



**CONCEPTION ET MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE
CONTROLE DE GESTION AU SEIN D'UNE ENTREPRISE DE
CONSTRUCTION BATIMENT ET LOGISTIQUE INDUSTRIELLE:
CAS DE PRAISE CONSULTING AND SERVICES SARL.**

MEMOIRE POUR L'OBTENTION DU MASTER II

**MANAGEMENT DES ENTREPRISES ET DES
ORGANISATIONS.**

**OPTION : MANAGEMENT STRATEGIQUE ET
OPERATIONNEL.**

Présenté par

Renaud Dimitri MAKELE
M2 MSO Cohorte d'avril 2015

Coordinatrice de formation FPL:

Madame **Evelyne MBAYE / ZONGO**

Promotion [2015/2016]

DEDICACE

Nous dédions ce mémoire à :

Notre épouse Jurelle Favely MAKELE, pour sa patience, sa compréhension et pour tous les sacrifices qu'elle a consentis durant ma formation.

Notre frère Frederick BAKALA et à notre oncle Modeste BOUDIMBOU, qui nous ont soutenu moralement et financièrement.

Toute la famille MAKELE pour le soutien sous diverses formes.

REMERCIEMENTS

Nos remerciements vont de prime abord au Seigneur Jésus Christ qui ne cesse de nous accompagner par ses nombreuses grâces.

Nous profitons de l'occasion pour aussi remercier :

- Tout le corps professoral de la Fondation 2iE, l'ensemble des membres de son administration ainsi que notre coordinatrice de formation Madame Evelyne MBAYE/ZONGO, pour leur disponibilité en renforçant les capacités d'innovation et l'esprit d'entreprise des étudiants.
- Monsieur Radel MAVOUNGOU, Directeur général de l'entreprise PCS SARL, de nous avoir donné l'occasion de travailler dans leur structure comme Consultant-Stagiaire pour la préparation du présent mémoire.
- Tous les collègues de la promotion 2015-2016 de Master Management Stratégique et Opérationnel (MSO) pour tous les échanges de compréhension des cours pendant toutes les rencontres synchrones et asynchrones.
- Enfin, tous ceux qui de près ou de loin auraient contribué à la préparation et à la réalisation de ce mémoire trouvent ici l'expression de notre profonde reconnaissance.

RESUME

L'objet de ce travail, basé sur un questionnaire destiné aux responsables de la société PCS SARL, est d'étudier la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance. Plus spécifiquement, nous avons axé l'objet de notre recherche sur la conception et la mise en place d'un service de contrôle de gestion qui constitue un nouveau système au sein de cette entreprise.

L'impact du contrôle de gestion sur la performance stratégique ou opérationnelle permettra aux dirigeants de mieux comprendre la situation et les enjeux économiques de l'entreprise pour une meilleure prise des décisions futures.

Notre objectif est de faire ressortir les points forts et les points faibles du système de gestion de PCS SARL et formuler des recommandations pour l'amélioration de la performance de l'entreprise. Les résultats se sont montrés révélateurs en confirmant la mise en place d'un service de contrôle de gestion.

Mots Clés :

- Contrôle de gestion
- Tableau de bord
- Performance
- Reporting
- Coût

ABSTRACT

The purpose of this work based on a survey to the PCS' managers is to study the contribution of management control to the improvement of the performance. Specifically, we emphasized the subject of our project on the design and implementation of the management control department which is a new system within this company.

The impact of management control on the strategic or the operational performance will enable leaders to better understand the situation and the economic stakes of the company for good decisions making in the future.

Our goal is to highlight strengths and weaknesses of the management system of PCS SARL and to formulate recommendations for improving the business performance. The results have shown revealing by confirming the implementation of a management control department.

Key words:

- Management control
- Dashboard
- Performance
- Reporting
- Cost

LISTE DES ABREVIATIONS

ABC : Activity Based Costing

BTP : Bâtiment et Travaux Publics

CA: Chiffre d'affaires

CAM – I : Cost Management for Today's Advanced Manufacturing

CIMA : Chartered Institute of Management Accountants

DG : Directeur Général

HSE : Hygiène Sécurité Environnement

MSO : Management Stratégique et Opérationnel

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

PCS: Praise Consulting and Services

ROI: Return On Investment

SARL: Société à Responsabilité Limitée

SAV : Service Apres Vente

SWOT: Forces, Faiblesses, Opportunités et Menaces

SYSCOHADA : Système Comptable OHADA

TIR : Taux Interne de Rentabilité

VAN : Valeur Actuelle Nette

SOMMAIRE

I.	Introduction.	4
II.	PREMIERE PARTIE : Cadre théorique de l'étude.	9
	Chapitre premier : Le concept de contrôle de gestion.	11
	Chapitre 2 : Les variables contingentes et les outils du contrôle de gestion.	33
	Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche.	53
III.	DEUXIEME PARTIE : Cadre pratique de l'étude.	58
	Chapitre 4 : Présentation de PCS SARL.	60
	Chapitre 5 : Description et analyse de l'environnement du contrôle de gestion de PCS SARL. .	65
	Chapitre 6 : Conception d'un système de contrôle de gestion à PCS.	75
IV.	Conclusion générale.	91
V.	Bibliographie.	94
VI.	Annexe.	96
VII.	Table des matières.	99

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n° 1 : Contrôle de gestion hier et aujourd'hui.	12
Tableau n° 2 : Les niveaux de décision.	27
Tableau n° 3 : Principales activités du contrôle de gestion.	30
Tableau n° 4 : Comparaison entre les nouvelles tâches et les tâches en recul.	31
Tableau n° 5 : Evolution du chiffre d'affaires et du résultat de PCS SARL (En FCFA)	61
Tableau n° 6 : Risques liés aux faiblesses.	73
Tableau n° 7 : Fiche de poste du contrôleur de gestion.	80
Tableau n° 8 : Coût estimatif pour la première année.	83
Tableau n° 9 : Plan d'action de mise en œuvre.	84
Tableau n° 10 : Chronogramme de mise en place.	85

LISTE DES FIGURES

Figure n° 1 : Schéma du contrôle de gestion.	14
Figure n° 2 : Intervention du contrôle de gestion dans les différentes phases de la stratégie. .	15
Figure n° 3 : Liaison entre contrôle de gestion et information.	21
Figure n° 4 : Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Générale.	23
Figure n° 5 : Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Financière.	24
Figure n° 6 : Autre rattachement du contrôleur de gestion.	25
Figure n° 7 : Modèle d'analyse.	54
Figure n° 8 : Organigramme.	64
Figure n° 9 : Nouvel organigramme de PCS SARL.	77

INTRODUCTION

Le monde de l'entreprise est caractérisé actuellement par sa complexité et son instabilité. Ceci a engendré une crise d'incertitude qui semble affecter la généralité des entreprises. Au Congo, les entreprises à capitaux congolais ne sont pas épargnées, très souvent ce sont les filiales des grands groupes étrangers qui sont les mieux informées sur les perspectives économiques du pays. Pour preuve, les dirigeants de ces firmes étrangères sont les plus sollicités aux grands forums économiques, tel que « Build Africa » qui a rassemblé, le 6 et 7 février 2014, des décideurs des institutions et des grands groupes. Ainsi, cette réalité présente une menace éminente sur la vie des entreprises locales. Ce sont donc leurs dirigeants qui supportent la lourde obligation d'assurer la pérennité et la croissance de ces organisations en s'adaptant aux réalités de l'environnement.

Mais le fait de s'adapter à son environnement n'est pas suffisant. Il s'agit en fait d'agir sur cet environnement et d'être toujours en veille pour saisir toute opportunité qui peut s'offrir. En effet, plusieurs « modèles » ou « systèmes » sont ainsi nés pour répondre à ce besoin, parmi lesquels nous pouvons citer :

- la veille stratégique qui est à la traque de toute information potentielle pouvant influencer de près ou de loin la stratégie de l'entreprise ;
- la planification stratégique qui, sur la base d'une analyse SWOT, d'une étude de positionnement et d'une vision stratégique peut définir les objectifs à atteindre sur une période à moyen terme ;
- le contrôle de gestion pour l'animation du processus de suivi de la performance des entreprises, à travers l'analyse des écarts entre les prévisions et les réalisations, des actions de correction sur les plans d'actions prédéfinis.

Ce dernier, considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source de progrès et d'amélioration potentielle à tous les types d'entreprises. Il est donc une réponse à un certain nombre de problèmes d'entreprises pour lesquels la recherche des solutions s'impose.

L'entreprise PRAISE CONSULTING AND SERVICES SARL est une entreprise de construction de bâtiment et logistique industrielle, elle s'est tout d'abord développée au travers l'import-export, la location d'engins et de voitures qui constituent aujourd'hui ses activités secondaires. Elle fait face à des réalités du marché sur lequel elle évolue, des réalités qui pourront favoriser ou compromettre son devenir à long terme en absence d'une réponse appropriée.

Les activités de gestion et de contrôle à PCS sont sous la coupole du Directeur Général et avec le développement constant des réalités économiques du marché cette organisation ne nous semble plus adaptée. Nous notons ainsi les insuffisances suivantes :

- manque d'une fonction autonome de « contrôle de gestion » ;
- une absence de suivi budgétaire, ce qui ne permet pas de ressortir les écarts, leur origine, de les décomposer et de procéder à des actions correctives à temps ;
- une absence de gestion prévisionnelle du résultat ;
- une absence de tableaux de bord fiables, ce qui ne permet pas d'assurer un pilotage de la performance des services opérationnels et même des collaborateurs ;
- un système d'évaluation de la performance individuelle basé sur des critères peu objectifs ;
- une absence de système de management des risques.

La vision actuelle de PCS est de faire partie, dans les trois (3) prochaines années, des «top 3» des entreprises à capitaux congolais de construction et de logistique. De ce fait, PCS doit faire face à son environnement incertain, hostile et changeant. Il doit intégrer fortement les objectifs poursuivis, les facteurs clés de succès, les stratégies et les systèmes de mesure des performances. C'est pourquoi, il devient nécessaire de disposer d'un véritable système permettant de vérifier la gestion et d'aider les responsables à maîtriser les éléments de leur gestion.

Dans ce contexte, une bonne organisation du contrôle de gestion apparaît comme le garant d'une démarche cohérente permettant à PCS d'atteindre ses objectifs et de réaliser son ambition sur les trois (3) années à venir. Cette organisation doit contribuer aux performances

de l'entreprise à travers un mécanisme complexe lié à son environnement, à sa relation avec la direction, aux objectifs économiques et aux ressources humaines.

L'hypothèse qui fonde notre recherche est que le manque ou la faible efficacité du contrôle de gestion constitue un obstacle et un facteur de blocage du développement des différentes fonctions opérationnelles de l'entreprise et par conséquent un frein de performance.

Au regard de cette situation les solutions ci-après peuvent être envisagées :

- création de la fonction contrôle de gestion, une structure autonome;
- le renforcement des compétences internes en matière de management, principalement dans le domaine du contrôle ;
- une prise en compte de l'évolution de l'environnement ;
- une adaptation de l'organisation de PCS en fonction des enjeux actuels liés à la définition de sa vision. Cette adaptation permettra de renforcer le dispositif de contrôle dans l'entreprise.

D'après ce qui précède, la question fondamentale à laquelle ce mémoire apporterait une réponse est la suivante : quelle organisation du contrôle de gestion faut-il pour PCS ?

De cette question principale découlent des questions spécifiques ci-après :

- quelles sont les missions du contrôle de gestion dans l'animation d'une structure organisationnelle ?
- quels sont les facteurs de contingence dans la mise en œuvre des outils du contrôle de gestion ?
- quels sont les outils qui sont mis en place à PCS ?
- comment peut-on concevoir une fonction de contrôle de gestion à PCS ?

De ces différents problèmes sus identifiés et formulés et de par la spécificité de leur nature, il se dégage un problème général à savoir : « La sous-opérationnalisation de la fonction de contrôle de gestion à PCS ». C'est l'étude de ce problème général qui a amené la formulation de notre sujet sous le thème : conception et mise en place d'un système de contrôle de gestion

au sein d'une entreprise de construction bâtiment et logistique industrielle : cas de PRAISE CONSULTING AND SERVICES SARL.

L'objectif général poursuivi à travers l'étude de ce thème est de concevoir, pour PCS, un système de contrôle de gestion adapté à son contexte et à ses activités. Aussi, nous passerons par les objectifs spécifiques suivants pour atteindre notre objectif principal :

- procéder au diagnostic de l'existant en matière de contrôle de gestion à PCS ;
- faire l'inventaire des points forts et des points faibles de la pratique du contrôle de gestion à PCS ;
- identifier les risques liés à ces points faibles ;
- concevoir le model de contrôle de gestion et la positionner dans l'organisation de PCS;
- décrire les missions et les attributions de cette fonction ;
- formuler des recommandations pour pallier les points faibles.

Notre contribution à l'apport de pistes de réflexion sur l'efficacité du contrôle de gestion ne manque pas d'intérêt aussi bien pour les responsables que pour PCS. En outre, cette étude présente un intérêt particulier pour nous-mêmes.

En effet, cette étude permettra à PCS de mieux répondre à ces attentes en se focalisant sur une bonne maîtrise des outils de reporting, à aider la direction générale à prendre des décisions et les responsables opérationnels à contrôler leurs actions.

Ce mémoire nous a permis de mettre en application les outils d'analyse acquis en Management Stratégique et Opérationnel (MSO) à l'Institut International d'Ingénierie de l'Eau et de l'Environnement, notamment en Contrôle de Gestion. Le choix de notre sujet a été inspiré par un double intérêt, personnel et professionnel à l'égard des questions du contrôle de gestion en entreprise.

Ainsi, nous nous attacherons, dans une première partie, à bâtir notre démarche sur une partie théorique fondée sur une revue de littérature dans laquelle nous exposerons les concepts de contrôle de gestion.

Dans une seconde partie nous ferons d'abord une présentation de l'entreprise suivie de la description de l'existant en matière de contrôle de gestion et la présentation du résultat de nos recherches ainsi que des recommandations découlant de l'analyse des forces et des faiblesses du système existant.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent une concurrence très agressive pour l'écoulement de leurs biens et services dans un marché, où seules les entreprises bien organisées peuvent se permettre une bonne part de marché. A l'inverse, les entreprises de faible organisation sont appelées à se marginaliser, voire même à disparaître.

Les outils et les techniques de gestion traditionnellement utilisés ne répondent plus aux nouvelles données de la concurrence actuelle. Ces derniers exigent la conception d'un véritable système de contrôle de gestion orienté vers le diagnostic et le pilotage de la gestion.

Ce système se compose généralement d'un ensemble de plans, de programmes et de budgets économiques ou financiers définis et suivis à long, à moyen ou à court terme. L'analyse de ce système constitue une aide à la prise de décision pour les dirigeants et permet également l'évaluation des conditions durables d'exploitation.

Aussi, la maîtrise des nouvelles techniques du contrôle de gestion apparaît comme une réponse pour relever les défis de la compétitivité, de l'anticipation et de la réactivité nécessaires à maîtriser le devenir des organisations.

C'est ainsi que dans cette première partie déclinée en trois (3) chapitres, notre démarche sera articulée autour des axes suivants :

- les différentes facettes du contrôle de gestion ;
- les facteurs de contingence du contrôle de gestion dans les organisations ;
- la méthodologie de la recherche appliquée à la conception d'un modèle de contrôle de gestion.

CHAPITRE 1 : LE CONCEPT DE CONTRÔLE DE GESTION

Avant d'aborder notre sujet, il est primordial de cerner cette discipline de gestion.

1.1. Définitions du contrôle de gestion

Pour cerner la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur son évolution au fil des années.

1.1.1. L'évolution de la conception de contrôle de gestion

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans une maîtrise de la comptabilité de gestion. Cette notion de contrôle est née avec la révolution industrielle, elle est imposée dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition de tâches.

Dans sa forme initiale, le contrôle de gestion a un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours, General Motors), européennes et internationales. Ses principales caractéristiques peuvent être résumées comme suit :

- une mesure financière de la performance : l'utilisation des ratios ROI (return on investment) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce ratio.
- Existence de centres de responsabilité : pour que les objectifs de l'organisation soient atteints à travers l'action des unités décentralisées, il convient non pas d'exercer un contrôle tatillon de leurs tâches quotidiennes mais de leur déléguer l'autorité de gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis. Cette délégation d'autorité nécessite d'organiser l'entreprise en centres de responsabilité.

- La nécessité de la planification : le processus de la planification nécessite d'identifier différents horizons. Un horizon à long terme pour les objectifs stratégiques, un horizon à moyen terme pour l'identification des moyens à mettre en œuvre et la définition des objectifs plus tactiques, enfin un horizon à court terme pour la planification des actions concrètes dans le cadre de la préparation du budget annuel.

Au milieu de la décennie 80, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion (avec l'association des sciences informatiques et de télécommunication) vient d'apparaître et est qualifié de « contrôle de gestion renouvelé » (BOISVERT, 1991 : 278). Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle. Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion :

Tableau n° 1 : Contrôle de gestion hier et aujourd'hui

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
<ul style="list-style-type: none"> • Surveiller • Programmer • A posteriori • Passif • Méfiance • Exécutants • Subalternes • Directif • Flux descendant • Indicateurs financiers • Normes internes • Système fermé • Plus opérationnel • Activité de transformation 	<ul style="list-style-type: none"> • Motiver • Orienter • A priori • Actif • Confiance • Décideurs • Collègues • Participatif • Flux ascendant • Indicateurs physiques • Cibles externes • Système ouvert • Plus stratégique • Activité de cycle de vie

Source : BOISVERT (1991 :258)

1.1.2. Les définitions de quelques auteurs sur le contrôle de gestion

Pour construire une définition riche et précise du contrôle de gestion, nous nous sommes basés sur deux approches. Il s'agit de l'approche « processus d'apprentissage » développée par ANTHONY et l'approche « processus d'aide » développée par BOUQUIN.

1.1.2.1. Le contrôle de gestion comme un processus d'apprentissage

Robert ANTHONY donne deux définitions du contrôle de gestion.

Tout d'abord en 1965, il le définit comme étant le « processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Dans cette définition, il considère comme managers les personnes qui doivent obtenir des résultats grâce au travail d'autres personnes.

Ensuite, en 1988, il substitue à cette première définition une seconde dans laquelle il présente le contrôle de gestion comme étant « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation ». L'idée prédominante dans cette définition renouvelée, est celle de stratégie. Cela conduit à décrire la fonction du contrôle de gestion comme vecteur de régulation des comportements dans les organisations.

1.1.2.2. Le contrôle de gestion comme un processus d'aide à la décision

Pour Robert TELLER (in DAYAN & al, 2004 : 819), le contrôle de gestion se définit comme: un processus d'aide à la décision permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données sur les performances de chacune des activités ou fonctions de l'entreprise. Outre le fait qu'il doit contribuer à la « reconfiguration » de l'entreprise, le contrôle de gestion remplit sa fonction d'interface, notamment en donnant des éléments d'arbitrage entre le référentiel et le marché.

Les deux approches précédentes nous ont permis d'éclairer quatre facettes du contrôle de gestion à savoir :

- aider à la gestion de l'entreprise ;
- piloter les activités et les processus de l'entreprise, en fonction de ses objectifs ;
- mobiliser et motiver les acteurs du processus ;
- aider à la maîtrise des régulations de l'entreprise.

Ces différentes approches nous permettent de proposer une définition du contrôle de gestion à travers le schéma suivant :

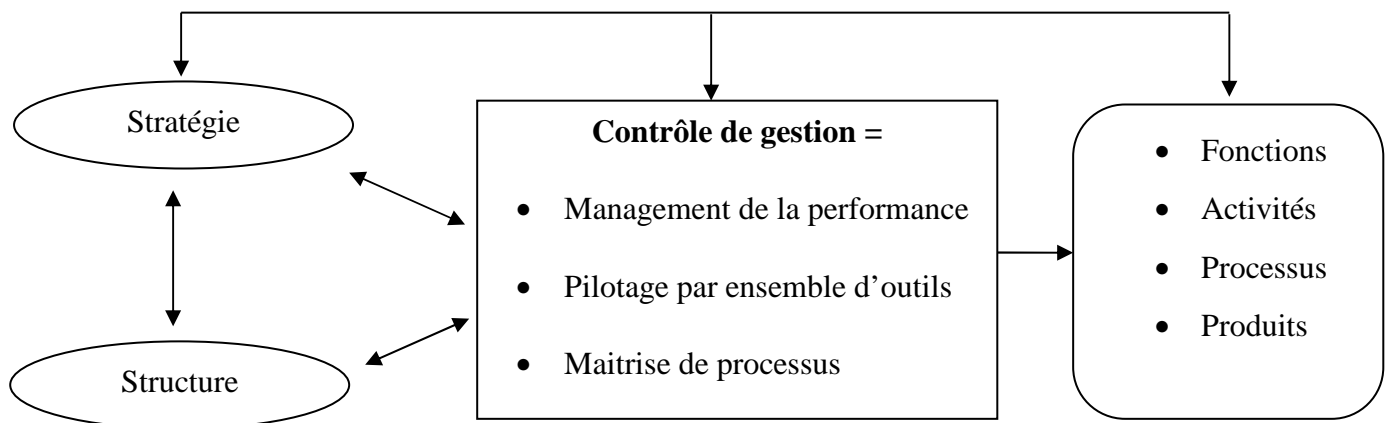


Figure n° 1 : Schéma du contrôle de gestion

Source : ALAZARD & al. (2007 : 31)

Ce schéma résume le contrôle de gestion dans une approche par les processus et les compétences. Cette synthèse nous permet d'aborder les objectifs du contrôle de gestion dans une entreprise.

1.2. Missions et objectifs du contrôle de gestion

Comme nous l'avons vu, le contrôle de gestion est au service de la politique générale de l'entreprise définie comme une alchimie de stratégie et culture d'entreprise.

1.2.1. Contribuer à définir la stratégie de l'entreprise

Afin d'identifier les niveaux d'intervention du contrôle de gestion dans la stratégie, il est nécessaire de rappeler les différentes séquences d'un processus stratégique (schéma ci-après).

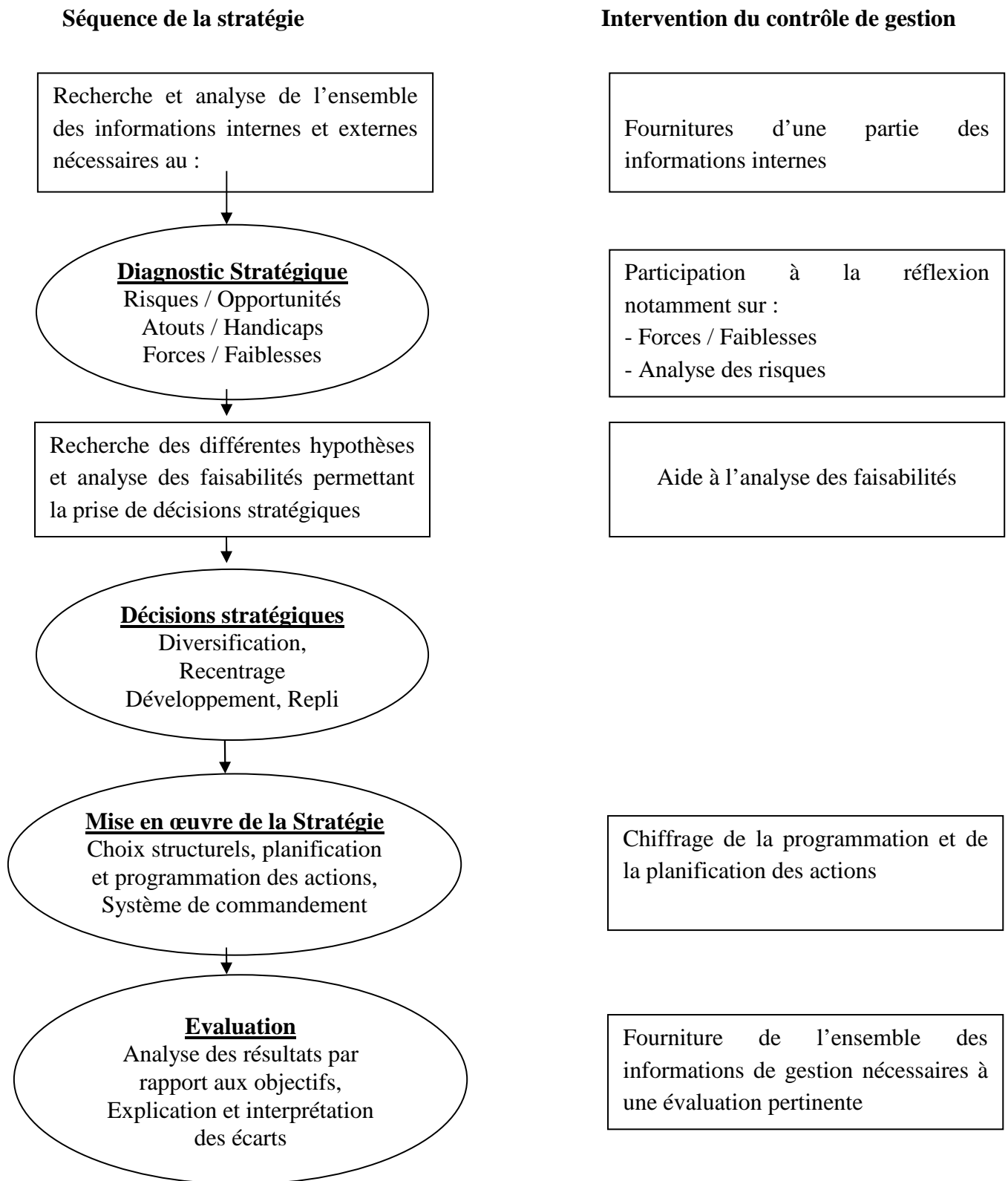


Figure n° 2 : Intervention du contrôle de gestion dans les différentes phases de la stratégie

Source : HUTIN. (2007 : 631)

Les différents types d'intervention du contrôle de gestion durant les différentes phases de la stratégie amènent plusieurs remarques :

- l'intervention du contrôle de gestion se fait de manière continue à toutes les phases ; certes, l'intensité du travail n'est pas la même. Cette remarque est de taille puisque certaines définitions du contrôle de gestion ne concernent que le rôle joué durant les phases « mise en œuvre et évaluation » de la stratégie.
- Cette vision restrictive amène certains auteurs à distinguer trois phases dans le contrôle: contrôle stratégique, contrôle de gestion, contrôle opérationnel.

1.2.2. Contribuer à la définition de la structure de l'entreprise

De manière très simplifiée, il est possible de considérer que le management structurel comprend deux grands domaines : le choix organisationnel et le choix du système de commandement.

1.2.2.1. Le choix organisationnel

A l'heure actuelle, deux grands principaux types d'organisation sont possibles : la structure par fonction et la structure par division, types d'organisation qui sont découpées en centres de responsabilité.

- **La structure par fonction**

Cette organisation a pour principe de découper l'entreprise en grands domaines de compétences appelés fonctions, elles-mêmes au fur et à mesure subdivisées.

Les principales caractéristiques d'une telle structure sont les suivantes :

- l'efficacité provient à la fois de la pertinence du découpage réalisé et de la compétence des différents responsables remplissant les fonctions.
- l'antagonisme logique entre les fonctions qui fait naître des conflits qui doivent être traités.
- le rôle de la Direction Générale qui consiste à prendre les bonnes décisions d'arbitrage entre les fonctions (HUTIN, 2007: 632)

Ce type de structure présente des inconvénients :

- le profil est conçu comme une résultante d'une bonne organisation interne et de la cohérence de l'allocation des ressources entre les différentes fonctions.
- la direction générale est confrontée, presque au quotidien, à la gestion des arbitrages entre les fonctions. Ainsi, elle devient plus une direction opérationnelle qu'une direction stratégique (HUTIN, 2007: 633).

- **La structure par division**

Le développement des outils de réflexion stratégique ainsi que les inconvénients de la structure par fonction ont donné naissance à la structure par division.

Celle-ci découpe l'entreprise en grands domaines d'activités stratégiques (métiers exercés, famille de produit, zone géographique) ; les différentes fonctions se retrouvant à l'intérieur des divisions.

Les avantages sont les suivants :

- la direction générale peut déléguer la gestion opérationnelle des fonctions à des directeurs de division pour se consacrer à la gestion stratégique de l'entreprise.
- Le profit est conçu comme la résultante de la bonne gestion et de la bonne allocation des ressources d'un portefeuille d'activités.

Néanmoins, elle peut présenter les risques suivants : les fonctions se retrouvant toutes à l'intérieur des divisions, des pertes de synergie peuvent exister concernant la trésorerie et gestion publicitaire (HUTIN, 2007: 633).

1.2.2.2. Le choix du style de commandement

La structure ne se résume pas au découpage organisationnel. Elle comprend également le style de commandement qu'adopte la Direction générale qui va conditionner le degré de motivation et donc de l'efficacité.

- **La nature des décisions dans l'entreprise**

Il existe différents types de décisions. Mais de manière succincte, il est possible de les classer en quatre (4) grands types :

- Les décisions de gestion stratégique
- Les décisions de gestion tactique
- Les décisions de gestion courantes
- Les décisions quotidiennes

- **Centralisation et décentralisation**

Un style de commandement sera considéré plus ou moins centralisé ou décentralisé en fonction de la répartition des différents types de décisions suivant la pyramide hiérarchique de l'entreprise. Cet élément sur les styles de commandement amène plusieurs remarques :

- dans la pratique, la distinction entre les différents types de décision n'est pas aussi simple : (exemple : l'achat d'une entreprise peut être considéré comme stratégique ou tactique suivant les cas).
- Dans une même organisation, il peut cohabiter des sites plutôt centralisés et plutôt décentralisés.
- Il existe une bonne corrélation entre : augmentation de la décentralisation, augmentation de la responsabilité, augmentation de la motivation.

1.2.3. Contribuer à la gestion financière de l'entreprise

De manière simplifiée, il est possible de dire que l'analyse financière a pour but de porter un diagnostic sur la santé de l'entreprise et son évolution et par la même de proposer des mesures correctives.

La stratégie financière, elle, s'inscrit comme un sous ensemble de la stratégie globale de l'entreprise ayant pour but de définir les orientations en termes d'investissements financiers, d'acquisition, de cessions, etc.

1.2.3.1. Le contrôle de gestion, outil complémentaire de l'analyse financière

L'analyse financière et le contrôle de gestion concourent ensemble au diagnostic économique de l'entreprise ; l'analyse financière travaillant au niveau de l'entreprise dans sa globalité et en

détaillant de manière très fine l'ensemble des éléments permettant d'apprécier les résultats et les équilibres financiers.

1.2.3.2. Le contrôle de gestion au service de la stratégie financière

Depuis un certain nombre d'années, la stratégie financière est devenue un volet important de la stratégie globale de l'entreprise. En effet, le résultat global, très souvent, n'est plus principalement lié au résultat d'exploitation, mais aussi aux éléments à caractère financier ou exceptionnel. De ce fait, l'allocation des ressources peut se faire aussi bien au service de la « stratégie d'exploitation » qu'au service de la « stratégie financière ».

Il est donc logique de considérer que la stratégie financière ayant des objectifs, des résultats attendus et des moyens, elle doit être accompagnée dans sa mise en œuvre par le contrôle de gestion (HUTIN, 2007: 636).

1.2.4. Mesurer les performances et piloter les activités

Le contrôle de gestion a pour objectif de doter le manager d'un instrument de mesure et de pilotage de son action. Il facilite l'évaluation de la performance globale et individuelle de l'organisation.

La mesure permet de rendre objective la nature de la performance recherchée. La performance permet également d'apprécier si les résultats attendus sont effectivement atteints avec économie et efficacité. Les mesures de performances disponibles dans une entreprise orientent profondément son fonctionnement, et la qualité d'un contrôleur de gestion repose en partie sur le système de mesures qui est mis en place (GIRAUD, 2003 : 59).

Il ne s'agit plus de contrôler simplement à posteriori. La stratégie doit être déclinée en objectifs à tous les niveaux de l'organisation. Le contrôle de gestion est l'instrument privilégié de cette déclinaison et met en place des outils de mesure et d'analyse permettant de déboucher sur l'action.

La mise en place d'une démarche de contrôle de gestion implique de définir le cadre stratégique dans lequel s'inscrit l'action des managers. Le contrôle de gestion est présenté

comme un moyen de mise en œuvre de la stratégie au niveau opérationnel. Selon GIRAUD (2003 : 34), « le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive ».

1.2.5. Manager l'information

Le contrôle de gestion a pour rôle de manager l'information (aide à l'échange, à la production, et à la compréhension de l'information) utile à la prise de décision et doit résoudre les problèmes d'une logistique particulière : celle de l'information.

- **Un besoin fondé**

Sur le plan stratégique, de plus en plus se développe l'existence d'une rente d'information dans le domaine décisionnel : ceci est valable tant sur le plan des décisions d'entreprises, qu'en ce qui concerne les décisions individuelles.

Un besoin d'informations est donc sans cesse croissant et constitue l'un des pôles de la compétitivité d'individus, d'entreprises, de secteurs ou même de pays.

- **Classification de l'information**

On peut tenter de classer l'information que manie le contrôle de gestion en différentes catégories :

- on peut dire qu'il y a une information stratégique et une information opérationnelle.
- on pourrait également faire une scission entre les informations montantes et descendantes.

Il faut donc le rappeler, toute information de gestion est une information de décision. C'est donc son utilité pour les décideurs qui doit prévaloir dans sa répartition, soit une utilité comme information d'action, soit une information de mise en contexte.

En général, il existe de fait une séparation entre l'information de cohésion et l'information de décision.

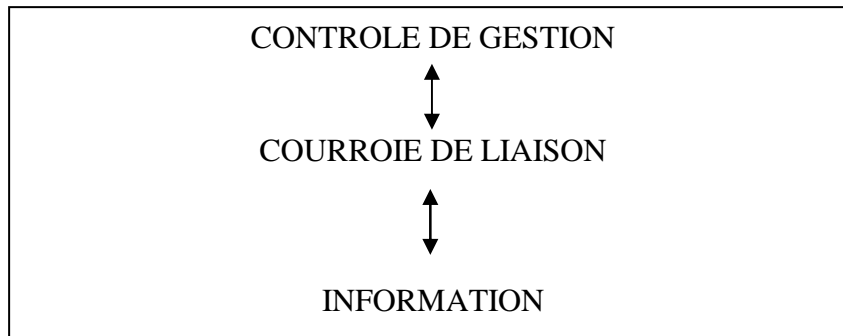


Figure n° 3 : Liaison entre contrôle de gestion et information

Source : GUEDJ et Col. (1998 : 40)

Le contrôle de gestion doit permettre à l'opérationnel :

- de connaître ses forces et faiblesses internes et externes ;
- d'être en état de veille ;
- de surveiller le suivi de ses options (ceci implique un aller et retour constant entre le terrain et un contrôle de gestion performant) ;
- de coordonner son action avec les autres responsables ;
- de mieux suivre les facteurs clés de succès.

De ce fait, les choix du contrôleur de gestion doivent servir :

- la rapidité et la clarté, gages de bonne communication ;
- la pertinence, gage d'un bon jugement ;
- l'anticipation, facteur de performance pour la stratégie.

En somme, le contrôle de gestion tire des informations à l'extérieur comme à l'intérieur 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. Ainsi, l'organisation du contrôle de gestion doit éviter avant tout la lourdeur, l'incohérence et l'arbitraire.

1.3. Le contrôle de gestion dans l'entreprise

Pour permettre au contrôleur de gestion d'être à l'aise dans l'exercice de sa profession et de gérer au mieux les activités relationnelles, son positionnement dans l'entreprise revêt une importance capitale. Etant le pilote de l'entreprise, il connaît son but et quel chemin prendre pour l'atteindre. Alors quel positionnement au sein de l'entreprise ? Existe-il un positionnement idéal pour le contrôleur de gestion ?

1.3.1. Le rattachement hiérarchique de la fonction

BOUIN & AL, (2004 : 56) pense que la plupart du temps, il se retrouve rattaché au Directeur Général, au directeur Financier ou à un autre positionnement :

- **Rattachement au Directeur Général**

Ici, le contrôleur de gestion est directement rattaché au Directeur Général :

- la légitimité du contrôleur de gestion qui ne dispose pas de pouvoir hiérarchique est renforcée par ce bon positionnement. Ce dernier se justifie également par l'étendue du terrain d'action : stratégie, contractualisation, exploitation ;
- les préoccupations du contrôleur de gestion sont également plus larges que celles du Directeur Administratif et Financier.

Ce positionnement peut être comparé à celui que BOLLECKER (2003 : 164) appelle le rattachement du contrôleur de gestion au contrôleur central. Pour lui, ce rattachement présente certains inconvénients parmi lesquels nous retenons :

- le risque de privilégier les besoins d'information et d'analyse de la direction générale au détriment des opérationnels et d'être moins proche du « terrain » ;
- le risque majeur que des conflits entre le contrôleur de gestion et les opérationnels se développent.

Ce rattachement a pour avantages :

- une transparence entre contrôleur de gestion et direction générale ;
- intégration de toutes les composantes de l'activité de l'entreprise à la direction générale.

Pour nous, ce rattachement a pour avantage de donner une grande indépendance de jugement et d'analyse des activités des autres directions et un certain confort au contrôleur de gestion dans son rôle mais, son inconvénient réside dans le fait que les opérationnels peuvent le prendre pour un « inspecteur » ou un « gendarme ».

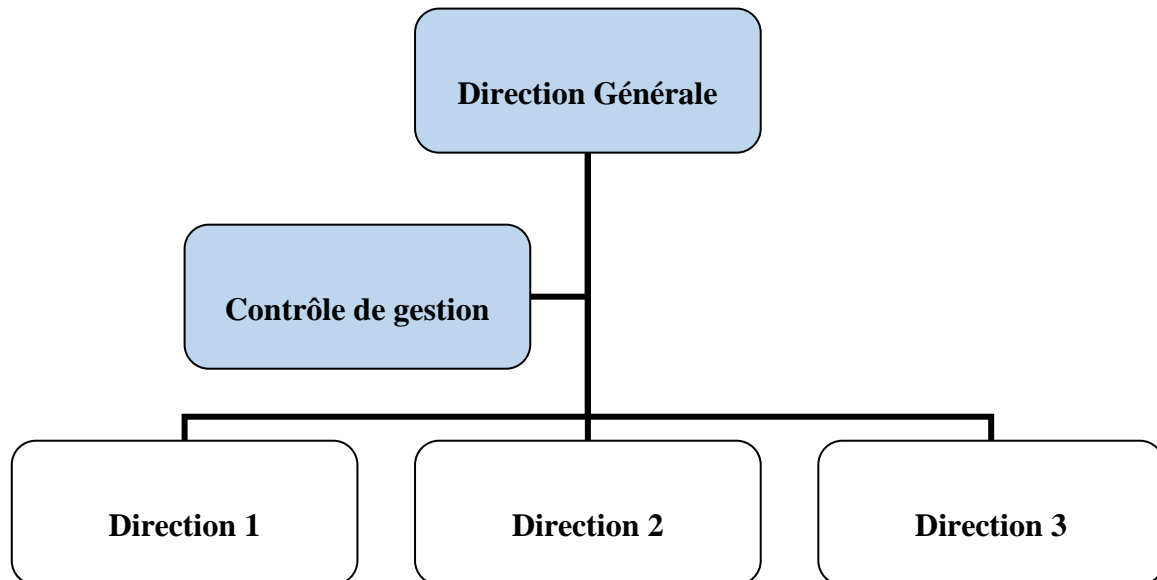


Figure n° 4 : Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Générale

Source : Rouach & al (1998 : 87)

- **Rattachement au Directeur Financier**

Ce rattachement est celui dans lequel le contrôleur de gestion se retrouve sous l'autorité du Directeur Administratif et Financier. Il présente selon BOUIN & al, (2004 : 56) quelques inconvénients qui sont :

- le Directeur Financier peut constituer un « écran » plus ou moins opaque entre le Directeur Général et le Contrôleur de Gestion ;
- le contrôleur de Gestion porte l'étiquette « direction financière » qui peut rendre plus difficile ses rapports avec les opérationnels eux-mêmes et leurs responsables, car il sera à la fois juge et partie ;
- les sources d'information seront prioritairement de natures économique et financière au détriment des données physiques opérationnelles (volume, qualité, délai).

Quant à BOLLECKER (2003 : 163), on peut assimiler ce qu'il appelle le rattachement du contrôleur de gestion au responsable opérationnel à un rattachement au Directeur Financier. Contrairement à BOUIN, il ne trouve pas que des inconvénients à ce mode de positionnement.

En termes d'avantages, il cite :

- facilité d'intégration à l'équipe de la division ;
- parfaite connaissance des opérations de la division et adaptation des outils de contrôle aux spécificités de sa division ;
- interlocuteur représentatif et pertinent pour exprimer les positions et les besoins de sa division.

Nous retenons que ce positionnement a pour avantage de rapprocher le contrôleur de gestion des informations financières et comptables. En termes d'inconvénient, il le limite dans son implication à la réflexion stratégique le réduisant ainsi, à sa traditionnelle dimension économique financière.

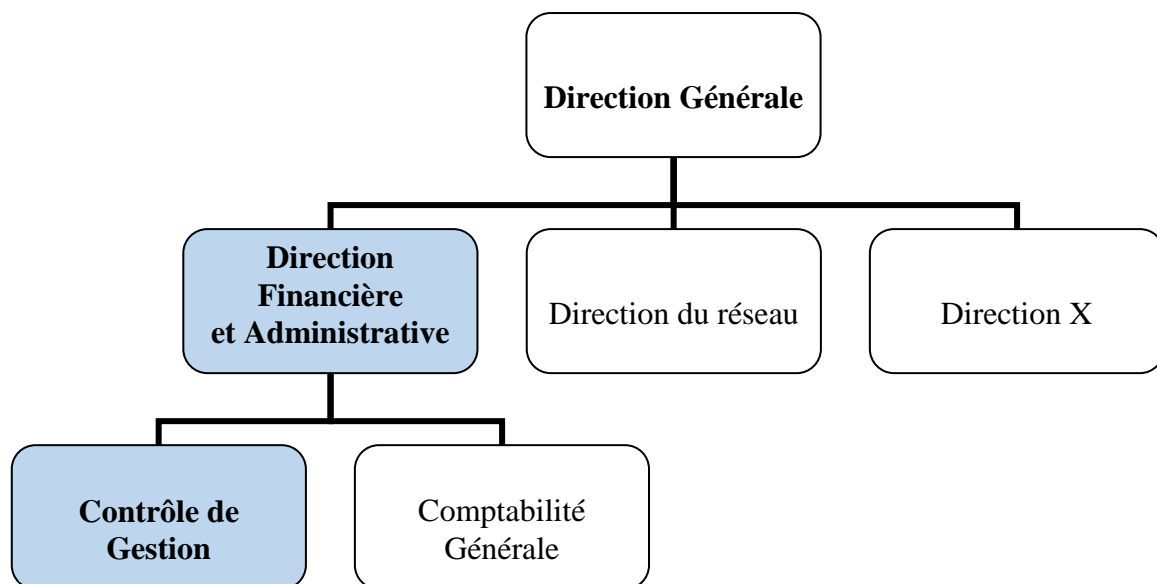


Figure n° 5 : Rattachement du contrôleur de gestion à la Direction Financière

Source : Rouach & al (1998 : 88)

- **Autre Rattachement du contrôleur de gestion**

C'est celui que BOUIN & al, (2004 : 57) appelle un rattachement en râteau. Dans certaines structures, la fonction est placée au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui a pour avantage de faciliter les communications.

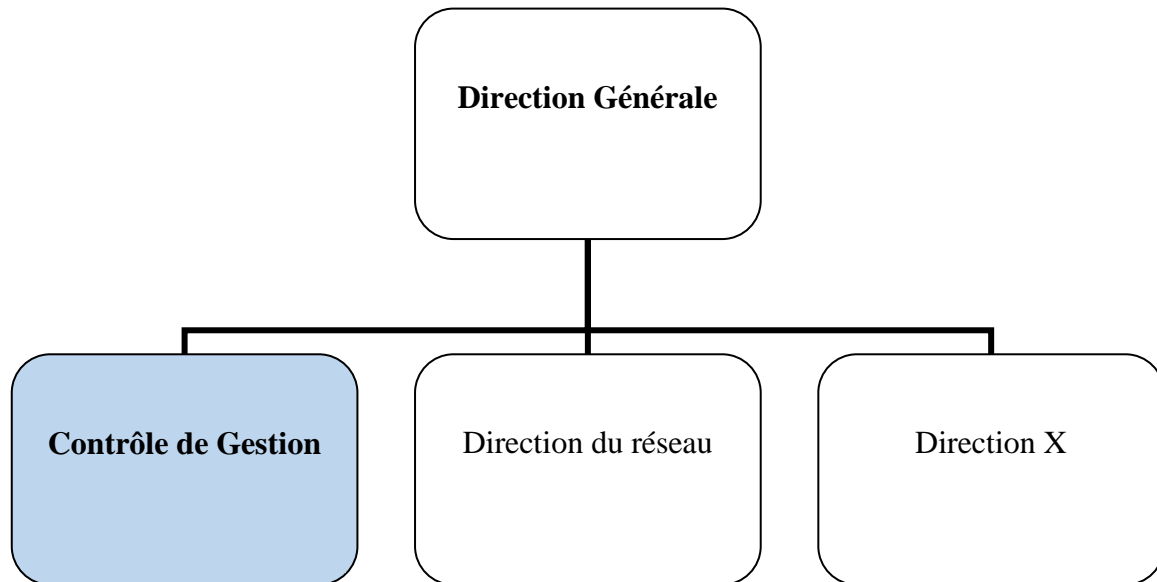


Figure n° 6 : Autre rattachement du contrôleur de gestion

Source : Rouach & al (1998 : 88)

En résumé, nous dirons que le meilleur mode à notre avis, est le rattachement à la Direction Générale. Ceci confère au contrôle de gestion une autorité et une autonomie nécessaires pour l'exercice de ses activités. Mais pour favoriser la communication, la coopération et surtout les activités relationnelles telles que le conseil, la formation et la médiation entre le contrôleur de gestion et les responsables opérationnels, c'est le rattachement aux opérationnels qui est le plus propice.

Tout ceci dépend des facteurs de contingence et de la perception de la Direction Générale du rôle qu'il assigne au contrôleur de gestion. Et il ne suffit pas d'être bien positionné pour mener à bien ses activités, il faut avant tout s'imposer par sa compétence et son organisation.

1.3.2. Le contrôle de gestion et le niveau de contrôle

Nous avons défini le contrôle de gestion comme étant un outil, un processus permettant de s'assurer de la qualité des décisions prises dans une organisation. Ce processus comporte toutes les étapes qui préparent, coordonnent et vérifient les décisions et les actions d'une organisation. Il commence avant la décision, se poursuit pendant l'action et continue jusqu'après l'action.

A l'étape de la décision, on cherche à savoir : quels objectifs atteindre ? Quelles ressources utiliser et comment employer au mieux ces ressources ? Comment évaluer les résultats ? Cette étape correspond à la phase de finalisation de la prise de décision (BESCOS & al. 1997 : 52).

Pendant l'action, on parle de pilotage et on s'intéresse aux corrections à apporter pour atteindre les objectifs fixés. Cette rétroaction procure la maîtrise de la gestion et le pilotage permet de prendre en compte la stratégie de manière continue. (LORINO, 2003 : 11).

Pour apprécier les résultats après l'action, on parle d'évaluation. Les questions à se poser sont: quelles mesures des résultats adoptées ? Quelle efficience et quelle efficacité considérées ? L'évaluation permet d'améliorer la prise de décision, d'identifier les actions correctrices nécessaires au pilotage.

Pour ALAZARD & al. (2007 : 9), « si on intègre les trois étapes du processus de contrôle, on obtient le tableau suivant en sachant que les frontières entre chaque case ne sont pas étanches»

Tableau n° 2 : Les niveaux de décision

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

Source : ALAZARD & al. (2007 : 9)

Comme le montre ce tableau, à chaque niveau de décision correspond un niveau de contrôle :

- **Le contrôle stratégique** : il vise donc à piloter les choix stratégiques et les post évaluer par la planification. Le contrôle stratégique évalue la pertinence de la stratégie et les objectifs à long terme. Selon BOUQUIN (2008 : 100) « le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers, domaines d'activités et facteurs clés de succès ».
- **Le contrôle de gestion** : c'est l'interface entre le contrôle stratégique et le contrôle d'exécution. Selon LÖNING & al. (2003 : 8), « il s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs ».
- **Le contrôle d'exécution** : c'est le suivi au quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations. C'est pourquoi il est appelé contrôle opérationnel (BOUQUIN, 2001 : 66).

Ainsi, nous pouvons dire que selon l'horizon temporel du contrôle, on trouve le contrôle stratégique pour le long terme, le contrôle de gestion pour le moyen terme et le contrôle d'exécution qui s'effectue au quotidien.

1.3.3. Les attributions du contrôle de gestion

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

- **analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage**

Dans cette optique, le contrôle de gestion doit essentiellement fournir les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus. Il doit trouver les voies et moyens d'apprentissage collectif (LORINO 2003 : 15). Ces outils doivent être pertinents et le contrôle de gestion doit les améliorer en permanence en fonction des besoins et du contexte ;

- **animer le dialogue de gestion**

La mise en œuvre d'un dialogue de gestion favorise l'expression des acteurs les plus proches du terrain et la diffusion des bonnes pratiques. Le contrôle de gestion vient documenter et objectiver ce dialogue avec la mise en place de contrats d'objectifs. Il doit expliciter les objectifs, les contraintes et le contexte de l'entreprise pour justifier les orientations choisies. Il explique aussi les résultats et les écarts pour en analyser les causes et réfléchir aux solutions (BOUIN & AL. 2004 : 51) ;

- **organiser et animer la fonction contrôle**

Aider et accompagner l'ensemble de l'organisation dans les changements à mettre en œuvre. Selon LORINO (2003 : 52), les indicateurs, tableaux de bord et autres outils ne valent que ce que vaut l'animation de gestion à laquelle ils servent de support. Le contrôle de gestion doit être au cœur de cette animation.

1.4. L'organisation de la fonction contrôle de gestion

L'organisation du contrôle ou encore les libellés peuvent correspondre aux différentes fonctions de l'organisation, à sa structure et à la spécialisation technique du poste.

1.4.1. L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise

Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quel que soit leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible. Mais la mise en place des outils et des procédures de contrôle de gestion varie selon les entreprises.

1.4.2. Le processus de mise en place du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus qui passe par des phases qui simplifient ses tâches.

1.4.2.1. Les phases du contrôle de gestion

Le contrôle doit s'exercer avant d'agir (finaliser), pendant l'action (piloter) et après l'action (post-évaluer).

- **Finaliser** : définir les buts, les chiffrer et prévoir les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs fixés par la stratégie, clarifier les responsabilités et définir les critères de performance en clarifiant les notions d'efficacité et d'efficience.
- **Piloter** : observer le déroulement en cours, faire le point sur la situation présente, anticiper l'avenir pour évaluer ce qu'il reste à parcourir afin de prendre les décisions correctives qui peuvent être nécessaires : soit à l'ajustement des moyens aux situations nouvelles ou soit à la remise en cause des objectifs initialement définis.
- **Post-évaluer** : mesurer les performances atteintes et faire progresser l'ensemble du système par apprentissage c'est-à-dire ne pas répéter les erreurs et capitaliser les points forts.

1.4.2.2. Le processus du contrôle de gestion

Ce processus est le cœur et la finalité du contrôle de gestion. Il est le point de fusion entre le contrôle de gestion et la gestion de l'entreprise. En effet selon les orientations de la direction

générale, les responsables opérationnels décident, agissent et interprètent les résultats partiels, décident à nouveau, agissent encore.

Le contrôle de gestion les aide à prévoir les effets de leurs décisions, à mesurer et à interpréter leurs résultats, à anticiper les résultats futurs.

1.4.3. Les tâches du contrôleur de gestion

On peut établir une description des activités récurrentes du contrôleur de gestion. Toutefois, sa place dans la structure et l'organisation du service contrôle de gestion déterminent le poids de chacune de ces activités dans le travail quotidien des contrôleurs (adapté de BERLAND et Yves de Rongé 2010).

Les principales activités du contrôleur de gestion sont les suivantes.

Tableau n° 3 : Principales activités du contrôle de gestion

1. Prévision budgétaire	Aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers, définition des moyens à engager pour chaque objectif, s'assurer de la compatibilité des budgets des différentes unités, leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise, proposer à la direction générale des éléments qui lui permettent d'arbitrer en dernier ressort.
2. Analyse des écarts	Suivi permanent des résultats de l'entreprise à l'aide d'un tableau de bord où figurent les données significatives du point de vue de la production, de l'activité commerciale, des stocks ou de la situation financière. Ensuite faire une analyse approfondie des causes des déviations ainsi constatées.

3. Reporting	Transmettre à la direction générale, dans les normes imposées par elle, les données à la fois comptables et financières ainsi que les volumes. Faire une analyse des données transmises et faire les propositions idoines.
4. Mise au point des procédures	Prendre des mesures pour définir : <ul style="list-style-type: none"> • les indicateurs de gestion significatifs ; • les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient établies sur une base homogène.

Source : adapté de BERLAND et de RONGE (2010).

Le noyau dur se compose du triptyque : processus budgétaire/analyse des écarts/reporting et mise au point des procédures. Mais à cela peuvent s'ajouter d'autres tâches comme les études ponctuelles.

Tableau n° 4 : Comparaison entre les nouvelles tâches et les tâches en recul

Nouvelles tâches	Tâches en recul
<p>Augmentation de l'autorité : vers un contrôleur puissant</p> <ul style="list-style-type: none"> • Analyse de l'information • Conseil interne • Participation à la prise de décisions stratégiques • Planification stratégique • Evaluation des performances <p>Dimension technique et centralisatrice</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conception et mise en place de nouveaux systèmes d'information • Amélioration des processus 	<p>Processus budgétaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Budget à court terme <p>Activités liées à la comptabilité</p> <ul style="list-style-type: none"> • Systèmes comptables • Politique comptable • Comptabilité • Comptabilité des projets <p>Diminution des tâches récurrentes</p> <p>Techniciennes</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reporting • Consolidation

Source : Enquêtes commandées par le CIMA (Burns et al, 1999, 2000, 2001).

1.4.4. Profil du contrôleur de gestion

La description de la fonction du contrôleur de gestion nous montre qu'il doit posséder des qualités techniques et professionnelles ainsi que des qualités humaines. Selon BOUIN & al. (2004 : 322), les compétences requises pour être contrôleur de gestion sont les suivantes :

- une maîtrise des outils pointus et des techniques de base de gestion ;
- une capacité à expliquer avec rigueur et méthode, à dialoguer, former et animer ;
- une compréhension des principes de planification, d'organisation et de contrôle ;
- une compréhension générale du secteur d'activité de l'entreprise ainsi que des forces sociales, économiques et politiques qui y interviennent ;
- une connaissance approfondie de l'entreprise, y compris de sa technologie, ses produits, ses politiques, ses objectifs, son historique, son organisation et son environnement ;
- une faculté d'analyse et d'imagination (GERVAIS, 2000 : 677) ;
- une faculté de communiquer avec clarté ;
- une compréhension des problèmes fonctionnels de l'ingénierie, de la production, des approvisionnements, des relations individuelles et du marketing ;
- l'aptitude à exprimer clairement ses idées par écrit et à travers les présentations ;
- la capacité de mobiliser les autres pour entreprendre des actions positives et atteindre les résultats escomptés.

Il doit également posséder des qualités humaines nécessaires : aptitude aux contacts humains, honnêteté, humilité, autorité et discrétion. Le contrôleur de gestion doit inspirer l'estime et la confiance car c'est à ces conditions qu'il pourra utiliser pleinement sa force de conviction.

Le chapitre que nous venons de développer nous a permis de cerner le concept contrôle de gestion à travers sa définition, ses missions et objectifs, sa fonction et son organisation interne. Nous pouvons dire ainsi que la pratique du contrôle de la gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive. Le contrôleur de gestion effectue un ensemble des tâches qui aident les responsables à la prise de décisions. Il s'agit donc d'un travail de conseil et d'assistance du contrôleur de gestion pour concevoir, développer et faire fonctionner certains dispositifs d'information que d'autres personnes utiliseront pour effectuer le contrôle économique des activités placées sous leur responsabilité.

CHAPITRE 2 : LES VARIABLES CONTINGENTES ET LES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION

Le contrôle de gestion met en jeu des aspects fondamentaux du comportement humain à travers ses outils que sont les objectifs et la mesure des performances. Cependant, des variables contingentes au contrôle de gestion influencent les choix, les actions et la construction de ces outils. C'est pourquoi dans un premier temps, nous aborderons ces facteurs de contingence avant de traiter, dans un deuxième temps, ces différentes catégories d'outils.

2.1. Les variables contingentes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système d'information de gestion de l'entreprise et comme tel il est influencé par plusieurs facteurs dans sa mise en œuvre notamment la taille de l'entreprise, la technologie, la culture d'entreprise et la stratégie de l'entreprise entre autres.

2.1.1. La taille de l'entreprise

La taille de l'entreprise est un critère économique important qui contingente la construction des outils de contrôle de gestion. Ainsi, une analyse en fonction de la taille de l'entreprise, que ce soit par son chiffre d'affaires ou par les effectifs confirme ce que nous pouvions imaginer :

- les entreprises de tailles moyennes ou de petites tailles s'appuient très fortement sur leur système comptable ou leurs outils de bureautique pour les analyses de contrôle de gestion ;
- les plus grandes entreprises ont investi dans les outils de business intelligence et de reporting plus sophistiqués.

2.1.2. La technologie

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion sont des facteurs déterminants de la réussite ou l'échec des entreprises.

En effet, avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations (Siegel, 1999 : 17). Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fournis par les logiciels. Il cherchera aussi, à améliorer le rendement par réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et à minimiser les délais de livraison de l'information.

2.1.3. La culture d'entreprise

La culture d'entreprise détermine les comportements du gestionnaire dans son travail. Ces comportements suivent deux types de logique : une logique de comportement provenant de la culture organisationnelle et une autre logique qui provient de la culture nationale.

L'influence de la culture, discutée depuis longtemps, est maintenant définitivement reconnue comme facteur influençant les modes de fonctionnement des entreprises en général et ceux du contrôle de gestion en particulier. Cette influence pèse sur les manières de faire et détermine la nature des objectifs à atteindre.

2.1.4. La stratégie de l'entreprise

La stratégie d'entreprise consiste à faire des choix d'allocation de ressources (financières, humaines, technologiques, etc.) qui engagent l'entreprise dans le long terme, afin de la doter d'un avantage concurrentiel durable, décisif et défendable.

De nos jours, les managers ont deux préoccupations majeures: comprendre l'avenir et maîtriser les actions des autres.

C'est pour les aider dans ces deux domaines que les dispositifs du contrôle de gestion sont installés dans de nombreuses entreprises (BESCOS & al, 1997 : 52).

Ainsi, la stratégie de l'entreprise constitue un facteur de contingence dans la mise en place des outils du contrôle de gestion. Par exemple, une entreprise qui ne cherche pas à se diversifier aura comme stratégie la défense de son produit sur son marché. Le contrôle de gestion de cette

entreprise va construire des plans d'action très détaillés et des indicateurs focalisés sur l'efficacité des opérations (BESCOS & al, 1997: 53). Par contre, si cette entreprise cherche à se diversifier, elle va prospecter de nouveaux marchés et des opportunités à saisir. Dans ce cas, le contrôle de gestion privilégiera la mise en place des indicateurs d'efficacité. Il s'agira de mesurer la capacité de l'entreprise à exploiter les opportunités.

2.2. Les outils prévisionnels du contrôle de gestion

Comme outils prévisionnels du contrôle de gestion nous distinguerons la planification stratégique, opérationnelle et le budget.

2.2.1. La planification

La planification consiste à explorer les futurs possibles de l'entreprise puis à choisir les moyens nécessaires au changement. C'est une démarche qui consiste à :

- Elaborer et à mettre en forme des objectifs, des orientations et des actions stratégiques au sein d'une entreprise.
- Déterminer les moyens pour les atteindre.

2.2.1.1. La planification stratégique

La planification stratégique vise à définir la sphère d'influence et à identifier les éléments susceptibles d'avoir un impact fondamental sur le mode de fonctionnement d'une organisation. La planification stratégique évalue les principales menaces et opportunités de l'environnement, et établit un plan général permettant de réduire ou d'éviter les menaces et de tirer parti des opportunités, en tenant compte des forces et faiblesses de l'organisation. Elle a d'abord pour but d'aider, grâce à la définition de décisions critiques, à passer du prévisible au voulu.

Pour ALAZARD & al. (2007 : 340), le plan stratégique intègre les notions de « souhaitable » et de « possible » dans un ensemble cohérent et réaliste. Il reprend les points clés de la stratégie, à savoir : les marchés et les produits de l'entreprise, les objectifs et les moyens pour les atteindre. Selon BESCOS & al (1997 : 102), les étapes de la planification stratégique sont les suivantes :

- le repérage des menaces et opportunités potentielles de l'environnement ;

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

Le rôle du contrôle de gestion est de suivre la mise en œuvre de la stratégie et de garantir sa cohérence par rapport aux actions menées. Il permet aussi de relier le processus budgétaire aux choix stratégiques.

2.2.1.2. La planification opérationnelle

Elle traduit les orientations stratégiques en programmes applicables par toutes les unités de production, tous les départements et services de l'entreprise dans le cadre de leur gestion courante. Elle garantit la faisabilité financière. Elle requiert l'engagement de tous les responsables à tous les niveaux de la hiérarchie alors que le plan stratégique ne concerne qu'une petite minorité de hauts dirigeants. Elle concerne l'ensemble des fonctions : production, marketing, recherche et développement, finances, ressources humaines. L'horizon du plan opérationnel est de deux à trois ans.

Pour BESCOS & al. (1997 : 132), l'établissement des plans opérationnels comporte généralement les étapes suivantes :

- l'envoi aux responsables concernés du rappel des choix stratégiques, les hypothèses économiques communes pour assurer l'homogénéité des approches, le calendrier à respecter, les documents à utiliser et les procédures à suivre ;
- le retour des projets de plans qui donne lieu à l'élimination des incohérences et à des arbitrages. On aboutit à des accords sur la répartition des objectifs, des moyens et des résultats. C'est la contractualisation des objectifs ;
- l'agrégation des différents plans chiffrés pour disposer d'une vue globale. En réalité, il s'agit d'aboutir à l'élaboration des documents de synthèse prévisionnels à l'horizon du plan : le compte de résultat prévisionnel, le plan de financement et le bilan prévisionnel.

Ces documents doivent être actualisés régulièrement par rapport aux prévisions budgétaires et aux réalisations. Dans les différentes étapes, le service de contrôle de gestion joue un rôle important. Il doit piloter les étapes, conseiller les différentes directions opérationnelles, organiser les arbitrages et gérer le calendrier. Il doit également effectuer une étude de la rentabilité des investissements proposés (ROI, TIR, VAN). Il effectue la valorisation et la présentation du plan global au niveau supérieur. La planification opérationnelle est souvent confondue avec l'élaboration du budget.

2.2.2. Le budget

D'après BOUQUIN (1997 : 294), le budget est l'expression comptable et financière des plans d'actions retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation de plans opérationnels.

Un budget est donc une prévision financière chiffrée relative à un plan d'actions, correspondant aux objectifs définis et comprenant les moyens arrêtés pour atteindre ces objectifs.

Dans une entreprise, un budget est une affectation prévisionnelle quantifiée, aux différents centres de responsabilité, d'objectifs et/ou de moyens pour une période déterminée limitée au court terme. Il est exprimé principalement en termes financiers (prévisions), mais il incorpore souvent beaucoup de mesures quantitatives non financières.

2.2.2.1. La gestion budgétaire : définitions et objectifs

La gestion budgétaire correspond à l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme applicables à la gestion d'une entreprise et pour les comparer aux résultats effectivement constatés (GERVAIS, 1994 : 29).

C'est un mode de gestion consistant à transformer en programmes d'actions chiffrés, appelés budgets, les décisions prises par la direction de l'entreprise. C'est un processus de gestion regroupant la planification, l'élaboration du budget, l'exécution et le suivi du budget. C'est également un contrôle à posteriori des réalisations avec ces mêmes prévisions, par la mise en évidence d'écarts significatifs qui doivent entraîner des actions correctives.

2.2.2.2. Typologies de budget

Le budget global de l'entreprise est constitué par l'ensemble des budgets correspondants aux différentes fonctions de l'entreprise.

D'une part nous avons les budgets fonctionnels ou opérationnels qui traduisent les actions prévues dans les programmes d'activités et relatifs aux différents services :

- budget des ventes ;
- budget de production ;
- budget d'approvisionnement ;
- budget d'investissement.

D'autre part, les budgets financiers ou de synthèse qui traduisent les effets de la mise en œuvre des budgets opérationnels. Par exemple le budget de trésorerie.

- **Le budget des ventes**

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

- analyse des ventes passées ;
- étude des parts de marché de l'entreprise, le cycle de vie des produits et de la concurrence, estimation des tendances globales ;
- étude des comportements des consommateurs ;
- étude économiques sectorielles ou macro-économiques ;
- collecte d'informations auprès des vendeurs de l'entreprise.

- **Le budget de la distribution et du marketing**

Les frais de distribution, généralement reliés au chiffre d'affaires, comprennent les frais de livraison, les frais d'emballage, salaires des revendeurs, frais du SAV (Service Après Vente). Les frais marketings comprennent les frais directement engagés pour soutenir les ventes (publicité, promotion) et les frais d'études commerciales (étude de marché).

- **Le budget de production**

Connaissant le volume des ventes prévu, il est nécessaire d'en déduire les quantités à produire en fonction des capacités disponibles et des stocks de produits finis souhaités. Pour une

société de services, il s'agit de s'assurer de la disponibilité en main d'œuvre suffisante pour faire face à la demande prévisionnelle.

- **Le budget des approvisionnements**

La prévision des quantités de matières nécessaires à la production va permettre l'estimation des achats : volume, délai, coût. Les stocks tendant à se réduire de manière importante, ce qui diminue les besoins financiers. Le service approvisionnements doit réagir très vite face aux fluctuations des besoins de l'entreprise ou aux pénuries.

- **Le budget des services généraux**

Les services généraux sont des centres de responsabilité fonctionnels, centres de support ou de structure, qui livrent des prestations aux autres services, en particulier aux services opérationnels : informatique, finance, contrôle de gestion et ressources humaines. Les budgets des services généraux sont de simples reconductions des budgets antérieurs, majorés d'un pourcentage d'inflation.

- **Les états financiers prévisionnels**

Comportent trois documents qui sont :

- **Le budget de trésorerie**

Il traduit les engagements en échéances d'encaissements et de décaissements. Donne le solde prévisionnel de trésorerie à la fin de l'année budgétaire. Ce document permet d'étudier les échéances mensuelles, d'anticiper les difficultés ponctuelles de trésorerie et de trouver des aménagements nécessaires : reports d'échéances, négociations de crédits bancaires à court terme adaptés aux besoins.

- **Le compte de résultat prévisionnel**

Il dégage les résultats attendus des différents engagements budgétaires, facilite la comparaison des résultats prévisionnels avec ceux de l'an passé.

- **Le bilan prévisionnel**

Il constitue l'image à un an de ce que pourrait être la situation de l'entreprise si les prévisions se réalisaient. Il permet de s'assurer que la structure financière ne risque pas d'évoluer vers des déséquilibres graves.

2.2.2.3. Les étapes du processus budgétaire

Après la détermination des éléments essentiels définis au niveau de la phase préalable et qui constitueront l'armature du système budgétaire, l'on peut passer à la phase d'élaboration proprement dite du budget. Les différentes étapes se résument comme suit :

- **rédaction et envoi de la lettre d'orientation générale** : la direction générale assure le leadership du processus budgétaire. L'un de ses rôles dès le début du processus budgétaire est la cohérence du budget avec le plan opérationnel. Pour ce faire, elle envoie une lettre d'orientation générale à tous les centres de responsabilité, précisant les objectifs généraux, les objectifs spécifiques, les calendriers budgétaires et éventuellement les nouvelles procédures budgétaires, les principes et normes budgétaires.
- **Elaboration des budgets des services** : phase de collecte et d'analyse des données, cette étape peut précéder la phase de fixation des objectifs annuels. Les données recouvrent :
 - les informations statistiques et leur évolution (nombre de clients, niveau des ventes par produit, service) ;
 - les informations comptables et financières des 2 à 5 dernières années sur la base des documents comptables (bilan, compte de résultat) et/ou des rapports d'activité ;
 - les informations auprès des sources externes ;
 - et des études diverses.
- **La première consolidation** : elle permet de vérifier que les objectifs retenus par les différents centres de responsabilité sont en adéquation avec la stratégie de l'entreprise avant l'établissement de l'avant-projet de budget en vue des négociations budgétaires.
- **L'arbitrage budgétaire** : à cette étape chaque centre de responsabilité défend son budget auprès de la direction générale. La négociation budgétaire permet d'aboutir à

un accord sur les objectifs d'activité, les recettes et surtout les charges des différents centres.

- **Amendement des budgets** : suite aux négociations des différents centres de responsabilité avec la direction générale, les pré- budgets sont ajustés ou amendés.
- **Deuxième consolidation et élaboration des documents de synthèse** : la consolidation du budget est effectuée par le contrôle de gestion ou le service habilité. Cette étape débouche sur l'obtention du projet de budget qui sera envoyé au Conseil d'Administration (CA) pour être approuvé.
- **Adoption du budget par le CA** : le CA se réunit en session pour adopter le budget mandate la direction générale pour effectuer d'éventuelles corrections s'il y a des observations à son niveau.
- **Correction du budget** : c'est la phase où la direction corrige le budget et établit le budget définitif qui sera exécuté.
- **Exécution du budget** : c'est la mise en œuvre du budget par les différents centres de responsabilités.
- **Le contrôle budgétaire** : le contrôle budgétaire recouvre en réalité l'ensemble des systèmes et procédures qui vont de l'établissement des budgets à la collecte et au contrôle des réalisations par confrontation avec les prévisions. il constitue un instrument essentiel du contrôle de gestion, tant par son aptitude à fournir des informations clés pour l'application et le suivi de la stratégie, que par sa capacité à intégrer les problèmes de délégation de responsabilités, de contrôle et d'incitation des individus. Le contrôle budgétaire consiste à se poser deux questions que sont : les objectifs ont-ils été atteints ? Les moyens mis en œuvre correspondent-ils aux moyens prévus ?

Pour beaucoup d'autres auteurs et particulièrement DAYAN & al (2004: 832) la procédure budgétaire se résume en trois phrases essentielles :

- **la phase préparatoire** où les responsables élaborent les prévisions et précisent leur projet d'investissement à partir des objectifs du plan opérationnel transmis par la direction générale et de l'information collectée sur l'environnement.

- **La phase d'élaboration des pré-budgets** et de la sélection d'une version définitive : à partir de plusieurs scénarii possibles et plusieurs projets de budgets (pré-budgets). La cohérence de l'ensemble des pré-budgets associés à chaque scénario est vérifiée, en concertation avec les responsables opérationnels. Les responsables de centre et le comité budgétaire débattent des objectifs et des moyens à mettre en œuvre. La version définitive est sélectionnée par la direction générale.
- **La phase de suivi et d'actualisation des budgets** : les budgets seront ensuite suivis et actualisés en fonction des évolutions de l'environnement et des réalisations.

2.2.2.4. Le rôle du contrôleur de gestion dans la gestion budgétaire

Lorsqu'il s'occupe de la gestion budgétaire, un contrôleur de gestion remplit essentiellement trois fonctions (Gervais, 1994 : 218)

- **Mise en place et amélioration du système**

Au moment de l'implantation, le contrôleur est chargé seul ou avec l'aide de conseillers extérieurs de concevoir le système. C'est lui qui précise et explicite davantage la structure de l'organisation, qui propose l'architecture budgétaire qui en résulte. Il doit ensuite réunir les informations internes et externes permettant d'élaborer puis de contrôler les budgets.

- **Animation de la procédure**

Le contrôleur de gestion stimule le fonctionnement du système d'information et de décision, que constitue toute gestion budgétaire au sein d'une organisation.

Lors de l'élaboration des budgets, il fournit les données de base aux chefs de service (hypothèse à prendre en compte, niveau de prix, niveau de salaire...), veille à la comptabilité des différents budgets proposés, procède aux consolidations nécessaires, répercute aux départements concernés les modifications apportées par la direction générale, coordonne la procédure de façon à ce que les documents soient établis aux dates prévues,...

Lors du suivi budgétaire, il s'assure que les données indispensables au contrôle sont fournies aux responsables dans la forme et les délais fixés, vérifie la vraisemblance des valeurs réalisées, s'assure que les intéressés utilisent à des fins de contrôle l'information fournie,

veille à ce que les rapports de contrôle soient établis en temps voulu, suscite les actions correctives.

- **Conseil de gestion pour les opérations projetées et réalisées**

Le contrôleur de gestion peut aider la direction générale à formuler ses objectifs. Au cours de la phase de prévision, il peut donner son avis aux chefs de service sur la possibilité de réaliser le programme envisagé et leur conseiller d'éventuelles modifications. Il participe aux comités budgétaires et formule des recommandations. A la demande des services, ou de sa propre initiative, il entreprend des études sur certains projets. Pendant la phase de suivi budgétaire, il aide à l'explication des écarts jugés anormaux, conseille les responsables budgétaires qui lui demandent assistance sur les actions correctives à entreprendre.

2.2.3. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision.

2.2.3.1. Définitions et rôle de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion permet aux dirigeants de se situer par rapport à la rentabilité de leurs activités. Elle a connu une évolution lente mais décisive au cours de ces dernières années.

En effet, restée pendant longtemps comme une science des calculs des coûts, elle s'est progressivement tournée vers d'autres objectifs qui au-delà de la simple détermination des coûts de production et autres prévisions, cherche de plus en plus à concilier satisfaction des besoins des clients et performance. L'on est donc passé d'une approche traditionnelle à une approche moderne de calcul des coûts que nous exposons ci-dessous.

2.2.3.2. La comptabilité analytique traditionnelle

Basée sur l'analyse des coûts des produits et services, l'approche traditionnelle consiste à rattacher les charges indirectes à des centres de responsabilité, puis à les rapprocher des centres de lots de produits qui transitent par ces centres de responsabilité.

De nos jours, le système traditionnel ne s'adapte plus à la gestion moderne qui vise à diriger et à orienter les activités en fonction des stratégies. C'est ainsi que, pour évaluer la rentabilité des activités futures et mesurer le rendement des gestionnaires, cette méthode ne se base que sur des indicateurs financiers qui ne rendent compte qu'en partie de la rentabilité et du rendement.

Pour remédier à ces faiblesses et limiter les distorsions entre d'une part les ressources et les activités, et d'autre part, les coûts des activités et les produits, il a fallu une deuxième génération de techniques de représentation de l'entreprise : c'est l'approche par les activités.

2.2.3.3. La comptabilité par activité

Au cours des années 80, les dirigeants d'entreprises commençaient à prendre conscience des dangers résultant d'une valorisation de produits et de services uniquement basés sur les méthodes de calcul de coûts de revient traditionnelles. Aussi le système de comptabilité et des coûts devenait-il très important pour la prise de décision.

C'est alors qu'un groupe d'étude international, le CAM-I, publie un ouvrage intitulé « Cost Management for Today's Advanced Manufacturing : The CAM-I conceptual Design », lequel ouvrage a entraîné l'ouverture réel des discussions sur les systèmes de coûts. Dès lors, de nombreuses publications et articles se sont succédé pour jeter les bases d'une approche de plus en plus adoptée par les entreprises.

Née de l'inadéquation croissante de la comptabilité d'exploitation et de la nécessité stratégique du coût complet, la méthode ABC (Activities Based Costing) fait appel à différents termes dont la maîtrise est indispensable pour son application. Il s'agit des ressources, de l'activité, du processus, de l'inducteur de ressources, de l'inducteur d'activité et de l'objet de coût.

La notion d'activité est le cœur du nouveau modèle. Elle est ainsi un refus de l'état actuel des systèmes classiques de calcul des coûts où la prédominance des centres de responsabilités sur la notion de centres d'analyse comme un concept de regroupement des charges a ôté toute homogénéité de comportement à ces dernières.

La comptabilité par activités cherche à proposer une réponse plus adéquate à ces problèmes.
(ALAZARD & al.2005 :260).

Concernant les étapes de la comptabilité par activités, BOUIN & al. (2004 : 148) proposent :

- identifier les objets de coûts à valoriser ;
- réaliser la cartographie des activités des fonctions ou des services ;
- identifier les inducteurs de coût pour chaque activité (inducteurs de ressources) ;
- allouer les ressources aux activités ;
- identifier les inducteurs d'activités ;
- calculer le coût unitaire des inducteurs d'activité ;
- valoriser les objets de coût en fonction des inducteurs d'activité qu'ils consomment ;
- valider.

Avant de conclure sur ce point, il convient de retenir que pour MALO & al (2000 :209), « la comptabilité par activité est une technique permettant d'identifier, sur la base d'un inventaire des activités et d'une analyse, les liens de causalité entre les ressources consommées et des ressources nécessaires pour mener une série d'activités, facteurs de coûts réels et les économies potentielles ».

Au titre des innovations de cette méthode, MALO & al. cite :

- l'allocation des coûts sur la base d'activités, qui permet une prise en compte effective de l'activité entraînant un coût donnant une image plus fidèle de la réalité ;
- l'allocation de coût des diverses activités sur la base des indicateurs d'activité (activity drivers) qui mesurent avec précisions la destination des activités, permettant d'identifier les facteurs de coûts ;
- une meilleure intégration des informations plus précises sur les activités.

2.2.4. Le reporting

Le dirigeant a besoin d'une information parfaite sur les mécanismes de performance qu'il dirige. Lorsqu'il délègue une partie de son pouvoir à ses collaborateurs, il souhaite être périodiquement informé des résultats obtenus. Les collaborateurs communiquent par des

rapports périodiques sur les activités menées. Le reporting est un outil de suivi et d'évaluation des performances développé surtout dans les grandes entreprises. Il est défini par SELMER (2004 : 48) comme étant plutôt un outil de contrôle à posteriori des responsabilités déléguées, qu'un support de l'action. Le reporting est principalement destiné à la hiérarchie, se limite à rendre compte des résultats passés.

Il sert donc à rendre compte du degré de réalisation des objectifs. Il est utilisé pour faire remonter les opérations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie.

Il comporte deux volets :

- un volet comptable correspondant à la comparaison des réalisations avec les prévisions de manière à identifier et à analyser les écarts ;
- un volet gestion pour l'identification des causes des écarts et la définition des actions correctives.

Le reporting est élaboré en tenant compte de trois principes :

- le principe d'exception,
- le principe de contrôlabilité,
- et le principe de correction.

Le principe d'exception permet de faciliter la vérification par la direction générale. En effet, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique et l'alarme est déclenchée quand le clignotant est au rouge.

Le principe de contrôlabilité permet de déterminer des rubriques mesurables sur la base d'un indicateur.

Le principe de correction permet de proposer une action corrective.

De plus, le reporting effectué à partir de documents formalisés permet la consolidation des comptes.

2.2.5. Le tableau de bord

Pour piloter et mesurer la performance de l'entreprise, les managers ou les décideurs ont besoin des indicateurs synthétiques qui sont regroupés sous forme de tableau de bord.

Dans cette section nous commencerons par décrire ce qu'est un tableau de bord, puis nous aborderons quelques indicateurs de ce tableau permettant de mesurer la performance de l'entreprise.

- **Définition du tableau de bord**

Selon ALAZARD & al. (2005 : 599), Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisés en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

Nous pouvons ainsi conclure que le tableau de bord est un outil qui répond mieux aux besoins d'un pilotage rapide, permanent sur un ensemble de variables tant financières, quantitatives que qualitatives.

- **Rôles du tableau de bord**

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information le rend un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la prise de décision.

- **Le tableau de bord est un instrument de contrôle et de comparaison**

Pour piloter la performance de l'entreprise, le tableau de bord a pour mission de :

- ✓ permettre le contrôle en permanence des réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire ;
- ✓ attirer l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnements prévues ;
- permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise ;

- **Le tableau de bord est un outil de dialogue et de communication**

Le tableau de bord constitue un outil de dialogue et de communication pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise parmi ces outils :

- ✓ le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- ✓ il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises ;
- ✓ le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles ;
- ✓ en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

- **Le tableau de bord est un outil d'aide à la décision**

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens de suivi budgétaire (ALAZARD & al, 2005 : 609).

• **Conception du tableau de bord**

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu.

L'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception :

- une cohérence avec l'organigramme,
- un contenu synoptique et agrégé,
- une rapidité d'élaboration et de transmission.

Nous aborderons ci-dessous chacune des exigences posées par ALAZARD & al. (2005 :599)

- Une cohérence avec l'organigramme

Le découpage des tableaux de bord doit respecter le découpage des responsabilités et des lignes hiérarchiques.

La cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de la structure d'autorité. Cette dernière s'apparente à une pyramide où chaque responsable appartient de fait à deux équipes. En effet, il reçoit une délégation de pouvoir du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement, rendre compte ; et, il délègue au niveau inférieur une partie de son pouvoir (ALAZARD & al, 2005 : 599).

- Un contenu synoptique et agrégé

Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations possibles celles qui sont essentielles pour la gestion du responsable concerné.

Le choix consiste à déterminer les indicateurs pertinents par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation du destinataire du tableau de bord.

Cette recherche doit, par ailleurs, permettre l'addition d'informations cohérentes entre elles afin d'obtenir des indicateurs agrégés de plus en plus synthétiques.

Pour autant, la recherche d'indicateurs performants ne doit pas conduire à la publication tardive du tableau (ALAZARD & al, 2005 : 601).

- **La rapidité d'élaboration et de transmission**

En ce domaine, la rapidité doit l'emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives.

Le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion. Il doit mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces.

La précision des résultats est de toute façon obtenue dans les rapports d'activité à périodicité mensuelle de la comptabilité analytique.

Cette rapidité et la fréquence de publicité expliquent que les Anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans les tableaux de bord « Flashes » (ALAZARD & al, 2005 : 602).

Outils d'alerte et d'anticipation, les tableaux de bord permettent d'appréhender dans les meilleurs délais, une information plus opérationnelle que l'information complète qui elle, est souvent transmise après un certain délai à partir du suivi budgétaire.

Avec l'aide de bons indicateurs, le responsable opérationnel pourra identifier d'éventuels dérapages ou contre-performances et ce sera de ce fait, efficacement éclairé dans sa prise de décision.

Pour finir, LORINO (1997 : 158) trouve que « le tableau de bord apparaît plus comme un déclencheur, un outil de recherche et un support de travail collectif qu'un modèle à examiner en chambre en examinant le temps des réunions et des concertations ». Il devient alors un cadre référentiel au dispositif de pilotage.

2.2.6. L'évaluation de la performance

La performance est diversement appréhendée. En témoignent les nombreuses études qui ont eu pour objectif de cerner la notion de performance. Elle englobe donc diverses composantes, et peut prendre des formes très différentes d'un contexte à l'autre: chacun la perçoit en fonction de l'objectif qu'elle assigne à l'organisation.

Dans le langage courant, la performance est souvent perçue comme le fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend que ce résultat doit être « bon ». Cependant la notion de performance est diversement appréhendée par les auteurs.

Le concept de performance est donc une question de perception, on la définit en fonction du domaine touché ou du contexte d'utilisation. C'est pourquoi SAUCIER (2002:84) note que : « la notion de performance doit donc, elle aussi, être précisée à chaque fois que l'on veut l'utiliser ».

Le concept de performance est multidimensionnel car il existe plusieurs approches le concernant: performances financière, économique, technique, humaine, environnementale, durable, citoyenne, éthique. Ce qui fait qu'on ne peut donner une définition type de la performance.

Le concept de performance fait référence à un jugement sur un résultat et à la façon dont ce résultat est atteint, compte tenu des objectifs et des conditions de réalisation. Pour GUEGJ & al. (1998: 603), « être performant c'est » :

- plus que « faire son budget » ;
- plus qu'atteindre ses objectifs ;
- avoir trouvé la façon la plus élégante d'y parvenir en pratique ;
- avoir pensé à satisfaire le client en permanence ;
- avoir équilibré les avantages à court et long terme.

L'analyse de la performance d'un produit ou d'une activité, d'une unité ou encore de l'individu qui la gère, laisse apparaître une obligation de clairvoyance, de diligence, de compétitivité, de décision, de valeur et surtout de pertinence. Les systèmes de pilotage doivent donc être explicitement conçus pour mettre en œuvre la stratégie. La mesure de la performance permet notamment à l'entreprise de connaître sa situation réelle et de prendre les décisions dans une vision stratégique.

La diversité des critères d'appréciation de la performance se justifie par la complexité de la définition de la performance elle-même. Les critères les plus connus et les plus utilisés sont l'efficacité, l'efficience, l'économie, l'équité et l'effectivité.

Le contrôleur de gestion doit fournir un ensemble de critères qui contribueront au pilotage de l'organisation en fonction de ses objectifs stratégiques. Selon les objectifs informationnels, les critères seront synthétiques ou analytiques, financiers et/ou qualitatifs. Les critères de performance informent sur le résultat obtenu et sur la façon dont il a été obtenu.

Le choix des critères de performance doit permettre :

- d'apprécier et de guider la performance globale par une multiplicité d'indicateurs ;
- de relativiser la performance mesurée en fonction d'un référentiel ;
- de mesurer le qualitatif ;
- d'assurer la cohérence des critères tout au long des processus ;
- de fournir des critères opérationnels, facilement observables.

Le chapitre que nous venons de développer nous a permis de cerner les variables contingentes ainsi que les outils du contrôle de gestion. Ces outils ne sont plus perçus comme des réponses uniques, universelles, plaqués de la même manière sur toutes les entreprises, mais comme des propositions satisfaisantes, à un moment donné, dans un contexte donné et spécifiques à chaque organisation. Ainsi, plusieurs facteurs de contingence peuvent influencer les techniques de contrôle de gestion. De ce fait, tant pour l'environnement économique, technologique que pour l'entreprise, il faut tenir compte des facteurs de contingence propres à chaque organisation.

Il appartient donc au contrôleur de gestion de bien appréhender ces différents facteurs de contingence avant de choisir les outils pertinents.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Après avoir fait une présentation du contrôle de gestion, définit ses objectifs, son organisation et ses différents outils, nous pouvons aborder la phase de conception à travers notre modèle d'analyse.

Notre modèle d'analyse est présenté par la figure n° 7. Ainsi à chaque étape de la démarche de conception correspond à un ou des outils appropriés.

Les données collectées dans le cadre de cette démarche seront analysées pour ressortir les forces et les faiblesses du système en place. Les outils de collecte de données suivants seront utilisés : l'analyse documentaire, l'observation et l'enquête.

3.1. Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse que nous allons utiliser dans ce travail se présente comme suit :

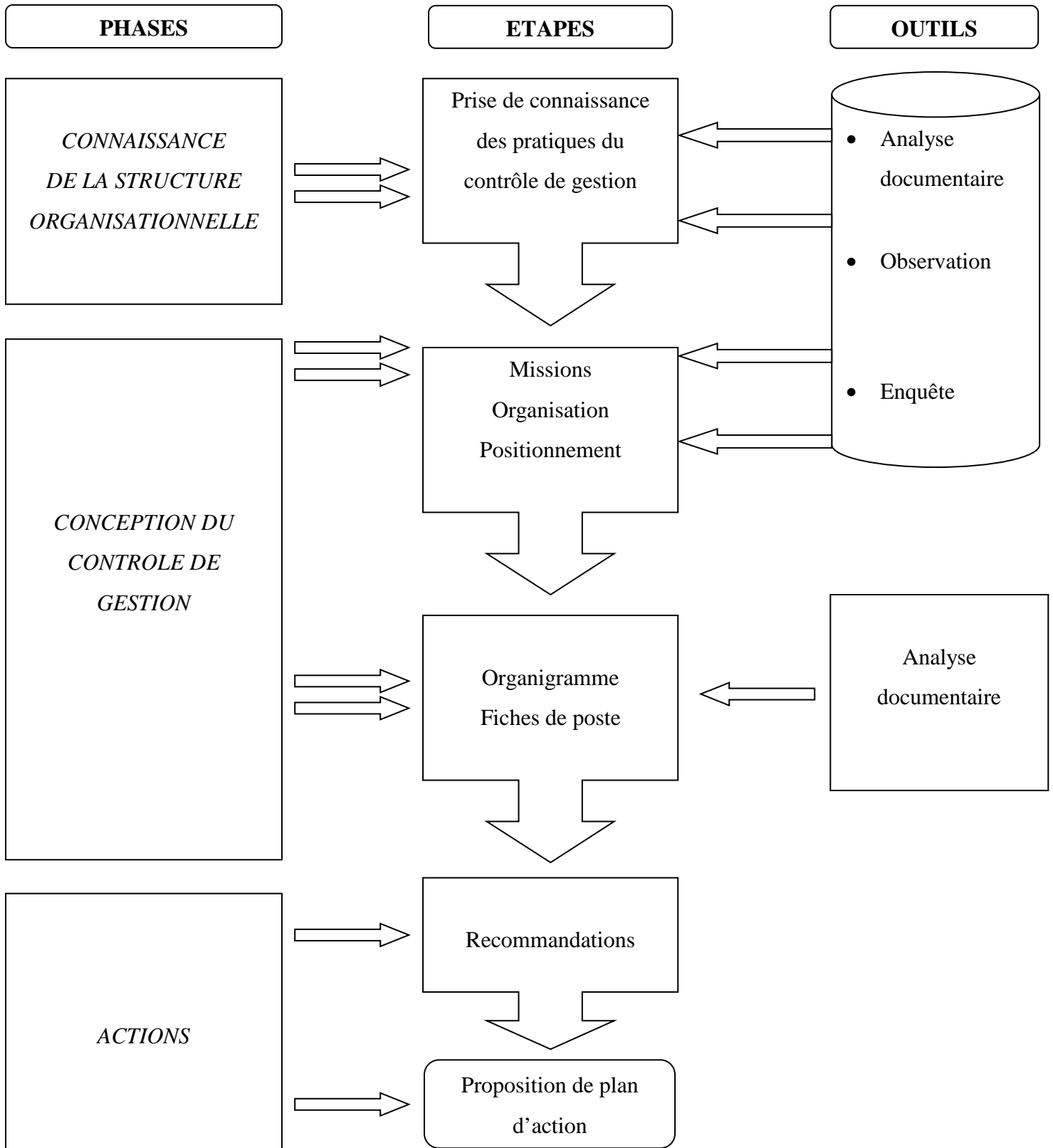


Figure n° 7 : Modèle d'analyse

Source : Nous-mêmes

Par modèle d'analyse il faut comprendre un ensemble d'étapes régulières et repérables utilisées pour aider à la prise de décision, les modèles sont développés par la détermination des relations entre toutes les variables utilisées pour atteindre les objectifs fixés (Mc NAMEE, 1998 :8).

Notre modèle d'analyse comporte trois phases et cinq étapes. La première phase constitue la phase de connaissance de la structure organisationnelle de PCS. Elle nous permettra de faire l'état des lieux en matière de contrôle de gestion et le diagnostic de l'existant. La deuxième phase est celle de la conception d'un contrôle de gestion qui comportera les missions du service, l'organisation et le positionnement. La troisième et dernière phase comportera les recommandations que nous formulerons et la proposition de plan d'actions.

3.2. Les outils de collecte de données

Pour recueillir les informations nécessaires à la réalisation de notre étude, nous aurons à utiliser trois outils à savoir :

3.2.1. L'analyse documentaire

Elle consistera à recueillir les documents internes au niveau des différents services de l'entreprise pour nous faire une idée de l'existant en matière de contrôle de gestion. Les documents visés seront :

- l'organigramme de l'entreprise ;
- les rapports d'activités ;
- les statuts de la société.

3.2.2. L'observation

L'observation nous permettra de voir concrètement comment se déroulent les processus, les tâches et les activités dans l'entreprise. Cela nous permettra de confirmer ou d'infirmer les informations recueillies lors des entretiens. Elle nous permettra également de vérifier que les contrôles prévus à chaque étape du processus sont effectivement mis en œuvre.

Nous en tirerons notre opinion sur la qualité des informations collectées dans le cadre du diagnostic de l'existant.

3.2.3. L'enquête

Ces entretiens nous permettront de mieux comprendre l'organisation, les politiques et les procédures en matière de contrôle de gestion et d'identifier les tâches assignées aux différents acteurs.

Les enquêtes ont été faites par le biais du questionnaire. Le questionnaire est un outil qui nous permettra de connaître les pratiques en matière de contrôle de gestion au sein de la structure. Il consiste à lister des questions précises ayant des liens avec le contrôle de gestion auxquelles on doit chercher des réponses.

Notre questionnaire comportera des questions ouvertes et des questions fermées. Il sera destiné aux responsables de PCS.

3.3. Méthode d'analyse des résultats

Pour le traitement des données collectées nous avons la méthode d'analyse du contenu manuel. Nous analyserons les données collectées à partir du questionnaire que nous interpréterons par la suite pour ressortir les forces et faiblesses de la pratique du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.

Les données serviront également à concevoir une fonction de contrôle de gestion. L'analyse des données permettra de confronter les résultats auxquels nous aurons aboutis aux conclusions de l'analyse théorique du contrôle de gestion.

Conclusion de la première partie

La première partie de notre étude nous a permis de passer en revue quelques définitions du concept « contrôle de gestion », d'évaluer les objectifs qui lui sont attribués et de présenter son fondement théorique. Elle nous a également permis de ressortir ces principaux outils.

Notre modèle d'analyse tiré de cette première partie nous permettra d'apprécier l'existant en matière de contrôle de gestion suivi d'une analyse des forces et faiblesses ainsi que la présentation des résultats de notre conception qui sera traité dans la deuxième partie de notre étude.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions ont permis au contrôle de gestion de s'enrichir et de devenir une fonction stratégique.

Dans cette partie, notre démarche s'articulera autour des trois chapitres suivants :

- au niveau du chapitre 4, nous allons procéder à la présentation de PCS en mettant en évidence ses missions, ses activités et son organisation ;
- dans le chapitre 5, nous ferons la description de l'existant en matière de contrôle de gestion qui fera ressortir les forces et faiblesses;
- enfin au niveau du chapitre 6, nous allons procéder à la formalisation d'un contrôle de gestion au sein de PCS puis proposer des recommandations pour une mise en œuvre efficace du système de contrôle de gestion.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE PRAISE CONSULTING AND SERVICES SARL

Créée en 2008 par Radel MAVOUNGOU, l'entreprise PCS est une entreprise générale de prestation de services située à Pointe-Noire au Congo et en France dans l'Eure en Normandie. Au Congo, elle emploie trois (3) collaborateurs permanents, assistés par des intérimaires et des consultants.

Société à responsabilité limitée SARL, elle a participé aux plus grands chantiers d'infrastructures au Congo et acquis une renommée pour ses activités dans la conception, la promotion et la réalisation de projets tout en proposant des solutions adaptées aux contraintes techniques et budgétaires.

4.1. Mission et activités de la société PCS SARL

PCS s'est tout d'abord développé au travers l'import-export et la location d'engins et de voitures qui constituent aujourd'hui ses activités secondaires.

Aujourd'hui la société PCS intervient dans la « Formation », le « Bâtiment et Travaux Publics », la « Logistique » et la « Location de bureaux et salle de réunion » qui constituent ces quatre (4) activités principales.

4.2. Quelques chiffres pertinents

Nous allons montrer l'évolution de PCS sur le plan financier et sur le plan de l'exploitation durant ces trois dernières années.

4.2.1. Sur le plan financier

Sur le plan financier, l'entreprise a connu une évolution durant ces trois dernières années. Le tableau ci-après nous montre cette évolution au niveau du chiffre d'affaires et du résultat.

Tableau n° 5 : Evolution du chiffre d'affaires et du résultat de PCS SARL (En FCFA)

Rubrique	2013	2014	2015
Chiffre d'affaires (CA)	183.775.911	204.380.012	206.849.144
Résultat	25.717.356	35.184.386	20.778.525

Source : états financiers (2013 ; 2014 ; 2015)

4.2.2. Sur le plan de l'exploitation

L'activité de PCS est en pleine croissance en fonction du chiffre d'affaires réalisé ces trois dernières années. Elle enregistre une hausse de plus de 10% en 2014 et dégage un résultat net d'environ 37%. Ces charges d'exploitation augmentent de 7% par rapport au CA, une année significative pour PCS.

Cependant, en 2015 une hausse timide de 1,21% suivi d'une baisse significative de son résultat de - 40,94%. Nous avons noté ainsi les causes suivantes :

- Non maîtrise des coûts
- Lourds investissements réalisés

4.3. Structure organisationnelle de PCS SARL

La structure organisationnelle de PCS est un élément essentiel pour la bonne marche de la société qui permet de préciser les niveaux de responsabilités et les canaux de communication.

Par conséquent, la structure organisationnelle doit être bien définie et ancrée dans un cadre réaliste, en tenant compte des paramètres de l'entreprise. La bonne structure organisationnelle est donc un pré requis à la performance.

4.3.1. L'organe de gestion de PCS SARL

La Direction Générale de PCS est assurée par un Directeur Général (DG). Le DG détient tous les pouvoirs, de la stratégie de l'entreprise au suivi et contrôle des opérations. Il est le seul garant de la gestion de l'entreprise. Ses activités s'organisent autour des domaines suivants :

- **Management**
 - Définition de la stratégie, des objectifs importants et gestion de sa mise en œuvre ;
 - Management des responsables opérationnels ;
 - Assurer le suivi des tâches déléguées et contrôle des opérations ;
 - Garantir l'avancement des projets en cours.

- **Administration et Gestion**
 - Diriger, contrôler et coordonner les affaires administratives, humaines, financières et matérielles de la société ;
 - Diriger et animer les hommes pour atteindre les objectifs fixés ;
 - Préparer le budget annuel et en assurer le suivi ;
 - Assurer les relations internes et externes ;
 - Tenir la comptabilité de la société ;

- **Commercial**
 - Veiller au développement de l'image de l'entreprise ;
 - Conquérir les marchés et fidéliser la clientèle ;
 - Développer, appliquer et maintenir les plans stratégiques, d'actions, de partenariats, de communications et de financement.

Trois services opérationnels sont rattachés à la Direction Générale, notamment le service Logistique, le service Bâtiment et Travaux Publics et le service Formation.

4.3.2. Le service Logistique

Dans un monde où les échanges s'amplifient, les opérations remplissent un rôle fondamental. De l'approvisionnement en matières premières à la fiabilité de la distribution, PCS maîtrise les processus logistique, contribuant ainsi au développement des activités de ses clients. L'entreprise offre une réelle valeur ajoutée à ses clients par une capacité à intégrer ses prestations dans leurs processus. En intégrant les nouvelles technologies, elle apporte son expertise pour des prestations sur-mesure en logistique et manutention aux entreprises conscientes de l'importance de ces tâches dans leur fonctionnement quotidien. Les principales activités sont les suivantes :

- Conseil en ingénierie logistique
- Assemblage
- Manutention, Groupage et Levage
- Entreposage et Magasinage

Ce service est sous la responsabilité d'un cadre congolais. Au sein du même service nous citons aussi les activités de **location de bureau et salle de réunion**. PCS entend contribuer à aider les porteurs de projets, les businessmen avérés en mettant à leur disposition un service sur-mesure : location de bureaux et location de salle de réunion. Avec plusieurs formules (d'une semaine à un mois de bureaux ; 2h à 4h de réunions ;...) sur les bureaux et salles de réunion équipés en mobilier modernes, avec wifi disponible.

4.3.3. Le service Bâtiment et Travaux Publics

Autonomie, indépendance et capacité de mise en œuvre, où et quand il le faut, des moyens humains et matériels adaptés, PCS apporte une réponse personnalisée à tous les projets de construction. Du micro chantier au grand projet, en gros œuvre seul ou en entreprise générale, PCS assure toutes les phases du projet, coordonne tous les corps de métier, applique toutes les techniques même les plus avancées, dans un souci permanent de respect des délais et de maîtrise des coûts. Ses compétences en bâtiment font de l'entreprise, une référence incontournable pour la réalisation d'ouvrage de qualité. Ce service est dirigé par un ingénieur congolais et les principales activités sont les suivantes :

- Construction maison individuelle
- Construction bâtiment commercial
- Construction bâtiment industriel
- Construction logements spéciaux
- Construction logements sociaux
- Aménagement des voies et réseaux divers
- Aménagement des pistes agricoles
- Aménagement des espaces publics
- L'assainissement
- Le traitement contre l'humidité et le vice dégradent

4.3.4. Le service Formation

Pour aller de l'avant et surtout pour être plus efficace, PCS participe au développement de ces partenaires tout en favorisant leur épanouissement dans un monde académique ou professionnel. C'est pourquoi une gamme variée de formations sur-mesure est disponible chez PCS dans les domaines de la certification et le renforcement des capacités. Ce service est géré par un Consultant qui est sous la responsabilité du Directeur Général.

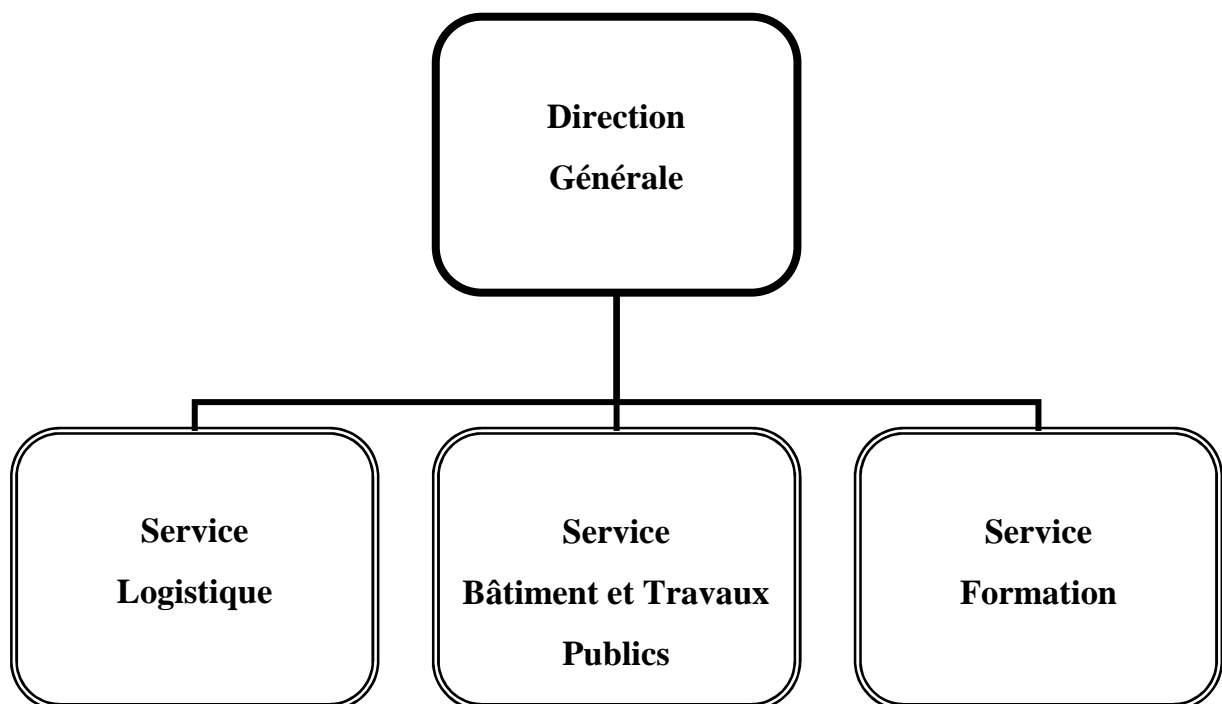


Figure n° 8 : Organigramme

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION ET ANALYSE DE L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION A PCS SARL

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

5.1. Description de la pratique de gestion

La pratique des activités de gestion au sein de PCS est très restreinte car elles sont effectuées par le Directeur Général. Nous allons ainsi faire une revue des tâches et ensuite décrire les procédures existantes. Les tâches et les processus comptables et administratifs à PCS se résument comme suit.

- **Les tâches**

- Enregistrement des opérations comptables
- Etablissement des factures
- Traitement des opérations bancaires
- Etablissement des déclarations sociales et fiscales
- Etablissement des comptes annuels (bilan, compte de résultats...)
- Collecte et gestion de toutes informations financières liées aux chantiers
- Suivi administratif des chantiers
- Gestion des contrats avec les différents partenaires (sous-traitants, personnels intérimaires, consultants...)

- **Les processus**

Les processus sont très simplifiés. Nous avons comme processus : achats-fournisseurs, ventes-clients et trésorerie.

- **Achats-Fournisseurs :**

Les achats de PCS sont constitués par les achats locaux. Il s'agit essentiellement d'achats de fournitures de bureau et de magasin, d'imprimés et achats d'entretien, de travaux

d'aménagement auprès de certains partenaires, des équipements et engins de logistique. Les procédures axées sur des achats locaux comportent :

- ✓ les procédures d'engagement,
- ✓ les procédures d'exécution et de réception,
- ✓ les procédures d'enregistrement,
- ✓ les procédures de paiement,
- ✓ et les procédures d'archivage.

Le Directeur Général est responsable des approvisionnements; les commandes de fournitures de bureau et de magasin sont initiées par les responsables de services, et validées par le Directeur Général.

- **Vente-Clients :**

L'entreprise PCS tire ses revenus sur les activités de Logistique, de Bâtiment et Travaux Publics et de Formation. Elle distingue trois types de ventes :

- ✓ des projets de moyenne et grande taille,
- ✓ de contrat de maintenance,
- ✓ des activités récurrentes de petite taille, à la demande des clients particuliers et divers (aux bons de commande).

Les procédures de ventes sont :

- ✓ le traitement et l'exécution des commandes ;
- ✓ les procédures de facturation et de contrôle ;
- ✓ les procédures d'enregistrement ;
- ✓ les procédures d'encaissement et de suivi.

- **Trésorerie :**

- ✓ **Caisse**

PCS dispose d'une caisse tenue par le secrétariat sous la responsabilité du Directeur Général. La caisse est approvisionnée à partir des comptes bancaires.

✓ **Banques**

PCS dispose de 2 comptes bancaires dont les procédures de décaissement se font comme suit : décaissements par chèque, décaissements par espèces et décaissements par virements bancaires. Pour les encaissements, nous avons : les encaissements par chèque, les encaissements par espèces, les encaissements par effet à recevoir, les encaissements par virement bancaires.

Les achats, les ventes et la trésorerie sont gérés à partir des fichiers « Excel ». Les procédures de traitement de PCS, ne sont pas formalisées, toutefois la direction générale intervient pour organiser les différentes étapes des procédures et le rôle de chaque intervenant.

5.2. L'analyse de l'environnement externe et interne de PCS SARL

L'analyse de l'environnement externe et interne de PCS nous permettra d'en ressortir des forces et des faiblesses qui nous permettront de répondre à la problématique soulevée, notamment la conception d'un modèle de contrôle de gestion.

5.2.1. L'environnement externe de PCS SARL

Dans le cadre d'une démarche de conception d'un modèle de contrôle de gestion au sein de PCS, l'environnement tant externe qu'interne présente des avantages et des opportunités à plusieurs niveaux.

5.2.1.1. Les opportunités

PCS bénéficie de la confiance de ses partenaires notamment financiers qui lui accordent des lignes de crédit considérables pour le financement de ses activités. De plus, l'environnement externe est encadré par un dispositif législatif et réglementaire très étoffé permettant à PCS d'évoluer dans un cadre plus sécurisé.

Nous pouvons dire ainsi que le contexte actuel de PCS est favorable à une conception d'un modèle de contrôle de gestion.

5.2.1.2. Les menaces

Les menaces qui pèsent sur PCS sont la fiscalité, le coût des approvisionnements, l'apparition de nouveaux concurrents sur le marché et la crise économique relative à la baisse de prix de baril de pétrole. En effet, l'influence des phénomènes économiques, sociologiques et naturels est très importante. Il peut s'agir par exemple du niveau du coût de la vie, du marché du travail, des mentalités, de la stabilité des prix.

Ainsi nous pouvons dire que l'environnement externe de PCS est source d'incertitude et cette incertitude s'observe non seulement au niveau des marchés de l'entreprise mais encore au niveau économique, politique et social.

5.2.2. L'environnement interne de PCS SARL

5.2.2.1. Les forces

Les efforts fournis par PCS pour assurer le pilotage de ses activités sont assez satisfaisant. Les points forts portent essentiellement sur la volonté de la direction générale à la mise en place des fichiers Excel de suivi et de gestion d'activités, une prise de conscience des enjeux de se doter des outils de gestion, la pratique d'une politique HSE (Hygiène Sécurité Environnement).

- **Les fichiers Excel de suivi et de gestion d'activités**

La gestion d'activités à PCS est faite à l'aide des outils suivants :

- Tableaux Excel de suivi d'activités très limités (activités de logistique et de BTP)
- Fiche Excel de suivi des stocks
- Documents Excel de bouclage et suivi de devis par clients
- Documents Excel de suivi des fournisseurs et des dépenses

- **Prise de conscience des enjeux de se doter des outils de gestion**

Nous notons chez PCS une prise de conscience des enjeux de se doter des outils de gestion et notamment du contrôle de gestion. Ceci se traduit par un effort de mise en œuvre des bonnes pratiques de gouvernement d'entreprise. Cet effort doit aider et faciliter la mise en place de tous les autres dispositifs dont le contrôle de gestion. Les objectifs étant entre autres de définir

une vision stratégique et de s'assurer que les objectifs sont atteints avec efficacité et efficience, d'appréhender les risques pouvant remettre en cause la pérennité de l'activité de l'entreprise.

- **La politique HSE (Hygiène Sécurité Environnement)**

L'hygiène, la sécurité et la santé des personnes, le respect de l'environnement, la satisfaction de ses clients ainsi que l'écoute de l'ensemble des parties prenantes constituent une priorité permanente à tous les niveaux dans toutes les activités de PCS.

Sa performance HSE est déterminante pour le succès de ses activités ; l'amélioration durable de ses résultats implique l'action permanente et conjointe de chaque salarié travaillant au sein de l'entreprise.

PCS vise le partage, par l'ensemble de ses salariés, d'une culture dont les points clefs sont la gestion des compétences, la pratique du retour d'expérience, l'information et la concertation. Cette démarche s'appuie sur l'implication et l'exemplarité de l'encadrement.

PCS s'engage à identifier, évaluer, supprimer ou minimiser les risques industriels, sanitaires et environnementaux, en s'inscrivant dans une démarche d'amélioration continue et de prévention des risques. Des objectifs en matière d'hygiène, de sécurité et d'environnement sont définis dans le cadre de tous les projets, en y associant les futurs utilisateurs.

L'entreprise s'engage aussi à maîtriser et à réduire son empreinte environnementale dans une perspective de développement durable et à adopter, en matière d'hygiène, de sécurité et d'environnement, une attitude constructive de transparence et de dialogue vis-à-vis des parties prenantes.

5.2.2.2. Les faiblesses

La pratique de gestion que nous avons évoquée présente des insuffisances qu'il convient d'identifier avant de présenter le résultat de notre conception. Notre objectif sera ici de parler des points faibles qui présentent une pertinence et qui sont dans le périmètre de nos travaux. Ainsi, nous avons noté les points faibles suivants : absence et manque d'autonomie de la

fonction contrôle de gestion, une absence des mesures de performance des services opérationnels, une absence de manuel de procédures, une procédure budgétaire limitée et enfin une absence d'un système de management des risques qui constitue un dispositif important des bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise.

- **Absence et manque d'autonomie de la fonction contrôle de gestion**

Piloter, c'est à la fois prévoir, mesurer et réagir. La direction générale de PCS établit certes les prévisions, mais son rôle actuel de copilote des opérationnels se réduit à celui d'un « inspecteur ». Elle participe donc peu à la vie des opérationnels qui doivent mettre en place et suivre leurs plans d'actions en toute autonomie. Dans ce cas, nous notons une absence de la fonction contrôle de gestion et un manque d'autonomie de celle-ci qui est effectuée directement par la direction générale. La direction générale étant en charge de la gestion administrative et comptable n'est pas appropriée pour effectuer le contrôle de gestion de PCS car comme le dit l'adage : « on ne peut pas être juge et parti ».

- **Absence de tableau de bord**

A PCS, aucun service opérationnel ne dispose de tableau de bord spécifique, permettant de mesurer sa performance.

Le tableau de bord permettra de donner à tous un outil commun de surveillance de la performance (reporting et auto contrôle). Le tableau de bord doit être avant tout un outil de suivi de la performance et des actions. Ses utilisateurs sont les opérationnels qui sont en charge de la performance de leur services. Il doit leur permettre de comprendre les résultats de leurs actions et de les corriger le cas échéant. Ce n'est que dans un second temps que certains des indicateurs du tableau de bord pourront servir à faire du reporting à la direction générale. En effet, il serait assez étonnant que ces deux finalités aient des indicateurs en tout point différents. Le tableau de bord doit être décliné dans l'organisation et impliquer les acteurs. La difficulté est alors de faire en sorte que tous voient dans les indicateurs présentés la même image.

- **Absence de manuel de procédures**

PCS ne dispose pas d'un manuel des procédures administratives, comptables et financières.

L'OHADA (article 69 :628), affirme que l'entreprise détermine, sous sa responsabilité, les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant aussi bien un contrôle interne fiable que le contrôle externe, par l'intermédiaire, le cas échéant, de commissaire aux comptes, de la réalité des opérations et de la qualité des comptes, tout en favorisant la collecte des informations.

En effet, selon l'article 16 du référentiel juridique du SYSCOHADA « toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états successifs auxquels elle se rapporte ».

PCS devrait se doter d'un manuel des procédures, lui permettant de disposer d'un élément appréciable de gestion et de contrôle interne, et de conformer aux stipulations de l'article 16 du droit comptable OHADA.

Une absence de manuel de procédures peut entraîner des erreurs de réponses sur les questions suivantes :

- Quelle est l'organisation générale de l'entreprise ?
- Comment les informations de base sont-elles saisies ?
- Comment sont-elles traitées ?
- Comment passe-t-on des informations comptables de base aux documents de synthèse et réciproquement ?
- Comment conserve-t-on la trace des informations de base ?

La société se prive ainsi d'un outil de gestion important dans la sauvegarde de ses intérêts, et de nature à lui permettre de maintenir et accroître son efficacité.

- **Processus budgétaire très limité**

Durant notre enquête, nous avons remarqué que le budget de PCS est élaboré par la direction générale seule. Les services opérationnels ne font pas partie du schéma du processus budgétaire. Ce qui nous semble être un gros handicap car la procédure budgétaire sert à décliner la stratégie et, par conséquent, elle doit être articulée avec les plans stratégiques et opérationnels. Cette déclinaison s'accompagne de documents et de réunions qui ont pour but d'encadrer la procédure.

Ici, il n'y a ni propositions de plans d'action par les opérationnels, ni budgets par service. C'est juste un budget global qui est décliné par la direction générale.

En ce qui concerne le contrôle budgétaire, ceci n'a pas lieu. A PCS, il n'y a pas de comparaison entre prévisions et réalisations donc pas de calculs des écarts. Les dépenses ne sont pas budgétisées et avec cela il est très difficile de mesurer le coût de chaque service pour ainsi déterminer sa valeur ajoutée dans la performance de l'entreprise.

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

A l'issue de l'analyse du système de management des risques au sein de PCS, nous avons remarqué qu'il y avait absence de management des risques alors que les bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise recommandent la mise en œuvre de ce système par les entreprises. Pour une entreprise, un risque se définit comme un événement possible qui peut entraîner des conséquences négatives pour l'organisation ou les personnes. Son impact peut remettre en cause :

- l'existence de l'entreprise ;
- ses ressources (humaines ou financières) ;
- ses produits et ses services ;
- ses clients.

La gestion des risques est un outil de pilotage opérationnel et d'aide à la décision stratégique. Sa mise en œuvre augmente la confiance des différents partenaires de l'entreprise, principalement des investisseurs, le personnel, les clients et les fournisseurs. Considérant la

taille, l'importance et la vision affichée dans le plan stratégique, l'absence d'un système de management des risques à PCS constitue une faiblesse à combler dans les meilleurs délais.

5.3. Risques liées aux faiblesses

Avec l'analyse de la pratique de gestion à PCS, nous avons remarqué des risques qu'il convient pour nous d'identifier afin de permettre à la société d'élaborer des réponses à ces risques.

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

Tableau n° 6 : Risques liés aux faiblesses

Faiblesses	Risques
Absence et manque d'autonomie de la fonction contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Risque de dépendance vis-à-vis des activités comptables et administratives. • Manque d'efficacité, d'efficience et d'économie. • Manque de production de l'information pertinente et nécessaire à la prise de décision. • Confusion entre le rôle de la direction générale, les activités administratives, comptables et les activités de contrôle de gestion. • Mauvaise orientation de la gestion globale de l'entreprise, de l'amélioration continue et de la mise en place des nouvelles stratégies. • Non maîtriser des structures de coûts et améliorer de la performance. • Absence ou insuffisance dans la mise en place d'actions correctrices due à l'absence d'un dispositif efficace de contrôle de gestion.
Absence de tableau de bord	<ul style="list-style-type: none"> • Absence de possibilité d'apprécier objectivement la performance des services opérationnels. • Gaspillage des ressources pour exécuter les objectifs déclinés. • Mesure insuffisante du progrès et de l'amélioration continue. • Allocation des ressources basée sur des critères peu évidents. • Démobilisation du personnel de chaque service. • Démotivation et laxisme dans les comportements.

<p>Absence de manuel de procédures</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Altération de la qualité et de la fiabilité de l'information produite. • Risque de non exhaustivité des enregistrements comptables. • Risque d'entacher la régularité et de la sincérité des comptes produits. • Risque de détournement de biens et irrégularités dans l'établissement des états financiers. • Lourdeurs et redondances de tâches dans les procédures comptables. • Perte de temps qui entravent la prise de décisions à temps opportun.
<p>Limites du processus budgétaire</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pilotage à vue des services opérationnels. • Absence de relation entre objectifs et budget. • Frein à l'exécution des activités programmées. • Dépassement budgétaire. • Absence d'analyse des écarts budgétaires. • Méconnaissance des causes et des origines des écarts. • Faible réactivité pour adopter les mesures collectives. • Impertinence des décisions.
<p>Absence d'un système de management des risques</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Absence de management des risques. • Absence de cartographie des risques. • Absence de culture de la gestion du risque. • Non définition des mesures d'atténuation des risques.

Source : Nous-mêmes

CHAPITRE 6 : CONCEPTION D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION A PCS

Notre recherche consiste à concevoir un système de contrôle de gestion autonome à PCS car nous y avons noté une faible efficacité de contrôle. Cette faible efficacité constitue un obstacle et un facteur de blocage du développement de la gestion des différentes fonctions au sein de l'entreprise et par conséquent un frein de performance.

Dans ce chapitre, il s'agira pour nous de concevoir un système de contrôle de gestion à PCS. Par définition, nous pouvons dire qu'un système est un ensemble d'éléments interagissant entre eux selon certains principes ou règles.

Dans un premier temps, nous devons procéder à « l'autonomisation » de la fonction contrôle de gestion à PCS en décrivant les « missions » qui seront assignées au service, le « rattachement hiérarchique », son « organisation », les « outils » à utiliser entre autres.

En second lieu, nous allons présenter le « modèle blanc » de contrôle de gestion en passant par son « schéma technique » assorti de commentaires.

Enfin, il s'agira pour nous de présenter le plan d'action de mise en œuvre comportant un chronogramme de mise en place.

6.1. Architecture de la fonction contrôle de gestion

Pour ce faire, nous devons créer un service contrôle de gestion à part entière. Certaines activités de gestion ne seront plus effectuées par la direction générale. Le service créé devra être animé par un autre collaborateur qui sera autonome, « un contrôleur de gestion ».

6.1.1. Les missions du service

Suite à l'analyse des forces et faiblesses de PCS en matière de contrôle de gestion, le service à concevoir aura pour missions :

- l'élaboration des rapports d'activité et diffusion aux services concernés et à la direction générale ;
- le suivi de l'avancement des plans d'actions ;
- la coordination et l'animation pour l'élaboration des budgets ;
- coordonner le processus budgétaire ;
- le suivi budgétaire ;
- la participation à l'élaboration du plan stratégique ;
- la collecte des informations des opérationnels à travers les rapports d'activités ;
- la fiabilisation des données communiquées pour une bonne compréhension de l'activité et une meilleure analyse des écarts ;
- le suivi de l'évolution des consommations des véhicules en lubrifiants, pièces de rechange, pneumatiques et autres ;
- la préparation des études de rentabilité des investissements logistiques ;
- suivre l'utilisation des ressources de l'entreprise et mesurer l'efficacité de leur utilisation ;
- contrôler l'application des procédures de gestion des mouvements de stock (réception, retours fournisseurs, transferts inter – sites,...) ;
- assurer l'organisation et le suivi des inventaires physiques trimestriels et de fin d'année ;
- calculer des marges globales et par services, et établir des comptes d'exploitation ;
- assurer les reportings à la direction générale ;
- produire le commentaire de gestion qui reprend les événements majeurs de la période analysée ;
- Faire du contrôle de gestion une fonction à haute valeur ajoutée ;
- diffuser la culture de gestion.

6.1.2. Le rattachement hiérarchique

Dans cette structure, le contrôleur de gestion sera le navigateur de l'entreprise, il connaîtra le but (qu'il a aidé à définir) et les plans d'actions qui permettront de l'atteindre. Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctrices nécessaires. Il sera à la fois :

- le conseiller de l'entreprise auprès de la direction générale et des autres services (Logistique, Bâtiment et Travaux Publics, Formation) ;
- le technicien du système budgétaire (c'est-à-dire celui qui conçoit, anime et entretient le système) ;
- l'animateur du système de contrôle de gestion.

Compte tenu de l'étendu des missions qui sont attribuées au nouveau service, le rattachement idéal pour remplir avec efficacité ces dernières est celui qui relie le contrôle de gestion au niveau le plus élevé de l'entreprise. Ce rattachement confère au contrôle de gestion une autorité nécessaire pour exercer ses missions en toute indépendance.

Au regard de l'ensemble de ces motivations, de la culture de PCS en terme de vision et de logique globale de pilotage retenue par le management, nous suggérons la création d'un service de contrôle de gestion pour remplir les missions identifiées. Ce service sera rattaché directement à la direction générale pour lui conférer l'autorité nécessaire à la réalisation de ses missions. Ce service peut être schématiquement représenté dans le nouvel organigramme ci-après :

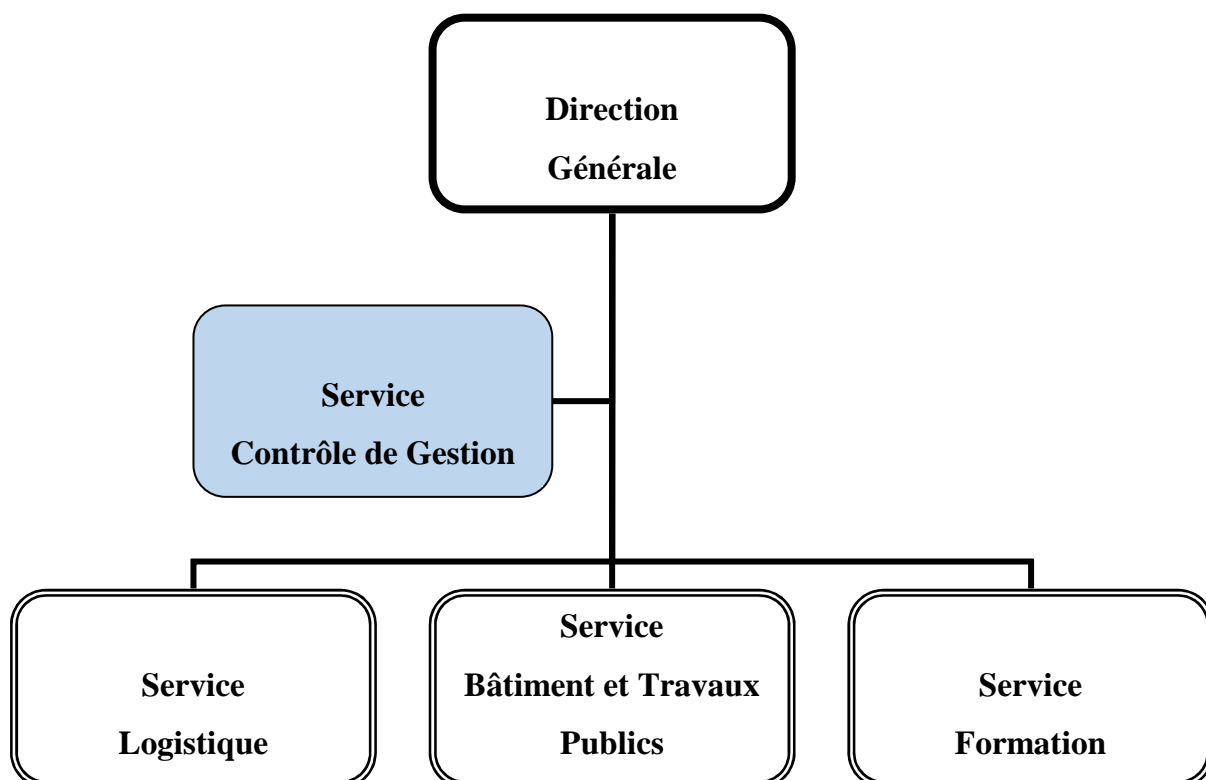


Figure n° 9 : Nouvel organigramme de PCS SARL

Source : nous-mêmes

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise. C'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus, il a pour mission, d'aider chaque membre de l'entreprise, du Directeur Général à l'échelon le plus bas de la hiérarchie.

Mais il n'a pas d'autorité hiérarchique, et il ne doit en avoir que pour le personnel qui se trouvera sous sa responsabilité; sinon, aucune liberté d'esprit et aucune objectivité ne seront possibles.

Ainsi, il sera très efficace en occupant une position de « Staff » auprès de la direction générale. L'avantage essentiel est l'indépendance. D'autres peuvent avoir lieu. En effet :

- Rattaché à la direction générale, le contrôleur de gestion bénéficie du soutien direct de cette dernière ; et puis il peut transmettre plus facilement les différents rapports qu'il est amené à élaborer. Il est en outre perçu comme un personnel très influent dans l'entreprise.
- Cette position le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et met en évidence son rôle de conseiller de gestion.
- Sa tâche d'animation et de coordination sera facilitée.

6.1.3. L'organisation du service

Outil indispensable de maîtrise de coût, de coordination et d'animation des décisions, d'analyse et d'assistance, le futur service de contrôle de gestion de PCS sera structuré de manière à répondre à ses différentes missions qui se traduisent dans le quotidien par un suivi budgétaire des différentes activités, des reportings mensuels d'activité et de gestion adressés à la direction générale, des rapports d'activités regroupant des tableaux de bord destinés aux différents services et à la direction générale.

Cette organisation permettra à la direction générale de prendre les bonnes décisions d'arbitrage entre les services.

Pour son fonctionnement, le service aura besoin pour les deux premières années de moyens matériels, financiers et humains.

6.1.4. Les outils

Lors de la première année d'exécution, le nouveau service se dotera d'outils suivants.

6.1.4.1. Les outils de prévisions

Les outils de prévisions que nous utiliserons seront le budget prévisionnel d'exploitation, le compte de résultat et un bilan prévisionnel. Les budgets seront utilisés pour la fixation des prix, la prévision des ventes et pour décider des investissements. PCS effectuera des prévisions sur l'ensemble de ces activités et principalement des prévisions de chiffre d'affaires, coût et marge, le compte de résultat et le bilan.

6.1.4.2. Les outils de suivi

Le tableau de bord est un outil efficace de suivi qui sera utilisé par le nouveau service. Face à la concurrence et à l'incertitude des marchés il fournit rapidement les informations essentielles et permet de prendre les actions correctives au bon moment. Les indicateurs les plus importants constituant le tableau de bord relèvent des indicateurs comptables : la croissance du chiffre d'affaire, la marge, le résultat d'exploitation, le montant des stocks, le nombre d'employés (intérimaires, consultants ou prestataires) par services, le suivi de la trésorerie et le fond de roulement.

Une information présente dans un tableau de bord, pour être significative, doit être comparée soit avec un objectif prévisionnel, soit avec un chiffre antérieur, soit avec une donnée de la concurrence.

6.1.4.3. Les outils d'analyse

Les outils d'analyse permettront à PCS d'effectuer une analyse des écarts qui lui permet de comprendre pourquoi elle est ou elle n'est pas efficace. Cela passera par la comptabilité analytique.

La comptabilité analytique représente alors un atout pour PCS dans l'analyse des écarts. Ainsi, un système de comptabilité analytique basé sur la gestion par les activités est indispensable à PCS.

L'amélioration de la rentabilité de l'entreprise passera essentiellement par la maîtrise de ses dépenses, pour cette raison, nous recommandons l'intégration d'une comptabilité analytique. Elle se basera sur la ventilation mensuelle des charges par centre analytique et par activité.

Afin de garantir le bon fonctionnement de la méthode analytique, une procédure de codification analytique des dépenses doit être mise en place. En effet, le contrôleur de gestion se chargera de la codification analytique et de l'analyse des coûts qui est une priorité pour PCS.

6.1.5. La fiche de poste du contrôleur de gestion

L'organisation que nous proposons de mettre en place doit être complétée par une description des missions et des attributions à travers la fiche de poste ci-après :

Tableau n° 7 : Fiche de poste du contrôleur de gestion

IDENTIFICATION DU POSTE	
Titre du poste	Contrôleur de gestion
Nature du poste	Contrôle de gestion
IDENTITE DE L'AGENT	
Nom, Prénoms	
Statut, catégorie, grade	
PRESENTATION DU SERVICE	
Mission principale du service	Prévoir, suivre et analyser l'activité de l'entreprise.
Positionnement dans l'organigramme de PCS	<pre> graph TD DG[Direction Générale] --- SCG[Service Contrôle de Gestion] SCG --- SL[Service Logistique] SCG --- STP[Service Bâtiment et Travaux Publics] SCG --- SF[Service Formation] </pre>

ACTIVITES DU POSTE	
Attributions du poste	<p>I. Reporting mensuel Suivi des indicateurs de gestion et analyse de l'activité :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Collecte des informations opérationnelles et financières nécessaires à la production du reporting. • Mesure et analyse des écarts entre réel et prévisionnel. • Assure le reporting mensuel des résultats et réalise la lettre de gestion. <p>II. Comptabilité Analytique Amélioration de l'analyse de l'activité via l'utilisation de la comptabilité analytique.</p> <p>III. Processus budgétaire</p> <ul style="list-style-type: none"> • Coordonner le processus d'élaboration des budgets. • Coordonner et participer à l'élaboration des prévisions budgétaires en faisant travailler l'ensemble des acteurs de l'entreprise. <p>IV. Etude de la rentabilité des investissements sur les coûts</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aide à la décision en réalisant des études ponctuelles sur des dossiers d'investissements. • Fixation du prix de vente, rentabilité des investissements, coûts de maintenance... <p>V. Procédures Mise en place de procédures de gestion administrative, financière et comptable</p> <ul style="list-style-type: none"> • Recueil et analyse des procédures de l'entreprise. • Analyse de l'existant et structuration via la rédaction de procédures. • Mise à jour des procédures.
COMPETENCES REQUISES SUR LE POSTE	
Profil du poste	<p>Les « savoirs » :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Maitriser le contrôle de gestion. • Maitriser les outils bureautiques et des logiciels informatiques et comptables en qualité d'utilisateur. • Transmettre, échanger des informations opérationnelles.

	<ul style="list-style-type: none">• Synthétiser, analyser des informations opérationnelles et financières.• Connaitre la comptabilité générale, approfondie, les réglementations, les procédures comptables.• Formation de 5 ans en école de commerce ou en cycle universitaire supérieur de gestion.• 3 à 5 ans d'expérience en contrôle de gestion souhaitée (rentabilité des investissements, suivi des engagements...). <p>Les « savoirs faire » :</p> <ul style="list-style-type: none">• Savoir mettre en œuvre les règles et procédures.• Savoir utiliser les outils bureautiques et logiciels à bon escient.• Savoir exploiter des données et comprendre des processus. <p>Les « savoir être » :</p> <ul style="list-style-type: none">• Avoir le sens de l'organisation et de la méthode.• Savoir respecter les délais, être rigoureux, précis.• Savoir s'intégrer dans une chaîne de décisions.• Savoir adopter une posture de contrôle.• Savoir faire face à des situations d'urgences.
--	---

Source : nous-mêmes

6.1.6. Les coûts du service de contrôle de gestion

Pour la mise en place d'un service de contrôle de gestion à PCS nous avons estimé un coût pour permettre à la direction générale de prendre les dispositions nécessaires. Le coût estimatif pour la première année est de Cinq Millions Huit Cent Trente Mille Francs CFA (5.830.000) que nous détaillons dans le tableau ci-après :

Tableau n° 8 : Coût estimatif pour la première année

Eléments	Unités	Montants
Salaires	1	3.600.000
Matériels de bureau		395.000
Matériels informatiques et consommables		655.000
Frais de formation		1.000.000
Frais de missions		180.000
TOTAL		<u>5.830.000</u>

Source : nous-mêmes

6.2. Plan d'actions de mise en œuvre

Dans le cadre de la mise en œuvre du contrôle de gestion au sein de PCS, nous faisons une proposition de plans d'actions et de chronogramme d'exécution. Le but de ce plan d'actions est de préciser les modalités de mise en œuvre du résultat de notre conception.

Tableau n° 9 : Plan d'actions de mise en œuvre

Actions	Responsables	Délai	Ressources à utiliser	Ressources à générer
Restitution du résultat de la conception à la direction générale de PCS	Nous-mêmes	Décembre 2016	Présentation power point sur vidéo projecteur	Organigramme et missions validés par les responsables de PCS
Adoption du budget de mise en œuvre	Direction générale	Mars 2017	Session budgétaire de décembre 2016	Budget adopté
Acquisition des ressources nécessaires	Direction générale	Avril 2017	Décaissement des prévisions pour l'acquisition des besoins	Ressources acquises
Recrutement du Contrôleur de gestion et installation des équipements	Direction générale	Mai 2017	Note de service de nomination	Système installé
Mise en œuvre du contrôle de gestion	Service contrôle de gestion nouvellement créé	Juin 2017	Manuel de procédures, conception des outils, formations	Service de contrôle de gestion mis en place

Source : nous-mêmes

Tableau n° 10 : Chronogramme de mise en place

Phases	Activités	1er Mois	2eme Mois	3eme Mois	4eme Mois	5eme Mois	6eme Mois
Restitution du résultat de la conception	Organisation et missions validées par les responsables						
Proposition de modification de l'organigramme à la direction générale	Nouvel organigramme pour adoption						
Adoption du nouvel organigramme	Organigramme Adopté						
Adoption du budget de mise en œuvre	Budget adopté						
Acquisitions des ressources	Ressources acquises						
Installation du contrôleur de gestion et des équipements	Système installé						
Mise en œuvre du service contrôle de gestion	Service contrôle de gestion mis en place						

Source : nous-mêmes

6.3. Recommandations

L'état des lieux en matière de gestion à PCS a fait ressortir des faiblesses qu'il convenait de soulever. Ainsi, pour pallier à ces faiblesses, nous formulons les recommandations suivantes. Ces recommandations destinées à la Direction Générale de PCS entrent dans le cadre de la mise en place d'un système efficace de contrôle de gestion.

6.3.1. Autonomie du service de contrôle de gestion

Le service contrôle de gestion doit être indépendante des autres services de l'entreprise. Il doit être un service à part entière. Ainsi, nous recommandons à PCS de mettre en place un service contrôle de gestion qui sera rattaché à la Direction Générale.

De ce fait, le contrôleur de gestion jouera le rôle non seulement de technicien mais aussi de conseiller et d'animateur.

6.3.2. Mise en place de tableau de bord

L'absence de tableau de bord pour chaque service opérationnel est une faiblesse qui doit être comblée par l'élaboration dynamique de tableaux de bord pour chaque service de PCS au niveau des responsables.

Avec l'adoption du système que nous proposons, la mise en place et le suivi des tableaux de bord pour chaque service opérationnel sera assuré par le service contrôle de gestion. Un système d'évaluation de la performance individuelle sera ainsi mis en place et permettra d'augmenter la motivation des responsables opérationnels.

6.3.3. Adoption d'un manuel de procédures

Nous recommandons à PCS de se doter d'un manuel de procédure qui est un outil capital du contrôle dans la minimisation des risques, la sauvegarde du patrimoine, ainsi que l'optimisation des processus et activités.

La rédaction du manuel de procédures est devenue un exercice indispensable pour la bonne marche de l'entreprise. Les détournements de fonds, les pertes de valeurs inexplicables, l'incohérence des activités ainsi que les lourdeurs administratives, trouvent leurs explications assez souvent dans l'absence de procédures définies et détaillées, établies avec pour critère la minimisation des risques affectant négativement l'entreprise.

Pour toute entreprise qui se veut performante, concevoir un manuel de procédures répond à un objectif de bonne organisation débouchant sur une minimisation et maîtrise de ses risques.

6.3.4. Processus budgétaire de la structure

Pour un bon système de gestion budgétaire, PCS doit mettre en œuvre les recommandations suivantes dans le cadre de l'adoption du nouveau service.

En premier lieu, la procédure budgétaire servira à décliner la stratégie et, par conséquent, elle sera articulée avec les plans stratégiques et opérationnels. Cette déclinaison s'accompagnera de documents et de réunions qui ont pour but d'encadrer la procédure. Enfin, les différents budgets devront s'articuler correctement les uns par rapport aux autres dans un ordre bien défini. Tous les services doivent alors établir leur budget sur la base de leur programme d'activités, qui lui-même découle du plan opérationnel. Nous recommandons également que la déclinaison des objectifs de la lettre d'engagement du Directeur Général, soit effectuée dans la première quinzaine de l'année budgétaire.

En second lieu, les étapes de la procédure budgétaire que nous proposons sont les suivantes :

- La diffusion de la stratégie et du plan opérationnel sera réalisée via une lettre de cadrage envoyée aux différents services de l'entreprise. Cette lettre est adaptée à chacun et indique les objectifs et les grandes lignes que s'est fixés la direction.
- Ensuite viendra l'élaboration de plans d'actions et de budgets par les différents services. Dans cette étape, les services ne sont pas tout le temps sur la même longueur d'onde car les aspirations des uns ne seront pas forcément les mêmes que ceux des autres.
- Occasionnellement, les navettes peuvent conduire à une remise en cause de la stratégie choisie. En effet, il peut arriver que l'élaboration des plans d'action et leur chiffrage économique révèlent les incohérences de la stratégie.
- En cours d'année, des écarts mensuels pour le pilotage et le reporting seront mis en évidence. Ces écarts sont la différence pour chacun des postes entre les données prévues (le budget) et les données réelles. Seuls les écarts les plus importants ou ceux les plus significatifs seront analysés. Ils doivent permettre de comprendre comment se comportent l'entreprise et ses membres. Leur analyse peut donner lieu à une décomposition analytique plus ou moins poussée sous forme d'écart sur volume, écart sur prix...

- Chaque année, des écarts annuels sont calculés. Ils servent à faire le bilan des performances du responsable de centre de responsabilité et de son équipe. C'est à partir de cette évaluation que sont octroyées un certain nombre de primes et que se décide la suite des carrières.

En fin de procédure budgétaire, un découpage du budget est réalisé sur les différents mois ou de trimestres. Ce découpage permettra ultérieurement de suivre en cours d'année la marche de l'entreprise par rapport aux prévisions. Ce suivi est l'occasion de corrections et d'ajustements en fonction des circonstances.

6.3.5. Le système de management des risques

PCS vu ses activités ne peut pas fonctionner sans un système de management des risques. Le management des risques fait parti des dispositifs de contrôle de gestion et sa mise en place contribuera à atteindre les objectifs suivants :

- l'identification et la hiérarchisation des risques découlant des stratégies et activités de PCS ;
- une définition d'un niveau acceptable de risques pour PCS ;
- la définition et la mise en place des mesures d'atténuation des risques, compte tenu de seuil jugé acceptable ;
- le suivi permanent des activités afin de réévaluer périodiquement les risques et l'efficacité des contrôles permettant de les gérer ;
- l'élaboration périodique de rapport concernant les résultats du processus de management des risques.

Avec l'élaboration d'une cartographie des risques, les retombées pour l'entreprise seront multiples car elle aura :

- des informations détaillées sur les menaces qui pèsent sur elle et qu'elle ne cernait pas distinctement.
- un inventaire des risques formalisé et partagé permettant de lancer des actions ou des projets ciblés pour les maîtriser.
- une appréciation de la sensibilité et de la responsabilité des principaux services face aux risques de l'entreprise.

Nous recommandons fortement que PCS procède à l'élaboration de la cartographie des risques de l'entreprise en suivant les étapes nécessaires requises à cet effet.

Il est important de prendre en compte les recommandations que nous avons formulées, pour la mise en place du système de contrôle de gestion, compte tenu de la vision et des ambitions actuelles de PCS. Il faut également mettre en œuvre les moyens (humain, financier et technique) nécessaires à la formalisation d'un véritable système de contrôle de gestion à PCS.

Conclusion de la deuxième partie

Nous avons montré que la fonction contrôle de gestion peut remplir des rôles divers : aide à la décision, centralisation du pouvoir dans les mains de la direction, rôle discret de vérification, légitimation externe et interne des décisions, formalisation des responsables et un rôle de vecteur de changement de l'organisation.

L'évaluation de l'existant en matière de contrôle de gestion à PCS à laquelle nous venons de procéder nous a révélé des points forts et des points faibles qui résultent de la gestion de cette structure.

Pour pallier aux faiblesses constatées nous avons formulé un certain nombre de recommandations qui nous espérons seront pris en compte par la Direction Générale.

CONCLUSION GENERALE

Concevoir un système efficace de contrôle de gestion fut notre but dans cette étude qui a pour thème « conception et mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein d'une entreprise de Construction Bâtiment et Logistique Industrielle : cas de PRAISE CONSULTING AND SERVICES SARL ».

Par cette étude, il s'agissait pour nous de mettre en évidence la nécessité d'un système de contrôle de gestion dans une entreprise.

L'intérêt principal de cette recherche réside dans l'étude en profondeur du concept contrôle de gestion à travers ses différentes facettes. Nous avons également fait une description des outils de contrôle de gestion et c'est dans cet ordre d'idées que nous avons montré l'importance de ces outils et leur rôle dans le pilotage de l'entreprise. Nous avons terminé la partie théorique par la conception d'une méthodologie à même de nous permettre d'aboutir à la conception d'un système de contrôle de gestion destinée à PCS.

Dans un deuxième temps, nous avons fait un état des lieux en matière de gestion à PCS. Notre objectif était double : ressortir les points forts et les points faibles du contrôle de gestion à PCS et formuler des recommandations quant aux points faibles présentés comme freins à la performance de la société.

Le diagnostic de la pratique de contrôle de gestion à PCS a révélé les principales insuffisances suivantes :

- l'inexistence d'outils de formalisation des prévisions à moyen et long termes,
- le manque d'outils fiables et efficaces d'évaluation et de contrôle des réalisations,
- l'absence de système de contrôle interne.

Ces insuffisances ont pour corollaire le gaspillage des ressources, les collusions, les difficultés dans le pilotage de l'organisation qui risquent de compromettre ainsi son équilibre financier.

Pour réguler les risques potentiels et ceux encourus, nous avons préconisé la mise en place d'outils comme la planification et la gestion budgétaire. Ces outils ont été choisis sur la base de leur importance dans le fonctionnement efficace de l'entreprise.

Actuellement, PCS a besoin d'avoir une idée claire des prévisions de ventes et de coûts et de disposer d'un outil synthétique faisant ressortir les produits et les charges prévisionnels vu l'instabilité grandissante de son marché. D'où la nécessité de mettre en place un système performant de contrôle de gestion.

Au terme de notre travail, nous aboutissons à la conclusion qui est la mise en œuvre du service de contrôle de gestion que nous avons proposé à PCS.

En ce qui nous concerne, nous pensons approfondir davantage nos connaissances en matière de contrôle de gestion. Cependant, nous ne prétendons pas dans le cadre de ce travail, traiter tous les domaines de contrôle de gestion, encore moins traiter tous les thèmes liés au contrôle de gestion.

Cette étude présente des limites que nous relions à la diversité des théories, la profondeur et l'étendue du domaine du contrôle de gestion. Dans sa pratique, les limites de notre étude sont inhérentes à tout travail de conception intellectuelle. Le champ reste donc ouvert à la réflexion pour l'implantation d'un système efficace de contrôle de gestion à PCS.

BIBLIOGRAPHIE

1. ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2007), *contrôle de gestion, manuel et application*, DUNOD, Paris, 701 pages.
2. ALAZARD Claude (2005), *Contrôle de gestion : DECF 7 : cas pratique épreuves n° 7*, Dunod, Paris, 240 pages.
3. ARDOIN, Jean – Loup, MICHEL Daniel, SCHMIDT Jean (1985), *Le contrôle de gestion*, Publi – Union, 433 pages.
4. BERLAND Nicolas (2002), *Le contrôle budgétaire*, La Découverte, Paris, 120 pages.
5. BESCOS Pierre-Laurent, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla & NAULLEAU Gérard (1997), *Contrôle de gestion de management*, 4ème édition, Montchrestien, Paris, 552 pages.
6. BOISVERT Hugues (1991), *le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée*, Editions du renouveau pédagogique, Collection Mercure, Ottawa, 278 pages.
7. BOLLEQUER Marc (2003), *Le contrôle de gestion : l'histoire et les conditions d'exercices de la profession*, L'Harmattan, Paris, 183 pages.
8. BOUIN Xavier, SIMON François-Xavier (2004), *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, 2ème édition, DUNOD, Paris, 334 pages.
9. BOUQUIN Henri (2000), *Comptabilité de gestion*, Edition Economica, Paris, 303 pages.
10. BOUQUIN Henri (2008), *le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise de gouvernance*, 8ème édition, Presses Universitaires de France, Paris, 526 pages.
11. BURLAUD Alain, SIMONE Claude (2006), *Le contrôle de gestion*, Nouvelle édition, 121 pages.
12. DAYAN Armand (2004), *manuel de gestion volume 2*, Ellipses, Paris, 975 pages.
13. GERVAIS Michel (1994), *Le contrôle de gestion par le système budgétaire*, Vuibert, Paris, 221 pages.
14. GERVAIS Michel (2000), *le contrôle de gestion*, 7ème édition, ECONOMICA, Paris, 719 pages.

15. GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULLEAU Gérard, DELMOND Marie-Hélène & BESCOS Pierre-Laurent (2003), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, collection Business, Gualino éditeur, Paris, 269 pages.
16. GUEDJ Norbert (1998), *Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'organisation, Paris, 710 pages.
17. HAFFEN François (1999), *Le contrôle des filiales dans la stratégie de Groupe*, Editions d'organisation, Paris, 213 pages.
18. HORNGREN Charles, BHIMANI Alnoor, DATAR Srikant, FOSTER George (2007) *Comptabilité de gestion*, 3ème Edition, Nouveaux Horizons, 466 pages.
19. HUTIN Hervé (2007), *Toute la finance*, Editions d'Organisations, 951 pages.
20. LOCHARD Jean (1998), *Gestion budgétaire : outil et pilotage des managers*, Editions d'organisation, Paris, 160 pages.
21. LÖNING Hélène, MALLERET Véronique, MEROC Jérôme, PESQUEUX Yvon, CHIAPELLO EVE, MICHEL Daniel & SOLE Andrieu (2003), *le contrôle de gestion, organisation et mise en œuvre*, 2ème édition, DUNOD, Paris, 277 pages.
22. LORINO Philippe (2003), *méthodes et pratiques de la performance*, 3ème édition, Edition d'organisation, Paris, 522 pages.
23. MALO Jean Louis & MATHE Jean Charles (2000), *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2ème édition, Editions d'Organisation, Paris, 309 pages.
24. PAPIN Robert (1995), *L'Art de Diriger, Tome 2 - 2ème édition*, Dunod, Paris, 426 pages.
25. ROUACH M. & NAULLEAU G. (1998), *le contrôle de gestion bancaire et financier*, 3ème édition, la revue Banque Editeur, Paris, 374 pages.
26. SELMER Caroline (2003), *Construire et défendre son budget : outils, méthodes et comportements*, Dunod, Paris, 325 pages.

ANNEXE

QUESTIONNAIRE : Ce questionnaire s'adresse aux Responsables de PCS.

N°	Libellé
ORGANISATION GENERALE	
1	<p>Un contrôle a-t-il été défini à partir d'une définition précise des objectifs de PCS ?</p> <p>Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>
2	<p>Avez-vous notamment essayé de convaincre la direction de PCS que le contrôle est une aide et pas seulement une contrainte ?</p> <p>Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>
3	<p>Pensez-vous que le contrôle de gestion vous aidera à améliorer votre gestion ?</p> <p>Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>
4	<p>Pensez-vous que le contrôle de gestion jouera auprès de vous un rôle de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Conseil <input type="checkbox"/> • Surveillance <input type="checkbox"/> • Les deux <input type="checkbox"/>
LES OUTILS UTILISES	
5	<p>Que représente la planification stratégique pour vous ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • C'est un instrument d'action pour l'entreprise <input type="checkbox"/> • Elle a pour but d'élaborer un plan <input type="checkbox"/> • Elle a pour mission de chiffrer par grandes masses les orientations stratégiques retenues <input type="checkbox"/>
6	<p>Que représente la planification opérationnelle pour vous ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Elle détaille à moyen terme axes de réalisations <input type="checkbox"/> • Elle traduit les orientations stratégiques en programmes applicables <input type="checkbox"/> <p>En existe-t-il à PCS ? Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p> <p>Si oui en existe-t-il dans tous les services de PCS ? Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>

7	<p>Que représente le budget pour vous ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'expression financière des plans d'actions <input type="checkbox"/> • L'expression quantitative des besoins <input type="checkbox"/> • Une prévision financière chiffrée <input type="checkbox"/> • Une prévision des recettes et des dépenses <input type="checkbox"/> <p>PCS dispose-t-il d'un budget ? Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>
LE SUIVI	
8	<p>Que représente le tableau de bord pour vous ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Un ensemble d'indicateurs organisés <input type="checkbox"/> • Un instrument de suivi et de communication <input type="checkbox"/> • Un outil de diagnostic et de décision <input type="checkbox"/>
9	<p>Utilisez-vous un tableau de bord ? Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p> <p>Si oui à quelles fins l'utilisez-vous ? _____</p>
EVALUATION DES PERFORMANCES	
10	<p>Pensez-vous que vous êtes évalués sur la base des résultats à votre poste ?</p> <p>Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>
11	<p>Appréciez-vous vos agents sur la base des résultats atteints à leurs postes de travail ?</p> <p>Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/></p>
12	<p>Vos critères d'évaluation tiennent ils compte de :</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'utilisation des ressources par rapport aux résultats obtenus ? <input type="checkbox"/> • l'objectif fixé au départ ? <input type="checkbox"/> • la satisfaction du client ? <input type="checkbox"/> • le délai de réalisation ? <input type="checkbox"/>
13	<p>L'atteinte de vos objectifs entraine-t-elle une récompense ?</p> <ul style="list-style-type: none"> • une promotion financière <input type="checkbox"/> • une félicitation <input type="checkbox"/> • rien de tout cela <input type="checkbox"/>

14	Et lorsque vos objectifs ne sont pas atteints ? <ul style="list-style-type: none">• une sanction financière <input type="checkbox"/>• un blâme <input type="checkbox"/>• aucune sanction <input type="checkbox"/>
-----------	--

Source : nous-mêmes

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS.....	i
RESUME.....	ii
LISTE DES ABREVIATIONS.....	iv
SOMMAIRE.....	1
LISTE DES TABLEAUX.....	2
LISTE DES FIGURES.....	3
INTRODUCTION.....	4
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	9
CHAPITRE 1 : LE CONCEPT DE CONTRÔLE DE GESTION.....	11
1.1. Définitions du contrôle de gestion.....	11
1.1.1. L'évolution de la conception de contrôle de gestion.....	11
1.1.2. Les définitions de quelques auteurs sur le contrôle de gestion.....	13
1.1.2.1. Le contrôle de gestion comme un processus d'apprentissage.....	13
1.1.2.2. Le contrôle de gestion comme un processus d'aide à la décision....	13
1.2. Missions et objectifs du contrôle de gestion.....	14
1.2.1. Contribuer à définir la stratégie de l'entreprise.....	14
1.2.2. Contribuer à la définition de la structure de l'entreprise.....	16
1.2.2.1. Le choix organisationnel.....	16
1.2.2.2. Le choix du style de commandement.....	17
1.2.3. Contribuer à la gestion financière de l'entreprise.....	18
1.2.3.1. Le contrôle de gestion, outil complémentaire de l'analyse financière...18	
1.2.3.2. Le contrôle de gestion au service de la stratégie financière.....	19
1.2.4. Mesurer les performances et piloter les activités.....	19
1.2.5. Manager l'information.....	20
1.3. Le contrôle de gestion dans l'entreprise.....	22
1.3.1. Le rattachement hiérarchique de la fonction.....	22
1.3.2. Le contrôle de gestion et le niveau de contrôle.....	26

1.3.3. Les attributions du contrôle de gestion.....	28
1.4. L'organisation de la fonction contrôle de gestion.....	29
1.4.1. L'implantation du contrôle de gestion au sein de l'entreprise.....	29
1.4.2. Le processus de mise en place du contrôle de gestion.....	29
1.4.2.1. Les phases du contrôle de gestion.....	29
1.4.2.2. Le processus du contrôle de gestion.....	29
1.4.3. Les tâches du contrôleur de gestion.....	30
1.4.4. Profil du contrôleur de gestion.....	32

CHAPITRE 2 : LES VARIABLES CONTINGENTES ET LES OUTILS DU CONTRÔLE DE GESTION..... 33

2.1. Les variables contingentes du contrôle de gestion.....	33
2.1.1. La taille de l'entreprise.....	33
2.1.2. La technologie.....	33
2.1.3. La culture d'entreprise.....	34
2.1.4. La stratégie de l'entreprise.....	34
2.2. Les outils prévisionnels du contrôle de gestion.....	35
2.2.1. La planification.....	35
2.2.1.1. La planification stratégique.....	35
2.2.1.2. La planification opérationnelle.....	36
2.2.2. Le budget.....	37
2.2.2.1. La gestion budgétaire : définitions et objectifs.....	37
2.2.2.2. Typologies de budget.....	38
2.2.2.3. Les étapes du processus budgétaire.....	40
2.2.2.4. Le rôle du contrôleur de gestion dans la gestion budgétaire.	42
2.2.3. La comptabilité de gestion.....	43
2.2.3.1. Définitions et rôle de la comptabilité de gestion.....	43
2.2.3.2. La comptabilité analytique traditionnelle.....	43
2.2.3.3. La comptabilité par activité.....	44
2.2.4. Le reporting.....	45
2.2.5. Le tableau de bord.....	47

2.2.6. L'évaluation de la performance.....	50
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE.....	53
3.1. Le modèle d'analyse.....	53
3.2. Les outils de collecte de données.....	55
3.2.1. L'analyse documentaire.....	55
3.2.2. L'observation.....	55
3.2.3. L'enquête.....	56
3.3. Méthode d'analyse des résultats.....	56
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	58
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE PRAISE CONSULTING AND SERVICES SARL.....	60
4.1. Mission et activités de la société PCS SARL.....	60
4.2. Quelques chiffres pertinents.....	60
4.2.1. Sur le plan financier.....	60
4.2.2. Sur le plan de l'exploitation.....	61
4.3. Structure organisationnelle de PCS SARL.....	61
4.3.1. L'organe de gestion de PCS SARL.....	61
4.3.2. Le service Logistique.....	62
4.3.3. Le service Bâtiment et Travaux Publics.....	63
4.3.4. Le service Formation.....	64
CHAPITRE 5 : DESCRIPTION ET ANALYSE DE L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION A PCS SARL.....	65
5.1. Description de la pratique de gestion.....	65
5.2. L'analyse de l'environnement externe et interne de PCS SARL.....	67
5.2.1. L'environnement externe de PCS SARL.....	67
5.2.1.1. Les opportunités.....	67

5.2.1.2. Les menaces.....	68
5.2.2. L'environnement interne de PCS SARL.....	68
5.2.2.1. Les forces.....	68
5.2.2.2. Les faiblesses.....	69
5.3. Risques liées aux faiblesses.....	73
CHAPITRE 6 : CONCEPTION D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION A PCS.....	75
6.1. Architecture de la fonction contrôle de gestion.....	75
6.1.1. Les missions du service.....	75
6.1.2. Le rattachement hiérarchique.....	76
6.1.3. L'organisation du service.....	78
6.1.4. Les outils.....	79
6.1.4.1. Les outils de prévisions.....	79
6.1.4.2. Les outils de suivi.....	79
6.1.4.3. Les outils d'analyse.....	79
6.1.5. La fiche de poste du contrôleur de gestion.....	80
6.1.6. Les coûts du service de contrôle de gestion.....	82
6.2. Plan d'action de mise en œuvre.....	83
6.3. Recommandations.....	85
6.3.1. Autonomie du service de contrôle de gestion.....	86
6.3.2. Mise en place de tableau de bord.....	86
6.3.3. Adoption d'un manuel de procédures.....	86
6.3.4. Processus budgétaire de la structure.....	87
6.3.5. Le système de management des risques.....	88
CONCLUSION GENERALE.....	91
BIBLIOGRAPHIE.....	94
ANNEXE.....	96