploi d'êtres humains et à la mise en oeuvre d'autres ressources. Elle repose sur trois piliers à savoir la finalité, le but et l'objectif qui sont des caractères respectivement à long, à moyen et à courts termes.

Pour mettre en œuvre une gestion efficace, il faudrait qu'il existe un système de contrôle. Entre autres systèmes, le contrôle de gestion a été mis à la disposition des entreprises pour leur permettre d'améliorer leurs performances en matière de gestion.

Dans cette première partie, nous aborderons d'abord les notions fondamentales sur le contrôle de gestion . Puis nous étudierons les différents outils que ce système utilise pour mener à bien la mission qui est la sienne.

Chapitre 1 : NOTIONS FONDAMENTALES SUR LE CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion est une fonction relativement récente. Toutefois, son existence est de plus en plus courante dans les entreprises et est même obligatoire dans certains types de société.

Les différents systèmes de contrôle ont évolué dans leur application avec le temps et l'apparition de nouveaux styles de gestion. Dans ce chapitre, nous voulons mieux cerner le système de contrôle de gestion à travers l'étude de ses concepts fondamentaux.

Section 1 : Notion de contrôle de gestion

1. Evolution et raisons d'être du contrôle

1.1 Evolution du contrôle

Plusieurs conceptions du contrôle se sont opposées dans le temps. En effet on a d'abord connu la conception classique, créée à l'origine par Taylor et Fayol. Assez restrictive, elle percevait le contrôle seulement comme un processus de surveillance. Ce contrôle était peu explicite car on ne distinguait pas les outils qui pouvaient le servir.

Dans les années 1970 le contrôle a été perçu comme un processus de pilotage et de régulation, c'est-à-dire que par cette méthode on mesurait constamment les réalisations et on faisait à tout moment de petits ajustements. La critique principale de cette conception fut qu'on ne remettait jamais en cause l'opportunité des objectifs poursuivis.

Actuellement nous nous trouvons dans un processus d'approche systémique dont le principe essentiel consiste à diviser les difficultés et à étudier le principe de chaque morceau pour en faire une synthèse. Ce type de contrôle permettra de garantir une finalisation correcte du système et de prévoir un bon alignement des sous-systèmes qui permettront d'atteindre les objectifs fixés. Dans cette optique on distinguera trois niveaux de contrôle :

- le contrôle stratégique qui assure une pertinence et une finalisation à long terme;
- le contrôle de gestion qui assure le prévisionnel annuel ;

- le contrôle opérationnel chargé de vérifier l'exécution des différents contrôles.

Le deuxième niveau de contrôle constituera la base de notre présente étude.

1.2 Les raisons d'être du contrôle de gestion

Les démarches du contrôle de gestion existent depuis bien longtemps dans les entreprises privées mais leur développement dans le secteur public est assez récent, avec des formes tenant compte de la spécificité de chaque organisation.

René Demeestère¹ distingue plusieurs facteurs qui poussent les entreprises à adopter une démarche de contrôle de gestion. Nous pouvons citer, entre autres:

- la contrainte qui pèse sur les ressources dans la plupart des organisations, obligeant les dirigeants à en faire une bonne utilisation en les allouant aux usages prioritaires pour remplir les missions assignées ;

- la nécessité de veiller à la qualité des produits ou services offerts et à leur adéquation avec les besoins des consommateurs ;

- le souci de coordination, de mise en cohérence des actions vers les objectifs poursuivis par l'organisation ;

- la question de l'adaptation de l'organisation à un environnement incertain : dans un tel contexte, il est nécessaire d'anticiper le futur le mieux possible, de renforcer la capacité de réaction rapide vis-à-vis d'événements imprévus.

2. Définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne saurait faire l'objet d'une définition unique. Pour le définir, il faudrait tenir compte de l'époque à laquelle on se situe et de l'aspect sur lequel on veut mettre l'accent.

Selon R.N ANTHONY, « le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, pour réaliser les objectifs de l'organisation »².

Cette définition qui relève de l'approche classique présente le contrôle de gestion comme un outil de régulation c'est-à-dire permettant de s'assurer du bon fonctionnement de l'entreprise à travers une bonne utilisation de ses ressources. Elle a servi de socle à

¹ René Demeestère, Le contrôle de gestion dans le secteur public, L.G.D.J, Paris (2002 :14-15)

² ANTHONY R.N. in H. BOUQUIN, Le Contrôle de gestion, PUF, Paris, (1998 :52)

l'élaboration d'autres définitions plus complètes mais a montré aussi ses limites. Au nombre des critiques formulées à l'égard de cette approche, on retiendra celles de BESCOS. Il affirme qu'en ne précisant pas la nature des ressources à utiliser convenablement, la définition classique pose le problème de l'étendue du domaine d'action du contrôleur de gestion. Aussi, le terme «efficience» utilisé implique une rationalité absolue des acteurs, ce qui va à l'encontre du principe de rationalité limitée du décideur mis en exergue par Simon³ et que nous partageons. De plus, cette définition fait référence aux dirigeants mais occulte les autres acteurs impliqués dans le processus de contrôle de gestion.

La nouvelle approche tient compte des différentes critiques formulées à l'encontre de la première. Mais toujours est-il que les définitions données varient en fonction de l'aspect du contrôle de gestion sur lequel les auteurs veulent insister. Ainsi BESCOS et al le présentent comme un outil de planification et de suivi de cette planification. En effet, ils le définissent comme « l'ensemble des actions, attitudes, procédures et outils qui permettent à l'entreprise de se doter d'objectifs à long, moyen et court termes et de s'assurer continuellement de leur réalisation »⁴.

GARMILIS et al⁵ reprennent la définition de BESCOS mais en considérant le contrôle de gestion comme un système et composé à ce titre de différents éléments de nature stratégique, humaine, organisationnelle et comptable.

REY quant à lui met l'accent sur l'apport du contrôle de gestion à l'individu dans l'entreprise et à l'organisation entière. Pour lui, « le contrôle de gestion est l'ensemble organisé des procédures de pilotage et de communication qui permet :

- à chaque individu, dans sa zone de responsabilité, de se positionner par rapport à ses objectifs ;
- à l'organisation de mobiliser les énergies et d'optimiser l'emploi de ses ressources à court, moyen et long terme »⁶.

Une synthèse des différentes définitions proposées par les auteurs nous conduit, pour notre part, à définir le contrôle de gestion comme étant un système de planification à la disposition de l'entreprise, visant à permettre une meilleure utilisation de ses ressources. C'est un système de pilotage de la performance au sein de l'organisation.

³ SIMON H. A., Administration et processus de décision, Economica, Paris, 1983

⁴ BESCOS P.L. et al, Contrôle de gestion et Management, 4^e Ed, Montchrestien, Paris (1997: 2)

⁵ GARMILIS Ali et al, Le Contrôle de gestion en action, 2^e Ed, Liaisons, Paris, (2001 : 33)

⁶ REY J-P, Le contrôle de gestion des services publics communaux, Dunod, Paris, 1991

Section 2 : Mission et sources d'information du contrôle de gestion

1. Mission du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour mission de concevoir, de mettre en place et de gérer la base et les flux d'informations nécessaires à la conduite de l'entreprise. Il doit contribuer à la maîtrise de la gestion de l'entreprise en aidant les responsables fonctionnels à prendre des décisions et les responsables opérationnels à contrôler leur action.

La définition du contrôle de gestion proposée par ANTHONY montre qu'il a pour mission d'assurer une bonne utilisation des ressources de l'entreprise. Elle fait ainsi ressortir les notions d'efficacité et d'efficience. En effet, il faudra non seulement atteindre ce but (efficacité) mais tout en minimisant les moyens et les ressources utilisées (efficience).

Le contrôle de gestion fournit aussi aux organes de décision de l'entreprise, et ce à tous les niveaux, des informations permettant:

- de connaître l'état de l'entreprise à une époque, voire un moment donné et de la situer non seulement dans le temps mais aussi dans l'espace ;
- de réduire l'incertitude face à l'avenir par la fixation d'un état-objectif ;
- de situer l'état réel par rapport à l'état-objectif ;
- de procéder aux corrections de trajectoire nécessaires.

Le contrôle de gestion a aussi une mission de conseil et d'études dans l'entreprise. En effet, il peut effectuer ponctuellement des études économiques et financières pour les autres structures de l'entreprise. Pour MALO⁷, « le rôle du contrôleur de gestion évolue vers le conseil :

- pour amener les entités (processus et activités) à bien définir leurs finalités en fonction de la stratégie ;
- pour leur expliquer comment utiliser les méthodes de réingénierie organisationnelle ;
- pour les amener à développer leurs compétences par l'apprentissage organisationnel ».

⁷ Malo et Mathé, L'essentiel du Contrôle de Gestion, Ed. des Organisations, Paris (1997 : 295)

Au total, l'étendue de la mission du contrôle de gestion varie selon qu'il s'agisse d'une grande ou d'une petite entreprise. En effet, dans les petites entreprises, contrairement aux autres, les tâches du contrôleur de gestion nous paraissent moins formalisées du fait du moindre traitement de l'information au sein de ce genre de société. Il gère plus par exception quand les difficultés surviennent ou quand il s'agit de les résoudre.

2. Sources d'information du contrôle de gestion

Tantôt financier et global, tantôt technique et détaillé, le contrôle de gestion s'adapte au contexte et aux objectifs à surveiller. Pour cela, il puise ses informations à différents niveaux. Plusieurs de ces sources constituent en même temps des outils du contrôle de gestion et feront l'objet d'une étude plus détaillée dans le troisième chapitre.

Les sources d'information du contrôle de gestion peuvent être classées en deux catégories: les sources internes et les sources externes.

2.1 Les sources d'information internes

2.1.1 Les sources comptables

❖ *La Comptabilité Générale*

Elle est d'une grande utilité pour le contrôle de gestion dans la mesure où le système d'information financier et comptable est la première source de données pour mesurer et analyser l'activité économique. En effet, selon Demeestère⁸, perçue comme cadre d'analyse économique permettant la production d'états financiers (bilan, compte de résultat et tableau de flux de trésorerie), la comptabilité générale fournit une représentation économique très riche, constituant ainsi une bonne source d'information pour le contrôle de gestion.

Pour mieux servir les besoins du contrôle de gestion, la comptabilité générale nécessite quelques adaptations. En effet il faudra:

- fournir les documents comptables de synthèse, notamment le bilan et le compte de résultat, sur des périodicités plus courtes afin de garder la maîtrise de l'action ;
- pratiquer l'abonnement des charges à faible fréquence de facturation, c'est-à-dire répartir également leur montant sur les périodes de consommation auxquelles elles se rapportent afin d'éviter les fluctuations importantes de résultat;

⁸ René Demeestère, Le contrôle de gestion dans le secteur public, L.G.D.J, Paris (2002 : 45)

- préciser le mode de traitement des postes évalués lors des travaux de fin d'exercice.
Il s'agit des stocks, des dotations aux amortissements et aux provisions ;

- neutraliser les effets d'une importante inflation sur les comptes pour donner à l'information une plus grande fiabilité.

❖ *La comptabilité budgétaire*

Elle fournit au contrôleur de gestion des informations sur les réalisations dans le cadre de l'exécution des plans à court terme. Ces informations lui permettent de situer la direction générale et les responsables de budget sur l'état d'exécution budgétaire et de les alerter si des écarts significatifs sont mis en évidence.

2.1.2 Les structures de l'organisation

Le contrôle de gestion puise aussi ses informations auprès des structures fonctionnelles (contrôle interne, informatique...) et des structures opérationnelles de l'entreprise. En effet, il recherche auprès d'eux des informations (en amont) et leur fournit celles résultant de son traitement (en aval).

A titre d'illustration, l'audit interne peut mettre le contrôle de gestion au courant de dysfonctionnements de l'entreprise quitte à ce dernier d'agir si cela relève de sa compétence. De même, le service informatique organise le traitement de données informatiques qu'il met à la disposition du contrôle de gestion selon ses besoins.

2.2 Les sources d'information externes

Le contexte économique de plus en plus incertain oblige le contrôleur de gestion à être au courant de l'évolution de l'environnement de l'entreprise. En effet, il doit disposer d'informations pertinentes qui puissent lui permettre de déceler les opportunités mais aussi les menaces qui pèsent sur l'entreprise afin de mettre en œuvre les moyens pour les éviter ou tout au moins pour amoindrir leur effet.

Ces informations peuvent émaner de la branche d'activité (concurrence, normes sectorielles), d'institutions spécialisées ou de personnes étant en relation avec l'entreprise aussi bien en amont (fournisseurs) qu'en aval (clients).

Ces sources se révèlent importantes dans la planification stratégique puisque celle-ci nécessite un diagnostic interne (points forts et faibles) et externe (opportunités et menaces de

l'environnement sur l'entreprise). Cela permet de définir les actions permettant d'atteindre les objectifs tout en saisissant les opportunités et en se prémunissant des menaces.

En somme, le contrôle de gestion tire ses informations à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise. Quelle que soit leur provenance, les informations reçues lui permettent de se renseigner sur l'évolution de l'entreprise pour développer efficacement ses actions. Pour mener à bien ses activités, la structure du contrôle de gestion doit disposer d'une certaine organisation et suivre une procédure déterminée dans son fonctionnement.

Section 3 : Organisation du contrôle de gestion

L'organisation du contrôle de gestion, c'est-à-dire le mode de division du travail au sein de cette structure, varie d'une entreprise à une autre. Avant de définir la forme organisationnelle du contrôle de gestion dans l'entreprise, il faudrait d'abord analyser la manière dont cette force de contrôle y est répartie.

1. La répartition de la structure de contrôle dans l'organisation

Dans la mesure où le contrôle de gestion est un outil de l'entreprise, il est nécessaire que cette structure recouvre intégralement celle de l'entreprise. Ainsi, il doit se trouver une force de contrôle plus ou moins importante à chaque niveau hiérarchique de la structure de l'entreprise. C'est dire que les niveaux de contrôle doivent exister à tous les degrés où s'exerce la responsabilité dans l'entreprise.

Dans ce schéma d'idées, au sommet, les contrôleurs de gestion auront plus à se pencher sur les préoccupations de la direction générale. En effet, ils doivent l'aider à définir la politique générale du groupe, la stratégie et sa mise en œuvre. Ils doivent raisonner à plus ou moins long terme et n'assurer que le contrôle des grandes masses. D'où la nécessité pour les contrôleurs à ce niveau d'avoir une capacité d'analyse et de prévision des tendances à long terme des activités actuelles et possibles.

Aux niveaux intermédiaires, les contrôleurs assurent une mission de coordination et d'animation. Ils agissent, d'une part, comme démultiplicateurs des niveaux de contrôle supérieurs et font remonter d'autre part les informations provenant des niveaux plus bas.

Au niveau de responsabilité le plus bas, la force de contrôle doit être très développée puisque les contrôleurs sont en contact direct avec la base. Ils doivent faire remonter les informations vers la direction générale par l'intermédiaire des contrôleurs intermédiaires.

Mais au-delà de la répartition de la force de contrôle, il se pose dans la pratique le problème de la forme organisationnelle que doit revêtir le contrôle de gestion.

2. Structure organisationnelle

De façon générale, le contrôleur de gestion central est rattaché, soit directement à la direction générale (position hiérarchique), soit à une direction opérationnelle (position fonctionnelle). Dans l'une ou l'autre des hypothèses, le problème sera l'organisation interne de la structure de contrôle de gestion c'est-à-dire la place des contrôleurs de division par rapport au contrôleur central.

2.1 L'organisation hiérarchique

Dans cette forme d'organisation, le contrôleur de gestion dépend directement du directeur général et occupe une position de conseil qui lui confère une autorité nécessaire dans l'exercice de sa mission. Il peut ainsi recevoir des informations très précises concernant les orientations de la direction générale et disposer d'une indépendance de jugement et d'analyse sur le fonctionnement des directions opérationnelles.

Les contrôleurs de division quant à eux sont hiérarchiquement rattachés au contrôleur de gestion central. Toutefois, ils entretiennent une relation fonctionnelle avec les directeurs de division.

Cette forme d'organisation facilite le travail d'équipe des contrôleurs de gestion en renforçant la cohésion à l'intérieur de leur groupe. Mais il existe un risque quant à une collaboration sincère avec les directions opérationnelles qui peuvent considérer le contrôle de gestion comme étant un censeur ou un surveillant à la solde de la direction générale.

2.2 L'organisation fonctionnelle

Le caractère fonctionnel de cette forme est relatif à la position des services décentralisés du contrôle de gestion. En effet, ils sont rattachés hiérarchiquement aux directeurs de division c'est-à-dire aux responsables opérationnels.

Le contrôleur central quant à lui peut être rattaché aussi bien à la direction générale qu'à une direction opérationnelle notamment la direction financière.

Dans ce type d'organisation, le contrôleur de division s'intègre plus facilement à l'équipe dans la mesure où son positionnement traduit de manière organique son appartenance au groupe. Sa bonne connaissance des opérations de la division lui permet d'adapter utilement les outils de contrôle aux spécificités de sa division. De plus, il est un interlocuteur représentatif et pertinent auprès du contrôle central pour exprimer les positions et les besoins de sa division.

Le contrôleur central quant à lui, s'il est rattaché à une direction opérationnelle (financière), a un accès plus facile à l'information comptable et financière et communique mieux avec les différentes structures de l'entreprise.

Mais il existe des risques de manque d'homogénéité des procédures (et documents) et de non transparence. Cela s'avérera si chaque acteur cherche à imposer sa solution ou si le contrôleur de division veut prendre partie pour sa division au détriment de l'objectif général du contrôle de gestion. De plus, cette forme d'organisation limite l'implication du contrôleur de gestion dans la discussion des orientations stratégiques.

Au vu des analyses qui précèdent, il nous paraît convenable de retenir l'organisation fonctionnelle de la structure de contrôle de gestion si l'on veut favoriser une décentralisation plus poussée car elle permet aux acteurs d'avoir une plus grande maîtrise de l'action. Ainsi, le contrôleur de division ou d'unité sera hiérarchiquement rattaché à son directeur opérationnel. Toutefois, on peut recourir temporairement à l'organisation hiérarchique lors de la mise en place d'un système de contrôle de gestion ou lors d'une réorganisation majeure d'un système pour avoir une équipe plus soudée autour d'une volonté centrale.

Section 4 : Le cycle du contrôle de gestion

La démarche du contrôle de gestion est fonction de la nature des objectifs qui lui ont été assignés dans l'entreprise. Pour GARMILIS et al⁹, le processus du contrôle de gestion comprend trois grandes phases que nous passerons en revue dans cette partie.

1. La phase de prévision

C'est au cours de cette phase que les options stratégiques sont définies et les programmes d'action établis pour donner des plans d'action annuels.

1.1 Définition des options stratégiques

Elle est effectuée aussi bien à l'interne qu'à l'externe. Il faut d'une part recenser les forces et faiblesses de l'organisation et d'autre part détecter les opportunités qu'offre l'environnement externe mais aussi anticiper les menaces auxquelles elle est exposée. Lors de cette phase on recourt souvent à la planification et aux tableaux de bord à orientation stratégique.

1.2 Etablissement des programmes d'action à long terme

La mise en œuvre des options stratégiques nécessite l'établissement de programmes d'action à long terme sous forme de plans opérationnels pluriannuels qui définissent les moyens à mettre en œuvre dans les limites des orientations stratégiques.

A cette étape, le but recherché est de choisir parmi toutes les voies possibles, la meilleure qui puisse permettre d'atteindre les objectifs stratégiques. Pour cela, on utilisera la planification opérationnelle qui vise à utiliser les ressources de façon efficace et efficiente.

1.3 Elaboration des plans d'action annuels

Cette phase constitue l'aboutissement de la planification. Pour assurer un meilleur suivi des objectifs à moyen ou long terme, il faudrait définir des objectifs à court terme. D'où la nécessité de mettre en place des plans d'action annuels. Puisque cette phase s'inscrit dans le cadre de la gestion budgétaire par objectif, on utilise à ce niveau le budget.

⁹ Ali Garmilis et al, Le contrôle de gestion en action, Ed Liaison, Paris (1992)

2. La phase de réalisation

C'est la phase au cours de laquelle les activités programmées sont effectuées. Le contrôle de gestion doit suivre les actions dans leur déroulement. Pour cela, il doit disposer d'outils d'information fiables sur l'état des réalisations. Ainsi, on fera référence à la comptabilité budgétaire, la comptabilité financière, aux statistiques et à l'analyse des coûts.

3. La phase de contrôle

Elle consiste à comparer les réalisations aux objectifs fixés dans le but de déceler des écarts et d'analyser ceux les plus significatifs en vue d'apporter des mesures correctives. Selon Jean-Pierre REY¹⁰, cette phase peut être subdivisée en trois étapes :

- la *mesure des résultats* qui consiste à évaluer et comparer les réalisations aux prévisions afin de déterminer les écarts ;
- *l'analyse des écarts* qui consiste à expliquer les écarts constatés et à en dégager les causes. Cette analyse se fera suivant la nature, l'incidence et la portée des écarts ;
- *la mise en oeuvre d'actions correctives* qui consiste à prendre des mesures permettant de remédier aux dérives constatées. Elle conduit à apporter des retouches aux plans d'action (court terme) mais peut aussi amener les dirigeants à reformuler les programmes d'action à long terme, la stratégie voire la mission de l'organisation.

Les outils généralement utilisés à la phase de contrôle sont le tableau de bord, le reporting, l'analyse des écarts et l'évaluation de la performance.

Le contrôle de gestion est un domaine en pleine évolution dans les organisations. Afin de réaliser ses objectifs, il s'appuie sur différents outils et techniques.

¹⁰ REY Jean-Pierre, Le contrôle de gestion des services publics communaux, Ed Dunod, Paris (1991)

Tableau n°1 : PROCESSUS DU CONTROLE DE GESTION : PHASES ET OUTILS

	Phases	Outils
Prévisions ↓	Moyen terme	Plan opérationnel
	Court terme	Budget
Réalisations ↓	Globales Analytiques Quantitatives	Comptabilité financière Analyse des coûts Statistiques
Contrôle	Constater et anticiper Rendre compte Comprendre et expliquer	Tableau de bord Reporting Analyse des écarts

Source : Garmilis et al, Le contrôle de gestion en action, Liaisons, Paris, 2001

Chapitre 2 : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

Dans le cadre de l'exercice de sa profession, le contrôleur de gestion recourt à divers outils. L'utilisation de ces outils varie en fonction des entreprises dans la mesure où celles-ci ne ressentent pas les mêmes besoins. Dans ce chapitre, nous nous proposons de traiter de l'essentiel des outils utilisés par le contrôle de gestion.

Au nombre des principaux outils du contrôle de gestion, nous pouvons citer la gestion budgétaire, la planification, la comptabilité de gestion, le tableau de bord, le reporting, les systèmes d'information et de mesure de la performance.

Section 1 : Gestion budgétaire et planification

1. La gestion budgétaire

Selon MIKITA et TUSZYNSKI, « la gestion budgétaire est un mode de gestion qui traduit en programmes d'action quantifiés et valorisés (les budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables»¹¹. La gestion budgétaire repose sur le principe de la délégation accordée aux personnes responsables des budgets par la hiérarchie de l'entreprise. De ce fait, elle suppose la participation des acteurs qui vont la faire vivre et l'animer. C'est un mode de gestion participative qui s'appuie sur le principe de décentralisation des décisions et qui concerne tous les niveaux de l'entreprise.

Le système budgétaire comprend trois grandes phases que sont la prévision, la budgétisation et le contrôle budgétaire. Ces phases comprennent elles-mêmes différentes étapes. Mais les auteurs ont des points de vue divergents en ce qui concerne le nombre et l'enchaînement de ces dernières. Une synthèse réalisée à partir de différents ouvrages sur le contrôle de gestion nous permet d'exposer ici la démarche budgétaire que nous avons retenue.

¹¹ Patrick MYKITA et Jack TUSZYNSKI, Contrôle de gestion, Ed Foucher, Paris (2002:15)

1.1 La prévision

Elle concerne en principe tous les niveaux de décision de l'entreprise, c'est-à-dire depuis le sommet (échelon stratégique) jusqu'à la base (échelon opérationnel). Elle s'appuie sur des éléments internes et externes à l'entreprise et dont le processus de collecte doit avoir été au préalable organisé et mis en œuvre.

Le résultat des prévisions définit des objectifs qui peuvent être déclinés selon leur importance pour l'entreprise, l'étendue des champs auxquels ils s'appliquent ou le terme qu'ils concernent (court, moyen ou long terme).

Les prévisions peuvent déboucher sur des options distinctes dont il convient de mesurer toutes les incidences afin d'opérer des choix rationnels d'objectifs. Ces choix reposent sur des simulations dont les résultats permettent de prendre des décisions éclairées.

1.2 La budgétisation

Cette phase consiste à élaborer *les budgets*. Ce sont des plans à court terme, détaillés et chiffrés, fixant au responsable concerné les objectifs à atteindre et les ressources dont il dispose pour les réaliser. On distingue différents types de budgets que nous pouvons regrouper selon deux logiques¹²:

- les budgets *déterminants* et les budgets *déterminés*: les premiers définissent les objectifs à respecter et ont une incidence sur les seconds;
- les budgets *opérationnels* qui regroupent les données budgétaires relatives à un type déterminé d'opérations et les budgets de *synthèse* qui regroupent quant à eux des données budgétaires résultant d'autres budgets dont elles sont directement issues.

Les budgets constituent le résultat d'un ensemble d'opérations inscrites dans une chronologie au cours de laquelle ils sont élaborés et que nous pouvons regrouper en six étapes.

¹² P. Mykita et J. Tuszynski, Contrôle de gestion, Ed Foucher, Paris, (2002 : 16-18)

❖ Détermination ou rappel des objectifs pour l'année à venir

Si l'entreprise dispose d'un plan à moyen terme, cela signifie que les arbitrages ont été déjà effectués et il suffira donc de reprendre les buts qui ont été approuvés pour la première année du plan. Dans le cas contraire, la direction générale devra définir les orientations pour la période.

❖ Réalisation d'études préparatoires

Cette phase part d'une étude économique générale, analysant l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'entreprise. Cette étude est suivie d'un certain nombre d'autres analyses notamment:

- l'étude de la politique commerciale pour l'exercice à venir;
- l'examen des investissements tactiques à réaliser et l'étude de la mise en œuvre de la tranche d'investissements stratégiques;
- l'analyse des décisions qui pourraient modifier la structure du budget.

❖ Elaboration des projets de budgets

A partir des données des études préparatoires et d'hypothèses de prix, le service de contrôle de gestion va estimer, par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter. Il s'agira de tester plusieurs scénarii, de construire plusieurs projets de budget. Au terme de ces analyses, si les objectifs semblent irréalistes, la direction générale va alors les réviser à la baisse.

❖ Choix du pré-budget

Lorsque la simulation est achevée, la direction générale, réunie en comité budgétaire, choisit parmi les projets de budget celui qui lui paraît le meilleur, lequel prendra le nom de pré-budget. Toutefois, si l'environnement présente quelques incertitudes, on garde plutôt une fourchette budgétaire, c'est-à-dire qu'entre une hypothèse optimiste et une hypothèse pessimiste, le projet de budget sera établi au niveau d'activité le plus probable.

❖ Construction et négociation des budgets détaillés

Les responsables de centres de responsabilité déterminent un plan d'action en phase avec les orientations stratégiques et dont les conséquences financières sont traduites dans un

document qu'ils défendront. Pendant toute la durée de ces négociations, le contrôle de gestion aura à animer, conseiller et proposer éventuellement sa médiation plutôt que de chercher à imposer un budget.

❖ *Elaboration de prévisions définitives*

A ce niveau, on intègre les réajustements intervenus dans le projet budgétaire initial ce qui revient à consolider les budgets détaillés. Le budget d'ensemble qui en résulte devra être approuvé par le conseil d'administration. Il faut noter que la révision des budgets en cours d'exécution est possible et s'analyse comme un progrès vers davantage de réalisme et une réactivité accrue de l'entreprise.

1.3 Le contrôle budgétaire

L'action individuelle du responsable du budget est évaluée au moyen d'écarts dont le degré de pertinence dépend du mode de détermination du standard et de la qualité de l'évaluation des résultats correspondants. Le contrôle budgétaire doit être à la fois :

- permanent, pour permettre au responsable budgétaire d'orienter à tout moment son action à court terme, d'informer sa hiérarchie ou de lui demander assistance;
- et périodique, car le responsable doit rendre compte à sa hiérarchie des résultats obtenus dans son département à intervalles de temps plus ou moins réguliers.

A la suite de ce contrôle, des actions correctives seront menées et peuvent consister à réviser le niveau du standard puis à mettre en oeuvre des actions d'amélioration visant à infléchir le résultat attendu (contrôle anticipé) ou à influencer les résultats ultérieurs (contrôle à posteriori). Dans tous les cas, une action corrective efficace doit être rapide et adaptée.

Le système budgétaire constitue un des principaux outils du contrôle de gestion. C'est un système complet car il englobe tous les secteurs de l'activité de l'entreprise, opérationnels ou non, aussi bien par l'analyse que par la synthèse. Mais il s'agit d'une procédure lourde, difficile à mettre en place, à manier et à modifier.

2. La planification

Selon Garmilis et al, « la planification est une démarche qui consiste à partir d'une connaissance de l'entreprise, ainsi que de ses forces et faiblesses (diagnostic) à faire des choix concernant l'avenir à long terme (stratégie), et à définir les moyens permettant de concrétiser ces choix (plan opérationnel) »¹³.

La planification peut revêtir plusieurs aspects et se retrouver à plusieurs niveaux dans l'entreprise :

➤ D'abord, *la planification stratégique* : elle définit l'orientation générale de l'entreprise. C'est donc une planification à long et moyen terme. Pour la mettre en place, il faudrait faire un diagnostic de l'environnement interne et externe de l'entreprise ;

➤ Ensuite, *la planification opérationnelle* à moyen terme : elle détermine les actions et moyens nécessaires pour réaliser la planification stratégique. Elle est revue d'année en année dans le but de l'adapter à la réalisation de l'objectif de l'entreprise ;

➤ Enfin, *la planification à court terme* : elle vise à obtenir l'efficacité dans la gestion des programmes et l'allocation des ressources. Son élaboration nécessite l'implication des responsables des différents centres d'activité afin d'obtenir leur adhésion

Section 2 : La comptabilité de gestion

Encore appelée comptabilité analytique, elle permet de situer les dirigeants sur la rentabilité de leurs activités. La comptabilité de gestion a connu une évolution dans le temps dans la mesure où l'on est passé d'une approche traditionnelle du contrôle de gestion à une approche moderne.

1. L'approche traditionnelle

Encore appelée méthode des sections homogènes, la comptabilité analytique traditionnelle complète et traite les informations fournies par la comptabilité générale. Elle est basée sur l'analyse des coûts des produits et des services.

¹³ Ali Garmilis et al, Le contrôle de gestion en action, Ed Liaison, Paris (1992 :11)

Cette approche consiste, dans un premier temps, à rattacher les charges indirectes à des centres de responsabilité puis à rapprocher les charges ainsi rattachées aux centres de lots de produits qui transitent par ces endroits.

Le système traditionnel n'est pas en phase avec la gestion moderne qui vise à diriger et à orienter les activités en fonction des stratégies. En effet, pour évaluer la rentabilité des activités futures et mesurer le rendement des gestionnaires, cette méthode se base sur des indicateurs financiers qui ne rendent compte que d'un aspect de la rentabilité et du rendement. C'est pour combler ces lacunes qu'une nouvelle approche a vu le jour : la comptabilité par activité.

2. La comptabilité par activité

La comptabilité par activité ou méthode ABC (Activity-Based Costing) est une technique permettant d'identifier, sur la base d'un inventaire des activités et d'une analyse des ressources nécessaires pour mener une série d'activités, les facteurs de coûts réels et les économies de coûts potentielles.

L'approche¹⁴ part du principe selon lequel chaque activité représente une partie d'un processus. Ainsi, chaque activité est cliente d'une autre activité et a elle-même des clients. Toutes ces activités forment une chaîne dont l'objectif est d'apporter une valeur au client externe. La comptabilité par activité fournit des informations :

- d'une part sur les "cost. drivers" ou inducteurs de coûts : ce sont les facteurs qui ont un impact sur les coûts, le cycle de production ou la qualité d'une activité
- et d'autre part sur les critères de performance de chaque activité ou de chaque processus.

La méthode ABC a apporté à la comptabilité de gestion des innovations que la méthode traditionnelle ignorait.

➤ D'abord, elle alloue les coûts sur la base d'activités et non plus seulement suivant une répartition entre les départements ou les centres de coûts sur la base de clés de répartition arbitraires. Elle tient donc compte de manière effective de l'activité qui entraîne un coût, donnant ainsi une image plus fidèle de la réalité.

¹⁴ <http://www.lettrepme.be/pmekmo/site.nsf>

➤ Ensuite, elle alloue les coûts des diverses activités sur la base des "activity drivers" ou indicateurs d'activité qui mesurent avec précision la destination des activités, permettant ainsi d'identifier les facteurs de coûts.

➤ Enfin, la méthode ABC donne des informations plus précises sur les activités et permet une meilleure intégration des informations sur les coûts et des informations non financières.

Section 3 : Tableau de bord et reporting

1. Le tableau de bord

Patrick MYKITA et Jack TUSZYNSKI définissent le tableau de bord comme « un ensemble d'indicateurs de pilotage, élaborés périodiquement pour un responsable et centrés sur les facteurs clés de sa gestion »¹⁵.

En tant qu'outil de pilotage, les informations contenues dans le tableau de bord doivent permettre d'apprécier les résultats obtenus et le bien fondé des actions menées et de prendre éventuellement des mesures correctives en cas de dérive.

1.1 Typologie

On peut regrouper les tableaux de bord en deux catégories :

1.1.1 Les tableaux de bord à orientation stratégique

Ce sont des systèmes d'indicateurs qui cherchent à mesurer la performance globale (et son évolution) dans ses différentes dimensions constitutives. Ils permettent d'une part de clarifier les objectifs stratégiques et de les traduire en valeurs cibles concrètes. D'autre part, ils assurent un déploiement de la politique générale à l'intérieur et un retour d'expérience sur la stratégie pour l'affiner progressivement.

¹⁵ Patrick MYKITA et Jack TUSZYNSKI, Contrôle de gestion, Ed Foucher, Paris (2002:180)

1.1.2 Les tableaux de bord de gestion (TBG)

Ils correspondent à un système d'information permettant de connaître assez rapidement les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et y faciliter l'exercice des responsabilités. Dans la recherche de la maîtrise de l'action, le TBG est un outil pertinent qui complète le système budgétaire et comptable.

Notons que le tableau de bord budgétaire, qui est très utilisé par le contrôle de gestion, est un type de tableau de bord de gestion.

1.2 Fonctions

Selon Michel GERVAIS, le tableau de bord joue cinq rôles principaux :

- C'est un système d'alerte car il permet de faire ressortir les écarts significatifs et autorise le responsable à se focaliser sur ce qui ne va pas afin de réagir vite et au bon endroit.
- C'est un déclencheur d'enquête car il indique au responsable s'il faut entreprendre une action ou une analyse approfondie et donne les pistes à explorer.
- Il permet le contrôle de l'autonomie conférée car il permet aux dirigeants de chaque niveau d'apprécier les résultats obtenus par leurs subordonnés et de rendre compte à leurs délégués de leurs propres résultats.
- Il favorise la communication et la motivation dans la mesure où il permet la comparaison et la consolidation des résultats et fournit des informations claires et objectives tout en permettant l'autocontrôle.
- Enfin, le tableau de bord sert à mieux situer l'action du responsable aussi bien sur le plan interne qu'externe.

Le tableau de bord de gestion est celui principalement utilisé par le contrôle de gestion ; d'où l'utilité pour nous d'étudier la procédure de sa mise en œuvre.

1.3 Elaboration et mise en œuvre d'un tableau de bord de gestion

Selon BESCOS¹⁶, l'élaboration du TBG se déroule généralement selon le canevas suivant :

- Identification d'objectifs par Domaine d'Activité Stratégique (DAS)

¹⁶ Bescos et al, Contrôle de gestion et management, 4^e Ed., Montchrestien, Paris (1997 : 344)

- Identification des Facteurs Clés de Succès (FCS)
- Intégration des FCS aux tableaux de bord des centres de responsabilité
- Mise au point d'indicateurs de suivi
- Etablissement de références et d'un modèle d'analyse des résultats
- Mise au point de la chaîne de traitement et de diffusion de l'information.

Pour réussir la mise en œuvre d'un tableau de bord, il faut adopter une cohérence globale et laisser une certaine part de liberté à chacun des centres de responsabilité pour déterminer la manière d'atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise.

Le contenu du tableau de bord dépend des besoins de son destinataire. Il peut s'agir d'informations qualitatives ou quantitatives présentées de façon synthétique. Sa présentation doit faire apparaître l'objectif, la norme de référence ou les éventuelles valeurs limites pour chaque indicateur ainsi que l'écart avec la réalisation.

Les indicateurs retenus peuvent être présentés à l'aide de tableaux ou de graphiques. Pour permettre à son destinataire de réagir rapidement, le tableau de bord doit être établi avec une périodicité relativement élevée.

2. Le reporting

2.1 Définition et objectifs

Selon MYKITA, «...le reporting est un anglicisme provenant du verbe «to report», faire un compte rendu, rendre compte. Le reporting est la procédure de remontée régulière d'une information formalisée vers la hiérarchie »¹⁷.

Il permet d'informer la hiérarchie de tout élément qui rend valablement compte de la performance d'une unité (un service, une filiale ou un centre de responsabilité). Il peut s'agir d'un résultat ou de toute autre information pertinente pour la hiérarchie : indicateurs monétaires, physiques ou qualitatifs. Le reporting est un outil de contrôle qui permet à la hiérarchie de suivre des entités géographiquement ou fonctionnellement décentralisées en vérifiant que leurs objectifs ont été atteints. En d'autres termes, il permet d'apprécier les évolutions ou les dérives enregistrées par rapport aux prévisions.

¹⁷ Patrick MYKITA et Jack TUSZYNSKI, Contrôle de gestion, Ed Foucher, Paris (2002: 205)

2.2 La pratique du reporting

On peut distinguer deux types de reporting :

- le reporting financier qui concerne le plus souvent la remontée du compte de résultat et du bilan arrêtés pour une période donnée ;
- et le reporting de gestion qui concerne la remontée d'informations de gestion, généralement des indicateurs. Il est souvent associé à la pratique des tableaux de bord et peut compléter un reporting financier.

Le reporting nécessite une organisation rigoureuse : procédures bien définies, calendrier bien précis et présentation formalisée par des états standardisés.

Section 4 : Système d'information et mesure de la performance

1. Le système d'information de gestion

C'est le dispositif de production, de collecte, de traitement et de diffusion des informations quantitatives et qualitatives caractérisant tous les aspects de la vie de l'organisation et nécessaire à la prise de décision et/ou à son contrôle.

Le contrôle de gestion étant défini comme étant « un système d'information pour le système de décision »¹⁸, le système d'information de gestion constitue le point de départ de la prise de décision. L'entreprise doit donc se donner les moyens d'avoir la bonne information pour être en mesure de prendre les décisions adéquates quant à sa survie ou à son épanouissement.

Les sources d'information peuvent être de nature interne (documents comptables, commerciaux...) ou externe (étude de marché, banque de données statistiques...). Quelle que soit sa nature, une bonne information doit avoir les qualités ci-après :

- *la fiabilité* : elle doit être complète, précise et exacte ;
- *la pertinence* : elle doit être utile ;
- *la rapidité*, laquelle déterminera la qualité de l'information;
- *la disponibilité* : on doit pouvoir l'obtenir sans difficulté.

¹⁸ Guedj et al, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Ed des organisations, Paris, (1998 :16)

En résumé, un bon système d'information de gestion devra être cohérent et simple à appliquer, s'intégrant facilement aux tâches quotidiennes des usagers.

2. La mesure de la performance

Le contrôle de gestion est associé à la mesure car celle-ci permet d'objectiver les états de gestion à partir desquels les acteurs peuvent conduire les analyses des décisions et des plans d'action. La mesure de la performance a pour objectif d'informer les managers, en charge des entités, des choix stratégiques opérés au niveau global dans lequel ils s'insèrent et de les inciter à converger vers la direction de la performance définie.

Pour appréhender la performance organisationnelle, les responsables utilisent des indicateurs qui peuvent être gérés dans un tableau de bord, un compte de résultat ou un processus.

MYKITA distingue quatre conditions pour bien mesurer la performance :

- le rattachement de l'indicateur à une responsabilité précise ;
- la définition d'un objectif ;
- la capacité d'obtenir une mesure de la performance ;
- la séparation fonctionnelle entre décision et gestion de l'information.

La mise en œuvre de la performance comprend deux démarches :

- *la modélisation de la performance* qui consiste à la décomposer en un ensemble de performances intermédiaires et de variables d'action reliées entre elles par des relations de cause à effet ;

- *le déploiement de la performance* qui consiste à clarifier la façon dont chaque entité peut contribuer à la réalisation de la performance.

Conclusion

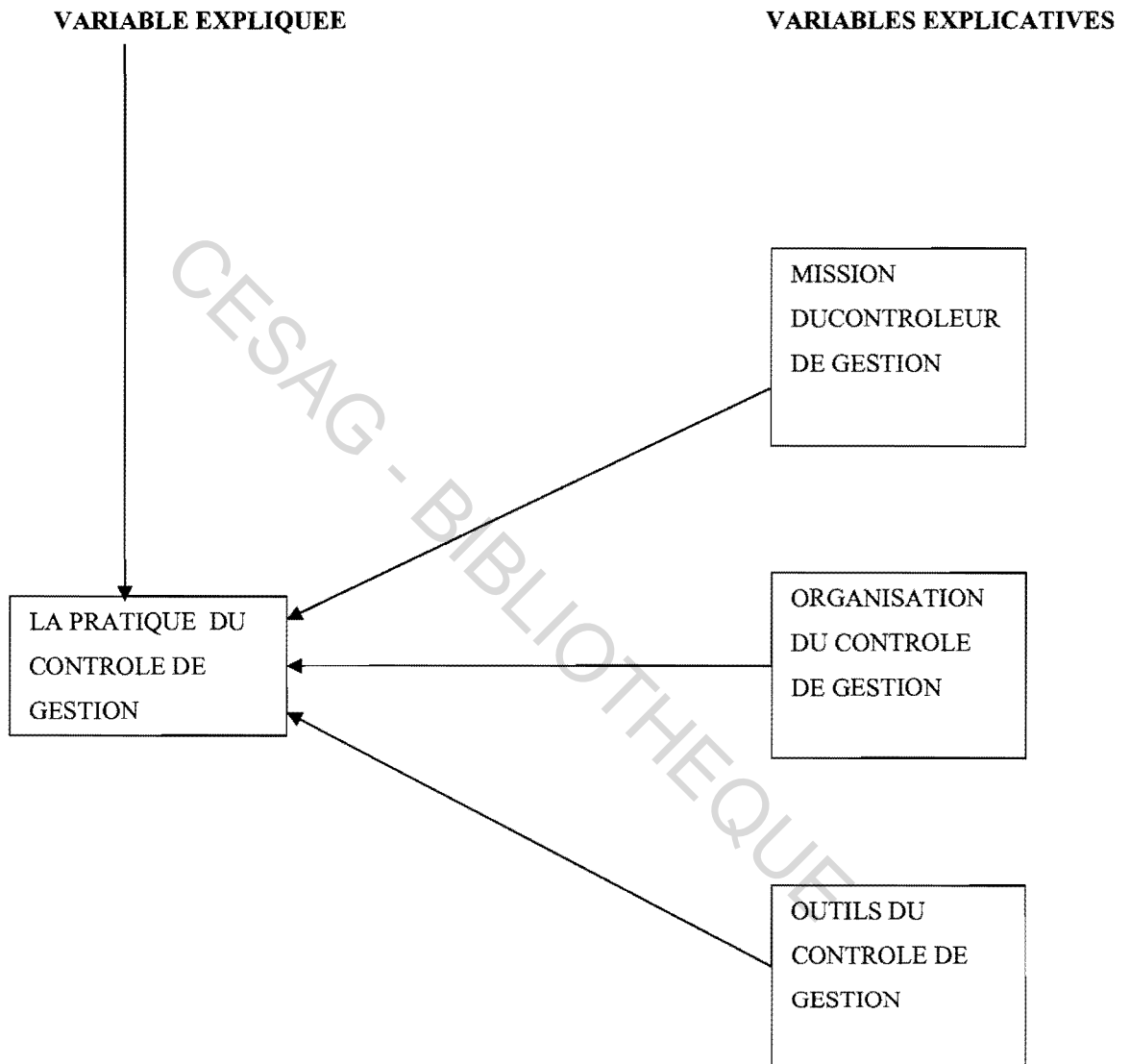
Le contrôle de gestion apparaît de nos jours comme une nécessité au sein des entreprises. Il a souvent été perçu sous sa forme traditionnelle comme une fonction de surveillance. Au delà de la conception, la mise en place et la gestion du fonctionnement du système de contrôle, le contrôleur de gestion joue davantage un rôle de conseil s'apparentant à un véritable contrôle organisationnel, établi sur une logique de confortement (respect des normes) et une logique d'évolution (organisation des changements). Ce métier, désormais intégré au processus de management, est donc devenu un art de mesure et de pilotage de la performance.

Différents outils sont à la disposition du contrôle de gestion pour la réalisation de sa mission. On note de plus en plus une évolution quantitative et qualitative de ces outils de même que des pratiques en matière de contrôle de gestion.

Il appartient aux différentes sociétés, au vu de leurs besoins, d'adapter leurs structures de contrôle de gestion afin de leur permettre de répondre au mieux aux besoins et aux exigences auxquelles elles sont soumises.

❖ Méthodologie de l'étude

MODELE D'ANALYSE



Le modèle d'analyse dégagé met la pratique du contrôle de gestion au centre de notre étude. Pour apprécier cette pratique, il faudrait explorer certains d'éléments. En effet, il s'agira pour nous de :

- savoir quelle est la mission du contrôleur de gestion au sein de l'entreprise ;
- déterminer l'organisation mise en œuvre au niveau du contrôle de gestion ;
- apprécier les outils du contrôle de gestion qui sont usités par cette structure.

Pour mettre en œuvre ce modèle, nous avons choisi la Loterie Nationale Sénégalaise (LONASE). Dans le cadre de la prise de connaissance générale de l'entreprise et de façon spécifique de la structure de contrôle de gestion, nous ferons appel à trois outils de collecte de données.

D'abord, nous utiliserons la méthode de l'entretien, à l'intention des agents de la structure de contrôle de gestion. L'entretien sera réalisé dans un premier temps avec les deux assistants au contrôle de gestion, puis avec le contrôleur de gestion pour corroborer les informations reçues auprès des premiers.

Ensuite un questionnaire sera administré, d'une part à tous les directeurs et chefs de département et d'autre part, à un échantillon de chefs d'agence de la LONASE notamment ceux de Dakar et de Thiès.

Enfin, une analyse documentaire sera faite sur la base de l'organigramme, de la description des tâches et des rapports d'activité. Elle nous permettra de déterminer les interrelations existant entre les différentes structures de l'entreprise et le contrôle de gestion. Elle complétera les deux premiers outils et sera la résultante de nos propres constatations.

En exploitant ces différents outils de collecte de données, nous visons à rechercher les informations susceptibles de nous éclairer sur la mission, l'organisation et les outils du contrôle de gestion à la LONASE.

**DEUXIEME PARTIE : LA PRATIQUE DU CONTROLE DE
GESTION A LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE**

Chapitre 1 : PRESENTATION DE LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE ET DE SON SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Conformément à la loi N° 66-22 du 1^{er} février 1966 autorisant l'institution d'une Loterie Nationale et du décret N° 66-306 du 27 avril 1966 fixant les conditions d'application de ladite loi, la Loterie Nationale Sénégalaise a été créée le 29 juillet 1966 par le français Jean Luc DEFAIT sous la forme juridique de société anonyme (SA). Elle avait vocation à exploiter les jeux de hasard sur toute l'étendue du territoire sénégalais.

Cette entreprise a connu des transformations successives depuis sa création. En effet, avec le rachat par l'Etat en 1974 d'une part importante du capital social (80%), elle devient un capital d'économie mixte. En 1977, l'Etat sera propriétaire de l'intégralité du capital social. Ainsi, en vertu de l'article 4 de la loi N° 77-89 du 10 août 1977, la LONASE deviendra une société nationale de fait. Puis, avec la loi N° 87-43 du 28 décembre 1987, elle acquiert la forme de société nationale de droit avec un capital social de cent dix millions (110 000 000).

En février 2004, l'Assemblée Nationale du Sénégal a voté une loi portant privatisation de la société. Mais cette loi n'a pas encore été suivie d'un décret d'application. Autrement dit, la société continue de garder sa forme juridique de société nationale jusqu'à la date de réalisation de la présente étude.

La Loterie Nationale Sénégalaise, en application des dispositions législatives et réglementaires qui régissent les entreprises nationales, a mis en place en novembre 1988 sa Cellule de Contrôle de Gestion (CCG). Après avoir fait une présentation générale de la société, nous aborderons la pratique du contrôle de gestion en son sein.

Section 1 : Présentation de la Loterie Nationale Sénégalaise

1. Mission et environnement de la société

1.1 Mission

La Loterie Nationale Sénégalaise a pour mission essentielle d'organiser, d'exploiter et de développer les jeux et paris sur l'ensemble du territoire sénégalais dans le but de servir l'intérêt des souscripteurs et l'intérêt général de la nation. Les différents produits commercialisés peuvent être classés en deux catégories : les produits de hasard (loterie) et les produits de pari (pronostic).

Pour réaliser sa mission, l'Etat a chargé la société d'établir des règles de fonctionnement des jeux ainsi que des moyens de contrôle qui puissent garantir une transparence dans son fonctionnement. Toutes ces mesures ont été édictées en vue de gagner et de conserver la confiance des souscripteurs.

La LONASE redistribue une partie de ses ressources financières dans les domaines ci-après :

- éducation et emploi ;
- santé et hygiène ;
- développement économique ;
- sport et jeunesse.

1.2 L'environnement

Différents facteurs influencent le développement des activités de la société. C'est une entreprise stratégique de l'Etat sénégalais et à ce titre, il lui est fait obligation de verser un certain pourcentage de ses recettes au budget national. Aussi, l'Etat l'autorise à réaliser des actions sociales (construction d'hôpital, d'écoles...) dans une certaine proportion des bénéfices réalisés.

Selon la conjoncture économique générale et le niveau d'accroissement des besoins sociaux inhérents aux individus, les activités commerciales de cette société connaissent un accroissement ou une régression. En effet la rareté des ressources disponibles dans les pays en développement incite les populations de ces pays à s'adonner à la pratique de ces jeux et à espérer relever leur niveau de vie.

Au total, on peut affirmer qu'avec le développement des technologies et l'accroissement des besoins socio-économiques des populations, l'environnement ludique sénégalais est porteur de véritables possibilités de développement.

2. Organisation de la société

La LONASE est sous la tutelle légale du Ministère de l'Economie et des Finances (MEF). Elle a à sa tête un conseil d'administration qui nomme le Directeur Général lequel dirige l'entreprise, composée de cinq directions et d'organes fonctionnels.

2.1. Le conseil d'administration

En tant qu'organe délibérant, il statue sur les textes qui engagent l'entreprise. Il a en charge de définir la politique stratégique de l'entreprise. Il est constitué comme suit:

- un (01) président nommé par décret présidentiel ;
- un (01) représentant du Ministère de l'Economie et des Finances ;
- un (01) représentant du Secrétaire Général de la Présidence de la République ;
- un (01) représentant de la Direction du Trésor et de la Comptabilité Publique ;
- un (01) représentant du personnel de la société ;
- un (01) représentant de chaque département ministériel bénéficiant du concours de la société.

Etant donné que plusieurs départements ministériels sont concernés par les concours de la LONASE, dans la pratique, ils ne sont pas représentés au conseil d'administration. Cet organe délibère chaque année sur le rapport de gestion et le rapport social présenté par le Directeur Général.

2.2. Les structures de la société

2.2.1. La direction générale

Elle est prise en charge par un Directeur Général (DG) nommé par le conseil d'administration sur proposition du président de la République. Il représente la société en justice et dans les actes de la vie civile. A ce titre, il en assure la gestion et veille à l'exécution des décisions prises par le conseil d'administration ou les organes de tutelle. Il présente annuellement les états financiers commentés au conseil et lui soumet un rapport de

gestion qui fait le point sur l'état d'exécution des programmes pluriannuels d'action et d'investissement.

2.2.2. Les autres directions

❖ *La Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement (DAGE)*: elle établit la politique d'administration générale et d'équipement à l'attention du Directeur Général et est chargée de la mettre en œuvre au niveau de la société.

❖ *La Direction Financière et Comptable (DFC)*: elle centralise l'ensemble des écritures comptables relatives aux opérations réalisées par les structures du siège et les différentes agences de la société et gère les relations avec les banques.

❖ *La Direction de l'exploitation (DEX)* : elle est chargée de l'exploitation des produits commercialisés par les agences de la société.

❖ *La Direction du Marketing, de l'Action Commerciale et de la Communication (DMACC)* : elle élabore la politique commerciale et la stratégie marketing de la LONASE. Elle a sous sa tutelle toutes les agences, lesquelles constituent l'interface directe avec la clientèle de l'entreprise.

❖ *La Direction des Ressources Humaines (DRH)* : elle s'occupe de la gestion du personnel. Elle est chargée de la mise en place des politiques sociale et sanitaire et des procédures de recrutement au niveau de la société.

2.2.3. Les structures fonctionnelles (d'appui)

Elles aident l'équipe managériale à travers leurs conseils dans leur spécialité. Les responsables de ces structures ont rang de directeurs.

❖ *Le Contrôle Interne* : il veille au respect des procédures et à la bonne application des mesures arrêtées en matière de sécurisation des jeux.

❖ *La Cellule Technique* : elle conseille la direction générale et les différentes structures de l'entreprise en matière de politique des Technologies de l'Information et de la Communication (TIC).

❖ *Le Contrôle de Gestion* : il a principalement pour rôle d'aider la direction générale et les autres structures à atteindre leurs objectifs dans un souci d'efficacité et d'efficience.

La présente étude sera essentiellement centrée sur cette entité de la LONASE dénommée Cellule de Contrôle de Gestion (CCG).

Section 2 : Présentation de la Cellule de Contrôle de Gestion de la LONASE

1. Mission et organisation

1.1 Mission

La Cellule de Contrôle de Gestion (CCG) de la LONASE a pour mission de:

- élaborer le budget de l'entreprise en association avec tous les centres de responsabilité de la société;
- confectionner et tenir à jour un tableau faisant apparaître, à partir d'indicateurs, l'évolution de l'activité de l'entreprise ;
- faire le point sur l'exécution du budget et sur l'état de la trésorerie ;
- présenter trimestriellement un rapport sur la gestion de l'entreprise ;
- suivre l'évolution des effectifs et de la masse salariale de la société.

1.2 Structure organisationnelle

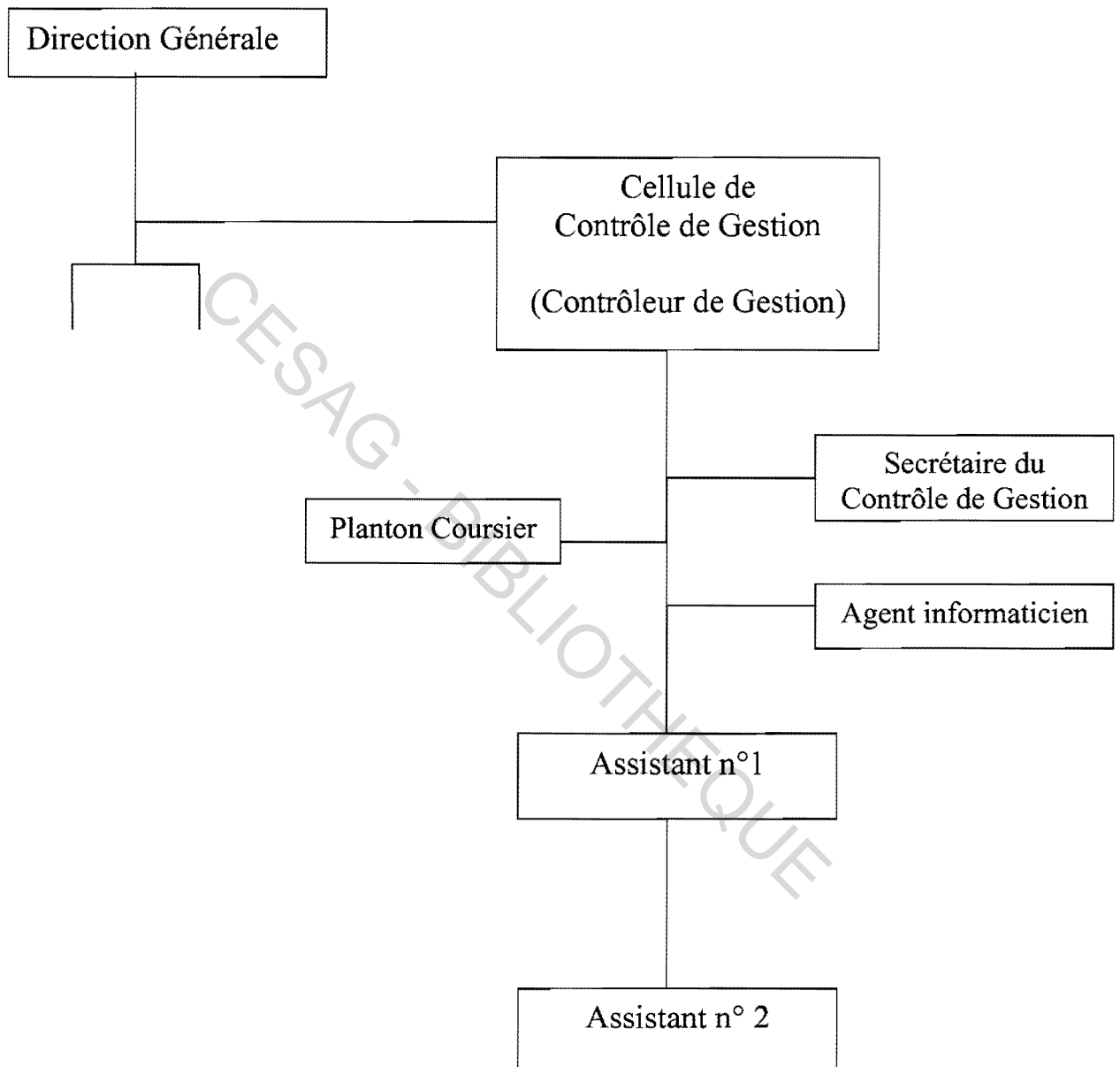
La Cellule de Contrôle de Gestion est placée sous l'autorité directe de la direction générale. Elle ne dépend donc pas des différentes directions que compte la société. Elle intervient dans son domaine d'activité auprès des différentes structures de l'organisation. Elle est dirigée par un Contrôleur de Gestion qui a rang de directeur.

Au sein de la structure de contrôle de gestion, c'est l'organisation hiérarchique qui est de mise. Ainsi, les assistants au Contrôle de Gestion dépendent du Contrôleur de Gestion mais entretiennent toutefois une relation fonctionnelle avec les directions.

La CCG est appelée à coopérer avec toutes les autres structures, ne serait-ce que pour l'aide et l'assistance à la budgétisation. Elle traite de façon plus régulière avec certaines directions notamment :

- *la Direction Générale*, qu'elle assiste en vue de la maîtrise de sa gestion;
- *la Direction Financière et Comptable (DFC)*, pour coordonner l'utilisation rationnelle des ressources mises à la disposition des services opérationnels ;
- *la Direction de l'Administration Générale et de l'Équipement (DAGE)*, dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure d'exécution budgétaire.

Figure n°1 : Organigramme actuel de la Cellule de Contrôle de Gestion de la LONASE



Source : D'après entretien avec l'Assistant n°1 de la CCG

2. Moyens

2.1. Les moyens humains

Plusieurs personnes se sont succédées à la tête de la CCG. Cette situation est due aux changements plus ou moins fréquents de Directeur Général observés au niveau de cette société depuis des années. Le Contrôleur de Gestion a sous sa responsabilité sept (7) employés :

- un premier assistant ayant rang de chef de département ;
- un deuxième assistant ayant rang de chef de service ;
- un agent informaticien ;
- une secrétaire de direction ;
- une secrétaire vacataire ;
- un planton coursier vacataire ;
- un chauffeur vacataire.

2.2. Autres moyens

Au titre de l'exercice 2003, la CCG a disposé d'un budget de dix sept millions de francs environ (17 000 000 FCFA) répartis comme suit :

- 42 % pour les charges de fonctionnement notamment 33% pour les charges de structure et 9% pour les charges d'activité,
- 58% pour les dépenses d'investissement.

Pour exercer ses activités, elle a à sa disposition:

- cinq (5) ordinateurs (Pentium 4) avec imprimantes ;
- une machine à photocopier ;
- un véhicule de fonction pour le contrôleur de gestion ;
- et différents moyens de communication.

Le budget général de la LONASE a été réaménagé en juillet 2004, peu après l'arrivée du nouveau Directeur Général. Ce réaménagement visait à le rapprocher le plus possible des conditions actuelles en ce qui concerne aussi bien les charges que les produits.

Section 3 : Les outils utilisés par la Cellule de Contrôle de Gestion

1. La gestion budgétaire

La procédure budgétaire conduit à l'établissement des budgets sectoriels qui sont ensuite consolidés pour donner un budget définitif de l'entreprise. La circulaire n° 008/PM/CF fixe le début et la fin des opérations du budget respectivement à 3 mois et à 15 jours avant la clôture de l'exercice en cours. Si l'exercice en cours clôture le 31 décembre N, la préparation du budget de l'année N+1 doit commencer au début du mois d'octobre N et se terminer au plus tard le 15 décembre N après approbation des comptes prévisionnels par le conseil d'administration.

1.1. Les centres de responsabilité

Dans le cadre de l'élaboration des budgets, la société est découpée en centres de responsabilité de deux types : les centres de coût et les centres de profit.

Les centres de coût sont composés par :

- la direction générale et ses structures rattachées ;
- et les différentes directions.

Les centres de profit quant à eux comprennent les agences. En effet, ce sont celles-ci qui commercialisent les produits et réalisent donc le chiffre d'affaires de la société.

1.2. La séquence des opérations

L'élaboration des budgets s'articule autour de trois (3) phases :

❖ *Fixation des objectifs et établissement des prévisions*

La Direction Générale fixe les objectifs pour l'année à venir lesquels s'analysent généralement en termes d'augmentation des chiffres d'affaires et de réduction des charges, de sécurisation des jeux et d'amélioration des conditions de vie du personnel.

Sur cette base, chaque responsable budgétaire établit et envoie son avant-projet de plan d'action et de budget annuel au DG au plus tard le 30 octobre de l'année en cours.

❖ *Elaboration du projet de budget*

Le Directeur Général impute les différents documents reçus au Contrôleur de Gestion. Celui-ci, avec l'assistance de son équipe, procède à la centralisation des avant-projets de plans d'action et de budgets sectoriels et détermine le résultat provisoire. Il soumet ensuite la convocation de la commission d'arbitrage budgétaire au DG.

La commission d'arbitrage budgétaire reçoit les avant-projets de plans d'action et de budgets, les états de centralisation et le résultat provisoire. Elle discute en plénière les avant-projets sectoriels. Ensuite, le Contrôleur de Gestion fait la synthèse des discussions issues des plénières et établit le projet de budget qu'il soumet à la commission d'arbitrage.

❖ *Etablissement et adoption du budget*

La commission d'arbitrage discute le projet de budget, à nouveau en plénière, en vue de l'adopter. A la suite de cette adoption, le Contrôleur de Gestion envoie le projet de budget au plus tard le 10 Décembre de l'année en cours au Directeur Général qui le fait parvenir aux administrateurs.

Le conseil d'administration, après réception du projet de budget, convoque le conseil d'administration pour son examen et son adoption. Après quoi, il devient le budget définitif. Ce budget comprend le budget de fonctionnement, le budget des investissements, les comptes de gestion prévisionnels, le bilan prévisionnel et le Tableau de Financement des Ressources et des Emplois (TAFIRE).

1.3 Le suivi budgétaire

L'exécution du budget commence dès l'ouverture de l'année budgétaire. Le suivi budgétaire consiste à comparer, de façon permanente, les opérations réalisées et celles prévues au budget pour s'assurer de l'exécution du budget dans le respect des prévisions.

En ce qui concerne les dépenses, la procédure de suivi est la suivante :

❖ *L'expression du besoin* : le Contrôleur de Gestion reçoit le Bon d'Approvisionnement (BA) de la structure demanderesse et le confronte au budget pour s'assurer de l'inscription du besoin dans un chapitre budgétaire. Si c'est le cas, il donne son

accord et le transmet à la DAGE pour la valorisation du besoin exprimé. Dans le cas contraire, le BA est renvoyé à la structure demanderesse.

❖ ***L'engagement de la dépense***: le Contrôleur de Gestion reçoit de la DAGE un dossier comprenant le BA, les éléments de valorisation de la dépense et le bon de commande. Il notifie si le crédit est disponible, transmet le dossier à la DAGE et procède à la saisie de la fiche de suivi.

❖ ***Pour les dépenses non budgétisées***, le Contrôleur de Gestion reçoit le document du Directeur Général et impute la dépense dans le compte «Imprévu». Il prépare ensuite, selon le cas, un projet de transfert de crédit, de virement de crédit ou de réaménagement budgétaire que le DG envoie au conseil d'administration pour délibération.

En ce qui concerne les recettes, le contrôleur de gestion reçoit de la DEX ou de la Cellule Technique l'état récapitulatif des chiffres d'affaires réalisés au niveau des agences et renseigne la fiche de suivi.

1.4 Le contrôle budgétaire

Il s'effectue à la fois par centre de responsabilité et de façon globale et ce, à tous les niveaux. En effet, à la fin de chaque trimestre, la Cellule de Contrôle de Gestion procède au calcul et à l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations pour en déterminer les causes. Elle élabore ainsi un rapport trimestriel sur la situation d'exécution budgétaire qu'elle transmet au Directeur Général qui l'envoie à son tour au conseil d'administration pour délibération. A la suite de cela, des mesures correctives seront prises pour remédier aux insuffisances éventuellement constatées.

2. Autres outils de contrôle

2.1. La planification

Le conseil d'administration avait déterminé pour l'année 2004 un plan stratégique dont la finalité consistait à réduire les charges de fonctionnement et à augmenter le chiffre d'affaires de la société. On peut retenir comme axes majeurs de ce plan :

- le développement des procédures d'informatisation notamment l'automatisation du traitement du produit Pari Mutuel Urbain (PMU) et la mise en réseau des installations informatiques de la direction et des agences;

- la mise en place d'un plan social visant à favoriser le départ du personnel vacataire (non qualifié) pour recruter du personnel dont les aptitudes sont en phase avec les nouvelles méthodes de travail qui seront adoptées au niveau de la société.

Mais à l'issue de sa dernière session qui a eu lieu en juillet 2004, le conseil d'administration a décidé, au titre de l'année en cours, de différer l'informatisation des procédures tout en maintenant le plan social. De plus, il a été prévu le lancement d'un nouveau produit de loterie instantanée.

Il faut remarquer que les différents responsables de la société sont au courant de ces orientations stratégiques et doivent, chacun en ce qui le concerne, tâcher de les mettre en œuvre.

2.2. Le système d'information de gestion

A la LONASE, le processus de gestion de l'information peut se résumer globalement comme suit :

- Elaboration des rapports d'activité ;
- Réunion hebdomadaire des directeurs avec leurs chefs de départements ;
- Réunion bimensuelle de coordination entre le DG et son staff (directeurs opérationnels et fonctionnels et conseillers) ;
- Situation de la trésorerie ainsi que des dettes et des créances.

Les informations suivent un traitement dont la périodicité diffère selon leur nature. La DEX produit des rapports journaliers relatifs aux chiffres d'affaires des différentes agences à l'intention de la direction générale, de la Direction Financière et Comptable (DFC), du Contrôle Interne et du Contrôle de Gestion. De façon hebdomadaire, les directeurs de structures tiennent des réunions avec les responsables de leurs départements pour faire le point des activités réalisées par leurs subordonnés.

De même, ils tiennent des réunions deux fois par mois avec le DG (et ses conseillers) au cours desquelles ils peuvent recevoir de ce dernier des diligences. Ce sont des missions ou des recommandations issues des réunions de coordination et destinées à être mises en œuvre dans des délais précis par le responsable auquel elles sont confiées.

La CCG quant à elle a en plus la mission de diffuser le budget annuel auprès des différentes structures après son adoption par le conseil d'administration. Il envoie aussi l'état d'exécution budgétaire au Directeur Général et au conseil d'administration respectivement de façon mensuelle et trimestrielle.

Section 4 : Résultats du questionnaire aux directeurs, chefs de départements et d'agence

Afin de nous informer sur la manière dont la Cellule de Contrôle de Gestion est perçue au sein de l'entreprise, nous avons administré aux différents responsables opérationnels et fonctionnels un questionnaire. Celui-ci s'adresse en effet à un échantillon composé de directeurs et de leurs chefs de départements, des responsables des structures fonctionnelles et de quelques chefs d'agence de la LONASE. Les différentes personnes soumises à ce questionnaire n'ont pas eu des avis unanimes. Néanmoins, nous avons pu dégager une tendance générale. Nous présenterons d'abord sous forme de tableau les résultats des questions fermées. Puis, nous exposerons les résultats des questions ouvertes que nous avons administrées.

1. Tableau récapitulatif des résultats des questions « fermées »

Tableau n°2 : Tableau récapitulatif des résultats du questionnaire aux directeurs, chefs de départements et d'agence (échantillon de quinze [15] personnes)

Questions	Oui	Non	% Réponses positives
I.) Les directeurs et chefs (département/ agence) face au Contrôle de Gestion			
❖ Le contrôle de gestion est-il, selon vous, une fonction indispensable pour une bonne gestion au sein de l'organisation ?	15	0	100
❖ Demandez-vous souvent des prestations au contrôle de gestion ?	11	4	73
❖ Bénéficiez-vous souvent des services du contrôle de gestion ?	10	5	67
❖ Pensez-vous que le Contrôle de Gestion vous aide à améliorer votre gestion ?	15	0	100
II.) Le budget			
❖ Elaborez-vous un plan d'action au niveau de votre direction ?	15	0	100
❖ Transmettez-vous votre avant-projet de plan d'action et de budget à la direction générale dans les délais requis ?	15	0	100

❖ Le contrôle de gestion vous assiste-t-il techniquement durant l'élaboration du budget ?	7	8	47
❖ Dans le cadre du le suivi budgétaire, le Contrôleur de Gestion vous envoie t-il périodiquement les analyses résultant de l'exécution budgétaire ?	11	4	73
III.) Planification et système d'information de gestion			
❖ Avez-vous connaissance des orientations stratégiques ou de la politique générale de la direction générale ?	15	0	100
❖ Votre supérieur hiérarchique vous communique t-il son programme d'activité ?	13	2	87
❖ Fixez-vous des objectifs précis aux responsables ou employés relevant de vous ?	8	7	53
❖ Les responsables des structures sous votre contrôle vous envoient-ils leurs rapports d'activité ?	3	12	20
❖ Les informez-vous de votre appréciation sur leurs rapports ?	2	13	13
❖ Prenez-vous des actions ou décision après exploitation des rapports d'activité de vos subordonnés ?	2	13	13

2. Présentation des résultats des questions « ouvertes »

Dans un premier temps, il ressort de ce questionnaire que les différents responsables reconnaissent la nécessité de l'existence d'une structure de contrôle de gestion à la LONASE. Dans l'ensemble, ils affirment que le Contrôle de Gestion les aide à améliorer leur gestion et intervient auprès d'eux dans le cadre de l'élaboration du budget. Pour eux c'est une entité qui doit être au service des autres structures pour les assister dans la maîtrise de leur gestion et permettre ainsi à l'entreprise de réaliser ses objectifs.

Par rapport au processus budgétaire (avant, pendant et après la mise en œuvre du budget) qui constitue la charpente de la mission du contrôle de gestion à la LONASE, ils affirment qu'il connaît une amélioration progressive. En effet, dans l'ensemble, ils se sentent plus impliqués dans le processus d'élaboration du budget dans la mesure où ils élaborent eux-mêmes leurs projets de plans d'action et de budget qu'ils défendent en commission budgétaire. Mais ils sont unanimes à déplorer une absence de sensibilisation à leur égard sur les techniques de gestion et d'évaluation budgétaire. Ils préconisent que la Cellule de Contrôle de Gestion organise des sessions de formation à l'intention des agents et surtout des chefs de centres de responsabilité et assiste de façon plus poussée les structures durant la phase d'élaboration du budget.

Les directeurs sont bien informés sur les orientations stratégiques et fixent des objectifs à leurs subordonnés. Mais de façon générale, les responsables ne reçoivent pas des rapports d'activité formalisés des agents relevant de leur tutelle selon une périodicité donnée. Toutefois, ils tiennent périodiquement des réunions avec leurs subordonnés pour faire le point des activités réalisées.

Le budget étant suivi quotidiennement et des rapports trimestriels étant produits pour faire ressortir l'état d'exécution du budget, ceux qui ont la responsabilité de l'exécution du budget ont souligné la nécessité pour eux d'être informés périodiquement sur l'état d'exécution de leurs budgets afin de leur permettre de faire des réajustements à mi-parcours.

Chapitre 2 : ANALYSE DE LA PRATIQUE DU CONTROLE DE GESTION A LA LOTERIE NATIONALE SENEGALAISE

Dans le chapitre précédent, nous avons abordé la pratique du contrôle de gestion. Nous y avons exposé les informations reçues auprès du Contrôle de Gestion, la perception que les autres structures ont de cette cellule de même que nos propres constatations.

Le présent chapitre nous permettra d'analyser le système du contrôle de gestion de la LONASE. Nous y traiterons des aspects positifs et négatifs de ce système tout en mettant en évidence leur impact sur l'entreprise dans sa généralité.

Section 1 : Les forces du système de contrôle de gestion de la LONASE

Il s'agit ici pour nous d'analyser les éléments positifs que nous avons pu mettre en évidence au niveau de la structure du contrôle. Ces points forts seront déclinés du point de vue de la conception du système de contrôle de gestion puis de la manière dont il fonctionne.

1. Aspects positifs au niveau conceptuel

La Cellule du Contrôle de Gestion a été mise sur pied après la nationalisation de la société. En effet c'est une circulaire de la primature qui a initié la mise en place d'un système de contrôle de gestion au niveau des entreprises publiques.

Une telle disposition montre le souci de l'Etat de promouvoir la bonne gestion au niveau de ses sociétés dans la mesure où le bon fonctionnement du Contrôle de Gestion dans une entreprise permet aux dirigeants de mieux maîtriser leur gestion. Cette initiative nous paraît d'autant bonne que l'importance du contrôle de gestion dans les organisations est devenue une réalité. Pourtant, il existe de nos jours de nombreuses entreprises du secteur public comme privé qui ne disposent pas encore de pareille structure en leur sein. Toutefois, la nécessité d'avoir une structure de contrôle de gestion dépend aussi de la taille et de la nature des entreprises.

La manière dont le système de contrôle de gestion de la LONASE a été conçu permet à la Cellule en charge de cette fonction d'avoir une autonomie acceptable. En effet,

une définition claire de la mission de cette cellule lui évite d'empiéter sur les attributions d'autres structures. Aussi, son rattachement à la direction générale lui donne une certaine autorité qui la met au même niveau hiérarchique que les directions opérationnelles auprès desquelles elle aura un accès plus facile à l'information. Cela lui donne en effet des pouvoirs plus étendus que si elle dépendait d'une direction fonctionnelle et lui permet de donner des indications de direction de gestion susceptibles d'être mieux suivies.

Enfin la conception des outils qui ont été mis en place est plus ou moins bien faite même s'ils devraient pouvoir être actualisés avec l'évolution des activités de l'entreprise.

2. Aspects positifs quant au fonctionnement

Les opérationnels reconnaissent tous l'importance du Contrôle de Gestion dans leur entreprise. Il leur permet de réguler la gestion quotidienne de la société. Le principal outil utilisé par la Cellule est la gestion budgétaire. La procédure d'élaboration du budget commence à un moment raisonnable c'est-à-dire au mois de septembre. De telle sorte que le budget est adopté à temps par le conseil d'administration et peut ainsi être exécuté dès l'ouverture de l'année budgétaire.

L'exécution budgétaire concerne tous les centres de responsabilité dans la mesure où les responsables connaissent les inscriptions prévues à leurs budgets et doivent s'efforcer de les mettre en œuvre conformément aux attentes de la Direction Générale. La CCG, dans le cadre du suivi budgétaire, travaille de concert avec la DAGE. En effet, pour ce qui concerne les dépenses, les services envoient leurs demandes d'engagement de dépenses à la DAGE qui les transmet au Contrôle de Gestion. Celui-ci, après avoir vérifié la budgétisation de la dépense et la disponibilité du crédit, donne son aval ou non pour l'engagement de la dépense. En cas de rejet, seule la direction générale est habilitée à ordonner l'exécution de la dépense. Mais si le contrôleur donne son accord, il transmet le dossier à la DAGE qui notifie l'avis au service demandeur qui pourra ainsi exécuter la dépense.

L'initiation d'une étude de rentabilité de toutes les agences de la LONASE constitue une bonne décision de gestion. Elle a été réalisée durant notre période de stage et avait pour but de produire différentes informations financières relatives aux agences : contribution de chacune d'elles à la réalisation du chiffre d'affaires et à la couverture des charges communes de la société, marge contributive dégagée par son exploitation. Ces informations ont été produites aussi bien en valeur absolue qu'en valeur relative. Cette diligence accomplie

conjointement par la CCG et la DFC a permis de fournir des informations assez pertinentes que le Contrôle de Gestion pourra exploiter dans le cadre des ses activités.

De cette étude, il ressort que certaines agences réalisent, en valeur absolue, une importante part du chiffre d'affaires de la société. Cela est généralement dû à la densité élevée des populations des localités où elles sont situées laquelle augmente la probabilité d'avoir une clientèle importante. Mais quand on compare la proportion des charges engagées au chiffre d'affaires réalisé par ces agences, on se rend compte que la rentabilité en valeur relative de certaines d'entre elles est plus faible que celle d'autres agences ayant une activité commerciale moins développée.

L'existence de plusieurs niveaux de contrôle au sein de la CCG permet de réduire sensiblement les risques d'erreur. En effet, au fur et à mesure que l'on atteint les niveaux supérieurs c'est-à-dire en partant du deuxième assistant pour remonter vers le Contrôleur Central, il y a la possibilité de corriger des erreurs éventuelles.

La conception et le fonctionnement du système de contrôle de gestion a ses forces mais possède aussi des faiblesses.

Section 2 : Les faiblesses du système

1. Quant au plan conceptuel

En se référant à la définition du contenu de la mission assignée à la Cellule de Contrôle de Gestion, on se rend compte qu'elle a vocation principalement à mettre en œuvre la gestion budgétaire. Or, bien que celle-ci soit une des fonctions traditionnelles du contrôle de gestion, elle n'est pas suffisante pour lui permettre de jouer pleinement le rôle qu'on peut attendre d'une telle structure.

Le rattachement de la CCG à la Direction Générale lui donne une certaine autonomie qui peut être remise en cause quant il s'agira d'alerter la direction générale sur les dysfonctionnements observés à son niveau.

De plus, l'organisation de la Cellule de Contrôle de Gestion est centralisée. La société dispose d'agences sur toute l'étendue du territoire sénégalais lesquelles ont aussi besoin du Contrôle de Gestion pour les assister dans leur gestion. Certes ce dernier est à leur disposition pour leur rendre des services dans ses domaines de compétence mais étant donné

sa centralisation, à Dakar notamment, on peut redouter une lenteur dans la réactivité de cette structure face aux sollicitations des entités demanderesse.

2. Quant à la non formalisation de certains outils de contrôle

La non formalisation de certains outils pouvant apporter une plus grande efficacité à la CCG peut être justifiée par l'exhaustivité de la mission qui lui est confiée par comparaison à d'autres entreprises. Il s'agit de la comptabilité de gestion, du tableau de bord de gestion, des systèmes d'information et de mesure de la performance.

La LONASE est une société de jeux qui exploite plusieurs produits à travers ses agences qui en assurent la commercialisation. Or cette société ne dispose pas d'une comptabilité analytique. Cette situation entraîne une sous-exploitation des informations fournies par la comptabilité générale. Dans ces conditions, l'analyse des coûts des produits offerts et l'évaluation du niveau de satisfaction de la clientèle ne peuvent être bien affinées. Il en est de même de l'analyse des écarts et des dysfonctionnements.

L'absence de tableaux de bord formalisés ne permet pas à la société de bénéficier des avantages de cet outil. En effet, cette situation peut priver le Contrôle de Gestion de certaines informations précises et concises qui lui permettraient de vite déclencher des actions en cas de dysfonctionnements.

Le système d'information ne permet pas une large diffusion de l'information au sein de l'entreprise. A titre d'exemple, les résultats de notre questionnaire montrent qu'une large vulgarisation des orientations stratégiques n'est pas assurée, de sorte qu'aux niveaux hiérarchiques inférieurs, les agents ne sont pas assez sensibilisés sur les décisions venant des niveaux les plus élevés. Aussi, on note des pertes de temps pour l'obtention de certaines informations puisque la mise en réseau du système informatique n'est pas effective actuellement.

3. Quant au fonctionnement du système

Pour déterminer leurs prévisions budgétaires, les responsables de centres se servent généralement de coefficients de variation appliqués sur les chiffres des exercices antérieurs ou d'approximations qui ne cadrent pas toujours avec leurs plans d'action. Cela est dû au fait qu'ils ne sont pas initiés aux techniques de gestion et d'évaluation budgétaire. Il s'ensuit bien

souvent des incompréhensions entre les opérationnels et le Contrôle Gestion tout au long du processus budgétaire. Les résultats du questionnaire administré montrent bien que les opérationnels sont unanimes à réclamer des formations et des informations sur le processus budgétaire dans ses différentes phases.

Nous pensons que la société se contente de sa part de marché sans analyser son environnement (concurrents et clientèle). En effet, bien qu'elle ne soit pas soumise à une concurrence directe des salles de jeux et casinos, le Contrôle de Gestion devrait analyser plus profondément l'impact de l'environnement de l'entreprise sur ses activités et les opportunités qu'il lui offre.

A l'image de toute structure, la CCG dispose à son actif de différents atouts qui lui permettent d'accomplir sa mission. Mais ceux-ci ne sont pas encore suffisants pour lui permettre de combler toutes les attentes des opérationnels. Pour contribuer à une amélioration de la performance de cette cellule, nous avons jugé opportun de suggérer aux différents responsables concernés des recommandations qui, mises en œuvre, apporteraient une touche positive au management de l'entreprise.

Section 3 : Recommandations relatives aux outils de contrôle

L'analyse de la pratique du contrôle de gestion à la LONASE nous a permis de mettre en évidence ses forces et ses faiblesses. Ces dernières doivent être prises en compte si l'on veut insuffler à cette entité une nouvelle dynamique. C'est dans cette optique que nous proposons à la CCG l'utilisation de certains outils et l'amélioration de ceux existant déjà dans l'entreprise.

1. La mise en oeuvre de certains outils de contrôle

Nous avons étudié, dans la première partie de notre travail, l'essentiel des outils qui sont à la disposition de la CCG pour accomplir sa mission. Nous pensons qu'en plus de ceux-là, le Contrôle de Gestion doit se doter de tableaux de bord et d'une comptabilité analytique.

1.1 Le tableau de bord de gestion (TBG)

Il n'est pas encore utilisé dans l'entreprise, tout au moins pas de façon formalisée. Certains responsables affirment l'utiliser pour suivre leur gestion. Mais il est indispensable que des séminaires de sensibilisation relatifs à l'utilisation du tableau de bord soient organisés à l'intention des opérationnels.

Dans la recherche de la maîtrise de l'action, l'utilisation du TBG compléterait efficacement les systèmes budgétaire et comptable car il fournit des informations claires et succinctes permettant une réaction rapide. Pour l'élaborer, il faudra d'abord identifier les objectifs par Domaine d'Activité Stratégique (DAS) puis les facteurs clés de succès. Ensuite, on recensera les indicateurs de suivi pour enfin établir un modèle qui permettra d'analyser les résultats.

Pour réussir la mise en œuvre d'un tableau de bord, il serait préférable d'adopter une cohérence globale dans sa conception, puis de laisser une certaine part de liberté à chacun des centres de responsabilité pour déterminer la manière dont ils comptent atteindre les objectifs stratégiques fixés par le conseil d'administration.

1.2 La comptabilité de gestion

A l'ère de la gestion moderne où nous sommes, nous préconisons la mise en place d'une comptabilité de gestion par activité. Elle a pour avantage de rechercher la qualité à tous les niveaux d'activité. En effet, la mise en place de la méthode ABC permettra d'obtenir des informations sur les facteurs ayant un impact sur les coûts et la qualité de l'activité des centres. La qualité sera ainsi recherchée en amont comme aval de toute activité ou de tout processus. A titre illustratif, dans le cadre de ses activités, la CCG recherche des informations auprès de la DFC. Celle-ci doit mettre en œuvre les moyens nécessaires pour lui fournir des informations précises et fiables. De même, le Contrôle de Gestion, après avoir traité ces informations de façon convenable, doit en faire une bonne restitution aux structures auxquelles elles sont destinées.

La mise en œuvre de la méthode ABC va se dérouler en trois étapes :

❖ *l'analyse des activités* : elle consiste à déterminer les différentes activités au sein de la société et à les regrouper par catégories. Le but de cette démarche est de produire des informations susceptibles d'aider à réduire ou à supprimer les activités qui n'ajoutent pas de la valeur aux produits ;

❖ *la détermination du coût de revient par activité et la prise en compte d'informations non financières* : c'est l'aboutissement de la phase précédente. Il s'agira de rechercher des informations sur les coûts engendrés par chacune des retenues mais aussi des informations non financières concourant à mieux cibler le contenu de ces activités ;

❖ *la gestion par activité* : elle vise l'efficacité, l'efficience et l'économie. Elle se fera dans un souci permanent de réduire les coûts et d'augmenter la qualité.

En somme, nous suggérons la mise en place d'une comptabilité de gestion par activité à la LONASE parce que cette méthode offre un traitement plus détaillé des frais généraux et donne une meilleure base d'amélioration des coûts et des performances à travers l'analyse de la valeur ajoutée par les activités et la recherche de meilleures pratiques.

2. L'amélioration d'outils de contrôle existants

Il s'agit du budget, du système de mesure de la performance et du système d'information

2.1. Mesure de la performance et système d'information

Il est nécessaire que la LONASE formalise et actualise son système d'évaluation de la performance. C'est un mécanisme d'orientation et de contrôle de comportement du personnel. Cela contribuera à redynamiser le fonctionnement de l'organisation tout entière. En effet, si les différents responsables à tous les niveaux savent qu'ils seront évalués sur la base de leur rendement, ils mettront tout en œuvre afin d'être plus productifs et exigeront de même de leurs subordonnés un certain niveau de performance. Ainsi, par remontées successives, la performance générale augmentera. Pour mettre en œuvre un système de mesure de la performance efficace, la société devra :

- définir un processus permettant d'analyser les résultats obtenus en partant des objectifs fixés au préalable ;
- ériger un système d'attribution de sanctions positives comme négatives ;
- fixer les règles de jeux lesquelles doivent être portées à la connaissance de toutes les personnes impliquées dans le processus.

Quant au système d'information existant, nous pensons qu'il serait opportun de l'actualiser en fonction des besoins réels des utilisateurs auxquels il est destiné. Dans son application, il doit être un support d'évaluation de la performance dans l'entreprise. En effet, en tant que dispositif de collecte, de traitement et de diffusion des informations au sein de la société, le système d'information joue un important rôle dans la prise de décision et la mesure de la performance.

2.2. Utilisation du Budget à Base Zéro (BBZ)

Nous préconisons l'adoption d'un Budget à Base Zéro (BBZ). C'est un modèle de budget dont l'établissement se fait en réévaluant les objectifs et les activités comme si on repartait à zéro chaque année. Le BBZ répond à un souci de recherche d'une plus grande efficacité dans l'affectation des ressources. Ainsi au lieu d'appliquer des coefficients de variation sur les chiffres des années antérieures ou d'appliquer d'autres méthodes empiriques, les chefs de responsabilité vont partir d'objectifs concrets tenant compte de la réalité du moment pour établir leurs projets de budget.

Il est nécessaire que des séminaires et séances de sensibilisation soient organisés à l'intention des différents utilisateurs du budget pour les sensibiliser sur les techniques d'élaboration et de gestion budgétaire. Le Contrôle de Gestion devra aussi mieux les assister durant l'élaboration du budget et les informer trimestriellement sur l'état d'exécution de leurs budgets sectoriels afin de leur permettre de faire des corrections à priori, avant la fin de l'année. Toutes ces opérations de communication éviteront d'éventuels malentendus entre la Cellule de Contrôle de Gestion et les centres de responsabilité.

La mise en œuvre des différentes mesures préconisées nécessite une redéfinition de la mission de la Cellule de Contrôle de gestion de même que sa réorganisation.

Section 4 : Recommandations relatives à la mission et à l'organisation de la Cellule de Contrôle de Gestion de la LONASE

Elles viennent compléter les premières. En effet, avec la mise en œuvre de nouveaux outils, il va falloir actualiser la mission de la CCG et la restructurer.

1. L'extension de la mission de la CCG

La définition de la mission de la CCG nous autorise à dire que dans l'ensemble, cette structure accomplit les tâches qui lui sont assignées. Mais au regard du rôle que doit jouer une pareille structure dans les grandes entreprises, il nous semble qu'une actualisation de la mission du Contrôle de Gestion s'impose à la LONASE. Elle lui permettra d'être en phase avec la gestion moderne.

En complément des tâches actuelles de la Cellule de Contrôle de Gestion, nous suggérons qu'on lui confie:

- la mise en place et la gestion du système d'information de la société, en collaboration avec le département informatique;
- l'analyse des projets d'investissement ;
- le contrôle opérationnel ;
- l'évaluation des résultats au sein de l'entreprise.

Le développement du système informatique de la société, prévu pour le court terme, sera indispensable pour la mise en œuvre des nouvelles attributions de la CCG. Elle entraînera une réduction des délais d'obtention des informations et partant des délais de leur traitement et de leur diffusion.

2. La réorganisation structurelle de la CCG

Au vu de l'extension de la mission de la Cellule de Contrôle de Gestion que nous suggérons, il serait de bon ton de la diviser en départements puis en services qui assureront chacun une partie des tâches confiées à cette structure.

Le rattachement au conseil d'administration est à notre avis la position idéale de la structure de contrôle de gestion dans une entreprise. Mais, pour le cas de notre étude nous pensons que le rattachement à la Direction Générale peut être maintenu. En effet, la LONASE étant une société nationale, le respect d'une certaine hiérarchie doit être de mise et il existe d'autres corps de contrôle de l'Etat, externes à la société, qui interviennent périodiquement pour vérifier la gestion des dirigeants de l'entreprise.

Au sein de la Cellule, on distinguera trois grandes subdivisions : le département du budget, le département de la comptabilité de gestion et le département de gestion des systèmes d'information et d'évaluation de la performance. La structure doit être organisée de façon à pouvoir venir en aide aux opérationnels et aux fonctionnels et ce, à tous les niveaux de décision. Pour cela, il faudra envisager la création, par département, de différents services qui vont accomplir les tâches du Contrôle de Gestion, lesquelles seront regroupées de façon homogène.

2.1 Le département du budget

Ses tâches seront celles énumérées ci-après :

- la coordination du processus budgétaire à travers l'assistance aux différents centres de responsabilité de la société ;
- la mise en place et l'utilisation du Budget à Base Zéro (BBZ)
- le contrôle budgétaire c'est-à-dire la détermination et l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations et la proposition de mesures correctives à mettre en œuvre.

2.2 Le département de la comptabilité de gestion

Il sera chargé de concevoir, de mettre en place et d'assurer le fonctionnement du système de comptabilité par activité de la LONASE. Ce département doit contribuer à réduire les charges de fonctionnement à travers la connaissance des inducteurs de coûts et mettre en évidence des informations susceptibles de faciliter la prise de décision.

2.3 Le département de gestion des systèmes d'information et de mesure de la performance

Ce service aura en charge la gestion du système d'information de la société. Ses tâches consisteront à :

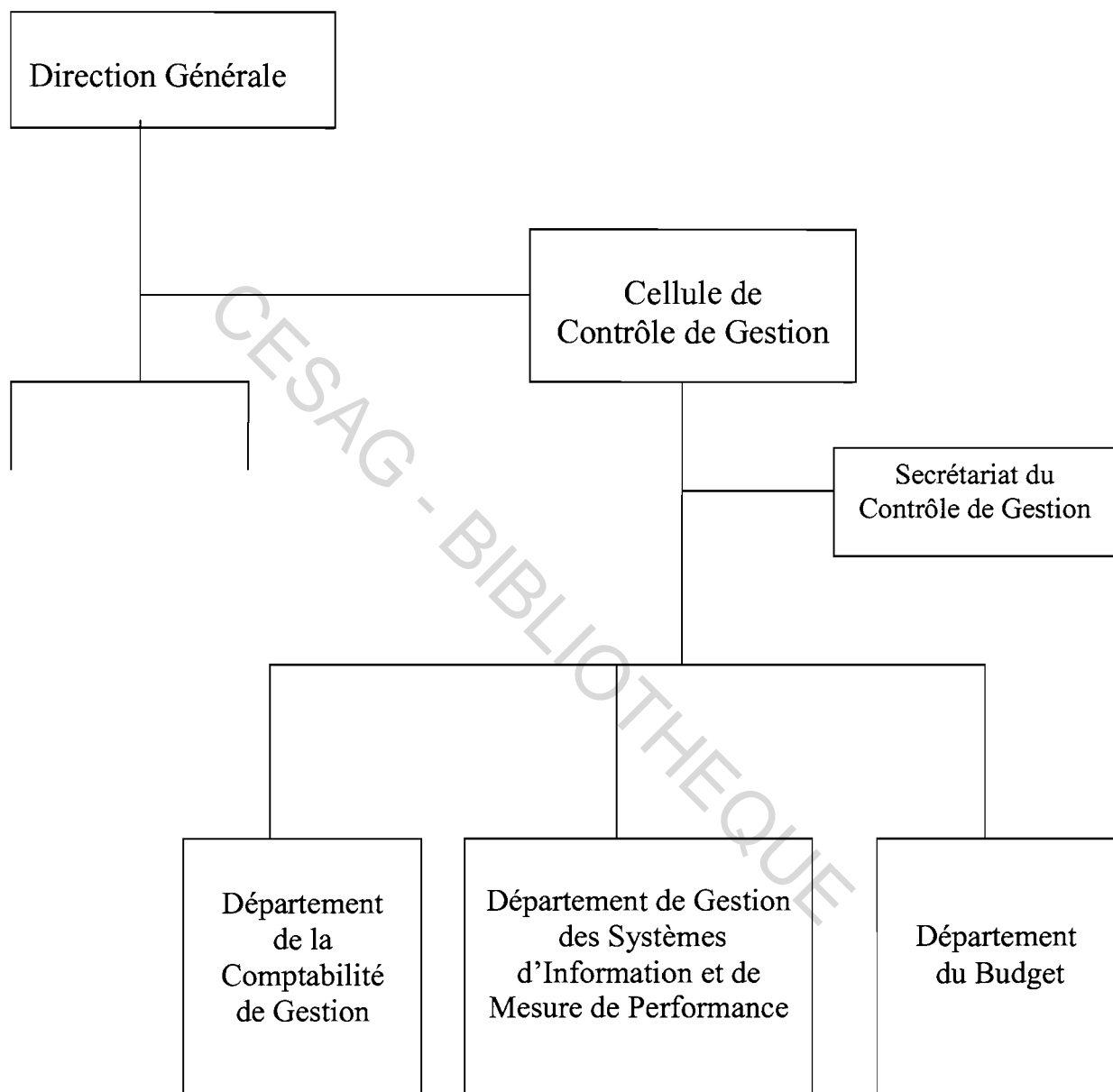
- évaluer les besoins de la société en informations de gestion ;
- définir les circuits d'information tout en déterminant la périodicité de leur production et les niveaux d'alerte requis ;
- et fixer les modalités de mise à jour ou d'actualisation du système.

Le service ayant à charge la mesure de la performance va, quant à lui :

- concevoir et gérer un système d'évaluation de la performance ;
- concevoir des tableaux de bord à l'intention des structures de l'entreprise en fonction de leurs besoins et en collaboration avec elles ;
- suivre l'évolution des indicateurs de performance et les actualiser au besoin.

Nous pouvons résumer la nouvelle organisation proposée à travers le schéma ci-après. Nous en limitons la conception au niveau des départements à créer. Il reviendra au Contrôleur de Gestion Central, après concertation avec son équipe, de proposer les services qui seront créés par département en fonction des tâches à exercer.

Figure n°2 : ORGANIGRAMME PROPOSE POUR LA STRUCTURE DE CONTROLE DE GESTION DE LA LONASE



CONCLUSION

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le secteur ludique constitue un domaine très sensible dans tous les pays et plus particulièrement dans les pays en voie de développement. Dans ceux-ci, les espoirs que fait naître l'appât du gain amènent une grande partie de la population à s'adonner à la pratique de ces jeux. Cela justifie l'existence d'une législation assez rigoureuse réglementant la création des sociétés menant des activités dans ce domaine.

La Loterie Nationale Sénégalaise est une entreprise publique à laquelle l'Etat sénégalais a confié le monopole de l'exploitation des jeux sur son territoire. Pour permettre à cette société d'atteindre ses objectifs dans de bonnes conditions, il lui a été fait obligation de disposer en son sein d'une structure de contrôle de gestion.

Notre étude a consisté à analyser l'efficacité de la structure de contrôle de gestion de la LONASE. Pour cela, nous avons abordé la mission, l'organisation et les outils utilisés par cette Cellule.

Ce travail nous conduit à constater de façon globale que, par rapport à la mission qui lui a été définie, la Cellule de Contrôle de Gestion de cette société joue son rôle de façon acceptable. Pour exercer ses activités, elle utilise principalement la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion. Mais il se pose fondamentalement le problème du contenu de la fonction de cette Cellule. En effet, à notre avis, telle que décrite, la mission qui lui est attribuée ne permet pas un système de contrôle de gestion efficace. En effet, l'absence de certains outils de contrôle rend le système en place incomplet et ne permet pas d'affiner les analyses. Cette situation fait peser sur cette structure un risque de déphasage par rapport à l'évolution des activités de l'entreprise et à la gestion moderne. Comme mesure préventive, il faudrait rechercher à redynamiser le système. Cela se fera à travers :

- l'extension de la mission du Contrôleur de Gestion et la réorganisation de sa structure. Celle-ci sera décomposée en départements afin d'assurer une division homogène des tâches ;
- l'organisation de séminaires de formation et de sensibilisation du personnel sur l'importance du Contrôle de Gestion et l'utilisation de ses différents outils ;

▪ la mise en place ou l'amélioration de certains outils dont l'utilisation complètera efficacement la gestion budgétaire notamment :

- les tableaux de bord ;
- la comptabilité de gestion ;
- le système d'information de gestion
- le système de mesure de la performance.

Ces propositions ont été faites en vue de contribuer à l'amélioration de la performance de la structure sur laquelle a porté notre étude. Leur mise en œuvre permettra aussi l'amélioration de la gestion des différentes structures et partant de toute l'entreprise.

CSAG - BIBLIOTHEQUE

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

❖ Ouvrages

1. P. Mykita et J. Tuszynski, Contrôle de gestion, Ed. Foucher, Paris , 2002
2. N. Guedj et collaborateurs, Contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Ed. des Organisations, Paris, 1998
3. Ali Garmilis et al, Le contrôle de gestion en action, Ed. Liaisons, 3^e Tirage, Paris, 1992
4. A. Garmilis et al, Le contrôle de gestion en action, 2^e Ed, Liaisons, Paris, 2001
5. René Demeestère, Le contrôle de gestion dans le secteur public, L.G.D.J, Paris, 2002
6. Henri Bouquin, Le Contrôle de gestion, PUF, Paris, 1998
7. H. A. Simon, Administration et processus de décision, Economica, Paris, 1983
8. P.L. Bescos et al, Contrôle de gestion et Management, 4^e Ed., Montchrestien, Paris 1997
9. Jean-Pierre Rey, Le contrôle de gestion des services publics communaux, Dunod, Paris, 1991
10. Claude Alazard et al, Le contrôle de gestion, Ed. Dunod, Paris, 1998
11. J-L Malo et J-C Mathé, L'essentiel du contrôle de gestion, Ed. des Organisations, Paris, 1998
12. Pierre Lauzel, Contrôle de gestion et budgets, 8^e Edition, Sirey, Paris, 1997
13. Hugues Boisvert, Le contrôle de gestion vers une pratique renouvelée, Ed. Erpi, Ottawa, 1991
14. Robert S. Kaplan et David P. Norton, Le tableau de bord prospectif : pilotage stratégique, Ed. des Organisations, Paris, 1998

❖ **Mémoire et rapport de stage**

- Abdou Malam Abari, Le contrôle de gestion dans une société nationale des eaux : cas de la SONEES/ Sénégal, Mémoire de fin d'études, CESAG, 2003
- Marième Guèye, Analyse comptable des achats et frais généraux de la Loterie Nationale Sénégalaise, Rapport de stage, ISG-UCAD, 2002

❖ **Cours**

- Gilbert Bossa, Introduction au contrôle de gestion, CESAG, 2004
- Abdourahmane Diop, Contrôle de gestion, Notes de cours, CESAG, 2004

❖ **Sites Internet**

<http://www.libertyfac.com/home.cfm>

<http://www.editions-performance.com/finance/mesurer.htm>

<http://www.faa.gov/ait/bpi/handbook/chap5.htm>

http://www.afc-cca.com/docs_congres/congres2000

<http://www.lettrepme.be/pmekmo/site.nsf>

ANNEXES

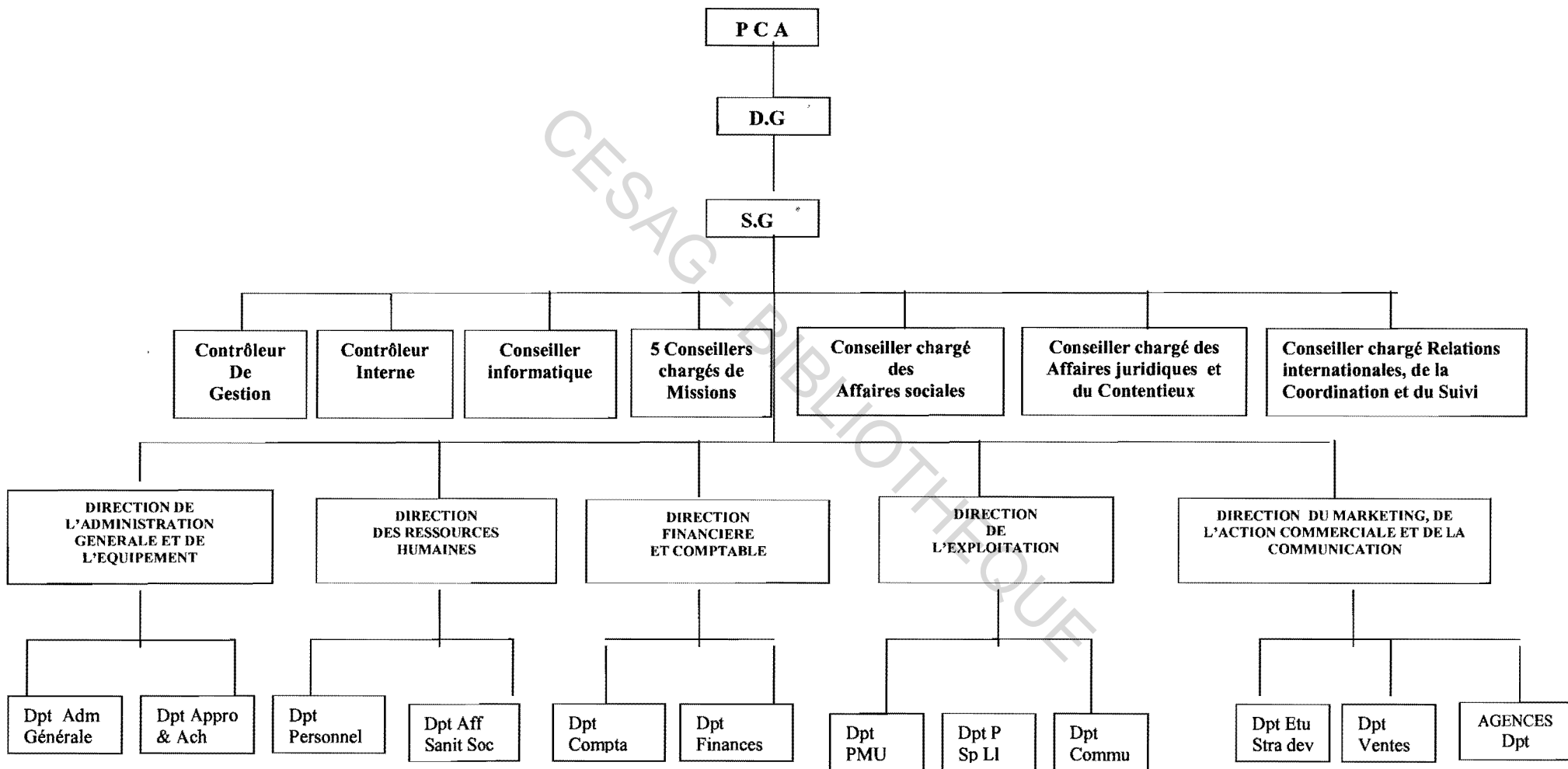
Annexe 1 : Organigramme général de la LONASE

Annexe 2 : Guide d'entretien avec le Contrôleur de Gestion de la LONASE
(et ses assistants)

Annexe 3 : Questionnaire aux Directeurs et Chefs de Département (d'agence) de la
LONASE

ANNEXE 1

ORGANIGRAMME DE LA LONASE



LEGENDE ANNEXE 1:

- Adm Générale : Administration Générale
- Aff Sanit Soc : Affaires Sanitaires et sociales
- Appro et Ach : Approvisionnement et Achats
- Commu : Communication
- Dpt : Département
- PMU : Pari Mutuel Urbain
- P Sp L I : Pari sportif et Loteries Instantanée
- Etu Stra dev : Etudes, Stratégies et Développement des produits

Annexe 2 :

Guide d'entretien avec le contrôleur de gestion de la LONASE (appliqué aussi aux assistants au contrôleur de gestion)

❖ Missions du contrôle de gestion à la LONASE

1. Pouvez-vous nous décrire vos attributions en tant que contrôleur de gestion ?
2. Dans la pratique, vos attributions empiètent-elles sur celles d'autres structures de l'organisation ?
3. L'environnement interne de l'entreprise vous permet-il d'accomplir aisément votre mission ?

❖ Structure organisationnelle et interrelations avec les autres directions

4. Quels sont les services avec lesquels vous travaillez conjointement ?
5. Quelle est votre position dans l'organigramme de la société ? Quels en sont les avantages et inconvénients ?
6. Votre structure a-t-elle une autorité morale au sein de l'entreprise ? Donnez-en quelques illustrations.
7. Comment le contrôle de gestion est-il perçu par le personnel ?

❖ Les outils du contrôle de gestion

8. Quels sont les outils utilisés par le contrôle de gestion à la LONASE ?
9. Ces outils sont-ils assez pertinents et suffisants pour permettre au contrôle de gestion d'accomplir sa mission ?
10. L'utilisation de nouveaux outils du contrôle de gestion relève-t-elle de votre initiative ou d'autre organe à préciser ?
11. Selon vous, quels sont les outils actuellement inutilisés qui pourraient vous aider à mieux accomplir votre mission ?

Annexe 2 : (Suite et fin)

❖ Le budget

12. Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire en mettant l'accent sur votre rôle à chaque étape ?

13. Le processus budgétaire suit-il la forme et le fond prévus à cet effet ?

14. Le budget découle-t-il de d'un plan d'action donné ? Se réalise-t-il par réaménagement du budget de l'année précédente ?

15. Existe-il une comptabilité budgétaire ? Si oui comment fonctionne-t-elle ?

16. Les différents acteurs dans l'élaboration du budget (directeurs et chefs de service) sont-ils sensibilisés afin de leur permettre de participer plus efficacement à cette élaboration ?

❖ Autres outils du contrôle de gestion

17. Malgré la diversité de produits commercialisés par le LONASE, comment s'explique la non tenue d'une comptabilité de gestion ? Pensez-vous à court ou moyen terme en mettre en place ?

18. Existe-t-il un système d'information de gestion à la LONASE ? Comment fonctionne-t-il et quel est votre rôle dans son application ?

19. Existe-t-il un tableau de bord ? Si non est-il envisagé d'en mettre en place ?

❖ Relation avec la Direction Générale

20. Dans quelle mesure êtes-vous impliqués dans la définition des orientations stratégiques de la Direction Générale ?

21. Avez-vous une marge de manœuvre suffisante vous permettant d'accomplir votre mission avec objectivité ?

22. Les conseils et recommandations découlant de vos analyses sont-ils mis en œuvre au niveau de la Direction Générale ?

Annexe 3 :

Questionnaire aux Directeurs et Chefs de Département (d'agence) de la LO.NA.SE

Veillez cocher les cases pour indiquer vos réponses

❖ Directeur

❖ Chef Département (Agence)

❖ Les Directeurs et Chefs de Services face au Contrôle de Gestion

1. Le contrôle de gestion est-il, selon vous, une fonction indispensable pour une bonne gestion au sein d'une organisation ?
 - ✓ Oui
 - ✓ Non
 - ✓ Plus ou moins
2. Demandez-vous des prestations au contrôle de gestion ?
 - ✓ Très souvent
 - ✓ Assez souvent
 - ✓ Pas du tout
3. Quelle est la nature de ces prestations ?
 - ✓ Aide à la budgétisation
 - ✓ Appui dans la fixation des objectifs
 - ✓ Aide à la prise de décision
 - ✓ Autre à préciser
4. Bénéficiez-vous des services du contrôle de gestion ?
 - ✓ Très souvent
 - ✓ Assez souvent
 - ✓ Pas du tout
5. Pensez-vous que le contrôle de gestion vous aide à améliorer votre gestion ?
 - ✓ Oui
 - ✓ Non
6. Le contrôle de gestion à la LONASE est pour vous un service qui :
 - ✓ Vous éclaire et vous oriente dans votre gestion
 - ✓ Evalue les résultats de votre gestion
 - ✓ Vise des documents à caractère financier
 - ✓ Est au service uniquement de la Direction Générale

Annexe 3 : (suite)

7. Le contrôle de gestion est pour vous :
- ✓ Un service d'appui et d'assistance aux autres services
 - ✓ Un service de surveillance des autres services
 - ✓ L'œil et l'oreille de la Direction Générale
 - ✓ Autre à préciser
8. Quelles sont les prestations non encore reçues que vous souhaiteriez recevoir du contrôle de gestion ?

❖ Le budget

9. Elaborez-vous un plan d'actions au niveau de votre direction (service) ?
- ✓ Oui
 - ✓ Non
10. Dans le cadre de l'élaboration du budget, transmettez-vous votre avant-projet de plan d'action et de budget à la Direction Générale dans les délais requis ?
- ✓ Oui
 - ✓ Non
11. Vos prévisions en matière de recettes et de dépenses sont faites sur la base de :
- ✓ Votre programme d'activité
 - ✓ Des réalisations de l'année budgétaire précédente
 - ✓ Autre à préciser
12. Le contrôle de gestion vous assiste t'il techniquement durant l'élaboration du budget ?
- ✓ Oui
 - ✓ Non
13. Que représente pour vous le budget établi pour l'année ?
- ✓ Un engagement à respecter
 - i.) Une orientation à titre indicatif
 - ✓ Une prévision sans plus
 - ✓ Autre à préciser
14. Dans le suivi du budget, le contrôleur de gestion établit-t-il périodiquement des analyses pour vous édifier sur les écarts entre prévisions et réalisations afin de permettre d'effectuer des actions correctives ?
- ✓ Oui
 - ✓ Non

Annexe 3 : (suite et fin)

15. Quelle est votre appréciation du processus budgétaire tel que mis en œuvre à la LONASE ?

❖ Planification et système d'information de gestion

16. Avez-vous connaissance des orientations stratégiques ou de la politique générale de la Direction Générale ?

✓ Oui

✓ Non

17. Votre supérieur hiérarchique vous donne-t-il son programme d'activité ?

✓ Oui

✓ Non

18. Fixez-vous des objectifs précis aux responsables ou employés relevant de vous ?

✓ Oui

✓ Non

19. Les responsables de structure sous votre contrôle vous envoient-ils leurs rapports d'activité ?

✓ Oui

✓ Non

20. Les informez-vous de votre appréciation sur leurs rapports ?

✓ Oui

✓ Non

21. Prenez-vous des actions ou décisions après exploitation des rapports d'activité de vos subordonnés ?

✓ Oui

✓ Non (donner la raison)

22. Selon-vous, comment le contrôle de gestion peut-il vous aider à être plus efficace dans la réalisation des missions dévolues à votre direction (service) ?