



**HAL**  
open science

## Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti

François Meyssonier, Moussa Awaleh Osman

### ► To cite this version:

François Meyssonier, Moussa Awaleh Osman. Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907997

**HAL Id: hal-01907997**

**<https://hal.science/hal-01907997v1>**

Submitted on 29 Oct 2018

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# **Une contribution à l'étude du contrôle de gestion en Afrique : le cas des entreprises de Djibouti**

**François MEYSSONNIER**

**Moussa AWALEH OSMAN**

## **Introduction**

Les outils, acteurs et pratiques du contrôle de gestion en Afrique sont encore peu connus. En raison du développement encore embryonnaire de la recherche sur le contrôle de gestion en Afrique, l'étude exploratoire de la fonction et des modalités de mise en oeuvre des outils du contrôle de gestion dans les entreprises du continent africain est une nécessité. La description des démarches développées en matière de pilotage de la performance dans les différentes entreprises présentes en Afrique est une étape essentielle et indispensable avant de pouvoir passer à la discussion d'hypothèses scientifiques plus approfondies et au déploiement de méthodologies quantitatives et de tests statistiques à grande échelle.

Dans cette perspective, une étude est menée afin de développer la connaissance empirique des réalités du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti. Une revue de la littérature est effectuée et la problématique de recherche est identifiée. Les modalités de l'étude et les questions de recherche sont ensuite présentées. Les systèmes de pilotage de la performance de quinze entreprises parmi les plus importantes ou les plus modernes de l'économie djiboutienne sont décrits. Les principaux résultats sont synthétisés et analysés.

Nous cherchons à voir si les premiers enseignements mis en évidence dans d'autres pays d'Afrique francophone, comme le Sénégal par exemple, se retrouvent ici et si une typologie des modes de contrôle de gestion en fonction de la nature des entreprises (filiales de groupes multinationaux, entreprises publiques ou para-publiques, entreprises moyennes familiales locales) peut être confortée.

## **Etat de l'art**

La recherche sur les pratiques de contrôle de gestion dans les économies développées est maintenant conséquente. Par exemple pour ce qui concerne la France, nous avons des travaux sur la nature du contrôle (Chiappelo, 1996), sur la dimension humaine du contrôle de gestion (Naro, 1998) et sur le travail des contrôleurs de gestion (Bollecker, 2007). La majeure partie des travaux porte sur les outils du contrôle de gestion que ce soient les méthodes de calculs de coûts, les systèmes budgétaires ou les tableaux de bord. Nous avons aussi des recherches contingentes qui privilégient la nature de l'entreprise considérée. Sur l'apparition du contrôle de gestion dans les startups, il y a le travail de Meyssonnier (2015), sur la structuration du contrôle de gestion dans les PME familiales l'étude de Meyssonnier et Zawadzki (2008), sur les outils du contrôle de gestion dans les PME, le travail de Nobre (2001,a). D'autres études portent sur les acteurs du contrôle de gestion et notamment du contrôleur de gestion dans les PME (Nobre, 2001,b) ou dans les grands groupes (Lambert et Sponem, 2008).

A l'inverse, la connaissance des pratiques de contrôle de gestion en Afrique est très réduite. Les aspects comptables et financiers de l'entreprise informelle sont examinés par Hernandez

(1999). Certaines études sont menées sur les méthodes et les outils de calcul des coûts dans les entreprises du continent comme les travaux de Ngongang (2010) au Cameroun ou de Marghich et Errabih (2014) au Maroc. Gervais et Kaboré (2007) ont étudiés le système d'animation de gestion de l'entreprise bourkinabée. Bampoky et Meyssonier (2012) ont réalisé une étude sur le contrôle de gestion au Sénégal qui combine à la fois une approche qualitative et une approche quantitative. Une étude exploratoire auprès de dix entreprises a été suivie par une étude par questionnaire sur un échantillon de 130 entreprises. Il en ressort que les filiales des firmes multinationales disposent d'un contrôle de gestion assez développé avec : une batterie d'outils ; un calcul des coûts développé (80% des cas) ; l'existence d'un poste de contrôleur de gestion (75% des cas étudiés) ; l'utilisation des logiciels de contrôle de gestion (80% des filiales enquêtées) et un système de contrôle souvent interactif. Le contrôle de gestion de la filiale est souvent le prolongement du système de pilotage de la performance du groupe. Dans les entreprises publiques, le contrôle est beaucoup plus procédural et axé sur l'aspect financier. Les dépenses passent par un long cheminement pour être autorisées et les guides de procédures et manuels administratifs et financiers sont omniprésents. Le poste de contrôleur de gestion existe dans deux tiers des cas. Par contre, les outils de contrôle de gestion sont diffusés lentement par rapport aux filiales en raison du grand nombre des employés disposant un niveau de formation élevé mais pas dans le domaine de gestion. Seulement, un quart des entreprises publiques ont développé le calcul des coûts sur un total de 20 entreprises et 25% utilisent des logiciels de contrôle de gestion. Pour ce qui est des entreprises privées locales, le développement du contrôle de gestion est très faible. La fonction est moins structurée avec 20% des entreprises qui affirment avoir un contrôleur de gestion. Les responsables privilégient la supervision directe pour contrôler le niveau opérationnel.

On est donc amenés à s'interroger sur les pratiques de contrôle de gestion dans les économies émergentes d'Afrique. Ce sera la problématique de notre recherche avec comme point d'application particulier celui des entreprises présentes à Djibouti.

## **Terrain et méthodologie de la recherche**

Djibouti est un petit pays situé à l'est de l'Afrique. L'économie du pays est duale. D'un côté, elle est basée sur les revenus des rentes provenant des ports et des bases militaires louées par des contingents étrangers. De l'autre côté, le secteur informel occupe encore une place importante dans le tissu économique du pays. Le commerce transitant vers l'Ethiopie, les activités de transbordement, les télécommunications, la construction et le tourisme constituent les principales activités du pays. Grâce aux activités portuaires et de construction, la croissance économique est de plus de 6% en 2015 comme en 2014. Le secteur privé reste embryonnaire. Il est composé principalement des petites entreprises concentrées dans les services et compte environ 3 500 entreprises dont les deux tiers évoluent dans le secteur informel. Le secteur public reste le plus gros employeur de Djibouti en regroupant plus de 70% des emplois officiels. On retrouve en tête de la liste le Port autonome international de Djibouti (PAID), Djibouti Télécom, l'Office national des eaux et de l'assainissement de Djibouti (ONEAD) et l'Electricité de Djibouti (EDD).

Quinze entreprises, filiales d'entreprises multinationales, entreprises publiques ou parapubliques et entreprises moyennes locales, ont été retenues dans notre étude et une vingtaine d'entretiens ont été menés parallèlement à la collecte d'information et de documentation sur le terrain. La taille a été un facteur important au début de notre recherche. Mais nous nous sommes aperçus que certaines entreprises publiques et des entreprises privées locales ayant un effectif de plus de 200 salariés sont moins outillées en termes de contrôle de gestion que des

filiales de multinationales ayant moins de 50 salariés. C'est la raison pour laquelle nous avons gardé dans notre échantillon trois filiales de petite taille mais appartenant à des grands groupes (Bolloré Logistics, CMA CGM et BMMI). La plupart des entreprises publiques et parapubliques sélectionnées dans notre étude sont celles qui représentent les plus gros employeurs à Djibouti et qui jouissent d'une autonomie financière vis-à-vis de l'Etat. Elles exercent un monopole sur leur marché et bénéficient tout le soutien de l'Etat. Quant aux entreprises privées locales, les entités retenues sont celles qui ont une bonne organisation interne. Elles appartiennent toutes à des familles. Elles opèrent beaucoup plus dans le secteur tertiaire (commerce, logistique et transport). Une part importante de ces familles est d'origine étrangère (principalement de nationalité française) et les postes de haute responsabilité sont occupés également par des personnes étrangères ayant un niveau de formation élevée (au minimum bac + 3) avec une large expérience dans le domaine de la comptabilité. Nous présentons ci-dessous les caractéristiques techniques des entreprises étudiées (tableau 1) et en annexe les descriptions des modalités des entretiens (documents 1 et 2 en annexes).

Tableau 1 : Les entreprises de Djibouti étudiées

<b>Entreprises</b>	<b>Statuts juridiques</b>	<b>Secteurs d'activité</b>	<b>Effectifs</b>	<b>Chiffres d'Affaires *</b>	<b>Propriétaires</b>
A	SA	Banque	170	288	Groupe étranger
B	Société dans zone franche	Logistique agroalimentaire	30	9	Groupe étranger
C	SA	Banque	270	4 924	2 partenaires financiers étrangers + 1/3 Etat
D	SARL	Transport-logistique	190	1 200	Famille locale
E	SARL	Commerce	230	6 287	Famille locale
F	SA	Transport-logistique	20	442	Famille locale
G	SARL	Transport-logistique	120	2 400	Famille locale
H	SARL	Transport-logistique	30	2 489	70% groupe étranger + 30% famille locale
I	SARL	Commerce automobile	140	4 083	Famille locale
J	SA	télécoms	1 400	19 000	Etat
K	SA	Transport-logistique	600	30 500	66% groupe public + 1/3 groupe étranger
L	Etablissement public	Imprimerie	60	136	Etat
M	Etablissement public	Services B to B	40	200	Etat
N	Etablissement public	Distribution eau	910	3 219	Etat
O	Etablissement public	Distribution électricité	1 030	19 788	Etat

\*En millions de francs djiboutiens (1 million DJF = 4 900 € en juillet 2017)

La recherche privilégie l'approche exploratoire car il n'existe aucune étude à ce jour sur la réalité du contrôle de gestion dans les entreprises à Djibouti. La démarche est qualitative à

visée descriptive, avec un positionnement principalement inductif. Des entretiens sont réalisés auprès de plusieurs cadres dirigeants des entreprises à partir du mois de septembre 2015 et ont été achevés au mois d'octobre 2016 (voir annexe). Un guide d'entretien (voir annexe) a été soigneusement préparé en avance et les différentes questions ont été réparties en six thèmes principaux : les caractéristiques de l'entreprise ; sa stratégie ; les systèmes d'information comptable ; l'organisation et la démarche du contrôle de gestion ; les méthodes et outils du contrôle de gestion ; le profil de la personne occupant la fonction contrôle de gestion. Les questions sont principalement ouvertes car la démarche choisie justifie ces dernières. En moyenne, chaque entretien a duré 2h30 minutes. Chaque entretien a fait l'objet d'un enregistrement que nous avons complété avec la collecte de documents.

Nous avons rencontré au total 20 interlocuteurs de ces 15 entreprises. Ces acteurs directs ou indirects du contrôle de gestion étaient pour certains assez périphériques au contrôle de gestion (un directeur général, un gérant et deux cadres fonctionnels). Il y avait sept responsables comptables, chargé parfois aussi du contrôle budgétaire ou de la finance. Il y avait six directeurs financiers ou administratifs et financiers et seulement deux contrôleurs de gestion en tant que tels. On voit comment sur le terrain les responsabilités comptables et du contrôle de gestion sont encore proches et enchevêtrées à Djibouti.

A partir de l'enquête de terrain réalisée, nous serons amenés à répondre à trois questions qui incarnent notre problématique :

Q1 : Quels sont les outils et méthodes de contrôle de gestion en usage dans les entreprises de Djibouti ?

Q2 : Quels sont les acteurs et les évolutions du contrôle de gestion dans les entreprises de Djibouti ?

Q3 : Peut-on établir une typologie empirique des modes de contrôle de gestion mise en œuvre dans les entreprises de Djibouti ?

## **Le contrôle de gestion dans les cinq filiales de groupes étrangers**

On retrouve dans cette catégorie cinq filiales qui exercent leurs activités principalement dans le secteur de la banque, de la distribution alimentaire, de la logistique et du transport.

Les sociétés – mères définissent des orientations stratégiques à long terme dans le cadre d'un dialogue instauré entre le *country manager* et le siège. « F » fait exception : elle fonctionne uniquement avec des objectifs annuels car elle est considérée actuellement comme une sorte de petite agence maritime par sa société – mère : « *Le groupe vient d'investir récemment à Djibouti afin d'élargir ses horizons sur toute la région de l'Est. Notre activité principale est le service de transport maritime en conteneur. Nous avons seulement des objectifs à court terme qui sont retracés dans le budget annuel.* » (Directeur général de l'entreprise F). La stratégie des filiales s'appuie souvent sur le *benchmarking* au niveau commercial. « *Nous sommes constamment à l'affût des propositions d'offre de nos concurrents. Il y a une dizaine de banques actuellement qui se battent la clientèle. Alors, nous les surveillons grâce à la bouche à oreille ou via par la presse.* » (Directeur financier de l'entreprise C). Les orientations stratégiques se traduisent dans un plan d'affaires : « *Il y a un plan d'affaires propre pour « A » et il s'étale sur trois ans. Après validation au niveau du groupe, la direction générale fait une petite présentation à tous les grands responsables de la banque.* » (Responsable du département de la comptabilité générale et du contrôle budgétaire de l'entreprise A). Chaque année, l'allocation des ressources se fait sur la base d'un budget négocié entre la filiale et le siège (sauf chez « F »).

Il n'y a pas de contrôleur de gestion dans trois des filiales dont l'effectif est de moins de cinquante salariés. Le Directeur Financier ou le DAF s'occupe souvent du contrôle de gestion dans ces structures de petite taille. « *La Directrice Financière cumule la fonction de responsable de la comptabilité, la fonction de préparation et de suivi budgétaire le reporting. Nous communiquons tous les deux à Bahrein à chaque fois qu'ils exigent des explications* » (Directeur général de l'entreprise B). En ce qui concerne « F », le contrôle de gestion est piloté et imposé depuis le siège à Marseille. Le Directeur Général de la filiale fournit mensuellement toutes les données financières, logistiques, commerciales, opérationnelles et ressources humaines. Il y a un DAF : « *L'une de mes grandes missions était de restructurer le service de contrôle de gestion parce qu'il ne répondait pas avant aux besoins de la direction générale et aussi ceux du siège. Actuellement, j'assume encore la fonction de contrôle de gestion car nous ne sommes qu'au début.* » (Directeur financier de l'entreprise C).

Les filiales commencent le travail du budget généralement au dernier trimestre de chaque année et les responsables de différents services participent également à cette tâche. Le budget est préparé dans une bonne partie des filiales dans Excel. « *Chez nous, la procédure de préparation est dictée par un manuel de procédures internes. Tout d'abord, le Directeur Général et moi-même discutons et puis formulons des hypothèses budgétaires qui prennent en compte la situation de l'environnement extérieur comme l'inflation, la croissance du PIB et le taux d'augmentation du carburant. Après validation de ces dernières par la direction régionale, on passe à la phase du montage. Le DAF, le Directeur général et le Directeur d'exploitation se réunissent pour discuter et chiffrer pour chaque activité les objectifs de l'année à venir. Une fois que le budget global de la filiale a été préparé, le Directeur général de la région vient et analyse avec nous les données chiffrées. Après validation du budget par lui et au niveau du siège, nous savons enfin les ressources allouées à l'année à venir pour chaque direction* » (Directeur administratif et financier de l'entreprise H).

Chaque filiale dispose d'un service de comptabilité. Les cinq filiales établissent des états financiers intermédiaires pour le compte du siège (*reporting*) ou pour le compte de la Banque Centrale de Djibouti (dans le cas des deux banques). C'est un travail qui est fait chaque mois dans toutes les filiales : le compte de résultat, le bilan et les annexes (ces dernières sont obligatoires pour les banques). Il y a également un système de tableau de bord opérationnel dans trois filiales avec des « *Key Performance Indicators* » financiers (chiffre d'affaires, marge, tendance cyclique de l'activité logistique, etc.) et non financiers (évaluation de l'accueil du client au téléphone, délai de préparation de la commande, délai pour vider le conteneur, etc.). Elles font toutes également un suivi de la trésorerie. « *Nous nous réunissons également deux fois par mois pour faire le point sur le suivi budgétaire et sur les données avec les KPI. Nous envoyons ensuite au siège à Bahrein un rapport bien détaillé sur la situation des activités de la filiale chaque mois* » (Directeur général de l'entreprise B).

Le calcul et l'analyse des coûts se font quand c'est nécessaire. « *Le calcul de coûts n'est pas régulier dans notre société. Nous le faisons pour fixer le prix de vente d'un produit ou d'un service.* » (Directeur général de l'entreprise B). On fait également le calcul des coûts pour suivre les dépenses d'un service ou d'un département de l'entreprise à une période donnée. Quatre des filiales réalisent ce travail grâce à un procédé d'affectation ou de répartition fonctionnelle directe. A chaque fois qu'une dépense a été engagée pour un service, ces dernières sont enregistrées par ventilation analytique directe au service concerné. Ainsi, les filiales peuvent récupérer toutes les dépenses réalisées par chaque service dans le système d'information.

## **Le contrôle de gestion dans les six entreprises publiques et parapubliques**

Six entreprises publiques et parapubliques ont été retenues dans notre étude. Les trois premières entreprises exercent un monopole sur leur marché et sont les plus gros employeurs de Djibouti. « K », gestionnaire du port, est la seule entreprise parapublique de notre échantillon. Même si un groupe privé ne détient que 33% du capital, les autorités djiboutiennes lui ont délégué en 2006 un contrat de concession d'une durée de 30 ans. Le port dispose aujourd'hui l'une des infrastructures les plus modernes de notre temps et décharge énormément des conteneurs à destination de l'Éthiopie. De plus, il est exonéré de toutes taxes. L'entreprise « L », elle n'a pas la même envergure que les trois grands établissements publics. Devenue autonome à partir de 2000, elle fait partie l'un des établissements publics le plus petit et ses recettes sont dix fois plus faibles que ces derniers. Elle exerce une activité d'imprimerie basée sur une production à la commande.

« J » se soucie de diversifier ses produits et cherche constamment à diminuer le prix de vente de ses services de télécommunications. *« Nous ne sommes pas à un niveau où on peut négliger ces concurrents. Il y a constamment des téléphones qui apparaissent sur le marché avant que le modèle précédent ne connaisse un grand essor. Notre premier souci est de faire bénéficier Djibouti et les pays d'à côté comme l'Éthiopie qui n'a pas accès à la mer au progrès de télécommunication. Notre deuxième souci est de relever le défi de la gestion interne. Nous employons plus de 1000 salariés répartis sur les cinq régions d'intérieur. »* (Responsable du département de contrôle de gestion et du contrôle interne de l'entreprise J). « J » s'inspire du mode d'organisation et du niveau de technologie des grandes sociétés comme Maroc Télécom et Tunisie Télécom avec lesquelles ont été signées différentes conventions de coopération. La société de télécom « J » est la seule parmi les six entreprises à avoir un département de contrôle de gestion. *« Actuellement, je suis responsable du département de contrôle de gestion et du contrôle interne et il y a sous ma direction trois personnes. Nous autorisons et contrôlons des dépenses car nous avons un budget strict à respecter. Nous n'avons pas une relation directe avec la direction générale et tout passe par l'agent comptable qui s'occupe de la supervision de notre travail. »* (Responsable du département de contrôle de gestion et du contrôle interne de l'entreprise J).

L'entreprise d'électricité « O » dispose seulement d'une division « Budget » et quant à l'entreprise de distribution d'eau « N » une personne est chargée le suivi budgétaire. Elles sont également sous la direction de l'agent comptable et s'occupent principalement des tâches beaucoup plus techniques. Pour « L » et « M », l'agent comptable s'occupe du suivi budgétaire.

Les concurrents de « K » se trouvent dans la sous-région est africaine et non à l'intérieur du pays. C'est vrai qu'il existe à côté de « K » le Port Autonome International de Djibouti qui est actionnaire également de 66% du capital de cette dernière. Mais, il ne peut pas rivaliser à cause de ces infrastructures jugées dépassées par rapport à l'autre et aussi en raison de son aire de stockage très réduite. *« Nous avons des concurrents sur le plan régional. Je peux dire que Dubaï est aussi un concurrent. Mais, ce sont eux dont nous dépendons stratégiquement. »* (Chef Comptable de l'entreprise K). Contrairement aux entreprises purement publiques, « K » dispose d'objectifs formalisés, clairs, précis et situés dans le temps. *« Les objectifs stratégiques portent sur la croissance, la productivité et la rentabilité. Notre actionnaire privé fixe les grands objectifs pour tout le groupe dans les trois à cinq ans à venir. Après, ces derniers sont descendus au fur et à mesure et communiqués à chaque base régionale. Tout est imposé par l'actionnaire. Arrivé au niveau de « K », le directeur général prend note de ces grands objectifs et formule en cascade les objectifs de chaque division sans pouvoir dévier de ceux de Dubaï. »* (Chef Comptable de l'entreprise K). Le directeur financier et le chef

comptable sont les deux qui se partagent la fonction de contrôle de gestion au niveau de « K ». Ils travaillent sur tous les outils imposés par l'actionnaire privé de référence et ne disposent aucune marge de manœuvre. Tout est préparé sur des modèles standardisés par lui. *« Nous n'avons pas actuellement un service de contrôle de gestion. Par contre, les missions qu'un contrôleur de gestion pourrait assurer au sein d'une société sont réalisées par deux personnes au niveau de « K ». Il s'agit du chef comptable, en l'occurrence moi, et du directeur financier. Même si ce dernier est responsable de la finance de la société aux yeux de Dubaï, je l'aide dans une partie des activités du contrôle de gestion aussi bien pour la « prévision » que pour le « contrôle ». »* (Chef Comptable de l'entreprise K).

Les étapes de préparation du budget sont presque identiques pour toutes les entreprises publiques. Quant à l'entreprise parapublique, elle suit la procédure mise en place par l'actionnaire privé de référence et remet ensuite le budget global à ce dernier pour discussion et validation avant qu'il ne soit présenté au conseil d'administration. *« Avant d'entamer la préparation du budget, je me fixe tout d'abord sur les réalisations de l'année car elles constituent le point de départ dans le travail de prévision. Ensuite, je mène une enquête budgétaire auprès de tous les responsables de chaque service. Cette enquête a pour objet d'identifier les besoins en matériel et en ressources humaines pour l'année à venir. Ensuite, différentes réunions sont organisées par la direction générale afin d'arrêter le budget définitif. Puis, ce dernier est présenté devant le conseil d'administration. Après une bonne compréhension et d'analyse là-dessus, les membres du CA approuvent à leur tour et, comme c'est un établissement appartenant à l'Etat, le budget est enfin envoyé au conseil de ministres pour approbation. »* (Agent Comptable de l'entreprise L). Le budget est suivi tous les trois mois dans les entreprises publiques. *« Trimestriellement, un tableau de suivi budgétaire est dressé pour faire ressortir les éventuels écarts. Si certains comptes nécessitent une correction, nous créons un avenant »* (Agent comptable de l'entreprise O). Seul, le « K » établit mensuellement des états financiers intermédiaires. *« Dubaï nous imposent des instruments de pilotage comme le tableau de bord opérationnel et le reporting. J'établis chaque mois divers tableaux qui font l'objet de reporting. Il y a le tableau de suivi des investissements, le tableau de flux de trésorerie, le tableau récapitulatif des données budgétisées en comparaison avec les réalisations et si possible avec les prévisions corrigées et enfin le tableau de suivi des créances clients »* (Chef comptable de l'entreprise K). Le manuel de procédures comptables existe dans quatre entreprises et il est en cours d'élaboration chez « N ». Il y a également un tableau de trésorerie tenu par mois chez « K ». Un tableau des prévisions de trésorerie est dressé tous les trois mois chez « J » pour le besoin du rapport d'activité. Ce qui n'empêche pas à la société de faire également un suivi journalier de la trésorerie à cause des recettes qui se chiffrent chaque jour à des millions de francs Djibouti. Chez « M », il y a un plan de trésorerie qui est établi chaque mois afin de suivre toutes les dépenses et les recettes prévisionnelles et éviter tout désagrément vis-à-vis des fournisseurs.

Les entreprises de télécoms « J » et d'eau « O » font un calcul de coûts pour leurs différents services et agences à partir de la ventilation analytique des charges. *« Les charges sont ventilées par centre, c'est-à-dire le siège, les agences de Djibouti Ville et les agences de District de l'intérieur et ainsi on obtient les charges totales. Nous faisons ce travail de ventilation à chaque fois que nous passons une charge dans la comptabilité. Le but de ce travail est de suivre l'évolution des ressources consommées par chaque centre »* (Agent comptable de l'entreprise O). « J » utilisait avant 2013 la méthode ABC pour ses activités. Il y avait tout un service spécialisé pour ce travail. Mais, ce dernier a été supprimé depuis la restructuration (c'est-à-dire la transformation de la direction financière en agence comptable). Elle ne fait plus de calcul des coûts. Par contre, ce travail est très régulier au niveau de « L ».

Cette dernière calcule le coût supporté lors du processus de production car le service de production travaille sur commande et l'entreprise est obligée de passer par cette voie afin de fixer le prix de vente de chaque produit. *« Il n'y a pas un prix unitaire fixe pour tous les produits car nous avons ici une production par commande. Dès qu'un client dépose sa commande, nous calculons le coût engagé dans le processus de production. Il est calculé en fonction du prix d'achat des matières utilisées, comme le prix du papier, et des frais d'achat comme les frais de transport. On additionne une quote-part représentant les frais d'électricité. Enfin, nous calculons le supplément spécifique à chaque commande comme l'encre et le nombre de plaques utilisées, et nous le rajoutons aux trois autres éléments »* (Chef du service de fabrication de l'entreprise L).

## **Le contrôle de gestion dans les quatre entreprises privées locales**

Les quatre entreprises privées locales retenues dans notre étude appartiennent à des grandes familles et font partie chacune d'un groupe qui porte le nom de la famille. Ces familles sont toutes d'origine étrangère (certaines sont de France). Un grand parent ou un parent de la famille s'est installé à Djibouti au début du siècle dernier. Il a ouvert un petit commerce pendant la période coloniale et, petit à petit alors que le pays avançait dans la voie du développement, la petite entreprise se développait aussi. Chaque entreprise familiale emploie actuellement un effectif important et représente les entreprises de référence que le gouvernement djiboutien cite en terme de succès dans le secteur privé. Nous avons retenu tout d'abord « I » qui a pour activité principale la commercialisation des nombreuses marques automobiles (dont Renault et Toyota) et dans lequel la société dispose un contrat de concession exclusif, la vente des pièces détachées et la réparation des voitures. Ses services de garagiste sont reconnus dans tout le pays et cela grâce à ses outils de travail de haute technologie et les compétences de ses salariés qui suivent régulièrement une formation tant au niveau interne qu'à l'étranger. Ensuite, nous avons la société « E » qui fait de l'avitaillement des navires et de la distribution. La société dispose aujourd'hui de trois supermarchés dans la capitale et d'une plateforme logistique occupant une surface de 3000 m<sup>2</sup>. La société dessert à partir de cette plateforme de nombreux points de vente (grandes boutiques, épiceries, etc.), des grands restaurants et des bases militaires. Enfin, nous avons « D » et « G ». Elles se concurrencent sur le même marché car elles exercent les mêmes activités à savoir la logistique, le transport et le transit. Leur personnel, qu'il soit cadres ou opérationnels, est très qualifié dans leur domaine de travail..

La stratégie est peu formalisée voire même quasi inexistante chez ses quatre entreprises familiales. Les deux sociétés « I » et « E » se préoccupent peu du futur à long terme. Ce n'est pas que la concurrence ne manque pas dans leur secteur. Mais, des facteurs comme la dépendance totale des fournisseurs automobiles pour « I » et la préférence au court terme par rapport au moyen et long terme pour « E » ont conduit ces deux sociétés à ne plus penser aux trois à cinq ans à venir. *« Si les grands responsables du groupe fixent pour les deux sociétés des grands objectifs stratégiques à atteindre dans les prochaines années à venir, la crainte est que tout ce travail se solde par un échec. Il y a des facteurs extérieurs que nous ne pouvons pas maîtriser. Il s'agit des imprévus comme des pannes électriques qui rendront improductif toute l'usine pendant un certain temps et qui feraient perdre des millions à la société ou encore des grandes commandes envoyées à l'étranger mais qui vont venir très en retard. »* (Directeur adjoint financier de l'entreprise E). Par contre, il existe chez « G » et « D » une réflexion stratégique pour contrecarrer la concurrence (soit la rapidité du service, soit la qualité, soit le tarif) sans qu'il en découle toutefois une stratégie formalisée et située dans le temps : *« Ce qui nous empêche réellement à définir des objectifs à long terme, c'est*

*le fait que nous sommes tributaire de la situation de notre marché et des règles juridiques spécifiques à la zone franche et au port. Nous devons être flexible à tout moment.* » (Directeur comptable et financier de l'entreprise D). Les deux moyens dont elles disposent pour surveiller la concurrence sont la presse ou le média et la bouche à oreille. « E » va même jusqu'au marché pour faire des visites afin de voir les produits de ses concurrents directs comme par exemple ceux de « B ». Elles pratiquent du *benchmarking* au niveau commercial pour voir la qualité des services des autres, leur prix, leurs produits et leur politique de distribution.

« I » et « G » sont les seules sociétés à disposer un contrôleur de gestion. Pour la première fois, « I » a créé un poste de contrôle de gestion au début du mois de juillet 2015 et un expert en conseil et en audit a été même sollicité de l'étranger. Le service a été placé sous la direction financière. *« C'est la croissance des activités, le risque associé à cette croissance et le manque du suivi budgétaire qui ont contraint la direction générale à recruter un contrôleur de gestion. Ses principales missions sont d'analyser et contrôler le coût de revient des différents produits et services, faire du reporting, préparer et suivre le budget et faire un découpage analytique sur les différents centres de responsabilité »* (Directeur financier de l'entreprise I). Quant à la société « G », elle a embauché en 2015 une personne en qualité de contrôleur de gestion. Mais, ses missions ont été beaucoup plus orientées du côté de la comptabilité. Il contrôle les factures, la caisse et les écritures comptables. Il assiste également aux travaux de fin d'exercice. La fonction de contrôle de gestion est exercée plutôt par la Directrice financière et elle est assistée par la comptable de la société. C'est également le Directeur comptable et financier qui s'occupe de la fonction de contrôle de gestion chez « D » : *« Il n'y a pas actuellement un service de contrôle de gestion mais c'est un projet pour fin 2015. La fonction est assurée par moi et cela passe par les budgets, le contrôle budgétaire et l'analyse des indicateurs de performance liés à l'activité »* (Directeur comptable et financier de l'entreprise D). Par contre, la fonction de contrôle de gestion est quasi absente chez la société « E ». Mais, il y a un compte de résultat d'exploitation pour chaque supermarché qui est suivi par le Directeur financier mensuellement et un contrôle régulier est effectué sur le coût de fonctionnement comme par exemple celui de l'électricité. *« Nous ne faisons ni budget ni contrôle budgétaire ni tableau de bord. Nous n'avons pas de service de contrôle de gestion. Nous misons beaucoup plus sur la supervision directe. »* (Directeur financier adjoint de l'entreprise E).

Le budget est préparé dans trois des sociétés. Il est annuel et est présenté par services chez « G », par compte de charges et de produits chez « D » et enfin par centre de responsabilité (coût et profit) chez « I ». Voilà par exemple la procédure suivie par « D » pour élaborer son budget. *« Chez nous, nous commençons toujours le travail du budget de l'année prochaine à partir du quatrième trimestre. Je procède tout d'abord à la vérification des comptes qui se trouvent dans le compte de résultat et dans le bilan pour voir s'ils reflètent leur situation réelle. Une fois que ce travail est bien fait, je définis alors un cadre d'élaboration budgétaire. Des longues discussions sont ouvertes entre la direction générale et les différents responsables. Puis, des rectifications sur les différentes propositions sont effectuées. J'établis enfin le budget consolidé et le directeur général le présente une dernière fois. »* (Directeur comptable et financier de l'entreprise D).

La comptabilité est tenue dans un logiciel (Sage pour toutes les entreprises) et, en moyenne, une dizaine de personnes travaille dans ce service. Elles ont toutes un niveau de formation allant du BTS jusqu'au master. Il y a une clôture mensuelle des comptes du bilan et du compte de résultat chez « D » et c'est pour le besoin du suivi des indicateurs financiers (le chiffre d'affaires, les coûts des engins, le taux de rotation du parc automobile, etc.). De même, « G » dresse un compte de résultat par activité et par mois dans le but de contrôler et

suivre les différentes activités de l'entreprise. « I » fait aussi un *Profit and Loss* chaque mois mais des états financiers intermédiaires (bilan et compte de résultat) tous les trois mois. Et ce dans le but de la gestion de l'entreprise. Par contre, il n'y a rien chez « E » à part les documents de synthèse annuels.

Des tableaux de bord opérationnel existent chez « I » et chez « D ». « *Bien entendu, nous faisons un suivi budgétaire mensuel et nous avons deux tableaux de bord opérationnels qui se distinguent par leur fréquence. Le premier est hebdomadaire et l'autre est mensuel. Mais, leur point commun est que les deux représentent des chiffres commentés. Le tableau de bord opérationnel hebdomadaire fait ressortir les comparaisons entre la semaine N et la semaine N-1 du nombre de factures, des encaissements réalisés, des débours engagées en quantité et en valeur, de la situation détaillée de la trésorerie par banque, par caisse, des encours fournisseurs et les prévisions des décaissements. Le tableau de bord mensuel présente une comparaison entre le mois N et le mois N-1 des produits et des charges et cela par décomposition, c'est-à-dire par fonction et par type de prestation de service* » (Directeur comptable et financier de l'entreprise D).

Le prix est fixé pour une grande majorité des entreprises en fonction du coût de revient (calculé sur la base de la méthode des coûts complets adaptée en fonction du besoin interne) et du marché. Elles sont obligées de calculer le coût supporté depuis l'achat jusqu'à la distribution ou de la production du service. De plus, trois entreprises privées locales affectent les dépenses par ventilation analytique dans le but de suivre les dépenses propres à chaque service : « *Nous n'avons pas actuellement un service de comptabilité analytique dans la structure. Mais, nous calculons des coûts quand c'est nécessaire pour le besoin de la société. Le calcul des coûts nous permet de calculer le coût de revient, le seuil de rentabilité et le coût marginal.* » (Directeur comptable et financier de l'entreprise D).

## Discussion

A la lumière de notre recherche documentaire et des entretiens réalisés, nous pouvons répondre aux deux premières questions que nous nous étions posées, celle de la nature des outils et des méthodes de contrôle de gestion et celle des acteurs et des évolutions du contrôle de gestion, et apporter notre contribution empirique à la connaissance de la réalité du contrôle de gestion en Afrique à partir du cas de Djibouti.

Il y a des objectifs stratégiques précis, formalisés et situés dans le temps dans cinq entreprises sur quinze. Quatre d'entre-elles sont des filiales des grands groupes étrangers et la dernière est une entreprise parapublique dans laquelle l'Etat, qui est l'actionnaire majoritaire, a délégué entièrement la gestion à un autre groupe étranger reconnu dans le monde entier. Près de 60% des entreprises surveillent la concurrence grâce à la bouche à oreille et à la presse locale et pratiquent le *benchmarking* au niveau commercial (qualité de services, produits, prix, politique de distribution, etc.). L'autre part (40%) concerne exclusivement les entreprises publiques qui se trouvent dans une situation de monopole.

Le budget est le premier outil de pilotage utilisé par les entreprises étudiées. Quatorze entreprises sur quinze l'utilisent pour chiffrer leurs objectifs annuels. De plus, ces quatorze entreprises affirment pouvoir réaliser un suivi budgétaire sauf une entreprise privée locale qui ne fait pas réellement ce travail. Huit d'entre-elles font ce travail de suivi budgétaire mensuellement contre cinq entreprises qui le réalisent trimestriellement. Ces dernières sont en fait celles où l'Etat détient seul le capital social. Neuf entreprises de l'échantillon préparent des états financiers intermédiaires (bilan, compte de résultat, annexes pour les banques, etc.) afin de maîtriser la situation financière. Elles les font chaque mois sauf une entreprise privée

locale qui les réalise tous les trois mois. Les filiales et l'entreprise parapublique sont beaucoup plus obligées à faire ce travail, car leur siège ou la banque centrale l'exige. Neuf entreprises sur quinze calculent et d'analysent les coûts pour le besoin du prix de vente ou d'un projet d'investissement. Sept d'entre – elles utilisent seulement la méthode des coûts complets adaptée en fonction de leur besoin interne. Par contre, une entreprise privée locale utilise non seulement cette dernière méthode mais aussi le seuil de rentabilité et le coût marginal.

Le service de contrôle de gestion existe dans quatre entreprises de l'échantillon. Trois autres entreprises disposent un service ou un département qui porte le nom de « division budgétaire » ou « suivi budgétaire » ou « département contrôle budgétaire ». Dans près de 40% des entreprises, les dirigeants ont une expérience forte dans les outils de contrôle de gestion. Il s'agit en fait des filiales et de l'entreprise parapublique. Les 60% restants concernent les entreprises privées locales et les entreprises publiques qui ne se sont pas approprié les outils de pilotage (budget, tableau de bord opérationnel et *reporting*). Presque tous les acteurs de contrôle de gestion des entreprises interviewées affirment avoir un rôle plus technique (tenu des outils et méthodes comptables, budgétaires et financières). Les entreprises dans lesquelles les acteurs ont une relation assez forte avec les autres managers et très forte avec la direction générale, sont principalement les filiales et l'entreprise parapublique. Près des trois quarts des acteurs ont un rattachement hiérarchique direct à la direction générale. Trois acteurs ont une expérience de plus de quinze ans à l'étranger et ont occupé diverses fonctions dont le contrôle de gestion. La responsable du département de contrôle de gestion chez « J » témoigne également une expérience de près de dix ans dans un service de comptabilité analytique (toujours la même société). Les autres n'ont jamais occupé un poste lié au contrôle de gestion. Près de 80% des acteurs ont déjà exercé des fonctions auprès d'autres entreprises. La fonction la plus exercée par ces derniers est la comptabilité (soit 66% des acteurs, y compris les trois acteurs qui ont une longue expérience à l'étranger).

## Conclusion

Une étude a été réalisée dans quinze entreprises de Djibouti. En raison de la petite taille de l'économie de ce pays et de sa spécialisation forte dans une fonction logistique pour toute la sous-région est africaine (port alimentant l'Ethiopie et bases militaires), les entreprises étudiées sont moins un échantillon aléatoire qu'une représentation du cœur de l'économie formelle djiboutienne : les entreprises publiques les plus importantes du pays (compagnies de l'eau, de l'électricité et télécoms), les filiales emblématiques des grands groupes internationaux présents dans le pays et les principales entreprises familiales locales privées. Nous avons présenté les cas étudiés en reprenant la catégorisation proposée par Bampoky et Meyssonier (2012) à propos du Sénégal et, en réponse à la troisième question que nous nous étions posés, il nous semble que cela correspond à des styles de contrôle de gestion bien typés

Le contrôle de gestion est assez développé dans les filiales et dans l'entreprise parapublique. Il jouit d'une présence reconnue dans la structure avec une fonction exercée dans la majorité des cas par des acteurs ayant des longues expériences à l'étranger, alimentée en amont par les données fournies par des dirigeants ayant une expérience dans l'usage des outils de contrôle de gestion (existence d'un tableau de bord opérationnel par fonction, par agence, par direction, etc.), utilisant des logiciels et disposant un manuel de procédures internes. Il est vrai qu'il n'existe pas réellement un service de contrôle de gestion dans quatre cas sur six (probablement en raison de la petite taille des filiales djiboutiennes). Mais, la fonction est quand même présente et elle est en grande partie placée sous la responsabilité du Directeur

Financier même s'il la cumule avec d'autres fonctions. Les outils de pilotage, comme le budget et le tableau de bord sont utilisés et diffusés dans toute la filiale sous la forme de *reportings*.

Les entreprises publiques et les entreprises privées locales ont une stratégie moins formalisée voire quasi-absente dans certains cas. Le contrôle de gestion est moins développé et manque de structuration. La fonction est exercée par le contrôleur de gestion supervisé souvent par le responsable comptable. Les acteurs de contrôle de gestion entretiennent peu de relations avec les différents managers opérationnels mais le directeur financier et l'agent comptable travaillent avec la direction générale. Une grande partie d'entre-eux a surtout évolué précédemment et continue encore (même s'il est de leur ressort de s'occuper des outils de pilotage) dans la fonction comptable, soit dans une autre entreprise soit dans la même entité. Les outils de contrôle de gestion sont utilisés avec une fréquence assez faible (suivi trimestriel dans les entreprises publiques) et ne sont pas diffusés dans toute l'entreprise. De tous les outils de pilotage, le budget est l'outil le plus utilisé même s'il représente une contrainte pour les entreprises publiques et a une nature particulière à prédominance purement comptable d'autorisation des dépenses.

La situation est beaucoup plus hétérogène dans les entreprises privées et le contrôle de gestion y est généralement embryonnaire. Une des entreprises familiales n'utilise même aucun outil de pilotage. Une autre entreprise familiale de taille moyenne a recruté une personne en qualité de contrôleur de gestion mais elle l'a chargé des tâches relevant beaucoup plus du contrôle comptable.

Les pratiques de contrôle de gestion des quinze entreprises sélectionnées dans cette étude présentent donc des caractéristiques différentes tant sur l'organisation de la fonction de contrôle de gestion qu'au niveau de la fréquence d'utilisation des outils de contrôle de gestion. Toutefois, toutes les entreprises sélectionnées ont trois points en commun : la fonction a un rôle essentiellement technique (forte utilisation des outils comptables et budgétaires), les méthodes de calcul des coûts sont faiblement utilisées et aucune entreprise de l'échantillon n'utilise du *balanced scorecard*. Notre étude montre l'importance de la dimension comptable aussi bien dans l'approche du contrôle de gestion que dans la formation des principaux acteurs. Et le client principal des acteurs du contrôle de gestion semble être plus la direction générale que les managers de terrain. Pour l'essentiel nous retrouvons donc dans l'étude du contrôle de gestion des entreprises de Djibouti beaucoup de traits communs avec ceux constatés au Sénégal par Bampoky et Meyssonier (2012).

## Références bibliographiques

Bampoky, B. ; Meyssonier, F. (2012). « L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal », *Recherches en Sciences de Gestion*, N°92, p. 59 – 80.

Bollecker, M. (2007). « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol.1, N°13, p. 87-106.

Chiappelo, E. (1996). « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°2, p. 51-74.

Gervais, M. ; Kaboré, S. (2007). « Quels systèmes d'animation pour l'entreprise burkinabé ? », *Management International*, Vol. 11, N°3, p. 43-73.

Hernandez, E. (1999). « Aspects financiers et comptables de l'entreprise informelle africaine », *Gestion*, Vol. 24, N°1, p. 68-75.

Lambert, C. ; Sponem, S. (2008). « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°15, p. 113-144.

Marghich, A. ; Errabih, S. (2014). *Analyse des coûts et prise des décisions : étude empirique dans le contexte des PME marocaines*, dossiers de Recherches en Economie et Gestion, Université de Fès.

Meyssonnier, F. ; Zawadzki, C. (2008). « L'introduction du contrôle de gestion en PME : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance », *Revue internationale P.M.E.*, Vol.21, N°1, p. 69 – 92.

Meyssonnier, F. (2015). « Quel contrôle de gestion pour les startups ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, N°21, p. 31- 61.

Naro, G. (1998). « La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les effets comportementaux de la gestion budgétaire », *Comptabilité Contrôle –Audit*, Vol. 4, N°2, p. 45-69.

Ngongang, D. (2010). « Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises », *Revue libanaise de gestion et d'économie*, N°5.

Nobre, T. (2001,a). « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, N°2, p. 119 - 148.

Nobre, T. (2001,b). « Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 1, N°7, p. 129-146.

## Annexes

**Document 1 : Tableau de synthèse des caractéristiques des entretiens**

<b>Entreprises</b>	<b>Personnes rencontrées</b>	<b>Durée totale des différents entretiens</b>	<b>Date</b>
A	Responsable de la comptabilité et du contrôle budgétaire (RCF)	3h	Septembre 2015
B	Directeur général (DG) + Directrice financière (DF)	1h30	Octobre 2015
C	Directeur financier (DF) + Responsable qualité (RQ)	2h	Octobre 2015
D	Directeur comptable et financier (DCF)	3h30	Octobre 2015
E	Directeur financier adjoint (DF)	2h	Novembre 2015
F	Directeur général (DG)	1h	Novembre 2015
G	Directrice financière (DF)	3h	Novembre 2015
H	Directeur administratif et financier (DAF)	3h	Novembre 2015
I	Gérant (DG) + Directeur Financier (DF) + Contrôleuse de Gestion (CG)	2h	Décembre 2015
J	Responsable du contrôle de gestion et contrôle interne (RCG)	2h30	Décembre 2015
K	Chef comptable (RC)	2h30	Décembre 2015
L	Responsable comptable (RC) + Responsable production (RP)	2h30	Décembre 2015
M	Comptable public (RC)	2h	Octobre 2016
N	Comptable public (RC)	1h30	Mars 2016
O	Comptable public (RC)	2h	Mai 2016

## Document 2 : Guide d'entretiens

### A) Les caractéristiques de l'entreprise

Quelle est la raison sociale de votre entreprise ? Quel est le statut juridique ? Quel est le secteur d'activité ? Quelle est la date de création ? Combien des salariés ? Quel est le montant du capital ? Quelle est la propriété du capital ? Quel est le chiffre d'affaires (pour l'année 2014) ?

Votre entreprise est-elle contrôlée par une autre entité ? Si oui, laquelle ? Depuis combien de temps ? Votre entreprise a-t-elle des filiales, succursales ou agences ? Si oui, au niveau national, à l'étranger ou bien les deux ? Quelle est votre vision de votre entreprise dans le futur ?

### B) La stratégie de l'entreprise

Quelles activités développe votre entreprise ? Existe-t-il une stratégie spécifique pour chaque domaine d'activité ? Est-ce que votre entreprise surveille systématiquement la concurrence ? Est-ce que votre entreprise pratique du *benchmarking* ? Y-a-t-il des objectifs stratégiques clairs, précis et situés dans le temps ? Si oui, existe-t-il un dialogue entre la Direction générale et les responsables lors de leur définition ? Est-ce qu'un plan stratégique (ou plan d'affaire) est élaboré par la haute hiérarchie ? Si oui, sur combien d'années est-il prévu ? Est-il diffusé à tous les responsables ? Que contient-il ? Votre entreprise établit-elle un plan d'investissement en cas de nouvelles acquisitions ? Sur combien d'années s'étalent ces plans ? Quels indicateurs sont pris en considération pour apprécier la rentabilité d'un bon projet d'investissement ? Comment les ressources sont-elles allouées entre les différents services de l'entreprise ?

### C) L'organisation du système d'information comptable

Votre entreprise dispose-t-elle d'un service de comptabilité ? Si oui, combien de salariés et quel est leur niveau moyen d'études ? La comptabilité est-elle tenue dans un logiciel ou manuellement ? Précisez le nom du logiciel. Quels sont les documents de synthèse que votre entreprise présente une fois par an ? Faites-vous appel à un cabinet ou une entité extérieure pour vous assister dans leur établissement ? Etablissez-vous des états financiers intermédiaires ? Si oui, lesquels ? Sur quelle fréquence et pour quelle finalité ?

### D) L'organisation du contrôle de gestion

Y-a-t-il un service de contrôle de gestion dans votre entreprise ? Si oui, comment est-il organisé et depuis combien de temps existe-t-il ? Si non, quelle est la personne (DAF/RAF/Comptable ou autres) qui assure alors la fonction de contrôle de gestion (préciser ses autres tâches et responsabilités) ? Quelles sont les missions du contrôleur de gestion et de sa relation avec la direction générale et avec les autres managers ? Quel est le niveau de qualification professionnelle des dirigeants (études, expériences) ? Comment jugerez-vous la nature de la fonction de contrôle de gestion de votre entreprise ? En cas de présence d'un groupe, est-ce que le contrôle de gestion est-il centralisé, décentralisé ou déconcentré ? En cas de plusieurs activités, y-a-t-il un contrôle de gestion spécifique pour chacune d'elles ? Est-ce que le contrôleur de gestion fait participer les cadres et responsables dans ses travaux (préparation des budgets, contrôle budgétaire, etc.) ? Si non, pourquoi ? La direction générale est-elle le seul destinataire à recevoir les informations produites par le contrôleur de gestion (par exemple sur la plaquette budgétaire ou la mesure de la performance passée) ou bien les responsables de tous les services sont aussi concernés ? Quelle est la structure organisationnelle de votre entreprise ? Quels sont les différents centres de responsabilité ? Comment la coordination est assurée dans votre entreprise ? Existe-t-il des objectifs

spécifiques pour chaque service ? Décrire en quelques lignes la procédure de préparation des budgets et du contrôle budgétaire (le calcul et l'analyse des écarts) de votre entreprise ? Est-elle dictée par des textes ou bien suivez-vous la procédure mise en place par vous-même ? En cas de dépassement de l'enveloppe budgétaire, quelle procédure est prévue pour venir à bout de cet imprévu ? Est-ce que le réajustement budgétaire prend beaucoup de temps ou se fait-il immédiatement ? Existe-t-il un système de récompense / sanction en cas d'atteinte ou non des objectifs ? Si oui, lequel ? Quels sont les outils informatiques qui sont au service du contrôle de gestion ? Disposez-vous d'un manuel de procédures internes ? Existe-t-il d'un service d'audit interne dans votre entreprise ? Si oui, est-ce que ses missions touchent la fonction de contrôle de gestion ?

#### E) Les méthodes et outils du contrôle de gestion

Quels sont les facteurs de contingence qui ont rendu nécessaire à l'application d'un contrôle de gestion dans votre entreprise ? Avez-vous pris l'initiative de mettre en place récemment un ou plusieurs outils de contrôle de gestion dans votre entreprise ? Quelle est la méthode de fixation de prix de vente (coût de revient + marge ; marché ; les deux en même temps) ? Y-a-t-il un système global de calcul des coûts ou d'autres méthodes de calcul de coûts ? Si oui, lesquelles et pour quel usage ? Faites-vous un calcul de coûts prévisionnels ? Si oui, pour quel usage ? Y-a-t-il un système budgétaire avec la phase de préparation des budgets, de calcul d'écarts entre le réalisé et le prévu, des actions correctives et des réajustements budgétaires ? Comment présenté le budget (par fonction ou bien par projets) ? A quelle fréquence est-il établi ? Est-il diffusé à tous les responsables après son élaboration ? En cas d'activité industrielle ou commerciale, comment sont réalisées les prévisions de ventes, d'achats et de production (à l'aide des outils statistiques, par la méthode des scénarios ou autres) ? De quoi est composé la plaquette budgétaire ? Y-a-t-il un système de tableaux de bord opérationnels ? Si oui, pour chaque responsable ou quelques responsables ? Quelle est leur décomposition (tableaux de bord par service ou par division) ? Faites-vous du *reporting* ? Si oui, sur quelle fréquence ? Pour quelle finalité ? Quelles sont les données remontées vers la hiérarchie (financières ou non financières) ? Tenez-vous un tableau de flux de trésorerie ? Si oui, pour quel usage et combien de fois (une fois par semaine, une fois par mois, etc.) ?

#### F) Le profil du contrôleur de gestion

Quels sont votre niveau d'études et le domaine étudié ? Depuis combien de temps exercez-vous la fonction de contrôle de gestion dans cette entreprise ? Combien d'années d'expérience en contrôle de gestion avez-vous ? Quels sont, selon vous, les qualités nécessaires à l'exercice de la fonction contrôleur de Gestion ?