

REPUBLIQUE DU SENEGAL

-----  
*Un Peuple - Un But - Une Foi*



MINISTRE DES FINANCES  
ET DU BUDGET



Direction générale du Budget



# STRATÉGIE DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE



**Editeur** : Direction Générale du Budget - DGB

**Titre** : Stratégie de mise en place du Contrôle de gestion

**Date et lieu de la publication** : Dakar, novembre 2021

**Nombre de pages** : 48

**Citation** Direction Générale du Budget - DGB (2021). Stratégie de mise en place du Contrôle de gestion

Direction Générale du Budget - DGB ©

© Direction Générale du Budget - DGB est du Ministère des Finances et du Budget.

REPUBLIQUE DU SENEGAL

-----

Un peuple - Un but - Une foi

-----



# STRATÉGIE DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

# Table des matières

INTRODUCTION	3
DE LA MUTATION DU CONTROLE DE GESTION	5
C'EST QUOI LE CONTRÔLE DE GESTION AUJOURD'HUI ?	6
RETOUR HISTORIQUE SUR LA NECESSITE DU CONTRÔLE DE GESTION EN ADMINISTRATION PUBLIQUE	7
Le développement d'une « politique du contrôle de gestion » dans le cadre de la modernisation de l'Etat	8
Les raisons qui ont conduit au développement d'une « politique de contrôle de gestion » en administration publique	9
<b>1. BUT DE LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION EN ADMINISTRATION PUBLIQUE</b>	<b>10</b>
1.1. SPECIFICITES DU CONTRÔLE DE GESTION PUBLIC PAR RAPPORT AU CONTRÔLE DE GESTION DANS LE SECTEUR PRIVE	11
1.1.1. Spécificités du contrôle de gestion public dans les méthodes utilisées	12
1.1.2. Spécificités liées à la notion d'objectifs, de moyen et de résultats	12
1. 2. ENJEUX ET DEFIS POUR LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION PUBLIC	13
1. 3. CONTEXTE DU SENEGAL DANS LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION PUBLIC	14
<b>2. ANALYSE DE LA SITUATION</b>	<b>17</b>
2.1. AFFIRMATION DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES TEXTES « OFFICIELS »	17
2.1.1. Iolf du Sénégal et contrôle de gestion	18
2.1.2. Autres textes de gestion des finances publiques du Sénégal et contrôle de gestion	19
2.2. MULTIPLES CHANTIERS EN VUE DE L'IMPLEMENTATION DU CONTRÔLE DE GESTION	23
2.2.1. Fiches emplois types et référentiels de compétences élaborés	23
2.2.2. Définition du cadre organisationnel	25
2.2.3. Identification des outils du contrôle de gestion	27
2.2.4. Plan de formation envisagé	29
2.2.5. Idées d'aménagement du système d'information	30
<b>3. OBJECTIFS DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION</b>	<b>32</b>
3.1. ENJEUX DU DEVELOPPEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES	32
3.1.1. Gestion plus démocratique et plus efficace	32
3.1.2. Restauration de la relation entre objectifs, moyens et résultats	33
3.2. IDENTIFICATION DES OBJECTIFS DU PROCESSUS DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION AU SENEGAL	34

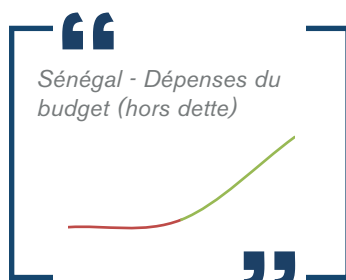


3.2.1. Clarifier et finaliser le cadre de déploiement du contrôle de gestion	35
3.2.2. Elaborer / finaliser les outils techniques	37
3.2.3. Former et sensibiliser	38
3.2.4. Mettre en place les équipes et les faire fonctionner	40
<b>4. DEFINITION DES ACTIONS A REALISER</b>	<b>42</b>
4.1. IDENTIFICATION DES AXES POUR LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION AU SENEGAL	42
4.1.1. Elaboration des textes réglementaires spécifiques	42
4.1.2. Elaboration des outils techniques	43
4.1.3. Formation et sensibilisation	43
4.1.4. Exercice du contrôle de gestion	44
4.2. ACTIONS D'ACCOMPAGNEMENT A LA CONDUITE DU CHANGEMENT	44
4.2.1. Communication sur la légitimité du contrôle de gestion	45
4.2.2. Explication des finalités des entités	47
4.2.3. Création / affirmation des instances de contractualisation des objectifs, de suivi des résultats et de planification	47
4.2.4. Diffusion des représentations positives de l'évaluation et de la performance	48
<b>5. MISE EN ŒUVRE</b>	<b>50</b>
5.1. PLANIFICATION DES TÂCHES A MENER	50
5.2. POINTS D'ATTENTION DANS LA MISE EN ŒUVRE	53
<b>6. SUIVI ET EVALUATION DE LA MISE EN ŒUVRE</b>	<b>57</b>
6.1. SUIVRE ET EVALUER LA STRATEGIE DU PROCESSUS DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION	57
6.2. EVALUER LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION	58
<b>CONCLUSION</b>	<b>59</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE</b>	<b>61</b>

## **LISTE DES ABREVIATIONS**

AE :	Autorisation d'engagement
BP :	Budget-programme
CAP :	Contrat annuel de performance
CDMT :	Cadre de Dépenses à Moyen Terme
COP :	Contrat d'objectifs pluriannuel
CP :	Crédit de paiement
DPPD :	Document de programmation pluriannuelle des dépenses
GAR :	Gestion axée sur les résultats
LOLF :	Loi organique relative aux Lois de Finances
PAP :	Projet annuel de Performance
PTA :	Plan de Travail annuel
RAP :	Rapport annuel de Performance
RIA :	Rapport infra annuel
Rprog :	Responsable de programme
SG :	Secrétaire général
SI :	Système d'Information
SIGFIP :	Système intégré de Gestion des Finances publiques
SIGIF :	Système intégré de Gestion de l'Information financière
TB :	Tableau de bord
UEMOA :	Union économique et monétaire ouest africaine

## INTRODUCTION



L'administration publique centrale du Sénégal constituée de l'Etat et des organismes divers d'administration centrale, dépense à peu près trois mille (3 000) milliards de francs CFA dans la mise en place de politiques d'intervention économique et sociale appelées politiques publiques.

Les politiques publiques correspondent à « un ensemble d'actions coordonnées, mises en œuvre avec pour objectif d'obtenir une modification ou une évolution d'une situation donnée ».

Dans un contexte de maîtrise des dépenses publiques, de réduction du déficit public et d'évaluation de l'action publique, le contrôle de gestion joue un rôle majeur dans le pilotage de la performance des politiques publiques.

En effet, au lendemain de l'internalisation des six (06) premières directives de l'UEMOA de 2009, qui constituent le cadre communautaire harmonisé de gestion des finances publiques, le Sénégal s'était engagé dans la mise en œuvre progressive des dispositions y afférentes, en vue du basculement au budget-programme.

Ainsi, le Ministère en charge des Finances, pilote de la réforme budgétaire et comptable, entreprit d'aller en profondeur dans la modernisation des finances publiques, à l'aune des principes et instruments de gestion axée sur les résultats (GAR), dans un contexte marqué également par la formulation et l'opérationnalisation du Plan Sénégal Emergent (PSE).

Le processus enclenché dès lors a permis, au-delà des actions de formation/sensibilisation sur les innovations induites par les directives, de disposer d'une architecture complète des programmes budgétaires. Il a également permis la réalisation d'études et de missions portant sur certaines problématiques de la réforme budgétaire, tels que la formulation du budget-programme, la mise en œuvre de la déconcentration de l'ordonnancement, l'adaptation du système d'information budgétaire, le contrôle budgétaire renoué, le fonctionnement des autorisations d'engagement (AE) et des crédits de paiement (CP), la conduite du changement, etc.

La seule innovation, du point de vue budgétaire, qui jusque-là n'est pas encore suffisamment bien adressée est le contrôle de gestion. Or, dans le cadre de l'atteinte des objectifs du programme, la mise en place du contrôle de gestion au sein du dispositif de pilotage stratégique des programmes budgétaires s'avère nécessaire, en ce sens qu'elle permet d'anticiper sur les éventuels risques de contre-performance.

Par ailleurs, elle constitue un élément d'appréciation pour la Cour des Comptes qui, comme le prévoit l'exposé des motifs de la loi organique n° 2011-15 du 08 juillet 2011 relative aux lois de finances, modifiée par celle n° 2016-34 du 23 décembre 2016, émet un avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion mis en place par le responsable de programme.

Au regard de toutes ces considérations, la réflexion sur les modalités concrètes de mise en place du contrôle de gestion s'est révélé être un impératif, au vu notamment de la proximité de l'échéance pour l'application effective du budget-programme (1er janvier 2020).

Aussi, l'élaboration d'une stratégie d'implémentation du contrôle de gestion est-elle apparue comme le premier préalable à une mise en place réussie du processus.

La stratégie est ici entendue comme chemin et méthodologie à suivre. Elle est donc différente d'une stratégie nationale, sectorielle ou ministérielle. Encore plus, elle est distincte d'une politique publique à mettre en place.

### Encadré 1. Quelle est la différence entre une politique et une stratégie ?

Une politique est un ensemble de principes fondamentaux et de directives, formulés et mis en œuvre par un gouvernement national (ou l'organe directeur d'une organisation), afin d'orienter et d'inscrire ses actions dans le cadre de la poursuite d'objectifs à long terme. Une stratégie se réfère à un plan d'action concret

Une stratégie se réfère à un plan d'action concret, spécifiquement conçu pour atteindre des objectifs concrets. Bien qu'une stratégie puisse exister en l'absence d'une politique, la plupart du temps, les stratégies sont élaborées dans le cadre d'une politique plus large, et nécessitent parfois que des ajustements soient apportés à la politique.

Une stratégie nationale bien conçue est une stratégie adaptée au contexte et aux besoins particuliers du pays, et susceptible d'être révisée et mise à jour, à mesure que la situation du pays évolue. La stratégie nationale doit être pleinement alignée sur les objectifs et les priorités définis au niveau national, comme les plans de développement, les stratégies de réduction de la pauvreté, les plans d'adaptation au changement climatique et les politiques agricoles.

## DE LA MUTATION DU CONTROLE DE GESTION



*« Il est moins difficile d'élaborer des idées nouvelles que d'échapper aux anciennes ».*  
John Maynard Keynes



De multiples facteurs ont contribué à faire évoluer le contrôle de gestion depuis son origine : intensification de la concurrence, globalisation de l'économie, développement des technologies de l'information et de la communication (TIC), utilisation croissante des données pour analyser la performance des organisations, évolutions en matière réglementaire et de gouvernance, etc.

Par ailleurs, le tissu économique a connu des mutations majeures depuis la naissance du contrôle de gestion. L'économie était alors essentiellement tournée vers les activités industrielles, alors qu'aujourd'hui ce sont les services qui prédominent.

Les techniques de contrôle de gestion, historiquement conçues pour un monde industriel, doivent donc s'adapter aux spécificités des sociétés de service.

Les mutations globales de l'économie et sa tertiarisation ont ainsi entraîné une modification des pratiques du contrôle de gestion. Il est ainsi passé d'une simple fonction de calcul des coûts et des écarts budgétaires à une fonction tactique de pilotage du changement.

## C'EST QUOI LE CONTRÔLE DE GESTION AUJOURD'HUI ?



« Il faut que les chefs, à tous les échelons, connaissent le but : celui pour lequel on court par tous les moyens, par tous les itinéraires, en passant où on peut ».  
Général Leclerc



Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable et correct d'une organisation. Centré sur le management de l'organisation, il permet de procéder à des évaluations de la performance, c'est-à-dire la mesure, la gestion et l'analyse de l'activité d'une organisation.

Il s'agit d'un contrôle non seulement au sens de vérification (évaluation), mais aussi au sens de pilotage (conduite). Le credo discutable du contrôle de gestion est qu'on ne pilote que ce que l'on mesure, ou dit autrement «ce qui n'est pas mesuré ne peut être géré». La mesure est donc capitale car elle permet le contrôle de la (bonne) gestion.

Afin d'améliorer le niveau d'intégration et la structure de l'organisation, le contrôle de gestion est parfois (souvent) aidé d'un progiciel de gestion intégré (PGI). Sur ce système d'information de gestion, le contrôleur de gestion puise, selon ses besoins, dans la comptabilité analytique, la comptabilité générale, etc. Les PGI représentent cependant des solutions lourdes et souvent difficilement maniables, de telle sorte que des outils périphériques s'avèrent nécessaires bien que coûteux (outils d'informatique décisionnelle, de calcul de coûts, de tableaux de bord, web applications).

Le contrôleur de gestion est souvent issu d'une formation qui lui permet de mettre en adéquation les objectifs et les moyens, grâce à une formation technique mais aussi généraliste. Il bénéficie au sein de l'organisation d'une position charnière lui permettant de communiquer avec les services chargés du contrôle de la gestion des moyens, des performances et des objectifs.

### Encadré 1. Une définition du contrôle de gestion

« Tout d'abord, sans entrer dans les différentes définitions qui en sont données par les universitaires et les praticiens du contrôle de gestion, un consensus se fait autour du concept pratique suivant : c'est un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines –, l'activité développée et les résultats obtenus. Le contrôle de gestion résulte d'une démarche essentiellement interne visant à assurer une meilleure maîtrise des moyens humains, financiers et matériels des services au regard de leurs missions. Instrument orienté vers le progrès, il s'exerce en continu, en amont et en aval de l'action. Son bon fonctionnement implique la participation active de chaque niveau de responsabilité dans le service et une appropriation par l'ensemble des agents (...) Parce que la conception des outils ne peut constituer une fin en soi et ne permet pas de mobiliser les gestionnaires, les administrations ont choisi de justifier leurs ambitions en la matière par l'amélioration apportée aux processus, le plus souvent collectifs, d'analyse et de préparation des décisions. Dans certains cas cependant, c'est le terme de pilotage qui est retenu pour désigner l'utilisation des outils de gestion. On distingue alors le contrôle de gestion, ensemble des instruments d'informations, et le pilotage qui en organise les usages : mais dans ce cas, on constate que tous les projets des administrations concernées portent simultanément sur les deux volets ».

Source : Guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations

## RETOUR HISTORIQUE SUR LA NECESSITE DU CONTRÔLE DE GESTION EN ADMINISTRATION PUBLIQUE



« L'administration par objectif est efficace si vous connaissez les objectifs. Mais 90% du temps vous ne les connaissez pas ».  
Peter Drucker



Le développement du contrôle de gestion dans le secteur public peut être comparé à une véritable « politique du contrôle de gestion » dans les pays au cours de ces vingt-cinq dernières années. Il repose sur une théorie du changement impulsé par l'Etat et matérialisé par la production d'un ensemble de textes.

Le développement d'une « politique du contrôle de gestion » dans le cadre de la modernisation de l'Etat.

Contrairement aux idées reçues, les préoccupations gestionnaires et managériales ne sont pas nouvelles dans les organisations publiques. Il serait possible de situer l'émergence de ce phénomène au cours des décennies qui ont suivi la seconde guerre mondiale, avec un accent plus marqué depuis les années soixante-dix (Bartoli, 1997). Ainsi, dès cette période, plusieurs organisations publiques avaient déjà mis en pratique des expériences de contrôle de gestion. On trouve, par exemple, en 1972, une cellule de contrôle de gestion au ministère de la santé en France (Joncourt, 1992).

Ce développement du contrôle de gestion s'est effectué en parallèle de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) initiée dans les années soixante en France, afin d'améliorer la prise de décision du Parlement, plus particulièrement dans le cadre du vote du budget et de sa mise en œuvre. Cette démarche avait notamment pour objectif de développer des outils de planification et d'évaluation. La RCB qui visait à assurer une meilleure finalisation des services de l'Etat s'est, par ailleurs, doublée d'une volonté de développer la direction par objectifs (DPO) au sein des administrations.

La fin des années quatre-vingt constitue un tournant important, une « rupture » qui conduit à l'émergence d'une véritable politique de contrôle de gestion en tant que telle. Comme le relève Bartoli (1997), les changements des années quatre-vingt ont plutôt été une juxtaposition d'initiatives et d'opérations différentes, selon les ministères, les établissements ou les collectivités. A la fin de cette décennie, ce mouvement sera réintégré dans la dynamique de « renouveau » du service public, explicité par la circulaire dite « Rocard » (1989) puis par plusieurs textes au cours des années suivantes.

Les raisons qui ont conduit au développement d'une « politique de contrôle de gestion » en administration publique

Plusieurs raisons peuvent expliquer l'inscription à l'agenda de la politique de contrôle de gestion, qui a été développée pour les organisations publiques et, plus particulièrement, pour les administrations d'Etat.

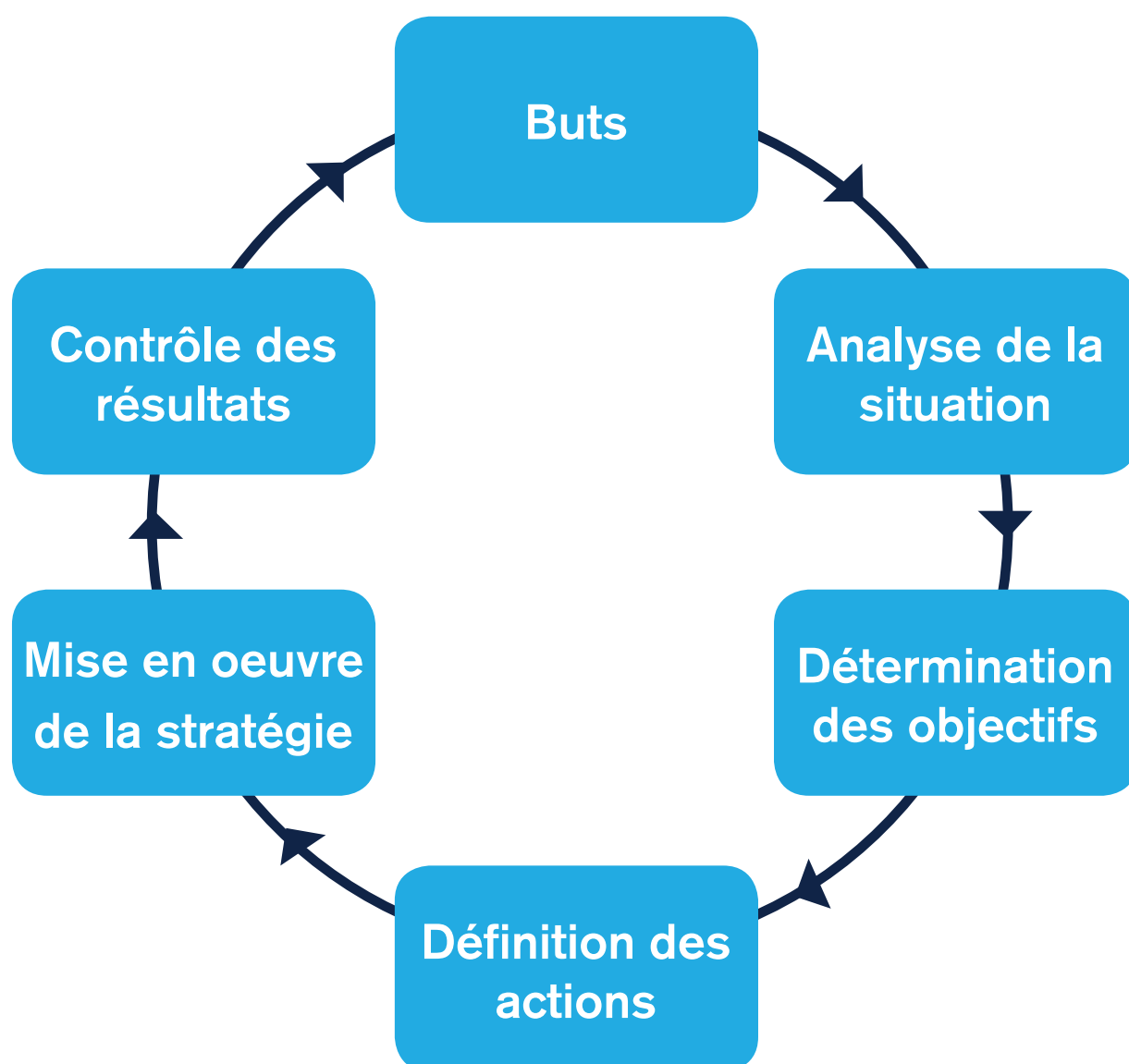
L'évolution des mentalités, du niveau de formation de la population et le développement d'une attitude de client-consommateur de services chez les « usagers-citoyens-contribuables » constituent des éléments qui ont contribué à l'émergence du développement de l'évaluation de politiques et du contrôle de gestion (Baslé, 1999).

Comme le souligne Chevallier (1997), la légitimité de l'administration n'est plus acquise d'avance mais doit être conquise ; elle dépend dorénavant de la démonstration, sans cesse réitérée, du bien-fondé des opérations engagées et de la qualité des méthodes de gestion utilisées. La promotion du thème de l'évaluation des politiques publiques et du contrôle de gestion traduit parfaitement ce changement de perspective : l'Etat est tenu de rendre compte de ses faits et gestes. Par ailleurs, l'émergence du problème de l'allocation des ressources renforce le besoin d'efficacité de la gestion publique.

Le développement du contrôle de gestion peut aussi s'expliquer par une volonté d'introduire de nouvelles pratiques managériales au sein des organisations publiques.

La présente stratégie se décline en six (6) parties, qui font ressortir, pour la mise en place du contrôle de gestion, les buts, l'analyse de la situation, la détermination des objectifs, la définition des actions, la mise en œuvre de la stratégie et le contrôle des résultats.

*Figure 1 : Démarche stratégique*





## Chapitre 01

# BUT DE LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION EN ADMINISTRATION PUBLIQUE



*Définir une stratégie va permettre d'identifier les leviers qui vous feront atteindre les buts. Cet exercice qui s'intègre dans le projet « d'entreprise » n'est pas forcément le plus facile, car certains buts ne sont pas nécessairement explicites. Il est néanmoins incontournable, car sans but, la stratégie n'a pas de sens.*



Le but ultime de l'appropriation des mécanismes de contrôle de gestion dans le secteur public c'est de relever le défi de l'amélioration de l'efficacité des politiques publiques en passant de la logique des moyens à une logique de résultats pour le bénéfice de tous les acteurs : citoyens, usagers, contribuables. Ce but marque une nette différence avec ce qui est attendu dans le secteur privé. D'où la nécessité de revenir sur les spécificités de ce contrôle de gestion public. En effet, le principal défi est de mettre en place le contrôle de gestion dans l'administration publique sénégalaise en général, et dans le dispositif de pilotage des programmes budgétaires en particulier.

## 1.1. SPECIFICITES DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LE SECTEUR PUBLIC PAR RAPPORT AU CONTRÔLE DE GESTION DANS LE SECTEUR PRIVE



*Un modèle de contrôle de gestion public «clé en main» n'est pas envisageable contrairement au secteur privé où des modèles de contrôle de gestion sont transposables.*



Le contrôle de gestion public dispose de caractéristiques partagées avec le contrôle de gestion privé, notamment une taille importante et une activité exclusivement de service.

Cependant, le contrôle de gestion dans les administrations publiques possède quelques spécificités dont :

- l'existence de nombreuses parties prenantes dans la prise de décision (ministères, opérateurs, cour des comptes, groupes d'intérêts, etc.) ;
- l'importance de la pertinence économique et sociale ;
- l'absence de «bottom line» comme mesure de succès ;
- la multifonctionnalité des services administratifs au regard des objectifs de l'Etat.

Le contrôle de gestion public doit prendre en compte les spécificités suivantes :

- la notion d'intérêt général ainsi que les missions de service public ;
- la dépendance vis-à-vis du pouvoir politique ;
- la pluralité des modes d'intervention ;
- les interactions entre organisations publiques ;
- un territoire géographique limité ;
- une situation non concurrentielle.

La spécificité majeure du contrôle de gestion public porte sur des démarches «sur mesure», propres aux situations spécifiques que le gouvernement décide de mettre en place.

### 1.1.1. Spécificités du contrôle de gestion public dans les méthodes utilisées



*La quête vers plus d'efficacité et d'efficience de l'action publique touche désormais l'ensemble des acteurs publics. Ainsi, la transformation des organisations publiques, le développement des contrats d'objectifs, la modernisation de la gestion des ressources humaines, la généralisation des pratiques d'évaluation sont des illustrations de cette quête de la performance de l'action publique.*



Le secteur public développe depuis quelques années des instruments de gestion (contrôle budgétaire, comptabilité analytique, etc.). Néanmoins, ces outils disposent de spécificités liées aux particularités de la gestion publique.

Le sens et la portée des calculs de coûts varient au sein du contrôle de gestion public. En effet, dans une optique de contrôle, il s'agit d'apporter à l'État des données complémentaires pour mesurer les dotations de ressources publiques allouées aux politiques et le coût de revient d'un service, soit de mettre en œuvre une pratique de pilotage opérationnel en indiquant des objets de coûts tout en créant un système d'information de gestion à l'usage des décisionnaires.

Par ailleurs, les outils d'analyse des coûts, de projet d'investissement ou de rentabilité économique répondent aux besoins spécifiques de chaque administration en fonction de leur mode de gouvernance.

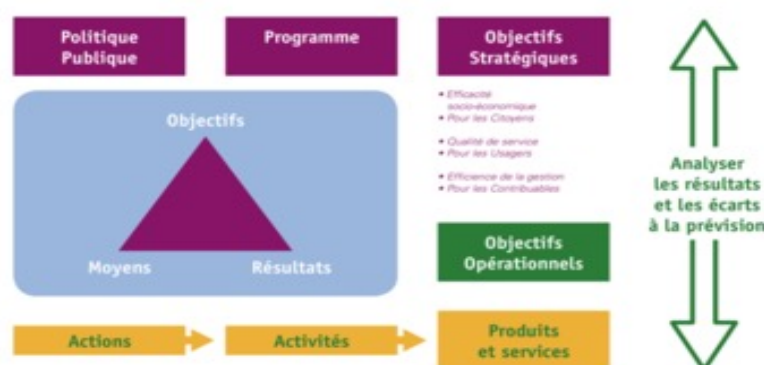
### 1.1.2. Spécificités liées à la notion d'objectif, de moyen et de résultat

Le triangle du contrôle de gestion met en relation les moyens alloués, les objectifs fixés et les réalisations constatées ; ce qui permet la priorisation des actions afin d'atteindre les objectifs de politique publique et donc le pilotage de la gestion publique.

Les rapports au sein du triangle de contrôle de gestion publique sont les suivants :

- le rapport entre les objectifs et les moyens correspond à la mesure de la qualité du service rendu à l'utilisateur ;
- le rapport entre les objectifs et les réalisations traduit l'efficacité socio-économique dont bénéficie le citoyen ;
- enfin, l'efficience mesure le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations ; ce qui intéresse plus particulièrement le contribuable.

Figure 2 : Triangle du contrôle de gestion



L'adaptation du triangle de contrôle de gestion à l'administration publique résulte du fait que :

- les finalités (résultats) sont déterminées par la politique mise en place par l'État, alors que dans le secteur privé ils sont déterminés par les choix stratégiques de l'entreprise ;
- les moyens mis en œuvre sont déterminés par les modes d'organisation les plus adaptés (centralisation, décentralisation et déconcentration), alors que dans le secteur privé les moyens sont déterminés en fonction de l'organisation des responsabilités ;
- les objectifs sont influencés par la culture du service public, tandis que dans le secteur privé les objectifs sont influencés par des aspects plus financiers.

## 1. 2. ENJEUX ET DEFIS POUR LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION PUBLIC

Les lois organiques relatives aux lois de finances adoptées aujourd'hui dans les pays de l'UEMOA et de la CEMAC, à la suite des directives communautaires respectives, responsabilisent les gestionnaires publics notamment les responsables de programme et les place au cœur du pilotage de la performance des ministères et des institutions publiques. En effet, sur la base des objectifs de performance fixés par les ministres, ils définissent les objectifs spécifiques de leur programme, les résultats et les indicateurs.

L'institutionnalisation du contrôle de gestion, en appui à ces gestionnaires, présente plusieurs enjeux :

- le développement d'une culture de résultats ;
- l'objectivation du dialogue de gestion et du pilotage de la performance ;
- la rénovation du contrôle dans la sphère publique en passant à moins de contrôles de prévention et de détection et à plus de contrôle en action ;
- le renforcement de l'autonomie des gestionnaires publics et la promotion de la reddition des comptes ;
- le renforcement des capacités des gestionnaires publics, en vue d'assurer l'animation du dialogue de gestion ;
- l'optimisation des ressources publiques à travers une cartographie des risques avant la détermination des niveaux de contrôle ;
- la maîtrise des charges de l'Etat et une connaissance des coûts de l'action publique.

## 1. 3. CONTEXTE DU SENEGAL DANS LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION PUBLIC



*La raréfaction des fonds publics et la nécessité de plus en plus accrue de rendre compte de la gestion publique (eu égard au principe de transparence) ont induit la nécessaire modernisation de nos politiques publiques.*



Au Sénégal comme dans plusieurs pays d'Afrique subsaharienne, la nouvelle gestion publique est essentiellement marquée par le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats. Ce changement de paradigme appelle l'adoption d'une stratégie globale de mise en œuvre des budgets-programmes qui intègre toutes les dimensions (budgétaire, comptable, organisationnelle, fonctionnelle et gestion de l'information).

L'adoption de la loi organique n° 2011-15 relative aux lois de finances (LOLF) procède de la volonté de l'Etat d'améliorer l'efficacité de la dépense publique et de se conformer au nouveau cadre harmonisé de gestion des finances publiques de l'Union économique et monétaire ouest africain (UEMOA).

Au-delà de la rénovation du cadre de gestion budgétaire, la réforme implique, d'une part, une redéfinition de la stratégie d'intervention de l'État et l'adaptation de son organisation et de son fonctionnement et, d'autre part, l'apparition et la responsabilisation de nouveaux acteurs, en vue d'asseoir les bases solides d'une véritable culture de résultats au sein de l'Administration publique.

La responsabilisation des acteurs, la définition des cadres de performance, et l'adaptation des structures administratives et des outils de gestion constituent d'importants leviers pour l'instauration d'une culture de résultats. A cet effet, le pilotage et la gestion de la performance sont au cœur de la mise en œuvre des politiques publiques.

Dans un contexte de rareté des ressources et de gestion axée sur les résultats, l'Administration devra faire face aux défis de la modernisation et de l'adaptation de ses méthodes d'action pour assurer l'efficacité et l'efficience de la dépense publique.

En cela, le contrôle de gestion constitue une réponse pratique à la problématique de la rénovation du contrôle dans le champ public et surtout d'appui au pilotage de la performance, conformément à la philosophie de la nouvelle réforme budgétaire.

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage pour l'ensemble des acteurs de la gestion publique, en particulier pour les responsables de programme. En effet, sa mise en place permet d'optimiser la mise en œuvre de la stratégie des politiques publiques, de vérifier l'adéquation entre les moyens déployés et les objectifs poursuivis en matière de performance notamment.

Cependant, compte tenu des spécificités de la fonction contrôle de gestion, de la rareté du profil, il convient d'élaborer une stratégie pour faciliter son intégration dans l'Administration publique, à l'image de ce qui se fait dans le secteur parapublic.

C'est dans cette perspective que le Bureau Organisation et Méthodes (BOM), relativement à sa mission d'étude, d'appui-conseil, de promotion de la culture du résultat et de renforcement des capacités des agents de l'Etat, a inscrit dans son cadre opératoire cet important chantier « d'institutionnalisation du contrôle de gestion dans l'Administration publique sénégalaise ».



## Chapitre 02

# ANALYSE DE LA SITUATION



*L'objectif de l'analyse de la situation est de faire une photographie de la situation par un double diagnostic : interne et externe. C'est le fameux SWOT avec son analyse Forces - Faiblesses (vue interne), Opportunités - Menaces (vue externe). Cette méthode n'est certes pas la plus précise, ni exhaustive, mais elle présente l'avantage d'être simple et satisfaisante pour une organisation. Dans le cadre du lancement d'une activité, le SWOT est peut-être adapté en analyse des précédents et des préliminaires.*



La LOLF a instauré le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, introduisant ainsi la notion de performance et la culture du résultat.

S'inscrivant dans cette logique, le Gouvernement avait demandé au Bureau Organisation et Méthodes (BOM) de « prendre en charge toutes les implications organisationnelles induites par la réforme, conformément à sa mission d'adaptation permanente de l'Administration ».

Ainsi, dans le cadre du Sous-comité technique sectoriel « adaptation organisationnelle et fonctionnelle », le BOM a balisé le chemin de l'instauration du contrôle de gestion, avec des réflexions sur un certain nombre de chantiers, notamment le cadre organisationnel, les fiches emplois-types et référentiels de compétences, la production d'outils, le plan de formation et le système d'information.

Il s'agit bien d'acquis indéniables dans le processus enclenché. Avant de les présenter ici, il y a lieu de revenir sur les bases juridiques de cette nouvelle fonction.

## 2.1. AFFIRMATION DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES TEXTES « OFFICIELS »



*« Mieux vaut prendre le changement par la main avant qu'il ne nous prenne par la gorge ».  
Winston Churchill*



L'analyse des différents textes « officiels » qui ont été publiés sur la gestion des finances publiques au Sénégal au cours de la décennie récente permet d'identifier la manière dont la mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'administration publique est préparée.

### 2.1.1. LOLF et contrôle de gestion

La LOLF a fixé le cap, en son article 13, à travers le responsable de programme, à qui il revient de s'assurer du respect des dispositifs du contrôle de gestion : **« Sur la base des objectifs généraux fixés par le ministre sectoriel, le responsable de programme détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés de la mise en œuvre du programme. Il s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion ».**

*Le Sous-comité technique sectoriel « Adaptation organisationnelle et fonctionnelle », présidé par le Directeur général du BOM, est l'une des composantes du cadre institutionnel de pilotage et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA mis en place au sein du Ministère chargé des Finances, et présidé par le Secrétaire général dudit Ministère. Le Secrétaire exécutif du Projet de Coordination des Réformes budgétaires et financières (PCRBF) en assure le secrétariat.*



Par ailleurs, et selon le même article, ladite loi affirme la prise en compte du contrôle de gestion dans la gestion des finances publiques :

**« Les modalités de mise en œuvre des contrôles budgétaires et comptables prévus par la présente loi organique ainsi que par le décret portant Règlement général sur la comptabilité publique tiennent compte tant de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne que du contrôle de gestion pour chaque programme ».**

Au-delà de l'existence du contrôle de gestion au niveau de l'ordonnateur, la LOLF, en son article 50, implique la Cour des comptes comme acteur devant donner un avis sur le dispositif :

**« La Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, sur la qualité des procédures comptables et des comptes ainsi que sur les rapports annuels de performance ».**

La question qui se pose est celle de savoir quel est le chemin parcouru dans la mise en œuvre de ces dispositions légales. L'exploration des textes réglementaires et législatifs antérieurs en donne une idée.

## 2.1.2. Autres textes de gestion des finances publiques et contrôle de gestion

Même si les textes présentés dans le tableau ci-dessous n'ont pas la même portée juridique, ce n'est pas tant celle-ci que leur dimension « symbolique » qui nous intéresse ici. En clair, il s'agit de la prise en compte de cette problématique dans la sphère publique et la volonté d'y introduire le contrôle de gestion.

La place accordée au contrôle de gestion dans l'ensemble du cadre législatif et réglementaire visant au renouveau du service public et à la modernisation de l'Etat a considérablement évolué sur une période d'une dizaine d'années. Le tableau ci-après présente un ensemble de textes publiés entre 2011 et 2019 qui traitent, directement ou indirectement, du contrôle de gestion.

**Tableau 1. Textes (relatifs à la gestion des finances publiques) publiés entre 2011 et 2019 qui utilisent le mot ou le concept du contrôle de gestion**

TEXTE	DISPOSITION	OBSERVATION
Décret n° 2011-1880 du 24 novembre 2011 portant Règlement général sur la comptabilité publique (RGCP)	<p>Art. 194 : La comptabilité analytique a pour objet, dans le cadre notamment des budgets-programmes et de la gestion axée sur les résultats, de :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• faire apparaître les éléments du coût des services rendus ou du prix de revient des biens et produits fabriqués</li> <li>• permettre le contrôle du rendement des services</li> </ul> <p>Art. 207 : Le contrôleur des opérations financières évaluera à posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs</p> <p>Art. 217 : La Cour des comptes juge les comptes des comptables publics et se prononce sur la qualité de la gestion des ordonnateurs, notamment la bonne exécution de leurs programmes, selon les règles de et de procédure qui lui sont propres.</p> <p>Sans préjudice de sa mission ci-dessus, la Cour des Comptes contrôle les résultats des programmes et en évalue l'économie, l'efficacité et l'efficience</p>	Utilise le concept sans le nommer

TEXTE	DISPOSITION	OBSERVATION
Loi n° 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques	1.5. Une comparaison des résultats et des objectifs tant financiers que physiques, des principaux programmes budgétaires représentatifs des politiques publiques, sont communiquées à l'Assemblée Nationale chaque année et rendue publique 5.3. Les activités et les finances des administrations publiques sont soumises à un contrôle interne	Utilise des concepts proches
Arrêté n° 013282/MEF du 13 août 2013 portant mise en place du cadre institutionnel de pilotage et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA	Art. 9 : Le Comité technique sectoriel « Préparation, exécution, contrôle de l'exécution du budget et tenue de la comptabilité administrative » a pour mission d'œuvrer à la modernisation budgétaire. A ce titre, il est chargé notamment : • de mettre en place les nouveaux modes de présentation budgétaire générale de l'Etat et de concevoir les textes réglementaires, méthodes et outils de gestion permettant l'élaboration de budgets programmes, des projets annuels de performances, la déclinaison des programmes en actions, indicateurs et des objectifs de performances, la tenue de la comptabilité administrative de l'ordonnateur et la reddition des comptes administratifs en rapports avec les ministères sectoriels ; • de préparer et de mettre en œuvre de façon graduelle la transition des pratiques budgétaires actuelles vers les nouveaux modes de gestion budgétaire	Utilise le concept sans le nommer
Décret n° 2017-480 du 03 avril 2017 modifiant le décret n° 2014-1171 du 16 septembre 2014 portant organisation du Ministère de l'Economie et des Finances	Art 2. (Point sur l'ancien article 47). Sous l'autorité du Directeur Général du Budget, la Cellule des Etudes et de la Réglementation a pour attributions : • la coordination et l'impulsion de la mise en œuvre des réformes budgétaires découlant du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA ou tout autre cadre institutionnel	Utilise le concept sans le nommer
	Art 2. (Point sur l'ancien article 49). La Direction du Contrôle Interne comprend : • la Division de la synthèse et de la documentation ; • la Division de l'Audit et du Contrôle de gestion ; • la Division du Suivi de la Performance ; • le Bureau Administratif et Financier	Utilise le terme
Décret n° 2016-300 du 29 février 2016 portant création et fixant les règles d'organisation et de fonctionnement du Bureau Organisation et Méthodes (BOM)	Art. 2. Le Bureau Organisation et Méthodes est une structure d'étude, d'appui et de conseil. Placé sous l'autorité du Ministre, Secrétaire général de la Présidence de la République, le Bureau Organisation et Méthodes est chargé de : • informer les autorités compétentes sur les performances de l'Administration publique ; • participer à la formulation des politiques publiques ; • participer au suivi et à l'évaluation des politiques publiques ; • promouvoir, au sein de l'Administration publique, la culture du résultat, de la transparence, de l'évaluation, de la responsabilité et de la qualité	Utilise le concept sans le nommer



TEXTE	DISPOSITION	OBSERVATION
Arrêté n° 09295/MEFP du 29 juin 2016 modifiant l'Arrêté n° 013282/MEF du 13 août 2013 portant mise en place du cadre institutionnel de pilotage et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA	Tout	Utilise le terme
Arrêté primatorial n° 023613 du 05 novembre 2018 fixant la liste des programmes et dotations budgétaires	Art. 3 : Les programmes sont déclinés en actions, qui sont à leur tour décomposées en activités. Le programme comporte un cadre de performance avec des objectifs fixés, des résultats attendus et des indicateurs qui renseignent sur le niveau d'atteinte de ces objectifs, avec des coûts associés	Utilise le concept sans le nommer
Décret n° 2019-120 du 16 janvier 2019 relatif à la préparation du budget de l'Etat	Art 4. Les conférences de performance ont pour but : • D'évaluer les résultats de l'exercice précédent, d'analyser les écarts constatés par rapport aux prévisions ainsi que les événements survenus en cours d'exercice et qui ont une incidence significative sur la gestion budgétaire ; • De faire ressortir les performances attendues sur les exercices N+1, N+2, N+3, en précisant les objectifs et les projections concernant ces années	Utilise le concept sans le nommer
Décret n° 2019-594 du 14 février 2019 fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme	Art 5. ... Le responsable de programme valide les actions et activités du programme et les répartit entre les entités opérationnelles sous l'autorité d'un responsable clairement identifié ... Il met en place un dispositif de contrôle de gestion pour assurer le pilotage de la performance du programme et veille au respect de ce dispositif	Utilise le terme
Décret n° 2019-776 du 17 avril 2019 relatif aux attributions du Ministre des Finances et du Budget	Art. 1er : Sous l'autorité du Premier Ministre, le Ministre des Finances et du Budget est chargé ... d'assurer la gestion et le contrôle permanent des finances publiques	Utilise le concept sans le nommer

Certains textes font directement référence au contrôle de gestion en utilisant précisément le terme. Il s'agit du décret portant organisation du Ministère de l'Economie et des Finances, de l'Arrêté portant mis en place du cadre institutionnel de pilotage et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA, et du décret fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme.

D'autres textes n'utilisent pas l'expression « contrôle de gestion » en tant que telle, mais emploient le concept sans le nommer. C'est le cas du décret portant Règlement général sur la Comptabilité publique (RGCP), du décret portant création et fixant les règles d'organisation et de fonctionnement du Bureau Organisation et Méthodes (BOM), de l'Arrêté primatorial fixant la liste des programmes et dotations budgétaires, du décret n° 2019-120 du 16 janvier 2019 relatif à la préparation du budget de l'Etat, et du décret n° 2019-776 du 17 avril 2019 relatif aux attributions du Ministre des Finances et du Budget.

Une troisième catégorie de textes parle des concepts proches. C'est la loi n° 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances publiques.

Ce détour dans les textes officiels montre bien combien l'Etat du Sénégal est engagé dans la mise en place du contrôle de gestion. Cet engagement est aussi visible à travers certains travaux déterminants déjà effectués, notamment par le Comité technique sectoriel « Adaptation organisationnelle et fonctionnelle ».

## 2.2. MULTIPLES CHANTIERS EN VUE DE L'IMPLEMENTATION DU CONTRÔLE DE GESTION



*« Le plus difficile, c'est de décider d'agir. Le reste ne tient qu'à la persévérance ».*  
Amelia Earhart



De manière embryonnaire, l'Arrêté n° 013282/MEF du 13 août 2013 portant mis en place du cadre institutionnel de pilotage et de suivi de la mise en œuvre des réformes induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA posait déjà le cadre pour réfléchir sur la mise en place du contrôle de gestion, à travers le Comité technique sectoriel « Préparation, exécution, contrôle de l'exécution du budget et tenue de la comptabilité administrative ». Mais cette prérogative n'a véritablement été mis en branle qu'après celui du 29 juin 2016 qui modifiait le premier en créant le Comité technique sectoriel « Adaptation organisationnelle et fonctionnelle ». Les travaux pré-figuratifs de la mise en place du contrôle de gestion réalisés par ce dernier CTS sont mis en exergue ici.

### 2.2.1. Fiches emplois-types et référentiels de compétences élaborés

Les dispositions de la LOLF et les documents didactiques liés aux directives de l'UEMOA ont permis d'identifier quatre (04) « nouvelles » fonctions induites par la réforme. Il s'agit du coordonnateur des programmes, du responsable de programme, du contrôleur de gestion et du responsable de la fonction financière du ministère. C'est dans ce sens que les fiches emplois-types et les référentiels de compétences ont été élaborés.

La production des fiche- emplois types a été faite à travers une maquette de présentation constituée des rubriques suivantes : positionnement hiérarchique, mission de l'emploi, fonctions, activités, relations fonctionnelles, exigences de l'emploi et compétences requises.

Ces différentes fiches tirent leur substance de l'exploitation de la documentation sur la réforme (directives, textes nationaux) ainsi que des options retenues par le Comité de pilotage. Chaque emploi-type est présenté pour que tout lecteur puisse comprendre clairement les caractéristiques spécifiques de l'emploi.

Le processus d'élaboration des fiches emplois-types a été participatif, avec l'implication des services RH de ministères associés aux travaux du comité technique sectoriel « adaptation organisationnelle et fonctionnelle».

La durée de validité des fiches est de deux (02) ans. Une révision est prévue à l'effet de les mettre à jour avec l'entrée en fonction des acteurs.

Figure 3 : Fiche d'emploi type du Contrôleur de gestion

**Annexe 1 : Fiche emploi type de Contrôleur de gestion**

<b>Famille professionnelle</b>	<b>CONTROLE</b>
<b>Titre</b>	Contrôleur de gestion
<b>Désignation de l'emploi</b>	Contrôleur de gestion
<b>Date de création</b>	30 avril 2016
<b>2- Rattachement hiérarchique</b>	
<b>Rattachement hiérarchique</b>	Responsable de programme
<b>3- Missions de l'emploi</b>	
<b>Le contrôleur de gestion a pour mission d'aider au pilotage de la performance du ou des programmes(1) à travers l'opérationnalisation des moyens engagés, des activités et des résultats.</b>	
<b>C-Fonctions</b>	<b>D- Activités</b>
Appui à la planification et à l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> <li>Elaborer une stratégie de contrôle de gestion (méthodologie, objectifs, outils, etc.)</li> <li>Proposer des améliorations de la planification stratégique et opérationnelle en vue de garantir l'atteinte des résultats du programme ;</li> <li>Proposer des mesures d'optimisation des ressources affectées ;</li> <li>Proposer une répartition des ressources entre les services qui favorise l'atteinte des résultats du programme.</li> </ul>
Appui à la mise en œuvre	<ul style="list-style-type: none"> <li>Établir un système de contrôle de la mise en œuvre du programme à travers les tableaux de bord ;</li> <li>Analyser la mise en œuvre des opérations selon la planification établie ;</li> <li>Analyser l'information issue du dialogue de gestion et assurer un suivi des diligences et recommandations ;</li> <li>Suivre l'atteinte des résultats ;</li> <li>Contrôler et analyser les coûts des activités ;</li> <li>Produire les prévisions d'établissement des opérations en vue d'atteindre les résultats fixés pour chaque exercice annuel.</li> </ul>
Appui au contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>Véifier l'exactitude des risques et des autres opérations de contrôle ;</li> <li>Appuyer la prise en charge des mesures d'atténuation des risques ;</li> <li>Véifier la fiabilité des informations contenues dans le RMP.</li> </ul>
<b>F - Relations fonctionnelles</b>	
<b>Interne</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Responsables de programme (RPM) ;</li> <li>Directions et services transversaux (DRH, DAGE, CIP, CMI, Inspection Interne, etc.) ;</li> <li>Culture de contrôle de gestion à l'intérieur des services transversaux (sans éprouver de lien et faire de une mission) ;</li> <li>Appuyer l'innovation et l'amélioration continue.</li> </ul>

Quant aux référentiels de compétences, un travail d'identification et de classement des compétences requises en termes de savoirs, savoir-faire et savoir-être, combiné à une analyse des activités ont été effectués. Ainsi, trois catégories de compétences ont été proposées : compétences techniques, compétences organisationnelles et compétences relationnelles.

Outre les compétences, quatre (04) niveaux de maîtrise ont été déterminés pour dresser le profil de compétence exigé aux futurs titulaires de l'emploi.

Figure 4 : Référentiels de compétences du contrôleur de gestion

**Annexe 2 : Référentiel de compétences de Contrôleur de gestion**

COMPETENCES	NEVEAU			
	0	1	2	3
<b>COMPETENCES TECHNIQUES</b>				
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
<b>COMPETENCES ORGANISATIONNELLES</b>				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
<b>COMPETENCES RELATIONNELLES</b>				
15				
16				
17				
18				

## 2.2.2. Définition du cadre organisationnel

Trois (03) options majeures se dégagent dans la définition du cadre organisationnel approprié de déploiement de la fonction contrôle de gestion.

L'option 1 consistait à mettre en place une structure dédiée ou se reposer sur les structures préexistantes pour développer la fonction contrôle de gestion. Trois (03) scénarii ressortaient de cette option :

- Scénario 1 : Mise en place de la cellule contrôle de gestion dans chaque ministère ;
- Scénario 2 : Elargissement des missions des CEP au contrôle de gestion ;
- Scénario 3 : Elargissement des missions des inspections internes ministérielles à la fonction contrôle de gestion.

S'agissant de la deuxième option, il était question de développer la fonction contrôle de gestion au sein de chaque programme budgétaire, d'où le scénario suivant :

- Scénario 4 : Instauration d'un dispositif de contrôle de gestion à l'intérieur de chaque programme.

Quant à l'option 3, il fallait adopter un schéma mixte structure/fonction dans le paysage administratif et le scénario qui en découlait était le suivant :

- Scénario 5 : combinaison cellule de contrôle de gestion et déploiement de la fonction au sein des programmes budgétaires.

Compte tenu des réalités objectives de l'Administration publique, l'option mixte qui combine à la fois la structure et la fonction a paru plus indiquée. Cette option est opérationnalisée à travers le scénario 5. Elle permet de tirer profit de la combinaison des scénarii 1 et 4 tout en permettant d'atteindre le schéma cible de la réforme.

Par ailleurs, l'exploitation des résultats d'un benchmark effectué au Maroc a conforté le choix d'allier structure et fonction pour adapter l'organisation administrative à la logique de performance et répondre aux exigences de la réforme.

Cette option présente l'avantage de domestiquer la fonction contrôle de gestion dans chaque ministère, de la déployer en douceur et d'assurer sa mise en réseau au plan interne en relation avec les responsables de programme.

Parallèlement à la définition du cadre organisationnel, un important programme de renforcement de compétences des agents devra être mis en œuvre pour disposer d'une masse critique de contrôleurs de gestion, en vue d'accompagner le déploiement intégral de la réforme.

Comme modalités de mise en œuvre de ce scénario, il a été préconisé :

- Mettre en place une cellule de contrôle de gestion constituée d'un coordonnateur et de deux (02) autres contrôleurs de gestion au moins ;
- Dans cette configuration, le coordonnateur de la cellule contrôle de gestion assure la fonction de contrôleur de gestion du programme « pilotage, coordination et gestion administrative » ainsi que celui du département à l'échelle macro ;
- Le coordonnateur de la cellule contrôle de gestion appuie le coordonnateur des programmes dans l'animation du dialogue de gestion supra programmes. Les autres contrôleurs de gestion assureront, sous la supervision du coordonnateur de la cellule, pour le compte des responsables de programmes métiers, la fonction de contrôle de gestion ;
- Ce schéma progressif devra déboucher, à terme, sur la disponibilité au sein de chaque programme, d'un contrôleur de gestion.

### 2.2.3. Identification des outils du contrôle de gestion

Deux premiers outils ont été identifiés pour les travaux conduisant à la mise en place du contrôle de gestion. Il s'agit de la charte ministérielle de gestion et du manuel du contrôleur de gestion.

Un projet de charte ministérielle de gestion a été élaboré. L'objectif de ladite charte ministérielle est de fournir les orientations aux ministères sectoriels pour l'élaboration d'une charte de gestion propre adaptée à leurs programmes ou secteurs, afin de les doter d'un outil de travail et de référence qui respecte la nouvelle philosophie de gestion de l'État.

La charte de gestion est le document principal qui permet d'effectuer la gestion des ressources organisationnelles de tout type (humaines, financières, matérielles et autres), au sein de l'État. Son objectif est de formaliser des principes directeurs en gestion, d'énoncer des règles et des encadrements, et de les communiquer aux fonctionnaires. La charte présente ainsi un cadre normatif définissant les pratiques de gestion attendues pour l'ensemble des gestionnaires de l'État et valables pour tous les niveaux hiérarchiques. Le projet de charte conçu détermine notamment les acteurs impliqués, leur rôle, les règles de fonctionnement, les actions importantes de la gestion et le calendrier des étapes clés. Elle permet une cohérence et une uniformité dans la gestion des ressources de l'État.

Selon l'idée de conception, la charte peut par la suite être rédigée par ministère ou par programme et doit :

- faire l'objet d'une révision cyclique (tous les trois ans) afin d'être bonifiée, adaptée ou actualisée ;
- constituer progressivement une synthèse des règles de gestion utiles au quotidien pour les gestionnaires en capitalisant sur les meilleures pratiques ;
- être simple d'utilisation ;
- et être un document de référence.

Il existe également un projet de manuel du contrôleur de gestion. Celui-ci a pour objet de servir de boussole pour accompagner et encadrer les premières années d'exercice de la fonction de contrôle de gestion dans l'Administration publique sénégalaise.

De par sa conception, le manuel du contrôleur de gestion facilitera la mise en œuvre des processus liés à l'analyse de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie dans la gestion publique, afin de permettre au contrôleur de gestion de jouer son rôle d'appui-conseil et de contrôle auprès des différents intervenants.

Le manuel contribuera au pilotage de la performance, en mettant à la disposition des contrôleurs de gestion des techniques, modèles et outils pratiques pour accompagner leur entrée en fonction, et en facilitant leurs interventions.

Il est prévu que dans leurs versions finales, les deux outils ci-dessus devront être caractérisés par leur simplicité, leur caractère didactique et pratique et la densité du contenu qui devrait couvrir l'étendue des dimensions du contrôle de gestion.

Par ailleurs, la mise à disposition d'outils pratiques constitue un levier important pour accompagner l'entrée en fonction des nouveaux acteurs. Pour cela, il est envisagé l'élaboration d'outils pratiques et didactiques pour assurer une montée en compétences des agents choisis pour exercer la fonction. Ces outils devront permettre d'harmoniser les démarches et d'installer de manière souple la pratique du contrôle de gestion.

#### 2.2.4. Plan de formation envisagé

La rareté des profils de contrôleurs de gestion dans le champ public appelle un besoin d'élaboration et de mise en œuvre d'une stratégie de formation adaptée aux exigences de la réforme.

Dans la démarche, une équipe constituée autour d'ingénieurs de la formation, de spécialistes RH et de personnes ressources proposera la démarche méthodologique, le contenu du Plan de formation (identification précise des domaines et modules de formation) ainsi que les modalités pratiques de mise en œuvre.

Deux approches complémentaires et parfois combinatoires pourraient être mises en relief et approfondies par l'équipe de travail.

La première approche consiste en l'élaboration d'un programme de renforcement de compétences. Elle repose sur le potentiel existant au niveau des ministères, à travers un ciblage des agents potentiellement disposés à occuper au sein de leur organisation la fonction de contrôleur de gestion. Ainsi, chaque ministère pourrait désigner les agents retenus pour prendre part au programme de formation. Cela permettra de mobiliser une masse critique de « contrôleurs de gestion » et un vivier important pour amorcer la professionnalisation de la fonction dans l'Administration.

La deuxième approche a trait aux protocoles ou conventions avec les opérateurs de formation (publics et/ou privés) pour la mise en œuvre du programme de formation sur la base d'un cahier des charges : l'objectif visé est de disposer d'une masse critique de contrôleurs de gestion bien formés et professionnels. L'approche consiste à financer, en priorité, les demandes des coordonnateurs de cellule de contrôle de gestion et autres agents exerçant la fonction au sein des départements ministériels, dans l'optique de professionnaliser la fonction.

## **2.2.5. Idées d'aménagement du système d'information**

La réforme budgétaire implique fortement une modernisation des systèmes d'information de l'Etat. C'est pourquoi un vaste chantier est conduit pour, d'une part, adapter les systèmes d'information actuels notamment SIGFIP et de doter l'Etat, à partir de 2019, d'un véritable système intégré de gestion de l'information financière (SIGIF). C'est le défi technique que SIGIF est appelé à relever avec toutes les composantes y afférentes.

Dans les travaux d'implémentation des innovations induites par la réforme dans les systèmes d'information, le contrôle de gestion occupe une place importante. Dans les deux systèmes, un macro-processus est dédié au contrôle de gestion et à la reddition des comptes.

La Direction des Systèmes d'Information (DSI) du Ministère des Finances et du Budget a mis en place une application pour la gestion des plans de travail annuels (PTA) avec deux principaux modules : l'élaboration et le suivi.

En ce qui concerne l'élaboration des PTA, pour chaque activité, les opérations suivantes sont effectuées :

- création de sous-activités et éventuellement des tâches ;
- désignation des responsables des sous-activités ;
- budgétisation en AE/CP des sous-activités ou des tâches suivant des catégories de dépenses et des natures économiques ;
- création d'objectifs opérationnels pour les sous-activités ;
- création de sous-extrants pour les objectifs opérationnels ;
- création d'indicateurs, en définissant les références (année, valeur) et des cibles pour les objectifs opérationnels.



Quant au suivi du PTA, les données obtenues durant l'exécution sont renseignées. Il s'agit essentiellement de :

- la saisie des résultats obtenus ;
- la saisie des valeurs obtenues pour les indicateurs (les valeurs cibles) ;
- la saisie des échéances réelles (dates réelles d'exécution des activités) ;
- l'envoi de rapports périodiques sur l'état d'avancement des activités.

En plus des tableaux de bord conçus, l'application permet d'envoyer des alertes (par exemple en cas de retard pour l'élaboration d'un PTA, valeurs cibles des indicateurs non fixées, données de suivi non renseignées à temps).

Au-delà des aspects techniques, il convient, dans une approche concertée, d'articuler et de mettre en cohérence les options prises par les comités techniques sectoriels « adaptation des systèmes d'information » et « adaptation organisationnelle et fonctionnelle ». Autrement dit, il s'agit de trouver la bonne synchronisation des travaux des deux comités.





## Chapitre 03

# OBJECTIFS DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION



*Pour chaque choix stratégique, il faut associer des objectifs. Pourquoi des buts ? Ils fournissent une direction claire aux actions, en leur donnant plus de sens. Ils évitent aussi de s'éparpiller en restant focalisé sur l'horizon défini. L'outil SMART est très utile pour définir les objectifs.*



Parler de la stratégie de mise en place du contrôle de gestion c'est inévitablement se donner les objectifs à atteindre pour que le chantier de construction de ce nouvel édifice instauré par la LOLF soit achevé. Avant de déployer les objectifs recherchés dans la démarche de mise en place du contrôle de gestion, il faudrait relever l'objectif générique même du développement de cette nouvelle fonction dans les administrations publiques.

### 3.1. ENJEUX DU DEVELOPPEMENT DU CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Les LOLF découlant des diverses directives communautaires des pays africains permettent une transformation radicale des règles budgétaires et comptables de l'État. L'objectif de ces lois est de réformer la gestion de l'État

pour permettre une transparence quant à l'argent public utilisé par chaque ministère et ainsi instaurer une gestion plus démocratique et plus efficace des dépenses publiques.

#### 3.1.1. Gestion plus démocratique et plus efficace



*« Les représentations et les formes par lesquelles les dirigeants tendent à établir leur légitimité et celle de l'action publique ont toujours été en constante redéfinition. Elles sont aujourd'hui au cœur de cette tension entre logique managériale de recherche de performance, et préoccupation en termes d'intérêt général et de bien commun ».*  
Cécile Blatrix



Auparavant, chaque ministère recevait un certain financement. Grâce à la LOLF, une allocation des moyens financiers est faite en fonction d'une action précise. In fine, le budget de l'État est beaucoup plus lisible : chacun peut savoir concrètement à quoi servent les dépenses publiques.

Le rôle du Parlement est renforcé : les parlementaires sont en mesure de contrôler l'efficacité des dépenses publiques grâce au compte-rendu de l'administration des actions mises en place.

L'État se fixe des objectifs précis à atteindre, avec des moyens alloués pour les atteindre : la « performance » des services est ainsi mesurée de façon concrète, étant donné que les résultats obtenus par les politiques publiques sont approchés aux moyens alloués.

De plus, la réforme budgétaire responsabilise davantage les gestionnaires publics : des responsables de programme doivent définir, chacun à leur niveau, les objectifs, les stratégies et les indicateurs de performance des politiques publiques dont ils sont chargés. Ainsi, ils disposent d'une plus grande marge de manœuvre dans la gestion des moyens alloués. Néanmoins, ces derniers doivent respecter un engagement sur des objectifs de performance : ils ont l'obligation de rendre compte de leur gestion pour expliquer les éventuels écarts entre les prévisions et réalisations.

### 3.1.2. Restauration de la relation entre objectifs, moyens et résultats

Le contrôle de gestion dans les administrations publiques est « un processus par lequel la direction s'assure que l'organisation met en œuvre ses stratégies de façon efficace et efficiente ».

Le contrôle de gestion permet à l'administration publique :

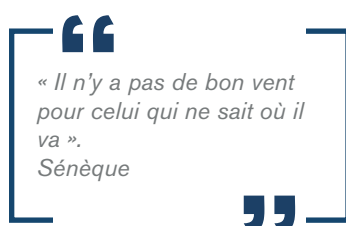
- de donner aux gestionnaires des instruments de pilotage ;
- de contribuer à une meilleure transparence et lisibilité des actions publiques ;
- d'atteindre les objectifs de performance grâce à la tenue de tableaux de bord de pilotage ;
- d'obtenir une meilleure connaissance de ses coûts ;
- de maîtriser ses dépenses publiques.

Le contrôle de gestion permet la restauration de la relation entre objectifs, moyens et résultats :

- L'articulation des objectifs et des moyens : la décomposition, la hiérarchisation et la quantification des objectifs permettent à l'administration d'atteindre ses objectifs en prenant en considération les moyens dont elle dispose. Cela contribue à l'amélioration du prévisionnelle.
- L'articulation entre les moyens et les résultats : le contrôle de gestion permet de définir les moyens en fonction de l'évolution de l'activité et la productivité d'une structure. Cela permet de contribuer à l'efficacité des politiques publiques.
- L'articulation des objectifs et des résultats : le contrôle de gestion permet une certaine coordination entre les objectifs et les politiques avec les résultats, ainsi qu'une quantification voire une planification de l'activité. Cela contribue à l'efficacité de l'Administration publique.

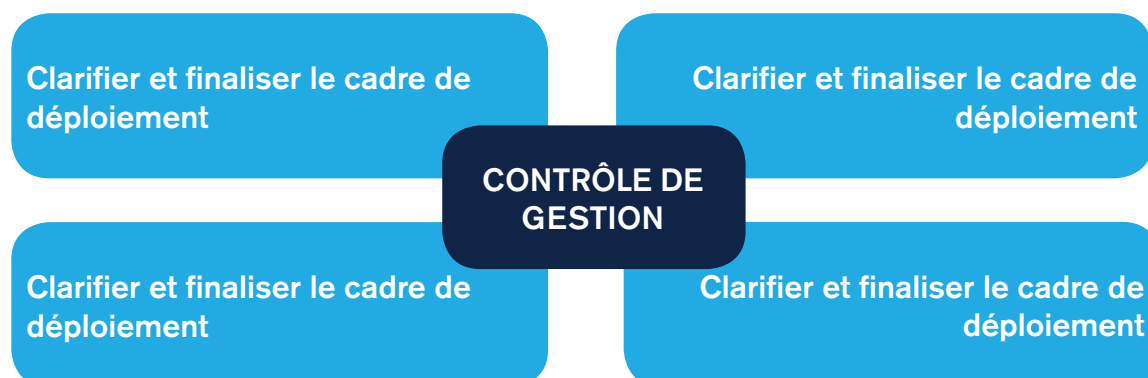
Dans ce nouveau cadre, les enjeux du contrôle de gestion dans les administrations publiques sont d'analyser la performance des activités, afin d'optimiser leur pilotage, ainsi que de nourrir le dialogue de gestion au sein de l'Administration publique.

## 3.2. IDENTIFICATION DES OBJECTIFS DU PROCESSUS DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION AU SENEGAL



Au vu de l'analyse de la situation précédemment faite (partie 2), les objectifs du processus final pour la mise en place du contrôle de gestion au Sénégal peuvent s'articuler autour d'un quadripôle, tel qu'il ressort de la figure ci-dessous.

Figure 3 : Objectifs à atteindre pour la mise en place du contrôle de gestion au Sénégal



### 3.2.1. Clarifier et finaliser le cadre de déploiement du contrôle de gestion

La LOLF a fait le choix d'instaurer le contrôle de gestion en le nommant comme tel dans ses dispositions (articles 13 et 50).

Un important préalable à la mise en place du contrôle de gestion a déjà été réalisé à travers la fixation des conditions de nomination et les attributions du responsable de programme. Ils seront prioritairement évalués sur leur capacité à atteindre leurs objectifs de performance stratégiques sous contrainte des ressources (« dépenser mieux »). Des indicateurs de production viendront éclairer cette performance.

Quelques autres textes dans l'arsenal de la gestion des finances publiques en parlent également. Mais le cadre organisationnel du contrôle de gestion n'est pas connu. C'est pourquoi il faudrait clarifier un pareil cadre ou le finaliser (définition, rôle, positionnement, articulations).

La définition de Robert Teller cadre bien avec le contrôle de gestion tel qu'il se veut dans l'Administration publique et peut en inspirer d'autres : « Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus permettant une intervention avant, pendant et après l'action. C'est un système global d'information interne à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données figurant les performances de chacune des activités en fonction de l'organisation ».

Sur le rôle, le contrôle de gestion permet de préparer l'action en amont, par exemple lors de l'élaboration des budgets, en aidant à la fixation des objectifs et à l'allocation des moyens. En cours d'action, le contrôle de gestion permet notamment au gestionnaire de vérifier qu'il tient le « bon cap » par rapport à ses objectifs et donc de prendre des mesures correctives si nécessaire. En fin d'action, il permet notamment de mesurer la réalisation des objectifs et de déterminer le coût d'atteinte de ces objectifs.

En fait, le contrôle de gestion est un outil d'aide à la décision dont les activités se déploient tout au long du cycle budgétaire, lequel est articulé autour du processus de Planification-Programmation-Budgétisation et Suivi/Evaluation (PPBSE). Il vise, dans la mise en œuvre des programmes, à garantir la performance, qui s'apprécie sur le triple aspect de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience. Aussi, convient-il de bien relever que le contrôleur de gestion n'est ni un contrôleur de la gestion, ni un vérificateur. Il n'est pas investi des pouvoirs de sanction et n'audite pas les comptes. Guidé par la recherche de la performance, il assure le suivi rigoureux des indicateurs en vue de l'atteinte des objectifs fixés.

Quant au positionnement, il y a deux grands courants donnant lieu à des multiples scénarii. D'abord, « l'option structure » où le contrôleur de gestion est issu d'une structure de contrôle de gestion qui pourvoit l'ensemble de l'équipe dédiée à cette tâche ; c'est celle des entreprises privées d'une manière générale. L'autre courant est porté vers « l'option fonction » où le contrôleur de gestion placé auprès de son responsable hiérarchique, sur sa proposition (idée de l'homme de main), a un lien fonctionnel (pas hiérarchique) avec le coordonnateur du contrôle de gestion et les membres de son équipe de travail. Cette optique est celle des administrations publiques en général.

Parlant enfin des articulations du contrôle de gestion, il faudra bien mettre en exergue ses missions, en cohérence avec le calendrier budgétaire.

A la phase d'élaboration de la loi de finances et entre autres, il analyse la cohérence des objectifs contenus dans les instruments de planification stratégique et de programmation financière, avec les grands documents stratégiques de référence, produit des éléments objectifs et quantifiés d'analyse des coûts et des résultats, contribue à la fixation des objectifs et à la définition des indicateurs.

A la phase d'exécution de la loi de finances, le contrôleur de gestion collecte et analyse des informations de performance, communique la stratégie et les objectifs du programme aux services centraux et déconcentrés, décline les objectifs et les indicateurs au niveau des services et diffuse la démarche et les outils du management par la performance.

Lors de la phase de suivi et évaluation, le contrôleur de gestion assure la conception et le renseignement des tableaux de bord, le suivi des actions arrêtées dans le cadre du dialogue de gestion, la diffusion des bonnes pratiques de pilotage de programme.

Au moment de la revue, le contrôleur de gestion s'attèle à tirer des leçons sur les écarts et à faire des propositions utiles pour la prochaine planification.

Le contrôleur de gestion est ainsi l'artisan principal du responsable de programme pour l'élaboration du PAP et du RAP, et pour l'organisation des dialogues de gestion.

L'atteinte de l'objectif de clarification et de finalisation du cadre de déploiement du contrôle de gestion pourra être vérifiée par la disponibilité d'un (des) texte (s) réglementaires ressortant la définition de la fonction du contrôle de gestion, le rôle, le positionnement les articulations du contrôle de gestion.

### **3.2.2. Elaborer/finaliser les outils techniques**

L'existence d'un projet de manuel du contrôleur de gestion est déjà une avancée. Il est très important de le rendre le plus digeste possible en tenant compte des spécificités du contrôle de gestion dans l'Administration publique, et aussi de la progressivité envisagée dans la mise en œuvre de cette fonction.

Il est envisagé de développer un guide pratique du contrôle de gestion, qui devra développer d'une part la définition, le périmètre et l'organisation du contrôle de gestion, et d'autre part les pratiques du contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion étant avant tout un système de pilotage, il n'est pas possible de l'envisager sans les outils conséquents. Il n'y a pas de pilote sans tableau de bord ! A ce titre, il faudra développer les instruments de collecte, de traitement et d'analyse des données relatives à la performance des programmes. L'atteinte de l'objectif d'élaboration des outils techniques pourra être vérifiée à travers la disponibilité du guide pratique et des outils du contrôle de gestion.

### **3.2.3. Former et sensibiliser**

Comme pour toute activité nouvelle, le démarrage du contrôle de gestion nécessitera la formation des acteurs.

Il faudra une formation de base. Ici, il faut montrer comment définir les ambitions, clarifier les rôles et bâtir un réseau. Il faudra aussi donner les concepts et identifier les outils nécessaires à la fonction. Cette formation de base est une espèce de tronc commun qui pourra également être communiqué à d'autres personnels (notamment les responsables de l'administration) afin de partager sur la nouvelle fonction.

Il faudra par la suite faire une formation avancée aux contrôleurs de gestion, essentiellement axée sur les techniques du contrôle de gestion et la manipulation des différents outils. Cette formation pourra se faire après les premiers essais de pratique par les contrôleurs de gestion. La technique principale sur laquelle l'accent doit être mis est celle des indicateurs. Avec le temps et les avancées des autorités porteuses de la

réforme, la comptabilité analytique devra aussi faire l'objet d'un module approfondi pour eux. Les indicateurs doivent être parfaitement adaptés aux demandes des clients du tableau de bord. Un même indicateur peut donner lieu à différentes présentations.

Les indicateurs doivent être différenciés des objectifs. Il est tentant en effet de modifier les objectifs pour qu'ils collent aux indicateurs. Dans ce cas, c'est tout le principe du contrôle de gestion qui est affecté.

Un benchmarking auprès des services similaires doit permettre d'inventorier les indicateurs déjà existants. Cela peut éviter des temps de recherche et de conception inutiles.

Les indicateurs doivent être pertinents, quantitatifs et qualitatifs. Ils feront l'objet de compilations présentées dans des tableaux de bord, leur nombre et leur forme n'ont de limite que l'imagination. Les outils de calculs et de présentation tels qu'Excel permettent toutes sortes de présentations graphiques (tableaux, courbes, histogrammes, secteurs, bulles, points...).

Pour la comptabilité analytique, le contrôle de gestion nécessite un prérequis : la comptabilité analytique et, son pendant, le coût de revient. L'apparition des principes de la comptabilité analytique dans les services publics est une innovation des directives communautaires. En effet, l'État devra mettre en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. Coûts des actions et coûts de revient de la comptabilité analytique sont des concepts très proches, la comptabilité analytique se voulant plus fine : calcul de clés de répartition des charges indirectes aux centres d'analyse pour permettre leur imputation aux coûts de revient recherchés. Les coûts des prestations délivrées à l'utilisateur-client ne sont pas suffisamment connus.

En l'absence d'une comptabilité analytique, les agents ont une forte capacité à sous-évaluer le coût de leurs prestations, ce qui peut générer de mauvaises décisions. Il convient de relever parmi celles-ci des tarifs inadaptés et de mauvais choix stratégiques.

Par ailleurs, il faudra former de façon spécifique les coordonnateurs du contrôle de gestion. Ceux-ci formeront la tête de pont du contrôle de gestion dans les ministères. Ils élaboreront le tableau de bord général du ministère et la charte de gestion ministérielle.

Les responsables de programme devront être sensibilisés sur leur rôle et la maîtrise du contrôle de gestion qu'ils sont appelés à mettre en place. En effet, il est impossible que le contrôleur de gestion seul fasse marcher le contrôle de gestion. Ce système de pilotage n'est efficace que si la paire responsable de programme – contrôleur de gestion est engagée pour la cause.

Enfin, il faudra sensibiliser toutes les autorités au-dessus du responsable de programme, notamment les ministres sur cette nouveauté dans l'Administration. Mieux ils seront sensibilisés, plus vite avancera la mise en place de cette fonction.

La vérification de l'atteinte de l'objectif sur la formation et la sensibilisation pourra se faire par la réalisation de deux sessions de formations des contrôleurs de gestion, une session de d'imprégnation des responsables de programme, une session d'imprégnation des autres responsables de l'Administration publique (centrale), et une session de sensibilisation des ministres et assimilés.

### **3.2.4. Mettre en place les équipes et les faire fonctionner**

Il n'y a pas de contrôle de gestion en Administration publique (mode LOLF) sans responsable de programme. La nomination de ces responsables est donc primordiale dans la finalisation du processus de mise en place du contrôle de gestion.

Les responsables de programme devront par la suite pouvoir proposer les contrôleurs de gestion de leurs programmes respectifs. Il s'agit en effet de leurs copilotes dans la gestion du programme.

Les responsables de programme s'attèleront à mettre en place un réseau des référents du contrôle de gestion afin d'organiser une équipe de travail autour du contrôleur de gestion. En effet, il est manifestement difficile que la seule personne du contrôle de gestion puisse efficacement jouer son rôle sans des points focaux au niveau des actions qui constituent le programme.

Dès que les équipes seront ainsi constituées, il sera donc question qu'elles exécutent leurs rôles conformément aux dispositions réglementaires qui seront prises.

L'expérience et les qualités des personnes chargées d'animer la démarche seront décisives pour susciter l'adhésion. D'expérience, il vaut mieux privilégier des profils confirmés et généralistes, connaissant les opérations et les activités, plutôt que des profils d'experts en systèmes d'information ou en analyse économique. Ceux-ci pourront, au besoin, se faire assister par des experts. L'animation d'une fonction contrôle de gestion signifie en effet réunions et déplacements pour une part significative, voire majoritaire, de l'activité, contrairement à l'image bien ancrée de l'expert en contrôle de gestion confectionnant des tableaux de bord dans son bureau !

Pour vérifier si les équipes sont en place et fonctionnent, on pourra se baser sur la disponibilité de textes nommant tous les responsables de programme, la disponibilité des textes organisant le réseau des référents du contrôle de gestion, ainsi que la possession par tous les contrôleurs de gestion d'un cadre logique initial (voire indicatif) du programme assorti des fiches de documentation des indicateurs.





## Chapitre 04

# DEFINITION DES ACTIONS A REALISER



*Quelles sont les actions à mener pour atteindre les objectifs ?  
C'est la préparation du plan de bataille en tenant compte des moyens à disposition.*



La partie précédente nous a permis de définir en quelque sorte quatre (04) grands objectifs sur lesquels il faudrait se pencher pour voir le contrôle de gestion effectif dans l'Administration publique au Sénégal. De ces objectifs vont découler les grands axes qui seront décomposées en des activités concrètes à mener. Au-delà de ces activités directes à mener, il est important de connaître l'animation réformatrice à mettre en branle pour réussir le pari de l'instauration de la nouvelle fonction.

### 4.1. IDENTIFICATION DES AXES POUR LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION AU SENEGAL



*Base ton bonheur sur les actions pour arriver à tes objectifs, et non sur les objectifs.  
Laura J. Tong*



Chaque objectif précédemment défini a donné lieu à un grand axe sur lequel l'accent sera mis en vue du déploiement définitif du contrôle de gestion.

#### 4.1.1. Elaboration des textes réglementaires spécifiques

Dans le cadre de l'élaboration des textes réglementaires spécifiques, il faudra réaliser les tâches ci-après :

- Rédaction et échanges sur la définition du contrôle de gestion ;
- Rédaction et échanges sur le rôle du contrôle de gestion ;
- Rédaction et échanges sur les missions du contrôleur de gestion ;
- Rédaction et échanges sur le positionnement du contrôle de gestion ;
- Rédaction et échanges sur le déploiement et l'animation du contrôle de gestion ;
- Rédaction et échanges sur le projet de décret organisant le contrôle de gestion dans l'Administration publique et au sein des programmes budgétaires ;
- Rédaction et échanges sur le modèle d'arrêté organisant la gestion de la performance et la chaîne PPBSE au sein d'un ministère.

#### 4.1.2. Elaboration des outils techniques

S'agissant de l'élaboration des outils techniques, les tâches suivantes doivent se faire :

- Elaboration du guide pratique du contrôle de gestion ;
- Elaboration et échanges sur le cadre logique d'un programme ;
- Elaboration et échanges sur la fiche de documentation de l'indicateur ;
- Elaboration et échanges sur le format du PAP ;
- Elaboration et échanges sur le plan de travail annuel (PTA) d'un programme ;
- Elaboration et échanges sur la fiche de collecte des données sur la mise en œuvre d'un programme ;
- Echanges sur le tableau de bord ;
- Elaboration et échanges sur le canevas des rapports de mise en œuvre infra annuel ;
- Elaboration et échanges sur le format de la charte de gestion ministérielle ;
- Elaboration et échanges sur le canevas du dialogue de gestion ;
- Elaboration et échanges sur le format du protocole de gestion du programme ;



- Elaboration et échanges, le cas échéant, sur le format du rapport annuel de performance ;
- Elaboration et échanges sur les formats de contrats d'objectifs pluriannuels (COP) et de contrats annuels de performance (CAP)

### 4.1.3. Formation et sensibilisation

Pour la formation et la sensibilisation, il faudra mener les tâches suivantes :

- Imprégnation des responsables de programme ;
- Formation de base des contrôleurs de gestion ;
- Sensibilisation des hauts responsables de l'administration centrale sur le rôle du contrôle de gestion ;
- Sensibilisation des membres du Gouvernement sur le rôle du contrôle de gestion ;
- Formation avancée des contrôleurs de gestion.

### 4.1.4. Exercice du contrôle de gestion

Pour que l'exercice initial du contrôle de gestion soit effectif, il faudra mener les tâches ci-après :

- Désignation des responsables de programmes ;
- Mise en place des cellules ministérielles du contrôle de gestion ;
- Désignation des contrôleurs de gestion et des coordonnateurs de contrôle de gestion ;
- Création du réseau des référents du programme ;
- Elaboration/appropriation de la cartographie du programme ;
- Elaboration des chartes et protocoles de gestion ;
- Participation à la planification et à la programmation ;
- Collecte périodique des données ;
- Production des tableaux de bord ;
- Tenue des dialogues de gestion ;
- Participation aux rendez-vous budgétaires ;
- Elaboration des rapports d'activités périodiques et du rapport annuel de performance.

L'acceptabilité sociale des changements associés à la mise en œuvre de ces actions repose sur une appropriation raisonnée d'enjeux et de savoir-faire liés à la conduite du changement.

## 4.2. ACTIONS D'ACCOMPAGNEMENT A LA CONDUITE DU CHANGEMENT



*Ce qui semble important dans le pilotage du changement, c'est qu'il soit conçu et mis en œuvre comme un moyen d'atteindre une fin plus générale, explicite et, dans la mesure du possible, partagée.*  
Annie Bartoli



Pour aboutir, la démarche de mise en place du contrôle de gestion requiert une grande vigilance de la part des dirigeants. Ils doivent sans cesse s'assurer que les réflexes liés à la culture des moyens et de l'activité ne colonisent pas les instances et les dispositifs mis en place, engorgeant et bureaucratissant la démarche. Tableaux de bord et procédures de contractualisation peuvent fort bien être détournés pour être utilisés dans une logique pure d'activité, afin de démontrer le manque de moyens et la suractivité chronique de l'entité, sans produire de valeur ajoutée décisionnelle. On aura alors créé un nouveau système permettant de rationaliser la demande de moyens et de ressources et on aura abandonné la logique de performance portée par le contrôle de gestion ! D'où ces actions de conduite de changement.

### 4.2.1. Communication sur la légitimité du contrôle de gestion

Cette communication aura pour premier objectif de corriger le déficit sémantique attaché à l'appellation de la démarche « contrôle de gestion », en englobant l'expression dans un énoncé plus fédérateur comme celui de « pilotage stratégique et contrôle de gestion », couramment utilisé dans le secteur public.

Il est peu d'expressions, dans l'univers des organisations publiques, qui soient si spontanément connotées négativement que celle de contrôle de gestion. L'utilisation des termes « contrôle » et « gestion », malheureusement réunis dans une appellation qui s'est institutionnalisée, ne concourt pas à ancrer cette discipline au cœur des préoccupations managériales. Le terme contrôle renvoie à des notions de vérification et d'inspection peu propices à l'ouverture d'une relation d'échanges et d'animation. On a beau expliquer qu'il faut comprendre contrôle dans son acception de maîtrise, conduite ou pilotage, il est difficile de vaincre cet handicap initial de la connotation française restrictive de contrôle. Il en va de même, dans une moindre mesure, pour le terme gestion qui s'oppose, dans les représentations, aux termes plus nobles de politiques et de stratégies, en tant qu'éléments distinctifs des fonctions et des responsabilités des dirigeants et des cadres.

« Gestion » a une connotation d'expertise et de technicité volontiers déléguée à des spécialistes. La somme des deux termes, contrôle-gestion, fait donc spontanément l'objet d'interprétations réductrices, voire tout simplement contraires à sa véritable signification. D'où le choix courant d'utiliser la notion de pilotage.

« Pilotage de la performance » est une terminologie théoriquement plus en accord avec l'objet de la démarche : cette dénomination tend d'ailleurs à entrer aujourd'hui en concurrence avec celle de contrôle de gestion dans le champ académique (Lorino, 2001). A l'expérience, cette dénomination est cependant difficile à utiliser dans les organisations publiques, qui préfèrent opter pour une voie médiane en joignant « pilotage et contrôle de gestion », également décliné en « pilotage stratégique et contrôle de gestion ». Ces appellations ont fait leur preuve : elles ancrent la démarche au cœur des préoccupations du management en évitant l'écueil d'une perception axée sur le contrôle/vérification et l'expertise.

Deuxième objectif de la communication : asseoir la légitimité de la démarche dans le secteur public. Dans le contexte culturel français (Guyomarch, 1977), l'attachement à la notion de service public se construit sur des représentations d'un secteur privé perçu comme centré sur la recherche de rentabilité, valeur traditionnellement peu valorisée. Le contrôle de gestion, dont les acteurs publics perçoivent bien qu'il constitue l'une des armatures de cette recherche de rentabilité dans l'entreprise, peut s'en trouver discrédité. Il peut alors être utile de montrer les évolutions les plus récentes du contrôle de gestion du secteur privé, et notamment les évolutions touchant aux tableaux de bord prospectifs (balanced scorecards). Cette actualisation donnera une image plus complète de la démarche comme dispositif global de pilotage de la performance au service de l'ensemble des parties prenantes : clients/usagers, tutelles, salariés, communauté, fournisseurs, partenaires... et qui est bien celle proposée au secteur public.

On pourra alors fonder la légitimité de la démarche sur l'impératif de performance des organisations publiques. En participant à une meilleure efficacité de l'action publique et à une efficience accrue dans l'utilisation des ressources budgétaires, le contrôle de gestion en renforce la légitimité.

### 4.2.2. Explication des finalités des entités

Le but de la démarche de contrôle de gestion est de permettre une amélioration continue de la performance organisationnelle, et il est important de prendre le temps de diffuser ce concept en phase de lancement de la démarche, afin d'éviter des confusions ou des réductions très tentantes. Le contrôle de gestion n'est pas un « super-système » de suivi des activités à l'usage des dirigeants ou d'une tutelle, mais une démarche

de management concernant tous les responsables et visant des améliorations de performance par des innovations et par une meilleure focalisation stratégique. Pour cela, il est nécessaire que soient explicitées les finalités de chaque entité en vue d'amorcer le processus.

Cette étape vise donc des questions de fond, stratégiques : quelles sont les attentes des destinataires de nos prestations, comment peut-on expliciter leur degré de réalisation et les mesurer par des indicateurs ? Il s'agit de développer une vision « par le dehors », par les finalités et les résultats, en complément de la vision traditionnelle par « le dedans », par les activités et les moyens, dominante dans les organisations publiques. Il peut y avoir, dans cette phase d'analyse stratégique, des éléments de convergence avec les méthodologies qualité conduites dans de nombreuses entités. Il est pertinent de s'y référer car des mécanismes utiles ont été acquis.

### **4.2.3. Création/affirmation des instances de contractualisation des objectifs, de suivi des résultats et de planification**

Ces instances n'ont pas d'existence formelle dans le cadre administratif habituel : il faut généralement les créer de toutes pièces. Des services de prospective et de planification à long terme existent, certes, dans la plupart des ministères, mais ils ne sont généralement pas en prise directe avec les services opérationnels, leur mission consistant plutôt à éclairer les choix politiques à long terme.

Le but premier des instances de contractualisation, de suivi des résultats et de planification est de dépasser le cadre budgétaire habituel auquel les entités administratives sont habituellement soumises. Il s'agit de développer des capacités de diagnostic, de concertation et de proposition aux niveaux intermédiaires de responsabilité. Aussi, le lancement et l'animation de ces instances nécessitent-ils une forte implication de la part des cadres dirigeants : ce sont eux qui donnent l'impulsion.

La mise en place de ces instances suppose l'instauration de relations hiérarchiques porteuses de créativité, fondées sur un dialogue professionnel de qualité avec toutes les parties prenantes à la performance. Des actions d'accompagnement et de coaching peuvent aider à faire assumer de nouveaux rôles et de nouvelles attitudes chez les responsables ainsi que de transmettre, le cas échéant, de nouvelles compétences.

### **4.2.4. Diffusion des représentations positives de l'évaluation et de la performance**

Faire adhérer à des objectifs opérationnels quantifiés, traduisant les finalités de son entité, tend à démystifier la relation au service public ou à la mission. La démarche est perçue comme très instrumentale. Aussi, est-il important de consacrer du temps à l'explication des critères retenus, d'en poser les limites et d'accepter le débat. Ce ne sont pas des normes comptables, juridiques ou réglementaires, ce sont des outils d'évaluation imparfaits qui ont pour avantage de faire progresser en objectivant des états !

La culture de la performance, c'est-à-dire de l'amélioration continue du couple valeur créée/ressources consommées, n'est pas inscrite dans les gènes des organisations publiques : les séquences « diagnostic de performance, identification des leviers d'action, détermination de plans d'action » n'y sont pas spontanées. Comment, dans les représentations des responsables, parvenir à associer la recherche de performance au monde de la créativité, de l'innovation et du changement plutôt qu'au monde de la contrainte ou de l'exigence hiérarchique ?

Les acteurs publics sont fréquemment prisonniers d'une vision taylorienne de l'organisation suivant laquelle le savoir se trouve au sommet, lieu où se prennent les initiatives. Or, les changements générateurs de performance s'articulent à tous les niveaux de l'organisation, dans des logiques descendantes et remontantes. Aussi, peut-il être pertinent de sensibiliser aux méthodologies d'amélioration des performances

comme les démarches qualité ou encore de réingénierie par les processus. Des mises en situation et des exemples permettront d'aider à visualiser les grandes alternatives d'organisation permettant d'améliorer la performance. Elles amèneront les responsables de tous niveaux à concevoir qu'un diagnostic partagé sur les processus organisationnels, en permettant l'identification de leviers d'action, constitue la meilleure approche pour gagner en performance.



## Chapitre 05

# MISE EN ŒUVRE



*Une fois que les modes et axes sont choisis, il faut planifier les actions dans le temps.*

*Si les éléments sont disponibles, il faut planifier les moyens en*



Sur la base des actions arrêtées pour la stratégie, un planning est proposé quant à la mise en place effective du contrôle de gestion au Sénégal. Mais aussi, il s'avère nécessaire de relever des points d'attention, afin de mener avec succès la planification.

### 5.1. PLANIFICATION DES TÂCHES A MENER

Le tableau ci-dessous présente le déploiement des différentes actions, en vue de l'atteinte des objectifs globaux fixés.



*« Savoir où l'on veut aller, c'est très bien ; mais il faut encore montrer qu'on y va ».*



Pour chacune des tâches, un objectif spécifique est donné ainsi que les extrants/livrables attendus. Le temps imparti à la mise en œuvre de la stratégie a guidé la fixation des délais impartis aux différentes tâches.

**Tableau : Planification des tâches en vue de la finalisation de la mise en place du contrôle de gestion au Sénégal**

	ACTIVITES A MENER / TÂCHES	OBJECTIFS	EXTRANTS / LIVRABLES	DELAIS	OBSERVATIONS	STRUCTURES REPON-SABLES
<b>1</b>	<b>ELABORATION DES TEXTES REGLEMENTAIRES SPECIFIQUES</b>	Disposer des actes sur le développement et le déploiement du contrôle de gestion	Décret sur le développement du contrôle de gestion signé, comprenant au moins des dispositions sur (i) le cadre général de la gestion par la performance, (ii) la définition et les principes, (iii) le rôle du contrôle de gestion, (iv) les missions du contrôleur de gestion, (v) le positionnement, (vi) le déploiement et l'animation	31 décembre 2019	Avant-projet élaboré et soumis à l'autorité	DCI/ DGB
	1.1. Echanges sur la définition et les principes du contrôle de gestion	Valider la définition et les principes du contrôle de gestion	Définition et principes du contrôle de gestion connus, validés et pris en compte dans l'avant-projet de décret relatif au contrôle de gestion dans le cadre des budgets-programmes	30 août 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/ DGB
	1.2. Echanges sur le rôle du contrôle de gestion	Valider le rôle du contrôle de gestion	Rôle du contrôle de gestion connu, validé et pris en compte dans l'avant-projet de décret	30 août 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/ DGB



	ACTIVITES A MENNER / TÂCHES	OBJECTIFS	EXTRANTS / LIVRABLES	DELAIS	OBSERVATIONS	STRUCTURES REPON-SABLES
	1.3. Echanges sur les missions du contrôleur de gestion	Valider les missions du contrôleur de gestion	Missions du contrôle de gestion connues, validées et prises en compte dans l'avant-projet de décret	30 août 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/DGB
	1.4. Echanges sur le positionnement du contrôle de gestion	Valider le positionnement sur le contrôle de gestion	Positionnement du contrôle de gestion connu, validé et pris en compte dans l'avant-projet de décret	30 août 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/DGB
	1.5. Echanges sur le développement et l'animation du contrôle de gestion	Valider la méthode de déploiement d'animation du contrôle de gestion	Méthode de déploiement et d'animation du contrôle de gestion connue, validée et prise dans l'avant-projet de décret	30 août 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/DGB
	1.6. Finalisation de l'avant-projet de décret	Disposer d'un avant-projet validé	Projet de décret transmis pour signature	5 octobre 2019		DCI/DGB
	1.7. Echanges sur le modèle d'arrêté portant création, organisation et fonctionnement du comité interne de pilotage de la réforme budgétaire	Disposer d'un draft du modèle d'arrêté portant création, organisation et fonctionnement du comité interne de pilotage de la réforme budgétaire	Modèle d'arrêté portant création, organisation et fonctionnement du comité interne de pilotage de la réforme budgétaire finalisé	31 août 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/DGB
	1.8. Finalisation du modèle d'arrêté portant création, organisation et fonctionnement du comité interne (ministériel) de pilotage de la performance	Mettre à la disposition de tous les ministères un modèle d'arrêté portant création, organisation et fonctionnement du comité interne de pilotage de la performance	Modèle d'arrêté portant création, organisation et fonctionnement du comité interne de pilotage de la performance annexé au projet de décret sur le contrôle de gestion	5 octobre 2019	Atelier 1 (du 29 au 31 août 2019)	DCI/DGB
<b>2</b>	<b>ELABORATION DES OUTILS TECHNIQUES</b>	Disposer des outils indispensables pour le démarrage du contrôle de gestion	Guide pratique du contrôle de gestion et 10 formats d'outils validés	30 novembre 2019	Atelier 2 3	DCI/DGB
	2.1. Elaboration du Guide pratique du contrôle de gestion	Disposer d'un référentiel didactique et directement opérationnel destiné aux acteurs de la performance (responsables de programme, contrôleurs de gestions, ...)	Guide pratique du contrôle de gestion validé	30 novembre 2019	Le Guide pratique vient en complément du Manuel du BOM	DCI/DGB
	2.2. Elaboration d'un modèle cadre logique d'un programme	Valider le format du cadre logique d'un programme	Format du cadre de performance des programmes validé	30 novembre 2019	Un format réalisé par la DPB a été stabilisé et validé	DPB et DCI



	ACTIVITES A MENNER / TÂCHES	OBJECTIFS	EXTRANTS / LIVRABLES	DELAIS	OBSERVATIONS	STRUCTURES REPON-SABLES
	2.3. Elaboration d'un modèle de fiche de documentation de l'indicateur	Valider le format de la fiche de documentation de l'indicateur	Format de la fiche de documentation de l'indicateur validé	30 novembre 2019	Stabilisé	DPB et DCI
	2.4. Elaboration du canevas du projet annuel de performance (PAP) d'un programme	Valider le format du PAP	Format du PAP validé	30 novembre 2019	Un format réalisé par la DPB a été stabilisé et validé	DPB et DCI
	2.5. Elaboration des modèle de contrat d'objectifs pluriannuel (COP) et de contrat annuel de performance (CAP) destinés aux opérateurs de l'Etat et autres acteurs de la performance	Valider les formats de COP et de CAP	Formats COP et CAP validés	30 novembre 2019	Inputs validés, à l'image du canevas PAP	DCI/ DGB
	2.6. Elaboration d'un modèle de plan de travail annuel (PTA) d'un programme	Valider le format du PTA d'un programme	Format du PTA d'un programme validé	30 novembre 2019	Existant à évaluer par le consultant, extrait de l'application déjà mise en place par la DSI et testés par certains ministères sectoriels	DSI, DPB et DCI
	2.7. Elaboration d'un modèle de fiche de collecte des données sur la mise en œuvre d'un programme	Valider le format de la fiche de collecte des données sur la mise en œuvre d'un programme	Format de la fiche de collecte des données sur la mise en œuvre d'un programme validé	30 novembre 2019	Existant à évaluer par le consultant, extrait de l'application déjà mise en place par la DSI et testés par certains ministères sectoriels	DSI DPB et DCI
	2.8. Elaboration des modèles de tableau de bord (TdB)	Valider les formats de TdB identifiés	Formats de TdB validés	30 novembre 2019	Existant à évaluer par le consultant, en vue de compléter le dispositif	DCI DSI DPB SIGIF
	2.9. Elaboration des modèles de rapports de mise en œuvre infra annuelle	Valider les formats des rapports de mise en œuvre infra annuelle	Formats des rapports de mise en œuvre infra annuelle validés	30 novembre 2019	S'inspirer du modèle du rapport trimestriel d'exécution (RTEB)	DCI/ DGB CER

	ACTIVITES A MENER / TÂCHES	OBJECTIFS	EXTRANTS / LIVRABLES	DELAIS	OBSERVATIONS	STRUCTURES REPON-SABLES
	2.10. Elaboration du canevas du rapport annuel de performance (RAP) d'un programme	Valider le format du RAP	Format du RAP validé	30 novembre 2019	Adaptation au format PAP déjà réalisé par la DPB	DPB et DCI
	2.11. Elaboration des modèles de documents devant servir de base au dialogue de gestion (ordre du jour, charte et protocole de gestion)	Valider les formats des documents devant servir de base au dialogue de gestion	Formats des documents devant servir de base au dialogue de gestion validés	30 novembre 2019	Format ordre du jour à standardiser	DCI/ DGB
<b>3</b>	<b>FORMATION ET SENSIBILISATION</b>	Former et sensibiliser les acteurs directs et les hauts responsables de l'administration sur le contrôle de gestion	Tous les acteurs et hauts responsables (responsables de programmes, contrôleurs de gestion, responsables de l'administration ayant au moins rang de Directeur, membres du gouvernement) formés et sensibilisés au contrôle de gestion	1er trimestre 2020	Partenariat requis avec le BOM, qui dispose déjà de modules techniquement validés	DCI/ DGB BOM
	3.1. Elaboration des modules de formation	Disposer des modules de formation pour toutes les cibles	Modules de formation conçus et validés	30 novembre	Atelier 3	DCI/ DGB BOM
	3.2. Formation des formateurs	Disposer d'un pool de formateurs devant être déployés pour toutes les formations et sensibilisations identifiées	Pool de formateurs en capacité d'assurer la formation sur le contrôle de gestion auprès de toutes les cibles identifiées	1er trimestre 2020		DCI/ DGB BOM
	3.3. Imprégnation des responsables de programme	Montrer aux responsables de programme comment piloter un programme budgétaire et animer le dialogue de gestion à l'intérieur du programme	Tous les responsables de programme formés sur le pilotage du programme et l'animation du dialogue de gestion	1er trimestre 2020		DCI/ DGB BOM
	3.4. Formation de base des contrôleurs de gestion	Donner une connaissance minimale aux contrôleurs de gestion sur leur rôle	Tous les contrôleurs de gestion formés aux notions de base du contrôle de gestion	1er trimestre 2020		DCI/ DGB BOM
	3.5. Sensibilisation des hauts responsables de l'administration centrale sur le rôle contrôle de gestion	Présenter le rôle et l'importance du contrôle de gestion aux hauts responsables de l'administration centrale	Tous les responsables de l'administration centrale ayant au moins le rang de Directeur sensibilisés sur le contrôle de gestion	1er trimestre 2020		DCI/ DGB BOM

## 5.2. POINTS D'ATTENTION DANS LA MISE EN ŒUVRE



*Un objectif noble inspire le sacrifice, stimule l'innovation et encourage la persévérance.*  
Gary Hamel



Tout ne s'arrête pas au déploiement effectif de l'exercice du contrôle de gestion. Le développement du contrôle de gestion est un chantier de longue haleine qui s'inscrit dans la durée. Pour en assurer le suivi et la continuité, il paraît nécessaire de le structurer comme un projet, en constituant une équipe chargée de l'animer, en désignant un responsable de projet à qui on confiera le développement du contrôle de gestion au niveau ministériel, en fixant clairement les objectifs, en identifiant les étapes et en dégagant les moyens nécessaires y compris humains. Selon les cas, l'équipe de projet pourra développer en son sein une cellule de ressources destinée à appuyer le réseau des contrôleurs de gestion de votre ministère.

Par ailleurs, il paraît souhaitable que le lancement de ce chantier procède d'une démarche d'auto-évaluation. Conduite dans le cadre d'un dialogue social et d'un dialogue de gestion rénovés, cette démarche devrait permettre de poser un diagnostic sur les pratiques existantes en matière de contrôle de gestion, mais aussi sur le potentiel et les leviers sur lesquels appuyer le développement de celui-ci. La démarche d'auto-évaluation permet d'élaborer, selon les cas, au niveau de tout un département ministériel, d'une direction ou d'un service, une représentation partagée du contrôle de gestion (objectifs et enjeux, éléments constitutifs, modalités de développement), de faire partager le diagnostic à tous les acteurs et d'identifier les pistes de progrès prioritaires.

En outre, le développement du contrôle de gestion devrait conduire à la constitution progressive, au sein de chaque ministère, d'un réseau de contrôleurs de gestion placés auprès des autorités utilisatrices du système de pilotage en question, tant en administration centrale que dans les services déconcentrés.

Afin de faire émerger cette fonction, il appartiendra aux chefs de départements ministériels de mettre en place, au sein de leurs ministères, des formations initiales et continues correspondant au développement de ce métier et, le cas échéant, de recourir aux formations interministérielles qui seront proposées en la matière.

Enfin, le contrôle de gestion doit être organisé et structuré de telle sorte qu'il prenne en compte les objectifs de performance des politiques publiques définis dans le cadre du débat budgétaire et permette de restituer les résultats obtenus, en termes d'efficacité, d'efficience et de qualité, afin d'améliorer la transparence et d'enrichir le compte rendu au Parlement.



## Encadré 2. Reconnaître la spécificité des organisations publiques

Reconnaître la spécificité du secteur public constitue la première condition de réussite de la mise en place du contrôle de gestion. Les modes de gouvernance, les enjeux de production de valeur et la culture managériale sont trop différents du secteur privé pour que l'on puisse dupliquer en l'état. Les dispositifs de pilotage stratégique et de contrôle de gestion existent dans les entreprises. Une différence essentielle tient au fait qu'il n'est généralement ni possible, ni pertinent de valoriser monétairement les productions de valeur réalisées. L'appréhension de la performance y est par conséquent plus complexe : on ne peut l'appréhender que par un faisceau d'indicateurs. Nul ratio global ne peut rendre compte de la performance d'une organisation publique à la manière des grands ratios de rentabilité du secteur privé. Le contrôle de gestion d'une organisation publique repose sur un lourd travail d'ingénierie en matière d'évaluation, afin de rendre compte de la production de valeur (les finalités).

Le constat est souvent douloureux : tout ou presque est à construire en matière de contrôle de gestion ! On ne dispose ni de comptabilité analytique, susceptible de renseigner sur les ressources affectées aux finalités poursuivies, ni d'indicateurs indiquant l'état de réalisation de ces finalités. Il n'est cependant pas réaliste de tout conduire de front, pour des raisons à la fois techniques et d'adhésion des parties prenantes.

Un projet de cette envergure se conduit dans la durée : plusieurs années de constance dans l'effort sont nécessaires pour parvenir à un déploiement complet de la démarche. En pratique, deux actions seront conduites en parallèle dans ce déploiement : la composante technique, avec les systèmes d'information et les indicateurs, et la composante managériale au travers de la mise en œuvre de centres de responsabilité et d'instances de contractualisation et de suivi des résultats. L'ordre dans lequel ces différentes actions vont être lancées n'est pas indifférent : les premières actions se révèlent critiques pour donner sens et légitimité à la démarche.

Ainsi, il peut paraître pas souhaitable d'afficher un lancement de la démarche par la comptabilité analytique. Celle-ci constitue bien sûr une dimension importante du déploiement, mais elle pose un certain nombre de difficultés qui en rendent la mise en œuvre difficile.

Techniquement, la comptabilité publique traditionnelle ne permet pas le raccordement rapide d'une comptabilité analytique : absence d'amortissements, enregistrement par nature des charges, identification souvent problématique des ressources précisément affectées aux différents niveaux de responsabilité. En outre, l'absence de valorisation monétaire des productions limite considérablement son utilisation par rapport au contexte privé.

## Encadré 2. Reconnaître la spécificité des organisations publiques

Dans le secteur public, on ne pilotera pas d'objectifs de chiffre d'affaires, de marges ou de contributions mais plutôt des objectifs de réductions de coûts. Aussi, commencer par la comptabilité analytique, c'est prendre le risque d'afficher que la seule variable de pilotage ce sont les coûts, ce qui est à la fois réducteur, l'objectif étant bien de piloter les deux termes de la performance - valeur/coût -, démotivant pour les responsables, voire menaçant, et enfin peu pertinent dans la mesure où le secteur public reste marqué par l'inertie de ses dispositifs d'allocation des ressources. Il est donc peu probable que l'information analytique génère pour les dirigeants, et en particulier pour les responsables intermédiaires, une vraie valeur ajoutée décisionnelle susceptible d'améliorer la performance.

Pour toutes ces raisons, il paraît important de commencer par expliciter le terme premier de la performance, celui qui est au cœur de la raison d'être des organisations publiques, les finalités ou, ce qu'en terme économique, on nomme la production de valeur. Cela aura l'avantage de placer la démarche au centre des préoccupations de l'ensemble des dirigeants et des responsables.





## Chapitre 06

# 6. SUIVI ET EVALUATION DE LA MISE EN ŒUVRE



*Pour suivre l'avancée des actions et le positionnement du réalisé par rapport aux objectifs, il faut construire un tableau de bord. A la lecture de ce dernier, il faudra peut-être revoir les actions, ou même les objectifs. Cet outil est indispensable pour guider tout au long du développement de l'activité.*



A la fin du parcours, il faut évaluer. A-t-on pu réaliser ce qui était prévu ? Cette question va certainement se poser à l'issue du bref temps prévu pour réaliser cette stratégie. Mais au-delà, il faudra se remettre en question sur la pratique même du contrôle de gestion au Sénégal.

### 6.1. SUIVRE ET EVALUER LA STRATEGIE DU PROCESSUS DE MISE EN PLACE DU CONTRÔLE DE GESTION

Le suivi est le processus systématique du recueil, de l'analyse et de l'utilisation d'informations visant à déterminer en continu les progrès d'un programme, en vue de la réalisation de ses objectifs et à guider les décisions relatives à sa gestion. Il porte généralement sur les processus, notamment sur le moment et le lieu où se déroulent les activités, les auteurs des activités et le nombre de gens ou d'entités atteints par celles-ci.



*« Que la stratégie soit belle est un fait, mais n'oubliez pas de regarder le résultat ».*  
Winston Churchill



Le suivi est entrepris une fois que le programme a démarré et se poursuit tout au long de la période d'exécution du programme. Il est parfois dénommé « évaluation du processus », évaluation des performances » ou « évaluation formative »

La stratégie ici présentée n'est pas complexe. Son suivi et son évaluation reposeront sur la matrice de planification précédemment élaboré. Le suivi fera alors référence au relevé d'indicateurs sélectionnés et à la collecte de données. A partir de là, on devra apprendre très vite des expériences pour améliorer les pratiques et les activités suivantes. Il faudra aussi prendre des décisions éclairées en fonction du déroulement de la stratégie.

Les données récoltées au moyen du suivi contribuent à l'évaluation.

L'évaluation doit permettre de tirer des conclusions sur cinq (05) aspects, à savoir la pertinence, l'efficacité, l'efficience, l'impact et la durabilité.

Les informations recueillies au travers de ces aspects permettront de mieux peaufiner la pratique du contrôle de gestion dans le temps.

### 6.2. EVALUER LA PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION



*Un objectif noble inspire le sacrifice, stimule l'innovation et encourage la persévérance.*  
Gary Hamel



La mise en œuvre des projets de développement du contrôle de gestion doit faire l'objet d'une évaluation régulière, tant au niveau ministériel qu'interministériel.

Sur la base du plan pluriannuel par exemple, chaque ministère pourra établir en fin d'année civile un bilan annuel de mise en œuvre. Ces bilans seront examinés par la structure interministérielle de pilotage qui en établira une synthèse. Les rapports d'activités ministériels pourront indiquer la part du budget ministériel faisant l'objet d'un suivi permanent par des indicateurs d'activités et de résultats.



## CONCLUSION

« Les champions continuent de jouer jusqu'à ce qu'ils y arrivent ».

Billie Jean King

La LOLF a consacré le contrôle de gestion en 2011. Depuis lors, plusieurs textes de la gestion des finances publiques ont fait allusion au concept, soit directement, soit par sous-entendu.

Depuis 2016, le tournant vers la mise en place effective du contrôle de gestion est amorcé. De nombreux travaux ont été réalisés dans ce sens. Pour finaliser cette mise en place en 2019, le planning s'avère extrêmement serré au vu des nombreuses tâches à réaliser.

Aboutir à l'exercice effectif du contrôle de gestion au Sénégal n'est pas une fin en soi, mais c'est bien un début. La présente stratégie n'est alors que le point d'entrée d'une « politique de contrôle de gestion » dans laquelle s'engage le pays.

Il faudrait garder en mémoire que le contrôle de gestion public a ses spécificités par rapport à celui du privé. Sans partir sur cette base, il est possible de construire un gigantesque projet qui ne changera pas grand-chose au fond. Il est plus sage de se concentrer, au début, sur l'approche de la performance par l'efficacité, c'est-à-dire la capacité de réaliser ce qui a été prévu.

La question d'efficience viendra par la suite, surtout que la compétence de mettre en place la comptabilité analytique dans le secteur public (méthodes, outils, ...) ne revient pas aux équipes de contrôle de gestion. Elles en seront utilisatrices au moment venu.

Par ailleurs, que ce soit dans la mise en œuvre immédiate de cette stratégie que dans la suite du déploiement de la « politique du contrôle de gestion », tout ne va pas aller comme sur des roulettes. La question de la gestion du changement doit être au centre de cette adaptation comme pour la réforme budgétaire en général. Il faut surtout que les hautes autorités soient suffisamment sensibilisées. Il faut aussi une communication positive autour de cette fonction dont l'appellation entraîne rejet de prime abord. Enfin, bien que le contrôle de gestion soit très bénéfique pour le management public axé sur la performance, il présente une triple limite fondamentale.

Premièrement, tout n'est pas mesurable à un coût raisonnable, et pourtant il faut bien quand même piloter le système. Le contrôle de gestion n'est pas la panacée. Une fois qu'un indicateur a été choisi, il devient très vite un but en soi, susceptible de toutes les manipulations. Cela limite la confiance qu'on peut accorder au système de contrôle de gestion, même si l'on peut mettre en place toutes sortes de parades (renouveler les indicateurs utilisés, les garder confidentiels, etc.). Et cela induit un stress, notamment lorsque les indicateurs sont mal choisis et conduisent à exiger l'impossible.

Deuxièmement, les managers ne doivent pas se contenter des indicateurs du contrôle de gestion, mais doivent aussi régulièrement constater sur place ce qui se passe dans les administrations et avec les usagers (ou contribuables ou citoyens), vu que les indicateurs ne détectent pas tout.

En troisième lieu, il est souvent difficile de laisser le contrôle de gestion à sa place. Le contrôle de gestion, au carrefour de nombreuses fonctions, peut assez facilement dériver, sous l'effet de ses tendances propres, du contexte, et des pressions des autres acteurs. Il peut ainsi se limiter à un contrôle formel et tatillon, devenir un organe d'inspection interne, ou de conseil et d'aide à la décision, ou d'analyse économique, ou encore prendre en charge des responsabilités opérationnelles, ou bien encore occuper des fonctions plus ponctuelles liées à une autre forme de métiers, malgré tout assez proche : l'audit interne.

## BIBLIOGRAPHIE

BARTOLI A. TROUILLER G. (1993), Le management dans le secteur public : résultats d'enquête, Document de Recherche n° 9223, CERIM

Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Comptabilité Contrôle Audit, numéro spécial, mai, pp.93-105

Chevallier J. (1997), « La gestion publique à l'heure de la banalisation », Revue française de gestion, septembre-octobre, pp.26-37

Conseil National de l'Evaluation (1999), L'évaluation au service de l'avenir, Rapport annuel, La Documentation Française

Courbet G. (2002), « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales », Revue politiques et management public, Vol. 20, n°3, septembre, pp.201-207

GIBERT P. (2000), Synthèse de la journée d'études de l'Institut de Management Public, « Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat: réussir la mise en œuvre », Actes disponibles sur <http://alize.finances.gouv.fr>

GOUIFFES P.F. et CARMONA J. (1999), « Mission d'analyse comparative des administrations fiscales », Rapport de Synthèse.

GUYOMARCH A. (1977), « Public Service, Public Management and the Modernization of French Public Administration », Public Administration, pp. 171-193.

LORINO Ph. (2001), Méthodes et pratiques de la performance, Editions d'Organisation.

LULIN E. (2001), « Réformes : mode d'emploi », Sociétal, 4ème trimestre 2001

NAULLEAU G. (2001), La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : réussir l'appropriation par les acteurs, Communication présentée au 25ème Congrès international des Sciences Administratives, Athènes, juillet 2001

Nioche J.P. (1991), « Management public : à la recherche de nouvelles régulations », Revue française de gestion, septembre-octobre, n° 85, pp. 50-53

Nobre T. (1998), « L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir des offres d'emploi », Actes du XIX Congrès de l'AFC, Volume 2, pp.741-753

Nobre T. (1999), Des méthodes de recherche pour repenser le contrôle de gestion, dans Faire de la recherche en contrôle de gestion, ouvrage coordonné par Yves Dupuis

Vollemaere J.-M. (2002), « Le contrôle interne à la communauté urbaine de Lille », Revue politiques et management public, Vol. 20, n°3, septembre, pp.53-56





**Direction générale du Budget**

[www.budget.gouv.sn](http://www.budget.gouv.sn)