

REPUBLIQUE DU SENEGAL

Un Peuple - Un But - Une Foi


MINISTRE DES FINANCES
ET DU BUDGET



**STRATEGIE
D'IMPLEMENTATION DU
CONTROLE DE GESTION :
COMMENT PILOTER
EFFICACEMENT LA PERFORMANCE
DES PROGRAMMES BUDGETAIRES ?**

REPUBLIQUE DU SENEGAL

Un peuple - Un but - Une foi



STRATEGIE D'IMPLEMENTATION DU CONTROLE DE GESTION : COMMENT PILOTER EFFICACEMENT LA PERFORMANCE DES PROGRAMMES BUDGETAIRES ?



TABLE DES MATIÈRES

Introduction	5
I. Cadre théorique	8
I.1. FONDEMENTS THEORIQUES, DEFINITIONS ET ADAPTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SECTEUR PUBLIC	8
I.2. LE CONTROLE DE GESTION DANS LA LOLF : UNE LOGIQUE BUDGETAIRE ET MANAGERIALE CENTREE SUR LA PERFORMANCE	12
II. Objectifs de mise en place du contrôle de gestion	14
II.1. ENJEUX ET DEFIS LIES A LA MISE EN PLACE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES	14
II.2. OBJECTIFS STRUCTURANTS	16
III. Contexte d'implémentation du contrôle de gestion	20
III.1. L'EMERGENCE DU BUDGET-PROGRAMME ET D'UNE NOUVELLE CULTURE MANAGERIALE AU SEIN DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE	20
III.2. ANALYSE DE L'ETAT DE MISE EN ŒUVRE DU DISPOSITIF DE CONTROLE DE GESTION	20
IV. Impact du contrôle de gestion	22
IV.1. INTERET DU CONTROLE DE GESTION DANS LE PILOTAGE DES PROGRAMMES BUDGETAIRES	22
IV.2. PORTEE DE L'INSTITUTIONNALISATION DU CONTROLE DE GESTION	24
V. Processus d'implémentation du contrôle de gestion	26
V.1. CADRE JURIDIQUE ET ANCRAGE INSTITUTIONNEL	26
V.2. FONCTIONNEMENT DU DISPOSITIF : PROCESSUS, ACTEURS ET DIALOGUE DE GESTION	29
VI. Stratégie de conduite du changement	31
VII. Conditions de réussite : Points d'attention dans la mise en œuvre	32
VIII. Suivi et évaluation de la mise en œuvre de la Stratégie	33
Conclusion	34
Annexe : Plan d'actions triennal (2022-2024)	35

Introduction

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'Union économique et monétaire ouest africaine (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 chargé des Finances, assurant le leadership dans la conduite des réformes budgétaires et comptables, entreprit d'aller en profondeur dans la modernisation des finances publiques, dans un contexte marqué 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 et des dotations. 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 rénové, 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'était pas encore suffisamment bien adressée est le contrôle de gestion. Or, la mise en place du dispositif, dans le cadre du pilotage stratégique des programmes budgétaires, s'est avérée être un impératif, en ce sens qu'elle garantit l'atteinte des objectifs des programmes et permet d'anticiper sur les éventuels risques de contre-performance.

Par ailleurs, la mise en place du dispositif constitue un élément d'appréciation pour la Cour des Comptes qui, comme le prévoit la loi organique n° 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances, en son article 50, alinéa 2, donne son avis sur la qualité et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion ainsi que sur les rapports annuels de performance.

Au regard de toutes ces considérations, la réflexion sur les modalités concrètes de mise en place du contrôle de gestion s'est révélée être un impératif, au vu notamment de l'entrée en vigueur du budget-programme et de la signature du décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion. 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 de la fonction contrôle de gestion dans les ministères et les institutions constitutionnelles.

A cet effet, la Direction générale du Budget (DGB) s'est engagée, dès 2018, dans un projet ayant permis, sous la conduite de la Direction du Contrôle interne (DCI), le recrutement d'un cabinet chargé d'élaborer ladite Stratégie. Celle-ci sera finalisée et validée en août 2019, suivant une démarche participative et inclusive ayant impliqué l'ensemble de ses directions et services, mais également des partenaires stratégiques tels que le Bureau Organisation et Méthodes (BOM), la Cellule d'Etudes et de Planification (CEP) du Ministère des Finances et du Budget (MFB), ainsi que les Ministères en charge de l'Education et de la Santé.

Dénommée « Stratégie de mise en place du contrôle de gestion », elle est structurée en six (6) grandes parties :

- 1- But de la mise en place du contrôle de gestion en Administration publique : les développements concernant cette partie sont axés essentiellement sur les spécificités de l'approche publiciste du contrôle de gestion, par rapport à l'approche privatiste, ainsi que sur les enjeux et défis pour la mise en place du contrôle de gestion dans le secteur public.
- 2- Analyse du contexte : cette partie met l'accent sur l'affirmation du contrôle de gestion dans les textes officiels, notamment la LOLF et le RGCP, et les différents chantiers initiés en vue de créer les conditions nécessaires

à un bon accompagnement du processus d'implémentation du dispositif au sein de l'Administration publique en général et des programmes budgétaires en particulier.

- 3- Objectifs de mise en place du contrôle de gestion : ils sont appréhendés à l'aune des enjeux liés à la mise en place du dispositif dans les Administrations publiques (APU), et de l'identification des objectifs du processus de mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'Administration publique sénégalaise.
- 4- Définition des actions à réaliser (Plan d'actions) : Un plan d'actions concret, spécifiquement conçu pour atteindre des objectifs concrets, identifie les axes prioritaires pour l'implémentation du dispositif et les mesures d'accompagnement à la conduite du changement.
- 5- Mise en œuvre : la mise en œuvre du Contrôle de gestion
- 6- Suivi et évaluation de la mise en œuvre : cette partie indique les modalités de suivi et d'évaluation du processus de mise en place du contrôle de gestion dans l'Administration publique sénégalaise, et d'évaluation de la pratique du dispositif.

Une fois la Stratégie validée et adoptée, les travaux se sont focalisés sur la conception d'un « Guide pratique du contrôle de gestion », dont l'objectif principal est d'accompagner et d'orienter l'activité des acteurs de la performance budgétaire (responsables de programme, contrôleurs de gestion et autres parties prenantes à la performance).

L'enjeu principal du Guide pratique est qu'il permet aux acteurs, les responsables de programme et contrôleurs de gestion notamment, de disposer d'un référentiel technique adapté pour opérationnaliser cette nouvelle fonction dans l'Administration publique en général, et dans le cadre du pilotage des programmes budgétaires en particulier. En effet, dès que les acteurs seront formés et sensibilisés sur la nouvelle approche du budget-programme (pilotage par la performance), le Guide pratique pourra leur servir de boussole, notamment par rapport aux techniques et outils qu'il propose pour assurer un correct pilotage/suivi de la performance des programmes budgétaires.

Concernant l'implémentation du contrôle de gestion, qui constitue un autre volet important de la Stratégie, la DGB avait initié et fait adopter, à travers la DCI, un projet de décret relatif au contrôle de gestion, dont l'adoption est consacrée par la signature du décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion, ainsi qu'un spécimen d'arrêté de mise en place des comités ministériels de pilotage de la performance, dénommés comités PPBSE.

En outre, la Stratégie est assortie d'une Feuille de route, qui indique les principales activités prévues pour les prochaines étapes, les objectifs visés, les résultats, extrants ou livrables attendus, les délais d'exécution et les structures responsables.

Parallèlement, un kit de formation a été conçu, en perspective des sessions de formation et autres activités de sensibilisation prévues à l'intention des acteurs de la performance au niveau de l'ensemble des ministères sectoriels.

Tenant compte de la feuille de route et de l'ambition de monter en puissance dans le cadre de la mise en place du contrôle de gestion, la DGB a sollicité et obtenu l'assistance technique (AT) de l'Union européenne (UE). Celle-ci a permis le recrutement d'un cabinet qui s'est attelé à la consolidation des acquis en matière de pilotage de la performance, en renforçant notamment les processus en cours au niveau des Programmes « Elaboration des lois de finances et suivi de l'exécution (Programme 2035) » et « Fonds national de Retraite (Programme 3005) », et en procédant à la revue-qualité des principaux livrables et outils conçus en appui à la mise en place et au fonctionnement du dispositif (Stratégie assortie de la Feuille de route, Guide pratique incluant les outils de pilotage/suivi, et Kit contenant les modules pour la formation des acteurs).

Dès que le Cabinet aura satisfait à cette exigence, et que le Comité technique aura validé les productions attendues, il sera procédé à leur édition en vue de leur dissémination et de leur appropriation par les acteurs cibles.

Les experts mobilisés par le Cabinet, devront également, avec l'appui des personnes-ressources de la DGB, assurer la formation des différentes cibles, notamment au niveau du MFB.

La Stratégie étant entendue comme chemin et méthodologie à suivre, ceux empruntés/adoptés dans le cadre de la présente revue-qualité ont consisté, en tenant compte des évolutions intervenues depuis août 2019, d'actualiser le cadre conceptuel du document (analyse de l'état de mise en œuvre du contrôle de gestion), de mettre à jour les objectifs, de mettre l'accent sur l'implémentation du dispositif, d'introduire une stratégie de conduite du changement, qui intègre la nouvelle feuille de route (plan d'actions), la formation/sensibilisation/communication, la coordination et l'appui-conseil, ainsi que l'aménagement du système d'information.

Cette démarche a permis de bâtir une nouvelle ossature plus cohérente et plus en phase avec le contexte actuel de mise en œuvre du contrôle de gestion. Elle est articulée autour de huit (08) grandes parties :

1. Cadre théorique
2. Objectifs de mise en place du contrôle de gestion
3. Contexte d'implémentation du contrôle de gestion
4. Impact du contrôle de gestion
5. Processus d'implémentation du contrôle de gestion
6. Stratégie de conduite du changement
7. Conditions de réussite : points d'attention dans la mise en œuvre
8. Suivi et évaluation de la mise en œuvre

I. Cadre théorique

I.1. FONDEMENTS THEORIQUES, DEFINITIONS ET ADAPTATION DU CONTROLE DE GESTION AU SECTEUR PUBLIC

Le contrôle de gestion est l'activité visant la maîtrise de la conduite raisonnable et correcte 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. Le contrôleur de gestion est souvent issu d'une formation générale et technique qui lui permet de mettre en adéquation les objectifs et les moyens. 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 objectifs, des moyens, et des performances.

En entreprise, le management de la performance est organisé autour d'un processus de pilotage comportant deux (02) grandes phases : une phase de planification et une phase d'analyse des résultats. De ce fait, la définition des systèmes de mesure de la performance y constitue l'ossature du « contrôle de gestion ». L'entreprise met ainsi un point d'honneur sur le contrôle de gestion, en s'appuyant sur le postulat selon lequel sans mesure de la performance, il n'y a pas moyen d'orienter l'action.

Le new public management (nouveau management public, NMP, ou nouvelle gestion publique, NGP), s'inspirant pour une large part des théories et techniques managériales des entreprises, repose sur la gestion axée sur les résultats (GAR), donc sur la performance de l'action publique. C'est pourquoi la LOLF a indiqué que le responsable de programme devra s'assurer du respect du dispositif de contrôle de gestion (Article 13).

Le NMP constitue en effet une politique fondée sur l'importation dans le secteur public d'un ensemble de techniques managériales issues des pratiques et critères de performance du secteur privé, importation souvent appuyée par l'intervention de consultants issus du privé (Hood 1991, 1995 ; Lapsley 2009). Dans le cadre du NMP, des modèles de contrôle de gestion développés pour le pilotage des entreprises sont devenus des modèles universels, promus de manière très normative pour le pilotage des institutions publiques, sans toujours tenir compte de leurs limites (Olson et al. 2001 ; Dupuy et Naro 2010).

Cette politique, mise en œuvre par nombre de gouvernements dans les années 1980-2000, vise à la fois la gestion efficace et efficiente des ressources en vue de rendre les organisations publiques plus responsables (Hood 1991, 1995) dans leurs missions de fourniture de services de qualité au meilleur coût. Les organisations sont rendues responsables dans le sens où elles doivent démontrer qu'elles sont performantes par le développement d'indicateurs et de systèmes de mesure destinés à rendre compte du niveau de performance atteint (Boussard 2008 ; Biondi et al. 2008 ; Bracci 2009).

Les systèmes de mesure de la performance, au nombre desquels, le contrôle de gestion, joue ainsi un rôle-clé parmi les dispositifs participant à la modernisation de l'État.

Au niveau de l'administration publique, le contrôle de gestion est un dispositif mis en place au sein d'un département ministériel, dans le cadre du pilotage des programmes budgétaires, pour s'assurer de l'atteinte des objectifs fixés.

Il vise ainsi à garantir la performance des programmes budgétaires et d'en appuyer le pilotage, en mobilisant les outils de maîtrise des coûts, des activités et des résultats.

Il permet au responsable de programme de s'assurer qu'il garde toujours le cap initialement fixé, à travers notamment :

- la définition claire des objectifs et des cibles annuelles ;
- le suivi de la mise en œuvre des actions : feed-back + mesures correctives ;
- l'analyse des résultats pour améliorer la planification future des objectifs.

Il a pour but de renforcer l'efficacité de l'administration et garantir la performance des programmes budgétaires, pour le bien du citoyen, de l'usager et du contribuable (finalités d'intérêt général).

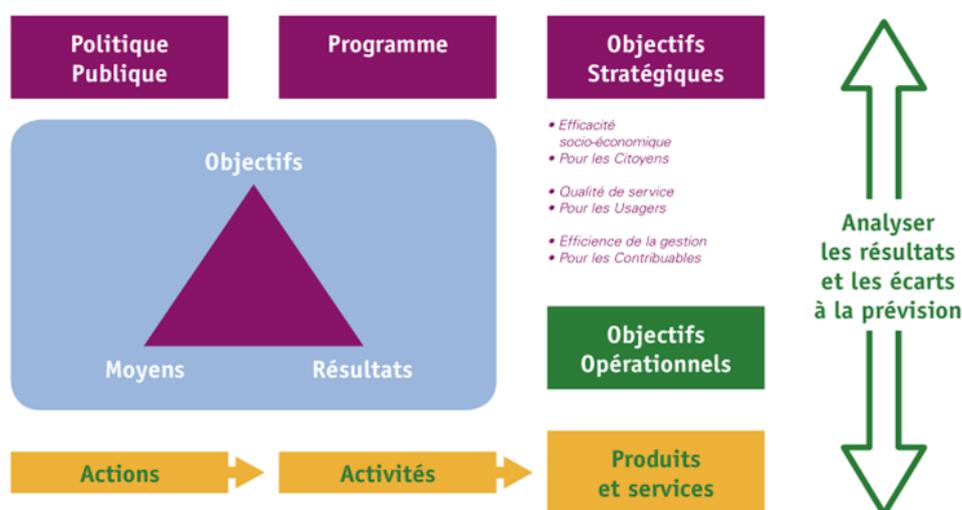
Donc, tel que perçu dans la LOLF, et au regard de la spécificité de l'Administration publique au sein de laquelle le dispositif a vocation à être déployé, la définition de Robert Teller est celle qui sied le mieux : « Le contrôle de gestion peut se définir comme un processus permettant une intervention 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 ».

Relativement au rôle qu'il doit jouer, le contrôle de gestion, perçu sous l'angle publiciste, permet de préparer l'action en amont, par exemple lors de l'élaboration des budgets, en aidant à la fixation des objectifs, des cibles annuelles 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.

Concrètement, le contrôle de gestion constitue un outil précieux 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-suivi-évaluation (chaîne PPBSE). Il vise, dans la mise en œuvre des programmes budgétaires, à garantir la performance, qui s'apprécie sous le prisme de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience.

Aussi, convient-il de bien relever que le contrôleur de gestion n'est pas un contrôleur de la gestion, encore moins un vérificateur. Il n'est pas investi de pouvoirs de sanction et n'audite pas des comptes. Guidé par la recherche de la performance, il assure le suivi rigoureux des indicateurs en vue de l'atteinte des objectifs fixés.

Figure 1 : Triangle du contrôle de gestion



La quête de plus d'efficacité et d'efficience de l'action publique touche désormais l'ensemble des acteurs publics, comme en attestent la transformation des organisations publiques, le développement des contrats d'objectifs, la modernisation de la gestion des ressources humaines, et la généralisation des pratiques d'évaluation.

Le but ultime de l'appropriation des mécanismes de contrôle de gestion dans le secteur public est de relever le défi de l'amélioration de l'efficacité des politiques publiques, en passant d'une 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 (maîtrise des coûts unitaires et optimisation des profits). D'où la nécessité de revenir sur les spécificités du contrôle de gestion au sein des services de l'Etat. 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.

SPECIFICITES DU CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR PUBLIC PAR RAPPORT AU CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR PRIVE

Le contrôle de gestion public dispose de caractéristiques partagées avec le contrôle de gestion dans le secteur 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, 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 ;
- une couverture géographique limitée ;
- un environnement non concurrentiel.

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.

Spécificités du contrôle de gestion public dans les méthodes utilisées

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 propres à chaque métier afférent à la gestion publique.

Le sens et la portée des calculs de coûts varient dans l'exercice 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'une prestation de 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.

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

Le triangle du contrôle de gestion met en relation les objectifs fixés, les moyens alloués, 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, correspondant à la mesure de la qualité du service rendu à l'utilisateur ;
- le rapport entre les objectifs et les réalisations, traduisant l'efficacité socio-économique qui profite au citoyen ;
- enfin, l'efficacité, mesurant le rapport entre les moyens mis en œuvre et les réalisations, et qui intéresse plus particulièrement le contribuable.

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 de l'État en France (2000)

I.2. LE CONTROLE DE GESTION DANS LA LOLF : UNE LOGIQUE BUDGETAIRE ET MANAGERIALE CENTREE SUR LA PERFORMANCE

Le développement du contrôle de gestion dans l'administration publique, à travers notamment le pilotage des politiques publiques (programmes budgétaires), est encouragé et dynamisé par la LOLF, qui vise à modifier en profondeur les modalités et les finalités de la gestion publique.

La LOLF poursuit un objectif de rénovation de la gestion publique autour des notions de performance et de responsabilisation.

L'un des objectifs principaux de la LOLF est de faire prendre aux administrations une orientation nouvelle, en les incitant à passer d'une « culture de moyens » à une « culture de résultats ». La LOLF fait ainsi de la gestion par les résultats la pierre angulaire des systèmes de gestion publique.

Cette promotion de la « culture du résultat » traduit une volonté d'améliorer l'efficacité (c'est-à-dire la capacité à atteindre les objectifs fixés) et l'efficience (la capacité à minimiser les ressources employées pour atteindre les objectifs) des politiques de l'État, en mettant en œuvre un mode d'administration qui établit un lien entre la dépense publique et l'atteinte d'un résultat concret, afin de mesurer la performance d'une politique ou d'un programme (GAR).

La LOLF généralise ainsi la logique du « triangle du contrôle de gestion », qui associe moyens, objectifs de performance et mesures des réalisations. Le contrôle traditionnel a priori, qui mettait l'accent sur l'approbation des opérations, avant engagement, par un contrôleur extérieur, est alors remplacé par un contrôle a posteriori sur les résultats.

Concrètement, la LOLF met en œuvre un nouveau cadre de gestion budgétaire de l'Etat. Celui-ci est fondé sur le principe d'une budgétisation articulée sur les priorités des politiques publiques, la globalisation des crédits et leur répartition par programme et dotation, en précisant la nature des dépenses (personnel, biens et services, transferts, investissements) et par destination de la dépense (programme, action, activité).

Chaque programme de la nouvelle architecture budgétaire se caractérise par une stratégie, des objectifs, des indicateurs et des cibles de résultat. Ce dispositif de performance doit permettre au Parlement :

- d'apprécier la cohérence entre les choix budgétaires et les objectifs prioritaires,
- d'évaluer la qualité de la gestion des programmes et de juger de la pertinence des objectifs.

Les objectifs de performance, pour être atteints, doivent être traduits en objectifs opérationnels, intermédiaires, accessibles aux services auxquels ils s'adressent. Ainsi se dessine ce que l'on a appelé la « cascade de la performance », qui permet la diffusion de la « culture du résultat ou de la performance » dans toute l'administration. Les questions de gestion axées sur les résultats ou la performance sont donc aujourd'hui primordiales dans la nouvelle gestion publique. En effet, le mouvement de modernisation de la gestion publique (réformes), enclenché depuis plus d'une décennie, à la faveur de l'internalisation des directives du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA de 2009, a, notamment, pour but d'améliorer la performance des services publics dans l'exercice de leurs missions. Ainsi, différents outils, techniques et procédures sont mobilisés pour parvenir à cet objectif, qui doit, en principe, permettre d'offrir au citoyen un service public de la plus haute qualité et au contribuable la garantie d'une valorisation optimale de la dépense publique. D'où la mise en avant, dans la LOLF, de la culture du résultat (budget-programme et pilotage par les indicateurs) et du dispositif de contrôle de gestion qui l'accompagne.

La LOLF marque un tournant majeur dans la mise en œuvre du NMP. Elle constitue, en effet, une évolution importante en innovant sur deux plans. Sur le plan politique, la LOLF participe à l'évolution du système de

gouvernance, à travers le renforcement du rôle du Parlement dans l'élaboration et le suivi des lois de finances (Hochedez, 2004). Sur le plan économique-gestionnaire, elle met l'accent sur le fait que tout acteur public, État compris, doit démontrer son efficacité (Barilari et Bouvier, 2004).

Pour répondre à cette double finalité, la LOLF introduit une nouvelle dynamique centrée sur une logique de gestion par les résultats conforme aux principes du NPM (Pollitt et Bouckaert, 2004). Ainsi, à l'instar de l'ensemble des réformes NMP opérées dans d'autres pays, la LOLF fait évoluer le cadre global de l'action publique pour se centrer davantage sur les performances des organisations publiques en termes d'efficience et d'efficacité politique, économique et sociale (Mazouz et Mathais, 2004).

La LOLF vise à construire le budget de manière plus lisible, en le structurant par programmes articulés à des politiques publiques ; chaque politique publique étant découpée en programmes, avec des objectifs et indicateurs associés. Elle traduit, par-là, les fondements du contrôle budgétaire tels que définis pour les entreprises privées et désormais considérés comme des principes universels. Elle vise à développer la culture du résultat, par la gestion efficiente et efficace des ressources et l'attribution claire de responsabilités, permettant ainsi de dépenser mieux et d'améliorer la performance de l'action publique pour le bénéfice de tous : citoyens, usagers, contribuables et agents de l'Etat.

Bien que les vocables employés diffèrent (gestion par les résultats, management par les résultats ou encore gestion ou management par la performance), la doctrine du NMP demeure la même ; il s'agit de mettre les résultats des organisations publiques au cœur de leur fonctionnement, pour en évaluer la performance à différents niveaux. Évaluée d'un point de vue politique, social et économique, la performance englobe les résultats en termes de qualité des services rendus (efficacité), de qualité de la gestion des dépenses publiques (efficience) et de qualité des décisions prises (transparence des processus de décision) (Mazouz et Mathais, 2004).

La gestion par les résultats obéit ainsi à un certain nombre de fondements et principes qui, sans être universels, présentent des points de convergence multiples et mobilisent des outils comparables (contrôle de gestion, indicateurs de mesure de la performance, évaluation, contractualisation, etc.). Le but est d'orienter les organisations publiques vers une intégration accrue en diffusant des normes communes qui visent à relativiser les spécificités sectorielles, organisationnelles, locales, professionnelles (Eymeri, 2005). Cependant, sa mise en pratique dépend du contexte politique, sociétal et économique du pays l'accueillant.

Les techniques de management instaurées dans le cadre des réformes de l'UEMOA de 2009 sont pour la plupart inspirées des entreprises (du secteur privé), au point qu'on les a parfois qualifiées de « gestionnaires ». Parmi elles, le contrôle de gestion occupe une place privilégiée. Sa généralisation dans les services de l'Etat, notamment au sein des dispositifs de pilotage des programmes budgétaires, est ainsi perçue comme un moyen privilégié d'amélioration de la gestion publique.

II. Objectifs de mise en place du contrôle de gestion

II.1. ENJEUX ET DEFIS LIES A LA MISE EN PLACE DU CONTROLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Les LOLF 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 placent au cœur du pilotage de la performance des ministères et institutions publiques. En effet, sur la base des objectifs généraux fixés par les ministres ou présidents d'institution constitutionnelle, les responsables de programme définissent les objectifs spécifiques de leurs programmes, affectent les moyens et contrôlent les résultats des services chargés de la mise en œuvre desdits programmes.

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

- le développement d'une culture du résultat ;
- 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 ;
- la responsabilisation et la liberté d'action des gestionnaires publics assortie d'une obligation de rendre compte ;
- 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 budgétaires de l'Etat et une amélioration de la connaissance des coûts de l'action publique.

Le développement du contrôle de gestion dans le secteur public peut être comparé à une véritable « politique du contrôle de gestion ». Il reposerait sur une théorie du changement dans les pratiques traditionnelles de gestion des affaires publiques impulsé par l'Etat.

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

Le développement du contrôle de gestion s'est effectué parallèlement à la rationalisation des choix budgétaires (RCB) initiée dans les années 60 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.

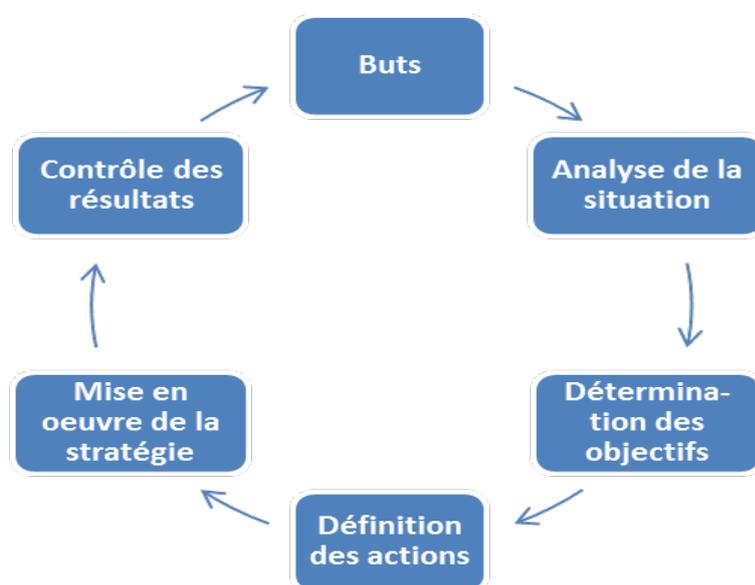
La fin des années 90 constitue un tournant important, une « rupture » qui conduit à l'émergence d'une véritable politique de contrôle de gestion en tant que telle. Comme le relève Bartoli (1997), les changements des années 80 ont plutôt été une juxtaposition d'initiatives et d'opérations différentes, 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 « 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. 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, le souci de rationalisation et d'amélioration durable de l'optimisation 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.

Figure 2 : Démarche stratégique



Gestion plus démocratique et plus efficace

Grâce à la LOLF, les allocations budgétaires sont désormais faites aux ministères, dans le cadre des programmes, en fonction d'actions prioritaires et d'objectifs précis. Ce qui renforce la lisibilité du budget de l'État : 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 notamment aux rapports annuels de performance (RAP) annexés à la loi de règlement et, concomitamment, aux avis de la Cour des Comptes sur les dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion mis en place par les responsables de programme, sur la qualité de la gestion, ainsi que sur l'efficacité, l'efficience et l'économie des programmes.

L'État se fixe des objectifs précis, avec des moyens alloués pour les atteindre : la « performance » des services est ainsi mesurée de façon concrète, étant entendu que les résultats obtenus dans le cadre de la mise en œuvre des politiques publiques sont rapprochés avec les moyens alloués.

De plus, la LOLF responsabilise davantage les gestionnaires publics : les responsables de programme doivent définir, chacun à son niveau, les objectifs, les stratégies et les indicateurs de performance des programmes dont

ils ont la charge. Ils disposent certes d'une plus grande marge de manœuvre dans la gestion des moyens alloués, néanmoins, ils doivent s'engager sur des objectifs de performance clairs et précis. Ils ont de ce fait l'obligation de rendre compte de leur gestion, pour expliquer les éventuels écarts entre les prévisions et réalisations.

Restauration de la relation entre objectifs, moyens et résultats

Le contrôle de gestion étant « un processus par lequel la direction s'assure que l'organisation met en œuvre ses stratégies de façon efficace et efficiente », il permet ainsi à l'administration publique de restaurer la relation entre objectifs, moyens et résultats, à travers :

- la mise à disposition d'instruments de pilotage pour les gestionnaires des programmes ;
- la contribution à une meilleure transparence et une plus grande lisibilité des actions publiques ;
- l'atteinte des objectifs de performance et leurs suivis grâce à la tenue de tableaux de bord de pilotage ;
- une plus grande maîtrise des coûts des programmes, donc des politiques publiques ;
- la maîtrise des dépenses publiques.
- 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. Ce qui renforce la sincérité et la fiabilité des prévisions budgétaires.
- 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. Ce qui renforce l'efficacité des politiques publiques.
- L'articulation des objectifs et des résultats : le contrôle de gestion permet une meilleure coordination entre les objectifs des programmes (politiques publiques) avec les résultats, ainsi qu'une quantification voire une planification de l'activité. Ce qui renforce l'efficacité de l'Administration publique.

Dans ce nouveau cadre, l'enjeu principal lié à la mise en place du contrôle de gestion est 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.

II.2. OBJECTIFS STRUCTURANTS

Les objectifs du contrôle de gestion sont multiples. Ils résultent généralement des stratégies ministérielles et programmatiques, et sont destinés à être communiqués à tous les niveaux hiérarchiques.

Les objectifs poursuivis par les administrations publiques diffèrent naturellement de ceux des entreprises privées. Demeestère (2005) soutient qu'une entreprise privée s'intéresse aux rapports de pouvoir entre les individus participant à une même chaîne de valeur. Toutefois, l'administration publique s'intéresse aux relations entre les parties prenantes à une même politique publique.

Pour l'atteinte des objectifs fixés, l'élaboration d'un plan d'actions est un prérequis.

Au regard de ce qui précède, les objectifs pour l'implémentation du contrôle de gestion au Sénégal s'articulent 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

• Finaliser le cadre de déploiement du contrôle de gestion

La LOLF a instauré le contrôle de gestion dans le cadre du pilotage des programmes budgétaires, en le nommant comme tel (articles 13 et 50). Également, 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 (Décret n° 2019-594 du 14 février 2019, modifié).

D'autres textes de l'arsenal juridique de la gestion des finances publiques font également référence à la fonction, implicitement ou explicitement (cf. V.1. Cadre juridique et ancrage institutionnel).

Quant à l'articulation du chronogramme d'intervention du contrôle de gestion, il s'agira de mettre en cohérence les missions du contrôleur de gestion avec le calendrier budgétaire.

Aujourd'hui, l'objectif consistant à « finaliser le cadre de déploiement du contrôle de gestion » (c'est-à-dire de renforcer le cadre juridique et institutionnel) est en partie atteint, avec la signature du décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion, qui fait ressortir la définition de la fonction contrôle de gestion publique, son rôle, son positionnement et ses articulations.

Il reste cependant à prendre une circulaire du Ministre des Finances et du Budget, pour préciser les modalités de mise en œuvre du processus d'implémentation du contrôle de gestion au niveau des ministères sectoriels, trancher le débat sur la création des cellules ou le portage par les CEP, vulgariser les outils de pilotage/suivi validés et indiquer les orientations relatives à la nomination des acteurs et à l'animation des programmes.

Relativement à la problématique de la création des cellules de coordination du contrôle de gestion ou de la mise en avant des CEP, l'appréciation pourrait être laissée à chaque ministère. En effet, si certains ministères, comme celui de l'Éducation nationale, ont déjà acté la création d'une cellule et la nomination de son coordonnateur, d'autres, comme le Ministère des Finances et du Budget, ont préféré s'appuyer sur la CEP pour piloter la performance au sein du département.

La fonction « planification » est aujourd'hui solidement ancrée dans les administrations publiques sénégalaises. Chaque ministère dispose ainsi soit d'une direction, d'une division ou d'une cellule en charge de la planification. Avec l'avènement du budget-programme, ces entités acquièrent une nouvelle dimension stratégique, au regard de leur niveau d'implication dans le processus budgétaire et dans le pilotage/suivi de la performance. Ainsi, le responsable de la planification :

- s'approprie spontanément les cadres de référence, tels que le PSE, le PAP2A, la LPSD, etc. ;

- s'assure que les préoccupations du/des domaine(s) de compétence du ministère sont prises en compte dans les cadres de référence ;
- procède au renforcement des capacités des responsables du ministère en matière de planification ;
- conduit l'élaboration de la stratégie du ministère ou, le cas échéant, participe à la conception de la stratégie sectorielle dans laquelle intervient le ministère ;
- assure la déclinaison de la stratégie ministérielle en programmes, en liaison avec les directions et services techniques compétents ;
- pilote, en relation avec les responsables de programmes, les études relatives à la formulation des objectifs et orientations stratégiques à moyen et longs termes, et à la définition des actions susceptibles de favoriser le développement du/des domaine(s) de compétence du ministère.

• Finaliser les outils techniques de pilotage

L'actualisation du Guide pratique du contrôle de gestion permettra 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 également attendu du Guide actualisé une réingénierie, le cas échéant, de certains outils, pour gagner en efficacité et en efficience dans le pilotage/suivi.

Le contrôle de gestion étant un système de pilotage et de suivi centré sur la performance, sa mise en place requiert nécessairement des outils adaptés, en plus d'une chaîne managériale opérationnelle (pour garantir l'effectivité du dialogue de gestion). « Il n'y a pas de pilote sans tableau de bord », a-t-on coutume de dire. A ce titre, les instruments appropriés relatifs à la performance des programmes devront être développés et mis à la disposition des acteurs.

L'atteinte de l'objectif d'élaboration des outils techniques pourra être vérifiée à travers l'actualisation du Guide pratique.

• Former et sensibiliser les acteurs

Comme pour toute activité ou fonction nouvelle, l'effectivité de la mise en place du contrôle de gestion et de son fonctionnement nécessitera la formation de l'ensemble des acteurs impliqués dans le pilotage/suivi des programmes budgétaires.

- La formation de base : ici, il faudra 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 sorte 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.
- La formation avancée sur mesure : elle est destinée prioritairement aux contrôleurs de gestion, et sera essentiellement axée sur les techniques du contrôle de gestion et la manipulation des différents outils. Avec la nomination de certains contrôleurs de gestion et les premières expériences de déploiement et d'animation du dispositif notées aujourd'hui dans certains ministères et programmes, la formation avancée peut d'ores-et-déjà commencer à être administrée. La technique principale sur laquelle l'accent devra être mis est celle des indicateurs, qui permet de mettre le focus sur la performance des programmes et l'efficacité de la gestion. Quand le processus aura été jugé suffisamment mature, les techniques connexes, telles que la comptabilité analytique, et l'analyse des coûts des politiques publiques pourront être traitées et approfondies.
- Formation spécifique des coordonnateurs des cellules du contrôle de gestion : ceux-ci devront constituer les têtes de pont du contrôle de gestion dans les ministères. Ils auront la tâche d'élaborer le tableau de bord général du ministère et la charte de gestion ministérielle. En l'absence des cellules, les coordonnateurs des cellules d'études et de planification (CEP) pourront être ciblés, puisqu'ils seront appelés à se substituer aux coordonnateurs des cellules dans les ministères qui n'en disposent pas encore.

- Sensibilisation des responsables de programme : 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 système, qui n'est efficace que si le binôme responsable de programme – contrôleur de gestion est pleinement engagé.
- Sensibilisation de toutes les autorités au-dessus du responsable de programme : les ministres et coordonnateurs de programme, notamment, devront fortement être imprégnés sur la nécessité de mettre en place au niveau du ministère et au sein de chaque programme budgétaire un dispositif adéquat pour le pilotage/suivi de la performance. Mieux ils seront informés et sensibilisés, plus vite avancera la mise en place de cette fonction.

• 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 des réseaux de référents et de points focaux 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 contrôleur de gestion puisse efficacement jouer son rôle sans des référents et points focaux au niveau des actions et activités qui structurent le programme.

Dès que les équipes seront ainsi constituées, il sera donc question qu'elles exécutent leurs missions conformément aux dispositions en vigueur.

L'expérience et les qualités intrinsèques des agents préposés à l'animation du dispositif seront décisives pour susciter l'adhésion. La pratique a montré ailleurs qu'il vaille mieux, en l'occurrence, 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-là pourront cependant se faire assister, au besoin, par ceux-ci.

III. Contexte d'implémentation du contrôle de gestion

III.1. L'EMERGENCE DU BUDGET-PROGRAMME ET D'UNE NOUVELLE CULTURE MANAGERIALE AU SEIN DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

Au Sénégal, comme dans plusieurs pays d'Afrique subsaharienne, la nouvelle gestion publique (NGP) 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 système d'information).

L'adoption de la loi organique n° 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances (LOLF) procède de la volonté de l'Etat de se conformer au nouveau cadre harmonisé de gestion des finances publiques de l'UEMOA, en vue d'améliorer la qualité et l'efficacité de la dépense et des politiques publiques.

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 du résultat 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 de cette culture du résultat. A cet effet, le pilotage et la gestion par la performance sont au cœur de la mise en œuvre des politiques publiques.

Dans un contexte de consécration de la GAR, marqué par la rareté des ressources, 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 et la qualité de service rendu aux usagers.

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 », il convient de définir une stratégie pour faciliter son intégration dans l'Administration publique. C'est d'ailleurs 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, avait inscrit dans son cadre opératoire cet important chantier « d'institutionnalisation du contrôle de gestion dans l'Administration publique sénégalaise ».

III.2. ANALYSE DE L'ETAT DE MISE EN ŒUVRE DU DISPOSITIF DE CONTROLE DE GESTION

La LOLF instaure le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, introduisant ainsi la culture du résultat (ou de la performance) dans la gestion budgétaire et le pilotage des politiques publiques.

S'inscrivant dans cette logique, le BOM avait entrepris de prendre en charge 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 » notamment, institué le 29 juin 2016 à la suite de la modification de 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, le BOM a engagé la réflexion sur l'institutionnalisation du contrôle de gestion. Les livrables produits à cet effet (projet de décret fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme, Manuel de contrôle de gestion, Recueil des fiches emplois-types et référentiels de compétences des acteurs de la nouvelle gestion publique, Guide de charte de gestion, proposition d'un cadre organisationnel propice au développement du contrôle de gestion) constituent assurément, dans le cadre de ce processus, des inputs précieux.

De manière embryonnaire, l'Arrêté du 13 août 2013 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 mis à part la réflexion conduite en son temps sous l'égide de l'ancienne Direction de l'Informatique (D.Info) de l'ex Direction générale des Finances (DGF), notamment dans le cadre du macro-processus « contrôle de gestion », cette prérogative n'a véritablement été prise en charge qu'à la suite de la modification dudit Arrêté le 29 juin 2016, avec la création du Comité technique sectoriel « Adaptation organisationnelle et fonctionnelle ».

Consciente du caractère éminemment budgétaire de la problématique du contrôle de gestion que postule la LOLF (qui s'inscrit dans le cadre du pilotage de la performance des programmes budgétaires) et des défis et enjeux liés à sa mise en œuvre, la DGB entreprit, dès 2018, un processus ambitieux ayant abouti à des résultats probants :

- l'élaboration d'une Stratégie de mise en place du contrôle de gestion assortie d'une Feuille de route qui décline clairement les différentes étapes du processus ;
- la conception d'un Guide pratique du contrôle de gestion, qui met en exergue la démarche adaptée au pilotage de la performance des programmes budgétaires, les acteurs qui interagissent, les outils de pilotage/suivi, le cadre ainsi que les modalités du dialogue de gestion ;
- la proposition d'un spécimen d'arrêté pour la mise en place des comités ministériels de pilotage de la performance (comités PPBSE) ;
- la signature du projet de décret relatif au contrôle de gestion (décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020), conçu et porté par la DGB dans le cadre du Comité d'Urgence de la Réforme (CUR) où elle co-pilotait la « Problématique 8 (« Contrôle de gestion ») ;
- la validation d'un kit de formation, en perspective des activités de formation/sensibilisation devant précéder l'implémentation effective du contrôle de gestion au niveau des ministères sectoriels et dans le dispositif des programmes budgétaires ;
- le démarrage d'un processus appuyé par l'Union européenne (UE) ayant permis l'implémentation effective du dispositif de contrôle de gestion au sein des Programmes « Elaboration des lois de finances et suivi de l'exécution » (Programme 2035) et « Fonds national de Retraites (Programme 3005), et devant permettre à terme :
 - le pilotage/suivi optimal et l'animation des programmes, actions et activités relevant de la DGB, à travers des outils consensuels et un dialogue de gestion nourri ;
 - la formation des acteurs de la performance au sein de la DGB ainsi qu'au niveau des autres programmes budgétaires du Ministère des Finances et du Budget ;
 - la cartographie des risques pour l'ensemble des directions et services de la DGB ;
 - la mise en place, au sein de la DGB, d'un dispositif de suivi-évaluation efficace ;
 - l'accompagnement de tous les programmes budgétaires à la mise en place et au fonctionnement du dispositif.

IV. Impact du contrôle de gestion

Puisque les administrations publiques ne recherchent pas le profit, pourquoi intègrent-elles le contrôle de gestion dans leurs dispositifs de management ? Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il à l'amélioration du management de l'administration publique, notamment des programmes budgétaires ? Ce questionnement révèle l'intérêt du débat visant à situer la valeur ajoutée du contrôle de gestion dans le pilotage de l'administration publique.

Dans la perspective de déterminer son apport dans la gestion publique, il convient de relever que la consécration de la culture de la GAR, l'instauration de la pratique de la contractualisation de l'action publique, le renforcement de la chaîne PPBSE, l'adoption du budget-programme et la reddition des comptes, entre autres, constituent les fondements à l'émergence de la gestion par la performance au sein de l'administration publique.

Sous ce rapport, il est légitime de se demander comment le contrôle de gestion peut-il contribuer effectivement à l'amélioration de la performance de la gestion au sein de l'administration publique.

IV.1. INTERET DU CONTROLE DE GESTION DANS LE PILOTAGE DES PROGRAMMES BUDGETAIRES

Pour saisir l'intérêt du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance des programmes budgétaires, il est impératif de questionner les autres composantes de la chaîne managériale avec lesquelles il interagit pour assurer la performance de l'action publique.

Les gestionnaires publics déploient de nombreuses fonctions qui leur permettent de mener une réflexion sur les objectifs qu'ils poursuivent, les actions et moyens qu'ils mettent en œuvre pour les atteindre et les résultats qu'ils obtiennent. Parmi ces fonctions, figurent, la planification, la programmation, la budgétisation, le suivi, l'évaluation et récemment le contrôle de gestion. Elles participent toutes à l'opérationnalisation de la gestion par la performance des programmes budgétaires, grâce notamment à l'enrichissement de la qualité de l'information, qui permet de prendre des décisions à temps utile pour assurer un pilotage optimal.

D'où la nécessité de bien visualiser les interrelations entre ces différentes fonctions, pour les positionner de façon dynamique dans le cycle de vie du programme budgétaire, en montrant l'usage auquel elles sont destinées, mais surtout leur complémentarité au service de la performance de l'action publique.

La mise en œuvre du budget-programme consacre les acquis de la GAR, définie comme un mode gestion visant à produire des résultats mesurables et de meilleures performances, grâce à l'association de la planification, du suivi et de l'évaluation. Dans ce triptyque, la planification permet de déterminer ce qui doit être fait, par qui, quand, avec quelle ressource et suivant quelle ampleur. Quant au suivi, il permet l'examen des progrès enregistrés par rapport à la réalisation des résultats préalablement fixés. Concernant l'évaluation, elle permet d'apprécier l'efficacité des actions entreprises en comparant les résultats obtenus aux objectifs assignés et aux moyens mobilisés.

Ainsi, sans planification des résultats escomptés, ce qui doit être réalisé et suivi n'est pas défini ; les cadres d'orientations et de mesure ne sont pas établis ; donc les données nécessaires au suivi et à l'évaluation ne sont pas déterminées, collectées, traitées et analysées ; par conséquent, le suivi et l'évaluation ne peuvent pas être menés.

Il apparaît clairement qu'il existe des liens consubstantiels entre ces trois fonctions. Elles permettent d'établir les relations entre les initiatives et les résultats, de fournir des informations nécessaires à la prise de décisions

fondées pour réaliser les résultats fixés, de tirer les leçons des succès et des échecs. Si leur association permet de réaliser ce qui est précédemment décliné, alors qu'apporte de plus le contrôle de gestion au management de l'action publique ?

A la faveur de la modernisation de plusieurs instruments de management de l'action publique, en général, et de la gestion budgétaire, en particulier, l'Etat a engagé depuis plusieurs années une série de réformes. Parmi elles la réforme de la gestion des finances publiques qui a introduit des innovations majeures dans la gestion budgétaire ainsi que dans le suivi de la mise en œuvre et dans l'évaluation des effets des politiques avec la mise en place de mécanismes de « monitoring » rapproché.

Ces mécanismes trouvent leur fondement dans la LOLF dont l'objet est de renforcer les capacités de l'État à résoudre les problèmes collectifs, en faisant le meilleur usage possible des deniers publics. Elle organise le budget-programme et consacre de nouveaux leviers d'actions publiques dont les plus proéminents sont : un socle budgétaire adapté à la conduite des politiques publiques dénommé « programme » et un nouvel acteur dénommé « responsable de programme ».

La mise en œuvre du programme, sous l'autorité du responsable de programme, s'inscrit dans un temps de l'action publique, encadré par l'élaboration du projet annuel de performance (PAP) et celui du rapport annuel de performance (RAP). Ces deux innovations configurent une nouvelle approche managériale et budgétaire plus favorable à un suivi rapproché et à l'action. Lesdits programmes budgétaires, unités de vote des crédits par l'Assemblée nationale, à la charge des responsables de programme, conçus à partir de politiques publiques, sont assortis d'objectifs précis, arrêtés en fonction de finalité d'intérêt général, et de résultats attendus mesurés au moyen d'indicateurs de performance fixés dans le PAP et évalués dans le RAP.

Aussi, l'institutionnalisation de l'évaluation de la performance des politiques publiques (à travers celle des programmes budgétaires) par la présentation au Parlement des projets annuels de performances (PAP) et des rapports annuels de performance (RAP), (qui sont également destinés à la Cour des comptes, cf. articles 12, 45 et 49 de la LOLF), vise, d'une part, à définir et à améliorer le pilotage des programmes budgétaires, et, d'autre part, à en mesurer la performance de leur exécution.

La LOLF introduit deux concepts clés, à l'échelle de la gestion budgétaire (« pilotage » et « performance »), et érige le « résultat » en juge impartial de la bonne exécution du programme budgétaire. Pour gérer l'exigence de performance liée au pilotage des programmes budgétaires entre ces deux bornes où la variation de « l'indicateur », dans les proportions visées, entre la valeur de référence et la valeur cible, dépend de la capacité à prendre une décision et de veiller à sa bonne exécution, l'administration a adopté la fonction contrôle de gestion.

Si, dans le secteur privé, le contrôle de gestion est orienté « profit » et « rentabilité », dans le champ de l'action publique et notamment du budget-programme (LOLF), il est orienté « pilotage » et « performance » des résultats attendus. C'est donc sa capacité à assurer le pilotage et à répondre à l'exigence de performance, c'est-à-dire d'efficacité et d'efficience, la qualité des services rendus et l'obligation de transparence dans la gestion des finances publiques, en général, et la mise en œuvre des programmes budgétaires, en particulier, qui justifient l'adoption du contrôle de gestion au sein de l'administration. Il est, à cet égard, une fonction au cœur du processus de pilotage, d'animation et de prise de décision pour la performance de l'action publique.

Son objet, c'est la mise en œuvre opérationnelle des programmes budgétaires. Il se concentre sur les points vitaux du quotidien des opérateurs de politiques publiques que sont les responsables de programme : réalisation des actions/activités/tâches des programmes ; définition des modalités d'action les plus appropriées en vue d'atteindre les résultats à court terme ; atteinte des valeurs cibles des indicateurs de performance ; consommation des ressources allouées ; identification et résolution des problèmes pouvant affecter la mise en œuvre des actions/activités des programmes et qualité des services.

Il se focalise sur le pilotage de la performance, en veillant en permanence à ce que les prévisions de résultats se réalisent. Il est en soi un système d'information intelligent et dynamique qui permet la centralisation, la synthèse

et l'interprétation de l'ensemble des données se rapportant aux performances de chacune des actions/activités du PAP, et des matrices qui en découlent, pour une prise de décision éclairée et la mise en œuvre d'une action appropriée. Ce faisant, il est le garant de la performance de la mise en œuvre du programme budgétaire.

En tant que fonction, elle engage l'ensemble des parties prenantes à la mise en œuvre des programmes budgétaires. Son déploiement est animé par le contrôleur de gestion, qui apporte son appui au responsable de programme tout au long du processus de gestion (formalisation, planification, mise en œuvre, suivi et évaluation), afin de sécuriser la performance de l'exécution du programme budgétaire. Le contrôleur de gestion assure un soutien permanent au management, confronté à une multiplicité complexe d'objectifs et de contraintes, grâce à son dispositif d'analyse de la performance.

Le contrôle de gestion favorise l'optimisation des processus, réduit les risques et permet la réalisation des actions inscrites au PAP. Le contrôleur de gestion est un partenaire qui aide les opérationnels à atteindre les objectifs et les résultats qui leurs sont assignés dans le cadre de la mise en œuvre du programme budgétaire. Sans le contrôle de gestion, le responsable de programme honorerait difficilement sa mission, celle-ci consistant à optimiser ses résultats, à choisir la méthode la plus appropriée pour atteindre ses objectifs avec la plus grande efficacité et avec un niveau de qualité des services satisfaisant pour le citoyen-usager-contribuable, et à rendre compte de la bonne gestion.

En somme, en tant qu'innovation managériale dans sa démarche et ses outils, le contrôle de gestion permet d'assurer le pilotage et le suivi de la performance, en se fondant sur la relation qu'il établit entre les objectifs, les moyens et les résultats pendant la conception, le déploiement, l'exécution, le suivi et l'évaluation des PAP. Il permet une exécution optimale des programmes budgétaires, au regard de sa capacité à fournir des décisions rapides, éclairées et concertées. Il assure la prise en charge de toutes les dimensions du budget programme : budgétaire, comptable, organisationnelle, fonctionnelle et gestion de l'information. Il est à ce titre, un catalyseur qui assure la performance du pilotage des programmes budgétaires, c'est-à-dire l'efficacité, l'efficacité, la qualité des services rendus et la reddition des comptes.

IV.2. PORTEE DE L'INSTITUTIONNALISATION DU CONTROLE DE GESTION

Pour saisir la portée de l'institutionnalisation du contrôle de gestion, il convient, tout d'abord, d'en retenir une définition partagée. Dans le cadre de la gestion publique, le contrôle de gestion est un système de pilotage mis en œuvre au sein d'un département ministériel ou d'une institution constitutionnelle, en vue d'améliorer le rapport entre les ressources engagées et les résultats obtenus au titre de l'exécution d'un programme budgétaire donné, sur la base d'objectifs préalablement définis.

Cette définition rejoint celle adoptée dans le cadre de la mise en œuvre du budget-programme. En effet, dans le cadre du BP, le contrôle de gestion est perçu comme le processus par lequel le responsable de programme s'assure que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficacité dans l'accomplissement des objectifs du programme. Il vise à garantir la performance des programmes budgétaires, en soutenant le pilotage, en mobilisant les outils et en assurant la bonne maîtrise des activités, des coûts et des résultats. Ainsi, il définit et met en œuvre les méthodes de répartition des moyens en fonction des objectifs et des résultats, sous contrainte de l'exigence de performance des programmes.

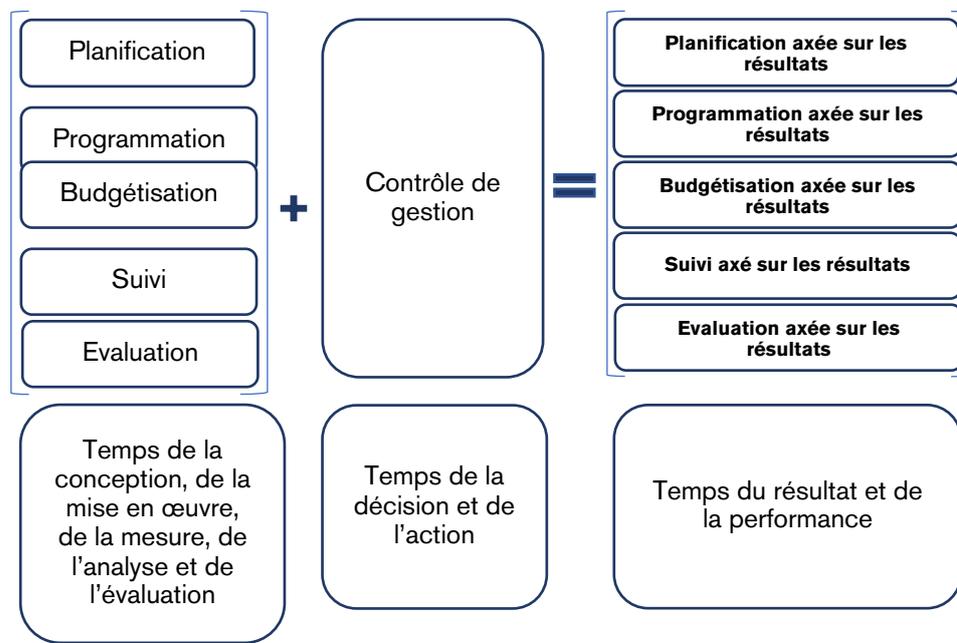
Son but est d'améliorer l'efficacité des politiques (du point de vue du citoyen), la qualité du service fourni (du point de vue de l'utilisateur) et l'efficacité dans l'allocation des ressources publiques (du point de vue du contribuable).

Destiné à soutenir à la fois le pilotage stratégique et opérationnel, le contrôle de gestion oriente l'action des différentes fonctions de la chaîne PPBSE vers le résultat, pour relever le défi de la performance. C'est pourquoi, associé aux fonctions qui composent la chaîne PPBSE, il donne tout son sens à la planification, à la programmation, à la budgétisation et au suivi et évaluation axés sur les résultats.

Sur la base du lien qu'il établit entre les objectifs fixés, les moyens mobilisés et les résultats attendus, les modalités

et outils du contrôle de gestion permettent de déceler et de corriger les dysfonctionnements, mais surtout de définir des trajectoires de succès qui inscrivent la mise en œuvre du programme budgétaire dans une démarche d'amélioration continue, de manière dynamique et rapide. Le contrôle de gestion a une vocation essentiellement opérationnelle, sous contrainte de réaliser les performances attendues par la prise de décisions en temps utile et l'engagement des actions nécessaires par rapport aux objectifs, aux moyens et aux résultats.

Figure 4 : Articulation Contrôle de gestion/Chaine PPBSE



En capitalisant les acquis de la chaîne PPBSE, c'est-à-dire les produits de la conception, de la mise en œuvre, de la mesure, de l'analyse et de l'évaluation, le contrôle de gestion établit le continuum décision-action-résultat, qui produit la performance. Les fonctions de la chaîne PPBSE et le contrôle de gestion se supportent, se renforcent et se catalysent mutuellement.

La production et l'utilisation des informations qui résultent de l'exercice du contrôle de gestion lui accorde une dimension formative, en ce qu'il permet de mesurer en permanence la capacité des acteurs à atteindre les objectifs qui sont de leur ressort, et à identifier et à faciliter la mise en œuvre d'actions visant à améliorer leurs capacités à les atteindre. Il permet ainsi aux responsables de programmes et aux contrôleurs de gestion d'exceller dans la production et l'utilisation de l'information au service du triptyque décisions-actions-résultats.

Son institutionnalisation consacre la performance de la gestion budgétaire, sous contrainte d'utilisation optimale des ressources allouées, la garantie de l'efficacité de la mise en œuvre des programmes budgétaires, et la qualité des services rendus.

V. Processus d'implémentation du contrôle de gestion

Les textes juridiques et réglementaires qui organisent la gestion des finances publiques au Sénégal au cours de la dernière décennie exposent clairement le positionnement institutionnel du contrôle de gestion dans l'administration publique.

V.1. CADRE JURIDIQUE ET ANCRAGE INSTITUTIONNEL

L'inscription à l'agenda institutionnel de la fonction « contrôle de gestion » dans la sphère publique est récente. Son développement repose sur une théorie du changement impulsé par la réforme de l'Etat et la réforme des finances publiques ; il est matérialisé par la production d'un ensemble de textes.

Dans le cadre de la gestion budgétaire, il existe plusieurs textes encadrant la mise en œuvre du contrôle de gestion ou s'y référant explicitement, parfois de manière implicite ; il s'agit essentiellement de :

- La loi n° 2012-22 du 27 décembre 2012 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques ;
- La loi organique n° 2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances ;
- La loi de finance en vigueur (initiale ou rectificative) ;
- La dernière loi de règlement connue ;
- Le décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion ;
- Le décret n° 2020-978 du 23 avril 2020 portant Règlement général sur la comptabilité publique ;
- Le décret n° 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat ;
- Le décret n° 2020-1021 du 06 mai 2020 fixant la liste des programmes et dotations budgétaires ;
- Le décret n° 2019-594 du 14 février 2019 modifié fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme ;
- Le décret n° 2019-120 du 16 janvier 2019 relatif à la préparation du budget de l'Etat,
- Le décret n° 2021-1799 du 31 décembre 2021 portant nomination des ordonnateurs délégués et secondaires des crédits ;
- Le décret n° 2019-776 du 17 avril 2019 relatif aux attributions du ministre des Finances et du Budget ;
- 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, modifié par celui du 29 juin 2016 ;
- Les arrêtés instituant les comités PPBSE ;
- Les arrêtés instituant les cellules du contrôle de gestion au niveau des ministères sectoriels ;
- Les actes nommant les responsables de programmes et contrôleurs de gestion pour chaque programme de l'architecture.

Dans cet arsenal juridique, trois (03) textes se dégagent comme étant ceux qui définissent clairement la nouvelle fonction et en précisent les modalités de mise en œuvre, tant du point de vue de son positionnement au niveau de l'administration publique que de son déploiement au sein des programmes budgétaires. Il s'agit de la LOLF, du décret GBE et du décret spécifique au contrôle de gestion.

En son article 13, alinéas 2 et 3, la LOLF établit les règles du jeu en matière de mise en œuvre du contrôle de gestion, à travers le responsable de programme, à qui il revient de s'assurer « du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion » (article 13, alinéa 3).

La LOLF stipule également que « 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 » (article 13, alinéa 3).

Cette disposition laisse entrevoir la logique de pilotage et de suivi qui prévaut désormais dans le cadre de la mise en œuvre des programmes budgétaires, et qui doit s'appuyer sur un dispositif de contrôle de gestion efficace permettant au responsable de programme et à son contrôleur de gestion d'assurer l'élaboration et l'opérationnalisation du PAP, l'animation du dialogue de gestion, ainsi que l'évaluation des résultats.

Par ailleurs, la LOLF appréhende le contrôle de gestion comme s'inscrivant dans un cadre de pilotage global de la performance, qui met en présence d'autres dispositifs tels les contrôles internes budgétaire et comptable, pour le fonctionnement desquels il est d'un apport non négligeable : « 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 » (article 13, alinéa 4).

La même disposition (article 13, alinéa 5) confère à la Cour des Comptes la prérogative de contrôler les résultats des programmes, c'est-à-dire d'évaluer leur efficacité, leur économie et leur efficience, laissant sous-entendre ce que l'article 50 prévoit explicitement : « La Cour des Comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, (...) ainsi que sur les rapports annuels de performance » (article 50, alinéa 2). « Cet avis est accompagné de recommandations sur les améliorations souhaitables » (article 50, alinéa 3).

L'article 45 de la LOLF prévoit la réalisation, par programme, d'un projet annuel de performance (PAP), qui est annexé au projet de loi de finances. Dans le cadre des budgets-programmes, l'opérationnalisation du PAP est la raison d'être du contrôle de gestion. Elle permet, en effet, de mobiliser les acteurs et les outils du pilotage autour de la performance des programmes, et ainsi d'assurer l'animation des programmes au travers du dialogue de gestion.

L'article 49 pose les bases de la reddition budgétaire (reporting régulier et contrôle interne et évaluation des résultats des programmes). Chaque Rprog rend compte de ses résultats dans le cadre des rapports annuels de performance (RAP), qui figurent en annexe du projet de loi de règlement et qui sont évalués par la Cour des Comptes : « Le projet de loi de règlement est accompagné (...) des rapports annuels de performance rendant compte de leur gestion et de leurs résultats ».

Après la LOLF, vient, dans l'ordre chronologique, le décret GBE, qui s'inscrit dans l'ambition des autorités de « permettre à tous les acteurs concernés par la mise en œuvre de la nouvelle gestion publique de disposer d'un cadre légal et réglementaire en parfaite cohérence » (cf. exposé des motifs). A ce titre, il détermine le cadre de gestion du budget-programme et les acteurs qui interagissent dans le cadre du pilotage budgétaire.

Le décret GBE prévoit la structuration « programme/actions/activités » (articles 7-9), premier jalon du pilotage, déterminant pour une correcte mise en œuvre et un suivi optimal. La structuration claire du programme permet d'avoir une bonne déclinaison de la chaîne managériale et des outils et processus adaptés à l'opérationnalisation et au dialogue de gestion.

Également, en plus de préciser le niveau d'ancrage, le contenu et la portée des documents budgétaires (DPPD, PAP et RAP), le décret GBE identifie les acteurs stratégiques et opérationnels de la chaîne du dialogue de gestion. Le contrôleur de gestion occupe ainsi une place de choix dans cet écosystème budgétaire et managérial, à côté notamment du responsable de programme.

L'article 22 précise les importantes attributions qu'il a vocation à exercer sous l'autorité du coordonnateur des programmes (le secrétaire général du ministère), et qui lui confèrent un positionnement hautement stratégique. Mais il est à préciser qu'une lecture combinée des textes ici énumérés, qui régissent la gestion budgétaire et le pilotage/suivi de la performance des programmes, positionne le contrôleur de gestion auprès et sous l'autorité du responsable de programme (et non du coordonnateur des programmes).

« Les modalités de mise en œuvre du contrôle de gestion sont fixées par décret » (article 22 décret GBE).

Le décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion pose d'emblée, dans son rapport de présentation, la nécessité d'instaurer dans la chaîne managériale des programmes budgétaires un dispositif de contrôle de gestion qui permet d'assurer un correct pilotage de la performance des politiques publiques. En son article premier, il définit le contrôle de gestion et le dialogue de gestion.

En son article 8, il confère au Ministère chargé des Finances, maître d'œuvre en matière d'élaboration de la doctrine budgétaire et financière et d'implémentation de toutes les innovations induites par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA de 2009, la prérogative d'assurer le correct déploiement de la fonction « contrôle de gestion » au niveau des ministères sectoriels, notamment à travers les dispositifs de pilotage des programmes budgétaires : « Le Ministère chargé des Finances veille au correct déploiement des dispositifs de contrôle de gestion dans le cadre de l'élaboration et de l'exécution des budgets-programmes. A cet effet, il conçoit les référentiels méthodologiques et les instruments de pilotage de la performance des programmes budgétaires, assure le suivi des projets ministériels de développement du contrôle de gestion et anime le réseau interministériel des contrôleurs de gestion ».

Il ressort également de cette disposition que le MFB devra piloter un processus devant déboucher sur la création d'un réseau interministériel des contrôleurs de gestion (mise en place d'un comité technique et préparation du projet de décret). Ledit réseau a vocation à constituer un cadre d'échanges et de partage dont le correct fonctionnement contribuerait grandement dynamiser les dispositifs et à renforcer les acteurs.

Par ailleurs, pour adapter l'organisation administrative à la logique de performance et répondre aux exigences de la réforme, le Sénégal a fait le choix d'allier la logique « structure » et la logique « fonction ». En tout cas, c'est l'interprétation la plus partagée de la lecture combinée des articles 6 et 7 du décret.

Article 6 : « Au sein des ministères ou de l'institution constitutionnelle, le cas échéant, le contrôle de gestion est piloté par la cellule de coordination du contrôle de gestion, placée sous l'autorité du secrétaire général du Ministère ou de l'institution, coordonnateur des programmes. La cellule est chargée :

- de l'organisation et de l'animation du réseau interne des contrôleurs de gestion ;
- de la description des procédures de dialogue de gestion et de pilotage de la performance ;
- de la synthèse des données relatives à la mise en œuvre de chaque programme.

Article 7 : « Dans chaque programme, un contrôleur de gestion peut être nommé par arrêté du ministre sur proposition du responsable de programme. Au niveau des institutions constitutionnelles, les contrôleurs de gestion des programmes budgétaires sont nommés par décision du chef de l'institution ».

En effet, il existe deux courants sur le positionnement du contrôleur de gestion dans les administrations publiques :

- l'option « structure », à travers laquelle le contrôleur de gestion est issu d'une structure de contrôle de gestion (cellule) qui pourvoit l'ensemble de l'équipe dédiée à cette tâche. C'est l'option des entreprises privées d'une manière générale ;
- l'option « fonction », où le contrôleur de gestion est placé auprès du responsable de programme, qui est son supérieur hiérarchique et qui propose sa nomination (idée de l'homme de main). Dans cette seconde option, il n'existe pas de lien hiérarchique entre le coordonnateur de la cellule du contrôle de gestion et le contrôleur de gestion du programme, ainsi qu'entre le contrôleur de gestion du programme et les référents des actions. Cette seconde option est la plus adaptée aux administrations publiques.

Au-delà du positionnement, l'article 6 prévoit, parallèlement au réseau interministériel déjà indiqué, des réseaux ministériels du contrôle de gestion dont l'animation incombe CEP et/ou aux cellules ministérielles de coordination du contrôle de gestion.

V.2. FONCTIONNEMENT DU DISPOSITIF : PROCESSUS, ACTEURS ET DIALOGUE DE GESTION

A l'instar des autres dispositifs de la chaîne PPBSE, le contrôle de gestion s'exerce tout au long du calendrier budgétaire.

Au moment de l'élaboration de la loi de finances, il permet d'analyser la cohérence des objectifs contenus dans les instruments de planification stratégique et de programmation financière avec les grands documents stratégiques de référence, de produire des éléments objectifs et quantifiés d'analyse des coûts et des résultats, de contribuer à la fixation des objectifs et à la définition des indicateurs.

Le contrôleur de gestion joue un rôle capital à cette étape du processus, en appuyant notamment le responsable de programme dans la fixation des objectifs et l'allocation des moyens.

Dans 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. Il analyse en permanence si le « cap est bon » par rapport aux objectifs, et son analyse permet au responsable de programme de prendre des mesures correctrices si nécessaire.

Dans le cadre des processus de suivi et d'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 du programme.

Pendant la phase de revue, le contrôleur de gestion s'attèle à tirer des leçons sur les écarts et à faire des propositions utiles pour la prochaine planification. Son intervention à ce niveau permet notamment de mesurer la réalisation des objectifs et d'analyser les coûts afférents à l'atteinte de ces objectifs.

Le fonctionnement du dispositif, tout au long de la chaîne PPBSE, est assuré par le binôme constitué du responsable de programme (pilote du programme) et de son contrôleur de gestion (co-pilote dans l'animation du programme).

La LOLF, le décret RPROG et le décret GBE présentent le responsable de programme comme l'acteur central du budget-programme, choisi par le ministre et chargé de piloter tout un pan de la politique publique porté par le ministère. Il est omniprésent à toutes les étapes du processus budgétaire, et s'attèle en permanence à trouver la meilleure articulation possible entre les moyens et objectifs du programme, ainsi que les meilleures interrelations possibles entre acteurs, pour garantir la performance du pilotage et le meilleur rendement de la politique publique. Quant au contrôleur de gestion, l'article 4 du décret CDG confirme son positionnement stratégique auprès du responsable de programme, qu'il assiste en permanence dans le pilotage des ressources et des actions/activités/projets, ainsi que dans le suivi de la performance : « Le contrôleur de gestion a pour mission principale d'assister le responsable de programme dans la réalisation des objectifs qui lui sont fixés, au titre de l'exécution des crédits des programmes budgétaires. Il intervient lors du processus d'élaboration et d'exécution de la loi de finances de l'année, A ce titre, il exerce la fonction de « conseiller à la performance » du responsable de programme à travers, notamment :

- la participation à la définition de la stratégie du programme ;
- la préparation du cadre de performance du programme ;
- la coordination de la déclinaison des objectifs et des indicateurs de performance au niveau des actions et des activités ;
- l'élaboration, en lien avec les services producteurs de données, des fiches méthodologiques des indicateurs de performance ;

- la supervision de la mise en place du système de suivi des indicateurs et de reporting vers l'administration centrale ;
- la contribution à la définition et à la programmation des actions et des activités ;
- la coordination de la rédaction du volet performance du projet annuel de performance ;
- la conception d'une maquette de compte-rendu de gestion, ainsi qu'un soutien méthodologique aux services opérationnels pour la conception d'outils de suivi de leurs activités ;
- l'agrégation des résultats des entités opérationnelles territoriales ;
- la conception et l'alimentation du tableau de bord du Rprog ;
- l'analyse de l'exécution budgétaire et des résultats du volet performance ;
- l'élaboration du rapport annuel de performance ».

Même si le pilotage de la performance est avant tout l'affaire des deux acteurs clés que sont le responsable de programme et le contrôleur de gestion, il convient de noter que les activités de mise en œuvre/suivi et le dialogue de gestion font interagir d'autres acteurs, parties prenantes à la performance, au sein du programme : le responsable d'action, le responsable d'activité, le référent au niveau action et le point focal au niveau activité.

Les rôles et responsabilités des différents acteurs sont précisés dans les textes ci-dessus indiqués et décrits plus en détail dans le Guide pratique du contrôle de gestion.

S'agissant du dialogue de gestion, il est défini par l'article premier du décret CDG comme « le processus d'échanges et de décision institué entre les acteurs de la gestion budgétaire, relativement aux volumes des ressources mises à disposition, aux objectifs assignés et, plus généralement, à la performance des politiques publiques considérées ».

Il « porte sur la définition des objectifs, des indicateurs et des cibles de résultats, sur la détermination du niveau d'allocation des ressources, ainsi que sur la réallocation et la reprogrammation des crédits en cours de gestion ». « Il permet d'orienter, en permanence, les administrations et/ou services vers les actions correctrices nécessaires à l'atteinte de leurs objectifs de performance ».

La fonction « contrôle de gestion » est souvent « à la manœuvre » pour organiser le dialogue de gestion, fluidifier la communication entre les différents acteurs, amoindrir les lourdeurs bureaucratiques et faciliter une meilleure participation des parties prenantes dans l'atteinte des objectifs.

Sa démarche et ses outils sont présentés dans le Guide pratique du contrôle de gestion.

VI. Stratégie de conduite du changement

Les résultats de l'analyse diagnostique réalisée indiquent que, pour l'essentiel, l'état d'avancement du processus de mise en place des prérequis pour le déploiement du contrôle de gestion est, à bien des égards, satisfaisant ; du moins c'est ce qui ressort de l'analyse de la première Stratégie de mise en place du contrôle de gestion (2019) et des avancées concrètes en matière de mise en œuvre du budget-programme.

Le diagnostic met en lumière également les dysfonctionnements à corriger et les carences à combler, pour assurer la performance du pilotage des programmes budgétaires grâce à l'implémentation effective du contrôle de gestion et l'animation du dialogue de gestion.

Aujourd'hui, la quasi-totalité des innovations sont pratiquement mises en place (Cf. annexe 3 : « Etat d'avancement des innovations induites par la LOLF dans le cadre de la mise en œuvre du budget-programme »). S'agissant spécifiquement du contrôle de gestion, les réflexions du BOM, le benchmarking associé à la conception d'une Stratégie de mise en place de la fonction et d'un Guide pratique (qui ont permis au MFB d'entamer le pilotage effectif de certains programmes budgétaires), et les diverses assistances techniques des partenaires bilatéraux et multilatéraux (qui font bouger les lignes dans certains ministères) ont beaucoup contribué au développement de la fonction.

Par ailleurs, le renforcement du dispositif juridique a permis d'enregistrer des avancées remarquées dans tous les domaines de la gestion budgétaire, rendant du coup effectif le basculement au budget-programme et à la déconcentration de l'ordonnancement notamment.

Toutefois, le diagnostic relève que, pour ce qui concerne le contrôle de gestion, les questions liées à la formation et à l'accompagnement des acteurs ne sont prises en charge que partiellement. A cela s'ajoute le faible intérêt affiché par les autorités par rapport aux processus de mise en place et d'implémentation de la nouvelle fonction. Cette posture justifie l'insuffisante appropriation du dispositif notée au niveau des acteurs.

En outre, comme pour toutes les réformes, la mise en place du contrôle de gestion se heurte à des résistances liées à la méconnaissance ou aux effets de jeux de positionnement institutionnel, bien que les textes en vigueur aient en grande partie réglé les questions d'organisation et de fonctionnement. Sans doute, l'absence d'une circulaire explicative du décret relatif au contrôle de gestion contribue à alimenter le flou et les querelles de positionnement. La production de textes qui permettent une clarification des rôles permettra une meilleure visibilité et une légitimité accrue des acteurs de la performance.

Enfin, il est à relever également le caractère manuel de la collecte, du traitement, de l'analyse et du partage des informations, qui induit des difficultés et engendre des risques de perte de données. L'absence d'un système d'information dédié constitue ainsi un problème majeur qu'il urge de juguler.

L'analyse croisée des acquis et des insuffisances permet d'indiquer le chemin critique que la présente Stratégie d'implémentation du contrôle de gestion doit baliser.

VII. Conditions de réussite : Points d'attention dans la mise en œuvre

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 est 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 dégageant les moyens nécessaires, y compris humains. Selon les cas, l'équipe-projet pourra développer en son sein une cellule destinée à appuyer le réseau des contrôleurs de gestion du 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 par 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'un ou de plusieurs programmes, d'une direction générale, 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 ministres, aux présidents d'institutions constitutionnelles ainsi qu'aux chefs d'opérateurs de mettre en place 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 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.

VIII. Suivi et évaluation de la mise en œuvre de la Stratégie

Le Plan d'actions, présenté en Annexe 3, constitue le cadre opérationnel de la « Stratégie d'implémentation du contrôle de gestion ». Il définit les actions, les activités, les produits, les hypothèses et risques ainsi que les structures responsables de son exécution.

Le suivi de la mise en œuvre du Plan d'actions sera assuré par un comité technique mis en place par note de service du Directeur général du Budget. Ledit comité technique sera chargé d'évaluer les performances et progrès réalisés.

Sa composition et son agenda seront fixés par ladite note de service, en cohérence avec les dispositions du cadre juridique et institutionnel ainsi que les orientations en vigueur dans le domaine de la gestion budgétaire.

Le comité technique de suivi sera également chargé d'organiser des rencontres trimestrielles, pour faire le point sur l'état d'avancement de l'exécution du plan d'actions.

L'atteinte des objectifs spécifiques rattachés aux actions du Plan passe par la mise en œuvre d'un plan de communication qui favorisera l'adhésion et l'implication de tous les acteurs et à tous les niveaux.

Le retour d'expérience attendu de la mise en œuvre du suivi et de l'évaluation permettra d'améliorer la pratique du contrôle de gestion dans le temps. Ainsi, la mise en œuvre de la Stratégie » devra faire l'objet d'une évaluation annuelle, tant au niveau ministériel qu'interministériel, notamment dans le cadre du futur Comité interministériel d'Évaluation des Programmes budgétaires (CIEPB).

Le plan d'actions étant de portée pluriannuelle (triennale), chaque ministère établira, en fin d'année civile, un bilan annuel de mise en œuvre. Ces bilans seront examinés par le CIEPB, qui en établira une synthèse. Les rapports d'activités ministériels pourront indiquer le niveau de mise en œuvre du contrôle de gestion et d'animation du dialogue de gestion, les succès, les difficultés, les échecs et les recommandations.

Conclusion

La « Stratégie de mise en place du contrôle de gestion » a permis de développer les prérequis nécessaires au déploiement du contrôle de gestion. Toutefois, l'analyse diagnostique a révélé un certain nombre d'insuffisances à combler, pour assurer une implémentation intégrale du contrôle de gestion, notamment dans le dispositif de pilotage des programmes budgétaires. Tel est l'objectif de la présente « Stratégie d'implémentation du contrôle de gestion ».

L'exécution de son Plan d'actions 2022-2024 entend ainsi consolider les acquis de la précédente Feuille de route et également traiter les questions liées au renforcement de la culture de la performance sans laquelle l'intégration du contrôle de gestion dans le pilotage par la performance des programmes budgétaires est rendue difficile.

La bonne conduite de ce changement de paradigme induit par l'internalisation des directives communautaires, notamment par la mise en œuvre effective du budget-programme, requiert l'adhésion et l'implication des hautes autorités (portage politique sans équivoque) et une large appropriation au sein des administrations publiques. D'où la nécessité d'engager une campagne d'information et de sensibilisation autour de cette fonction dont la simple évocation entraîne, de prime abord, désapprobation et même rejet.

La nouvelle Stratégie traduit la volonté résolue et irréversible de l'administration sénégalaise d'opérer sa propre mue, c'est-à-dire de faire un saut qualitatif dans sa marche vers une gestion axée sur les résultats et la performance. Elle n'est cependant pas une panacée. Elle est le fruit d'un long processus de maturation et prend son ancrage sur les réalités politiques, administratives ainsi sur les capacités réelles à mener à bon escient la modernisation du secteur public en général, et la réforme des finances publiques, en particulier.

C'est pourquoi, il est apparu nécessaire de procéder à une évaluation annuelle de sa mise en œuvre, pour l'inscrire dans une dynamique d'amélioration continue.

En effet, la démarche s'inscrit dans le cadre d'un processus d'apprentissage où les performances dépendent moins des exemples tirés d'ailleurs que des leçons apprises des succès et des échecs, de ce que les acteurs réussissent le mieux et de ce qu'ils peinent à réaliser.

ANNEXE :

Plan d'actions triennal (2022-2024)

Objectif global : Assurer l'implémentation du contrôle de gestion dans le dispositif de pilotage des programmes budgétaires																				
Objectifs spécifiques	Actions	Activités	Produits	Échéance												Eléments à prendre en compte hypothèses et risques	Structures responsables de la mise en œuvre			
				2022				2023				2024								
				T1	T2	T3	T4	T1	T2	T3	T4	T1	T2	T3	T4					
Faire fonctionner les dispositifs	Mise en place des réseaux du contrôle de gestion	Création des réseaux (interministériel et ministériels) des contrôleurs de gestion	Décret et Arrêtés instituant les réseaux interministériels et les réseaux ministériels signés																	
		Création des réseaux de référents et points focaux au niveau des actions et activités	Notes de service portant création des réseaux de référents et points focaux signées																	
		Tenue régulière des réunions du dialogue de gestion	Agendas et comptes rendus des réunions du dialogue disponibles																	
		Elaboration des projets annuels de performance	PAP élaborés et validés																	
		Suivi infra annuel des actions et activités du programme	Outils de pilotage des programmes renseignés et validés																	
		Elaboration des rapports de suivi infra annuels	Rapports de suivi infra annuels élaborés et validés																	
		Elaboration des rapports annuels de performance	RAP élaborés et validés																	



Direction générale du Budget

CONTACT



Avenue Carde x René Ndiaye -
Immeuble CCAP Dakar, BP 4017



infos@budget.gouv.sn-
www.budget.sec.gouv.sn



+221 33 826 40 35