

**Rôles du contrôleur de gestion de la filiale : cas de trois
entreprises sénégalaises de groupes français**

**Roles of the subsidiary management controller: case of three
Senegalese companies of French groups**

WANE Arouna

Enseignant chercheur

École Supérieure Polytechnique (ESP)

Université Cheikh Anta Diop de Dakar (UCAD)

Laboratoire Entreprise et Développement (LAED)

Sénégal

Date de soumission : 14/11/2024

Date d'acceptation : 30/12/2024

Pour citer cet article :

WANE. A (2024) «Rôles du contrôleur de gestion de la filiale : cas de trois entreprises sénégalaises de groupes français », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : numéro 4» pp : 269- 298.

Résumé

Cet article apporte un éclairage sur la fonction contrôle de gestion dans les filiales des multinationales, plus précisément les filiales sénégalaises des groupes français.

Dans cette perspective, une analyse du rôle du contrôleur de gestion de la filiale en s'appuyant sur la typologie de Lambert et Sponem est présentée. Une étude qualitative basée sur des entretiens semi-directifs est menée auprès des contrôleurs de gestion de trois filiales de groupes français au Sénégal.

Il ressort des résultats que le contrôleur de gestion de la filiale a deux principaux clients. D'abord le siège, avec qui il est en contact permanent par le biais des *reporting* périodiques très courts pour l'analyse de la performance de la filiale. Ensuite, Il mène une surveillance quasi policière sur les différentes activités de la filiale pour le compte de la maison mère. Auprès des opérationnels de la filiale, il est investi d'une mission de soutien, en aidant à la mise en place d'outils nécessaires ou en signalant des anomalies quant à l'atteinte des objectifs.

Mots clés : fonction contrôle de gestion ; contrôleur de gestion ; rôles ; multinationale ; filiale.

Abstract

This article sheds light on the management control function in the subsidiaries of multinationals, more precisely the Senegalese subsidiaries of French groups.

In this perspective, an analysis of the role of the management controller of the subsidiary based on the Lambert and Sponem typology is presented. A qualitative study based on semi-directive interviews is conducted with the management controllers of three subsidiaries of French groups in Senegal.

The results show that the management controller of the subsidiary has two main clients. First, the headquarters, with whom he is in permanent contact through very short periodic reporting for the analysis of the performance of the subsidiary. Then, he conducts quasi-police surveillance on the various activities of the subsidiary on behalf of the parent company. With the operational staff of the subsidiary, he is given a support mission, helping to set up the necessary tools or reporting anomalies in the achievement of objectives.

Keywords: management control function; management controller; roles; multinational; subsidiary.

Introduction

On relève au Sénégal la présence historique des multinationales de l'ancienne métropole (la France), qui s'est renforcée depuis les indépendances politiques africaines à partir de 1960. Entretien ainsi d'étroits rapports économiques avec le Sénégal, la France est son partenaire historique et privilégié par le fait que, compte tenu de son statut d'ancien pays colonisateur, ses entreprises multinationales se sont très tôt implantées, et, après plus de cinquante années d'indépendance leur présence reste écrasante. En effet, on ne compte pas moins de 250 entreprises et micro-entreprises à participation ou d'origine Française au Sénégal (Bampoky 2011). Leurs interventions portent sur des domaines d'activités très variés (finance, assurance, énergie, agroalimentaire, travaux public...). Ces firmes mondialisées qui ont plusieurs entités ou filiales sont souvent confrontées au problème de coordination de contrôle ou de gestion de manière générale, car faisant face à une âpre concurrence de la part d'autres multinationales d'origines nord-américaine, asiatique et des pays européens autres que la France. Elles doivent ainsi faire face à une grande hétérogénéité des situations locales, qui requièrent des capacités adaptatives locales, mais du même coup, la mise en place d'un système de contrôle efficace.

La compréhension des systèmes de pilotage des firmes étrangères, très compétitives, installées sur le territoire national sénégalais devrait aider les entreprises autochtones purement locales à disposer d'éléments de *benchmarking* permettant de prétendre à la conquête et à l'accroissement des avantages compétitifs dans un univers où elles supportent difficilement la concurrence étrangère. Ainsi le retour d'expérience en se focalisant sur la dimension socio-organisationnelle du contrôle de gestion dans ces firmes étrangères pour cerner la structuration, les apports et le rôle de la fonction contrôle de gestion est une clé de voûte. Le choix des firmes multinationales françaises est guidé par l'accessibilité au terrain, le nombre important de leur présence et la possibilité de choisir de façon judicieuse celles permettant d'abriter des études approfondies concluantes. Aussi cherchons-nous à savoir à quoi sert véritablement le contrôleur de gestion dans une filiale au Sénégal d'une entreprise étrangère compétitive en quête de nouvelles opportunités d'après la typologie de contrôle de Simons (1995).

L'entreprise multinationale opère sur la scène internationale à travers une série de filiales basées dans différents pays. Elle doit veiller à ce que ces dernières développent leurs stratégies de manière à contribuer à la réalisation des objectifs du groupe. La filiale se doit de s'adapter à chaque environnement national dans lequel elle opère. Le contrôleur de gestion de

la filiale fait face ainsi à un double problème: d'un côté satisfaire le management local et, d'autre part, les attentes et les exigences de la maison mère du groupe. Son rôle reste donc différent selon qu'il opère au siège ou au niveau de la filiale (Lambert, 2005). Les contrôleurs de gestion sont donc considérés comme des personnes pouvant non seulement appuyer les managers locaux dans leur prise de décision, mais aussi rendre compte au siège des résultats de la filiale.

Dans la littérature sur le rôle des contrôleurs de gestion, certaines études portent sur les relations qu'ils peuvent tenir avec la direction générale et les opérationnels (Hoper, 1980 ; Lambert, 2005 ; Bouquin, 2010). D'autres portent sur les facteurs de contingence à savoir la taille (Nobre, 2001), la culture (Ahrens 1997), l'environnement (Renaud 2014), l'autorité du contrôleur (Lambert 2005), qui peuvent influencer sur la fonction contrôle de gestion et plus précisément sur le rôle du contrôleur. Dans les grandes organisations, ses deux principaux clients sont : le management local et la direction générale (Lambert 2005).

Quand il joue le rôle de conseiller auprès de la direction locale, qui se trouve être son principal client, il a en charge l'identification et l'analyse des problèmes opérationnels et la fourniture d'informations utiles à la prise de décision (Lambert 2005). Quand il est au service de la direction générale, il veille au respect des procédures, définit le système de gestion et peut empêcher la prise de certaines décisions (Sathe, 1983). L'informatisation de certaines tâches, comme c'est le cas dans ces multinationales (Bampoky et Meyssonier, 2012), devrait permettre au contrôleur de gestion de passer plus de temps à l'analyse qu'à la production d'informations (Meyssonier et Pourtier, 2006).

Plusieurs recherches ont été menées dans les pays du nord, portant sur le travail du contrôleur de gestion. Ces études montrent que le travail du contrôleur de gestion regroupe une diversité de pratiques. Son travail dans l'organisation peut dépendre du type de fonction contrôle de gestion, de la taille de l'entreprise, de la culture, de la prévisibilité de l'environnement, de la nature des marchés, de la pression actionnariale, de l'appartenance à un groupe ainsi que de la technologie. A notre connaissance aucune recherche n'a été menée à ce jour sur le rôle du contrôleur de gestion dans une filiale au Sénégal. On pourrait se demander si le contrôleur de gestion de la filiale locale effectue les mêmes tâches, les mêmes missions ou les mêmes activités dans les entreprises opérant dans un même pays.

Cette recherche consiste en la description du rôle du contrôleur de gestion dans trois filiales de groupes Français au Sénégal. Ces filiales sont représentatives des grandes formes de

multinationales françaises installées. Il s'agit d'abord de déterminer le profil du contrôleur de gestion local, ensuite d'examiner ses liens avec le siège et le management local en décrivant ses différentes activités. Dès lors, la question suivante se pose : Comment le contrôleur de gestion de la filiale mène-t-il ses activités avec le siège et le management local ? Autrement dit Le contrôleur de gestion filiale est-il au service du management local ou du siège avec différentes missions ?

Pour ce faire, une étude qualitative basée sur des entretiens semi-directifs est menée auprès des contrôleurs de gestion de trois filiales de groupes français au Sénégal

L'article se subdivise en quatre sections. La première section est consacrée à l'état de l'art. La méthode et le terrain de la recherche sont exposés dans la deuxième section. La troisième section porte sur la présentation des résultats. Enfin, la quatrième section porte sur leur discussion.

1. État de l'art

Les auteurs en contrôle de gestion traitant le sujet du rôle du contrôleur de gestion ont tous défendu l'idée que le contrôle de gestion en général n'est pas le seul fait du « contrôleur de gestion » (Bouquin, 2010). « *Se référer à la définition du « contrôle de gestion » pour en déduire le rôle du « contrôleur de gestion » ne met pas à l'abri du contresens, bien au contraire* » (Lambert et Sponem 2009, p 113). En effet, il y a couramment une confusion entre la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise et le métier exercé par les contrôleurs de gestion. La fonction contrôle de gestion constitue l'ensemble des contrôleurs de gestion de l'organisation et représente l'agrégation de l'activité individuelle des contrôleurs de gestion (Lambert, 2005). Dans son métier, il est attribué au contrôleur de gestion un rôle de pourvoyeur d'information (Bollecker, 2003 ; Bouquin, 2010), un rôle de surveillant (Ouchi, 1978) ; Lemoigne, 1974 ; Godener et Fornerino, 2005), un rôle de copilote ou de conseiller entre autres.

La diversité des rôles attribués au contrôleur de gestion dans la littérature est liée à leurs multiples tâches et missions dans les organisations. Cependant deux rôles majeurs sont mis en exergue (Lambert et Sponem 2009). Le premier est celui de vérificateur et teneur de livre appelé aussi compteur de haricots au service de la direction. D'après Lambert et Sponem (2009) citant Sathe, ce rôle consiste à « *s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe – en somme les responsabilités de reporting financier et de contrôle interne* » (p

115). Le second rôle attribué au contrôleur est celui de l'aide à la décision, il se doit fournir à son premier client (les managers opérationnels) les informations nécessaires au pilotage opérationnel et stratégique de l'entreprise. Il accompagne le responsable opérationnel dans la gestion de l'activité et la prise de décision. En France contrôleur de gestion *indépendant* s'oppose à contrôle de gestion *impliqué* selon Lambert et Sponem (2009) alors qu'en Amérique du nord sont plutôt opposés le *partenaire d'affaires* et le *compteur de haricots*.

1.1. La fonction contrôle de gestion en contexte nord-américain

Dans le contexte Nord-Américain, Caron et *al.* (2011) laissent entrevoir trois niveaux d'analyse du rôle du contrôleur de gestion : un premier qui met l'accent sur la dimension collective du rôle du contrôleur de gestion, un second sur la dimension interpersonnelle et un troisième sur la dimension individuelle. Ces auteurs ont utilisé une méthode empirique exploratoire de type quali-quantitative pour mettre en évidence quatre profils du contrôleur Nord-américain en fonction des activités qu'il exerce. Pour ce faire, un questionnaire a été administré auprès des contrôleurs de gestion, et les données sont analysées à l'aide de la statistique descriptive. L'échantillon est composé de 500 entreprises. Cette enquête a mis en évidence quatre profils (fiduciaire, analyste, transactionnel et hybride) du contrôleur de gestion Nord-Américain en fonction des activités qu'il exerce. Ainsi les activités dominantes du profil fiduciaire sont : préparer et communiquer les états financiers (activité 1) et assurer l'intégrité de l'organisation (activité 2).

Le profil fiduciaire représente 30 % de l'échantillon et consacre près de 62 % de son temps à des activités associées au compteur de haricots (29 % à *préparer et communiquer les états financiers*, 14 % à *assurer l'intégrité de l'organisation* et 19 % à *activités transactionnelles ou techniques*), 37% à des activités plutôt « organisationnelles » (13,5 % à *gérer les ressources financières*, 13,5 % à *analyser les affaires et faire les recommandations* et 10 % à *gérer la performance de l'organisation*).

Le profil analyste consacre plus de temps à des activités associées au « *partenaire d'affaires* » (20 % à *gérer les ressources financières*, 22 % à *analyser les affaires et faire les recommandations* et 22 % à *gérer la performance de l'organisation*), qu'aux activités associées au « *compteur de haricots* » (18 % à *préparer et communiquer les états financiers*, 9 % à *assurer l'intégrité de l'organisation* et 8 %, à *des activités transactionnelles ou techniques*).

Le profil hybride, 19 % de l'échantillon partage son temps également entre les activités associées au compteur de haricots (38 %) et des activités organisationnelles (37 %). Enfin le profil transactionnel qui représente 19% de l'échantillon, consacre 59 % de son temps à des *activités transactionnelles ou techniques*. Ces résultats montrent que les contrôleurs de gestion Nord-américains sont à la fois *partenaires d'affaires et compteurs de haricots*, mais à des degrés divers à travers les quatre profils. Ces deux rôles qui sont souvent exercés par des personnes différentes peuvent être contradictoires, mais pas irréconciliables (Sathe, 1983). En effet, la contradiction apparente est que le premier rôle attribué au contrôleur de gestion exige une implication active dans la gestion, alors que le second rôle exige un sentiment d'indépendance vis-à-vis de la gestion. Sathe (1983) souligne que les contrôleurs de gestion « forts » surmontent cette contradiction en développant certaines compétences interpersonnelles.

1.2.La fonction contrôle de gestion en France

En France, l'analyse de l'APEC (Association pour l'emploi des cadres en France) (1996) identifie clairement quatre principales tâches assignées au contrôleur de gestion. Ces différentes tâches sont résumées dans le tableau 1 suivant :

Tableau 1 : Les principales tâches des contrôleurs de gestion

<p>La prévision budgétaire</p>	<p>Auprès des responsables opérationnels, les tâches de prévisions concernent : l'aide à l'élaboration d'objectifs propres à chaque département ou unité et la traduction de ces objectifs en termes financiers, la définition des moyens à engager pour chaque objectif, la mise en évidence des changements d'hypothèses possibles et leurs implications financières. Au sein de la cellule centrale de contrôle de gestion, il s'agit de : s'assurer de la compatibilité des budgets entre eux, s'assurer de leur conformité avec l'ensemble des objectifs de l'entreprise, faire se confronter les différents services sur la question, proposer à la direction générale des éléments qui lui permettent d'arbitrer, en dernier ressort entre les différentes solutions.</p>
<p>L'analyse des écarts</p>	<p>Il s'agit d'un suivi permanent des résultats de l'activité 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. Cette technique permet de mettre en évidence tout écart significatif par rapport aux prévisions. Le travail doit ensuite être complété par une analyse approfondie des causes des déviations ainsi constatées. Cette recherche doit être faite conjointement par le contrôleur et le responsable concerné. Le contrôleur de gestion intervient en tant qu'organisateur du système de contrôle.</p>

<p>Le reporting</p>	<p>Il s'agit de transmettre à la société mère dans les normes imposées par elle, les données à la fois comptables et financières ainsi que les volumes. Ici encore, le contrôleur devra garder en mémoire que la qualité de son travail réside dans l'aspect synthétique et dans la dimension utilitariste des données fournies. Un rapport, aussi dense soit-il, ne sera lu et apprécié qu'à la lumière de la réflexion et des décisions qu'il suscite. Ce travail, très technique, suppose la maîtrise d'éléments tels que la trésorerie, de la comptabilité et des aspects commerciaux, sociaux et fiscaux du groupe et de la filiale</p>
<p>La mise au point des procédures</p>	<p>C'est la partie relative au service du contrôle de gestion en tant que tel et non en tant que service d'aide ou de conseil. Elle concerne les mesures à prendre pour définir : les indicateurs de gestion significatifs et les procédures communes à utiliser pour que les mesures soient faites sur une base homogène.</p>

Source : APEC, 1996

A travers ces différentes tâches, nous pouvons percevoir le rôle d'aide à la prise de décision, mais surtout l'aspect technique du rôle du contrôleur : la prévision budgétaire, le *reporting* et l'analyse des écarts. En 2009, Lambert et Sponem se sont intéressés aux activités des contrôleurs de gestion Français en analysant la place de la fonction contrôle de gestion dans l'organisation. Nous mobiliserons leurs travaux pour mieux cerner le rôle du contrôleur de gestion local de la filiale. La typologie mise au point par Lambert et Sponem s'avère très pertinente pour cerner le travail du contrôleur de gestion de la filiale. En effet, dans leur typologie, ils mettent en exergue 4 idéaux-types de fonctions de contrôle de gestion dans des grands groupes Français : la fonction contrôle de gestion discrète, la fonction contrôle de gestion garde-fou, la fonction contrôle de gestion partenaire et la fonction contrôle de gestion omnipotente. Ces idéaux-types peuvent aider dans l'analyse du cas spécifique sénégalais.

- La fonction contrôle de gestion discrète

La fonction de contrôle de gestion discrète est la caractéristique des entreprises à fort potentiel de croissance qui ont pour objectifs majeurs l'innovation, la promotion de l'innovation et de la différenciation avec des produits générant une importante valeur ajoutée. Dans ces organisations avec une structure organisationnelle fortement décentralisée le marketing occupe une place majeure et le contrôleur de gestion est au service du management local. Ses tâches sont limitées aux tâches classiques du contrôleur de gestion comme l'établissement des budgets et son suivi, le *reporting* et à la surveillance du respect des procédures.

- La fonction contrôle de gestion garde-fou

Elle est présente dans des organisations où le contrôle de gestion ne joue pas les premiers rôles. Ces organisations sont dominées par les ingénieurs et des commerciaux, où l'activité générant le plus de valeur ajoutée est très faiblement modélisable (design, conception, recherche), ce qui réduit l'importance du contrôle de gestion. Sur le plan organisationnel il y a une forte similitude avec l'administration Française, avec à leur direction des polytechniciens ou des sortants de l'ENA (Ecole Nationale d'Administration).

Ces ingénieurs et commerciaux ne souffrent d'aucune légitimité dans l'organisation aux yeux des autres acteurs, car bénéficiant d'une identité claire. En revanche, les services fonctionnels, particulièrement le service contrôle de gestion dont la définition de l'activité et la mission est ambiguë peut susciter une impression négative.

Le contrôleur de gestion effectue une surveillance discrète de vérification sur les opérationnels pour le compte de la direction générale. Il est perçu par les opérationnels comme l'informateur, le trésorier envoyé par la direction générale. Il a peu d'influence sur l'activité opérationnelle du fait de la méfiance des managers locaux, cette influence pouvant se limiter à l'acceptation ou au refus des dépenses. Ses tâches se limitent aux tâches dites classiques telles que le *reporting*, l'élaboration, et le suivi budgétaire. Ils sont pour la plupart insatisfaits de leur rôle, ils manquent de reconnaissance et développent un sentiment d'inutilité mais avec des perspectives de mobilité fonctionnelle.

- La fonction contrôle de gestion partenaire

Dans les fonctions de contrôle de gestion partenaire, la logique dominante est marketing et financière. Le contrôleur de gestion est proche des managers opérationnels avec une forte implication dans la prise de décision. Son activité est donc marquée par une très grande proximité avec les opérationnels et travaille en étroite collaboration avec eux. Son quotidien est rythmé par un travail de fonds de production d'informations pour la direction générale, le management local et la direction financière. Toutefois son principal client reste le management local, les informations dont il peut disposer dépendront de la qualité des relations qu'il peut avoir avec les opérationnels. Les contrôleurs de gestion se perçoivent comme copilotes avec une participation active dans les décisions stratégiques. Ce rôle de copilote consiste à prodiguer des conseils à la direction générale et à la mise en place d'une assistance dans l'utilisation des outils par les opérationnels. Ce partenariat entre contrôleur de

gestion est opérationnel fait que le contrôleur de gestion aura peu de temps à consacrer à l'élargissement de son domaine d'activité

- Fonction contrôle de gestion omnipotente

Cette fonction de contrôle de gestion centralise la problématique des coûts dans toutes les décisions de l'organisation. Le contrôle de gestion très standardisé occupe donc une place de choix dans l'organisation. La direction de l'organisation est souvent assurée par des financiers qui ont bénéficié de promotion interne. Du point de vue organisationnel, le découpage de la structure en centre de responsabilité, confère à la fonction contrôle de gestion du pouvoir. Les contrôleurs de gestion ont pour client la direction générale et imposent leurs normes aux opérationnels. Ils bénéficient de perspectives de carrières illimitées au sein de l'entreprise. Leurs principales tâches sont le contrôle budgétaire strict base de la réflexion stratégique, les *reporting* qui sont très détaillés, l'établissement et le respect des procédures. La puissance du contrôleur de gestion n'est pas à démontrer dans ces organisations. Ainsi, les 4 idéaux types de la fonction contrôle de gestion sont résumés dans le tableau 2.

Tableau 2 : profil des fonctions contrôle de gestion

	Fonction contrôle de gestion discrète	Fonction contrôle de gestion garde-fou	Fonction contrôle de gestion partenaire	Fonction contrôle de gestion omnipotente
Caractéristiques de l'entreprise	Logique marketing : fort potentiel de croissance, innovation	Logique ingénieur et marketing	Logique marketing et financière	Logique financière court terme
Relations avec les opérationnels	Difficiles	Informelles : en quête de légitimité	Bonnes	Omnipotence des contrôleurs de gestion
Tâches du contrôleur de gestion	Orientées vers le conseil aux managers locaux : reporting, suivi des dépenses budgétaires limité, veille au respect des procédures	Orientées la communication externe : plan, contrôle budgétaire, reporting	Orientées vers le conseil des managers locaux : reporting, plan, procédures	Orientées vers la mise sous tension des opérationnels
Clients du contrôleur de gestion	Manager local	Direction générale	Manager local	Direction générale
Autorité	Faible	Faible	Importante	Très forte

Source : Lambert et Sponem 2009

1.3. La fonction contrôle de gestion dans les pays en développement

Dans le contexte africain, nous n'avons trouvé aucune étude portant sur le rôle du contrôleur de gestion dans les organisations. Les rares travaux de recherches sur les pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises portent le plus souvent sur la diffusion et l'utilisation des outils du contrôle de gestion (Baidari, 2005 ; Bampoky et Meyssonier, 2012), sur les nouvelles méthodes de calcul de coût (Diop, 2018), sur l'état des lieux des pratiques du contrôle de gestion dans certains secteurs comme les hôpitaux (Wade, 2003) ou sur la contingence du métier du contrôleur de gestion (Rechidi et Benazzou, 2020 ; Kaizar et Hilmi, 2023).

Dans les pays développés comme dans les pays en voie de développement, il y a des différences dans les pratiques de contrôle de gestion selon le métier ou les caractéristiques de l'activité (Bampoky et Meyssonier, 2012). Dans leur étude sur l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal, Bampoky et Meyssonier (2012) distinguent trois catégories d'entreprises : les filiales locales des firmes multinationales, les entreprises publiques ou parapubliques et les entreprises privées familiales ou non. Leurs résultats ont montré que les filiales des multinationales au Sénégal ont les caractéristiques suivantes :

- similitude entre le système de contrôle de gestion de la maison mère et de la filiale
- une forte structuration de la fonction contrôle de gestion
- rapide diffusion des techniques de contrôle de gestion
- appui des cadres internes pour la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion
- connaissance des techniques de contrôle de gestion des dirigeants
- forte utilisation des logiciels de contrôle de gestion
- des calculs des coûts très développés

Une deuxième étude de Bampoky (2013) portant sur la fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal montre trois idéaux-types de la fonction contrôle de gestion : la fonction contrôle de gestion régulatrice qu'on retrouve dans les entreprises publiques, la fonction contrôle de gestion omnipotente présente dans les filiales des multinationales et la fonction contrôle de gestion coercitive dans les entreprises privées familiales ou non. Toujours dans l'ensemble de ces travaux, l'accent est plutôt mis sur l'aspect rationaliste et instrumental du contrôle de gestion. La configuration de la fonction contrôle de gestion dans les filiales ne semble pas surprenante, dans la mesure où les filiales conservent le plus souvent les styles de gestion des maisons mères qu'elles s'efforcent d'adapter au nouvel environnement. Cela, dans le même sens, est confirmé par l'étude de Baidari (2005). Dans

son étude sur l'utilisation des données comptables des entreprises sénégalaises, Baidari (2005) a montré que l'influence du contrôle exercé par la maison mère sur la filiale se traduit par la production et l'utilisation de données comptables fréquentes par rapport aux entreprises locales.

Cependant, ces études relatives au contexte africain passent sous silence le rôle que peut jouer le contrôleur de gestion dans les filiales de firmes françaises implantées en Afrique de façon générale et au Sénégal en particulier. On pourrait donc se demander quelle est la nature de la fonction contrôle de gestion et quel est le rôle du contrôleur de gestion dans les filiales de groupes français au Sénégal ? Le rôle du contrôleur de gestion consiste-t-il à aider la direction locale à comprendre la situation de la filiale et à trouver des solutions d'amélioration ? Ou bien consiste-t-il dans la surveillance des actions et des résultats de la filiale ou à autre chose ?

2. Méthode et terrain de la recherche

Pour une meilleure compréhension de son rôle, il est important d'étudier le contrôleur à travers ses interactions avec le système de contrôle de gestion dont il est l'animateur. Le contrôle et la coordination du réseau de filiales dispersées géographiquement est l'un des défis des groupes multinationaux. Dans ce contexte, le système de contrôle de gestion, pris comme un package ou comme un système joue un rôle fondamental (Grabner et Moers, 2013).

Conformément à notre conception des systèmes de contrôle de gestion et à la place primordiale que nous accordons aux contrôleurs de gestion dans son élaboration, nous pensons qu'ils résultent de politiques internes de la maison mère et ne sont pas déterminés par des contraintes environnementales externes. Néanmoins, dans le cadre d'une filiale d'entreprise multinationale opérant dans un environnement national différent, la présence de contraintes externes (de nature réglementaire, culturelle) ne peut être sous-estimée. La théorie de l'isomorphisme institutionnel de di Maggio et Powell (1983) peut nous apporter un éclairage sur la question.

Ce concept de comportement isomorphe permet de faire ressortir les éléments qui peuvent favoriser ou influencer des comportements des filiales et les types de pressions de la maison mère subies par les filiales. Celles-ci prennent la forme de directives, de *reporting* à restituer, d'obligations à remplir en fonction des directions imposées par le siège.

Cependant, pour certains auteurs (Malmi et Brown 2008 ; Ferreira et Otley, 2009), les systèmes de contrôle de gestion dans les organisations doivent être vus comme un *package* de système. Le système de contrôle de gestion est défini selon Malmi et Brown (2008) comme « *Les systèmes, les règles, les pratiques, les valeurs et autres activités de gestion mis en place pour orienter le comportement des employés en s'assurant qu'ils sont bien en cohérence avec les objectifs et la stratégie de l'organisation* » (p 290). Selon cette définition il y a un lien entre des outils et dispositifs de contrôle et des acteurs en charge de leur mise en œuvre. Dans ce cadre, les organisations construisent des « packages de système de contrôle de gestion », qui regroupent différents systèmes mis en œuvre par différents acteurs à différents moments, et qui ne forment pas toujours un système de contrôle de gestion globalement cohérent d'où le terme de package (Alcouffe et al. 2013). Le « système de contrôle de gestion *package* » de Malmi et Brown (2008) est un ensemble de contrôles et d'outils de contrôle. Il distingue la dimension de contrôle culturel (clans, valeurs), les outils de planning (long terme, court terme), et les outils de contrôle cybernétique (budget, système de mesure financier, système de mesure non financier, etc.).

Le système de contrôle de gestion est le pivot des interactions entre la direction générale et les animateurs du système c'est-à-dire les contrôleurs de gestion. Le rôle peut se traduire par des interactions entre deux groupes, mais aussi par l'étude des activités d'un groupe (Lambert et Sponem 2009). L'étude de l'activité pouvant se faire en distinguant l'étude des tâches, des relations et de la perception du travail.

Cette recherche repose sur des entretiens semi-ouverts menés dans trois filiales de multinationales françaises implantées au Sénégal. Limiter l'étude aux entreprises françaises a facilité le processus de collecte des données, mais aussi l'approfondissement de l'analyse clé de l'étude comme la culture nationale. Nous pensons que les multinationales françaises sont dans une large représentation de celles de tous les pays développés à économie ouverte présentes au Sénégal.

Cinq entretiens ont été réalisés avec quatre contrôleurs de gestion et un Directeur Administratif et Financier (DAF). Les entretiens d'une durée moyenne de 45 minutes portaient sur l'activité du contrôleur de gestion de la filiale, ses relations avec le contrôleur de gestion groupe mais aussi avec la direction locale, à l'aide d'un guide d'entretien. Les différents entretiens ont été enregistrés avec l'accord du répondant et ont porté sur les thèmes suivants :

- Présentation de la filiale.
- Formation et parcours du contrôleur de gestion.
- Activités du contrôleur de gestion.
- Rattachement du contrôleur de gestion.
- Relations du contrôleur de gestion avec la direction locale, le siège et les opérationnels.
- La dimension interculturelle du rôle du contrôleur de gestion.

En ce qui concerne le traitement de données et l'analyse de contenu, nous avons opté pour une analyse multi-sites. L'étude de cas multi-sites est aujourd'hui largement reconnue comme stratégie de recherche en gestion. Plusieurs travaux de référence ont participé à établir sa légitimité (Yin, 2011; Denzin et Lincoln, 1994 ; Stake, 1994). Ils ont mis en avant son intérêt scientifique tout en proposant des méthodes et des techniques d'investigation spécifiques afin d'en améliorer sa validité. La reconnaissance de l'étude de cas multi-sites repose principalement sur la forte validité interne de ses résultats. Selon Gagnon (2011), l'étude de cas multi-sites est adéquate pour les questions de type exploratoire.

Pour notre recherche, deux principales raisons motivent ce choix : D'abord, dans une perspective de compréhension des différentes facettes du rôle du contrôleur de gestion de la filiale. Ensuite, la méthode multi-sites est particulièrement adaptée lorsque l'on souhaite explorer et comprendre des aspects peu ou non étudiés du phénomène, ce qui est le cas pour notre étude, qui porte sur un terrain non exploré.

Il est souvent reproché à l'étude de cas son faible degré de généralisation des résultats. A ce propos, nous soulignons que notre objectif ne s'inscrit pas dans une logique de construction de théorie, mais plutôt, nous visons la découverte et la compréhension du rôle de la fonction contrôleur de gestion dans un contexte où les travaux de recherche sont toujours en stade embryonnaire.

Afin d'éviter les biais à la recherche qualitative, la technique qui paraît plus adaptée pour recueillir beaucoup d'informations ou de données relativement complexes est l'entrevue en face-à-face. Ainsi, nous avons aussi privilégié l'entretien semi directif. Son intérêt réside dans la liberté qu'il octroie aux interlocuteurs concernés de se prononcer librement sur les thèmes et les sous thèmes contenus dans le guide. Ce format nous permet, dans le feu de l'entretien, de relancer la dynamique de la discussion sur les thèmes et les sous thèmes qui nous intéressent particulièrement. Des recherches documentaires ont été également effectuées dans

des bibliothèques et sur les sites internet des filiales et de leur maison mère pour procéder à la triangulation.

Une fois que l'entretien est conduit et terminé, une synthèse est faite avec l'interviewé. De ce fait, un compte rendu est rédigé puis validé par l'interlocuteur à qui on a demandé des informations complémentaires, pour enfin pouvoir commencer à exploiter l'entretien. Au moment de l'entretien, nous avons utilisé, pour recueillir les informations, un enregistreur et un cahier de prise de notes avec l'accord de l'interlocuteur. La population de filiales que nous avons étudiée est composée uniquement d'entreprises sénégalaises de groupes français. Notre base de travail est un échantillon de convenance. La collection d'informations sur les trois filiales nous a permis d'atteindre la saturation, c'est-à-dire quand nous avons estimé que de nouvelles rencontres ne changeraient pas la vision établie. Les filiales qui sont visitées, leur secteur d'activité, leur groupe d'appartenance et les personnes interrogées, peuvent ainsi être vus dans le tableau 3.

Tableau 3 : Secteur d'activité des trois filiales et entretiens réalisés

Groupe	France Télécom	Total	Bolloré
Filiale	SONATEL	Total-Sénégal	Bolloré Transport & Logistics Sénégal
Secteur d'activité	Télécommunication	Industrie pétrolière	Transports et logistiques
Fonction de la (des) personne(s) interrogée(s)	3 Contrôleurs de gestion	Contrôleur de gestion Responsable contrôle de gestion	DAF Contrôleur de gestion
Durée de l'entretien	1h 30 mn	45mn	1h

Source : l'auteur

Pour la plupart des cas, les études qualitatives sont basées sur un nombre restreint de cas. L'intérêt est ainsi, rappelons-le, de procéder à une analyse en profondeur en s'intéressant à tous les détails, en vue de pouvoir dériver des hypothèses. Après la transcription de nos entretiens enregistrés, un travail de codage et l'analyse du verbatim a été effectué à l'aide du logiciel libre *RQDA*¹.

¹ RQDA est un logiciel qualitatif de type CAQDAS (Computer Assisted Qualitative Data Analysis Software).

Avec *RQDA* un rassemblement de tous les extraits d'entretien et de documents correspondant à chaque code est effectué. L'objectif est d'avoir une vue d'ensemble sur le discours des interlocuteurs, correspondant à chaque code déterminé et de citer, les extraits les plus significatifs. Les différents codes sont organisés par catégories et donnent forme à un arbre thématique. Les codes sont des regroupements sous forme de thèmes et de sous-thèmes et constituent la base de notre grille d'analyse. Présentons à présent les trois filiales de notre échantillon d'étude :

- **Bolloré :**

Bolloré Africa Logistics Sénégal, filiale du groupe Bolloré est présent au Sénégal depuis plus de 20 ans. La filiale est leader dans l'activité portuaire au Sénégal. C'est une très ancienne entreprise familiale de près de 200 ans, qui est devenue sous la direction de son président fondateur Vincent Bolloré, un groupe international. Le groupe est présent au Sénégal depuis la période coloniale. Ses activités principales constituent le transport et la logistique. Bolloré Africa Logistics avait été créée en 2008 pour fédérer l'ensemble des activités du groupe industriel diversifié sur le continent.

- **Total :**

Total est une multinationale pétrolière française appartenant à la catégorie des « majors » (désignant les six plus grandes compagnies privées mondiales) le groupe constitue la première capitalisation boursière de la zone Euro au 31 décembre 2008. Les activités du groupe sont diverses. Elles couvrent l'ensemble de la chaîne de production, de l'extraction du pétrole brut et du gaz naturel à la création d'énergie, le raffinage et l'exploitation commerciale.

La multinationale par devers ses filiales et autres entités est présente un peu partout dans le monde. La société est née en 1924 sous le nom de la compagnie française des pétroles. Son objectif premier était d'assurer la gestion de l'énergie en France. Dans une logique d'internationalisation elle sortira de son périmètre géographique de base pour s'installer au Moyen Orient et en Afrique.

Total Sénégal fait partie des dix (10) plus grosses filiales africaines du groupe en termes de chiffres d'affaires. La position géographique privilégiée du Sénégal redonne encore de

l'importance à la filiale. La filiale est le premier distributeur de produit pétrolier au Sénégal avec un maillage complet du territoire national grâce surtout à ses 138 stations.

A Total Sénégal cohabitent des cadres sénégalais et non sénégalais (français, et Africains). Il faut préciser qu'un cadre expatrié est à la tête de la direction administrative et financière (DAF) où est rattachée la fonction contrôle de gestion.

- **Sonatel :**

Créer en 1985, la société nationale des télécommunications (Sonatel) était une entreprise publique jusqu'à l'ouverture de son capital en 1995 par l'Etat. Ainsi, France Télécom est entré dans le capital de la Sonatel en juillet 1997. Choisi comme partenaire stratégique, l'opérateur Français accompagne la Sonatel dans le développement et l'optimisation de son réseau fixe, le déploiement de son réseau mobile ainsi que de son offre internet. Le capital de la Sonatel est détenu à 42,33% par France Télécom aux cotés de l'Etat du Sénégal (27%), des salariés (10 %) et du grand public (20 %). Sonatel est la première et l'unique entreprise cotée à la Bourse des Valeurs Mobilières d'Abidjan (BRVM). Avec le concours de France Télécom, La Sonatel a développé, modernisé et diversifié son offre. Avec 82 milliards FCFA d'investissements réalisés en 2005, le Groupe s'est concentré autour de quatre axes prioritaires: l'amélioration de la couverture et de la qualité de service des réseaux fixes et mobiles, le développement des télécommunications rurale, l'innovation et la Responsabilité Sociale d'Entreprise. En 2006, avec le changement d'identité visuelle de la Sonatel, elle adoptera la marque commercial Orange pour les activités du mobile, de l'internet et de la télévision au Sénégal.

3. Présentation des résultats

En prélude à leur discussion, nos résultats sont présentés en trois points essentiels à savoir la formation et le parcours du contrôleur de gestion dans les filiales françaises au Sénégal, la nature des tâches qui lui sont assignées et les attentes de la direction locale et du siège.

3.1. Formation et parcours du contrôleur de gestion :

Nos différents entretiens avec les contrôleurs de gestion nous montrent qu'ils ont tous suivi des formations plus ou moins différentes mais dont la base constitue la comptabilité :

«De manière générale, les contrôleurs ont tous suivis une formation en gestion, ce sont des comptables d'abord, ensuite ils se sont intéressés au contrôle de gestion, ce sont des gens qui ont fait la comptabilité de l'audit, il n'y a pas de formation type contrôle de gestion, il y a des

masters dit contrôle de gestion, mais la réalité est autre. » (A.D., contrôleur de gestion à orange Sénégal de 2012 à 2016 et occupant actuellement le poste d'auditeur).

C'est sur la base de ce profil de formation que sont recrutés les contrôleurs de gestion en plus parfois d'un complément d'expérience.

« J'ai eu un *DESS en audit et finance* à l'IFACE, et je suis contrôleur depuis 15 ans d'abord, dans la filiale mobile Sénégal, puis en centrale et je suis responsable du département contrôle de gestion depuis 4 ans. Juste après ma formation j'ai été recruté en tant qu'auditeur dans une autre société et par la suite je travaille à la Sonatel comme contrôleur de gestion, et je ne fais que ça depuis 15 ans ». (R.D., responsable contrôle de gestion orange Sénégal)

Le contrôleur de gestion de la filiale suit ensuite des formations complémentaires de base sur mesure en fonction des besoins de la filiale :

« J'ai eu à faire beaucoup de formations complémentaires depuis 15 ans, le groupe à une école, un programme depuis bientôt 10 ans ce qu'on appelle : école orange business controlling school, où ce sont des programmes dédiés à toutes les strates de contrôleurs. Tous les directeurs financiers et les contrôleurs ont un programme exécutif, en collaboration avec l'ESCG de paris. Pour les cadres intermédiaires il y a une formation spécifique et pour les contrôleurs débutants il y a une autre formation. En interne également nous organisons des formations métiers, bref nous avons plusieurs canevas de formations qui sont offert aux contrôleurs de gestion. » (R.D., responsable contrôle de gestion orange Sénégal)

Les profils sont divers, d'autres contrôleurs ont suivi leur formation en France :

« J'ai eu un bac C à Dakar, ensuite je suis allé en France où j'ai fait une maîtrise en sciences économiques à Caen, après la maîtrise j'ai commencé à travailler, chez Boss en Normandie en tant que contrôleur de gestion et pendant mon séjour là-bas, j'ai fait un DESS en système d'information contrôle de gestion à Renne en formation continue et après je suis rentré au Sénégal en 2004. Quand je suis arrivée, la Sonatel venait d'avoir la licence au Mali et avait créé une joint-venture et je suis venu pour être chef de service suivi des filiales de 2004 à 2007. J'étais sous la responsabilité du chef de département contrôle de gestion et quand celui-ci est parti en guinée je l'ai remplacé de 2007 à 2014. » (M.D. contrôleur de gestion à orange Sénégal de 2007 à 2014).

3.2 La nature des tâches

Au regard de nos entretiens il ressort que les principales tâches du contrôleur de gestion de la filiale se portent très majoritairement vers la production d'informations, au reporting et à

l'élaboration du budget et des tableaux de bord. Ces outils sont établis périodiquement avec les commentaires nécessaires, destinés à la direction générale locale et au siège.

« A part le budget qui se fait annuellement et par mois, on a le premier reporting investissement à envoyer, ce sont les immobilisations nettes et l'évolution sur le mois, le 2ème c'est le tableau de bord, après il faut analyser ce tableau c'est à dire les soldes intermédiaires de gestion. Les plus importants utilisé par le groupe c'est la marge brute sur frais variables, les frais fixes, le résultat opérationnel... On a un fichier qui est établis par le groupe qu'on remplit avec notre logiciel Template , on envoie puis on fait les analyses et commentaires conséquents, le 3ème reporting c'est le BFR » (B.D., responsable contrôleur de gestion Total)

En plus de ces activités relativement classiques du contrôleur de gestion, il a en charge la consolidation et le contrôle budgétaire. Cette charge de travail est perçue comme lourde par les contrôleurs.

« Nous au niveau du contrôle de gestion, nous avons une entité énorme ; nous gérons 5 pays. Nous avons un contrôle de gestion opérationnel du Sénégal qui est un département entier gérer par un collègue et moi j'ai toute la dimension corporate. »

« Aujourd'hui tous les cycles de gestion, budget, le suivi des budgets dans les reporting, l'élaboration de tous les documents du conseil, tout ce qu'il y a comme éléments de reporting mensuel, semestriel, annuel, tout ce qu'il y a comme explication au niveau de la variation des comptes, tout le process d'engagement de dépense, validation des commandes, opportunité de dépenses tout ça c'est chez nous. Nous faisons des analyses sur des points précis de rentabilité de l'activité etc., nous avons toute la relation avec l'extérieur en termes de reporting que ce soit les organes règlementaires tel que l'ARTP, le groupe et pour d'autres autorités aussi s'ils nous demandent des analyses c'est nous qui produisons ces documents.» (R.D., responsable contrôle de gestion orange)

Le travail du contrôleur de gestion filiale est rythmé par des cycles mensuels, semestriels ou annuels qui s'imposent à lui :

«Nous faisons beaucoup de reporting : des reporting mensuels, hebdomadaires. Il y a le reporting interne qui se fait aux normes SYSCOA, avec analyse des écarts et ensuite le reporting vers France télécom avec plusieurs phases. Le 5 ou 6 du mois on fait un près flash c'est à dire on donne les premiers résultats au DG et à France Télécom. On fait une petite réunion pour leur dire voici les premiers résultats, et après on a le temps de les analyser de les commenter pour ensuite faire une réunion plus large et plus longue et on analyse vraiment dans le détail. En tant que groupe Sonatel on a des réunions avec nos filiales mensuellement

et eux aussi nous reportent et nous commentent leurs résultats et nous expliquent un tout petit peu les écarts. » (M.D., contrôleur de gestion à orange sénégal de 2007 à 2014).

3.3. Des contrôleurs de gestion au service des Direction générale et locale

Les contrôleurs de gestion se doivent de répondre aux doubles attentes de la direction locale et du siège.

A la Sonatel deux types de contrôleurs de gestion se dessinent, le contrôleur de gestion « corporate » responsable du système de management économique, chargé d'animer la production d'informations financières et comptables est fortement porté sur la satisfaction de la direction locale. Il apporte une contribution à la prise de décision au niveau locale tout en restant plus ou moins neutre dans les équipes opérationnelles. Il est beaucoup plus proche de la direction locale que du siège. Cette situation pour le contrôleur de gestion dans cette filiale peut s'expliquer par la structure de son capital. En effet, France Télécom a une participation de 42,33% du capital de la Sonatel.

« Nous somme rattachés à la direction financière de la SONATEL. Nous n'avons pas de rattachement hiérarchique avec le groupe. Toutes nos fonctions sont des fonctions que nous déroulons pour la SONATEL. Nous n'avons que des relations fonctionnelles avec la direction financière d'OMEA² » (R.D., responsable contrôle de gestion orange).

Le contrôleur de gestion opérationnel, qui accompagne les directions opérationnelles dans le développement de leur performance tout étant le « garde-fou » de l'entreprise. Il informe régulièrement le siège de la situation de la filiale à l'aide d'outils comme le tableau de bord.

« On a un contrôleur de gestion opérationnel dans chaque direction opérationnelle, donc c'est ce contrôleur de gestion-là, qui au quotidien, est plus près de l'action auprès des opérationnels. »

Une double loyauté s'impose au contrôleur de gestion, même s'il est plus proche de la direction locale : il est censé aider le management local à voir plus clair dans les résultats et également faire remonter l'information au siège de la filiale. Très occupé par la remontée de l'information et les commentaires et analyses qui y correspondent, Il consacre par conséquent très peu de temps aux opérationnels.

« Nous avons un calendrier de pilotage qui est défini sur toute l'année. Pour ce qui est du groupe, nous avons trois réunions mensuelles : à m+ 3 de chaque mois on a ce qu'on appelle un pré- flash, où nous partageons avec le groupe tous les résultats financiers du Sénégal, à

² Orange middle east and africa : un holding avec 21 filiales en Afrique et au moyen orient

m+8 ou 9 on a un call spécifique sur l'évolution du clash et m+15, on a un business revue global de tout le pays. Nos cycles de budget démarrent au mois de juillet et se terminent au mois de décembre par la validation des conseils, mais entre-temps il y a des réunions de challenge, de partage avec le groupe qui se font en octobre.

Donc tous les deux mois nous partageons avec le groupe nos meilleurs résultats du trimestre du semestre et de l'année donc ça fait énormément d'instances, de réunions qui sont connues et tout ça, nous l'avons dans un calendrier de pilotage annuel qui nous permette un peu de nous organiser en amont pour que tous les documents dont on a besoin au niveau de ses instances là qu'on puisse les avoir en qualité et à temps et donc ce sont des cycles qui sont sous maîtrise. » (R.D., responsable contrôle de gestion orange).

La fonction contrôle de gestion dans cette filiale peut être qualifiée d'omnipotente. En effet, le contrôleur de gestion a un pouvoir élevé et joue un rôle important auprès de la direction locale. Les contrôleurs sont plus impliqués dans la gestion de l'entreprise.

Chez les filiales Total Sénégal et Bolloré Africa Logistics, les constats sont identiques, le contrôleur de gestion est au service de la direction locale et du siège du groupe. Occupé par la remontée de l'information vers le siège. Son principal client est donc le siège, qui reçoit périodiquement les résultats de la filiale consolidés et analysés. C'est ce que le responsable contrôle de gestion de Total Sénégal semble nous confirmer :

« Nous faisons beaucoup de reporting pour le siège mais aussi nous travaillons avec la direction locale. Mes interlocuteurs je les classe en clients internes et externes : le client interne c'est la direction locale et les clients externe c'est le groupe, les collectivités locales et même parfois d'autres filiales du groupe. » (M.C., responsable Contrôle de gestion total Sénégal)

Cette réalité est perceptible presque dans les trois filiales :

« Les interlocuteurs des contrôleurs de gestion sont en priorité la DAF d'abord ensuite le siège avec qui ils sont en interaction quotidienne » (R.M., Directrice financière Bolloré Transport & Logistics Sénégal)

Plusieurs similitudes peuvent être remarquées entre ces filiales et la fonction contrôle de gestion omnipotente décrite par Lambert. En effet, on note une surveillance discrète de vérification par le contrôleur de gestion sur les opérations pour le compte de la direction. Il est perçu par les opérationnels comme l'informateur de la direction. La culture dominante dans ces entreprises est celle des ingénieurs. Le contrôleur de gestion est au service de la direction

générale, mais avec un rôle d'assistance à la direction locale. La fonction contrôle de gestion à deux principaux clients : le management local et la direction générale.

C'est la direction générale du siège qui est d'ailleurs à l'origine de la mise en place du système de contrôle de gestion du groupe dans toutes ses filiales. Tel n'est pas le cas pour la Sonatel. En effet, avant l'entrée dans le capital de la Sonatel de France Télécom, un certain système de contrôle de gestion était déjà sur place même s'il n'était pas très développé.

4. Discussion

Il ressort de nos entretiens dans les trois filiales que le contrôleur de gestion de la filiale a suivi des études en gestion avec une base solide en comptabilité et en analyse financière et parfois avec une large expérience professionnelle. Il doit avoir des compétences dans :

- L'usage des SAP ou d'autres logiciels de gestion.
- La gestion de toutes les fonctions d'un service de comptabilité.
- Le pilotage de la fonction financière.
- Le calcul des coûts.

L'une des compétences les plus importantes d'un contrôleur performant est la capacité de rester organisé. De plus, le contrôleur doit pouvoir transmettre des informations complexes et sensibles à la direction, mais de manière précise et facile à comprendre. Il doit donc savoir bien communiquer. C'est la seule façon de fournir des analyses et des conseils précieux à l'entreprise.

Tous les contrôleurs de gestion interrogés dans le cadre de notre étude, sont des contrôleurs locaux de nationalité Sénégalaise, recrutés sur place. Dans toutes les filiales, la fonction contrôle de gestion est rattachée à la DAF dont la direction est assurée par un expatrié français. Le contrôleur de gestion local n'a pas de lien hiérarchique avec le contrôleur de gestion central, mais seulement des liens fonctionnels. Donc dans les filiales, il y a un double rattachement de la fonction contrôle de gestion par le fait que les contrôleurs de gestion sont au service de la direction générale ou jouent un rôle d'assistance de la direction locale, et sont en même temps des interlocuteurs de ceux des maisons mères. Ce rattachement hiérarchique et fonctionnel du contrôleur de gestion, permet une parfaite connaissance des opérations de la filiale et l'adaptation des outils de contrôle aux spécificités contextuelles. Dans ce cadre, si la cohésion dans l'effectivité du travail n'est pas garantie, il y a risque de manque de transparence, mais aussi risque d'absence d'homogénéité des procédures du contrôle, d'après Ardoin et *al.* (1985), et Bollecker (2003). Par exemple au sein des filiales Total et Bolloré, l'accomplissement de toutes ces tâches n'est pas évident, compte tenu du manque de

personnel (deux contrôleurs de gestion seulement pour Total Sénégal et trois pour Bolloré Transport & Logistics Sénégal).

Le contrôleur de gestion local assure la liaison avec le contrôleur de gestion du groupe. Il a en charge le *reporting* en organisant la collecte et la remontée de l'information financière et de gestion nécessaire au contrôle de la filiale. Il travaille davantage à la remontée de l'information de qualité pour le siège même s'il aide en parallèle le manager local à la prise de décision. Il est responsable de la compilation et de l'analyse des données comptables, économiques et financières qui serviront de base à la planification. Il doit assurer la gestion des données et des informations pertinentes pour permettre à la filiale l'atteinte des résultats souhaités.

A la Sonatel (Orange Sn plus précisément) en revanche, nous avons deux types de contrôleurs de gestion : le contrôleur de gestion *corporate* dont l'essentiel des activités consiste à faire du *reporting* vers le siège. Il a donc comme principal client le siège. Il est l'animateur de la production d'informations financières et comptables de la filiale. Le contrôleur de gestion opérationnel qui est beaucoup plus proche de la direction locale. Ce dernier se voit assigner des tâches spécifiques telles que : analyser les écarts entre les prévisions et les résultats réels, veiller à l'adéquation des règles de contrôle de gestion entre la filiale et le groupe et faire des recommandations pour l'amélioration de la performance. Il fournit à la direction locale les résultats de ses analyses, nécessaires au pilotage de la filiale. En cela, il accompagne les responsables opérationnels dans la gestion de l'activité et dans la prise de décisions. Il exécute également d'autres activités, notamment la préparation de rapports financiers, l'analyse des états financiers, la réalisation de prévisions à l'aide d'outils d'analyse décisionnelle. Les rapports, les budgets, les tableaux de bord et autres outils qu'il fournit sont des éléments essentiels au contrôle de la filiale.

Les « packages de système de contrôle de gestion » (Otley ,1999. Grabner et Moers, 2013. Malmi et Brown, 2008), des filiales résultent d'un ensemble de décisions et de politiques internes prises par les le management local sous l'influence du siège. La filiale se trouve à l'intersection de deux environnements, un environnement local et un environnement international, avec lesquels elle effectue des échanges et au sein desquels des pressions sont exercées. Les facteurs d'influence portant sur le système de contrôle peuvent être classés en deux groupes : ceux qui œuvrent dans le sens d'une cohérence interne à l'entreprise multinationale, dans le sens d'un isomorphisme coercitif et ceux qui œuvrent dans le sens de la cohérence avec l'environnement local, d'un isomorphisme mimétique (facteurs d'adaptation

locale). L'isomorphisme coercitif provient du siège et s'exerce sur la filiale par le biais des pratiques qu'il lui impose, alors que l'isomorphisme mimétique induit les filiales à imiter d'autres filiales dans leurs pratiques ou leurs stratégies afin de trouver des solutions à moindre coût.

Dans les filiales, on assiste à des combinaisons de contrôle au sens de Malmi et Brown. Il s'agit des contrôles de type traditionnel constituait de la planification, des contrôles cybernétiques de type budget, de tableaux de bord, et des systèmes de récompenses, des contrôles culturels (valeurs et symboles) et les contrôles administratifs (règles de gouvernance, règles de structuration et les procédures).

Les sièges ont donc à leur disposition tout un dispositif de contrôle sur leurs filiales. C'est à partir de ce dispositif que le contrôleur de gestion local utilise un style qui oscille entre, être au service du management local et être le bras armé du siège.

Conclusion

L'étude menée auprès de ces trois filiales de groupes français nous montre que les résultats ne sont pas très différents de ceux trouvés dans les grandes entreprises en France. La fonction contrôle de gestion au sein de ces filiales est assez semblable à la fonction contrôle de gestion omnipotente de Lambert et Sponem. La filiale est en permanence mise sous tension, ce qui confère un caractère omnipotent à la fonction contrôle de gestion. Cela peut s'expliquer par le transfert des méthodes de gestion de la multinationale à la filiale locale qui s'efforce de s'adapter à l'environnement local. Il y a une autonomie totale du contrôle de gestion dans les filiales qui se pratique de façon interactive. Disposant d'une autorité incontestable sur les opérationnels, les contrôleurs de gestion de ces filiales sont très qualifiés avec un niveau d'étude d'au moins Master, issus pour la plupart des cas des universités ou des instituts de formation locaux.

Le contrôleur de gestion de la filiale à deux principaux clients. D'abord le siège, avec qui il est en contact permanent par le biais des *reporting* périodiques très courts pour l'analyse de la performance de la filiale. Il mène une surveillance quasi policière sur les différentes activités de la filiale pour le compte de la maison mère. Auprès des opérationnels de la filiale, il est investi d'une mission de soutien, en aidant à la mise en place d'outils nécessaires ou en signalant des anomalies quant à l'atteinte des objectifs.

Le rôle du contrôleur de gestion dans les filiales de multinationales implantées dans des pays en développement comme le Sénégal doit être étudié plus en profondeur. Son rôle dans une entreprise dépendante (filiale) pouvant être différente de celui mené dans une entreprise

indépendante. Au double rattachement de fonction contrôle de gestion locale d'une filiale, on peut associer une double exigence en termes de compétences. La première exigence est la connaissance de la culture de l'entreprise mère et la maîtrise de l'environnement et des outils de contrôle afin d'adapter au plan local un style de contrôle approprié. La deuxième est la maîtrise des outils de *reporting* permettant de produire et de véhiculer l'information aux standards de la maison mère. Pour garantir cette double compétence, le contrôle de gestion local est logé dans une Direction Administrative et Financière dont le chef est un expatrié français. L'obligation de bâtir un système d'information obéissant à la normalisation locale et la prise en compte des contingences culturelles spécifiques au contexte local obstatent à rechercher des compétences locales en matière de pratique de contrôle de gestion tout en restant dans la philosophie du siège. Le contrôle reste un système associant à des degrés divers des outils. Il s'agit d'un « *Package* » bien rationaliser ou un système à caractère à la fois partenaire et omnipotent d'après Lambert et Sponem (2009).

Dans le cadre de ce travail, le contrôle de gestion intègre sans ambiguïtés une dimension managériale (rôle du contrôleur), ainsi qu'une dimension stratégique liée aux aspects du pilotage de la fonction et de l'aide à la décision en termes de structure. Cependant, il est indéniable que ce type d'étude est confronté à d'importantes difficultés méthodologiques auxquelles nous n'échappons pas. Ceci tient à la fois aux problématiques associées à ce champ de recherche, ainsi qu'à sa « jeunesse ».

La méthodologie à laquelle nous avons eu recours reste largement contestable. La réalisation d'entretiens est une épreuve délicate dans laquelle la personne interviewée peut volontairement embellir ou au contraire durcir le discours. Nous sommes en effet allés à la rencontre de contrôleurs qui peuvent facilement se donner une image positive auprès des opérationnels et négliger les situations dans lesquelles leur travail a pu être remis en question ou contesté.

Nous sommes conscients de la faiblesse de la taille de notre échantillon, mais aussi du travail continu à poursuivre sur le terrain auprès des contrôleurs de gestions mais aussi auprès de d'autres filiales de pays industrialisés.

Il serait intéressant d'étendre la recherche aux autres pays en développement en vue de connaître tous les facteurs de contingence du contrôle de gestion dans les économies en développement ainsi que les modes et canaux de diffusion de ses techniques et l'utilisation des ERP. La mise en place des ERP dans les organisations oriente les activités des contrôleurs vers le conseil (Bencheikh et Tarmidi, 2022).

Dans un double objectif, d'une meilleure connaissance mais aussi d'une plus forte validité, une ouverture encore plus grande vers la transversalité des disciplines (Sociologie, stratégie, gestion des ressources humaines) est envisagée pour poursuivre cette recherche. Aussi, une analyse complémentaire, intégrant le point de vue des opérationnels et des contrôleurs de gestion groupe sur le rôle de ceux des filiales, permettra d'approfondir les résultats.

BIBLIOGRAPHIE

- Ahrens, T. (1997). Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *The European Accounting Review* 6 (4) : 557-588 Mars, pp. 129-146
- Alcouffe, S & al (2013). *Contrôle de gestion sur mesure: industrie, grande distribution, banque, culture*, Dunod
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- APEC (1996). *Les métiers du contrôle de gestion*, Paris, Les Editions d'Organisation, 72 p.
- Ardoin J-L. et al. (1985), *Le Contrôle de gestion*, Publi-Union, pp. 238-241.
- Baidari, B. (2005). Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent ? *Revue Africaine de Gestion*, 2, 25-50.
- Bampoky, B. (2013). La fonction contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal : discussion de la typologie de Lambert et Sponem. *Revue marocaine de comptabilité, contrôle et audit (REMACCA)*, N° 2, octobre, p. 112-141.
- Bampoky, B. & Meyssonier, F., (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, 92(5), 59-80.
- Bencheikh. EL A & Tarmidi.S. (2022). L'implantation d'un ERP au niveau de la fonction du contrôle de gestion : Pour quelles raisons ? Cas : COSUMAR, *Revue Française d'économie et de Gestion «Volume 3 : Numéro 9»* pp : 1-12.
- Bollecker M. (2003). La dimension sociologique du contrôle de gestion par l'analyse des relations de coopération entre contrôleurs de gestion et responsables opérationnels. *Cahiers de recherche du GREGOR (IAE de Paris)*, 21 pages.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance* (9e édition mise à jour). Paris: Presses universitaires de France.
- Caron, M.A., Boisvert, H., Mersereau, A. (2011). Le rôle du contrôleur revisité : une perspective nord-américaine. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 17 (1): 123-154

DiMaggio P. et Powell W. (1983), The Iron-Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field, *American Sociological Review*, 48, April, 147-160

Denzin, N., & Lincoln, Y. (dirs.). (1994). *Handbook of aualitative research*. Sage.

Diop, S. (2018). Les motifs managériaux de non-adoption des nouvelles méthodes de calcul des coûts : le cas des entreprises sénégalaises. *ACCRA* (N° 2), p. 25-48.

E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. Ouvrage collectif: *Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282.

Godener A., Fornerino M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 11(1), pp.121-140

Grabner I. & Moers F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society* 38 (6-7):

Hamza, E. K., HIJAB, Z., Oumaima, E. B., Amal, M. E. L. L. O. U. L. I., & Ezzahra, E. F. (2024). Strategic Innovation: Integrating System Dynamics into Management Control. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 1012-1028.

HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).

Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.

HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.

HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.

HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*

Hopper, T. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society* 5 (4): 401-411

Lambert, C. (2005). La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris Dauphine.

Lambert, C. & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 15 (2) : 113-144.

Le Moigne J. L., (1974), *Les Systèmes de Décision dans les Organisations*, Presses Universitaires de France, Paris

Malmi, T., Brown, D. A. (2008). Management control systems as package-opportunities, challenges and research directions, *Management Accounting Research*, Vol.19, 287-300.

Meyssonier F. & Pourtier F. (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit*, Tome 12, vol. 1, p. 45-64

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

Meyssonier, 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.

Nobre, T. (2001a). Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Vol.7,

Ouchi W.G. (1978). The transmission of control through organizational hierarchy, *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, pp. 173-192.

Otley, D. (1999). Performance Management: A Framework For Management Control Systems Research. *Management Accounting Research* 10(4) :363-82.

Rechidi N. & Benazzou L. (2020). L'aspect contingent du métier du contrôleur de gestion : rôles prescrits vs rôles réels, *Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 3 : Numéro 3»* pp : 891 – 912)

Renaud, A. (2014). Le contrôle de gestion environnemental : quels rôles pour le contrôleur de gestion ? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 20, (2), 67-94. doi:10.3917/cca.202.0067.

Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics* Winter: 31-48.

Simons, R. (1995), *Levers of Control*, Harvard University Press, Boston.

Stake, R. E. (1994). Case studies. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *Handbook of qualitative research* (pp. 236–247).

Wade, B. (2003). Contrôle de gestion et réforme hospitalière: cas du Sénégal. *Revue africaine de gestion*, 1, avril 22 pages

Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.

Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.

Yin, R. K. (2011). *Qualitative research from start to finish*. New York, NY: Guilford.