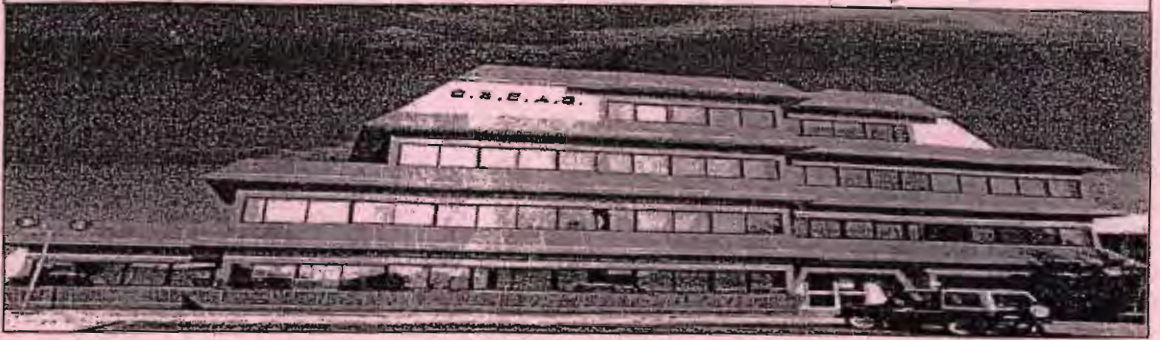




**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES
EN GESTION**

Cesag



CYCLE AUDIT INTERNATIONAL ET CONTRÔLE

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

11ème Promotion

THEME

**PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION
DANS UNE INSTITUTION DE SECURITE
SOCIALE CAS DE LA CNSS-BURKINA**

Bibliothèque du CESAG



106610

Présenté et Soutenu par :

Dramane Raphaël PARE

Sous la direction de :

Monsieur Moussa YAZI,

**Chef du département Comptabilité, Audit et
Contrôle du CESAG**

M0122AUDIT00



1

000



Je dédie le présent mémoire :

- à **Dieu** le Père Tout-Puissant ;
- à **feu mon père** : je souhaite voir à travers chaque page de ce mémoire votre image ;
- à **ma mère** pour sa tendresse inébranlable : Vous qui vous êtes sacrifiée à part entière pour mon épanouissement ;
- à **ma très chère épouse Mariam Léocadie** qui m'a toujours fortement soutenu quelles que soient les circonstances : le degré d'estime que j'ai pour toi est l'équivalent du nombre de caractères que comporte ce mémoire ;
- à **mes chers enfants Françoise et Cédric** : ce mémoire traduit une étape majeure de la lutte que j'ai engagée pour vous assurer un bel avenir ;
- à **mes frères et sœurs** : trouvez à travers ce mémoire le profond amour que j'éprouve pour vous ;
- à **tous les peuples du monde en lutte contre l'injustice et l'impunité** : seule la lutte dans la non violence paie et assure une victoire durable.

REMERCIEMENTS

Ce mémoire est l'aboutissement de la conjugaison de multiples contributions dont nous ne saurions nullement oublier l'intérêt et la portée. Ainsi, nous voudrions adresser particulièrement nos sincères remerciements à :

- monsieur **Boureima BADINI**, ministre burkinabè de la justice et de la promotion des droits de l'homme, ex directeur général de la CNSS-Burkina, qui a bien voulu autoriser ce stage de formation ;
- monsieur **Idrissa ZAMPALEGRE**, directeur général de la CNSS-Burkina, pour ses encouragements, et à travers lui, la CNSS-Burkina pour le financement de la formation ;
- monsieur **Sidiki SEREME**, secrétaire général de la CNSS-Burkina et pionnier (premier responsable) du CGAI, pour son soutien et son adhésion indéfectibles à cette formation ;
- monsieur **Moussa YAZI**, notre directeur de mémoire, chef du département Comptabilité, Audit et Contrôle du CESAG, qui nous a encadré suivant une logique de stimulation, d'orientation et d'apprentissage. Peut-on avoir les mots appropriés pour le remercier au regard de cette inscription fort éloquente sur la porte d'accès à son bureau : *<< l'étudiant est notre plus important visiteur, il ne dépend pas de nous, nous dépendons de lui, il n'interrompt pas notre travail, il en est l'objet, nous ne lui faisons pas de faveur en le servant, il nous en offre le privilège >>*. Sans commentaire !! ;
- monsieur le **directeur général du CESAG** et à tout son personnel pour l'hospitalité dont nous avons bénéficié durant notre formation ;

- l'ensemble du **corps professoral du CESAG** ;

Mes remerciements vont également à l'endroit de :

- la famille **SAWADOGO Adama & Evelyne** pour avoir agrémente notre séjour à DAKAR ;
- l'ensemble du **personnel de la CNSS-Burkina** pour la franche collaboration pendant la collecte des informations pour le présent mémoire ;
- mes camarades de la **11^{ème} Promotion Audit** ;
- tous mes camarades et **compatriotes** ;
- l'Association des stagiaires et managers du CESAG (**ASEMA**) ;
- Peuple **sénégalais**.

SIGLES ET ABREVIATIONS

ABC	: Activity based costing (Comptabilité par activité)
ABB	: Activity based budgeting (Budget par activité)
ADP	: Assemblée des députés du peuple
AGSE	: Assemblée générale des sociétés d'Etat
AN	: Assemblée nationale
ABCERQ	: Association burkinabè pour les cercles de qualité et le management participatif
AFCGB	: Association française des contrôleurs de gestion de banques
AISS	: Association internationale de la sécurité sociale
AI	: Audit interne
BBZ	: Budget à base zéro
BEOM	: Bureau des études, organisation et méthodes
CNSS-Burkina	: Caisse nationale de sécurité sociale du Burkina
CESAG	: Centre africain d'études supérieures en gestion
CPA	: Comptabilité par activité
CIPRES	: Conférence interafricaine de la prévoyance sociale
CA	: Conseil d'administration
CG	: Contrôle de gestion
CGAI	: Contrôle de gestion et audit interne
COMREX	: Communication et relations extérieures
DAT	: Dépôts à terme
DAFC	: Direction administrative, financière et comptable
DCP	: Direction centrale des prestations
DG	: Direction générale
DIS	: Direction de l'informatique et de la statistique
DIGI	: Direction des investissements et de la gestion immobilière
DPO	: Direction par objectifs
DPPO	: Direction participative par objectifs

DPASS	: Direction de la prévention de l'action sanitaire et sociale
DRC	: Direction du recouvrement et du contentieux
DR	: Direction régionale
DRB	: Direction régionale de Bobo
DRD	: Direction régionale de Dédougou
DRF	: Direction régionale de Fada
DRN	: Direction régionale du Nord
DRO	: Direction régionale de Ouagadougou
DRH	: Direction des ressources humaines
FCS	: Facteurs clés de succès
IRPS	: Inspection régionale de la prévoyance sociale
KITI	: Décret en langue nationale dioula
METSS	: Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale
PBB	: Process based budgeting (Budget par processus)
SMI	: Santé maternelle et infantile
SG	: Secrétaire général
SYS COA	: Système comptable ouest africain
SIG	: Système d'information de gestion

LISTES DES FIGURES ET DES TABLEAUX

Figures

	Pages
Figure n°1 : Position du contrôle de gestion dans le triangle de management	31
Figure n°2 : Processus du contrôle de gestion	35
Figure n°3 : Organisation du contrôle de gestion par fonction	43
Figure n°4 : Organisation du contrôle de gestion par activité et par fonction	44
Figure n°5 : Organisation mixte du contrôle de gestion	45
Figure n°6 : Position d'état major du contrôle de gestion	46
Figure n°7 : Position de rattachement du contrôle de gestion à une direction Fonctionnelle	47
Figure n°8 : Position de dépendance hiérarchique directe du contrôle de gestion et de la comptabilité générale	48
Figure n°9 : Modèle général d'analyse d'un système de contrôle de gestion	56
Figure n°10 : Relations entre les tâches, les activités et les processus	75
Figure n°11 : Principe de la méthode ABC	75
Figure n°12 : Architecture d'un système d'évaluation de la performance	83
Figure n°13 : Modèle d'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina	97
Figure n°14 : Modèle d'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina (Rappel)	107
Figure n°15 : Organigramme du CGAI de la CNSS-Burkina	116
Figure n°16 : Position hiérarchique du contrôle de gestion de la CNSS-Burkina	117

Figure n°17 : Evolution des prévisions et réalisations des charges de fonctionnement de la CNSS-Burkina au cours des six dernières années	137
Figure n°18 : Découpage de la CNSS-Burkina en centres de responsabilité	152
Figure n°19 : Position hiérarchique des deux nouvelles structures (CG & AI)	154
Figure n°20 : Nouvel organigramme du Service contrôle de gestion (1 ^{er} cas)	154
Figure n°21 : Configuration du CGAI réorganisé (2 ^{ème} cas)	157
Figure n°22 : Démarche d'élaboration de la stratégie	169
Figure n°23 : Démarche du processus de planification	170
Figure n°24 : Procédure d'élaboration d'un tableau de bord	181
Figure n°25 : Niveau d'information et niveau de décision	182

Tableaux

Tableau n°1 : Contrôle de gestion traditionnel et contrôle de gestion renouvelé	26
Tableau n°2 : Indicateurs de mesure des variables indépendantes	108
Tableau n°3 : Evaluation des risques encourus	146
Tableau n°4 : Proposition d'un calendrier budgétaire	175
Tableau n°5 : Chronogramme de mise en œuvre des recommandations	184
Tableau n°6 : Evaluation des moyens de mise en œuvre des recommandations	186
Tableau n°7 : Evaluation des perspectives d'avenir	187

TABLE DES MATIERES

Dédicace	i
Remerciements	ii
Sigles et abréviations	iv
Listes des figures et des tableaux	vi
INTRODUCTION GENERALE	8
I - Situation du contexte	9
II - Problématique	9
III - Objectifs poursuivis	13
IV - Intérêt de l'étude	14
V - Articulation du mémoire	15
 Première partie : Les fondements théoriques du contrôle de gestion	 16
 Introduction.....	 17
 Chapitre I : Les différentes approches du concept de contrôle de gestion	 18
Section 1 : Définitions	18
I - Des notions de base au concept de contrôle de gestion.....	18
A - La gestion.....	19
B - Le contrôle.....	19
C - Les essais de définition du contrôle de gestion.....	20
II - Evolution de la conception du contrôle de gestion.....	21
A - L'approche rationnelle.....	21
B - L'approche sociale.....	22
C - L'approche systémique.....	22
D - L'approche décisionnelle.....	23
E - L'approche contingente.....	23
III - La conception actuelle du contrôle de gestion.....	24
A - La problématique actuelle du contrôle de gestion.....	24
B - Contenu du contrôle de gestion aujourd'hui.....	25

Section 2 : Les objectifs du contrôle de gestion	27
I - Doter le responsable d'un instrument de pilotage de son action	28
II - Fournir à l'organisation un support à la communication, au dialogue et à la négociation	29
III - Faciliter l'évaluation de la performance	29
IV - Favoriser la performance	29
V - Aider au pilotage de la performance	30
VI - Aider au pilotage du changement	30
VII - Faciliter la prise de décision	30
VIII - Aider à la prévision	31
Section 3 : Le processus de contrôle de gestion	32
I - La phase prévision ou de contrôle avant l'action	33
A - La définition des options stratégiques	33
B - L'établissement des programmes d'actions à long terme	33
C - L'élaboration des plans d'actions annuels	33
II - La phase réalisation ou de contrôle pendant l'action	34
III - La phase contrôle ou de contrôle après l'action	34
A - La mesure des résultats	34
B - L'analyse des écarts	34
C - L'engagement d'actions correctives	34
Chapitre II : L'environnement du contrôle de gestion	37
Section 1 : Missions et organisation du contrôle de gestion	37
I - Les missions du contrôle de gestion	37
A - La conception du système d'information	37
B - La contribution à la conception de la structure	38
C - Le fonctionnement du système d'information	38
D - La réalisation d'études économiques	39
II - Les intervenants dans le système de contrôle de gestion	40
A - Les clients du contrôle de gestion	40
1 - La direction générale	40
2 - Les directions opérationnelles	41
3 - Les autres utilisateurs de la prestation contrôle de gestion	41
B - Les acteurs du contrôle de gestion	42
1 - Les contrôleurs de gestion	42
2 - Les responsables opérationnels	42
III - La structure organisationnelle du contrôle de gestion	43
A - L'organisation par fonction	43
B - L'organisation par activité et par fonction	44
C - L'organisation mixte par fonction et par activité	44
IV - Les différentes positions du contrôleur de gestion	46
A - Le rattachement direct à la direction générale	46
B - Le rattachement à une direction fonctionnelle	47
C - Les positions intermédiaires	47
D - La position des services de contrôle de gestion décentralisés	48
Section 2 : Les variables d'influence de la pratique du contrôle de gestion	50
I - La culture d'entreprise	50
II - La stratégie	51

III - Le style de management.....	52
IV - La structure organisationnelle	52
V - Les missions assignées au contrôle de gestion	53
VI - La compétence du contrôleur de gestion.....	53
VII - La position hiérarchique du contrôle de gestion	54
VIII - Les outils du contrôle de gestion	55
IX - Les structures de contrôle externes	55
Section 3 : Les sources d'information du contrôle de gestion.....	56
I - Les sources comptables.....	57
A - La comptabilité générale	57
B - La comptabilité analytique de gestion.....	57
C - La comptabilité budgétaire	58
II - Les autres sources d'information internes	58
III - Les sources d'information externes	59
Chapitre III : Les outils du contrôle de gestion.....	61
Section 1 : Les outils de formalisation des prévisions.....	61
I - La planification	61
A - La planification stratégique	62
B - La planification opérationnelle.....	63
C - Portée et limites de la planification	64
II - Le budget.....	65
A - Le processus budgétaire	65
1 - Les principes de base de la gestion budgétaire.....	65
2 - Les étapes du processus budgétaire.....	66
3 - Le contrôle budgétaire.....	69
B - Portée et limites du budget	70
C - Le budget à base zéro.....	70
III - La comptabilité de management.....	71
A - La comptabilité analytique traditionnelle.....	71
1 - La méthode des coûts complets ou full costing	72
2 - La méthode des coûts partiels	72
3 - La méthode des coûts standards ou préétablis.....	73
B - Limites de la comptabilité analytique traditionnelle.....	74
C - La comptabilité par activités ou méthode ABC.....	75
Section 2 : Les outils d'évaluation et de contrôle des réalisations ...	77
I - Le système d'information de gestion et le reporting	77
A - Le système d'information de gestion (SIG)	77
B - Le reporting.....	79
C - Portée et limites du système d'information de gestion et du reporting	79
II - L'évaluation de la performance	80
A - Les centres de responsabilité	80
1 - Les centres de responsabilité « partielle ».....	81
2 - Les centres de responsabilité « globale ».....	81
B - Le fonctionnement du système d'évaluation de la performance ..	82
1 - Les niveaux d'évaluation de la performance.....	82
2 - Les indicateurs de performance.....	82

Dramane Raphaël PARE, mémoire de fin d'études, Cycle Audit et contrôle, CESAG, Dakar, décembre 2000

Section 3 : Conception et application du contrôle de gestion	114
I – La conception du contrôle de gestion	114
A – La structure organisationnelle	114
B – Attributions et organisation du service contrôle de gestion	115
C – La position hiérarchique du contrôle de gestion	117
D – Les animateurs du contrôle de gestion	117
II – L'application du contrôle de gestion	118
A – Les outils de contrôle de gestion	118
1 - La gestion budgétaire	118
2 - Le système d'information de gestion	121
3 - Le reporting	121
4 - Le contrôle interne	122
B – Les réalisations du contrôle de gestion	123
III – L'environnement du contrôle de gestion	124
A – L'environnement interne	124
1 - L'avènement des cercles de qualité	124
2 - L'obligation légale d'études actuarielles	125
3 - La création de commissions ad hoc	125
B – L'environnement externe	125
1 - Le contrôle du Conseil d'administration (C.A.)	125
2 - Le suivi de l'Assemblée générale des sociétés d'Etat (AGSE)	126
3 - Le contrôle de l'Inspection générale d'Etat	126
4 - Le contrôle des commissaires aux comptes et des auditeurs contractuels	126
5 - Le contrôle de la Conférence interafricaine de la prévoyance sociale	127

Chapitre II : Analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina 128

Section 1 : Les forces du système de contrôle de gestion 128

I – Les forces au plan conceptuel	128
A – La prise de conscience de la nécessité d'un contrôle de gestion	128
B – Une bonne position hiérarchique du contrôle de gestion	129
C – La décentralisation du contrôle de gestion	129
II – Les forces au plan pratique	130
III – Les atouts liés à l'environnement	130
A – La promotion du management participatif	131
B – La reconnaissance de la portée du contrôle de gestion	131
C – La synergie d'action des structures de contrôle externes	132

Section 2 : Les faiblesses du système de contrôle de gestion 132

I – Les faiblesses de conception	132
A – L'inadéquation de la structure organisationnelle	133
B – La limitation du contrôle de gestion au contrôle budgétaire	133
C – Le chevauchement dans les attributions	134
D – L'insuffisance de formation des animateurs en contrôle de gestion	134
II – Les faiblesses d'application	135
A – L'insuffisance et l'inefficacité des outils de formalisation des prévisions	135
1 - L'absence de planification à moyen et long termes	135

2 – Les insuffisances de la gestion budgétaire	136
3 – L'inexistence d'une comptabilité de gestion.....	138
B – L'insuffisance et l'inefficacité des outils d'évaluation et de contrôle des réalisations.....	1339
1 – L'inefficacité du système d'information de gestion et du reporting.....	139
2 – L'inexistence d'un système d'évaluation de la performance	140
3 – L'inutilisation de tableaux de bord.....	140
C – Les autres faiblesses d'application.....	141
1 – La faiblesse du système de contrôle interne	141
2 – Les obstacles à l'indépendance des contrôleurs de gestion	142
3 – La gestion manuelle des informations.....	142
4 – La faible implication des responsables opérationnels	142
III – Les contraintes de l'environnement.....	143
A – La multiplicité des structures de contrôle externes	143
B – Le cadre réglementaire	144
C – L'environnement politique	145
Section 3 : Evaluation des risques encourus.....	145
Chapitre III : Recommandations et perspectives de mise en œuvre	151
Section 1 : Recommandations	151
I – Une nouvelle conception du contrôle de gestion.....	151
A – La révision de la structure organisationnelle	151
B – La réorganisation du service contrôle de gestion et audit interne	153
1 – L'érection du contrôle de gestion et de l'audit interne en directions.....	153
2 – La réorganisation interne du CGAI.....	157
C – La formation des contrôleurs de gestion.....	158
II – Une nouvelle pratique du contrôle de gestion : le contrôle de gestion intégré.....	158
A – La dynamisation des outils existants	158
1 – Le renforcement du système de contrôle interne	159
2 – L'amélioration du processus budgétaire et l'adoption du BBZ	159
3 – L'organisation du système d'information de gestion.....	160
4 – L'amélioration du système de reporting.....	161
B – L'adoption de nouveaux outils	162
1 – L'élaboration de plans de long et moyen termes	162
2 – La mise en place d'un système de comptabilité par activités.....	162
3 – La conception d'un système d'évaluation de la performance	163
4 – La conception de tableaux de bord de gestion	164
C – Les dispositions diverses.....	164
1 – L'informatisation du contrôle de gestion	165
2 – L'implication des responsables opérationnels.....	165
3 – L'amoindrissement des contraintes environnementales.....	166
III – Rôles et responsabilités des différents acteurs.....	166
A – Rôles et responsabilités du management.....	166
B – Rôles et responsabilités du contrôleur de gestion et de l'auditeur interne	166
C – Rôles et responsabilités des responsables opérationnels.....	167

Section 2 : Perspectives de mise en œuvre des recommandations ...168

I – La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence du management.....	168
A – La restructuration organisationnelle	168
B – La mise en œuvre de la planification.....	169
C – La formation des contrôleurs de gestion.....	171
D – L'informatisation	171
E – L'amointrissement des contraintes environnementales.....	171
II – La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence du contrôle de gestion et de l'audit interne.....	171
A – Le renforcement du contrôle interne	171
B – La mise en œuvre du budget à base zéro.....	172
1 – <i>L'amélioration du processus budgétaire</i>	172
2 – <i>La mise en place proprement dite du BBZ</i>	176
C – La dynamisation du système d'information de gestion	177
D – La mise en place de la comptabilité par activités	178
E – La mise en place du système d'évaluation de la performance	179
F – La mise en place des tableaux de bord	180
G – La procédure d'implication des opérationnels.....	183
III – La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence des responsables opérationnels et fonctionnels	183
IV – Chronogramme de mise en œuvre des recommandations.....	183

Section 3 : Perspectives d'avenir : Evaluation des résultats

Prévisionnels	187
----------------------------	-----

Conclusion	190
------------------	-----

CONCLUSION GENERALE.....191

ANNEXES

BIBLIOGRAPHIE

INTRODUCTION GENERALE

I - Situation du contexte

Ces dernières années, l'augmentation des risques dans l'économie et la fréquence des défaillances d'entreprise ont mis en évidence la nécessité de disposer d'outils de pilotage et de contrôle de plus en plus efficaces.

En effet, au cours de la dernière décennie, la plupart des économies africaines ont été soumises à des programmes d'ajustement structurel sous la houlette de la Banque Mondiale et du Fonds Monétaire International. Ces programmes d'ajustement structurel, selon les prescripteurs et fervents défenseurs, devraient permettre d'assainir et de dynamiser les économies africaines que l'on qualifiait de peu performantes, voire de moribondes, et permettre notamment l'assainissement des finances publiques.

Notre objectif n'est certes pas d'évaluer les résultats de ces programmes financés et soutenus par les Institutions de Bretton Woods, mais notons que l'une des implications directes de leur application a été le désengagement partiel ou total de l'Etat de certains secteurs de la vie économique et la libéralisation progressive du marché avec pour corollaire la naissance de luttes effrénées multiformes de la part des entreprises pour s'adapter à la nouvelle donne économique.

Dans un tel environnement en pleine mutation, caractérisé par la compétitivité accrue des entreprises et bouleversé par la mondialisation quasi irréversible de l'économie - du moins dans un proche avenir -, la conduite des affaires impose désormais une véritable culture de contrôle diffusée aussi bien dans les fonctions administratives que dans les fonctions opérationnelles de l'entreprise.

II - Problématique

Malgré le mouvement de libéralisation, certains établissements, en raison de leur caractère stratégique, sont demeurés sous l'emprise des Etats, parmi lesquels on peut citer l'Institution de Sécurité Sociale dont les ressources proviennent en quasi-totalité des cotisations sociales. Nonobstant cette protection étatique, celle-ci subit les conséquences des turbulences économiques et sociales (environnement) et est confrontée à des problèmes de gestion au nombre desquels on peut citer :

- La croissance inquiétante des dépenses techniques (prestations sociales) par rapport aux ressources de financement du régime de sécurité sociale ;
- La non maîtrise des charges de fonctionnement dont la croissance est supérieure à celle des ressources ;
- Les difficultés de gestion séparée des différentes branches du régime de sécurité sociale (conformément aux dispositions des codes de sécurité sociale) dues à l'absence de clés de répartition rationnelle des charges communes ;
- Les difficultés d'adaptation aux mutations environnementales (prévention contre les menaces et l'exploitation des opportunités) ;
- L'incapacité d'anticipation dans la gestion des risques sociaux et économiques.

L'émergence de ces problèmes est due essentiellement à :

- L'inadéquation entre les outils de gestion utilisés jusque-là et les exigences de l'environnement actuel caractérisé par une forte instabilité et complexité ;
- L'inexistence d'un système d'orientation dans le processus de prise de décision ;
- L'absence de mécanismes permettant la maîtrise des charges et l'optimisation des ressources ;
- La quasi absence de gestion prévisionnelle permettant d'anticiper l'avenir.

Bref, ces problèmes s'expliquent en un mot par l'inexistence au sein des organismes de sécurité sociale d'un système de pilotage efficace permettant d'assurer leur performance. Pourtant, << de partout, l'on exige à la sécurité sociale d'être encore plus performante, de concevoir et d'inventer un monde plus solidaire et plus harmonieux, bref, de garantir la paix sociale >> (AISS, 1992 : 2).

Le risque que court l'Institution de sécurité sociale est la rupture certaine de son équilibre financier et la baisse de performance à terme si la tendance se maintient. Pour prévenir ce risque, et compte tenu des défaillances qu'ont connues la plupart des Caisses de sécurité sociale dans les années 1970, les Etats de l'Afrique

francophone ont mis en place une structure supra-nationale (la Conférence Interafricaine de Prévoyance Sociale ou CIPRES) chargée de contrôler leur gestion à partir de critères et indicateurs communs. Et l'AISS (1992 : 2) estime que << il va falloir que la sécurité sociale mette sur pied des stratégies nouvelles pour rester à la hauteur des enjeux >>.

A notre avis, l'une des meilleures préventions de l'Institution de sécurité sociale contre le risque de rupture de l'équilibre financier et de contre-performance est l'institution d'une véritable culture de contrôle en son sein et le recours à des outils de gestion modernes adaptés et performants << pour rester à la hauteur des enjeux >>.

Le contrôle de gestion apparaît comme un moyen d'institution de cette culture de contrôle, un outil extrêmement important et adéquat, un excellent instrument de pilotage, à la disposition des managers des organismes de sécurité sociale africains pour relever les défis pressants qui les interpellent.

Mais, dans un univers où apparaît de plus en plus l'incertain, l'imprévu, et où les ressources ont tendance à se raréfier face à la montée des besoins et des risques sociaux et économiques, comment le contrôle de gestion, en tant qu'instrument de pilotage, d'information et de communication, et garant des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience, peut-il assurer une meilleure protection de l'Institution de Sécurité Sociale contre le risque ci-dessus évoqué ?

En d'autres termes, comment les outils et techniques de contrôle de gestion peuvent-ils être mis en œuvre dans une Institution de Sécurité Sociale afin de garantir l'observation du triple principe d'économie, d'efficacité et d'efficience ?

Nous tenterons d'y répondre à travers l'étude du thème :

**<< PRATIQUE DU CONTRÔLE DE GESTION DANS UNE INSTITUTION DE
SECURITE SOCIALE : CAS DE LA CNSS-BURKINA >>**

Pour ce faire, nous essayerons, **au plan théorique**, de répondre aux questions ci-après :

- Quelles sont les différentes approches du concept de contrôle de gestion ?
- Quel est l'apport du contrôle de gestion dans le management d'une organisation ?
- Quels sont les éléments qui caractérisent l'environnement du contrôle de gestion ; c'est-à-dire les divers facteurs ou variables susceptibles d'influencer sa pratique dans une organisation ? Et quelles influences le contrôle de gestion peut-il en retour exercer sur ces variables ?
- Quels sont les principaux outils du contrôle de gestion, leurs portées et leurs limites d'application ?

Ces interrogations nous permettront non seulement de situer le cadre du contrôle de gestion, mais également de mettre en exergue la nécessité pour les organisations, et notamment les organismes de sécurité sociale, de l'intégrer dans leur processus de gestion.

Au plan pratique, les questions suivantes feront l'objet de notre préoccupation :

- Quels sont les traits caractéristiques de la CNSS-Burkina ; c'est-à-dire ses missions, sa structure organisationnelle, ses organes de contrôle ? etc.
- Comment le contrôle de gestion y est-il pratiqué ?
- Le contrôle de gestion tel que mis en œuvre à la CNSS-Burkina garantit-il l'observation des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience ?
- Si non, comment peut-on, dans le contexte actuel de cette Institution, rationaliser sa pratique pour ainsi optimiser les avantages qu'il procure ?

Par ce questionnement, nous analyserons la mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'environnement précis et interne de la CNSS-Burkina.

Mais quels objectifs poursuivons-nous à travers cette étude ?

III - Objectifs poursuivis

L'objectif central poursuivi à travers cette étude est d'une part, de montrer que le contrôle de gestion, véritable instrument d'aide à la prise de décision, s'avère indispensable dans le processus de management d'une Institution de Sécurité Sociale malgré la mission de service public dont elle est investie ; d'autre part, d'évaluer sa mise en œuvre à la CNSS-Burkina et de proposer des pistes d'amélioration de l'ensemble de son système de contrôle de gestion..

Les objectifs spécifiques se résument aux points ci-après :

- Définir le contrôle de gestion sous différents aspects et approches ;
- Mettre en évidence l'utilité de la fonction contrôle de gestion dans le processus de gestion d'une organisation et en particulier, dans celui d'une Institution de Sécurité Sociale ;
- Identifier les variables du système de contrôle de gestion, et notamment, déterminer les relations (influences) entre celles-ci et le contrôle de gestion ;
- Présenter les différents outils et techniques du contrôle de gestion en indiquant leurs portées et leurs limites ;
- Diagnostiquer le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina en mettant en relief les atouts, les faiblesses et les risques encourus ;
- Proposer des solutions d'amélioration de ce système (adoption de nouvelles pratiques) en indiquant les modalités pratiques de mise en œuvre (démarche et moyens) avec un projet de chronogramme d'application des recommandations ;
- Tenter une esquisse d'évaluation des perspectives d'avenir de la CNSS-Burkina.

Quel pourrait être l'apport de notre étude si ces objectifs sont réalisés ?

IV - Intérêt de l'étude

L'intérêt de la présente étude se situe essentiellement à trois niveaux :

Pour La CNSS-Burkina

Les organismes de Sécurité Sociale ne disposent que d'une marge de manœuvre très limitée dans la maximisation de leurs ressources financières issues des cotisations sociales. Face à la croissance des besoins de plus en plus pressants et à la multiplicité des risques sociaux, une étude du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina pourrait lui permettre de se repositionner par rapport à ses objectifs (par adoption de nouvelles pratiques de gestion recommandées).

Au-delà du répertoire d'outils d'analyse de la gestion qui sont exposés, la CNSS-Burkina disposerait de recommandations adaptées à son contexte actuel et à la spécificité de son environnement, avec les modalités pratiques de mise en œuvre. Et comme on le dit souvent, toute proposition, aussi modeste soit-elle, ne doit pas être "regardée de haut", car elle pourrait contribuer à solutionner certains maux qui sont demeurés jusque là incurables dans l'organisation.

Aussi, posons-nous en même temps, à travers l'étude du cas de la CNSS-Burkina, la problématique du contrôle de gestion dans les organismes de sécurité sociale en général, africains en particulier, et plus spécifiquement dans ceux membres de la Conférence interafricaine de la prévoyance sociale.

Pour le lecteur

L'exploitation du présent mémoire permettrait au lecteur de cerner et maîtriser le concept de contrôle de gestion dans son approche nouvelle et sous différents aspects. Elle lui permettra de comprendre la problématique actuelle du contrôle de gestion dans les organisations et singulièrement dans les organismes de sécurité sociale. La connaissance des outils et techniques du contrôle de gestion et sa pratique dans l'environnement d'un organisme de Sécurité Sociale pourrait enrichir également le capital de connaissances du lecteur.

Pour nous en tant qu'auteur de la présente étude

Ce mémoire traduit notre modeste contribution à la littérature déjà abondante sur le contrôle de gestion. La particularité de notre apport réside dans l'approche de sa pratique dans l'environnement d'une Institution de Sécurité

Sociale. Plus qu'une formalité académique, ce document sera, dans notre vie professionnelle, l'un des principaux critères de mesure de notre aptitude et capacité de maîtrise des nouvelles pratiques de gestion apprises au CESAG et particulièrement le contrôle de gestion intégré ou renouvelé.

Pour combler ces différentes attentes susvisées, l'agencement adéquat de l'étude s'avère nécessaire afin de faciliter la compréhension de notre démarche par le lecteur.

V - Articulation du mémoire

Notre mémoire s'articulera autour de deux parties :

Première partie : Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Dans cette partie, nous tenterons de situer le cadre du contrôle de gestion; c'est-à-dire la définition du concept, de l'objet, du processus, des outils et techniques, ainsi que la détermination des facteurs d'influence de sa pratique dans une organisation et des relations réciproques entre ces facteurs (variables) et le contrôle de gestion.

Deuxième partie : Le contrôle de gestion à La CNSS-Burkina

Nous procéderons à ce niveau à une analyse critique du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina (en dégagant les forces, les faiblesses et les risques encourus) et nous préconiserons des suggestions avec indication des modalités pratiques de leur mise en œuvre (démarche, chronogramme, moyens) en guise de contribution au redressement des écarts de conception et d'application éventuels. Nous effectuerons également, dans cette partie, une esquisse des perspectives d'avenir.

Première partie

Les fondements théoriques du contrôle de gestion

<< Il n'est pas de vent favorable pour celui qui ne sait où il va >>

Sénèque, philosophe romain, 60 avant Jésus-Christ (in VOYER, 1999 : 48)

Introduction

La turbulence de l'environnement politique, économique et social a accru considérablement les différents niveaux d'incertitude en matière de gestion : réduire l'incertitude est devenu la principale priorité du contrôle de gestion.

Les besoins en informations et la conception des systèmes d'information de l'entreprise dépendent fortement de ces degrés de turbulence et de complexité du contexte de gestion. Le contrôle de gestion se situe alors au cœur de la problématique actuelle de la gestion. Il apparaît en effet aujourd'hui comme le << système nerveux des organisations modernes >> (LAUZEL & TELLER, 1997).

Mais, le véritable problème aujourd'hui réside dans la difficulté, d'une part, à cerner le concept de contrôle de gestion du fait de la nécessité de son adaptation à l'évolution permanente de l'entreprise et de son environnement, et d'autre part, à maîtriser les variables d'influence de sa pratique dans une organisation. De même, le choix des outils et techniques pertinents et adaptés au contexte réel de l'organisation s'avère difficile et très délicat.

L'objet de cette première partie est de situer et clarifier ce cadre théorique et complexe du contrôle de gestion. Pour ce faire, elle comportera trois grands volets :

- Dans un premier chapitre, nous présenterons les différentes approches du concept de contrôle de gestion en insistant sur les objectifs et son apport dans le management d'une organisation ;
- Le deuxième chapitre sera consacré à l'étude de l'environnement du contrôle de gestion, c'est-à-dire son organisation, ses sources d'information et surtout les variables d'influence de sa pratique dans une organisation ;
- Le troisième chapitre portera sur la présentation des outils et techniques du contrôle de gestion en montrant leurs portées et limites. Le développement de ce chapitre débouchera sur la présentation du modèle d'analyse retenu pour l'étude du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina.

Chapitre I : Les différentes approches du concept de contrôle de gestion

Du début du 20^{ème} siècle à nos jours, plusieurs courants de pensée managériale se sont succédé, complétés, enrichis et ont donné naissance à un ensemble de formalisations regroupées dans la théorie des organisations. De l'Ecole de la gestion scientifique avec Taylor et Fayol, à celle de la gestion contingente avec Robert Lawrence et Henry Mintzberg, en passant par l'Ecole des relations humaines avec Elton Mayo et Max Weber, la conception de la gestion de l'entreprise a connu une évolution notable. Dans le même temps, la conception du contrôle de gestion a fait l'objet de plusieurs approches et son évolution a suivi celle de la conception de l'entreprise et de la gestion.

L'objet de ce chapitre est de définir le contrôle de gestion sous différents aspects, mettre en évidence la démarche contrôle de gestion et surtout sa place dans le management d'une organisation à travers les objectifs qui lui sont assignés.

Section 1 : Définitions

Le concept de contrôle de gestion est difficile à cerner, car il découle de l'association de deux termes (contrôle et gestion) qui sont eux-mêmes susceptibles d'avoir un contenu très varié. Il est donc évident que le contrôle de gestion puisse véhiculer des conceptions très disparates, voire parfois divergentes. Du fait de l'instabilité et de l'évolution perpétuelle dans le temps et dans l'espace de l'environnement économique et technologique, le contrôle de gestion devient encore plus complexe car il n'est pas une discipline figée mais dynamique.

Pour présenter la conception actuelle du contrôle de gestion, il convient d'abord d'élucider les termes gestion et contrôle ainsi que l'évolution de sa conception (contrôle de gestion).

I - Des notions de base au concept de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion étant l'association de deux termes au contenu varié, il est alors nécessaire de les définir pour faciliter la compréhension de sa philosophie et l'appréhension de la fonction dans l'organisation.

A - La gestion

La gestion est définie comme un processus d'activités de planification, d'organisation, d'impulsion et de contrôle visant à atteindre les objectifs fixés grâce à des moyens humains, matériels et financiers (DIOP, 1999) . La gestion, science des choix et de l'action, mais aussi art, consiste à conduire une organisation en utilisant de nombreuses techniques et démarches pour aider aux décisions. Dans son acceptation actuelle, la gestion qui découle de la traduction du terme anglo-saxon *management*, regroupe deux dimensions : la gestion stratégique et la gestion opérationnelle.

BOISVERT (1991 : 39) définit la gestion stratégique comme << un moyen pour définir une mission, fixer des objectifs à long terme, arrêter des stratégies, décider des politiques, établir des plans et veiller à leur mise en œuvre >>, et pour lui, << la gestion opérationnelle consiste à élaborer des plans à court terme, à préparer des budgets d'exploitation, à planifier le travail quotidien et à veiller à ce qu'il soit bien fait, et si possible, de mieux en mieux >>.

Que ce soit dans le processus de gestion stratégique ou opérationnelle, le contrôle y constitue une phase très importante. N'est-il pas d'ailleurs l'une des trois principales fonctions que FAYOL assigne au manager ?

B - Le contrôle

Le concept de contrôle de gestion supporte une hypothèque due à l'ambiguïté du mot contrôle (vérification - maîtrise). Lorsqu'on évoque la notion de contrôle, on pense souvent aux aspects répressifs des contrôleurs et aux côtés quelque peu fraudeurs des contrôlés (LAUZEL & TELLER, 1997). Cela relève de la vision péjorative du mot français "contrôle" associé à l'idée de vérification et de sanction - répression.

Le contrôle a également un sens de maîtrise et contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu (REY, 1991).

Tout contrôle, selon l'approche cybernétique, vise à mesurer les résultats d'une action et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés pour savoir s'il y a concordance ou divergence. Il doit alors aboutir, si nécessaire, à une rétroaction pour rectifier les décisions et les actions entreprises.

L'approche cybernétique du contrôle fait également référence à trois notions importantes pour la gestion (LAUZEL & TELLER, 1997 : 11) :

- le contrôle proactif, c'est-à-dire basé sur l'idée de prévention et d'anticipation ;

- l'autocontrôle qui consiste pour chaque responsable à évaluer sa position de façon à déterminer où il en est et où il se dirige en fonction des programmes existants, quels objectifs il devrait avoir, et s'il est nécessaire de réviser les plans élaborés pour les atteindre ;
- l'interconnexion planification – organisation – contrôle, c'est-à-dire le suivi de la relation objectif – réalisation – contrôle.

Le processus de contrôle touche toutes les décisions et les actions de l'entreprise, si bien que pour EILON (in LAUZEL & TELLER, 1997 : 9), << il ne peut exister de management sans un processus de contrôle >>.

C - Les essais de définition du contrôle de gestion

L'expression *contrôle de gestion* est la traduction de l'anglo-saxon *management control* dans laquelle le mot *control* signifie maîtrise et non vérification sanction.

Dans le sens vérification - sanction, le contrôle de gestion constituerait alors un moyen de vérifier a posteriori que l'entreprise est correctement gérée.

Dans l'acception du sens maîtrise, le contrôle de gestion aurait pour but d'aider les responsables à maîtriser la gestion de leur organisation. Cette seconde conception correspond bien au *management control* et place le contrôle de gestion dans tout le processus de gestion (contrôle a priori, pendant, a posteriori) contrairement à l'approche vérification. En effet, l'approche vérification étend certes le contrôle de gestion au contrôle a priori, mais à travers des processus d'approbation lourds qu'à travers des conseils et des orientations.

Pour Anthony (in YAZI, 2000), le contrôle de gestion est << the process by which managers ensure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives >>, c'est-à-dire <<le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation>> (in ALAZARD & SEPARI, 1998 : 16).

Cette définition donnée par ANTHONY en 1965 a l'avantage d'avoir mis l'accent sur l'aspect processus du contrôle de gestion, c'est-à-dire un système actif, organisé et évolutif. Mais, elle ne prend pas en compte les dimensions supplémentaires nouvelles du contrôle de gestion, à savoir le conseil, les orientations stratégiques et le pilotage de l'organisation.

Celles-ci sont prises en compte par BOISVERT (1991 : 30) pour qui <<le contrôle de gestion, pris au sens de direction, de conduite et de maîtrise, consiste en la production des informations nécessaires aux gestionnaires pour fixer des objectifs pertinents, élaborer de bonnes stratégies et les mettre en œuvre de façon efficace et efficiente>>. Cette définition est plus complète que la première, mais sa faiblesse réside dans l'omission de l'aspect économie dans l'acquisition des ressources ; faiblesse contenue également dans la définition de ANTHONY.

Toutefois, nous retenons l'approche de BOISVERT (1991) dans la mesure où, malgré son omission dans la définition, la portée de la dimension économie dans l'acquisition des ressources est explicitement reconnue par cet auteur.

En effet, dit-il <<le contrôle de gestion vise l'efficacité, l'efficience et l'économie>> (BOISVERT, 1991 : 40) ou encore <<l'efficacité, l'efficience et l'économie sont les trois « E » de la vérification intégrée>> (BOISVERT, 1991 : 42) et enfin <<tout système de contrôle de gestion devrait idéalement favoriser l'efficacité, l'efficience et l'économie>> (BOISVERT, 1991 : 43).

Dans tous les cas, le contrôle de gestion est un système d'information qui permet non seulement de piloter l'organisation, mais aussi d'évaluer sa performance (dont les trois « E » en constituent les principales composantes) et celle de chacune de ses unités décentralisées (centres de responsabilité).

Mais, notons que la dynamique des organisations ainsi que les enjeux de la gestion moderne ont nécessité l'évolution de la conception du contrôle de gestion.

II - Evolution de la conception du contrôle de gestion

La vision de l'organisation s'est progressivement constituée avec l'intégration de la dimension sociale, humaine, politique à la première dimension technique productive basée sur la rationalité. Cette évolution de la vision de l'organisation a engendré des mutations dans la conception du contrôle de gestion.

A – L'approche rationnelle

L'approche rationnelle de l'organisation est l'œuvre surtout de Taylor qui a introduit l'organisation scientifique du travail et Fayol qui a délimité les fonctions essentielles pour gouverner une entreprise dont la fonction contrôle (les autres étant prévoir et diriger). La productivité constitue l'objectif prioritaire et les adeptes de cette théorie, dans leurs démarches et analyses, cherchent **une plus grande rationalité** dans la production, dans la structure et dans la direction.

Cette approche rationnelle ou scientifique de l'organisation est basée essentiellement sur les concepts d'économies d'échelle, la division du travail ou spécialisation et l'exécution - contrôle par rapport aux normes établies (DIOP, 1999).

Dans cette approche classique (ALAZARD & SEPARI (1998) ; LAUZEL & TELLER (1997)), le contrôle de gestion consiste à mesurer quantitativement des actions pour les comparer aux normes préétablies et les corriger en cas de besoin. Il est considéré non seulement comme un moyen de contrôle, mais aussi et surtout, comme un moyen de sanction des travailleurs de l'entreprise.

B - L'approche sociale

L'approche sociale de l'organisation a été développée par l'Ecole des relations humaines qui a mis en évidence les motivations affectives et l'importance de la participation des acteurs de l'entreprise dans la gestion (DIOP, 1999).

Pour Elton Mayo, Herzberg et McGregor qui ont contesté l'approche classique de l'organisation, un accent particulier doit être mis sur la nécessité de ***promotion des relations humaines*** en permettant aux acteurs de participer aux buts et aux activités de l'organisation, en les responsabilisant davantage et en leur accordant des capacités d'initiative et de créativité.

Dans cette approche, selon LAUZEL & TELLER (1997), le contrôle de gestion doit s'orienter vers une dimension sociale en intégrant les facteurs comportements et motivations pour bien jouer son rôle de mesure, de conseil et améliorer les actions réalisées. Le contrôle de gestion dans l'approche sociale de l'organisation est donc non seulement un outil de contrôle des individus, mais aussi et surtout, un instrument de motivation et de participation ; c'est-à-dire un moyen pour stimuler les acteurs de l'organisation.

C - L'approche systémique

Dans l'approche systémique développée par Chester Barnar et Ackoff (DIOP (1999) ; ALAZARD & SEPARI (1998)), ***l'entreprise*** est considérée comme une ***structure composée de plusieurs éléments*** s'imbriquant les uns aux autres de manière harmonieuse ; c'est-à-dire un système et de ce fait, peut être décomposée de manière dynamique et opératoire en trois pôles interdépendants essentiels à son fonctionnement : le système décisionnel, le système informationnel et le système opérationnel.

Le contrôle de gestion dans l'approche systémique apparaît comme un instrument indispensable au pilotage de l'ensemble et des parties du système pour en mesurer l'efficacité globale au travers des plans et budgets et au pilotage permanent pour mesurer les actions et aider à leur recentrage pour atteindre les objectifs fixés (LAUZEL & TELLER, 1997).

D - L'approche décisionnelle

L'approche décisionnelle est basée sur une perception socio-technique de l'organisation avec la prise en compte de la double dimension technique et humaine. Herbert Simon et James G. March sont des partisans de cette approche. Herbert Simon (in ALAZARD & SEPARI, 1998) a introduit la notion de **rationalité limitée** (d'où l'idée de solution satisfaisante) dans la prise de décision liée à la difficulté d'appréhension de tous les contours d'un problème pour lui donner une image fidèle, objective et rationnelle. La rationalité limitée des individus touche au contrôle de gestion car elle affecte les processus décisionnels et les systèmes d'information qui sont mis en place pour aider à la décision. Avec les théories de la décision qui ont consacré la décentralisation du pouvoir et des décisions et l'introduction de la dimension qualitative, le contrôle de gestion est passé du seul contrôle de régularité, de conformité à des normes avec d'éventuelles sanctions, au contrôle d'efficacité. Aussi, est-on passé du contrôle ex-post pour vérifier un passé à un suivi permanent pour aider avant, pendant et après l'action.

Selon ALAZARD & SEPARI (1998), le contrôle de gestion dans l'approche décisionnelle de l'organisation n'est donc pas un moyen de sanction, mais un outil de communication et de médiation entre les partenaires de l'entreprise.

E - L'approche contingente

Les défenseurs de l'approche contingente tels que Robert Lawrence et Henry Mintzberg, contrairement aux théoriciens classiques qui cherchent à établir *la norme* pour toutes entreprises, recherchent plutôt une **solution adaptée au contexte particulier et à la spécificité de chaque organisation** (DIOP, 1999). Pour eux, l'organisation est soumise à des facteurs de contingence, c'est-à-dire des éléments propres à une entreprise et à son environnement, qui évoluent avec elle et qui influencent ses choix et actions.

Le contrôle de gestion selon l'approche contingente ne peut être considéré comme un outil standard pour toutes les organisations. Sa place, l'importance de son rôle, sa conception et sa pratique sont fonction des spécificités et particularités

des entreprises. En d'autres termes, le contrôle de gestion doit s'adapter aux besoins d'information de l'organisation.

En somme, le contrôle de gestion dans l'approche contingente de l'organisation est un instrument d'analyse des performances, spécifique selon les objectifs, la taille et l'environnement de l'organisation et les comportements des acteurs. Selon cette approche, le contrôle de gestion lui-même est influencé par des facteurs internes et externes à l'organisation.

Le contrôle de gestion est une discipline dynamique et sa conception est en constante évolution. Bien d'autres approches dont nous n'avons pas fait cas insistent sur d'autres dimensions et variables du contrôle de gestion. Il en est ainsi de **l'approche contractuelle** qui définit le contrôle de gestion comme un **outil des relations contractuelles** dans l'entreprise et de **l'approche évolutionniste** qui considère le contrôle de gestion comme un ensemble de routines garantissant la pérennité de l'organisation, un levier du changement, et enfin, un **moyen d'apprentissage organisationnel**.

Se pose alors la problématique actuelle du contrôle de gestion.

III - La conception actuelle du contrôle de gestion

Il s'agit pour nous de situer la problématique actuelle du contrôle de gestion et de mettre en évidence le contenu de ce concept en tant que système nerveux des organisations modernes.

A - La problématique actuelle du contrôle de gestion

De l'étude de la théorie des organisations, il en découle un nouveau cadre d'analyse pour le contrôle de gestion (ALAZARD & SEPARI, 1998 : 41) :

- le contrôle de gestion doit être appréhendé comme un système, système d'information pour le système Entreprise ;
- le contrôle de gestion s'insère dans une entreprise et un environnement complexe et incertain ;
- les objectifs et les paramètres du contrôle de gestion évoluent dans le temps et l'espace, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation ;

- le contrôle de gestion s'insère dans un système décisionnel à rationalité limitée ;
- le contrôle de gestion doit intégrer une dimension humaine, sociale et politique.

Ces caractéristiques ne réduisent pas la portée et l'intérêt du contrôle de gestion mais en modifient le champ d'analyse et obligent à faire évoluer les outils de gestion afin qu'ils soient en adéquation avec les enjeux de la compétitivité.

Le cadre de mise en œuvre du contrôle de gestion est toujours marqué par des éléments de contingence qui constituent des paramètres d'influence. C'est dans ce cadre contingent que le contrôle de gestion devrait pouvoir planifier, suivre, motiver et mesurer les performances, bref, réorienter ses missions et redimensionner son approche.

B - Contenu du contrôle de gestion aujourd'hui

La conception du contrôle de gestion a connu de nettes améliorations, conséquence de son adaptation à l'évolution de l'environnement de l'entreprise. Comme l'ont indiqué ALAZARD & SEPARI (1998 : 672), le nouveau contrôle de gestion est basé sur le triplet << anticiper, piloter, agir >>. Selon LORINO (in ALAZARD & SEPARI, 1998 : 17), <<le contrôle de gestion est passé d'une approche centrée sur les ressources et les responsabilités à une approche centrée sur les processus et les compétences>>.

Pour YAZI (2000), l'on est passé d'un contrôle de gestion, par essence réactif, axé sur le commandement et la surveillance, basé sur un contrôle a posteriori avec une logique policière de détection conjuguée à un système de récompense et de punition, souvent intégré à la gestion par exceptions et parfois à la gestion par objectifs, et s'appuyant sur une structure pyramidale par fonctions, à un contrôle de gestion proactif axé sur la stimulation, l'orientation et l'apprentissage (contrôle de gestion intégré) et basé plutôt sur une logique de formation, un contrôle a priori et sur la gestion par activités.

Signalons que la gestion par activités vise la réduction des coûts et des temps de cycle ainsi que l'augmentation de la qualité grâce à ses principales caractéristiques ci-après définies par (BOISVERT, 1995 : 269) :

- ❶ focalisation sur les processus ;
- ❷ mesure des coûts, des temps de cycle et de la qualité ;
- ❸ analyse des déclencheurs de processus ;

- ④ analyse des causes des activités ;
- ⑤ mission d'éclaireur.

BOISVERT (1991) a aussi mis en évidence le contenu du contrôle de gestion actuel à travers un tableau de comparaison entre le contrôle de gestion traditionnel et le contrôle de gestion renouvelé. Ce tableau dégage les différences fondamentales entre les deux approches.

Tableau n°1 : Contrôle de gestion traditionnel et contrôle de gestion renouvelé

Contrôle de gestion traditionnel	Contrôle de gestion renouvelé
Surveiller	Motiver
Programmer	Orienter
A posteriori	A priori
Passif	Actif
En réaction par rapport à (réactif)	Proactif
Méfiance	Confiance
Exécutants	Décideurs
Subalternes	Collègues
Directif	Participatif
Exhaustif	Sélectif
Flux descendant	Flux ascendant
Information filtrée	Information brute
Indicateurs financiers	Indicateurs Physiques
Résultats	Facteurs inducteurs
Richesse consommée	Richesse produite et consommée
Maintenir les acquis	Gagner du terrain
Normes internes	Cibles externes
Système fermé	Système ouvert
Système figé	Système modulable
Système partiel	Système global
Plutôt opérationnel	Plutôt stratégique
Introversion	Extraversion
Activités de transformation	Activités du cycle de vie

Source : BOISVERT (1991 : 258)

Le contrôle de gestion se trouve alors repensé, renouvelé, et exige désormais l'implication et la motivation des collègues, l'orientation de leurs comportements, l'anticipation sur l'avenir, la recherche des causes des résultats (indicateurs guides) et une orientation vers l'extérieur (benchmarking).

Comme l'a indiqué GUEDJ (1998 : 613), << désormais, ce qui compte dans le nouvel environnement concurrentiel, ce n'est pas d'avoir des résultats un mois après, mais les prévisions un mois avant afin de privilégier l'anticipation et le juste à temps grâce aux plans d'actions et pour faciliter la mise en œuvre de la stratégie>>.

Le nouveau contrôleur de gestion <<doit être un agent de changement, un catalyseur au sein de son entreprise [.....], le chef du service de renseignements de l'entreprise [.....], un membre du cercle stratégique du président>> (PIPKIN, Al, in BOISVERT, 1991 : 259). Pour ce faire, renchérit BOISVERT (1991 : 259), <<le contrôleur de gestion doit sortir de son bureau et réintégrer l'entreprise>>.

Le contrôle de gestion intégré est même en passe d'évoluer vers un contrôle de gestion interactif qui sera basé surtout sur la comptabilité des activités, la planification intégrée, l'analyse de la valeur et le total quality management (gestion de la qualité totale).

Le contrôle de gestion fait l'objet de plusieurs définitions disparates, mais complémentaires dans le fond. Cette disparité découle de son caractère multidimensionnel et de l'absence de neutralité dans les approches. En effet, chaque auteur, en fonction de ses besoins, se focalise sur les dimensions susceptibles de conforter sa vision de la fonction.

Dans tous les cas, la problématique du contrôle de gestion dans le management des organisations reste axée sur les trois préoccupations majeures appelées les trois <<E>> ; c'est-à-dire l'économie dans l'acquisition des ressources, l'efficacité dans leur utilisation et l'efficacité dans la réalisation des objectifs. Ces trois <<E>> constituent la finalité des différents objectifs assignés au contrôle de gestion dans l'organisation. Mais, en quoi consistent ces objectifs ?

Section 2 : Les objectifs du contrôle de gestion

Compte tenu de l'élargissement des demandes faites au contrôle de gestion lié à un besoin de pilotage de la performance de l'entreprise, les objectifs assignés au contrôle de gestion sont multiples. Pour notre part, nous présenterons les

principaux objectifs du contrôle de gestion qui traduisent sa portée dans le management d'une organisation et notamment dans les organismes de sécurité sociale.

I - Doter le responsable d'un instrument de pilotage de son action

La mise en place d'un système de contrôle de gestion répond au souci de maîtrise de la gestion, c'est-à-dire le pilotage stratégique et tactique (opérationnel) de l'entreprise. En effet, le contrôle de gestion permet de répondre à la question : est-ce que mon système fonctionne normalement ?, c'est-à-dire est-ce que les objectifs assignés à chaque responsable opérationnel sont atteints ?. De même, il est aussi l'interface entre la stratégie et les actions de routine (opérationnelles) et assure la cohérence permanente entre les deux. Ce qui lui confère son caractère d'instrument ou outil de pilotage pris dans le sens donné par DEMEESTERE pour qui << le pilotage est une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qu'est le contrôle de gestion >> (in ALAZARD & SEPARI, 1998 : 50).

Selon REY (1991 : 48), cet instrument de pilotage doit être <<comparable au tableau de bord d'un véhicule qui permet à son conducteur de savoir en permanence à quelle vitesse il roule, combien il a parcouru de kilomètres et ce qui lui reste de carburant dans son réservoir >>.

Et comme l'a aussi indiqué GUEDJ (1998), concevoir son contrôle de gestion comme un système de pilotage est une condition nécessaire pour qu'il soit vraiment utile à la stratégie d'entreprise.

De même, en comparant le pilotage de l'organisation à celui d'un navire, nous convenons avec REY (1991) qu'il s'agit, pour les responsables de l'organisation, de maintenir le cap en se gardant des forces qui tendent à dévier de la trajectoire que l'on s'est fixée et en se prémunissant des risques qui peuvent menacer jusqu'à l'existence même du navire.

En somme, le contrôle de gestion a pour objet de permettre au responsable de surveiller ou contrôler non seulement l'ensemble des <<clignotants>> qui caractérisent la marche de l'entreprise, mais aussi et surtout, les indicateurs guides, c'est-à-dire les facteurs clés de succès.

II - Fournir à l'organisation un support à la communication, au dialogue et à la négociation

Cet objectif découle du précédent. En effet, la connaissance des différents indicateurs de gestion permet à l'organisation de disposer d'un vecteur de communication et d'une base de dialogue et de négociation aussi bien à l'intérieur qu'avec ses partenaires extérieurs tels que les fournisseurs, les bailleurs, les clients etc.

Le contrôle de gestion est considéré aujourd'hui comme un système d'information, collectant et traitant en permanence des informations passées, présentes et prospectives pour mesurer la performance de l'activité de l'entreprise.

Il est aussi un outil de communication interne à travers la circulation des informations quantitatives et qualitatives dans l'entreprise. L'un des facteurs clés de pilotage de l'entreprise n'est-il pas la communication des objectifs et l'adhésion la plus large à ces derniers de la part des responsables opérationnels et fonctionnels ?

III - Faciliter l'évaluation de la performance

L'objectif d'évaluation de la performance apparaît aujourd'hui capital compte tenu des besoins de compétitivité permanente qu'impose l'environnement par essence concurrentiel.

La mesure de la performance est effectuée à l'aide d'indicateurs de performance établis par le contrôle de gestion sous forme de tableaux de bord ou de reporting. Le contrôle de gestion constitue le meilleur moyen d'évaluation des performances de l'organisation au point que ALAZARD & SEPARI (1998) l'assimilent au pilotage ou management de la performance.

IV - Favoriser la performance

Le contrôle de gestion transcende l'aspect mesure des performances pour favoriser l'amélioration des potentialités de l'entreprise. Pour ARDOIN (1994 : 43), <<le contrôle de gestion a pour vocation d'aider l'entreprise à créer la performance>>. Et GUEDJ (1998) considère la fonction contrôle de gestion comme <<la clé de la performance des entreprises>>. La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance est encore plus perceptible à travers son triple rôle défini par ALAZARD & SEPARI (1998) : anticiper, piloter, agir. Une bonne combinaison de ces trois fonctions conduit inexorablement à l'amélioration des performances dans l'entreprise.

V - Aider au pilotage de la performance

Le contrôle de gestion a pour objectif d'aider le responsable à piloter non seulement son action mais aussi la performance de l'entreprise.

Le pilotage de la performance doit être axé sur :

- le pilotage de l'efficacité, c'est-à-dire la gestion des variables clés de compétitivité à l'aide de décisions et d'actions stratégiques adéquates permettant d'obtenir de manière dynamique les résultats dans le cadre des objectifs définis ;
- le pilotage de l'efficience, c'est-à-dire la maîtrise des variables clefs de l'équilibre financier par une meilleure gestion possible des moyens, des capacités en relation avec les résultats ;
- le pilotage de l'économie, c'est-à-dire la maîtrise des variables clefs de succès pour une optimisation des acquisitions de ressources.

VI - Aider au pilotage du changement

L'environnement concurrentiel et les incessantes mutations recommandent une grande capacité d'adaptabilité et de flexibilité de la part des acteurs de l'entreprise. L'un des objectifs du contrôle de gestion est d'aider à réguler les comportements des différents acteurs par un changement organisationnel et individuel, favoriser l'amélioration opérationnelle, la réactivité et surtout la flexibilité stratégique.

VII – Faciliter la prise de décision

Le contrôle de gestion est un système d'information pour le système de décision. La fonction première d'un système d'information est la production de l'information nécessaire à la prise de décision. Le système de traitement des informations effectué par le contrôle de gestion doit permettre une alerte immédiate dès que le fonctionnement de l'entreprise s'écarte de la normale ou trajectoire prévue, en dehors des limites admissibles, et induire rapidement des décisions correctrices. Il doit également et surtout permettre d'anticiper le changement

Le rôle primordial du contrôle de gestion est d'assurer la souplesse (flexibilité), la gestion des contingences (l'organisation subit son environnement et en retour, peut et doit changer celui-ci) et la réactivité du système de pilotage à travers de permanentes régulations, c'est-à-dire des prises de décisions.

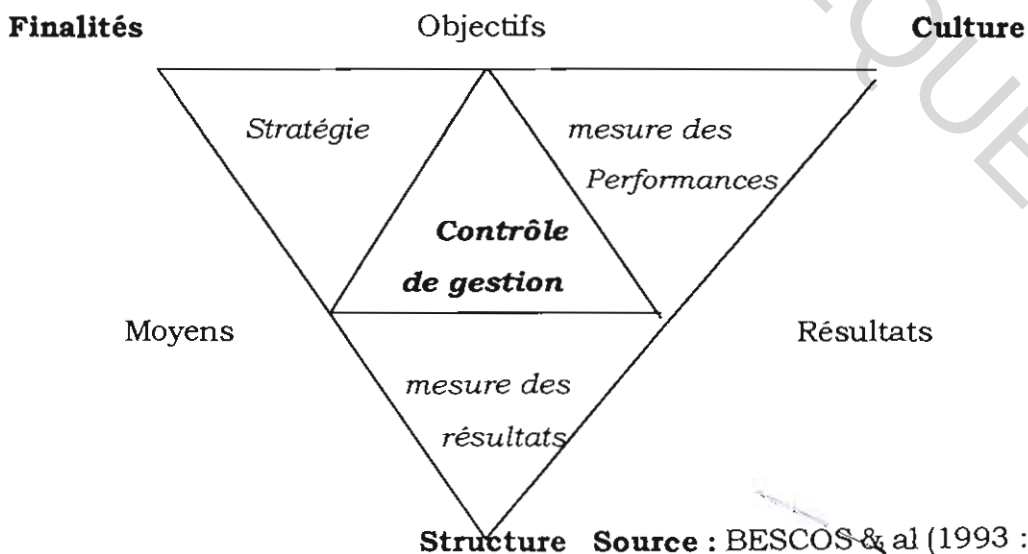
VIII - Aider à la prévision

Comme <<gouverner, c'est prévoir>> (in SAULOU, 1984 : 154), le responsable doit pouvoir appréhender l'avenir de son organisation et la maîtriser avec plus de certitude, c'est-à-dire connaître tout le comportement prévisionnel de son système. Or, comme nous l'avons précédemment indiqué, l'un des objectifs du contrôle de gestion aujourd'hui est l'anticipation sur l'avenir. Sur la base des réalisations du présent et celles constatées dans le passé, le contrôle de gestion doit pouvoir permettre d'obtenir les grandes tendances de l'évolution future de l'organisation. Cela permettrait en fait d'augmenter la certitude dans le futur et donc de l'aborder ainsi avec moins d'incertitude. C'est du reste pourquoi la réduction de l'incertitude est considérée comme l'une des priorités du contrôle de gestion.

En anticipant ce que sera l'environnement, et non passer l'essentiel de son temps à mesurer les conséquences (écarts) des actions passées des acteurs de l'entité, le contrôle de gestion se révèle un véritable outil d'aide à la prévision, voire un moyen de prévention des écarts. Du reste, pour GUEDJ (1998 : 614), << le contrôle de gestion, c'est ce qu'on doit faire en fonction de l'environnement plutôt que ce que l'on sait faire en fonction du passé >>.

A travers ces différents objectifs susvisés, le contrôle de gestion se trouve ainsi au cœur du management. Ce rôle de premier plan dans le processus du management a été mis en évidence par BESCOS & al (1993) à travers la figure suivante :

Figure n°1 : Position du contrôle de gestion dans le triangle de management



Cette vision a l'avantage de montrer l'ancrage du contrôle de gestion dans le <<triangle de management>> avec la mise en évidence de la relation objectifs – moyens – résultats qui le caractérise.

En tant qu'outil d'anticipation et de pilotage, le contrôle de gestion revêt une grande importance pour une Institution de sécurité sociale car il lui permet d'aborder l'avenir avec moins d'incertitude et de s'adapter aux mutations de l'environnement. En effet, l'anticipation sur l'avenir est une condition de survie pour l'Institution de sécurité sociale dans la mesure où elle couvre des événements qui échappent à tout contrôle (accidents de travail, maladies professionnelles, naissances, etc.).

Par ailleurs, la limitation des ressources de financement de la sécurité sociale liée à leur nature (cotisations sociales) et l'augmentation des risques socioprofessionnels exigent de la part des organismes de sécurité sociale la maîtrise des trois <<E>>, objet ultime du contrôle de gestion.

Pour réaliser cet objet ultime, le contrôle de gestion adopte une démarche d'intégration dans le management des organisations.

Section 3 : Le processus de contrôle de gestion

Le processus de contrôle de gestion est tributaire de la nature des objectifs assignés à la fonction dans l'organisation. Le passage d'un contrôle de gestion classique unidimensionnel (opérationnel et basé sur l'analyse des variables quantitatives) à un contrôle de gestion multidimensionnel (à la fois opérationnel et stratégique, avec prise en compte des variables qualitatives) a influé sur le processus de contrôle de gestion.

Ce processus, pour les besoins de pilotage de l'organisation, comprend trois grandes phases (GARMILIS & al, 1992) :

- *La phase prévision*
- *La phase réalisation*
- *La phase contrôle*

I - La phase prévision ou de contrôle avant l'action

Cette phase est déterminante dans le processus de contrôle de gestion car c'est à cette étape que les options stratégiques sont définies, les programmes d'actions établis et les plans d'actions annuels élaborés.

Mais, cela suppose que l'on se soit accordé au préalable sur la vocation et les missions de l'organisation (REY, 1991).

A - La définition des options stratégiques

La définition des options stratégiques est effectuée dans le cadre d'une réflexion approfondie sur les forces et les faiblesses internes de l'organisation d'une part, et sur les opportunités et les menaces de l'environnement d'autre part.

Plus précisément, la stratégie est définie après avoir répondu aux questions suivantes : qui sommes-nous ? où sommes-nous ? où voulons-nous aller ? comment faire pour y parvenir au regard des risques ou menaces extérieures ? quelles sont les opportunités que nous pouvons saisir ? etc.

Le principal outil utilisé à cette phase est la planification stratégique qui débouche sur l'adoption d'un plan stratégique. Le tableau de bord stratégique est aussi un outil essentiel dans la définition des orientations.

B - L'établissement des programmes d'actions à long terme

La mise en œuvre des options stratégiques nécessite l'établissement de programmes d'actions à long terme sous forme de plans opérationnels pluriannuels et qui définissent essentiellement les moyens à mettre en œuvre dans les limites des orientations définies dans la stratégie.

On abandonne ainsi le domaine de la stratégie pour entrer dans celui de la tactique. Pour GARMILIS & al (1992 : 14), à cette étape, << les responsables de l'entreprise savent où aller, connaissent la direction qu'il convient de prendre, savent que le chemin est praticable. Il convient à présent de choisir la route d'une manière précise. Pour cela, on explore tous les chemins possibles afin de choisir celui qui présente le moins d'obstacles et /ou qui est le plus court >>.

L'outil privilégié à cette phase est la planification opérationnelle.

C - L'élaboration des plans d'actions annuels

L'aboutissement du processus de planification est l'élaboration de plans d'actions annuels et la définition des objectifs à court terme pour la préparation et l'encadrement de l'action.

Cette phase s'inscrit dans le cadre de la gestion budgétaire par objectifs. Le budget constitue naturellement l'outil approprié.

II - La phase réalisation ou de contrôle pendant l'action

Il s'agit de la phase de l'action, c'est-à-dire l'exécution des activités programmées. Elle nécessite l'utilisation d'outils fiables d'information sur les réalisations. Les principaux outils utilisés pour disposer des informations sur les réalisations sont le reporting, la comptabilité budgétaire, l'analyse des coûts, les statistiques.

III - La phase contrôle ou de contrôle après l'action

Cette phase consiste en la confrontation des réalisations aux objectifs fixés afin de déceler les écarts éventuels, les expliquer et y apporter des mesures correctives. Elle peut être donc subdivisée en trois séquences (REY, 1991) :

A - La mesure des résultats

La mesure des résultats consiste à compter, évaluer et comparer les réalisations aux prévisions afin de déterminer les écarts.

B - L'analyse des écarts

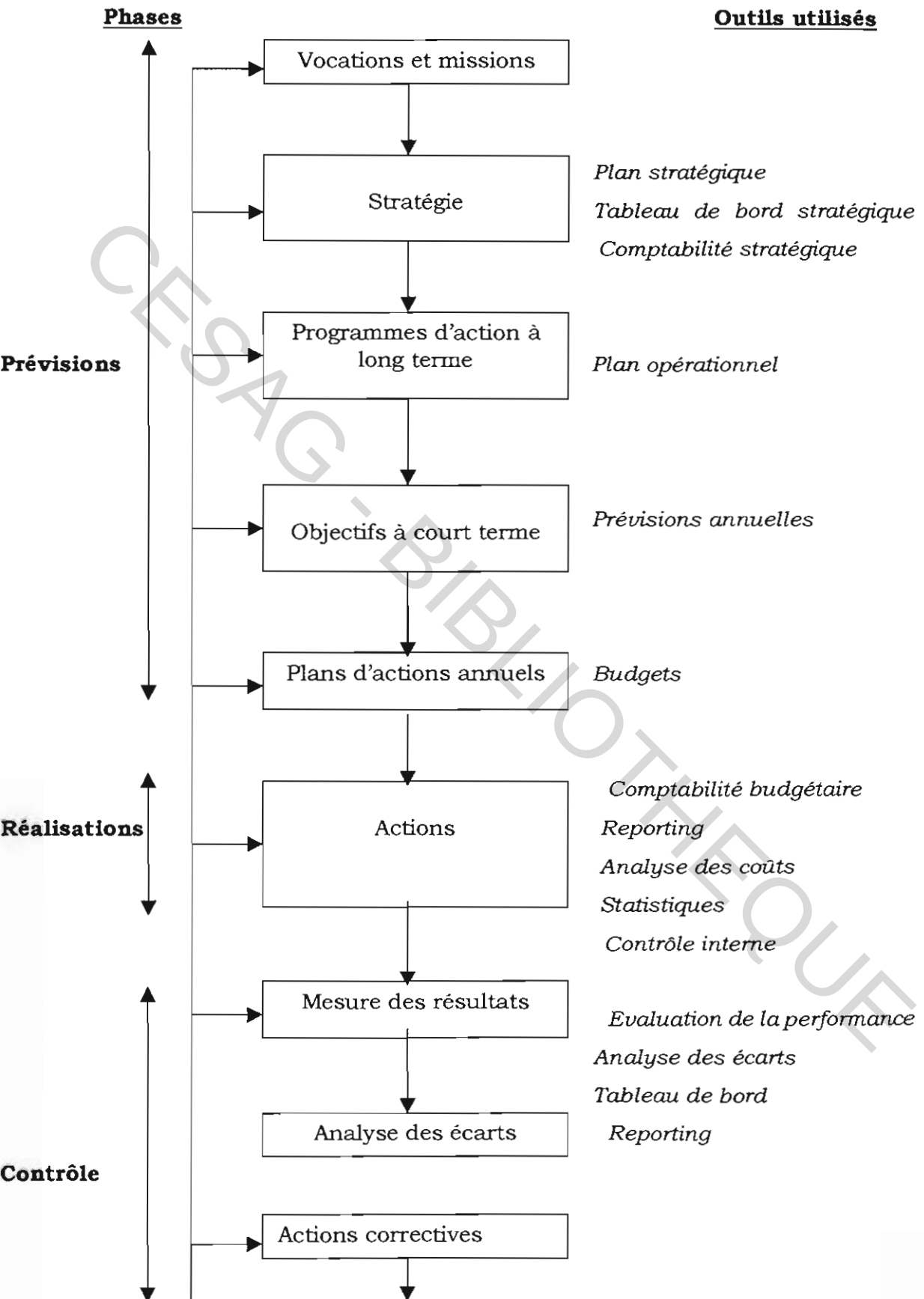
L'analyse des écarts consiste à les passer au crible en fonction de leur nature, de leur incidence et de leur portée afin de déterminer les causes. En d'autres termes, il s'agit d'expliquer les différents écarts constatés.

C - L'engagement d'actions correctives

L'engagement d'actions correctives consiste à redresser les dérapages relevés suite à l'analyse des écarts. Il peut, par un processus de rétroaction, conduire à reformuler les plans d'actions ou les actions elles-mêmes. En cas de nécessité, la remise en cause peut exceptionnellement conduire à revoir les programmes d'actions à long terme, la politique concernant les moyens, peut-être même la stratégie, voire les missions de l'organisation.

Les outils généralement utilisés dans la phase contrôle sont l'évaluation de la performance, le tableau de bord, le reporting et l'analyse des écarts.

Le processus du contrôle de gestion pourrait être résumé par le schéma ci-après :

Figure n°2 : Processus du contrôle de gestion

Source : Inspiration des schémas de GARMILIS & al (1992) et de REY (1991)

Comme nous le constatons, le contrôle de gestion est intégré dans le processus de pilotage de l'entreprise. Le contrôleur de gestion doit intérioriser, et donc, connaître parfaitement les options stratégiques car il lui appartient de faciliter leur mise en œuvre en liaison avec les différents responsables opérationnels. Le contrôle de gestion est alors l'interface entre la stratégie et les actions opérationnelles et doit assurer la cohérence entre les deux. Il intervient avant, pendant et après l'action, c'est-à-dire à toutes les étapes du processus.

Le contrôle de gestion a connu de profondes mutations liées à l'élargissement des demandes qui lui sont faites : Aider au pilotage, évaluer les performances, conseiller la direction générale et assister les responsables opérationnels, stimuler, motiver et orienter les comportements, etc.

La recherche de la satisfaction de ces nouveaux besoins explique l'évolution du contrôle de gestion classique vers un contrôle de gestion intégré (renouvelé) et de plus en plus, il est même question d'une progression vers un contrôle de gestion interactif.

Dans tous les cas, un bon système de contrôle de gestion devrait idéalement présenter les caractéristiques suivantes (BOISVERT, 1991 : 43) :

- favoriser l'efficacité, l'efficience et l'économie ;
- produire rapidement l'information nécessaire ;
- orienter la gestion ;
- favoriser l'amélioration continue et la mise en œuvre de nouvelles activités ;
- être peu coûteux ;
- être facile à utiliser et à interpréter.

Ces caractéristiques sont la résultante de plusieurs paramètres qui constituent l'environnement du contrôle de gestion et dont dépend étroitement son efficacité.

Chapitre II : L'environnement du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion résulte de la conjonction de plusieurs variables qui caractérisent son environnement. L'efficacité du système de contrôle de gestion va donc dépendre de la nature et de la cohérence globale de ces variables essentiellement liées à son organisation, aux facteurs d'influence de sa pratique et à ses sources d'information.

Ces trois volets constituent ainsi l'ossature du présent chapitre.

Section 1 : Missions et organisation du contrôle de gestion

Pour être véritablement opérationnel, le contrôle de gestion doit être investi de missions précises, claires et doté d'une organisation adéquate basée sur l'identification des intervenants dans le système de contrôle de gestion, le rattachement hiérarchique approprié et l'organisation interne rationnelle de la structure de gestion.

I – Les missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est la fonction chargée d'assurer l'efficacité du pilotage économique de l'entreprise.

Si l'on se réfère à l'Association nationale des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion de France (in REY, 1991 : 75 et LAUZEL & TELLER, 1997 : 17) qui a défini les principales missions du contrôle de gestion, et à De KERVILLER (in YAZI, 2000), le contrôle de gestion a pour rôle de :

- ❶ Concevoir le système d'information ;
- ❷ Contribuer à la conception de la structure ;
- ❸ Faire fonctionner correctement le système d'information ;
- ❹ Effectuer des études économiques ou y participer seulement.

A – La conception du système d'information

Le premier rôle du contrôle de gestion est d'être le << système sensoriel >> qui mesure les résultats économiques et qui, s'ils sont mauvais, <<donne l'alerte>>. En d'autres termes, la conception du système d'information, en raison de son utilité, incombe au contrôle de gestion.

En effet, le système d'information a plusieurs utilités pour une organisation (TELLER & LAUZEL, 1997 : 17) :

- fournir une description précise d'une évolution passée, d'une tendance, d'une situation présente et permettre un diagnostic sérieux ;
- faciliter les prévisions sur les plans à long terme et les budgets à court terme ;
- éclairer les décisions qui doivent être prises dans le cadre opérationnel ;
- mettre en évidence les écarts entre prévisions et réalisations et permettre d'en expliquer les causes ;
- provoquer les mesures correctives opportunes.

Concevoir le système d'information amène le contrôle de gestion à intervenir dans l'organisation du système comptable, l'établissement des tableaux de bord, l'organisation du reporting et même la conception de la structure.

B - La contribution à la conception de la structure

Le contrôle de gestion contribue à la conception de la structure de l'entreprise par la définition des fonctions et des objectifs sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité. Il s'agit pour le contrôle de gestion de contribuer en réalité à la définition des centres de responsabilité qui sont des <<unités organisationnelles bénéficiant d'une délégation d'autorité en matière de moyens à mettre en œuvre et de choix des objectifs >> (TELLER & LAUZEL, 1997 : 18).

C - Le fonctionnement du système d'information

Le contrôle de gestion doit assurer le fonctionnement correct du système d'information dans toute l'organisation, tant pour le contrôle des réalisations par rapport aux objectifs que pour l'élaboration des budgets et programmes, notamment (DE KERVILLER, in YAZI, 2000) :

- établir des plans à long terme et les budgets ;
- contribuer au choix des méthodes de prévision ;
- établir une coordination du processus budgétaire en établissant entre les directions les communications nécessaires pour une cohérence globale des budgets ;
- faire respecter les délais ;
- analyser les résultats en rendant compte à la direction générale des écarts significatifs entre réalisations et prévisions ;
- proposer des actions correctives.

Le contrôle de gestion est chargé de faire comprendre au personnel le fonctionnement du système, de le faire participer à ce fonctionnement, au besoin, par une formation adéquate.

D - La réalisation d'études économiques

Le contrôle de gestion formule, à la demande, des avis et des recommandations sur les opérations projetées en effectuant des études économiques qui peuvent porter sur des opérations d'investissement ou sur les politiques financières, commerciales, tarifaires etc. (rôle de conseil).

La planification financière, l'évaluation des résultats, l'analyse des projets d'investissement, la protection des actifs, la fiscalité, le respect des obligations légales, la production de l'information financière, la collecte et l'enregistrement des données sont autant de missions que BOISVERT (1991) assigne au contrôle de gestion.

Le rôle du contrôleur de gestion n'est certainement pas d'être un décideur, encore moins un inspecteur ou un vérificateur. Pour REY (1991), ce rôle consiste plutôt à apporter un appui lors de la conception du système d'information, à former les responsables ; à jouer le rôle d'animateur pour implanter, roder et faire vivre les procédures, et à assister la hiérarchie dans l'analyse et l'interprétation des résultats.

En d'autres termes, le rôle primordial du contrôle de gestion est non seulement d'assurer la réactivité et la souplesse du système de pilotage en l'adaptant aux modifications permanentes de l'environnement tout en le stabilisant vis-à-vis des perturbations extérieures, mais aussi et surtout, d'orienter les comportements, d'être un agent de changement.

Pour accomplir de telles missions, le contrôleur de gestion doit disposer de certaines qualités (WENDEL, in FOMBA, 1999 : 15) :

- avoir une grande capacité de réflexion, une aptitude cognitive et comportementale,
- avoir une excellente base en comptabilité et en finance, avec une compréhension et une connaissance des principes comptables,
- avoir une compréhension des principes de planification, d'organisation et de contrôle,

- avoir une connaissance assez large du secteur d'activité de son organisation et des forces sociales, économiques et politiques qui sont impliquées,
- avoir une connaissance approfondie de son entreprise, y compris ses technologies, ses produits ou services, sa stratégie, ses politiques, ses objectifs, son histoire, son organisation et son environnement,
- avoir une capacité de communication avec tous les niveaux hiérarchiques,
- avoir une aptitude à motiver les autres pour conduire leurs actions et atteindre les résultats escomptés,
- être un agent de changement.

Principal animateur du système, le contrôleur de gestion y entretient des relations avec d'autres intervenants non moins importants.

II – Les intervenants dans le système de contrôle de gestion

Il convient de clarifier les relations que le contrôle de gestion entretient avec son environnement ainsi que les animateurs même de la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise. En d'autres termes, il s'agit de présenter les « clients » et les « acteurs » du contrôle de gestion.

A - Les clients du contrôle de gestion

Comme nous l'avons indiqué dans les missions qui lui sont dévolues (vérification (contrôle d'exécution), appui, conseil, assistance), le contrôle de gestion est au service des responsables de l'organisation. Ainsi, << la prestation contrôle de gestion >> doit être adaptée aux besoins des utilisateurs et à leur capacité à être des utilisateurs actifs des informations de gestion.

Parmi ces clients ou utilisateurs destinataires des informations de gestion, nous pouvons essentiellement citer :

1 - La direction générale

En général, la mise en place du contrôle de gestion est l'œuvre de la direction générale et résulte du souci de celle-ci à disposer d'un système de pilotage lui permettant de maintenir le processus opérationnel dans la trajectoire prévue afin de garantir l'atteinte des objectifs fixés.

La direction générale est ainsi le principal client du contrôle de gestion au regard de ses multiples besoins : besoin d'information, besoin de suivi et

d'évaluation des résultats, besoin d'aide à la décision, besoin d'aide à la prévision, besoin d'évaluation des performances etc.

Pour anticiper les résultats réels de l'exercice budgétaire et maintenir les grands équilibres financiers, la direction générale doit disposer régulièrement des réalisations et des projections de résultats dans chaque branche d'activité de l'entreprise.

Ces informations permettent de :

- mesurer le niveau de réalisation des plans, budgets et objectifs élaborés, discutés et négociés au sein de l'organisation ;
- engager des actions correctrices (prise de décision) ;
- mesurer la performance globale de l'organisation et individuelle des centres de responsabilité.

Elles servent aussi de base à la prévision.

2 - Les directions opérationnelles

Les responsables opérationnels ont besoin d'informations de gestion pour connaître les écarts entre les réalisations et les prévisions afin d'établir des plans d'actions visant à compenser les déséquilibres. De même, ils ont un besoin d'analyses, d'interprétations et de conseils qui puissent leur permettre une réelle lecture des informations qui leur sont transmises.

Pour satisfaire ces besoins, le contrôle de gestion diffuse aux directions opérationnelles des états statistiques ou comptables détaillées, des tableaux de bord synthétiques qui leur présentent les principaux éléments de marche de l'activité ainsi que les résultats du suivi budgétaire qui leur donnent une vue sur le rythme des recettes et des dépenses par rapport aux prévisions.

Le rôle d'animateur du contrôleur de gestion pour l'implantation et le bon fonctionnement du système d'information dans l'organisation trouve ici toute son importance au point que nous convenons avec ROUACH & NAULLEAU (1998 : 81) que << l'appropriation significative par les responsables des instruments mis en place est une condition de réussite de l'implantation du contrôle de gestion dans l'organisation >>.

3 - Les autres utilisateurs de la prestation contrôle de gestion

D'autres services sont utilisateurs des informations diffusées par le contrôle de gestion. Parmi ceux-ci, nous pouvons citer le service de comptabilité générale,

l'audit interne, les auditeurs externes, les milieux boursiers, le conseil d'administration etc.

En effet, la comptabilité générale, pour établir certains postes du bilan, du compte résultat ou du tableau de financement, a besoin des données fournies par le contrôle de gestion. Le contrôle de gestion permet d'apprécier la cohérence globale des états financiers établis par la comptabilité générale.

Quant au service d'audit interne, le contrôle de gestion peut lui fournir des informations relatives à des dysfonctionnements internes dus à des problèmes de cohérence et de fiabilité des procédures en vigueur.

Les utilisateurs externes, comme par exemple les milieux boursiers, se préoccupent généralement des informations relatives à la performance de l'organisation.

B - Les acteurs du contrôle de gestion

A priori, les acteurs du contrôle de gestion sont évidemment les contrôleurs de gestion en tant que professionnels de cette discipline. Aussi, la place des responsables opérationnels dans le dispositif du contrôle de gestion s'avère-t-elle essentielle dans l'organisation de la fonction.

1 - Les contrôleurs de gestion

Concevoir le support de pilotage économique de l'entreprise, organiser le système d'information et de pilotage, animer le contrôle de gestion, telles sont les principales missions des contrôleurs de gestion. Ainsi, les contrôleurs de gestion sont les véritables animateurs de la fonction contrôle de gestion au sein de l'entreprise. En atteste leur rôle de conseil et d'assistance auprès de la direction générale et des directions opérationnelles.

2 - Les responsables opérationnels

Clients du contrôle de gestion, les responsables opérationnels en sont également des acteurs. En effet, le contrôle de gestion est de plus en plus perçu comme une fonction déléguée auprès des responsables opérationnels. L'efficacité du contrôle de gestion suppose une implication et une adhésion des responsables opérationnels aux outils d'analyse et d'évaluation définis par les contrôleurs de gestion. Un système de contrôle de gestion dans lequel les responsables opérationnels ne sont pas associés à la production et à l'interprétation de l'information ne peut être viable. C'est pourquoi le contrôle de gestion est défini

comme une << fonction partagée >> et les contrôleurs de gestion devront à terme, comme l'ont indiqué ARDOUIN & JORDAN, << faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels >> (in ROUACH & NAULLEAU, 1998 : 83).

Chaque intervenant dans le système de contrôle de gestion a un rôle particulier à y jouer. Pour jouer véritablement le sien (rôle d'animateur), le contrôle de gestion devra être bien structuré.

III - La structure organisationnelle du contrôle de gestion

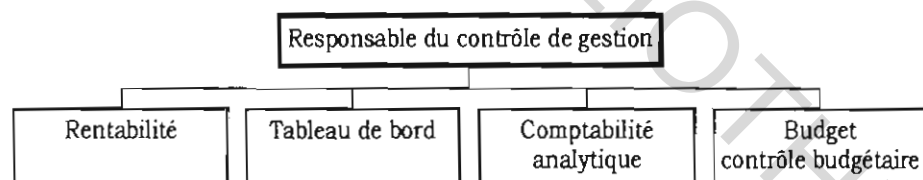
Comme tout service fonctionnel, le fonctionnement du service contrôle de gestion nécessite la définition d'une architecture spécifique et adaptée qui lui permet d'être opérationnel.

Trois modes d'organisation sont couramment appliqués dans les entreprises.

A - L'organisation par fonction

La configuration de l'organisation par fonction se présente comme suit :

Figure n°3 : Organisation du contrôle de gestion par fonction



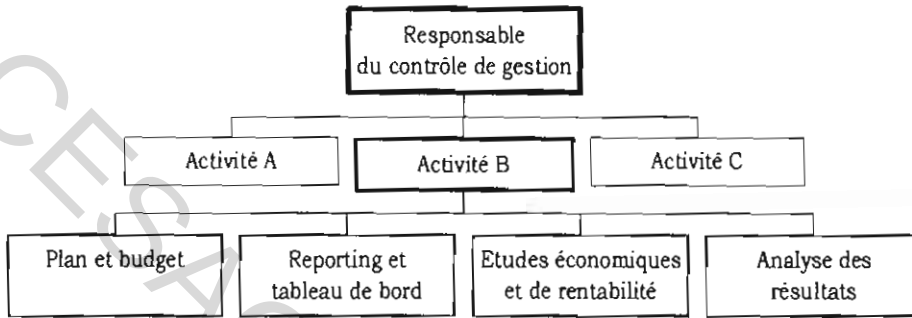
Source : ROUACH & NAULLEAU (1998 : 91)

Cette forme d'organisation qui convient surtout aux entreprises de taille moyenne permet aux animateurs du contrôle de gestion de connaître l'ensemble des activités de l'entreprise. Mais, l'inconvénient est que cette connaissance des activités de l'entreprise est limitée à un seul aspect du contrôle de gestion comme par exemple le suivi des rentabilités, le tableau de bord, le budget ou la gestion des coûts.

B - L'organisation par activité et par fonction

Dans ce cas de figure, l'organisation interne du service contrôle de gestion se présente de la façon suivante :

Figure n°4 : Organisation du contrôle de gestion par activité et par fonction



Source : BESCOS & al (1993 : 435)

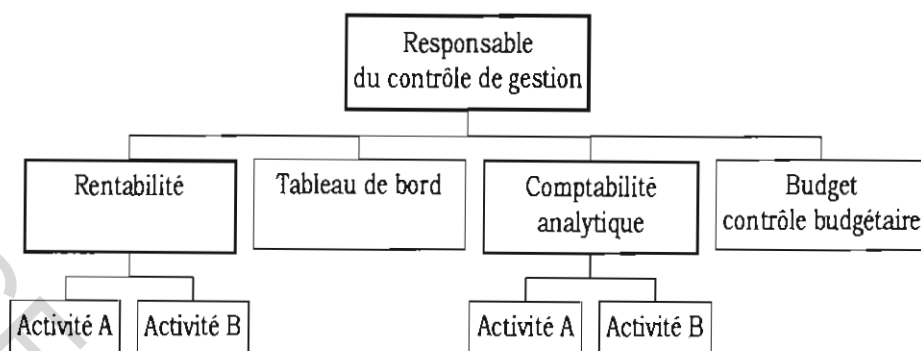
NB : La même organisation par fonction est aussi valable pour les activités A et C.

Une telle organisation, plus décentralisée que la première (organisation par fonction), convient aux organisations de taille plus importante dont le volume d'activité nécessite un pilotage économique par branche d'activité. Elle a certes l'avantage de permettre un pilotage efficace de chaque activité de l'entreprise, mais le danger principal est celui d'une trop grande parcellisation ou spécialisation des fonctions du contrôle de gestion qui peut engendrer des problèmes de cohérence globale.

C - L'organisation mixte par fonction et par activité

Cette forme d'organisation, plus centralisée que la précédente, confère au contrôle de gestion l'architecture ci-après :

Figure n°5 : Organisation mixte du contrôle de gestion par fonction et par activité



Source : ROUACH & NAULLEAU (1998 : 92)

Ce mode d'organisation du service contrôle de gestion a pratiquement les mêmes avantages et inconvénients que la première. La seule différence est que l'organisation mixte par fonction et par activité permet de disposer d'informations détaillées par fonction sur chaque activité, mais présente aussi des risques liés à la complexité des analyses en raison de l'inexistence de cloison étanche entre les différentes fonctions du contrôle de gestion.

Il n'existe pratiquement pas de modèle d'organisation idéale ou standard du service contrôle de gestion applicable à toutes les entreprises. Chaque organisation devra adapter la configuration de son service contrôle de gestion à sa taille, à la nature de ses activités, à son domaine d'activité, à son environnement, à ses contraintes internes et externes, et surtout, à ses besoins en matière d'informations de gestion.

L'effectif de personnes travaillant dans le service contrôle de gestion est également variable suivant l'organisation. Une enquête réalisée par KIPFER (in BESCOS, 1993) indique que l'effectif moyen de la fonction contrôle de gestion est de vingt quatre (24) personnes. L'effectif moyen selon d'autres sources (études réalisées par l'AFCGB et le cabinet Solving, in ROUACH & NAULLEAU, 1998) est de 0,5% à 1% des effectifs totaux au niveau des banques et d'environ 2% au niveau des activités financières.

Dans tous les cas, même doté d'une structure de gestion bien adaptée et d'un effectif suffisant, l'efficacité du contrôle de gestion sera limité s'il n'est pas conséquemment positionné dans l'organigramme.

IV - Les différentes positions du contrôleur de gestion

La position du contrôle de gestion au sein de la structure organisationnelle varie d'une entreprise à l'autre. Il n'y a pas de règle absolue en la matière.

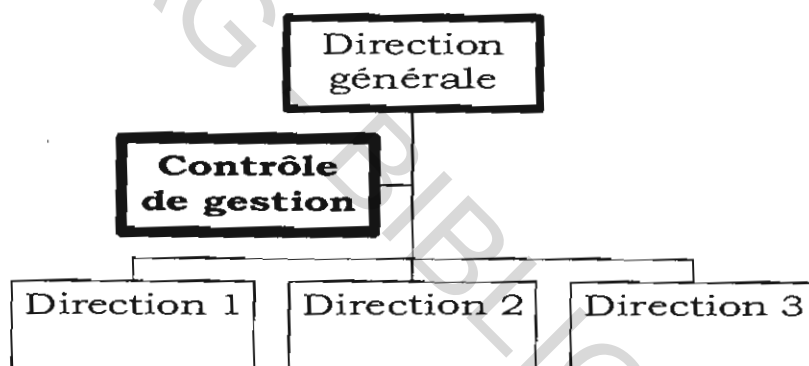
Trois modes de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion sont généralement observés.

A - Le rattachement direct à la direction générale

Il s'agit du rattachement direct à la direction générale sans liens hiérarchiques avec d'autres directions.

Ce mode de rattachement est schématisé comme suit :

Figure n°6 : Position d'état major du contrôle de gestion



Source : ROUACH & NAULLEAU (1998 : 87)

Le rattachement direct du contrôle de gestion à la direction générale sans liens hiérarchiques avec d'autres directions lui confère une autorité nécessaire pour l'exercice de sa mission. Dans cette position, il exerce comme l'a dit MEYER (1995) « un contrôle d'état major ».

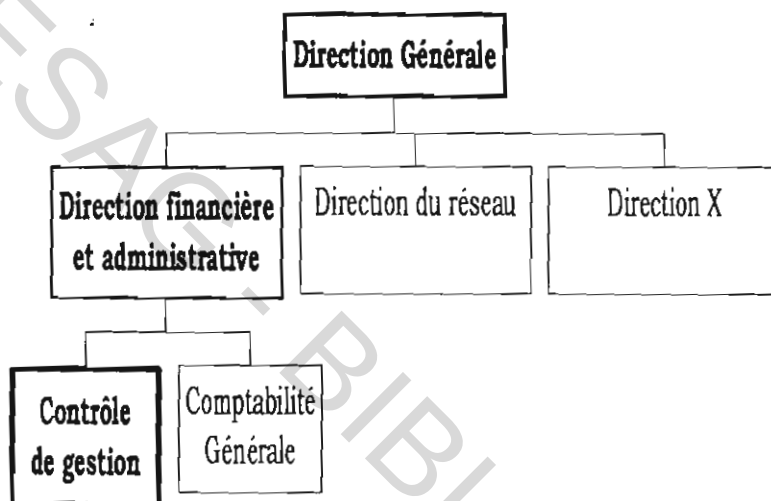
Le principal avantage d'un tel rattachement est que le contrôle de gestion pourra recevoir les informations de tout premier ordre sur les orientations de la direction générale et disposer d'une forte indépendance de jugement et d'analyse sur la marche des directions opérationnelles.

L'inconvénient majeur réside dans la difficulté d'obtention des informations venant des directions opérationnelles qui peuvent assimiler le contrôle de gestion à "l'œil et l'oreille" de la direction générale avec le risque de sa mise en quarantaine par celles-ci.

B - Le rattachement à une direction fonctionnelle

Le contrôle de gestion peut être rattaché à une direction fonctionnelle telle que la direction financière et administrative. Dans ce cas de figure (mode de rattachement classique), le contrôle de gestion exerce un « contrôle de type fonctionnel » (MEYER, 1995).

Figure n°7 : Position de rattachement du contrôle de gestion à une direction fonctionnelle



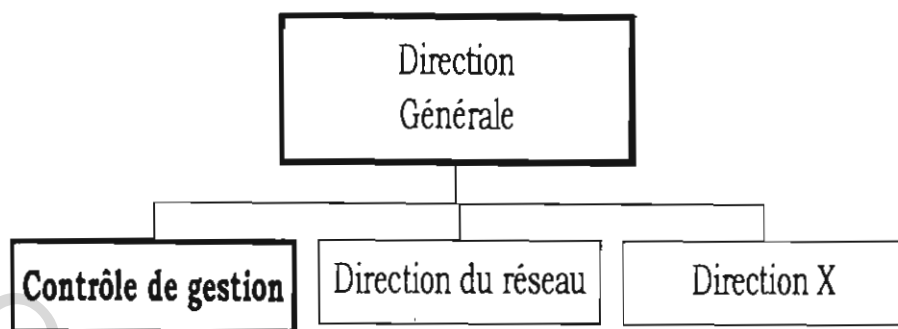
Source : ROUACH & NAULLEAU (1998 : 88)

Ce mode de rattachement a l'avantage de mieux rapprocher le contrôle de gestion des informations financières et comptables de l'entreprise. N'étant pas en ce moment considéré comme « l'œil et l'oreille » de la direction générale, cela lui permet une meilleure communication avec les directions opérationnelles. Toutefois, cette position limite l'implication du contrôle de gestion dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise et donne ainsi au contrôle un aspect comptable et financier, c'est-à-dire réduit au contrôle budgétaire.

C - Les positions intermédiaires

Il s'agit de la mise en position d'état major ou de dépendance hiérarchique directe du contrôle de gestion et de la comptabilité générale par rapport à la direction générale. Ces deux cas de figures sont matérialisés comme suit :

Figure n°8 : Position de dépendance hiérarchique directe du contrôle de gestion



Source : ROUACH & NAULLEAU (1998 : 88)

Ce dernier mode de rattachement est en fait un compromis entre les 1^{er} et 2^{ème} cas de figures précédents. La comptabilité relève dans ce cas du contrôle de gestion. L'avantage d'un tel mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable. Mais, le contrôle de gestion risque de se confiner dans le seul rôle de contrôle budgétaire.

D – La position des services de contrôle de gestion décentralisés

La question est de savoir à quel niveau faut-il rattacher les contrôleurs de gestion décentralisés ? Au contrôle de gestion central ou aux responsables opérationnels ?

Pour ROUACH & NAULLEAU (1998), les deux cas de figures peuvent être envisagés :

❶ Les services de contrôle de gestion décentralisés peuvent être rattachés hiérarchiquement à leur service central avec entretien de liens fonctionnels avec les responsables opérationnels. Un tel mode de rattachement permet aux contrôleurs de gestion de disposer d'une philosophie et d'outils communs. Ce qui facilite la cohérence d'ensemble. Mais, il limite la décentralisation ; et les relations entre les responsables opérationnels et leurs contrôleurs de gestion peuvent parfois être délicates.

② **Les services de contrôle de gestion décentralisés peuvent être hiérarchiquement rattachés aux responsables opérationnels avec entretien de liens fonctionnels avec le contrôle de gestion central.** Ce mode de rattachement s'inscrit dans une logique de décentralisation effective avec une adaptation des procédures et des méthodes de collecte, de traitement et d'analyse de l'information aux besoins spécifiques des responsables avec lesquels ils travaillent. Mais le risque de développement d'une hétérogénéité dans les instruments et les outils de contrôle de gestion utilisés par les directions décentralisées est grand. De même, il peut engendrer un alourdissement des travaux de consolidation ou de synthèse et une perte de fiabilité du système de reporting.

Nous estimons, au regard de la nouvelle dimension du contrôle de gestion (contrôle de gestion stratégique), que la position idéale du contrôle de gestion central est son rattachement direct à la direction générale en vue d'assurer sa réelle implication dans la détermination des orientations stratégiques de l'entreprise, car comme l'a indiqué GUEDJ (1998 : 49), << dans une entreprise, il est rétrograde que le contrôle de gestion ne connaisse pas la stratégie d'entreprise. S'il en est ainsi, c'est que l'avion est pris en main par une équipe qui ignore où elle doit se rendre, qui ignore même si un avion doit voler >>.

Quant aux contrôleurs de gestion décentralisés, leur rattachement hiérarchique aux responsables opérationnels avec entretien de liens fonctionnels avec le contrôle de gestion central paraît plus indiqué à condition que celui-ci fixe les grands principes en matière de comptabilité analytique, de procédure budgétaire, d'évaluation et de contrôle. En tout état de cause, la position des contrôleurs de gestion décentralisés dépendra du niveau de développement de la fonction au sein de l'organisation.

La position de la fonction contrôle de gestion dans la structure organisationnelle de l'entreprise est ainsi un facteur d'influence de son efficacité au même titre que d'autres variables qu'il convient d'identifier.

Section 2 : Les variables d'influence de la pratique du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un système, c'est-à-dire la conjonction de plusieurs paramètres ou variables qui conditionnent son efficacité. Son exercice dans une organisation est alors tributaire de ces variables qui caractérisent son environnement.

Quelles sont les principales variables susceptibles d'influencer la pratique du contrôle de gestion dans une organisation ? Et quelle influence le contrôle de gestion peut-il exercer en retour sur ces variables ?

I - La culture d'entreprise

La culture d'entreprise est l'ensemble des croyances et des espérances partagées par les membres d'une entreprise. << Elle englobe les philosophies, les idéologies, les valeurs, les croyances, les postulats, les attentes, les attitudes et les normes communes à ceux qui travaillent dans une organisation >> (HELLRIED & al, 1998 : 336). Toute culture d'entreprise influence le comportement des membres de l'organisation et affecte le fonctionnement du système de contrôle de gestion. En effet, en influençant de manière générale les comportements, la culture d'entreprise va donc peser sur la nature et la détermination des objectifs au sein de l'entreprise. De même, les modalités retenues pour la mesure des résultats et des performances dépendent en grande partie des caractéristiques culturelles de l'organisation. Or, tout système de contrôle de gestion est fortement associé à un système de mesure des performances. Ce qui implique donc que la culture d'entreprise ou culture organisationnelle aura un impact certain sur la pratique du contrôle de gestion.

En revanche, le système de contrôle de gestion peut affecter la culture organisationnelle. Pour HELLRIED & al (1998), parmi les problèmes qui influent sur la formation d'une culture d'entreprise, il y a les problèmes d'adaptation de l'organisation au monde extérieur et les problèmes de survie au nombre desquels on peut citer :

- la détermination de la mission et de la stratégie de l'entreprise ;
- la fixation des objectifs ;
- la détermination des moyens pour atteindre les objectifs ;
- la détermination des critères de mesure des résultats et des performances ;

- le type d'actions nécessaire en cas de non atteinte des objectifs fixés.

Ces problèmes sont ceux qui se trouvent au centre des préoccupations de tout système de contrôle de gestion.

En somme, la culture influence tout le processus de gestion qui à son tour, influe sur le contrôle de gestion. A contrario, le contrôle de gestion étant un facteur de régulation des comportements, il peut faire évoluer la culture d'entreprise ; et ALAZARD & SEPARI (1998 : 75) ne disent-ils pas que << un contrôle de gestion bien exercé est aussi un facteur remarquable d'évolution de cette culture >> ?

Il existe donc des interactions entre contrôle de gestion et culture d'entreprise.

II – La stratégie

Pour GUEDJ (1998 : 87), <<La stratégie consiste, pour une entreprise, à allouer ses ressources au mieux de sa finalité, de ses avantages compétitifs et en tenant compte des modifications de l'environnement>> ; et MINZTBERG (in BOISVERT, 1991 : 38) indique que <<les organisations élaborent des stratégies pour diminuer l'incertitude, pour éliminer l'imprévu et [...] pour établir une direction, concentrer les efforts et définir leur mission>>. Ce qui confirme la position de BOUQUIN (in ALAZARD & SEPARI, 1998) qui considère le contrôle de gestion comme déclinaison de la stratégie.

Selon ALAZARD & SEPARI (1998), les décideurs cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion comme une aide au diagnostic des facteurs clés de succès.

Tout diagnostic stratégique part non seulement de l'examen approfondi des forces et faiblesses internes, mais aussi des opportunités et menaces de l'environnement dans le cadre d'études et d'analyses conduites par le contrôle de gestion (faire ou sous-traiter, abandon d'une gamme de produits, lancement de nouveaux produits, projets d'investissement, etc.). Le contrôle de gestion est un instrument de définition et d'élaboration d'une stratégie (contrôle de gestion stratégique) et aussi de sa mise en œuvre (contrôle de gestion opérationnel). En effet, le contrôle de gestion part des choix stratégiques et des objectifs à long terme pour bâtir des plans d'actions à court terme tel que le budget (confer processus du contrôle de gestion, figure n°2).

Comme ensemble des procédures représentant tout le fonctionnement d'une organisation, le contrôle de gestion peut être une aide au pilotage permanent, donnant en temps réel des indications de performance pour orienter les décisions stratégiques.

Il existe alors une véritable interdépendance entre les choix stratégiques et le processus du contrôle de gestion. Mais, cette relation entre stratégie et contrôle de gestion n'est pas linéaire en raison d'une part, de l'instabilité de l'environnement et d'autre part, de la pertinence même des moyens mis en œuvre (degré d'incertitude).

III - Le style de management

Le style de management a un impact sur la pratique du contrôle de gestion dans l'entreprise. Un style de management basé par exemple sur la direction par objectif (DPO) ou la direction participative par objectif (DPPO) qui consiste à gérer en fixant aux membres de l'organisation des objectifs d'action, modulés selon le niveau de responsabilité et selon un horizon temporel, créera les conditions d'un bon système de contrôle de gestion. Cette approche participative (théorie Y de Douglas et McGregor) offre la possibilité aux responsables de négocier leurs objectifs et de participer activement à la préparation du budget. Il permet au contrôle de gestion de participer pleinement à la définition des orientations de la direction générale.

A contrario, un style de gestion autocratique qui limite la participation des membres de l'organisation à la définition des objectifs, de la stratégie et des critères de mesure des résultats et des performances, aura un impact négatif sur la pratique du contrôle de gestion.

La mise en place du système de contrôle de gestion étant généralement l'œuvre de la direction générale, sa qualité reste tributaire du style de management instauré dans l'organisation.

A l'inverse, le contrôle de gestion, conseil de la direction, peut aussi faire évoluer le style de management en favorisant l'adoption de nouvelles pratiques de gestion.

IV - La structure organisationnelle

La structure organisationnelle a une incidence sur le processus de contrôle de gestion. En effet, ce dernier suppose la définition d'une structure de gestion, c'est-à-dire le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité qui sont des unités de l'entreprise placées sous la direction de responsables ayant reçu de la part de la direction générale une délégation d'autorité en vue d'engager un plan d'action et de réaliser un résultat. Ces centres auxquels sont assignés des objectifs précis et qui disposent d'une autonomie décisionnelle dans l'utilisation des moyens ou ressources qui leur sont allouées constituent la base de mesure des résultats et des performances au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion renouvelé ne se justifie que si dans l'entreprise il existe un minimum de décentralisation, c'est-à-dire de délégation de pouvoirs. Dans le cas contraire, le contrôle effectué sera un contrôle de conformité et non d'efficacité et d'efficience.

Pour BESCOS & al (1993 : 55), << la structure d'une organisation a un impact immédiat sur le fonctionnement du système de contrôle de gestion, et en particulier sur la façon dont l'entreprise mesure ses résultats et dont elle alloue ses moyens >>. Et ALAZARD & SEPARI (1998 : 69) précisent que << la structure, en tant qu'élément du système de décision, de communication et de coordination, influence le contrôle de gestion >>.

Inversement, le contrôle de gestion a une incidence sur la structure. En effet, surveillant en permanence la relation objectifs – actions – performances, il permet la décentralisation.

V - Les missions assignées au contrôle de gestion

Les missions assignées au contrôle de gestion constituent une variable d'influence de sa pratique au sein de l'organisation. En effet, un système de contrôle de gestion performant suppose la définition claire et concise des missions assignées à la fonction au sein de l'organisation, de l'étendue des pouvoirs et du champ d'intervention (domaine de compétence).

A contrario, une mauvaise appréhension des attributions du service contrôle de gestion pourrait engendrer l'inefficacité du système de contrôle de gestion, et par voie de conséquence, un médiocre pilotage de l'entreprise.

ALAZARD & SEPARI (1998 : 526) ne disent-ils pas que << l'efficacité du contrôle de gestion dépend de sa précision, de son adéquation aux besoins de l'organisation mais aussi de la **transparence** de ses objectifs, de ses procédures >> ?

Les missions assignées au contrôle de gestion ont ainsi un impact direct sur la pratique du contrôle de gestion au sein d'une organisation. Mais, celles-ci peuvent également évoluer à la lumière de l'expérience pratique du contrôle de gestion. Les missions peuvent aussi déterminer le choix des outils à mettre en œuvre ainsi que le profil du contrôleur de gestion.

VI - La compétence du contrôleur de gestion

Comme nous l'avons déjà indiqué, le principal animateur ou acteur du système de contrôle de gestion est le contrôleur de gestion. De ses qualités et compétences, dépendra en grande partie l'enracinement de la culture contrôle de

gestion au sein de l'organisation. Le contrôleur de gestion ne se limite plus à l'analyse des écarts, il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'information, identifie les facteurs clés de succès, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité. Cela requiert des compétences tant techniques qu'organisationnelles et humaines de la part du contrôleur de gestion. Il doit être polyvalent.

Selon ALAZARD & SEPARI (1998 : 666), le contrôleur de gestion doit être à la fois :

- Spécialiste (maîtriser les outils pointus) et généraliste (organiser, coordonner les procédures) ;
- Opérationnel (gérer l'exécution) et fonctionnel (conseiller les décideurs) ;
- Technicien (intégrer la dimension technique) et humain (gérer les hommes et les groupes).

En outre, il devra être rigoureux, objectif, dynamique et un bon communicateur. Il est évident qu'un contrôleur de gestion qui ne disposerait pas de ces compétences et qualités requises pour l'exercice de la fonction ne peut pleinement jouer le rôle qui lui sied dans le système de contrôle de gestion. L'efficacité du processus de contrôle de gestion s'en trouvera alors affectée.

Le système de contrôle de gestion est avant tout basé sur les hommes et de leurs compétences et qualités, dépendra son efficacité.

VII - La position hiérarchique du contrôle de gestion

Au niveau de la section 1, nous avons déjà évoqué les différentes positions possibles du contrôle de gestion dans l'organisation ainsi que leurs avantages et inconvénients. Par exemple, le rattachement à une direction fonctionnelle telle que la direction financière et comptable risque de limiter la mission du contrôle de gestion au seul aspect comptable et financier (contrôle budgétaire). La position d'état major permet par contre au contrôle de gestion de s'impliquer davantage dans la définition des orientations stratégiques et aussi de disposer d'une forte indépendance de jugement des résultats des directions opérationnelles. La position

hiérarchique du service contrôle de gestion influe donc directement sur la pratique du contrôle de gestion au sein de l'organisation.

VIII - Les outils du contrôle de gestion

Dans le modèle d'analyse d'un système de contrôle de gestion, la variable outils occupe une place de premier choix. Que ce soit dans la phase de la réflexion stratégique ou du contrôle d'exécution, le recours à des outils adaptés s'avère incontournable. De leur pertinence, dépendra alors l'efficacité des actions du contrôle de gestion. Des outils tels que le budget, la comptabilité analytique de gestion, le tableau de bord et l'évaluation de la performance, utilisés de façon rationnelle dans une organisation, contribuent à la performance du système de contrôle de gestion.

Il existe donc une interdépendance entre le système de contrôle de gestion et les outils. La nature de ces derniers ainsi que leur pertinence influencent directement la pratique du contrôle de gestion au sein de l'organisation.

La gestion de cette variable d'influence est la plus délicate en raison d'une part de la rationalité limitée dans toute prise de décision (au niveau du choix des outils) et d'autre part de la nécessaire adaptation des outils aux évolutions de l'entreprise et aux mutations de l'environnement.

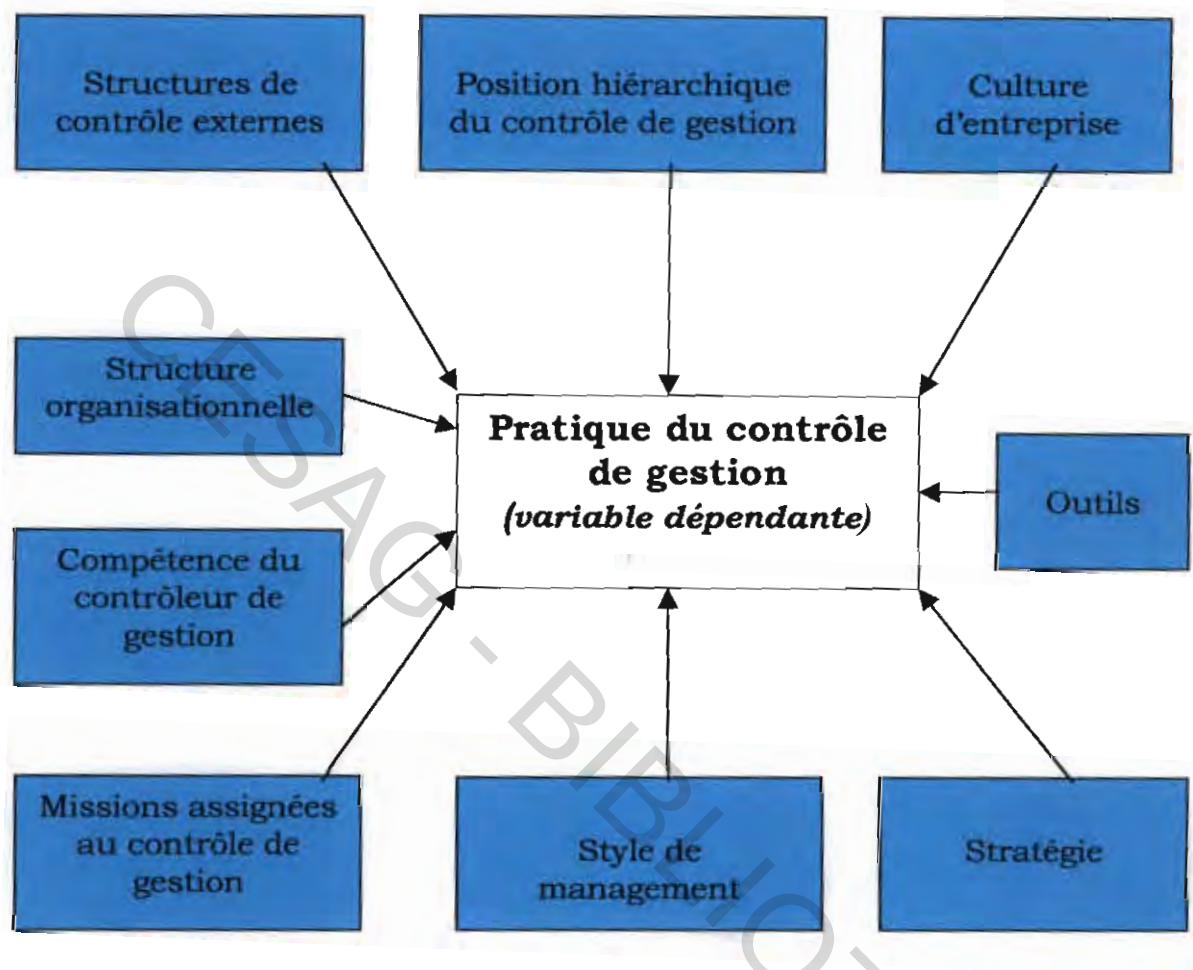
IX - Les structures de contrôle externes

Les structures de contrôle externes tels que le commissaire aux comptes, le conseil d'administration, les ministères de tutelle etc., peuvent influencer la pratique du contrôle de gestion dans l'entreprise. En effet, les besoins de ces structures en matière d'informations ne sont pas nécessairement les mêmes que ceux exprimés et diffusés en interne. Cela nécessite donc une adaptation du système d'information aux besoins et exigences internes et externes. De même, les décisions émanant de certaines structures de contrôle externes, en raison de leur caractère exécutoire, pourraient conduire au récentrage de la pratique du contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Les structures externes de contrôle peuvent être les initiateurs du projet de mise en place d'un service de contrôle de gestion dans une organisation.

Comme nous le constatons, la pratique du contrôle de gestion dans une organisation dépend de plusieurs variables résumées à travers le modèle général d'analyse ci-après :

Figure n°9 : Modèle général d'analyse d'un système de contrôle de gestion



Source : Nous-mêmes

Section 3 : Les sources d'information du contrôle de gestion

Le contrôle ne peut être assuré que grâce à un réseau d'information bien organisé. La conception, la mise en place puis la gestion du système d'information de l'entreprise relève du contrôle de gestion. Un système d'information permanent et fiable doit être synthétique et complet, indispensable à chaque échelon de responsabilité, cohérent, dynamique et moteur, mobilisateur de données rapides et fiables, évolutif et contrôlé (REY, 1991). La qualité et la pertinence du système d'information dépendent en partie des sources d'information du contrôle de gestion. Ces sources sont internes ou externes (environnement).

I – Les sources comptables

La comptabilité générale, analytique, budgétaire et matières (stocks, immobilisation) sont les principales sources comptables d'information du contrôle de gestion, et MEYER (1995) les considère comme l'essentiel des sources d'information internes.

A - La comptabilité générale

Pour ALAZARD & SEPARI (1998), la comptabilité générale est la matière première essentielle du contrôle de gestion car le système d'information financier et comptable, commun à toute organisation, est la première source de données pour mesurer et analyser l'activité économique. Justifiant l'évidence de la prépondérance de l'information comptable dans le système d'information du contrôle de gestion, ROUACH & NAULLEAU (1998 : 98) indiquent à propos de la comptabilité générale que << n'est-elle pas, après tout, la principale source d'information du contrôle de gestion ? >>.

En effet, les documents de synthèse issus de la comptabilité générale tels que le bilan, le compte de résultat, le tableau des soldes intermédiaires de gestion, le tableau de financement des ressources et des emplois (TAFIRE), l'état annexé, fournissent au contrôle de gestion des données de base pour la construction d'indicateurs d'activité et de gestion.

La notion de pertinence partagée employée par le SYSCOA relève de cette nécessité d'utilisation de l'information comptable par les destinataires dans la prise de décision. Du reste, selon le SYSCOA (1998 : 60), << est pertinente une information parfaitement adaptée à la prise de décision ou au critère d'analyse d'une personne intéressée >>.

Les informations issues de la comptabilité générale sont certes utiles, mais insuffisantes pour le contrôle de gestion qui a surtout besoin d'informations lui permettant d'anticiper sur l'avenir, objet de la comptabilité de gestion.

B - La comptabilité analytique de gestion

La comptabilité analytique de gestion est incontestablement la source qui fournit le maximum d'informations au contrôle de gestion. En effet, pour piloter et prendre des décisions de court, moyen et long termes, le gestionnaire élabore et utilise des outils d'aide à la prévision parmi lesquels on peut citer la comptabilité de gestion. La gestion des coûts qui est aujourd'hui le principal objet de la comptabilité analytique de gestion alimente le système d'information de l'entreprise et mieux, la

comptabilité de gestion est l'un des plus importants outils du contrôle de gestion. C'est pourquoi, dans un système de contrôle de gestion, le premier outil à mettre en place est la comptabilité analytique de gestion car elle permet au contrôle de gestion de fournir des informations de gestion aux responsables opérationnels et à la direction, notamment celles relatives à la gestion des coûts au sein de l'organisation.

C - La comptabilité budgétaire

La principale source d'information du contrôle de gestion sur les réalisations dans le cadre de l'exécution des plans à court terme est la comptabilité budgétaire. L'analyse des écarts qui est l'une des tâches du contrôleur de gestion est effectuée grâce aux données de la comptabilité budgétaire. D'une manière générale, l'exercice du contrôle budgétaire de façon complète nécessite la tenue d'une comptabilité budgétaire. Les informations sur l'exécution budgétaire sont d'une importance capitale pour le contrôle de gestion en ce sens qu'elles lui permettent non seulement de situer la direction générale à tout moment sur le niveau d'exécution du budget, mais également et surtout, de l'alerter sur les écarts significatifs.

<<Le contrôle de gestion est un utilisateur privilégié de l'information comptable mais celle-ci nécessite des ajustements et la prise en compte d'autres éléments extra comptables pour donner une image plus économique des performances de l'entreprise>> (ROUACH & NAULLEAU, 1998 : 99).

II - Les autres sources d'information internes

En plus des informations comptables, le contrôle de gestion, dans le souci de disposer d'un système d'information complet caractérisant tous les aspects de la vie de l'entreprise, recourt aux autres services fonctionnels (Audit interne, Informatique....) et aux services opérationnels. Ces services sont à la fois des sources d'information pour le contrôle de gestion et des destinataires d'informations.

Par exemple, comme l'ont indiqué ROUACH & NAULLEAU (1998), l'audit interne peut être pour le contrôle de gestion une source d'information sur les dysfonctionnements de l'entreprise; et celui-ci peut alors déclencher une action si le problème relève de sa compétence. De même, les services opérationnels par le biais des rapports d'activités périodiques fournissent d'énormes éléments au système d'information de gestion de l'entreprise. A partir des informations collectées, le

contrôle de gestion peut mesurer la performance des différents centres de responsabilité.

Pour un pilotage efficace de l'entreprise, les informations sur son fonctionnement interne sont certes très utiles, mais insuffisantes pour permettre de prendre des décisions à long terme, c'est-à-dire pour anticiper l'avenir. Un besoin d'informations sur l'environnement extérieur s'avère donc indispensable.

III - Les sources d'information externes

Le contexte économique, de plus en plus turbulent, complexe et incertain, conduit le contrôleur de gestion à rechercher des informations physiques et qualitatives sur l'environnement extérieur de l'entreprise. Tout comme le pilote qui s'assure des conditions météorologiques avant tout décollage, le contrôleur de gestion doit disposer d'informations suffisantes sur l'environnement extérieur afin d'identifier certes les opportunités, mais également et surtout, déceler les menaces qu'il présente pour l'avenir de l'entreprise.

Les informations d'origine externe peuvent, comme l'a indiqué MEYER (1995), émaner de la profession ou de la branche d'activité dans laquelle intervient l'organisation, de l'économie nationale ou internationale ainsi que des partenaires (clients, fournisseurs, bailleurs de fonds etc.).

Cette dimension des sources d'information est extrêmement importante dans la planification stratégique. En effet, la planification stratégique nécessite un diagnostic aussi bien externe (évaluation des opportunités et menaces que présente l'environnement pour l'avenir de l'entreprise) qu'interne (recensement des atouts et des points faibles de l'organisation) afin de définir les actions permettant d'atteindre les objectifs tout en saisissant les opportunités et en se prémunissant des menaces.

Le système d'information de gestion, pourvoyeur du système de décision, doit intégrer les informations collectées sur l'environnement externe de l'organisation en raison de la nécessaire complémentarité des deux sources d'information (interne et externe) dans le processus de décision aussi bien dans le court et moyen termes ainsi que dans le long terme.

Le contrôle de gestion renouvelé collecte les informations internes et externes à l'entreprise, quantitatives et qualitatives, pour une meilleure gestion des risques au

sein de l'organisation. Mais la prise en compte de la chaîne de valeur amène le contrôle de gestion à utiliser de plus en plus de données externes.

Le contrôle de gestion apparaît comme un système dont l'équilibre et l'efficacité dépendent des différentes composantes systémiques. Au plan organisationnel, la configuration, la position hiérarchique dans l'organisation et la nature des missions du service contrôle de gestion doivent être adaptées aux spécificités de chaque entité (taille, secteur d'activité, missions, dimension etc.). Les besoins du nouveau contrôle de gestion (anticiper, piloter, agir) nécessitent le recours à des informations aussi bien sur le fonctionnement interne de l'organisation que sur son environnement extérieur afin que le système d'information de gestion soit complet et servir de base au processus de prise de décision et de prévision.

L'approche systémique et contingente du contrôle de gestion nous a permis d'identifier les principales variables d'influence de sa pratique dans une organisation. Au nombre de ces variables, figurent les outils dont il convient de présenter les principaux en raison de leur diversité et de leur importance dans le système de contrôle de gestion.

Chapitre III : Les outils du contrôle de gestion

Les typologies des outils du contrôle de gestion peuvent être présentées sous plusieurs dimensions et selon divers critères : mise en place historique, objectifs visés, nature, horizon temporel etc.

Pour notre part, nous avons procédé à un regroupement suivant le processus du contrôle de gestion (horizon temporel) afin de mettre, du même coup, en évidence les outils mis en œuvre à chaque phase du processus.

Cette classification nous donne la typologie ci-après :

- Les outils de formalisation des prévisions ;
- Les outils d'évaluation et de contrôle des réalisations ;
- Les autres outils.

Section 1 : Les outils de formalisation des prévisions

Le besoin d'anticipation des modifications de l'environnement de l'entreprise nécessite la création d'un cadre global qui lui indiquerait la direction à suivre et les moyens d'y parvenir. La formalisation de ce processus permanent d'anticipation, d'analyse et de remise en cause, relève du domaine du plan, du budget et de la comptabilité de gestion.

I – La planification

La planification, selon GARMILIS (1992 : 12), est << une démarche qui consiste à partir d'une connaissance de l'environnement de l'entreprise ainsi que de ses forces et faiblesses (diagnostic), à faire des choix concernant l'avenir à long terme (stratégie), et à définir les moyens permettant de concrétiser ces choix (plan opérationnel) >>.

Un processus de planification complet doit comprendre trois niveaux :

- La planification stratégique ;
- La planification opérationnelle ;
- Le budget (qui fera l'objet d'un point spécifique).

A – La planification stratégique

Pour BOISVERT (1991 : 213), << la planification stratégique est un processus de prise de décision formel, dont l'objectif est de définir la situation future souhaitée de l'entreprise et d'élaborer la stratégie susceptible de concrétiser cet idéal >>.

La planification stratégique recouvre, en fait, le processus de choix qui fixe les grandes orientations, la stratégie à suivre et les moyens à allouer pour acquérir un avantage compétitif sur les concurrents en accroissant ainsi ses forces et en limitant les contraintes liées à ses faiblesses. Elle consiste à partir d'un diagnostic approfondi de l'entreprise et de son environnement pour identifier les facteurs clés de succès en vue d'envisager à moyen terme son avenir.

La planification stratégique doit déboucher sur un ensemble d'objectifs cohérents et réalisables. Ce qui la différencie complètement de la prospective qui imagine le futur et dont l'horizon est beaucoup plus lointain.

Une synthèse des schémas proposés par BESCOS & al (1993) et GARMILIS & al (1992) permet de résumer les étapes du processus de planification stratégique en 3 grands points :

Première étape : Etablissement d'un diagnostic interne

Il s'agit à cette étape de répertorier et analyser les forces et les faiblesses de l'organisation par rapport à ses concurrents.

Deuxième étape : Analyse de l'environnement ou diagnostic externe

Le diagnostic externe consiste à repérer et à évaluer les menaces et opportunités potentielles de l'environnement (social, économique, politique, concurrentiel, technologique, etc.) pouvant entraîner des ruptures dans les performances de l'organisation.

L'évaluation des opportunités devra s'étendre à celles que l'organisation n'exploite pas encore alors qu'elle en a la compétence et la capacité, et à celles qu'elle pourrait exploiter moyennant l'adjonction de compétences nouvelles.

Deuxième étape : Choix d'une stratégie

Dès que les facteurs clés de succès sont identifiés sur la base du diagnostic interne et externe, il convient d'opter pour une stratégie en formulant des objectifs clairs, précis et réalistes. Cette stratégie doit être considérée comme <<un fragile équilibre, dans un horizon temporel éloigné, des séquences de changements de couples produits – marchés de l'entreprise, de répartition des ressources financières

et matérielles à sa disposition et d'attribution aux personnes qui la dirigent des responsabilités qui lui permettront de réaliser les intentions de la haute direction, en vue d'accomplir sa mission et de croître en créant continuellement et de façon équitable de la valeur pour la société, pour ses employés et ses partenaires, pour les actionnaires qui financent sa croissance et pour les clients à qui elle destine ses biens et ses services >> (NOËL, 1996 : 27).

La détermination de l'écart entre les résultats souhaités et les résultats possibles et la mise en évidence d'actions destinées à réduire cet écart devraient être prises en compte dans la définition de la stratégie.

La planification stratégique débouche sur l'établissement d'un plan stratégique. A cette étape, il n'est pas nécessaire que l'évaluation financière soit très formalisée. Une estimation approximative des résultats, des capitaux nécessaires et des ressources envisagées suffit. L'évaluation financière détaillée n'interviendra que dans le cadre de la planification opérationnelle.

B – La planification opérationnelle

Dès que les choix stratégiques sont déterminés, il convient de les traduire en actions, c'est-à-dire la définition des modalités pratiques de mise en œuvre de la stratégie.

La planification opérationnelle concerne ainsi la quantification des objectifs à long terme retenus et l'évaluation des moyens nécessaires pour leur réalisation. En d'autres termes, il s'agit du chiffrage des choix stratégiques (options) et des moyens sur un horizon souvent limité à 3 ans.

La planification opérationnelle vise à :

- Vérifier la cohérence globale des orientations stratégiques et les conditions de mise en œuvre ;
- Définir les actions à mener année par année (planification des actions) ;
- Définir les responsabilités ;
- Evaluer la faisabilité financière des différents programmes d'actions (allocation des moyens financiers, humains et/ou techniques) (ALAZARD & SEPARI, 1998) .

Le plan opérationnel qui en est l'aboutissement permet de :

- Optimiser la gestion des activités existantes qui sont maintenues dans le plan stratégique ;

- Définir le programme d'actions correspondant aux activités nouvelles décidées dans le cadre du plan stratégique ;
- Choisir une structure susceptible de rendre le nouvel ensemble performant (structure fonctionnelle, par zones géographiques, par centres de responsabilité etc.) (GARMILIS & al, 1992 : 14).

La mise en œuvre annuelle des options stratégiques définies dans le plan stratégique et quantifiées dans le plan opérationnel relève du domaine du budget.

C – Portée et limites de la planification

Sous l'angle du contrôle de gestion, la planification permet à l'entreprise de se fixer des objectifs et de se doter des moyens nécessaires pour les réaliser. Cela facilite les évaluations à mi-parcours qui permettent à l'entreprise de recentrer ses actions lorsque celles-ci s'écartent de la trajectoire prévue (pour atteindre l'objectif). La planification permet d'éviter un gaspillage des ressources et le pilotage à vue.

Une des principales limites de la planification, comme l'ont souligné ROUACH & NAULLEAU (1998), est que, généralement, les responsables n'arrivent pas à formaliser suffisamment leurs priorités, leurs objectifs et leurs plans d'action. Ces différentes composantes du plan opérationnel sont souvent formulées de façon littéraire, c'est-à-dire sans chiffrages, sans plannings, sans indicateurs de suivi de l'état d'avancement. En ce moment, il n'y a donc pas de suivi possible ni d'analyse des résultats et des performances. Le plan perd ainsi une grande partie de son caractère dynamisant et est réduit à un simple support d'aide à la prospective.

L'autre limite majeure de la planification est que dans la démarche, l'environnement est supposé stable avec la possibilité de prévoir les opportunités et les menaces qu'il présente. Il s'agit d'une approche « top down » qui devient de moins en moins pertinente pour certains secteurs d'activité au regard de l'évolution rapide et permanente de l'environnement. La tendance aujourd'hui est à l'adoption d'une stratégie émergente qui nécessite une capacité d'adaptation et d'anticipation sur l'avenir, c'est-à-dire une flexibilité permanente. Cette stratégie émergente qui découle de l'approche « Empowerment » est axée sur la détermination des facteurs clés de succès et d'indicateurs guides. Elle constitue la pierre angulaire du contrôle de gestion stratégique.

Dans le processus de planification, le plan opérationnel traduit les orientations stratégiques définies dans le plan stratégique en programmes d'actions annuels ou budgets qui en constituent le troisième et dernier niveau.

II – Le budget

Le budget est l'expression chiffrée et valorisée en unités monétaires du programme d'action d'une entreprise, d'un centre de responsabilité ou d'une fonction pour une période déterminée dans le futur (généralement un an). Il est l'aboutissement du processus de planification et découle directement du plan opérationnel. Notre objectif n'est pas d'étudier à fond la gestion budgétaire mais plutôt l'exercice du contrôle de gestion à travers le processus budgétaire et le contrôle budgétaire.

A – Le processus budgétaire

Etablir un budget revient à prendre des décisions concernant les actions que l'entité concernée compte réaliser dans le cadre de l'exécution de ses plans opérationnel et stratégique. La période de préparation du budget est une période intense de choix et de prise de décision.

La gestion budgétaire nécessite l'observation d'un certain nombre de principes fondamentaux.

1 – Les principes de base de la gestion budgétaire

Dans le cadre de la gestion budgétaire, six grands principes de base devront être observés (YAZI : 2000) :

Premier principe : *La totalité du système budgétaire ;*

Ce principe signifie que toutes les activités de l'organisation doivent être absolument budgétisées.

Deuxième principe : *Le couplage du système budgétaire avec le système de décision.*

Le système budgétaire doit déboucher sur des budgets par centre de responsabilité qui est un centre de décision.

Troisième principe : La contrôlabilité des éléments du budget.

Ce principe s'avère important au plan de l'évaluation de la performance car un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas.

Quatrième principe : La non remise en cause des politiques et stratégies

Dans la mesure où le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation doit découler de la planification opérationnelle qui doit elle-même être conforme aux politiques et stratégies de l'entreprise définies dans le plan stratégique.

Cinquième principe : Le couplage du système budgétaire avec le style de management

Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique de personnel de l'organisation.

Sixième principe : La gestion par exception.

La gestion par exception est un principe du contrôle budgétaire qui veut que l'on entreprenne une action corrective pour les écarts à partir d'un certain seuil. Ce principe de non intervention systématique limite les ingérences de la direction générale qui n'intervient que pour les écarts significatifs ou exceptionnels.

L'observation de ces principes de base contribue à l'instauration, par le biais du budget, d'une forme de régulation interne du fonctionnement de l'organisation. Pour ce faire, la budgétisation ne doit être limitée à la simple anticipation des recettes et des dépenses, mais doit prendre en compte la nature contractuelle du budget.

2 – Les étapes du processus budgétaire

Le processus budgétaire commence toujours par une étude préalable de l'organisation et de son environnement en vue de déceler les risques et les opportunités dont il faut tenir compte dans l'élaboration du budget.

La procédure budgétaire (dans le cas d'une gestion budgétaire décentralisée) peut être décomposée en dix étapes principales (YAZI : 2000) :

Première étape : rédaction et envoi de la lettre d'orientation

En principe, la campagne budgétaire commence par l'envoi d'une lettre d'orientation aux responsables des centres de responsabilité. Emanant de la direction générale, cette lettre rappelle les orientations stratégiques et les objectifs généraux. Elle sert de base aux centres de responsabilité pour la conception de leurs pré-budgets.

Deuxième étape : conception des budgets des centres de responsabilité

Les centres de responsabilité élaborent leurs pré-budgets en veillant à la cohérence avec le contenu de la lettre d'orientation. Ces pré-budgets sont transmis à la direction générale ou au service chargé de la coordination du processus budgétaire (généralement le contrôle de gestion) pour centralisation.

Troisième étape : centralisation – consolidation

L'objectif de la centralisation – consolidation est de vérifier le réalisme et la cohérence des options retenues par les différents centres de responsabilité avant l'établissement de l'avant-projet de budget en vue des négociations budgétaires.

Quatrième étape : arbitrage ou négociation budgétaire

A cette étape, chaque centre de responsabilité défend son budget auprès de la direction générale au cours des réunions budgétaires. La négociation budgétaire doit permettre d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activité, de recettes, de charges et d'investissement qui seront retenus au niveau de chaque centre.

Cinquième étape : amendement des budgets des centres de responsabilité

Suite aux négociations, les pré-budgets des centres de responsabilité sont amendés et réajustés avant la seconde consolidation.

Sixième étape : consolidation – établissement du projet de budget

La consolidation des pré-budgets réajustés est effectuée par le service chargé de la coordination du cycle budgétaire. Elle aboutit à l'établissement du projet de budget qui sera soumis à l'instance de décision.

Septième étape : approbation du Conseil d'administration

Le Conseil d'administration se réunit en session pour approuver le budget et mandate la direction générale pour effectuer les corrections demandées.

Huitième étape : correction

La direction générale procède aux corrections en vue de l'établissement du budget définitif. L'exécution budgétaire intervient après cette étape.

Neuvième étape : l'exécution du budget

Il s'agit de la mise en œuvre des activités programmées.

Dixième étape : le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste en la comparaison périodique des réalisations aux prévisions afin de déterminer, analyser et expliquer les écarts et éventuellement prendre des mesures correctives.

Certains auteurs, tels que BESCOS & al (1993) et GARMILIS & al (1992), regroupent ces différentes étapes du processus budgétaire en trois grandes phases successives : la préparation du budget, l'approbation du budget et l'exécution budgétaire qui comprend l'exécution proprement dite, le suivi budgétaire et le contrôle budgétaire.

Si la structure et /ou la gestion budgétaire est centralisée, il y aura moins d'étapes dans la procédure budgétaire : dans ce cas il demandé aux services de faire leur expression de besoins et les étapes suivantes seront la centralisation, l'arbitrage (éventuellement), l'établissement du budget consolidé, l'approbation et l'exécution.

L'organisation et la gestion de la procédure budgétaire constituent l'une des principales prestations du contrôle de gestion. En effet, le contrôle de gestion, non seulement, apporte son appui technique aussi bien à la direction générale qu'aux différents centres de responsabilité pendant la budgétisation, mais aussi et surtout, exerce le contrôle budgétaire au sein de l'organisation.

L'efficacité de la démarche budgétaire nécessite la conviction des partenaires (directeur général et responsables opérationnels), l'adaptation de la structure budgétaire à la structure de l'organisation et à sa structure comptable et l'implication effective de tous les responsables concernés.

Comme l'ont indiqué ROUACH et NAULLEAU (1998 : 263), << Le budget, parce qu'il institue un dialogue et des négociations par le biais des navettes budgétaires, doit être perçu comme un engagement contractuel de la part des responsables de centres de responsabilité sur des objectifs qu'ils ont eux-mêmes contribué à élaborer >>.

La vérification du respect de cet engagement contractuel s'effectue à travers le contrôle budgétaire.

3 – Le contrôle budgétaire

L'un des outils privilégiés du contrôle de gestion est le contrôle budgétaire, à telle enseigne que très souvent, dans l'esprit de certains praticiens, le contrôle de gestion se réduit au seul exercice du contrôle budgétaire.

Le contrôle budgétaire (YAZI : 2000) consiste à contrôler l'adéquation entre les objectifs, les activités et les moyens. Il ne saurait être réduit au seul contrôle des dépenses ou sur les moyens.

GERVAIS (in ALAZARD & SEPARI, 1998 : 274) définit le contrôle budgétaire comme << la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets afin :

- de rechercher la (ou les) cause (s) d'écarts ;
- d'informer les différents niveaux hiérarchiques ;
- de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- d'apprécier l'activité des responsables budgétaires. >>.

Pour que le contrôle budgétaire soit perçu par les responsables opérationnels comme un service qui les aide à maîtriser et à améliorer leur gestion et inciter ainsi au dialogue et à la communication, il faudrait qu'il soit efficace. Pour ce faire, et comme l'ont indiqué ALAZARD & SEPARI (1998), pour l'exercice du contrôle budgétaire, le contrôle de gestion se doit de :

- définir les centres de responsabilité en évitant les chevauchements d'autorité ou les incohérences de rattachement hiérarchique ;
- servir de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité ;
- décider du degré d'autonomie déléguée aux centres et de faire observer les orientations de politique générale de l'organisation ;
- mettre en place des unités de mesure des performances connues et acceptées par les responsables opérationnels.

L'exercice du contrôle budgétaire va donc au-delà du simple suivi budgétaire qui a pour but d'informer les responsables du degré d'avancement réel des activités prévues par la détermination des taux de réalisation.

Outil essentiel du contrôle de gestion, le budget, en dépit de ses apports évidents en matière de gestion, présente certaines limites.

B - Portée et limites du budget

Le budget constitue une attribution d'objectifs et de moyens sur la base du programme d'action. C'est un véritable outil de contrôle de gestion à plusieurs égards. En effet, le budget est à la fois un outil de délégation, de motivation, de coordination, de communication, d'optimisation des choix, d'orientation et d'évaluation des performances.

Cependant, des dysfonctionnements sont généralement constatés dans la pratique budgétaire. La budgétisation est souvent limitée à la simple anticipation des recettes et des dépenses sur la base des réalisations de l'exercice en cours affecté de coefficients de variation (budget de reconduction). Ce qui peut être une incitation au gaspillage. Parfois, les responsables budgétaires prêtent beaucoup plus attention au seul respect des chiffres, alors que l'essentiel, en matière budgétaire, n'est pas de respecter les chiffres mais de réaliser les objectifs. La plupart des budgets sont figés et non flexibles ; ce qui peut enlever à l'organisation sa souplesse, c'est-à-dire sa capacité à réagir face aux facteurs externes (modifications de l'environnement).

Face à ces dysfonctionnements dans la gestion budgétaire, des études ont été menées pour essayer de dynamiser les budgets classiques. Ces essais de dynamisation ont abouti à l'avènement du budget à base zéro (BBZ) et des budgets fondés sur les activités et les processus.

C - Le budget à base zéro

Selon ALAZARD & SEPARI (1998 : 522), << Le BBZ est une **procédure budgétaire** qui restructure l'entreprise **sans tenir compte du passé**, en ne retenant que les modules vraiment utiles >>.

Il est construit à partir de zéro, c'est-à-dire sans la référence au montant réellement dépensé à la période précédente, mais plutôt en fonction du besoin réel présent.

PYHRR (in ALAZARD & SEPARI, 1998 : 522) le définit d'ailleurs comme << un *procédé de planification et de budgétisation qui exige de la part de chaque dirigeant d'un centre de décision qu'il justifie dans le détail et dès son origine (d'où l'intitulé de base zéro) tous les postes du budget dont il a la responsabilité et qu'il donne la preuve de la nécessité d'effectuer cette dépense* >>.

Ainsi, le BBZ oblige les gestionnaires de tous niveaux à planifier systématiquement. Le processus les amène à :

- se fixer des objectifs ;
- formuler les moyens de les atteindre ;
- simuler différents niveaux de fonctionnement ;
- déterminer des indicateurs de rendement ;
- s'interroger sur les priorités (BOISVERT, 1991 : 87).

Le BBZ est par conséquent une procédure budgétaire qui permet une planification plus simple des budgets, une meilleure prise de décision et une réduction des coûts par une répartition plus adéquate des ressources. Il reste toutefois un exercice long, coûteux et exige beaucoup d'effort de la part des responsables opérationnels. Il est tout à fait acceptable, selon BOISVERT (1991), dans un environnement plus facile et plus stable, surtout s'il est établi à intervalles de trois à cinq ans, s'il est conçu pour orienter l'action plutôt que la dicter, et si le gestionnaire prend soin d'éviter la surabondance de détails. Le BBZ peut se fonder sur les activités ou sur les processus.

Le principe du budget fondé sur l'activité ou ABB (Activity Based Budgeting) consiste à calculer les coûts prévisionnels d'une activité à partir des consommations prévues de cette activité.

Le budget fondé sur le processus ou PBB (Process Based Budgeting) est basé sur les mêmes principes de consommation de processus au lieu d'activité.

Ces modèles qui correspondent mieux à la réalité économique s'appuient sur la démarche de l'ABC (Activity Based Costing), objet de la comptabilité analytique de gestion.

III – La comptabilité de management

Le principal outil du contrôle de gestion en matière de gestion des coûts est la comptabilité analytique de gestion. Cet outil a connu une évolution notable avec le passage de la comptabilité analytique traditionnelle à la comptabilité par activité ou méthode ABC.

A – La comptabilité analytique traditionnelle

La comptabilité analytique traditionnelle est essentiellement basée sur la détermination des coûts des produits ou services.

Deux grandes méthodes sont généralement utilisées :

- La méthode des coûts complets ;
- La méthode des coûts partiels.

A ces deux, on peut ajouter celle des coûts standards ou préétablis.

1 - La méthode des coûts complets ou full costing

<<La méthode des coûts complets consiste à affecter la totalité des charges considérées comme incorporables aux coûts de revient des produits fabriqués ou services vendus>> (SYSCOA, 1998 : 559). Elle a pour objectif premier la détermination des coûts de revient des produits ou services vendus et la connaissance des résultats analytiques par catégorie de biens ou services, par branche d'activités.

Cette méthode permet également d'évaluer, pour les besoins de la comptabilité générale, les stocks, les en-cours et les travaux faits par l'entreprise pour elle-même.

On parle de coûts complets traditionnels lorsque les charges de la comptabilité générale sont incorporés telles quelles sans modification, et de coûts complets économiques lorsqu'elles ont subi des retraitements en vue d'une meilleure expression économique des coûts.

2 - La méthode des coûts partiels

Comme son nom l'indique, cette méthode consiste à n'incorporer dans les coûts des produits ou services qu'une partie des charges pertinentes en fonction du problème à traiter. On distingue :

- *La méthode du coût variable*

Elle consiste à ne tenir compte dans le calcul du coût que des charges qui varient avec le volume d'activité de l'entreprise ; celles dites de structure et considérées comme fixes sur la période étant exclues.

Cette méthode permet de déterminer le volume d'activité à partir duquel l'entreprise commence à être rentable. Le modèle y relatif est celui de coût-volume-bénéfice qui permet de déterminer le seuil de rentabilité ou point mort, c'est-à-dire le niveau d'activité pour lequel le résultat est nul ou blanc. A ce titre, la méthode du coût variable constitue un excellent outil de simulation et de décision pour la direction générale.

- *La méthode du coût direct*

Elle consiste à incorporer dans le coût des produits ou services les charges qui leur sont directement affectées (charges opérationnelles ou variables) et celles qui peuvent leur être rattachées sans ambiguïté, même si elles transitent par les centres d'analyse (variables et fixes)

Cette méthode, selon GUEDJ (1998), permet de déterminer la marge sur coût direct pour chaque produit ou service qui contribue à couvrir les charges communes et à obtenir le résultat analytique global. Elle facilite le contrôle des responsabilités car elle donne des informations sur le budget confié directement à chaque responsable.

- *La méthode de l'imputation rationnelle des charges de structure*

La méthode de l'imputation rationnelle des charges << consiste à substituer aux charges fixes constatées au cours de la période considérée un montant théorique de charges fixes calculé sur la base du rapport existant entre le volume d'activité réelle de la période et un volume d'activité jugé normal >> (SYSCOA, 1998 : 591).

Cette méthode permet de mesurer la perte due à la sous-activité de l'entreprise ou le gain dû à la sur-activité, de supprimer l'incidence de la variation du volume d'activité sur les coûts et les comparer ainsi d'une période à une autre. Ce qui permettra d'utiliser alors ces coûts en tant qu'indicateur de la gestion courante. De même, elle permet de localiser les centres dont l'activité se situe en dessous et au-dessus de leur norme de fonctionnement.

- *La méthode du coût marginal*

Selon BOISVERT (1995 : 20) << le coût marginal est le coût de la dernière unité produite >>, c'est-à-dire le coût d'une unité supplémentaire d'une production donnée. Cette méthode permet de connaître le coût des unités additionnelles à la production, et de voir s'il est intéressant d'augmenter le volume d'activité. Elle garantit la transparence des responsabilités car les coûts et les résultats sont personnalisés.

3 – La méthode des coûts standards ou préétablis

La notion de coût standard peut s'appliquer aussi bien aux méthodes de coûts partiels qu'à celle de coûts complets. La méthode des coûts standards consiste à élaborer des standards de coûts prédéterminés, considérés comme des

normes et calculés sur la base des conditions (techniques et économiques) d'exploitation normales. Elle facilite la gestion par l'établissement de prévisions, la mesure des réalisations et l'analyse des écarts réalisations / prévisions.

Cette méthode correspond à une étape essentielle de l'évolution de la comptabilité analytique vers la gestion budgétaire et le contrôle de gestion.

Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts se fondent sur une division de l'entreprise en centres homogènes (auxiliaires et principaux) et sur le constat selon lequel les produits ou les services consomment les ressources de l'entreprise. Si elles ont permis d'aider le gestionnaire dans la prise de décision, il faut reconnaître qu'elles présentent des limites objectives.

B – Limites de la comptabilité analytique traditionnelle

Les principales limites de la comptabilité analytique traditionnelle se situent au niveau de l'imputation directe des ressources aux objets de coûts d'une part, et au niveau des méthodes d'allocation des charges indirectes d'autre part. En effet, les méthodes d'allocation des charges indirectes sont inadéquates. Cette inadéquation devient plus préoccupante avec l'augmentation de la part des charges indirectes dans les structures de coût.

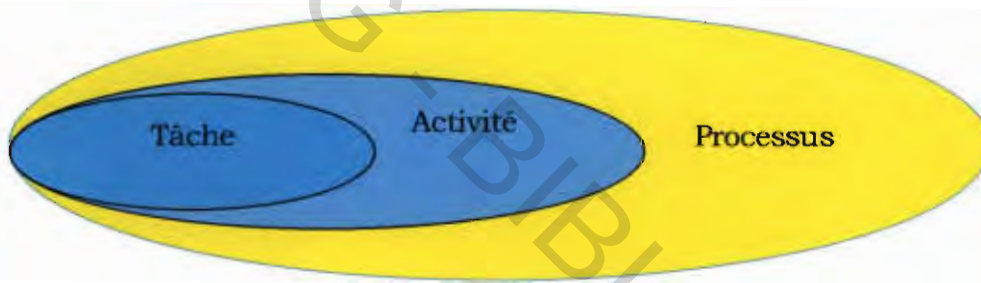
LORINO (in ALAZARD & SEPARI, 1998) justifie l'inadéquation de la comptabilité analytique par le renversement de la pyramide des coûts. Les coûts indirects, qui représentaient 10 % des coûts totaux, représentent à l'heure actuelle 70 %. Or, les critères de répartition des charges indirectes sont généralement insuffisamment fondées dans la mesure où ils n'ont pas de liens de causalité particuliers avec les véritables facteurs générateurs de coûts. De même, la comptabilité analytique porte son attention à 75 % sur la main-d'œuvre directe alors que celle-ci ne représente en fait que 10 % des coûts totaux. Elle ne s'intéresse qu'à la phase de production alors qu'aujourd'hui, 70 à 90 % des coûts sont des coûts de conception qui se situent en amont de la production et des coûts de maintenance et des services liés aux produits qui se situent en aval. La conséquence directe de cette inadéquation croissante de la comptabilité analytique traditionnelle est l'induction en erreur des décideurs dans la prise de décisions de gestion.

La réponse aux limites de la comptabilité analytique traditionnelle est apportée par la comptabilité par activités.

C – La comptabilité par activités ou méthode ABC

La comptabilité par activités ou Activity Based Costing (ABC) est une réponse aux insuffisances de l'organisation comptable analytique traditionnelle (comptabilité des ressources) mais s'inscrit surtout dans une nouvelle approche managériale de l'entreprise à savoir la gestion par les processus. Cette approche repose sur la segmentation de l'entreprise en processus regroupant un ensemble d'activités, elles-mêmes constituées de tâches.

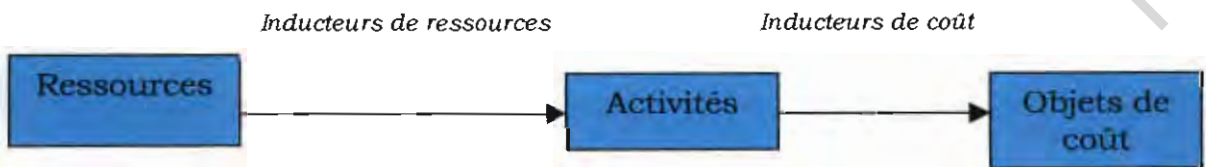
Figure n° 10 : Relations entre les tâches, les activités et les processus



Source : BOISVERT (1995 : 137)

Le principe fondateur de cette méthode est l'utilisation des activités des centres de responsabilité comme interface entre les ressources et les objets de coût. Ainsi, les activités consomment les ressources et les objets de coût consomment les activités. Ce qui donne le schéma ci-après :

Figure N° 11 : Principe ou formalisation de la méthode ABC



Source : ROUACH & NAULLEAU (1998 : 372)

La méthodologie de la comptabilité par activités s'appuie sur les étapes suivantes (BOISVERT (1998) ; ROUACH & NAULLEAU (1998) ; ALAZARD & SEPARI (1998)) :

- Identification des activités qui se traduit par l'établissement d'une cartographie des activités et des processus. Un processus est constitué d'un ensemble d'activités engagées pour l'atteinte d'un objectif commun ;
- Evaluation des ressources consommées par chaque activité ;
- Définition des inducteurs de coût, c'est-à-dire les éléments ou les facteurs déclencheurs des consommations de ressources, et des centres de regroupement d'activités ;
- Etablissement de la liste des objets de coût ;
- Affectation du coût des activités des centres de regroupement aux objets de coût qui consacre la consommation d'activités par les objets de coût.

La méthode ABC permet d'obtenir des coûts beaucoup plus proches de la réalité. Elle favorise le management des coûts et de la performance de l'entreprise et constitue une base fiable pour orienter les politiques de fixation des prix de vente et d'amélioration continue des processus. C'est une méthode qui peut être intégrée à d'autres méthodes comme celles du coût cible (ou target costing) et du coût selon le cycle de vie du produit pour assurer un meilleur pilotage de la performance.

Mais, signalons que la comptabilité par activités n'est pas pour autant une panacée. Elle a des avantages certes, mais présente aussi des limites dues à sa complexité dans la mesure où les inducteurs pour mesurer la performance des activités sont difficiles à élaborer.

D'une manière générale, la comptabilité de gestion constitue un excellent outil pour le contrôle de gestion. Parmi les principaux outils du contrôle de gestion que sont le tableau de bord, le budget (planification), l'évaluation de la performance et la comptabilité de gestion, elle vient au premier rang dans l'ordre de mise en place dans une organisation. Elle conditionne la fiabilité des informations véhiculées par les autres outils.

Si la comptabilité de gestion apparaît comme un outil de formalisation des prévisions à travers la détermination du seuil de rentabilité prévisionnel et des inducteurs de coûts, les études de coûts en général, le processus budgétaire et les simulations, notons qu'elle est également, par le biais de l'analyse des écarts, un outil d'évaluation et de contrôle des réalisations.

Section 2 : Les outils d'évaluation et de contrôle des réalisations

L'une des principales missions du contrôle de gestion est d'évaluer les résultats des différents centres de responsabilité par rapport aux objectifs fixés afin de suivre en temps réel le fonctionnement de l'organisation de façon dynamique et régulière. Le système d'information de gestion et le reporting, l'évaluation de la performance et le tableau de bord sont les principaux outils que le contrôle de gestion utilise pour y parvenir.

I – Le système d'information de gestion et le reporting

Le besoin de diffusion des informations aussi bien au sein de l'entreprise qu'en direction de ses partenaires extérieurs oblige le contrôle de gestion à recourir au système d'information de gestion et au reporting.

A – Le système d'information de gestion (SIG)

L'un des principaux mécanismes assurant le contrôle de gestion est le système d'information de gestion. C'est pourquoi le rôle primordial du contrôle de gestion est de le concevoir et de le faire fonctionner correctement dans toute l'organisation.

Le système d'information de gestion peut être défini comme le dispositif de production, de collecte, de traitement et de diffusion des informations quantitatives et qualitatives caractérisant tous les aspects de la vie de l'organisation, et nécessaire à la prise de décision et/ou à son contrôle. Il constitue l'essence même du contrôle de gestion qui est souvent défini comme étant << un système d'information pour le système de décision >> (GUEDJ, 1998). Chaque responsable dans l'organisation, à son niveau hiérarchique, est à la fois producteur et consommateur d'informations ; et le pilotage d'une entreprise nécessite des informations aussi bien sur l'environnement extérieur que sur le fonctionnement interne.

Ce besoin d'informations pour piloter se justifie au regard des trois finalités essentielles d'un système d'information de gestion ci-après, identifiées par PEAUCCELL (in SEPARI, 1998 : 88) :

- Le contrôle dans la mesure où le système d'information constitue la mémoire de l'organisation en traitant les données passées ;
- La coordination puisque le système d'information permet de suivre les actions présentes ;
- La prise de décision car le système d'information traite des données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Pour assurer ces finalités, le système d'information de gestion doit être permanent, adapté à la nature et aux besoins de l'organisation et efficace, c'est-à-dire permettre de connaître le présent, de prévoir, de comprendre et d'informer rapidement.

Instrument de mesure, de suivi et de gestion de la performance, le système d'information de gestion doit répondre à certaines caractéristiques spécifiées par REY (1991) :

- Il doit être synthétique et complet. On privilégiera la pertinence à l'exhaustivité ;
- Il doit être indispensable à chaque échelon de responsabilité. On visera le caractère indispensable de l'information plutôt que de se limiter à son utilité ;
- Il doit être cohérent, c'est-à-dire en adéquation avec la nature (taille, structure organisationnelle) de l'organisation ;
- Il doit être dynamique et moteur, c'est-à-dire inciter au changement et au progrès ;
- Il doit être mobilisateur de données rapides et fiables. La prise de décision nécessite des informations fiables et obtenues en temps réel ;
- Il doit être évolutif. Le système d'information de gestion ne doit pas être figé, mais plutôt doit évoluer au rythme des changements de l'organisation et de son environnement ;
- Il doit être contrôlé. Ce contrôle portera à la fois sur sa validité, c'est-à-dire sa pertinence, son adéquation aux besoins de l'organisation, sa fiabilité et son coût de revient, à savoir le coût de sa construction et ensuite de son entretien.

Au regard de ce qui précède, la conception, la mise en place puis la gestion d'un système d'information de gestion nécessitent une analyse approfondie des besoins de l'organisation en matière d'informations de gestion et de reporting.

B – Le reporting

Le reporting désigne l'ensemble des informations relatives aux réalisations d'une période préparées pour un niveau de responsabilité supérieur. Il s'agit de rapports et informations destinées à la hiérarchie et surtout vers l'extérieur dans le cadre des relations publiques.

Pour CHIAPELLO & DELMOND (in DAYAN & al, 1999 : 873), le reporting est constitué de << la portion de l'information que possède le responsable opérationnel et qui remonte au niveau de son supérieur hiérarchique et non de l'ensemble de l'information locale de pilotage >>.

MALO & MATHE (in DAYAN & al, 1999) identifient trois principes à la base du reporting :

- le principe d'exception : Pour faciliter la vérification de la direction générale, un seuil de tolérance est fixé pour chaque rubrique ; l'alarme ne se déclenche que quand ce clignotant est au << rouge >> ;
- le principe de contrôlabilité : Ce sont surtout les rubriques qui dépendent réellement du responsable de l'unité qui seront suivies ; ce qui évitera d'évaluer le responsable sur la base d'un indicateur qu'il ne maîtrise pas ;
- le principe de correction : S'il y a un écart, le responsable du centre doit être en mesure de proposer une action corrective.

Le reporting est un excellent outil de contrôle de gestion qui permet à chaque responsable hiérarchique non seulement de contrôler ses activités, mais aussi et surtout, d'orienter son action. Il se distingue nettement du système d'information de gestion en ce sens que la diffusion des informations de reporting se fait en général verticalement, alors que le système d'information de gestion alimente l'organisation de façon aussi bien verticale que horizontale (transversalité).

C – Portée et limites du système d'information de gestion et du reporting

Le système d'information de gestion et le reporting aident au pilotage de l'organisation dans la mesure où ils constituent le système informationnel qui alimente le système de décision.

La principale limite de ces outils est perçue à travers le constat ci-après fait par KING (in LAUZEL & TELLER, 1994 : 51) :

- << Les informations que nous avons ne sont pas celles que nous voulons ;
- Les informations que nous voulons ne sont pas celles dont nous avons besoin ;
- Les informations dont nous avons besoin ne sont pas disponibles >>.

Ce qui montre toute la difficulté dans la détermination des besoins réels d'une organisation en matière d'informations de gestion. Une autre limite est le risque de saturation et de submergence car trop d'informations peut tuer l'information. De même, le besoin d'informations fiables, pertinentes, synthétiques et complètes en temps réel pour supporter le processus de décision n'est pas toujours facile à satisfaire. Le système d'information de gestion et le reporting peuvent également être utilisés à d'autres fins que la décision (jeu de pouvoir, influence, chantage, pression...)

Pourvoyeurs du système décisionnel en informations, le système d'information de gestion et le reporting permettent également d'évaluer la performance dans l'organisation.

II – L'évaluation de la performance

La performance est une notion difficile à cerner en raison de la diversité dimensionnelle qu'elle revêt. Les critères généralement utilisés pour définir la performance sont l'efficacité, l'efficience et l'économie. Outil de contrôle de gestion, l'évaluation de la performance nécessite la définition de centres de responsabilité, des niveaux d'évaluation et des indicateurs de performance.

A – Les centres de responsabilité

Un centre de responsabilité, rappelons-le, est une unité de l'entreprise placée sous la direction d'un responsable qui a reçu de la part de la direction générale une délégation d'autorité en vue d'engager un plan d'action et de réaliser un résultat avec obligation de rendre compte.

L'autorité, la responsabilité et l'obligation de rendre compte constituent ainsi les principaux éléments caractérisant le centre de responsabilité.

On distingue principalement deux types de centres de responsabilité (GARMILIS & al, 1992) :

- Les centres de responsabilité « partielle » ;
- Les centres de responsabilité « globale ».

1 – Les centres de responsabilité « partielle »

Il s'agit des centres dont la responsabilité porte, soit sur des charges, soit sur des produits. On distingue :

- **Le centre de coûts** dont la responsabilité porte surtout sur le coût total du centre. Il peut être, soit un centre de coûts productifs (atelier de production), et dans ce cas, évalué sur la base du coût de production, de la qualité des produits et du délai de livraison ; soit un centre de coûts discrétionnaires évalué par référence au coût total du centre et à la qualité du service ;

- **Le centre de revenus** ou de recettes dont la responsabilité porte principalement sur la réalisation d'un chiffre d'affaires maximum. Les critères de mesure de la performance d'un tel centre sont le niveau du chiffre d'affaires et le montant des coûts spécifiques du centre (BOISVERT, 1991).

2 – Les centres de responsabilité « globale »

Les centres de responsabilité « globale » se subdivisent en deux catégories :

- **Le centre de profit** dont la responsabilité porte à la fois sur les coûts engagés (à minimiser) et sur les revenus générés (à maximiser) ; et donc sur la marge réalisée qui constitue alors le principal critère de mesure de la performance de ce centre.

- **Le centre d'investissement** ou de rentabilité qui est un centre de profit dont la responsabilité s'étend aux moyens mis en œuvre notamment le capital et les investissements. Pour BOISVERT (1991), c'est la décentralisation complète, la délégation de presque tous les pouvoirs de la direction qui crée le centre d'investissement. Le principal critère de mesure de la performance de ce centre est le taux de rentabilité des capitaux investis (RCI).

Le découpage de l'entreprise en centres de responsabilité relève du contrôle de gestion. Il dépend de l'objet de l'entreprise, de sa structure et de son niveau d'intégration. Les échanges internes entre centres de responsabilité nécessitent l'institution de prix de cession qui constituent un outil de mesure de leur performance économique.

B – Le fonctionnement du système d'évaluation de la performance

La définition des niveaux d'évaluation et des indicateurs de performance sont au cœur de tout système d'évaluation de la performance.

1 – Les niveaux d'évaluation de la performance

Selon (YAZI, 2000), << La performance peut être évaluée dans le temps par rapport à soi-même (Evaluation intrinsèque) et dans l'espace par rapport aux autres (performance relative) >>.

L'évaluation intrinsèque peut prendre la forme d'une auto-évaluation, d'une évaluation par les supérieurs hiérarchiques, par les pairs ou par une structure de contrôle externe.

L'évaluation de la performance relative s'effectue par comparaison de sa performance à celle des autres centres. Cette évaluation est la plus indiquée et sa forme la plus achevée est le **benchmarking** ou l'analyse comparative appelée aussi étalonnage concurrentiel.

2– Les indicateurs de performance

Deux catégories d'indicateurs de performance peuvent être identifiées :

- **Les indicateurs témoins** obtenus a posteriori et qui décrivent des résultats ; c'est-à-dire la performance passée. Ces indicateurs sont principalement utilisés dans le cas d'une stratégie planifiée. Pour mettre en évidence l'utilité des indicateurs témoins, BOISVERT (1995 : 357) les compare au rétroviseur d'une voiture en ces termes << le rétroviseur d'une voiture est un témoin de la route que l'on vient de franchir. Il ne sert aucunement à anticiper les courbes qui se trouvent devant la voiture. Cependant, il peut par exemple servir de guide si on l'utilise intelligemment, par exemple pour s'assurer que la voie est libre avant d'amorcer un changement de voie >>.

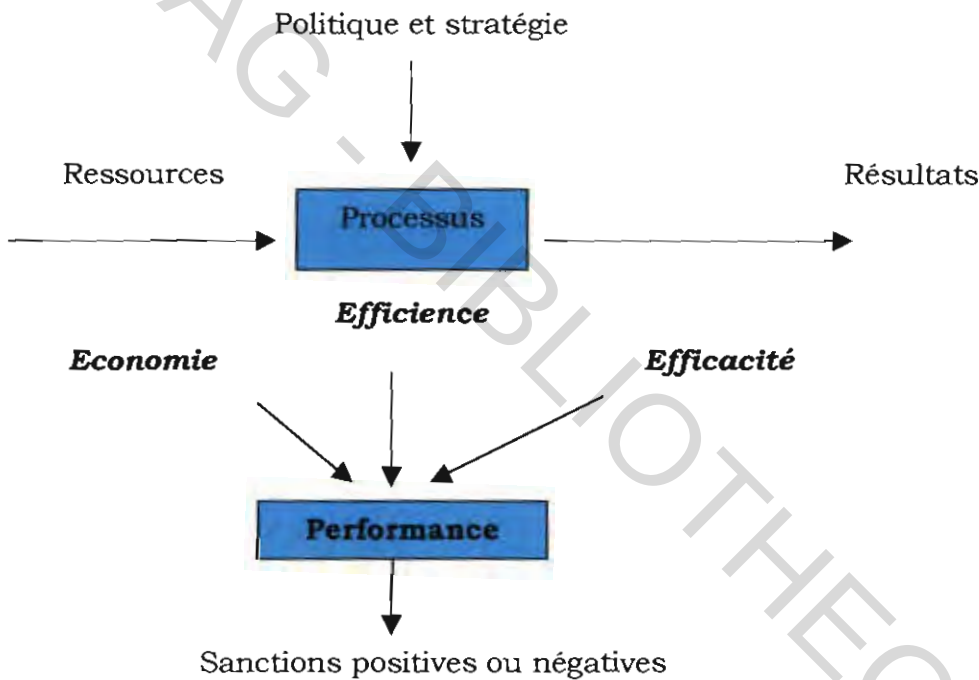
- **Les indicateurs guides** intervenant a priori et qui décrivent les causes ou les déterminants de la performance ; c'est-à-dire les facteurs clés de succès. Ils indiquent la direction à prendre pour atteindre la performance et s'accommodent surtout avec une stratégie émergente (qui découle de l'approche « empowerment »).

La performance doit être évaluée sur plusieurs dimensions. L'utilisation d'un critère unidimensionnel est à proscrire dans la mesure où l'on peut être performant sur une dimension et ne pas l'être sur une autre.

Lorsque l'on évalue la performance, il faut effectuer un contrôle de conformité et de régularité, c'est-à-dire le respect des politiques et stratégies organisationnelles, et tenir compte de l'incidence de diverses contraintes.

D'une manière générale, l'architecture d'un système d'évaluation de la performance se présente comme suit :

Figure n° 12 : Architecture d'un système d'évaluation de la performance



Source : YAZI (2000)

Cette architecture met en relief les trois principaux critères de mesure de la performance. En effet, dans le cadre de l'évaluation, il faudrait vérifier si dans la mise en œuvre des politiques et stratégies, l'économie est observée dans l'acquisition des ressources, l'efficience dans leur utilisation et l'efficacité, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs, afin de déterminer les sanctions qui peuvent être soit positives ou négatives.

La mise en place d'un système de mesure de la performance comme l'ont indiqué BESCOS & al (1993 : 373) suppose une réflexion préalable sur les modalités :

- de fixation des objectifs ;
- de mesure des résultats ;
- de détermination des sanctions.

Les règles de jeu et de fonctionnement doivent être connues et admises par tous (évaluateurs et évalués). L'évalué doit normalement participer à la détermination des modalités ci-dessus indiquées.

Le choix de l'évaluateur (pour des questions de subjectivisme ou d'objectivisme) et la nécessité du **feed back** sont des aspects extrêmement importants pour la viabilité du système.

C - Portée et limites du système d'évaluation de la performance

Le système de mesure des performances constitue une composante essentielle au bon fonctionnement du système de contrôle de gestion. L'évaluation de la performance est un moyen efficace de contrôle des comportements des différents acteurs qui savent à l'avance que l'évaluation et les sanctions sont déterminées dans le cadre d'un système formellement établi, connu et admis par tous.

Elle constitue en somme un moyen d'amélioration continue au sein de l'organisation. Et dans le contexte concurrentiel actuel, les deux grands défis auxquels est confrontée toute organisation sont le pilotage de la performance et le pilotage du changement. Le relèvement de ces défis passe par l'institution au sein de l'organisation d'un système fiable et efficace d'évaluation de la performance.

Toutefois, l'évaluation de la performance est un outil difficile à manipuler. En effet, comment assurer la cohérence entre l'information pour décider et l'information pour évaluer la performance ?

Comme l'a indiqué GUEDJ (1998), si l'information traduit une contre-performance et entraîne une sanction pour l'intéressé, il cherchera inévitablement à frauder lors de la négociation de ses objectifs, de l'exécution de sa gestion et en retenant l'information au moment du compte rendu.

De même, il serait nuisible d'établir une liaison à court terme entre la mesure de la performance et la politique de rémunération. La performance dont découlent les sanctions positives et négatives doit être une performance à moyen terme.

La difficulté dans la fixation des objectifs précis dans l'évaluation des résultats, notamment, la mesure des aspects qualitatifs et l'appréciation de l'incidence des contraintes, ainsi que dans la détermination des sanctions, constitue le véritable obstacle à surmonter dans le système d'évaluation de la performance.

Nonobstant ses effets pervers, le système d'évaluation de la performance a une portée indéniable dans un système de contrôle de gestion axé sur l'amélioration continue dans la mesure où il oriente le contenu des tableaux de bord de gestion.

III – Le tableau de bord

Le tableau de bord peut être considéré comme l'aboutissement logique d'une amélioration progressive du système de contrôle de gestion. Pour mettre en évidence sa portée en tant qu'outil par excellence du contrôle de gestion, il convient de le définir, situer son rôle dans le processus de gestion ainsi que l'évolution de sa conception.

A – Définition et conception du tableau de bord

La définition du tableau de bord n'est pas toujours évidente en raison de la multiplicité de son rôle. De plus, sa conception est délicate et nécessite beaucoup de circonspection.

1 - Définition

Pour SAULOU (1984 : 40), << le tableau de bord du responsable est un outil d'**agrégation synoptique des informations pertinentes du système** permettant de savoir si le fonctionnement de celui-ci doit être considéré comme **normal** : c'est-à-dire un **instrument de contrôle** mettant en évidence les **écarts significatifs** d'un mauvais fonctionnement du système : c'est donc un outil d'**aide à la décision**.

Le tableau de bord doit également être un outil d'**aide à la prévision** permettant d'extrapoler les tendances passées et les écarts du présent vers l'avenir, afin d'**appréhender ce futur avec moins d'incertitude** >>.

En d'autres termes, le tableau de bord doit être personnalisé, avec un contenu synthétique, complet et comportant des indicateurs clés représentatifs du niveau de fonctionnement de l'entité dont on a la responsabilité de gestion.

Tout comme le tableau de bord d'un véhicule automobile moderne qui permet au conducteur de suivre en temps réel le fonctionnement de son véhicule en consultant, en un coup d'œil, des cadrans qui représentent un nombre restreint mais suffisant d'informations essentielles, le tableau de bord de gestion permet de suivre le fonctionnement de l'organisation de façon permanente à partir d'indicateurs clés de gestion.

2 - Conception

Le tableau de bord, en tant que système d'information, ne peut être efficace que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son contenu que pour son fonctionnement.

Pour YAZI (2000), la conception d'un tableau de bord de gestion doit obéir aux principes suivants :

- Etape 1 : Préciser l'objectif ultime de performance de l'entreprise ;
- Etape 2 : Déterminer les activités ou responsabilités principales de l'entreprise dans la poursuite de la performance ;
- Etape 3 : Pour chacune des activités ou responsabilités définies, fixer des objectifs à atteindre ;
- Etape 4 : Prévoir des moyens d'atteindre les objectifs ;
- Etape 5 : Identifier les facteurs assurant le succès des moyens mis de l'avant.

En outre, le tableau de bord doit être cohérent avec l'organigramme, avoir un contenu synoptique et agrégé avec une rapidité dans son élaboration et transmission pour permettre la mise en œuvre des actions correctives rapides et efficaces.

La plus grande difficulté se situe au niveau du choix des objectifs à suivre. A ce niveau, SAULOU (1984 : 65) estime que << la solution préconisée est non pas à suivre l'intégralité des objectifs, non pas à ne retenir que les objectifs ayant un bon rendement financier, non pas à ne suivre que les missions qui fonctionnent trop bien ou trop mal, mais à sélectionner les missions représentatives des objectifs représentatifs des activités représentatives de la finalité >>.

Bien conçu, implanté et utilisé dans une organisation, le tableau de bord s'avère un excellent outil de pilotage de la performance.

B – Rôles du tableau de bord

Le rôle principal du tableau de bord est d'alerter le responsable sur sa gestion afin de l'améliorer. La mise en place d'un réseau de tableaux de bord au sein d'une entreprise donne à chaque responsable une autonomie de gestion ainsi que les repérages nécessaires pour piloter son centre de responsabilité.

Au delà de l'alerte, le tableau de bord remplit plusieurs fonctions dans le management d'une organisation (SAULOU (1984) ; ALAZARD & SEPARI (1998) ; ROUACH & NAULLEAU(1998) et VOYER (1999)) :

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

Dans sa conception, le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés.

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

En tant que système d'information, le tableau de bord permet un dialogue et une communication entre les différents niveaux hiérarchiques.

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

En mettant en évidence l'état de fonctionnement du centre de responsabilité ou de l'organisation, le tableau de bord aide à la décision dans la mesure où il fournit des informations sur les points clés de la gestion et sur les dérapages possibles.

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

En Présentant non seulement la situation passée, mais également la situation envisageable dans l'avenir en fonction de l'historique de l'indicateur, le tableau de bord constitue un outil d'aide à la prévision.

- *Le tableau de bord est un outil de pilotage de la performance*

En garantissant le dialogue et l'amélioration continue des activités au sein de l'organisation ainsi que le suivi des facteurs clés de succès, le tableau de bord se révèle un excellent outil de gestion de la performance.

Ces rôles ont été en grande partie confirmés par YAZI suite à une étude effectuée en 1996 sur la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises

nigériennes. En effet, cette étude révèle que les principaux rôles assignés au tableau de bord au Niger sont : mesure des performances par rapport aux objectifs, diagnostic pour identifier les zones de faiblesse, motivation et suivi des actions correctives, communication des performances (feed-back) et outil pédagogique (sensibilisation sur les facteurs clés de succès).

Pour VOYER (1999 : 377), << le gestionnaire utilise un tableau de bord pour voir, être informé, mesurer, comprendre, porter une attention soutenue aux éléments importants, apprécier les situations, évaluer l'importance des variations et des écarts et en faire le suivi, localiser les problèmes, informer et rendre des comptes, décider et agir en prenant, au moment opportun, les décisions d'ajustement et ce, de façon dynamique et progressive >>.

Notons que les nouvelles exigences du contrôle de gestion en matière d'informations essentielles au pilotage ont nécessité l'évolution et l'adaptation du contenu du tableau de bord de gestion.

C – Du tableau de bord traditionnel au tableau de bord prospectif

Le passage d'un contrôle de gestion classique, par essence réactif et axé sur le commandement et la surveillance, à un contrôle de gestion intégré, proactif et axé sur la stimulation, l'orientation et l'apprentissage, justifie l'avènement du tableau de bord prospectif comme une réponse aux limites du tableau de bord traditionnel.

1 – Les limites du tableau de bord traditionnel

La principale limite du tableau de bord traditionnel est qu'il ne comprend que des indicateurs financiers. Or, les indicateurs financiers ne suffisent pas à guider et à évaluer la trajectoire de l'entreprise dans un environnement concurrentiel. Le tableau de bord traditionnel n'est pas adapté à chaque service ou niveau hiérarchique (réseau de tableaux de bord), mais un tableau unique qui ne correspond pas toujours aux spécificités de chaque activité.

De même, il est souvent figé dans le temps sans adaptation aux nouveaux besoins de l'organisation en matière d'informations de gestion. Ce qui ne lui permet pas d'être un outil d'aide au changement et aux améliorations.

Conçu et utilisé uniquement comme un reporting financier, le tableau de bord traditionnel ne peut être un outil de diagnostic, de motivation et de suivi de

changement, bref, un outil de pilotage de la performance : d'où la conception d'un tableau de bord prospectif.

2 - Le tableau de bord prospectif ou évolutif

Conçu pour pallier les insuffisances du tableau de bord traditionnel, le tableau de bord prospectif ou évolutif permet d'assurer un pilotage permanent des facteurs clés de succès de l'entreprise. En effet, le tableau de bord évolutif permet de suivre en temps réel et d'améliorer tous les niveaux d'action et de décision à partir d'indicateurs financiers et non financiers.

KAPLAN et NORTON (1998) attribuent au tableau de bord prospectif quatre dimensions ou axes pour un pilotage stratégique :

- **L'axe financier** : rentabilité, croissance du chiffre d'affaires, etc ; c'est-à-dire la performance vue par les financiers ;
- **L'axe "clients"** : satisfaction, fidélité, part de marché, acquisition de nouveaux clients, etc ; c'est-à-dire la performance vue par les clients ;
- **L'axe "processus internes"** : qualité et coût des processus ; c'est-à-dire la performance vue par le management (la direction générale) ;
- **L'axe "apprentissage organisationnel"** : compétence des hommes, capacité des systèmes d'information, motivation et responsabilisation des salariés ; c'est-à-dire la performance vue par le personnel de l'organisation.

Selon VOYER (1999), ces axes constituent les principales composantes mesurables dans une organisation.

Pour Morin et al (1996), les quatre dimensions du tableau de bord portent sur la *pérennité de l'organisation, l'efficience économique, la valeur des ressources humaines et la légitimité de l'organisation auprès des groupes externes.*

Dans tous les cas, il convient de définir pour chaque dimension les indicateurs et pour chaque indicateur, les mesures.

Tout comme dans les approches budgétaires et comptabilité de gestion fondées sur l'approche par activité et par processus, l'on peut concevoir des tableaux de bord par activité et par processus dans lesquels les indicateurs sont élaborés en référence à chaque activité et/ou chaque processus.

La principale difficulté d'application des tableaux de bord est d'une part, le choix des indicateurs de mesure des facteurs clés de succès et d'autre part, la détermination pour chaque indicateur de la situation normale et les plages de variation admises.

Comment sélectionner les indicateurs nécessaires et suffisants sans surcharger le tableau de bord qui doit être un << outil d'agrégation synoptique >> ?

Le tableau de bord n'est pas une panacée qui permet de résoudre tous les problèmes et de rendre viable une organisation asphyxiée. C'est un outil qui n'a de valeur que par l'utilisation qui en est faite. Pour être un outil puissant et efficace, comme l'a indiqué VOYER (1999), le tableau de bord doit être arrimé à la gestion (pertinence et crédibilité), alimenté par un bon système d'information (qualité) et soutenu par une bonne technologie (flexibilité et facilité d'utilisation).

Il doit être adapté à la structure et aux besoins de l'entreprise en matière d'informations de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion est d'aider à la mise en place de véritables tableaux de bord de gestion : aide aux choix d'indicateurs, à la mise au point des modalités de calcul et d'analyse, à la présentation des informations etc. (BESCOS & al, 1993). De même, il doit assurer la mise en cohérence des tableaux de bord des différents centres de responsabilité avec les impératifs stratégiques de l'entreprise.

Les outils d'évaluation et de contrôle des résultats permettent d'évaluer la performance des centres de responsabilité, mais aussi de véhiculer des informations nécessaires aux outils de formalisation des prévisions : par exemple, le tableau de bord est un outil de contrôle et d'évaluation des réalisations, mais le tableau de bord stratégique aide à la planification.

Inversement, certains outils de formalisation des prévisions facilitent l'évaluation et le contrôle des réalisations : par exemple, le budget est un outil de planification, mais permet aussi d'évaluer la performance.

Il n'existe donc pas de cloison étanche entre les deux types d'outils.

D'autres outils viennent en appui de ceux précédemment présentés et conditionnent leur fiabilité.

Section 3 : Les autres outils du contrôle de gestion

Parmi ces outils qui sont mis en œuvre aussi bien dans la phase de formalisation des prévisions que dans celle de l'évaluation et du contrôle des réalisations, nous nous intéresserons spécifiquement au contrôle interne, à la structure organisationnelle et à l'informatique.

I – Le contrôle interne

COOPERS & LYBRAND (1998 : 24) définissent le contrôle interne comme *<< un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :*

- *la réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- *la fiabilité des informations financières ;*
- *la conformité aux lois et aux règlements en vigueur >>.*

Nous avons précédemment indiqué qu'un bon contrôle de gestion repose sur un système d'information fiable et efficace qui est l'instrument de base de mesure de la performance au sein de l'organisation.

Pour BOISVERT (1991), la protection des actifs et le respect des obligations légales par l'entreprise relèvent des attributions du contrôle de gestion.

Le contrôle interne est l'outil qui garantit la fiabilité du système d'information et assure la protection des actifs et le respect des obligations légales. A travers ses composantes que sont l'environnement du contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage, identifiées par COOPERS & LYBRAND (1998), le contrôle interne contribue à promouvoir l'efficacité, l'efficience et l'économie au sein de l'organisation et qui sont au cœur des préoccupations du contrôle de gestion.

En effet, le système de contrôle interne est mis en place afin de détecter en temps voulu, tout dérapage par rapport aux objectifs de rentabilité visés par l'entreprise. Les procédures mises en place devraient, dans le cas d'un contrôle interne efficace, assurer l'économie dans l'acquisition des ressources, l'efficience dans leur utilisation et l'efficacité dans l'atteinte des objectifs.

Un bon système de contrôle de gestion doit reposer sur un système de contrôle interne efficace qui peut aider l'entreprise à réaliser ses objectifs en matière de

performances et de rentabilité, tout en prévenant la perte de ressources, car << le contrôle interne résulte du choix effectué par la direction de l'entreprise relatif à la mise en œuvre des méthodes et moyens techniques et humains propres à prévenir, ou à défaut, révéler les erreurs et les fraudes, assurer la protection du patrimoine, garantir une gestion rationnelle des ressources >> (TELLER & LAUZEL, 1997 : 21).

Mais la principale limite du contrôle interne, en tant qu'outil du contrôle de gestion, est qu'il ne garantit pas de façon absolue la réalisation des objectifs que l'organisation s'est fixés, en raison des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Il donne plutôt une assurance raisonnable et non absolue quant à la réalisation des objectifs.

II – La structure organisationnelle

Nous avons déjà indiqué que la structure organisationnelle est une variable d'influence de la pratique du contrôle de gestion dans une organisation car elle influe sur le système décisionnel et informationnel. La structure de l'organisation a connu une mutation remarquable, conséquence de l'évolution de la théorie des organisations.

A – Les structures classiques

On distingue principalement quatre formes de structures classiques ((ALAZARD & SEPARI, 1998) ; (DIOP, 1999)) :

- **La structure hiérarchique** : dans ce type de structure, chaque service est relié à un seul chef. Elle se caractérise par un pouvoir hiérarchique descendant très fort et un contrôle de type vérification a posteriori avec sanction ;

- **La structure fonctionnelle** : cette forme organisationnelle repose sur un découpage de l'autorité selon les fonctions nécessaires à l'activité.

- **La structure hiérarchico-fonctionnelle** : elle résulte d'une combinaison des deux premières dans laquelle co-existent des services hiérarchiques pouvant exercer un contrôle hiérarchique et des services fonctionnels qui conseillent sans autorité.

- **La structure matricielle** : dans cette structure à double dimensions caractérisée par une souplesse, chaque agent est rattaché à un chef de produit et à un responsable fonctionnel. Elle favorise la décentralisation des pouvoirs et le regroupement des compétences.

L'environnement turbulent et concurrentiel, le besoin d'une démarche productive orientée vers le client et d'une participation de tous les acteurs de l'organisation ont nécessité le recours à d'autres formes d'organisation.

B – Les nouvelles formes structurelles

Nous présenterons également quatre formes de nouvelles organisations définies par ALAZARD & SEPARI (1998) :

- **Les structures aplaties** : elles se caractérisent par la réduction du nombre de niveaux hiérarchiques. Ces structures permettent d'augmenter la réactivité de l'organisation et d'améliorer la communication et la synergie entre les différents acteurs.

- **L'organisation par processus** : c'est une organisation qui permet de se rapprocher du client en structurant l'entreprise par processus. Il s'agit d'une approche transversale et systémique de l'organisation.

- **L'organisation par projet** : elle consiste à mobiliser, de manière temporaire, pour un objectif bien précis, des agents rattachés d'ordinaire à des services, sur la base de leurs compétences. Le chef de projet est autonome, responsable du succès du projet et investi d'une complète autorité sur les membres du groupe. Cette forme d'organisation favorise une plus grande participation et créativité des acteurs ;

- **L'organisation en réseau** : l'organisation en réseau consiste en un regroupement de personnes morales ou physiques qui se sont associées pour proposer ensemble des activités ou des services. Cette forme d'organisation permet une flexibilité dans le temps et l'espace. Chaque partenaire conserve son autonomie, mais les procédures de travail doivent être compatibles avec les principes de fonctionnement du réseau.

MINTZBERG (1998) regroupe ces types de structures (classiques et modernes) en cinq configurations structurelles fondamentales :

- **La structure simple** basée sur une centralisation horizontale et verticale et pilotée par le sommet stratégique avec la supervision directe comme mécanisme de coordination principal.

- **La bureaucratie mécaniste** caractérisée par une centralisation relativement importante des pouvoirs de décision (décentralisation horizontale et verticale limitée), une nette distinction entre opérationnels et fonctionnels avec l'émergence de la technostructure, et s'appuyant sur une standardisation des procédés de travail. Pour MINTZBERG (1998 : 285), << la bureaucratie mécaniste est une structure dans laquelle existe une obsession : le contrôle >>.

- **La bureaucratie professionnelle** fondée sur la standardisation des qualifications au sein de l'organisation et caractérisée par une forte décentralisation verticale et horizontale avec les centres opérationnels comme partie clef de l'organisation.

- **La structure divisionnalisée** qui requiert une décentralisation verticale très limitée avec une forte présence de la ligne hiérarchique. Dans cette structure, << le mécanisme de coordination principal est la standardisation des résultats, et le système de contrôle des performances est un paramètre de conception essentiel >> (MINTZBERG, 1998 : 339).

- **L'adhocratie** qui convient au contexte actuel (marqué par un environnement complexe, dynamique et hétérogène) et caractérisé par une décentralisation sélective avec l'ajustement mutuel comme mécanisme de coordination principal. Dans l'adhocratie, la formulation de la stratégie est essentiellement contrôlée par les fonctions de support situées en dehors de la structure.

Il n'y a pas de forme d'organisation idéale valable pour toutes les entreprises en raison de la contingence de la structure. Chaque organisation doit adapter sa structure à ses spécificités propres (taille, évolution, âge...), à ses besoins et à son environnement. Mais, le contrôle de gestion ne se justifie que si dans l'organisation,

il existe un minimum de décentralisation. Chaque forme de structure susvisée est caractérisée par un niveau de décentralisation donné. Plus la décentralisation est effective, plus la pratique du contrôle de gestion sera complète et efficace.

Quelle que soit la forme d'organisation retenue, le découpage de l'organisation en centres de responsabilité s'avère indispensable pour la mesure des performances.

C – Portée et limites de la structure organisationnelle

Le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion repose toujours sur la définition d'une structure de gestion ; c'est-à-dire, sur le découpage de l'organisation en centres de responsabilité.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise, des objectifs sont assignés aux centres de responsabilité et des ressources leur sont allouées avec une autonomie décisionnelle concernant leur utilisation. La mesure des résultats et l'évaluation des performances s'effectuent au niveau de ces centres.

La structure organisationnelle est un outil qui permet donc au contrôle de gestion d'orienter le système de contrôle de gestion en fonction du contexte et des besoins de l'organisation. Elle détermine le mode de mesure des performances et d'allocation des ressources au sein de l'organisation.

La limite de la structure organisationnelle en tant qu'outil du contrôle de gestion est inhérente à la nature des facteurs de contingence. Comment déterminer une forme appropriée d'organisation avec la prise en compte de l'ensemble des facteurs de contingence que sont la taille, l'âge, l'activité, la technologie, les besoins et l'environnement de l'entreprise ?

III – Un outil d'appui : L'informatique de gestion

L'informatique n'est pas un outil intrinsèque du contrôle de gestion mais son importance dans le système de contrôle de gestion nous conduit à l'évoquer.

Le pilotage d'une organisation nécessite l'obtention d'informations fiables en temps réel pour supporter le processus de décision. L'outil informatique permet de disposer en temps voulu des informations sur les réalisations. De même, il est un excellent outil pour les simulations, notamment en matière budgétaire.

La construction de tableaux de bord, la gestion du système d'information, la gestion budgétaire, la comptabilité de gestion, etc. sont possibles et facilitées grâce à l'informatique.

En effet, la meilleure présentation et visualisation des tableaux de bord aujourd'hui se fait sur des supports informatiques. De même, le volume d'informations de gestion, pour mieux alimenter le système de décision, exige un traitement informatique.

En somme, la conception, la mise en place puis la gestion d'un système d'information, principale préoccupation du contrôle de gestion, suppose des moyens en équipements informatiques.

L'informatique de gestion s'avère ainsi un excellent outil d'appui du système de contrôle de gestion.

Toutefois, l'outil informatique devra être utilisé avec délicatesse car il reste tributaire des données introduites par l'homme. L'appréciation de la pertinence de l'information ainsi que des indicateurs de gestion revient toujours au gestionnaire du système d'information.

Dans un système de contrôle de gestion, la variable outils occupe une place de premier choix. Dans la présente étude, nous nous sommes limités aux principaux outils. Certaines préoccupations en contrôle de gestion tels que l'analyse de la valeur, l'analyse comparative, le Total Quality Management, la réingénierie des processus, le lean management (gestion minceur), la gestion des actifs intangibles etc. n'ont pas été abordées, non pas parce qu'elles sont moins importantes, mais plutôt en raison de la simplification de notre modèle d'analyse.

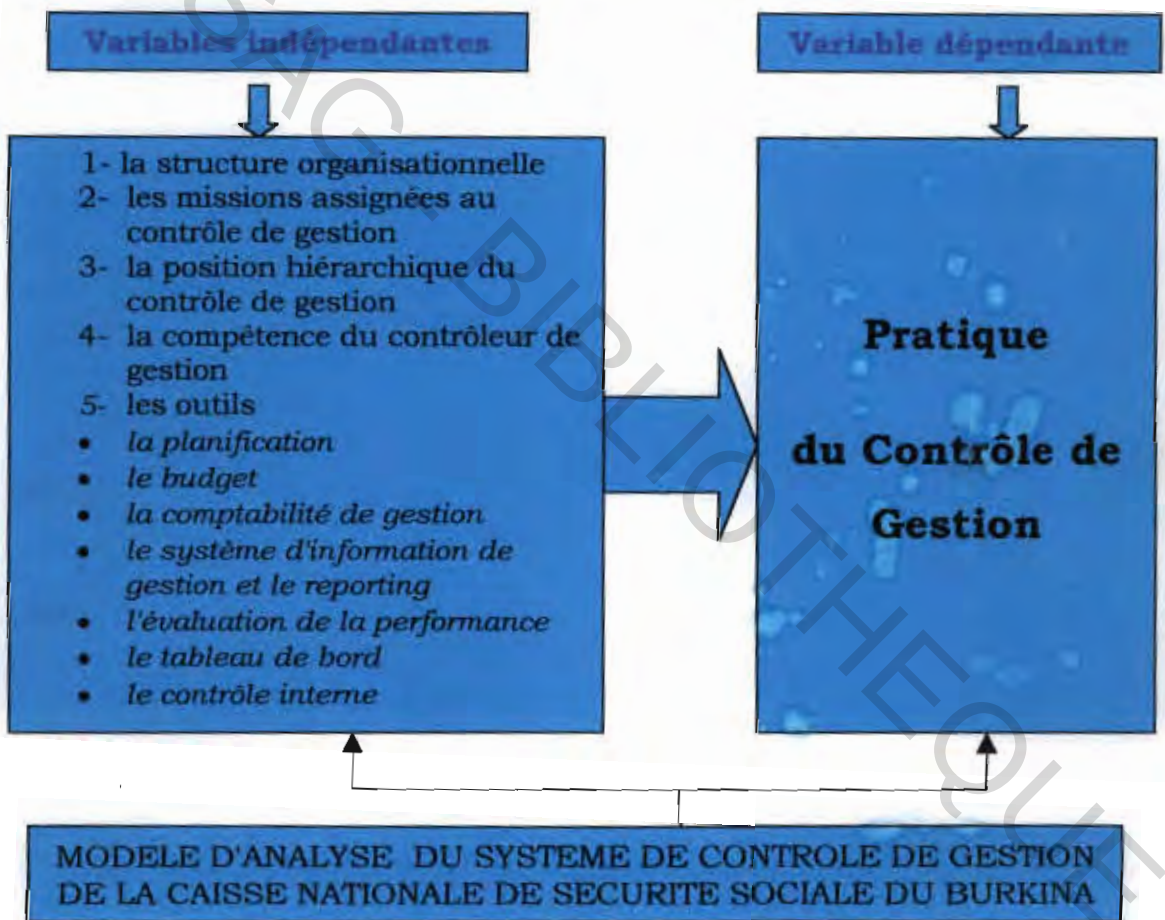
En tout état de cause, chaque organisation devra choisir ses outils en fonction de ses spécificités et surtout ses besoins en matière d'informations de gestion ; et l'outil n'a de valeur que par l'utilisation qui en est faite.

Conclusion

Outil privilégié pour l'amélioration continue au sein de l'organisation, le contrôle de gestion est aujourd'hui une fonction d'apprentissage et d'orientation et non plus une fonction de détection et de surveillance. Son efficacité dépend étroitement des variables systémiques que nous avons identifiées.

Sur une base théorique, nous retenons le modèle d'analyse ci-après pour l'étude du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina (sous forme de balance) :

Figure n°13 : Modèle d'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina



Source : Nous-mêmes

La justification du choix du présent modèle ainsi que la définition des indicateurs de mesure des variables indépendantes seront précisées dans la méthodologie d'approche en section 2 du chapitre 1 de la deuxième partie.

Après cette présentation du cadre théorique de l'étude, il convient à présent d'analyser le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina.

Deuxième partie



LE CONTRÔLE DE GESTION A LA CNSS-BURKINA

<< Les objectifs du contrôle de gestion sont identiques pour toutes les entreprises, quels que soient leur secteur et leur taille : aider, coordonner, suivre et contrôler les décisions et les actions de l'organisation pour qu'elle soit la plus efficace et la plus efficiente possible.

Mais la mise en place des outils et des procédures du contrôle de gestion varie selon les entreprises. >>

ALAZARD & SEPARI (1998 : 643)

Introduction

Outil de pilotage de la performance et du changement, le contrôle de gestion ne peut l'être que lorsqu'il est rationnellement mis en œuvre et adapté aux spécificités de l'organisation. En effet, en tant qu'outil de gestion, le contrôle de gestion n'a de valeur que par l'utilisation qui en est faite.

L'objet de cette seconde partie du mémoire est de faire un audit (diagnostic et recommandations avec les modalités de mise en œuvre) du système de contrôle de gestion de la Caisse Nationale de Sécurité Sociale du Burkina en se fondant sur un contrôle de conformité et d'efficacité par rapport aux aspects théoriques précédemment développés.

Pour ce faire, elle s'articulera autour de trois chapitres :

- le premier chapitre portera sur la mise en œuvre du contrôle de gestion dans cette Institution et sera notamment axé sur la présentation du cadre de l'étude, de la méthodologie d'approche, de la conception et du fonctionnement du système de contrôle de gestion ;
- le deuxième chapitre consistera en un diagnostic du système de contrôle de gestion en mettant surtout en évidence les forces, les faiblesses ainsi que les risques encourus par l'Institution ;
- le troisième chapitre sera consacré à la recherche de solutions pour améliorer le système de contrôle de gestion en faisant des recommandations et en indiquant les modalités pratiques de mise en œuvre et les résultats escomptés ou perspectives d'avenir.

Chapitre I : La mise en œuvre du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina

La mise en œuvre du contrôle de gestion reste tributaire d'un certain nombre de facteurs contingents et spécifiques à l'entreprise : secteur d'activité, taille, statut juridique, cadre historique, missions, etc.

L'objet du présent chapitre est la description de l'existant en matière de contrôle de gestion tel que conçu et appliqué à la Caisse Nationale de Sécurité sociale du Burkina. Une telle description suppose un aperçu général sur cette Institution et la présentation de la méthodologie d'approche que nous avons adoptée pour cette étude.

Section1 : Présentation de la CNSS-Burkina

Il ne s'agit pas pour nous de présenter la CNSS de façon détaillée, mais plutôt d'aborder les aspects essentiels tels que sa mission, le cadre juridique et historique, le domaine d'activité, les sources de financement et la structure organisationnelle.

I – Mission, cadre juridique et historique

Institution à vocation sociale ayant connu de profondes mutations, la CNSS-Burkina est investie d'une mission de service public et dotée d'un cadre juridique et institutionnel subséquent.

A – Mission

La CNSS est chargée de la gestion du régime de sécurité sociale institué par la loi n° 13/72/AN du 28 décembre 1972 portant code de la sécurité sociale au Burkina.

Le régime de sécurité sociale, conformément aux dispositions de l'article 1 de la loi ci-dessus référencée, comprend trois branches techniques qui constituent les normes minimales exigées par l'Organisation Internationale du Travail (OIT) :

- une branche des pensions chargée du service des prestations de vieillesse, d'invalidité et de décès ;
- une branche des risques professionnels chargée du service des prestations en cas d'accident de travail ou de maladie professionnelle ;

- une branche des prestations familiales chargée du service des prestations familiales et des prestations de maternité.

Ce service légal des prestations est complété par une action sanitaire et sociale (article 2 de la loi 13/72/AN).

La CNSS a pour objet prioritaire le recouvrement des cotisations sociales et le paiement des prestations dues aux assurés sociaux conformément aux dispositions du code de la sécurité sociale. Elle doit également contribuer au développement économique et social du pays. L'Institution dispose d'un effectif de 840 agents permanents et évolue dans un cadre juridique et institutionnel précis.

B - Le cadre juridique et institutionnel

La CNSS-Burkina est un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) doté de la personnalité juridique et de l'autonomie financière. Elle bénéficie de la garantie de l'Etat et est classée parmi les sociétés et entreprises à caractère stratégique du Burkina définies par la loi n° 53/93/ADP du 20 décembre 1993. Elle est placée sous une triple tutelle : une tutelle technique du Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale, une tutelle financière du Ministère de l'économie et des finances et une tutelle de gestion du Ministère du commerce, de la promotion des entreprises et de l'artisanat.

Elle est administrée par un conseil d'administration de douze (12) membres dont :

- quatre (04) représentants de l'Etat ;
- quatre (04) représentants des employeurs ;
- quatre (04) représentants des travailleurs.

Elle est membre de la Conférence interafricaine de la prévoyance sociale (CIPRES).

C - Le cadre historique

Créée en décembre 1955 avec effet pour compter du 1^{er} janvier 1956, et sous l'appellation Caisse de compensation des prestations familiales, la Caisse Nationale de Sécurité Sociale du Burkina a connu beaucoup de mutations. Devenue Caisse de compensation des prestations familiales et des risques professionnels avec l'introduction par la loi n° 03/59/ACL du 30 janvier 1959 de la branche des risques professionnels, elle se muera en Caisse de Prévoyance Sociale avec l'institution par la loi n° 78/60/AN du 06 octobre 1960 de la branche des pensions.

La loi n° 13/72/AN de 28 décembre 1972 portant code de la sécurité sociale au Burkina consacrera l'appellation Caisse Nationale de Sécurité Sociale avec les trois régimes (prestations familiales, risques professionnels, pensions).

II – Domaine d'activité et sources de financement

Intervenant dans un secteur d'activité stratégique, la CNSS bénéficie de sources de financement définies par la loi 13/72/AN du 28/12/1972.

A – Domaine d'activité et prestations servies

Le domaine d'activité de la CNSS est l'assurance sociale. Les bénéficiaires de cette assurance sociale sont :

- les travailleurs salariés,
- les personnes à charge des travailleurs salariés,
- les personnes assimilées aux travailleurs salariés,
- les assurés volontaires.

Les prestations sociales qui leur sont servies en application des dispositions du Code de la sécurité sociale sont :

- *Au niveau de la branche des pensions (assurance vieillesse) :*
 - les pensions de vieillesse,
 - les pensions d'invalidité,
 - les pensions de survivants,
 - les allocations de vieillesse,
 - les allocations de survivants.
- *Au niveau de la branche des risques professionnels*
 - Les soins médicaux ;
 - les indemnités journalières en cas d'incapacité temporaire ;
 - la rente ou l'allocation d'incapacité en cas d'incapacité permanente de travail totale ou partielle ;
 - l'allocation de frais funéraires et les rentes de survivants en cas de décès.
- *Au niveau de la branche des prestations familiales*
 - les allocations prénatales ;
 - les allocations familiales ;
 - l'aide à la mère et au nourrisson sous forme de prestations en nature ;

- les indemnités journalières destinées à compenser la perte de salaire pendant la durée de congé de maternité.

Toutes les prestations rentrent dans le cadre global d'une politique de protection sociale qui nécessite la contribution préalable du travailleur salarié et de son employeur.

B – Sources de financement et organisation financière

Les ressources de la CNSS-Burkina proviennent :

- des cotisations sociales ;
- des majorations pour cause de retard dans le paiement des cotisations ;
- des produits des placements de fonds (revenus des immeubles de rapport, des prêts aux Institutions, des titres de participation, des obligations, des dépôts à terme, des prêts au trésor) ;
- des recettes diverses (locations de véhicules, recettes du service promotion des assurés sociaux etc.).

Selon les résultats de l'étude actuarielle réalisée en mai 2000, en 1997, les cotisations sociales représentaient 85% des ressources, les revenus des placements, 13% et les ressources diverses, 2%. En 1998, ces taux étaient respectivement de 86%, 13% et 1%. Ce qui montre le poids des cotisations sociales dans le financement du régime.

L'assiette de cotisation est constituée du salaire brut et plafonnée à 200 000 F CFA. Le taux de cotisation est de 23 % de l'assiette et réparti ainsi qu'il suit :

- 11,50 % pour la branche des prestations familiales à la charge exclusive de l'employeur ;
- 2,50 % pour la branche des risques professionnels exclusivement à la charge de l'employeur ;
- 9 % pour la branche des pensions supportés équitablement par le travailleur et l'employeur.

En somme, l'employeur cotise à hauteur de 18,50 % (part patronale) et le travailleur contribue pour 4,5 % (part ouvrière). Les taux de cotisations sont fixés de manière que les recettes totales de chaque branche permettent de couvrir l'ensemble des dépenses de prestations et d'action sanitaire et sociale de cette branche ainsi que la partie des frais d'administration qui s'y rapporte et de disposer

du montant nécessaire à la constitution des diverses réserves et du « fonds de roulement ».

Conformément à l'organisation financière prescrite dans le code de la sécurité sociale, les ressources de la CNSS ne peuvent être affectées qu'aux opérations relatives à la gestion des branches et à la couverture des frais d'administration indispensables au fonctionnement du régime. **Chacune des branches du régime de sécurité sociale doit faire l'objet d'une gestion financière distincte, les ressources d'une branche ne pouvant être affectées à la couverture des charges d'une autre** (article 21 de la loi 13 /72 / AN du 28 décembre 1972 portant code de la sécurité sociale).

Selon les dispositions de l'article 31 de la même loi, le montant du fonds de roulement commun à l'ensemble des branches (institué pour le fonctionnement des services) ne peut être inférieur à deux fois la moyenne mensuelle des dépenses de la Caisse constatées au cours du dernier exercice.

La CNSS établit et maintient conformément aux prescriptions de l'article 32 du code de la sécurité sociale :

- **une réserve de sécurité et une réserve technique dans la branche des risques professionnels** : la réserve de sécurité doit être au moins égale à la moitié du montant total des dépenses moyennes annuelles des prestations constatées dans cette branche au cours des deux derniers exercices, à l'exclusion de celles afférentes aux rentes. La réserve technique, quant à elle, doit être égale au montant des capitaux constitutifs des rentes allouées.

- **une réserve de sécurité dans la branche des prestations familiales** égale au montant total des dépenses trimestrielles moyennes de prestations constatées dans cette branche au cours des deux derniers exercices.

- **une réserve technique dans la branche des pensions** constituée par la différence entre les recettes et les dépenses de la branche. Cette réserve ne peut être inférieure au montant total des dépenses constatées pour la branche des pensions au cours des trois derniers exercices.

Les réserves de sécurité sont placées dans des opérations de court terme tandis que les réserves techniques font l'objet de placements à long terme. Les fonds des réserves de chaque branche, leurs placements respectifs ainsi que le produit de ces placements doivent être comptabilisés séparément.

Pour accomplir sa mission et assurer l'observation de ces principes d'organisation financière, la CNSS-Burkina a adopté une structure de gestion basée sur une distinction entre services opérationnels et services fonctionnels.

III – Structure organisationnelle

La structure de gestion de la CNSS-Burkina est composée de services fonctionnels et opérationnels, centraux et régionaux (décision n°93 / 380 du 04 juin 1993 portant organisation et composition des services de la Caisse).

A – Les services fonctionnels

Il s'agit des services d'appui et /ou de conseil et comprennent :

- *la direction générale* et ses services rattachés (les conseillers techniques, le service communication et relations extérieures (COMREX)) ;
- *le service contrôle de gestion et audit interne (CG-AI)* ;
- *le secrétariat général* et ses services rattachés (le service Contentieux général, le Bureau des études, organisation et méthodes (BEOM)) ;
- *la direction centrale des prestations (DCP)* chargée de l'uniformisation et de l'harmonisation dans l'interprétation et l'application des textes réglementaires et législatifs en matière de prestations sociales ;
- *la direction de la prévention, de l'action sanitaire et sociale (DPASS)* chargée de la mise en œuvre de la politique sanitaire et sociale de l'Institution ;
- *la direction administrative, financière et comptable (DAFC)* chargée des opérations administratives, financières et comptables ;
- *la direction des ressources humaines (DRH)* chargée de la paie, de la gestion du personnel, de la formation et des stages ;
- *La direction de l'informatique et de la statistique (DIS)* chargée de l'étude et de la réalisation des traitements informatiques, de la collecte et de l'analyse des données statistiques.

A l'exception du contrôle de gestion et l'audit interne, les directions fonctionnelles présentées ci-dessus relèvent du secrétariat général qui, à son tour, est subordonné à la direction générale.

B – Les services opérationnels

Les services opérationnels sont ceux qui sont directement productifs. Il s'agit de :

- *la direction du recouvrement et du contentieux (DRC)* chargée de l'immatriculation des employeurs et travailleurs, du recouvrement des cotisations sociales ainsi que de la gestion des contentieux y relatifs ;
- *la direction des investissements et de la gestion immobilière (DIGI)* chargée des constructions d'immeubles, de leur entretien et du recouvrement des loyers des immeubles de rapport ;

- *des directions régionales* au nombre de cinq (5) chargées du recouvrement des cotisations, des loyers des immeubles de rapport et du service des prestations sociales dans la limite de leurs ressorts territoriaux.

L'organisation de la CNSS Burkina est de type hiérarchico-fonctionnel dont l'organigramme figure en annexe n°1.

Institution d'assurance sociale, la CNSS-Burkina est un établissement public à caractère stratégique dont les ressources sont constituées surtout des cotisations sociales et des revenus des placements. Elle dispose d'un service contrôle de gestion et audit interne (CGAI), animateur de son système de contrôle de gestion que nous étudierons suivant une méthodologie d'approche bien précise.

Section 2 : Méthodologie d'approche

Pour mieux cerner tous les contours de notre thème d'étude, nous avons adopté une méthodologie axée sur la détermination préalable d'un modèle d'analyse et le choix des outils de collecte des données et d'analyse des résultats.

I – Le modèle d'analyse

La synthèse de la revue de littérature nous a permis de construire un modèle général d'analyse d'un système de contrôle de gestion. A partir de celui-ci, nous avons élaboré un modèle d'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina. Les variables de ce modèle ont été définies ainsi que les indicateurs de mesure.

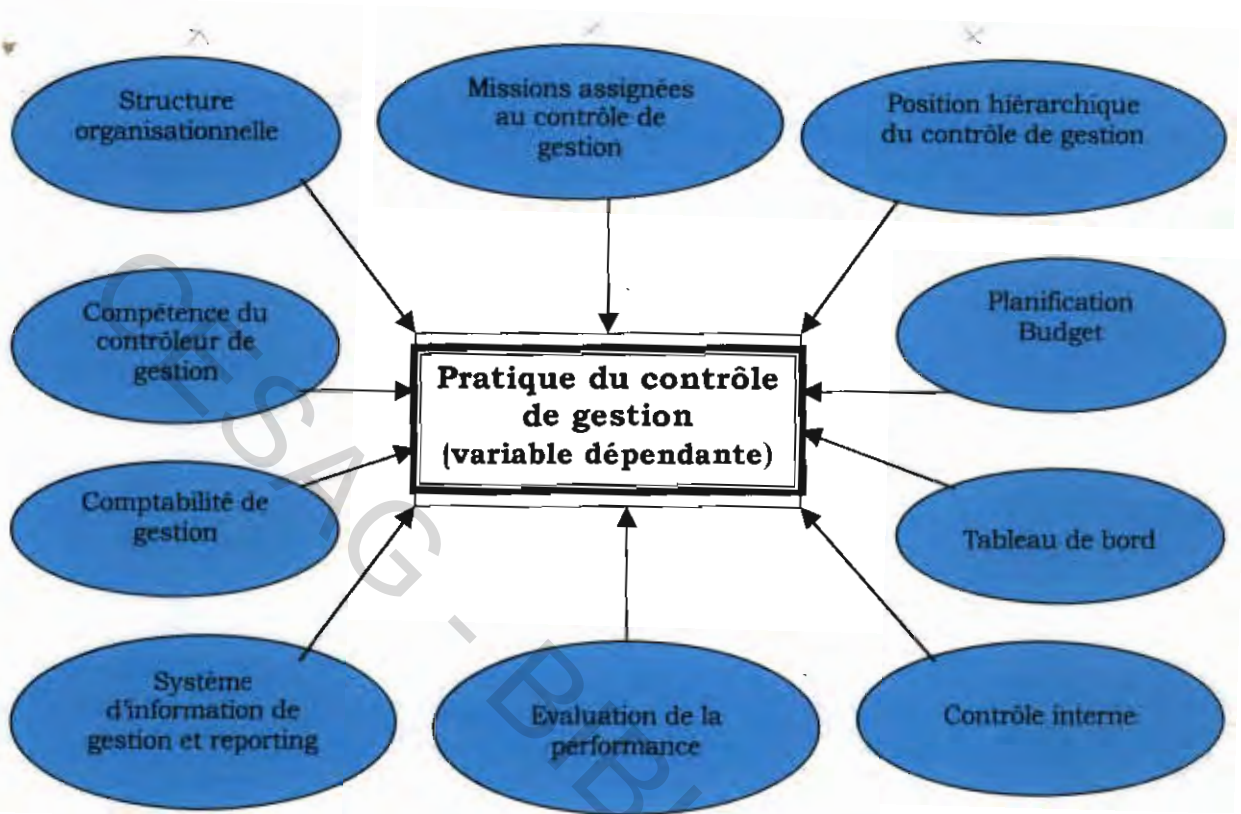
A – Les variables du modèle

Notre modèle d'analyse contient deux types de variables :

- **les variables indépendantes**, c'est-à-dire celles qui influent sur la pratique du contrôle de gestion dans l'entreprise ;
- **la variable dépendante** qui subit l'influence des variables indépendantes, mais qui également, rétroagit sur certaines : la pratique du contrôle de gestion.

Le modèle d'analyse retenu, rappelons-le se présente comme suit :

Figure n°14 : Modèle d'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina



Source : Nous-mêmes

Dans un souci de circonscrire l'étude, nous avons volontairement écarté certaines variables d'influence tout aussi importantes tels que la culture d'entreprise, la stratégie, le style de management et les structures de contrôle externes. De plus, la mesure des influences de ces variables s'avère très délicate en raison même de leur nature.

Les interdépendances des variables indépendantes ainsi que l'influence que le contrôle de gestion peut exercer sur elles sont exclues du champ d'étude. Nous nous sommes intéressés à titre principal aux implications des variables indépendantes retenues sur la pratique du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina. Ces implications ou influences sont évaluées à partir d'indicateurs de mesure.

B – Les indicateurs de mesure des variables indépendantes

Pour évaluer le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina, il nous a paru indiqué de définir au préalable des indicateurs de mesure des variables indépendantes. Ces indicateurs, loin d'être exhaustifs, nous semblent être les

principaux qui permettent de diagnostiquer le système de contrôle de gestion de l'Institution. Compte tenu de la complexité de la plupart des indicateurs, nous avons utilisé un questionnaire, un guide d'entretien et des textes organisationnels de l'Institution pour les apprécier.

Tableau n°2 : Indicateurs de mesure des variables indépendantes

Variables	Indicateurs de mesure
Structure Organisationnelle <i>(organigramme CNSS et questions 4 à 7 du guide d'entretien)</i>	• Décentralisation (délégation) des pouvoirs de décision • Découpage de l'organisation en centres de responsabilité (autonomie, responsabilité et obligation de compte rendu) • Adéquation de la structure organisationnelle du service contrôle de gestion avec les missions qui lui sont assignées
Missions assignées au contrôle de gestion <i>(textes portant organisation et attributions des services de la CNSS et questions 1 à 3 et 47 à 48 du guide d'entretien)</i>	• Clarté et pertinence des attributions du contrôle de gestion • Adéquation avec les objectifs et la mission de l'Institution • Adéquation entre les missions et les outils utilisés (efficacité, pertinence des outils) • Adéquation avec ses réalisations (efficacité) • Absence de chevauchements dans les attributions
Position hiérarchique du contrôle de gestion <i>(organigramme CNSS et questions 5 et 6 du guide d'entretien)</i>	• Indépendance par rapport aux directions opérationnelles • Niveau de rattachement hiérarchique • Degré d'autorité du contrôle de gestion
Compétence du contrôleur de gestion <i>(questions 8 à 11 et 49 à 50 du guide d'entretien)</i>	• Maîtrise des outils du contrôle de gestion (spécialiste) • Connaissance des activités de l'Institution (généraliste) • Capacité communicationnelle

Outils <i>(questions 11 à 36 du questionnaire et 12 à 36 du guide d'entretien)</i>		Indicateurs communs à tous les outils
		• Existence • Adéquation avec les missions du contrôle de gestion et avec les besoins de l'organisation • Existence de rapports d'analyse
	La Planification <i>(questions 11 à 20 du questionnaire et 12 à 14 du guide d'entretien)</i>	Indicateurs spécifiques
		• Degré de formalisation des objectifs et des stratégies • Existence de plans d'action (stratégique et opérationnel) • Existence de programmes d'activités • Chiffrage des objectifs retenus dans les plans et programmes • Cohérence de la démarche de planification (implication des responsables des centres de responsabilité dans l'élaboration des plans et programmes)
	Le budget <i>(questions 21 à 23 du questionnaire et 15 à 18 du guide d'entretien)</i>	• Degré de formalisation des procédures budgétaires • Pertinence de la procédure budgétaire (respect des principales étapes du processus) • Arrimage du budget avec le programme d'action (construction du budget à partir de la base et des prévisions de niveaux d'activité chiffrés) • Existence de budgets par centre de responsabilité • Existence d'une comptabilité budgétaire • Existence et efficacité du contrôle budgétaire (Comparaison prévisions / réalisations, recherche de causes et prise de mesures correctives) • Degré de couplage et d'interaction entre plan, budget et contrôle

	Le contrôle interne <i>(questions 34 à 36 du questionnaire et 34 à 36 du guide d'entretien)</i>	• Existence d'un organigramme • Séparation des fonctions • Définition précise des responsabilités • Existence d'un système de contrôle réciproque des tâches • Evaluation périodique du système de contrôle interne de l'organisation • Existence d'un manuel de procédures (formalisation des procédures) • Application des procédures en vigueur • Existence d'un service d'audit interne et niveau de rattachement hiérarchique • Mise à jour périodique du manuel de procédures
	Le système d'information de gestion et le reporting <i>(questions 24 à 27 du questionnaire et 22 à 26 du guide d'entretien)</i>	• Organisation du système d'information • Adaptation aux besoins de l'organisation • Permanence du système d'information et couverture de toutes les fonctions de l'entreprise • Fiabilité et pertinence des informations pour la prise de décision • Disponibilité des informations en temps réel • Fluidité de la circulation de l'information • Etablissement régulier de rapports d'activités et transmission au supérieur hiérarchique • Rapidité dans la remontée des informations vers le sommet de la hiérarchie (direction générale) • Mise à jour du système d'information de gestion et du système de reporting • Informatisation du Système d'information de gestion

Evaluation de la performance <i>(questions 28 à 30 du questionnaire et 27 à 29 du guide d'entretien)</i>	• Fixation d'objectifs mesurables à chaque centre de responsabilité • Définition des facteurs clés de succès • Pré-détermination des modalités de mesure des résultats • Pré-détermination des sanctions • Association des évalués à la détermination des modalités de fixation des objectifs, de mesure des résultats et de détermination des sanctions • Construction du système sur la base des facteurs clés de succès • Mise à jour du système
Le tableau de bord de gestion <i>(questions 31 à 33 du questionnaire et 30 à 33 du guide d'entretien)</i>	• Utilisation de tableaux de bord à tous les niveaux d'action et de décision • Contenu des tableaux de bord utilisés (existence d'indicateurs financiers et non financiers) • Informatisation des tableaux de bord • Construction sur la base des facteurs clés de succès • Mise à jour des tableaux de bord
La comptabilité de gestion <i>(questions 19 à 21 du guide d'entretien)</i>	• Organisation de la comptabilité de gestion • Harmonisation de la comptabilité de gestion avec la comptabilité générale • Utilisation dans le processus de prise de décision (aide aux gestionnaires)

Source : Nous-mêmes

Une fois les indicateurs de mesure définis, nous avons opéré un choix quant à la taille de l'échantillon et les outils de collecte des données.

II – La procédure d'échantillonnage et les outils de collecte des données

Pour assurer la réalisation des objectifs que nous nous sommes fixés pour cette étude, il nous a paru nécessaire d'adopter une procédure d'échantillonnage adaptée et de diversifier les outils de collecte des données.

A – La procédure d'échantillonnage

Convaincu que le contrôle de gestion est aujourd'hui une << fonction partagée >>, nous nous sommes alors adressé aux différents intervenants dans le système : << clients >> et <<acteurs>> de la prestation contrôle de gestion.

Dans le souci de rassembler le maximum de données, l'ensemble des directeurs et chefs de service des directions centrales et régionales ont été ciblés (échantillonnage exhaustif). Ainsi, **l'échantillon initial était constitué de 74 personnes dont 50 responsables opérationnels (68%) et 24 responsables fonctionnels (32%). Mais, l'enquête a été finalement effective auprès de 61 personnes, soit un taux de réalisation de 81% dont 43 responsables opérationnels (70%) et 18 responsables fonctionnels (30%).**

Confer l'annexe n°2 pour les caractéristiques et la répartition de l'échantillon.

B – Les outils de collecte des données

Pour mieux cerner tous les contours du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina, nous avons diversifié nos outils de collecte des données, chaque outil permettant de connaître des aspects spécifiques du système. Les principaux outils utilisés sont :

- *La recherche documentaire*

Le code de la sécurité sociale, les textes portant organisation et fonctionnement du contrôle de gestion ainsi que d'autres documents internes à l'Institution (charte des cercles de qualité, rapports d'études actuarielles, d'inspection et d'audit) ont constitué l'essentiel de notre documentation. Cette recherche documentaire nous a surtout permis de connaître la conception du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina.

- *Le questionnaire*

Pour saisir davantage l'existant en matière de conception et de pratique du contrôle de gestion, nous avons administré un questionnaire aux différents responsables fonctionnels et opérationnels de la Caisse (directeurs et chefs de service). L'enquête s'est déroulée du 25 août au 02 novembre 2000.

L'objet de ce questionnaire était surtout de cerner l'attitude des responsables vis-à-vis du contrôle de gestion et de mesurer leur degré de participation et d'implication dans le système à travers l'utilisation des outils.

Les grandes lignes du questionnaire portent sur :

- les relations entre le contrôle de gestion et les responsables opérationnels et fonctionnels ;
- le degré de formalisation des objectifs et des stratégies au sein de l'Institution ;
- le fonctionnement du Système d'information de gestion et du reporting ;
- l'utilisation des nouveaux outils tels que l'évaluation de la performance et le tableau de bord ;
- la formalisation et le contrôle de l'application des procédures.

Le contenu du questionnaire figure à l'annexe n°3.

- *L'interview*

L'ensemble des données de l'étude ne pouvant être obtenues par la consultation de la documentation interne et à travers le questionnaire, nous avons interviewé notamment les directeurs de service et tous les responsables du service contrôle de gestion et audit interne.

L'entretien avec le personnel du CGAI a été axé essentiellement sur :

- la présentation des missions du CGAI ;
- son organisation interne et son fonctionnement ;
- les outils utilisés par le service ;
- les relations qu'entretient le CGAI avec ses clients (direction générale, responsables opérationnels et fonctionnels, structures externes de contrôle) ;
- les réalisations ;
- les difficultés ou contraintes du CGAI.

Confer contenu du guide d'entretien avec le personnel du CGAI en annexe n°4.

III - La méthode d'analyse des résultats

Pour l'analyse des données collectées, nous allons procéder à une confrontation entre celles-ci et les indicateurs de mesure retenus. Des outils statistiques tels que le calcul des proportions, la représentation graphique seront utilisés pour l'analyse de certaines données.

De façon générale, notons que la partie théorique du mémoire servira de base pour l'analyse de la pratique du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina.

Notre méthodologie d'approche a été adaptée à la nature du thème de mémoire et à la spécificité de l'Institution. Les données collectées l'ont été sur la base des indicateurs de mesure des variables du modèle d'analyse.

Elles ont permis de comprendre la conception du contrôle de gestion et son application au sein de la CNSS-Burkina.

Section 3 : Conception et application du contrôle de gestion

Pour analyser le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina, il convient de cerner la conception même du contrôle de gestion par celle-ci, de décrire sa mise en œuvre et l'environnement dans lequel cette mise en œuvre est effectuée.

I – La conception du contrôle de gestion

La conception du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina se perçoit à travers la structure organisationnelle, les missions assignées au service contrôle de gestion, sa position hiérarchique ainsi que le choix des animateurs de la fonction.

A – La structure organisationnelle

La structure organisationnelle de la CNSS-Burkina est composée d'une administration centrale et de cinq (5) directions régionales. Elle est de type hiérarchico-fonctionnel. En dehors de certaines délégations de signature, les pouvoirs de décision restent centralisés et détenus par la direction générale.

Les directions régionales quant à elles disposent d'une délégation de pouvoir de décision concernant l'engagement de leurs dépenses de fonctionnement à l'exception des frais de personnel.

Chaque direction régionale dispose d'un service de contrôle de gestion rattaché directement au directeur régional.

B – Attributions et organisation du service contrôle de gestion

Le service contrôle de gestion a été créé le 04 juin 1993 par décision n°93/380. La décision n° 95/569 du 17 août 1995 portant composition et attributions des services de la CNSS-Burkina indique que **le service contrôle de gestion a pour attribution principale le contrôle de l'exécution du budget de la CNSS**. A cet effet, il est chargé :

- de la tenue des fiches de comptes budgétaires des dépenses techniques, de l'action sanitaire et sociale, des fonds communs et de la gestion des placements ;
- du contrôle préalable de la régularité des dépenses et notamment de la vérification de l'existence de crédits suffisants avant l'engagement des dépenses correspondant à l'exécution des budgets présentant un caractère limitatif ;
- du traitement des bons d'engagement et bons de caisse en relation avec le service engagement et équipement de la direction administrative, financière et comptable ;
- de la vérification et du traitement des pièces comptables relatives aux dépenses de prestations et de fonctionnement ;
- du suivi du règlement des factures fournisseurs ;
- du suivi des dépenses de personnel en relation avec le service paie ;
- du suivi du règlement des décomptes des marchés ;
- du suivi du recouvrement des recettes (cotisations, produits financiers, loyers, recettes diverses) ;
- de l'établissement périodique de la situation de l'exécution du budget de la CNSS en faisant ressortir par gestion, les montants des crédits engagés et les crédits disponibles de la période concernée et la situation du budget;
- de la production d'un rapport sur l'exécution du budget.

Quant aux services contrôle de gestion des directions régionales, ils ont pour attributions :

- le contrôle de la régularité de tous les actes à caractère financier ;
- le suivi de l'exécution du budget (recettes et dépenses) ;
- l'élaboration des situations des dépenses engagées et des recettes ;
- l'élaboration du rapport d'exécution du budget ;
- la tenue des fiches de comptes budgétaires et du registre des engagements.

Les relations entre le contrôle de gestion central et les contrôleurs de gestion décentralisés sont traduites par la transmission par ces derniers des rapports d'exécution du budget au contrôle de gestion central ainsi que des demandes de réaménagements budgétaires émanant des directions régionales. Le contrôleur de gestion régional peut aussi fournir, à la demande du contrôle de gestion central, des rapports spécifiques.

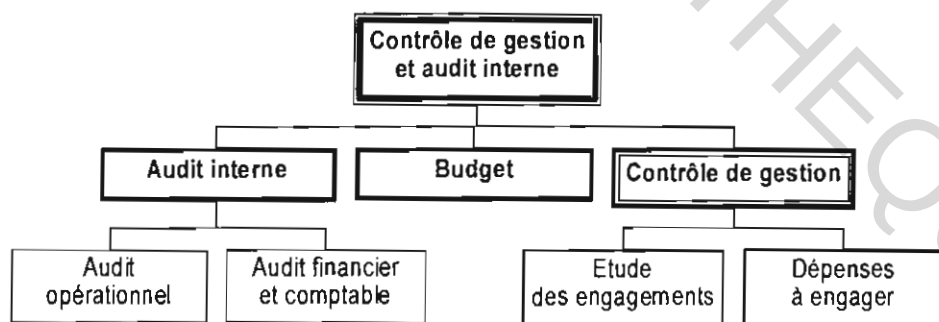
Le service contrôle de gestion est l'un des trois services du CGAI qui comprend également :

- *un service audit interne*
- *un service budget.*

N.B : Le service budget qui a la charge de la centralisation des expressions de besoins et le suivi de l'exécution du budget était jusqu'à une période très récente rattaché à la direction administrative, financière et comptable. Son rattachement au CGAI est intervenu seulement le 1er août 2000 sur proposition du CGAI faite en septembre 1999 ; ce dernier estimant qu'il rencontre des difficultés dans le contrôle budgétaire du fait de sa non implication dans le processus budgétaire.

Au plan architectural, le CGAI se présente comme suit :

Figure n°15 : Organigramme du CGAI de la CNSS-Burkina



Source : CNSS (Août 2000)

Le service contrôle de gestion comprend ainsi deux sections :

- une section Etudes des engagements ;
- une section Dépenses à engager.

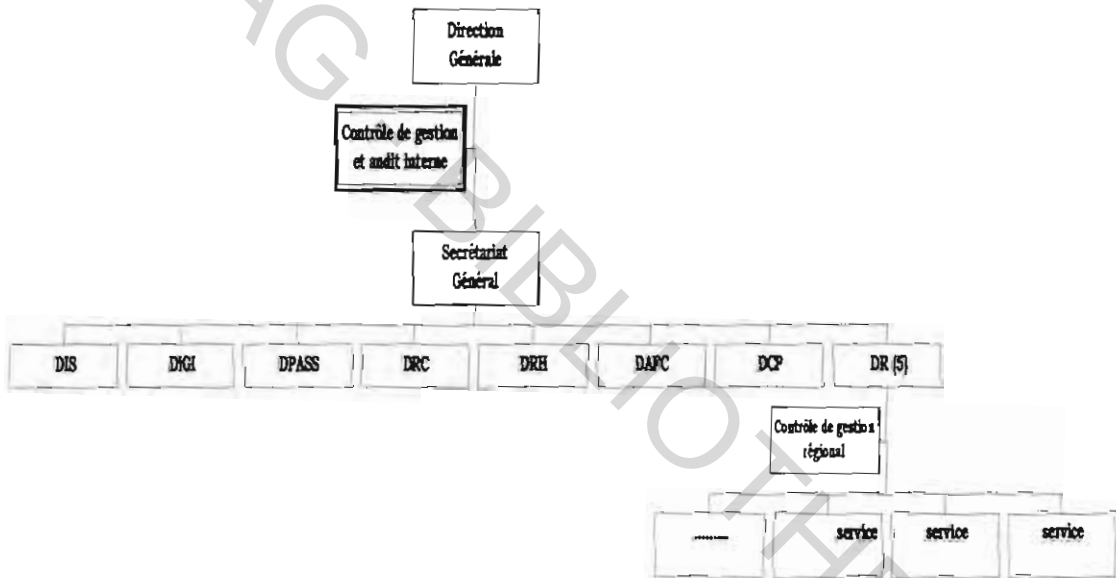
Le service budget est une entité distincte du contrôle de gestion.

Le CG-AI compte un effectif de 15 agents dont 7 pour le contrôle de gestion, 5 pour l'audit interne et 3 pour le service du budget. Ce chiffre représente 2% de l'effectif global de l'Institution.

C – La position hiérarchique du contrôle de gestion

Créé par décision n° 93/380 du 4 juin 1993, le service Contrôle de gestion et Audit Interne de la CNSS-Burkina a rang de direction et est directement rattaché à la direction générale. Il est situé en position de staff ou conseil tel qu'il apparaît dans l'organigramme ci-après :

Figure n°16 : Position hiérarchique du contrôle de gestion de la CNSS-Burkina



Source : CNSS (Juin 1993)

D – Les animateurs du contrôle de gestion

Le service Contrôle de gestion et Audit interne est dirigé actuellement par un administrateur des services financiers. Le contrôle de gestion est assuré par un économiste financier assisté de comptables de niveau maximum BAC G2. Jusqu'à ce jour, aucun agent du contrôle de gestion n'a participé à un séminaire ou atelier sur le contrôle de gestion, ni bénéficié d'une formation dans ce domaine.

Les responsables opérationnels de la CNSS-Burkina n'interviennent quasiment pas dans le système de contrôle de gestion. Ce qui affecte la pratique du contrôle de gestion au sein de cette Institution.

II – L'application du contrôle de gestion

L'application du contrôle de gestion dépend de sa conception au sein de l'organisation. Elle consiste en l'exercice pratique même de la fonction contrôle de gestion. En d'autres termes, il s'agit de la mise en œuvre des outils et des procédures.

A – Les outils de contrôle de gestion

La CNSS-Burkina utilise quatre outils de contrôle de gestion. Il s'agit du budget, du système d'information de gestion, du reporting et du contrôle interne.

1 - La gestion budgétaire

Présenter la gestion budgétaire de la CNSS-Burkina en tant que technique de contrôle de gestion revient à décrire l'organisation du budget, le processus, ainsi que la pratique du contrôle budgétaire.

● *L'organisation du budget*

Le budget de la CNSS est organisé en six (6) gestions (nomenclature budgétaire et comptable) :

- **la gestion A** qui concerne les opérations relatives à la branche des risques professionnels (accidents de travail et maladies professionnelles) ;
- **la gestion F** qui concerne celles relatives à la branche des prestations familiales ;
- **la gestion V** qui a trait aux opérations portant sur la branche de l'assurance vieillesse ;
- **la gestion I** qui est relative aux opérations de placements ;
- **la gestion S** qui englobe les opérations relatives à l'action sanitaire et sociale ;
- **la gestion G** qui porte sur la gestion administrative (charges communes).

Cette nomenclature est celle prévue dans le plan comptable CIPRES applicable à toutes les Institutions membres et ce, depuis le 1^{er} janvier 1998.

Le budget de la CNSS-Burkina est composé d'un budget de fonctionnement par gestion et d'un budget d'investissement uniquement pour les gestions d'appui (I, S, G).

❷ Les étapes du processus budgétaire

Le processus budgétaire de la CNSS-Burkina comprend huit (8) grandes étapes :

Première étape : envoi d'une circulaire aux services.

Dès le mois d'août, la direction générale envoie une circulaire aux différents responsables les invitant à transmettre au service du budget leurs expressions de besoins au titre de l'exercice à venir au plus tard le 30 septembre.

Deuxième étape : expression des besoins

Chaque service exprime ses besoins par écrit et les transmet au service budget. Les prévisions de recettes sont faites par la DRC pour les cotisations, la DAFC pour les revenus des placements et la DIGI pour les recettes de loyers. Les directions régionales, après centralisation de leurs besoins, transmettent également leurs projets de budget au service budget (qui se trouve au siège). Cette étape s'étend sur deux mois (août et septembre).

Troisième étape : Centralisation – Consolidation

Le service budget centralise les besoins exprimés, procède à leurs chiffrages (valorisation) et établit l'avant-projet de budget. Cet avant-projet de budget est soumis à l'appréciation de la direction générale qui se prononce sur l'opportunité des différentes inscriptions budgétaires. Tout le mois d'octobre est consacré à cette phase.

Quatrième étape : Etablissement du projet de budget

Les amendements et instructions de la direction générale sont pris en compte et le service budget procède alors à l'établissement du projet de budget qui sera soumis à l'approbation du Conseil d'administration. Cette étape couvre le mois de novembre.

Cinquième étape : Approbation du Conseil d'administration

La session budgétaire du Conseil d'administration a lieu au mois de décembre. A cette occasion, le directeur général, assisté du chef de service budget, est interpellé par les administrateurs pour justifier les choix budgétaires. Le Conseil d'administration approuve le budget sous réserve de l'intégration des corrections demandées.

Sixième étape : *Transmission au Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale*

Après approbation du Conseil d'administration, le budget est transmis, pour avis, au Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale qui assure la tutelle technique. Ce dernier dispose de 15 jours pour réagir. Passé ce délai, le budget devient exécutoire.

Les phases 5 et 6 interviennent au mois de décembre.

Septième étape : *Exécution du budget*

Le budget corrigé devient exécutoire (en principe) à partir du 1^{er} janvier après que le président du Conseil d'administration ait signé la délibération y relative et 15 jours après la transmission au Ministère de la tutelle technique (METSS). La direction générale procède alors à la répartition des crédits entre le siège et les directions régionales. L'engagement des dépenses d'investissement relève de la compétence exclusive de la direction générale.

N.B : Il arrive que la direction générale, sur accord du président du Conseil d'administration, fasse recours au douzième provisoire en cas de retard dans l'approbation du budget.

Huitième étape : *Contrôle budgétaire*

Chaque service régional de contrôle de gestion est chargé du suivi de l'utilisation des crédits délégués au niveau de la direction régionale dont il relève. Il rend compte au contrôle de gestion central. Au niveau du siège, le suivi de l'exécution budgétaire est exercé par le contrôle de gestion central.

Le service contrôle de gestion n'intervient pas directement dans l'élaboration du budget. Son action consiste à fournir au service budget un état d'exécution du budget en cours au 30 septembre afin de lui permettre d'établir les prévisions. Par contre, il intervient à l'étape du contrôle de l'exécution.

② *Le contrôle budgétaire*

La pratique du contrôle budgétaire à la CNSS-Burkina consiste en un contrôle de régularité des dépenses à engager et la tenue de la comptabilité budgétaire (imputation des engagements sur les fiches budgétaires).

La comptabilité budgétaire consiste en :

- l'ouverture de comptes par gestion (gestions A, F, V, I, S, G),

- la tenue de fiches de suivi des comptes budgétaires de chaque gestion : ces fiches sont conçues de manière à ce qu'on puisse connaître périodiquement par poste budgétaire, le montant des crédits alloués (prévisions), les montants des crédits engagés, les dépenses effectuées et le solde du compte. La nature de l'opération, objet de la dépense, est également précisée sur la fiche.

La comparaison réalisations / prévisions et l'explication des écarts n'interviennent qu'en fin d'exercice lors de l'élaboration du rapport annuel d'exécution du budget.

2 - Le système d'information de gestion

Le système d'information de gestion de la CNSS-Burkina est alimenté par les informations issues de l'annuaire statistique et les résultats des différentes études réalisées surtout par des cabinets spécialisés : Etudes actuarielles, études spécifiques, audits ponctuels (contractuels).

En effet, la direction de l'informatique et de la statistique produit chaque année un annuaire contenant des informations sur la gestion du régime de sécurité sociale : évolution des cotisations, des dépenses techniques, de l'effectif des assurés sociaux et projection dans le temps de ces indicateurs.

Par ailleurs, l'article 35 de la loi portant code de la sécurité sociale impose à la CNSS la réalisation, au moins une fois tous les cinq ans, d'une étude actuarielle de chaque branche du régime de sécurité sociale. Cette étude donne des informations sur l'équilibre financier présent de l'Institution et le comportement prévisionnel de cet équilibre au cours des cinq prochaines années.

Notons également qu'au niveau de chaque direction fonctionnelle ou opérationnelle, les rapports internes (rapports d'activités, comptes rendus, rapports de mission etc.) constituent l'essentiel du système d'information. Ce système d'information de gestion est complété par un système de reporting.

3 - Le reporting

Les rapports d'activités et informations produits au niveau de certaines directions relatifs aux réalisations et destinés à la hiérarchie constituent l'essentiel du reporting. Les directions régionales sont celles qui fournissent régulièrement des rapports d'activités à la direction générale et au contrôle de gestion central.

Le contrôle de gestion produit chaque année un rapport d'exécution du budget adressé à la direction générale.

Les rapports d'activités de la direction générale sont transmis au Conseil d'administration et aux ministères de tutelle (structures externes de contrôle). Dans le cadre du contrôle de la gestion des sociétés d'Etat, la direction générale fournit chaque année les états financiers ainsi qu'un rapport explicatif de synthèse à l'Assemblée générale des sociétés d'Etat (autre structure externe de contrôle).

Au titre des relations publiques, le service communication et relations extérieures de la direction générale diffuse à l'attention des partenaires (patronat, syndicat des travailleurs, associations de retraités, etc.) des informations sur les activités de l'Institution, soit dans le cadre de rencontres ou conférences, soit par le biais des journaux "*Echo CNSS*" et "*Koroshi*" ou même par des notes d'information.

La qualité du système d'information de gestion et du reporting est liée à celle du contrôle interne.

4 - Le contrôle interne

Pour assurer une culture de contrôle interne en son sein, la CNSS-Burkina a créé en 1993 un service d'audit interne rattaché à la direction générale et qui est chargé du **<<contrôle a priori et a posteriori de l'ensemble des activités de la CNSS>>**.

Conformément aux dispositions de la décision n° 95/569 du 17 août 1995 portant attributions des services de la CNSS, ce service a pour mission essentielle de :

- s'assurer de l'existence et de l'efficacité d'un **système d'instructions** réglant dans ses grandes lignes la conduite des opérations, d'une part, et des normes habituelles de travail, d'autre part ;
- vérifier que toutes les opérations, instructions en vigueur sont conformes au code de la sécurité sociale et arrêtés d'application ainsi qu'aux décisions et notes de service de la direction générale et à la politique générale de l'Institution ;
- déterminer si les actifs sont correctement utilisés et soigneusement protégés ;
- mettre en place et évaluer l'efficacité du système de contrôle au sein des services ;

- coopérer avec la direction générale pour la mise en place de toutes procédures dans le cadre de l'amélioration des rendements.

L'Institution ne dispose pas encore d'un manuel de procédures, mais le service d'audit interne, dans le cadre de l'exécution de son programme d'activités, procède au contrôle de l'application des règles et procédures opérationnelles (non formalisées). L'organigramme et la description des attributions des services constituent les principaux éléments du plan d'organisation de la CNSS-Burkina. Elle dispose d'un plan comptable (le plan comptable CIPRES) et la plupart des fonctions d'autorisation et d'enregistrement sont séparées en son sein.

Le système de contrôle interne mis en place à la CNSS-Burkina permet-il pour autant d'assurer l'économie dans l'acquisition des ressources, l'efficacité dans leur utilisation et l'efficacité dans l'atteinte des objectifs ? Nous y répondrons dans la partie analyse du système de contrôle de gestion. En attendant, il convient d'indiquer les réalisations du service contrôle de gestion en matière de prestations.

B – Les réalisations du contrôle de gestion

Le suivi budgétaire et la production des rapports sur l'exécution du budget constituent les principales réalisations du contrôle de gestion de la CNSS-Burkina. A cela, il faut ajouter les études ponctuelles réalisées à la demande de la direction générale dans le cadre de commissions ad hoc créées à cet effet. La coordination du processus budgétaire ainsi que la centralisation des expressions de besoins pour l'établissement du projet de budget de l'Institution relevaient jusqu'au mois de juillet 2000 de la compétence de la direction administrative financière et comptable. Le contrôle de gestion et audit interne est désormais investi de cette mission à partir du budget de l'exercice 2001.

Les rapports de gestion de la direction générale qui sont soumis au Conseil d'administration ou à l'Assemblée générale des sociétés d'Etat sont produits par le contrôle de gestion. Il en est de même des rapports de gestion demandés par les autres structures externes de contrôle (Inspection générale d'Etat, Ministères de tutelle, CIPRES, Auditeurs).

Les autres réalisations du contrôle de gestion sont :

- la participation à toutes les opérations de dépouillement des offres au sein de l'Institution ;
- la participation au Conseil d'administration de certaines sociétés où la Caisse détient des participations ;

- la production, chaque année, d'un rapport sur l'exécution du budget au 30 septembre adressé au service du budget pour l'aider dans la prévision.

L'application du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina a lieu dans un environnement qui peut l'influencer dans un sens positif ou négatif.

III – L'environnement du contrôle de gestion

Par environnement du contrôle de gestion dans cette partie, nous entendons le contexte et le milieu d'application de la fonction contrôle de gestion. Il s'agit des facteurs aussi bien internes qu'externes qui peuvent constituer soit des atouts, soit des obstacles pour sa mise en œuvre à la CNSS-Burkina.

A – L'environnement interne

L'environnement interne est marqué par l'avènement des cercles de qualité, l'obligation légale d'études actuarielles et la quasi institutionnalisation de commissions ad hoc pour les études.

1 – L'avènement des cercles de qualité

La CNSS-Burkina est membre actif de l'Association burkinabè pour les cercles de qualité et le management participatif (ABCERQ) et assure la présidence depuis 1999. L'adoption de la démarche cercle de qualité par la CNSS date d'avril 1992. Cette démarche consiste pour un petit groupe (3 à 10) de collaborateurs volontaires appartenant à la même unité de travail (atelier, service) à se réunir régulièrement pour rechercher, identifier, analyser et résoudre leurs problèmes quotidiens.

Animé par un responsable hiérarchique direct, le cercle utilise des méthodes et outils d'analyse précis (diagramme de pareto, diagramme cause-effet ou diagramme d'Ishikawa, etc.), élabore des solutions réalistes et les met en application. La standardisation des solutions intervient après évaluation des effets tangibles et intangibles.

La CNSS-Burkina compte à la date du 15 octobre trente (30) cercles répartis dans les directions opérationnelles. Tous les directeurs de service sont d'office membres du comité de pilotage des cercles de qualité et les chefs de service en sont les facilitateurs ou animateurs. Pour la promotion de la démarche cercle de qualité au sein de l'Institution, la direction générale a créé à cet effet la coordination des cercles de qualité dirigée par un coordonnateur ayant rang de chef de service et

rattaché directement au secrétariat général. Une charte de fonctionnement des cercles a été adoptée le 22 août 2000.

Au titre des distinctions, la CNSS-Burkina a remporté le deuxième prix et le premier grand prix de l'ABCERQ respectivement en juillet 1997 et 1998.

2 - L'obligation légale d'études actuarielles

Le besoin de contrôle de la gestion du régime de sécurité sociale a conduit les autorités politiques à instituer l'obligation pour la CNSS d'effectuer au moins une fois tous les cinq ans une étude actuarielle de chaque branche du régime (article 35 de la loi n° 13/72/AN du 28/12/1972). Réalisée par des bureaux d'études spécialisés, l'étude actuarielle évalue les performances de l'Institution au cours des cinq dernières années et celles des cinq prochaines années.

Les résultats de ces études sont communiqués aux différentes structures de contrôle externes de l'Institution (Conseil d'administration, Ministères de tutelle, Conférence interafricaine de la prévoyance sociale etc.).

3 - La création de commissions ad hoc

Pour la réalisation de certaines études spécifiques commandées par la direction générale, des commissions ad hoc sont créées et dont la composition est fonction de la nature du sujet. Le contrôle de gestion est membre permanent des commissions ad hoc et en assure généralement la présidence.

B - L'environnement externe

L'environnement externe du contrôle de gestion reste marqué surtout par la présence des structures de contrôle externes tels que le Conseil d'administration, l'Assemblée générale des sociétés d'Etat, l'Inspection générale d'Etat, les auditeurs légaux et contractuels, et la CIPRES.

1 - Le contrôle du Conseil d'administration (C.A.)

Le contrôle de gestion est certes un service de la direction générale de la CNSS-Burkina, mais le Conseil d'administration se réserve le droit d'apprécier son efficacité. Première structure de contrôle externe de la CNSS, le Conseil d'administration, à travers sa commission permanente, exerce un contrôle direct sur le fonctionnement de l'ensemble des corps de contrôle internes ; et donc sur le contrôle de gestion.

2 - Le suivi de l'Assemblée générale des sociétés d'Etat (AGSE)

Etablissement public à caractère industriel et commercial, puis classée comme société à caractère stratégique, la CNSS-Burkina est soumise au contrôle de l'AGSE, instance chargée d'évaluer chaque année au mois de juillet la gestion de l'ensemble des sociétés d'Etat.

L'une des principales recommandations de l'AGSE en 1998 était l'institution d'une structure de contrôle de gestion et d'audit interne au sein des sociétés d'Etat qui n'en disposaient pas encore. La mise en place de ces structures devrait intervenir au plus tard à la date de la session suivante (celle de juillet 1999).

3 - Le contrôle de l'Inspection générale d'Etat

En vertu des pouvoirs qui lui sont conférés par la puissance publique, l'Inspection générale d'Etat effectue des contrôles (inspection) au niveau de toutes les sociétés d'Etat. Ces contrôles portent généralement sur la régularité des opérations et leur opportunité. La CNSS-Burkina, en raison de son statut d'établissement public, se trouve dans le champ d'action de cette structure ; et l'article 18 du KITI AN VI - 0240 /FP /TRA du 18 avril 1989 précise que **<<la Caisse est soumise aux vérifications des différents corps de contrôle de l'Etat habilités à cet effet>>**.

4 - Le contrôle des commissaires aux comptes et des auditeurs contractuels

La CNSS-Burkina dispose de deux commissaires aux comptes recrutés par appel d'offres public chargés de vérifier la fiabilité des informations financières qu'elle produit. Ces derniers portent leur appréciation notamment sur le respect des principes comptables (indépendance des exercices, coût historique, permanence des méthodes, continuité de l'exploitation, transparence, importance significative, intangibilité du bilan, prudence) et l'efficacité du système de contrôle interne.

Les audits contractuels sont en général commandés par l'Institution elle-même (ceux en cours portent sur l'audit organisationnel et l'audit social des ressources humaines), mais les Ministères de tutelle peuvent également ordonner des audits contractuels.

Les auditeurs légaux et contractuels ont tous relevé dans leurs rapports l'inertie et l'immobilisme du service contrôle de gestion et souligné la nécessité de sa dynamisation. Mais malheureusement, ils n'ont jamais indiqué les voies et moyens pour dynamiser cette structure.

5 - Le contrôle de la Conférence interafricaine de la prévoyance sociale

La CNSS-Burkina, à l'instar des treize autres organismes africains de sécurité sociale de l'espace francophone, reste soumise au contrôle de la CIPRES. En effet, la structure de contrôle de la CIPRES – l'Inspection régionale de la prévoyance sociale (IRPS) – effectue des missions d'inspection auprès des différents organismes membres pour vérifier l'application du plan comptable CIPRES en vigueur depuis 1998 et le respect des normes communes de gestion.

La dernière mission d'inspection de la CNSS-Burkina (par l'IRPS) date de mai 1998.

La conception et l'application du contrôle de gestion de la CNSS-Burkina sont axées sur les aspects budgétaires. La pratique de la fonction reste tributaire du contexte de l'Institution marqué surtout par l'émergence de cercles de qualité et de plusieurs structures de contrôle externes. Entreprise à caractère stratégique, la CNSS-Burkina dispose d'une expérience de sept (07) ans de pratique en contrôle de gestion. Avec une méthodologie d'approche basée sur une collecte des données relatives aux variables de notre modèle d'analyse à partir de questionnaire et d'interviews, nous avons pu saisir l'existant en matière d'exercice de la fonction.

Il convient alors d'analyser tout le système de contrôle de gestion de cette Institution afin de mettre en évidence les atouts, les faiblesses ainsi que les risques encourus.

Chapitre II : Analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina

Le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina que nous venons de décrire n'est pas exempt de toute critique. Les enquêtes réalisées nous ont révélé ses contours et ses dimensions.

L'objet de ce chapitre consiste en un diagnostic de ce système en vue de mettre en exergue les forces et les faiblesses ainsi que les risques encourus du fait des insuffisances.

Section 1 : Les forces du système de contrôle de gestion

Par forces, nous entendons les efforts fournis par l'Institution dans le but d'une effectivité et efficacité de son système de contrôle de gestion. Ces efforts se situent au niveau conceptuel et pratique. A cela, il faut ajouter les opportunités offertes par son environnement interne et externe.

I – Les forces au plan conceptuel

L'approche conceptuelle du contrôle de gestion par la CNSS-Burkina présente des aspects positifs découlant de l'existence même de la fonction contrôle, du positionnement adéquat de la structure et de sa décentralisation.

A – La prise de conscience de la nécessité d'un contrôle de gestion

La CNSS-Burkina s'est dotée d'un service contrôle de gestion et audit interne (CGAI) depuis le 4 juin 1993. La création volontaire de cette structure est le signe d'une reconnaissance de l'importance de la fonction contrôle dans une organisation. Même si le CGAI cherche encore ses marques, l'affirmation de la volonté de la direction générale à maîtriser la gestion de l'Institution constitue un véritable atout. Elle traduit l'engagement du management à instaurer une culture de contrôle aussi bien dans les fonctions administratives que dans les fonctions opérationnelles de la CNSS.

B – Une bonne position hiérarchique du contrôle de gestion

Le service contrôle de gestion et audit interne de la CNSS-Burkina est placé en position de conseil, directement rattaché à la direction générale. Une telle position hiérarchique constitue un avantage dans la mesure où elle permet au contrôle de gestion de s'impliquer davantage dans la définition des choix stratégiques et de la politique générale de l'Institution. De même, le contrôle de gestion dispose en ce moment d'une forte indépendance de jugement et d'analyse sur la marche des directions opérationnelles et fonctionnelles.

Le rattachement direct à la direction générale confère également au contrôle de gestion une autorité nécessaire pour l'exercice de sa mission.

Cette position du contrôle de gestion dans l'Institution présente toutefois des limites, la principale étant sa mise en quarantaine par les responsables opérationnels et la difficulté d'obtention des informations. L'enquête que nous avons réalisée a révélé que 64% des responsables opérationnels et fonctionnels de la CNSS-Burkina considèrent actuellement le service contrôle de gestion comme « l'œil et l'oreille » de la direction générale. Certains (12%) l'assimilent même à un « espion » de la direction générale.

Cette perception du contrôle de gestion avec le seul chapeau de policier explique la rétention de l'information de la part de certains responsables opérationnels de l'Institution qui doutent de l'utilisation qui en sera faite.

Une campagne d'explication du rôle du contrôle de gestion au sein de l'Institution s'avère donc indispensable pour capitaliser les avantages d'une telle position du contrôle de gestion dans l'organisation.

C – La décentralisation du contrôle de gestion

La CNSS-Burkina, dans le souci d'une meilleure couverture du territoire national, a créé cinq (5) directions régionales. Ces structures régionales disposent chacune d'un service de contrôle de gestion rattaché directement au directeur régional. La décentralisation du contrôle de gestion permet une bonne intégration des contrôleurs de gestion au sein de l'organisation ainsi qu'une meilleure entente avec les responsables opérationnels. Il serait même contradictoire d'avoir une structure d'entreprise décentralisée en directions et une structure de contrôle de gestion centralisée. La décentralisation s'en trouverait limitée.

Les contrôleurs de gestion décentralisés peuvent certes être soumis à des pressions diverses de la part des opérationnels, limitant ainsi leur efficacité et objectivité,

mais l'option d'une décentralisation du contrôle de gestion, au plan conceptuel, constitue un tremplin pour la diffusion des outils de gestion au sein de l'Institution.

Si la pratique est l'application de la théorie, les éléments de force résultant de la conception sont-ils convenablement traduits sur le terrain ?

II – Les forces au plan pratique

Nous ne voyons pas beaucoup d'éléments positifs dans la pratique du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina dans la mesure où le service contrôle de gestion et audit interne qui devrait en être le principal animateur cherche encore ses marques. Toutefois, notons la constance du service contrôle de gestion dans la production des rapports annuels d'exécution des budgets. Un effort d'analyse des écarts est fourni, mais malheureusement l'engagement de mesures correctives au cours de l'exercice est quasiment impossible du fait de l'inexistence de rapports à mi-parcours. Toutefois, la tenue d'une comptabilité budgétaire par gestion constitue la principale force de la pratique du contrôle de gestion.

La contribution active du service contrôle de gestion dans les commissions ad hoc traduit l'exercice de la fonction << études économiques >> du contrôle de gestion au sein de l'Institution ; quand bien même cette forme engendre une certaine lourdeur.

Si l'on s'en tient à la mission assignée au contrôle de gestion au sein de l'Institution (contrôle budgétaire), on peut dire qu'il y a une adéquation entre celle-ci et les outils mis en œuvre (budget, contrôle interne, SIG, reporting). Les outils utilisés sont donc pertinents. De même, les réalisations du contrôle de gestion (production de rapports d'exécution du budget, tenue d'une comptabilité budgétaire) sont en quasi adéquation avec sa mission. N'eut été la faiblesse du contrôle budgétaire qui ne permet pas la prise de mesures correctives permanentes, on conclurait à l'efficacité du contrôle de gestion (par rapport à sa mission actuelle).

Même si l'exercice de la fonction contrôle de gestion à la CNSS-Burkina n'est pas effectif au regard de l'omission d'autres dimensions importantes telles que la planification à long et moyen termes, la conception de tableaux de bord, l'évaluation de la performance etc. dans la mission du service contrôle de gestion, l'espoir est de mise au regard des opportunités offertes par son environnement.

III – Les atouts liés à l'environnement

L'environnement du contrôle de gestion de la CNSS-Burkina offre des opportunités qu'il faut saisir pour favoriser l'instauration d'une culture de contrôle

en son sein. Ces atouts qui découlent des actions de promotion de la démarche cercle de qualité, de la reconnaissance par les opérationnels de l'importance du contrôle de gestion et de la synergie d'action des structures de contrôle externes devront être capitalisés.

A – La promotion du management participatif

Les cercles de qualité permettent de faire évoluer les structures et les hommes vers un management participatif pour une meilleure qualité. La démarche cercle de qualité s'inscrit dans une stratégie globale de gestion de la qualité et dans le processus d'amélioration continue qui sont des préoccupations essentielles du contrôle de gestion.

Convaincus que c'est plutôt la non qualité qui a un coût et non la qualité, les japonais ont pu, à travers cette méthode, maîtriser les coûts des produits, cultiver et consolider l'esprit d'entreprise au sein de leurs organisations.

La volonté de la CNSS-Burkina d'évoluer dans cette voie de management participatif constitue une opportunité pour le contrôle de gestion dans la mesure où son implantation dans l'organisation peut s'en trouver facilitée. L'organisation régulière à la CNSS-Burkina de compétitions internes pour les cercles de qualité contribue non seulement à l'émulation des agents, mais aussi et surtout, au développement d'une culture d'entreprise basée sur une responsabilisation de la base dans l'identification et la résolution des problèmes.

Toutefois, ces compétitions ne doivent pas prendre le pas sur l'objet prioritaire, à savoir **l'instauration d'une culture de management participatif au sein de l'Institution.**

B – La reconnaissance de la portée du contrôle de gestion

Même si la grande majorité des responsables opérationnels et fonctionnels de la CNSS-Burkina (70%) estiment que dans son fonctionnement actuel, le contrôle de gestion ne joue nullement auprès d'eux un rôle de conseil et d'assistance, ils sont par contre convaincus qu'il peut les aider à améliorer leur gestion,

En effet, sur les 61 responsables de service interrogés, 47, soit 78%, reconnaissent que le contrôle de gestion peut les aider à être plus efficace dans leur gestion. Ce taux est de 89% si nous considérons seulement l'échantillon des directeurs de service. Le budget représente pour 67% de l'échantillon un engagement à respecter, pour 13% une orientation rigide, pour 13% également une orientation à titre indicatif et pour 10% une prévision sans plus.

Ces statistiques traduisent la perception de la portée du contrôle de gestion par les responsables opérationnels. Son implantation au sein de l'Institution dans ce cas peut poser moins de problèmes, l'adhésion des responsables opérationnels pouvant être acquise. De même, l'exercice par le contrôle de gestion de son rôle d'animateur du système de contrôle de gestion au sein de l'organisation serait plus efficace.

C – La synergie d'action des structures de contrôle externes

Les structures de contrôle externes tels que le Conseil d'administration, l'Assemblée générale des sociétés d'Etat, l'Inspection générale d'Etat, l'Inspection régionale de la prévoyance sociale ainsi que les Ministères de tutelle ont toujours recommandé le renforcement de l'efficacité des organes de contrôle internes. Ce qui démontre l'engagement de ces structures à appuyer la CNSS-Burkina dans la dynamisation de son système de contrôle de gestion. Cette volonté affichée et la disponibilité avérée des organes de contrôle externes constituent un tremplin pour l'édification d'un système de contrôle de gestion viable et efficace.

Il appartient bien attendu aux animateurs du système de contrôle de gestion et surtout au management de mettre à profit ces atouts afin d'assurer l'implantation du contrôle de gestion dans les fonctions administratives et opérationnelles de la CNSS. En dépit de l'existence d'éléments catalyseurs de l'exercice de la fonction contrôle de gestion, le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina présente d'énormes insuffisances aussi bien dans sa forme que dans son fond.

Section 2 : Les faiblesses du système de contrôle de gestion

Le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina présente des faiblesses aussi bien dans sa conception que dans son fonctionnement. Il reste soumis également à diverses contraintes environnementales.

I – Les faiblesses de conception

Les faiblesses de conception du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina sont essentiellement liées à l'inadéquation de la structure organisationnelle de l'Institution, à une vision classique de la fonction contrôle de gestion et au faible niveau de formation des animateurs.

A – L'inadéquation de la structure organisationnelle

Le processus budgétaire suppose remplies certaines conditions préalables d'efficacité au nombre desquelles la mise en place d'une structure décentralisée et le découpage de l'organisation en centres de responsabilité.

La décentralisation des services de la CNSS-Burkina n'est pas suivie d'une décentralisation des pouvoirs de décision (autorité). Les directions régionales fonctionnent plutôt comme des structures déconcentrées sans réels pouvoirs de décision en matière budgétaire. La CNSS-Burkina n'est pas non plus découpée en centres de responsabilité dans la mesure où les différentes directions ne bénéficient pas de délégation d'autorité en matière de moyens à mettre en œuvre et de choix des objectifs. L'évaluation de la performance des différentes unités de l'Institution devient pratiquement quasi impossible. L'organisation actuelle de la CNSS-Burkina ne permet pas l'éclosion d'un contrôle de gestion performant.

B – La limitation du contrôle de gestion au contrôle budgétaire et comptable

Les attributions du service contrôle de gestion, telles que définies par la direction générale de la CNSS-Burkina consistent, à contrôler l'exécution du budget. Le contrôle de gestion est réduit au contrôle budgétaire (vision classique). Or, le contrôle budgétaire est un outil parmi tant d'autres du contrôle de gestion. C'est un mode de pilotage qui est certes efficace pour la gestion à court terme dans un environnement stable, mais ne permet pas d'anticiper les modifications de l'environnement de l'entreprise en indiquant la direction à suivre et les moyens d'y parvenir (objet des plans stratégique et opérationnel). Le contrôle de gestion est plutôt un mode de pilotage à court, moyen et long termes.

Concevoir donc le contrôle de gestion comme un contrôle budgétaire et comptable est une limite préjudiciable à l'exercice de la fonction. De plus, la mission principale de la CNSS-Burkina est d'assurer une gestion séparée des trois branches du régime de sécurité sociale (besoin donc d'une comptabilité de gestion) et de contribuer au développement économique et social du pays (elle doit donc être performante). Les outils actuellement utilisés par le contrôle de gestion ne peuvent permettre à l'Institution de réaliser cette mission. Il y a donc une inadéquation entre la mission assignée au contrôle de gestion d'une part, et les objectifs et la mission de la CNSS de l'autre. La conception et la gestion du système d'information, la gestion des tableaux de bord et la mise en place d'un système d'évaluation de la performance sont autant de missions importantes dont l'omission affecte la crédibilité accordée à l'exercice du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina.

La mauvaise perception des missions réelles à assigner au service contrôle de gestion a conduit à l'inadéquation de la structure de gestion. Les deux sections qui composent le service (section étude des engagements et section dépenses à engager) sont inadaptées et confinent même le contrôle budgétaire au seul contrôle des dépenses.

C – Le chevauchement dans les attributions

A la CNSS-Burkina, le service budget est une entité distincte du service contrôle de gestion. Il y a de cela cinq mois, les deux structures étaient rattachées à des directions différentes (DAFC pour le service budget, le CGAI pour le service contrôle de gestion). Le rattachement récent du service budget au CGAI n'a pas résolu la question des interférences dans les attributions.

En effet, le suivi de l'exécution du budget relève de la compétence du service budget alors que le contrôle budgétaire doit être exercé par le service contrôle de gestion chargé également de la production des rapports d'exécution du budget.

La frontière entre le suivi budgétaire et le contrôle budgétaire étant difficile à percevoir, le risque de conflits de compétence est grand. Si certains auteurs assimilent le suivi budgétaire au contrôle budgétaire, d'autres par contre y trouvent une nuance. Pour ces derniers, le suivi budgétaire se limite à la seule comparaison permanente des réalisations et des prévisions afin de déterminer les écarts alors que le contrôle budgétaire va au delà de la détermination des écarts pour en chercher les causes et proposer les mesures correctives nécessaires. Pour eux, le suivi est inclus dans le contrôle budgétaire.

Dans tous les cas, le chevauchement des attributions des deux structures demeure et constitue une faiblesse dans la conception du contrôle de gestion.

Une autre insuffisance est la dissociation même faite entre le service budget et le contrôle de gestion. Lorsqu'il s'était agi de rattacher le service budget au CGAI, certains responsables auraient même proposé l'appellation << contrôle de gestion, audit interne et budget – CGAIB >> pour la nouvelle structure. Ce qui dénote d'une mauvaise appréhension et compréhension de la fonction contrôle de gestion.

D – L'insuffisance de formation des animateurs en contrôle de gestion

La qualité du contrôle de gestion est liée aussi à la compétence (profil) des animateurs de la fonction. Les principaux animateurs sont les contrôleurs de gestion. Or, les différents contrôleurs de gestion nommés n'ont pas les compétences requises pour exercer pleinement la fonction au sein de l'Institution.

En effet, les contrôleurs de gestion n'ont pas été formés, ni même participé à un séminaire ou atelier portant sur le contrôle de gestion. Ils ne maîtrisent pas les différents outils du contrôle de gestion et pire, ils méconnaissent la plupart des outils. Certains contrôleurs de gestion n'ont pas une parfaite connaissance des activités de l'Institution, notamment au plan des procédures d'exécution des opérations. Les contrôleurs de gestion régionaux ont des insuffisances communicationnelles et certains souffrent d'un complexe d'infériorité vis-à-vis de certains responsables opérationnels.

Les responsables opérationnels, en principe clients, mais aussi acteurs du contrôle de gestion, restent passifs dans le système du fait d'un déficit d'information sur les << prestations contrôle de gestion >> et sur le rôle qu'ils doivent y jouer.

Le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina contient des insuffisances « congénitales » qui entravent l'exercice plein de la fonction en tant que véritable outil de management. De l'inadéquation de la structure organisationnelle au manque de formation des animateurs avec une mauvaise appréhension et compréhension des missions du contrôle de gestion, la conception du système de contrôle de gestion reste très évasive. Ces insuffisances dans la conception expliquent en partie les défaillances constatées dans l'application.

II – Les faiblesses d'application

L'exercice pratique du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina présente de nombreuses insuffisances qui ne permettent pas un réel pilotage de l'Institution. Les faiblesses d'application sont constituées essentiellement des insuffisances relatives à la mise en œuvre des outils aussi bien de formalisation des prévisions que d'évaluation et de contrôle des réalisations.

A – L'insuffisance et l'inefficacité des outils de formalisation des prévisions

Les principaux outils de formalisation des prévisions sont la planification, la gestion budgétaire et la comptabilité de gestion. A la CNSS-Burkina, la formalisation des prévisions est encore à un stade embryonnaire.

1 – L'absence de planification à moyen et long termes

La CNSS-Burkina ne dispose pas jusqu'à ce jour de plans stratégique et opérationnel formalisés. Or, la planification qui consiste en la fixation des

orientations et la définition des modalités pratiques de mise en œuvre permet d'éviter le pilotage à vue et le gaspillage des ressources.

Les résultats des études actuarielles constituent le plus souvent la base des orientations stratégiques de la direction générale. Pourtant, ces études se limitent surtout à des projections financières, sur cinq ans, des revenus et des dépenses du régime de sécurité sociale et à l'établissement d'une stratégie de financement sur la base des résultats précédents. Les informations non financières sont pratiquement exclues du champ d'étude.

L'absence de formalisation des objectifs et des orientations stratégiques rend quasiment impossible l'appréciation des réalisations. De même, elle ne permet pas une diffusion de la politique générale et des choix stratégiques de la direction générale auprès des responsables opérationnels.

L'administration du questionnaire a révélé que sur les 61 responsables interrogés, 50, soit 80%, ignorent les orientations stratégiques et la politique générale de la direction générale et 52, soit 85%, n'ont pas connaissance des objectifs qu'elle s'est fixés dans un horizon temporel de 2 à 3 ans. Ce taux est de 80% dans les deux cas si nous considérons la population des directeurs de service (10 directeurs interrogés sur les 12 que compte l'Institution).

Le défaut de plans stratégique et opérationnel formalisés constitue une énorme insuffisance dans la gestion prévisionnelle de l'Institution. Pourtant, et comme l'a indiqué ROUACH (2000 : 24), << le cœur du métier du contrôle de gestion est de plus en plus la gestion prévisionnelle >>.

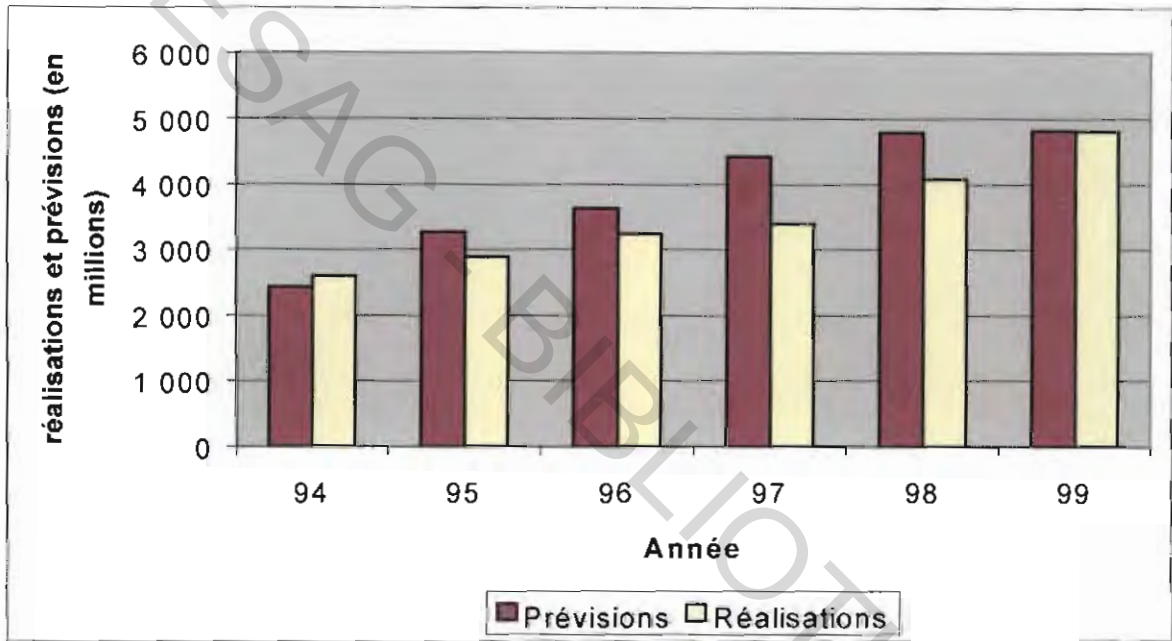
2 – Les insuffisances de la gestion budgétaire

Le budget est l'aboutissement du processus de planification et devrait, en principe, découler du plan opérationnel (principe de cohérence).

L'une des faiblesses de la gestion budgétaire de la CNSS-Burkina est que les budgets ne traduisent pas l'expression chiffrée d'un programme d'action donné. Cette insuffisance est la conséquence logique de l'absence de plans stratégique et opérationnel au sein de l'Institution. Le budget est élaboré sur la base de la simple expression des besoins de la part des différents services sans référence à un programme d'activités quelconque, ni à un niveau d'activité donné. L'enquête que nous avons réalisée révèle que 75% des responsables reconnaissent que leurs prévisions budgétaires ne sont pas faites sur la base d'un programme d'activités, ni par référence à un niveau d'activité retenu.

Les budgets de la CNSS-Burkina sont pratiquement des budgets de reconduction dans la mesure où les données de la majeure partie des postes budgétaires sont obtenues par simple application de coefficients de croissance sur celles de l'année précédente. Ce qui explique l'évolution permanente des prévisions et réalisations des charges administratives (frais de fonctionnement) telle qu'elle apparaît sur le graphique ci-après :

Figure n°17 : Evolution des prévisions et réalisations des charges de fonctionnement au cours des six dernières années



Source : Nous-mêmes

Cette forme d'élaboration des budgets entraîne un gaspillage, l'allocation des ressources étant arbitraire.

Cela est dû en partie au fait que la circulaire budgétaire de la direction générale n'indique pas les axes stratégiques, ni les objectifs retenus (confer les annexes n°5 et 6). Plutôt que d'être une lettre d'orientation, elle est simplement une circulaire d'information. De même, dans la démarche budgétaire, il n'existe pas de négociations budgétaires entre la direction générale et les directions. Ce qui limite l'implication de ces dernières dans le processus budgétaire.

Il est tenu une comptabilité budgétaire certes, mais malheureusement, il y a une lourdeur dans la production de l'information en raison de la gestion manuelle. Le contrôle budgétaire est réduit au contrôle de régularité et de conformité des

dépenses. Il ne permet pas ainsi la prise de mesures correctives pertinentes. Cette faiblesse du contrôle budgétaire résulte surtout de la quasi absence du contrôle de gestion dans la phase d'élaboration du budget. Plus des $\frac{3}{4}$ de l'échantillon (77%) affirment que le contrôle de gestion ne leur apporte pas son appui technique pendant la budgétisation.

Par ailleurs, les dépenses hors budget sont assez fréquentes et souvent très importantes. En attestent par exemple la délibération n°94/008 du 05/07/1994 par laquelle << le Conseil marque son accord pour une subvention de cinq cent millions (500 000 000) de francs CFA en faveur de l'hôpital Sanou Souro dans le cadre de sa réhabilitation. Cette dépense sera prise en hors budget. >> et la délibération n°95/009 du 08/02/1995 qui indique que le << le Conseil décide de la construction d'une SMI à Ouagadougou en hors budget pour une valeur de huit cent vingt trois millions cinq cent dix sept mille cent trente cinq (823 517 135) francs CFA. >> (Rapport d'inspection de la CIPRES, mai 98 : 29). Ces pratiques qui ont toujours cours sont contraires à l'orthodoxie budgétaire et constitue une entorse au principe de totalité du système budgétaire.

Notons aussi que les procédures budgétaires ne sont pas formalisées. En tout état de cause, la gestion budgétaire aurait été plus efficace si elle reposait sur une comptabilité de gestion bien organisée.

3 - L'inexistence d'une comptabilité de gestion

La CNSS-Burkina ne tient pas de comptabilité de gestion qui lui aurait servi de support dans le processus de prise de décision. Pourtant, la comptabilité de gestion est le principal outil du contrôle de gestion en matière de gestion des coûts et de gestion prévisionnelle.

En effet, comment la CNSS peut-elle assurer une gestion séparée des trois branches telle que prescrite par le code de la sécurité sociale si elle ne dispose pas d'une comptabilité de gestion ?. L'affectation des charges de fonctionnement est présentement faite sur la base d'une clé de répartition arbitraire définie par arrêté ministériel. Ce qui ne donne pas une image fidèle de la situation réelle de chaque branche du régime.

L'absence de cet outil de formalisation des prévisions, mais aussi d'évaluation des réalisations, affaiblit le système de contrôle de gestion dans la mesure où le service contrôle de gestion ne peut, en ce moment, d'une part, aider l'Institution à réaliser sa mission (gestion séparée des branches) et d'autre part, faciliter la gestion prévisionnelle.

La CNSS-Burkina manque cruellement d'outils de gestion prévisionnelle pour anticiper l'avenir. Le budget, avec ses insuffisances, constitue le seul outil de formalisation des prévisions. La direction générale rencontre d'énormes difficultés dans le pilotage de l'Institution à cause également du manque d'outils efficaces d'évaluation et de contrôle des réalisations.

B – L'insuffisance et l'inefficacité des outils d'évaluation et de contrôle des réalisations

Le système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina est caractérisé par une défaillance du système d'information de gestion et du reporting, et l'inexistence de procédures d'évaluation et de contrôle des réalisations.

1 – L'inefficacité du système d'information de gestion et du reporting

Le système d'information de gestion de la CNSS-Burkina n'est pas organisé dans la mesure où il n'existe pratiquement pas de structure chargée du pilotage de ce système. Pourtant, le SIG est l'un des principaux mécanismes qui assure le contrôle de gestion.

Nombre de dysfonctionnements affectent le SIG de la CNSS-Burkina : lenteur dans la production de l'information de gestion, irrégularité de la collecte, insuffisance dans le traitement des informations et inadaptation des circuits de diffusion.

Le système d'information de gestion est ainsi inefficace parce qu'il ne permet pas de connaître la situation présente de l'Institution, de prévoir, de comprendre et d'informer rapidement. Il n'est pas permanent puisque les responsables opérationnels qui devraient alimenter le système à travers leurs rapports d'activités ne réagissent pas à temps : tous les directeurs de service ne produisent que des rapports annuels. Il en est de même pour 54% des responsables de service interrogés ; 15% n'en produisent pas du tout.

Le manque de fluidité constaté dans la circulation de l'information est dû à l'inorganisation du système. Son inadaptation aux besoins réels de l'Institution compromet non seulement la fiabilité et la pertinence des informations, mais aussi leur disponibilité en temps réel.

Quant au système de reporting, notons qu'il reste affecté par le dysfonctionnement du SIG : 57% des responsables affirment recevoir les rapports d'activités de la hiérarchie inférieure et 54% d'entre eux ne font pas de feed-back.

L'accent est mis sur le reporting financier alors que, en tant que système informationnel qui alimente le système de décision, le contenu du reporting devrait être équilibré en données financières, physiques et qualitatives.

2 – L'inexistence d'un système d'évaluation de la performance

Il n'existe pas de système d'évaluation de la performance à la CNSS-Burkina. L'Institution n'étant pas organisée en centres de responsabilité, un tel système, même s'il existait, aurait été inefficace et eu peu d'intérêt, à moins qu'on adopte un système d'évaluation tourné vers les processus ou la chaîne de valeur. De même, 74% des responsables interrogés ne fixent pas d'objectifs aux responsables qui relèvent d'eux et 87% affirment que leurs supérieurs hiérarchiques immédiats ne leur fixent pas d'objectifs. Ces données se trouvent confirmées dans la mesure où 72% des responsables doutent qu'ils soient appréciés et évalués par leurs supérieurs sur la base de leurs résultats et 77% reconnaissent ne pas évaluer leurs agents au résultat. Par ailleurs, 80% disent ne pas informer au préalable leurs agents des critères d'appréciation qu'ils utilisent.

L'inexistence d'une mesure des performances au sein de la CNSS-Burkina entraîne une léthargie dans la gestion, compromettant ainsi le processus d'amélioration continue.

3 – L'inutilisation de tableaux de bord

La CNSS-Burkina ne dispose pas d'outils lui permettant de suivre en temps réel et de façon permanente son fonctionnement à partir d'indicateurs clés afin de corriger les dérapages éventuels. L'on est alors tenté de demander comment un pilote peut-il vouloir décoller pour une destination donnée alors que son avion n'est pas muni de tableau de bord ? A moins que ce dernier ignore même qu'un avion doit voler. Il est certain que l'inexistence dans une entreprise de tableaux de bord de gestion est un signe patent d'un pilotage à vue. Le tableau de bord devrait découler du système d'évaluation de la performance. L'enquête réalisée révèle qu'aucun responsable de service ne dispose d'un tableau de bord de gestion. L'absence d'un réseau de tableaux de bord réduit considérablement la portée du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina au regard du rôle important de cet outil dans le processus de gestion : instrument de contrôle et de comparaison, outil de dialogue et de communication, outil d'aide à la décision et à la prévision, outil de pilotage de la performance, outil pédagogique.

La CNSS-Burkina ne dispose pas véritablement d'outils de contrôle et d'évaluation des réalisations. A cette faiblesse majeure s'ajoutent d'autres insuffisances d'application qu'il convient de relever.

C – Les autres faiblesses d'application

La faiblesse du système de contrôle interne, les obstacles à l'indépendance des contrôleurs de gestion et le défaut d'informatisation du service contrôle de gestion constituent les autres insuffisances d'application du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina. La pratique du contrôle de gestion s'en trouve alors entravée.

1 – La faiblesse du système de contrôle interne

La fiabilité du système d'information de gestion dépend de la qualité et de la crédibilité du système de contrôle interne. Le contrôle de gestion sera d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de contrôle interne fiable et validé par l'audit interne.

La CNSS-Burkina dispose certes d'un service d'audit interne avec un rattachement hiérarchique adéquat, mais ce service manque de compétences pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne. Ainsi, il n'existe pas d'évaluation périodique du contrôle interne en dehors de celle effectuée par le commissaire aux comptes lors de ses travaux de validation des états financiers de l'Institution.

L'inexistence d'un manuel de procédures constitue une grande faiblesse du système de contrôle interne car les procédures n'étant pas formalisées, le contrôle de leur application devient difficile. Les attributions des différents services sont définies, mais les postes ne sont pas décrits ainsi que les responsabilités y relatives. Le système de contrôle réciproque des tâches ne peut être efficace dans ces conditions. On constate quelques cumuls de fonctions incompatibles.

A titre d'exemples :

- les contrôleurs de recouvrement établissent la situation cotisante des employeurs qu'ils contrôlent et sont autorisés à percevoir les règlements ;
- le magasinier réceptionne les articles et fournitures, enregistre, conserve, approvisionne les services et met à jour les fiches de stocks.

En somme, le contrôle interne de la CNSS-Burkina ne permet pas à la direction générale d'avoir une assurance raisonnable quant à l'économie dans l'acquisition des ressources, l'efficacité dans leur utilisation et l'efficacité dans l'atteinte des objectifs. Le système de contrôle de gestion s'en trouve alors affaibli.

2 – Les obstacles à l'indépendance des contrôleurs de gestion

Théoriquement, le service contrôle de gestion et audit interne de la CNSS-Burkina a une position dans l'organigramme qui assure son indépendance et son autorité vis-à-vis des directions opérationnelles. Dans la pratique, il fonctionne comme une structure rattachée au secrétariat général. Ce qui limite son indépendance et l'exercice de son rôle de conseil et d'assistance auprès de la direction générale. Au niveau des directions régionales, les intérim de responsables opérationnels sont souvent confiés aux contrôleurs de gestion. Même au niveau central, nous constatons l'implication du contrôleur de gestion dans les activités opérationnelles. Par exemple, pendant nos enquêtes, le responsable du service contrôle de gestion et audit interne assurait l'intérim du directeur des ressources humaines. De même, la gestion des pensions des burkinabé retournés au bercail et ayant accompli leur période d'activité en Côte-d'Ivoire est assurée par le CGAI.

Comment peut-on exercer les fonctions de contrôle de gestion et d'audit interne au sein d'une organisation si l'on est impliqué dans les activités opérationnelles ? En d'autres termes, comment peut-on être juge et partie sans être dépendant ?

3 – La gestion manuelle des informations

La CNSS-Burkina dispose certes d'une direction de l'informatique et de la statistique, mais jusqu'à ce jour, le service contrôle de gestion et audit interne n'est pas encore automatisé. Le suivi de l'exécution est fait manuellement. Ce qui engendre une lenteur dans la production des informations de gestion et d'énormes risques d'erreurs. La gestion manuelle de la comptabilité budgétaire est à l'origine du manque de réactivité et d'anticipation dans la gestion des directions opérationnelles, les mesures correctives ne pouvant être rapidement engagées.

Le défaut d'informatisation du système d'information du contrôle de gestion réduit son impact en tant qu'outil d'anticipation sur l'avenir.

4 – La faible implication des responsables opérationnels

La dimension humaine du contrôle de gestion est extrêmement importante si bien qu'il ne saurait être analysé uniquement dans une vision classique, c'est-à-dire comme une somme de techniques et d'outils. Dans un système de contrôle de gestion, les responsables opérationnels en sont à la fois clients et acteurs :

- clients parce qu'ils sont des utilisateurs (consommateurs) actifs des informations de gestion ;

- Acteurs parce que le contrôle de gestion est de plus en plus perçu comme une fonction déléguée auprès des responsables opérationnels et parce que ces derniers sont aussi des producteurs d'informations.

A la CNSS-Burkina, nous avons constaté une faible implication des responsables opérationnels dans le système de contrôle de gestion due, à notre avis, à l'absence d'une véritable animation du système de la part des contrôleurs de gestion.

Un système de contrôle de gestion dans lequel les responsables opérationnels ne sont pas associés à la production et à l'interprétation de l'information ne peut être viable. En effet, l'efficacité du contrôle de gestion suppose une implication et une adhésion des responsables opérationnels aux outils d'analyse et d'évaluation définis par les contrôleurs de gestion. Or, 82% des responsables opérationnels interrogés ignorent ces outils. Ce qui constitue une grande insuffisance du système de contrôle de gestion de l'Institution. De même, le contrôle de gestion n'a pas connaissance des besoins en informations des opérationnels. Pourtant, la raison d'être du contrôle de gestion, ce sont les utilisateurs de l'information dont les principaux sont la direction générale et les responsables opérationnels.

La pratique du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina reste peu effective en raison de l'inefficacité des outils de gestion prévisionnelle et de contrôle des résultats dans un système de contrôle interne peu fiable. A cela, s'ajoutent les diverses contraintes environnementales.

III – Les contraintes de l'environnement

Diverses contraintes affectent la pratique du contrôle de gestion à la CNSS-Burkina. Ces contraintes découlent de la multiplicité des structures de contrôle externes, du cadre réglementaire et de l'environnement politique.

A – La multiplicité des structures de contrôle externes

La recherche de la satisfaction des besoins des différentes structures de contrôle externes de la CNSS-Burkina constitue une véritable contrainte pour le contrôle de gestion. En effet, les besoins en matière d'informations varient d'une structure à l'autre, de même que les critères d'évaluation.

Ainsi par exemple :

- Le Conseil d'administration est beaucoup plus préoccupé par l'efficacité au niveau de l'exécution budgétaire ;

- Le Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale, assurant la tutelle technique, s'intéresse surtout aux indicateurs de couverture sociale ;
- Le Ministère de l'économie et des finances, assurant la tutelle financière, contrôle la rationalité (efficience) dans l'utilisation des ressources financières ;
- Le Ministère du commerce, de la promotion des entreprises et de l'artisanat (assurant la tutelle de gestion) et l'Assemblée générale des sociétés d'Etat apprécient les états financiers ainsi que les indicateurs de gestion (équilibre financier des branches, performance...) ;
- L'Inspection générale d'Etat effectue des contrôles de régularité, d'existence et d'opportunité des opérations ;
- L'Inspection régionale de la prévoyance sociale quant à elle contrôle l'application du plan comptable CIPRES et le respect des normes communes de gestion.

L'élaboration d'un système d'information et d'évaluation des performances capable d'assurer la cohérence des besoins internes de la CNSS en matière d'informations de gestion et ceux des structures de contrôle externes s'avère ainsi très difficile compte tenu de la non informatisation du système d'information de gestion. Le grand défi est alors la production de rapports et de tableaux de bord personnalisés pour ces structures externes de contrôle.

B – Le cadre réglementaire

Les grands axes de l'organisation financière de la CNSS-Burkina sont définis par le code de la sécurité sociale. L'action du contrôle de gestion devrait alors s'inscrire dans la mise en œuvre de ceux-ci. Cela constitue évidemment une contrainte dans l'exercice de la fonction dans la mesure où certaines dispositions du code sont surannées et donc peu pertinentes aujourd'hui au regard des impératifs de performance. Par exemple, les dispositions de l'article 33 indiquent que le placement des réserves techniques doit obéir à la fois aux conditions de sécurité, de rentabilité et de contribution au développement économique et social du pays.

L'étude des opérations d'investissement devient alors contraignante en raison de la réduction des domaines d'exploration du fait de ces conditions cumulatives.

De même, l'article 1^{er} de l'arrêté n°1316/FPT du 24/12/76 dispose que << les frais d'administration de la Caisse nationale de sécurité sociale et les dépenses d'action sanitaire et sociale sont répartis entre les diverses branches proportionnellement à la somme des recettes de cotisations et des dépenses de prestations de chaque branche rapportée à la somme des recettes de cotisations et

des dépenses de prestations de l'ensemble >>. Une telle méthode d'affectation des frais d'administration est arbitraire et peu significative. Elle ne permet pas de connaître la situation réelle de chaque branche du régime.

C - L'environnement politique

La CNSS-Burkina, rappelons-le, est un établissement public et de ce fait, reste soumise aux décisions du pouvoir politique. Elle fait l'objet de multiples sollicitations de la part de l'Etat, notamment dans le domaine des constructions d'immeubles. Les exemples les plus récents sont la construction et l'équipement de villas dans le cadre du 19^{ème} Sommet France - Afrique, du 34^{ème} Sommet de l'Organisation de l'unité africaine et de la 21^{ème} Coupe d'Afrique des nations de football que le Burkina Faso a abrités respectivement en décembre 96, juin 97 et février 98. Ces opérations d'investissement, du fait de leur caractère hautement politique, ont échappé à l'étude préalable du contrôle de gestion, la question de leur opportunité étant tranchée par le politique.

Le statut juridique de la CNSS-Burkina, même s'il lui confère une garantie étatique, constitue une contrainte dans la pratique du contrôle de gestion.

Les contraintes environnementales ne réduisent nullement l'intérêt du contrôle de gestion pour la CNSS-Burkina, mais plutôt son champ d'action et sa portée.

L'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina révèle des insuffisances aussi bien au niveau de la conception que dans l'application des procédures (mise en œuvre des outils). A cela, il faut ajouter le faible degré d'implication des responsables opérationnels dans le système et les diverses contraintes environnementales. La conjugaison de tous ces facteurs réduit l'efficacité du contrôle de gestion de l'Institution, l'exposant ainsi à des risques divers.

Section 3 : Evaluation des risques encourus

La déficience du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina pourrait compromettre dangereusement ses capacités d'action quant à la protection sociale des assurés. En effet, ne disposant pas d'outils fiables de gestion prévisionnelle et d'instruments adéquats de contrôle et d'évaluation des réalisations, la CNSS-Burkina évolue presque dans un système de pilotage à vue, la rendant ainsi vulnérable au « virus » de contre performance pouvant engendrer à terme la rupture

de l'équilibre financier de ses trois branches. Cette probable contre performance et rupture de l'équilibre financier pourrait résulter de la conjugaison de risques divers recensés dans le tableau ci-après (ceux déjà réalisés sont cochés par une **(X)**) :

Tableau n°3 : Evaluation des risques encourus

Variables	Principales insuffisances	Risques encourus (conséquences)
<i>Structure organisationnelle</i>	- Faible niveau de décentralisation (délégation d'autorité ou de pouvoirs de décision) - Absence de centres de responsabilité	- Entrave à la motivation (X) - Lenteur dans la réaction (pour les actions correctives) (X) - Entrave à l'amélioration continue - Limitation de la participation des responsables opérationnels (X) - Baisse de la productivité
<i>Missions assignées au contrôle de gestion</i>	- Vision classique du contrôle de gestion (contrôle de gestion budgétaire) - Chevauchement dans les attributions - Inadéquation avec les objectifs et la mission de l'Institution	- Conflits de compétence préjudiciables à l'Institution (X) - Impossibilité d'anticipation sur l'avenir (X) - Perception « policière » du contrôle de gestion (contrôle sanction) (X) - Rétention de l'information de la part des responsables opérationnels (X)
<i>Position hiérarchique du contrôle de gestion</i>	Indépendance théorique et dépendance dans la pratique	- Partialité et subjectivité du contrôle de gestion - Perte d'autorité morale dans l'organisation (X)
<i>Compétence du contrôleur de gestion</i>	- Limitation objective des CG de gestion pour insuffisance de formation - Méconnaissance des principaux outils de contrôle	- Impossibilité d'instauration d'une culture de contrôle au sein de l'Institution (X) - Perception du CG comme « l'œil et l'oreille » de la direction (X) - Induction du management en erreur dans la prise de décision (X)

<i>Planification (long et moyen termes)</i>	• Inexistence de planification à long et moyen termes (absence de formalisation des objectifs et des stratégies)	• Choix budgétaires arbitraires (X) • Gaspillage des ressources (X) • Divergence des objectifs • Impossibilité d'anticipation sur l'avenir (X) • Impossibilité d'appréciation des résultats (absence de référence)
<i>Budget (planification à court terme)</i>	• Procédures budgétaires non formalisées • Absence de couplage plan, budget et contrôle • Inexistence de budgets par centre de responsabilité • Inefficacité du contrôle budgétaire • Budgets de reconduction • Exécution de dépenses en hors budget • Absence de négociations budgétaires	• Gaspillage des ressources (X) • Démotivation du personnel • Allocation arbitraire des ressources (mauvaise répartition) (X) • Dépassements budgétaires (X) • Déséquilibre financier des branches • Non participation active des responsables opérationnels (X) • Frein à l'évaluation des performances (X) • Impertinence des décisions
<i>Comptabilité de gestion</i>	• Inexistence	• Non maîtrise des charges (augmentation permanente) (X) • Impossibilité d'une réelle gestion séparée des branches (X) • Altération de la pertinence des décisions (X) • Ignorance des causes ou inducteurs de coûts dans l'Institution (X)

<i>Système d'information de gestion et reporting</i>	• Inorganisation du SIG et du reporting • Inadaptation aux besoins de l'Institution • Lenteur dans la production des informations • Irrégularité de la collecte • Insuffisance de traitement des informations • Inadaptation des circuits de diffusion • Absence de sélection dans la remontée des informations • Gestion manuelle	• Impossibilité de mesurer les performances (X) • Décisions erronées (absence de support au processus) • Mauvais pilotage (X) • Capacité d'anticipation réduite (X) • Impossibilité de contrôle des opérationnels (X) • Asphyxie de la direction générale pour manque d'informations de gestion en temps réel (X) • Capacité de réaction réduite (sous information du management et des responsables opérationnels) (X)
<i>Système d'évaluation de la performance</i>	• Inexistence d'un système formalisé d'évaluation de la performance	• Ignorance des facteurs clés de succès de l'Institution (X) • Instauration du laxisme, la léthargie, voire la démission des responsables (X) • Absence de progression vers les objectifs (X) • Difficile orientation des comportements (X) • Frein à l'amélioration continue
<i>Tableau de bord</i>	• Inutilisation de tableau de bord	• Défaillance du pilotage (X) • Méconnaissance de la situation réelle du fonctionnement de l'Institution (X) • Capacité de réaction réduite (défaut d'un système d'alerte)

		• Impertinence des décisions • Méconnaissance des dérapages possibles (X) • Impossibilité de piloter la performance (X) • Impossibilité de suivre les facteurs clés de succès (X)
<i>Contrôle interne</i>	• Inexistence d'un manuel de procédures • Manque de compétences au service d'audit interne • Absence d'évaluation du contrôle interne • Responsabilités non définies • Existence de cumul de fonctions • Inefficacité du système de contrôle réciproque des tâches	• Risque de fraudes, détournements et autres malversations (X) • Non fiabilité des informations de gestion (X) • Risque de collusion (X) • Entrave à la fiabilité des états financiers (atteinte à l'image fidèle) (X) • Gaspillage des ressources (impossibilité d'optimisation) (X)
<i>Contraintes</i>	• Multiplicité des structures de contrôle externes aux objectifs parfois divergents • Entrave de certaines dispositions légales et réglementaires • Forte présence du politique dans la gestion	• Frein à la performance (X) • Obstacle à la rationalisation des choix budgétaires (gaspillage des ressources) (X) • Démotivation du personnel • Frein à la capacité d'initiative et de créativité du management (direction générale)

On note aussi un risque de déphasage de l'Institution par rapport aux mutations environnementales dû à l'absence d'outils de gestion lui permettant d'assurer une flexibilité permanente.

Ces risques encourus par la CNSS-Burkina du fait de la déficience de son système de contrôle de gestion constituent de réels goulots d'étranglement qui pourraient hypothéquer ses performances.

L'analyse du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina a permis de révéler quelques indices positifs, mais aussi et surtout, les faiblesses de conception et d'application. Nous constatons une adéquation entre la mission assignée au contrôle de gestion et les outils mis en œuvre (pertinence des outils par rapport à la mission actuelle). Par contre, nous relevons une inadéquation entre cette mission d'une part, et les objectifs et la mission de l'Institution de l'autre. En effet, conçu dans une vision classique, le contrôle de gestion, en raison de l'inexistence d'outils fiables de formalisation des prévisions, d'évaluation et de contrôle des réalisations, ne permet pas encore un pilotage adéquat de l'Institution qui puisse assurer la réalisation de sa mission et de ses objectifs.

Elle court ainsi le risque d'une contre performance pouvant engendrer des tensions diverses qui pourraient compromettre la paix sociale. Pour contribuer à la prévention d'une telle dérive, nous préconisons à la CNSS-Burkina des recommandations susceptibles de dynamiser son système de contrôle de gestion, tout en veillant surtout à l'adéquation de la nouvelle mission à assigner au contrôle de gestion avec les objectifs et la mission de l'Institution.

Chapitre III : Recommandations et perspectives de mise en œuvre

Après le diagnostic du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina, il convient de lui proposer des voies et moyens pour se prémunir contre les menaces et les risques que nous venons d'identifier, et résultant de la défaillance du système.

Pour ce faire, plusieurs recommandations sont adressées à l'Institution avec indication des modalités pratiques de mise en œuvre ainsi qu'une esquisse des perspectives d'avenir.

Section 1 : Recommandations

La prévention des risques encourus par la CNSS-Burkina impose une dynamisation de son système de contrôle de gestion. Cette dynamisation passe par une nouvelle conception et pratique de la fonction contrôle de gestion et la responsabilisation des différents acteurs du système. En d'autres termes, une nouvelle approche du contrôle de gestion s'avère nécessaire.

I – Une nouvelle conception du contrôle de gestion

La mise en œuvre efficace du contrôle de gestion dans une organisation suppose une adéquation de la structure organisationnelle, une meilleure définition des missions assignées au service contrôle de gestion (adéquation avec les objectifs et la mission de l'organisation) et la formation des animateurs.

A – La révision de la structure organisationnelle

La nouvelle structure organisationnelle de la CNSS-Burkina devra être basée sur une décentralisation effective et un découpage en centres de responsabilité. La décentralisation des structures doit s'accompagner d'une décentralisation des pouvoirs de décision (délégation formelle de l'autorité).

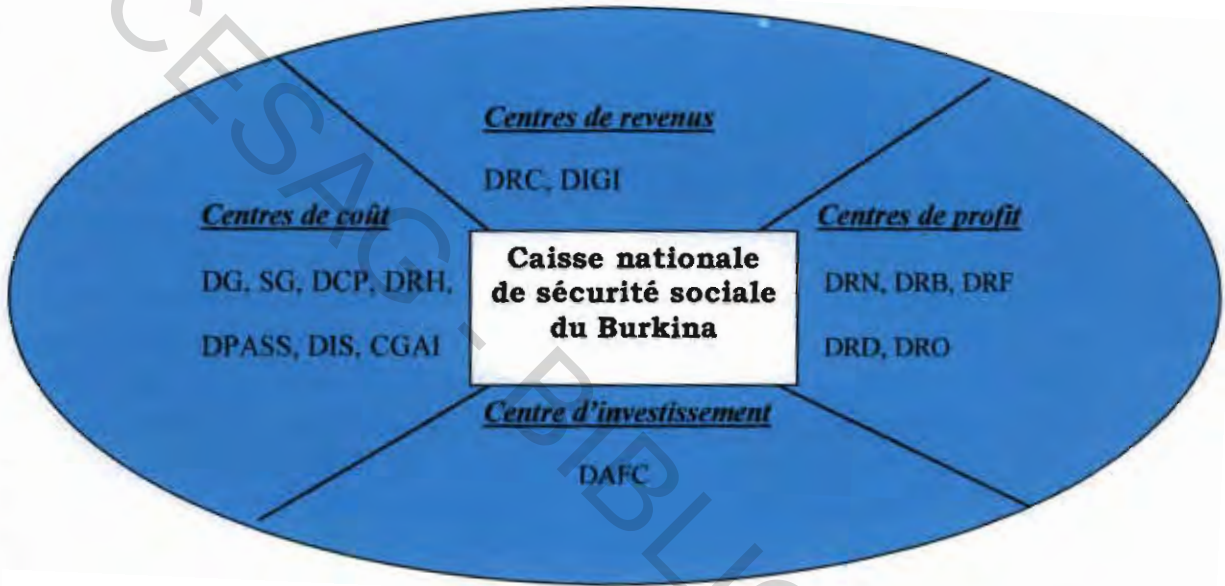
La formalisation de la structure en centres de responsabilité pourrait reposer sur le découpage ci-après de la CNSS-Burkina :

- *Centres de coût* : Les services fonctionnels tels que la DG, le SG, la DCP, la DRH, la DPASS, la DIS et le CGAI

- *Centres de revenus* : Les services opérationnels tels que la DRC et la DIGI
- *Centres de profit* : Les directions régionales (au nombre de 5)
- *Centre d'investissement* : La DAFC

La structure organisationnelle de la CNSS-Burkina se présentera alors comme suit :

Figure n°18 : Découpage de la CNSS-Burkina en centres de responsabilité



Source : Nous-mêmes

- Pour les centres de coût, la responsabilité portera surtout sur les coûts et la qualité du service rendu ;
- Pour les centres de revenus, la responsabilité portera sur le niveau des recettes de cotisations (la DRC) et les recettes de loyers (la DIGI) et aussi sur les coûts spécifiques du centre ;
- Pour les centres de profit, la responsabilité des directions régionales portera à la fois sur les produits (cotisations, loyers, recettes diverses) et les charges du centre (prestations, dépenses de fonctionnement, dépenses diverses) ;
- Pour le centre d'investissement, la responsabilité de la DAFC portera à la fois sur les produits des placements, les charges du centre et sur le niveau de rentabilité des placements (DAT, participations, obligations, emprunts d'Etat....).

Cela suppose que le centre de responsabilité est entendu au sens donné par ROUACH & NAULLEAU (1998 : 57), c'est-à-dire, << une entité de gestion disposant :

- d'une délégation formelle d'autorité pour négocier des allocations de ressources et des niveaux d'objectifs dans le cadre du plan opérationnel et du budget ;
- d'un système de pilotage de sa gestion lui permettant de rendre compte (reporting, tableau de bord) de l'utilisation de ses ressources et de l'état de ses réalisations par rapport à ses objectifs propres >>.

Les attributions et les responsabilités des différents centres seront définies de manière à éviter les interférences ou chevauchements qui pourraient compliquer l'évaluation de leurs performances. L'on veillera particulièrement à la contrôlabilité des coûts au niveau de chaque centre.

La révision de la structure organisationnelle, pour être complète, doit prendre en compte la refonte du service contrôle de gestion et audit interne.

B – La réorganisation du service contrôle de gestion et audit interne

Le CGAI est le principal animateur du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina. A ce titre, sa réorganisation s'avère nécessaire si l'on veut insuffler une nouvelle dynamique à la fonction contrôle. Deux solutions sont possibles :

- ériger le service de contrôle de gestion et le service d'audit interne en deux directions distinctes (avec une redéfinition des missions),
- procéder à une réorganisation interne du CGAI (en assurant l'adéquation de ses missions avec les objectifs et la mission de l'Institution).

1 – L'érection du contrôle de gestion et de l'audit interne en directions

Cette réorganisation du CGAI pourra s'effectuer en trois étapes :

Première étape : l'éclatement du CGAI en deux structures distinctes

Pour une plus grande souplesse et efficacité de la fonction contrôle au sein de l'Institution, nous préconisons l'éclatement du CGAI en deux structures distinctes :

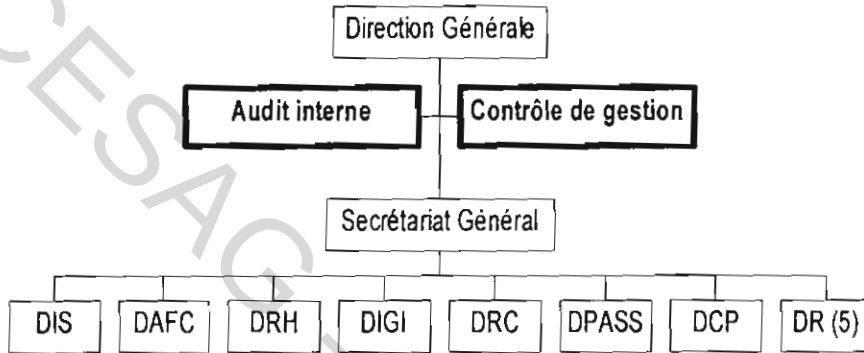
- un service de contrôle de gestion
- un service d'audit interne

Contrairement à la structuration actuelle qui place les deux structures sous le contrôle d'un seul responsable, chacune aura rang de direction et rattachée directement à la direction générale.

Malgré la complémentarité évidente des deux services, la suppression du CGAI et l'érection des deux services en directions distinctes pourrait leur permettre d'être plus opérationnels. Cela pourrait permettre notamment au service contrôle de gestion d'exercer pleinement les nouvelles fonctions que nous préconisons.

La position hiérarchique des deux services se présentera dans ce cas comme suit :

Figure n°19 : Position hiérarchique des deux structures [CG et AI]



Source : Nous-mêmes

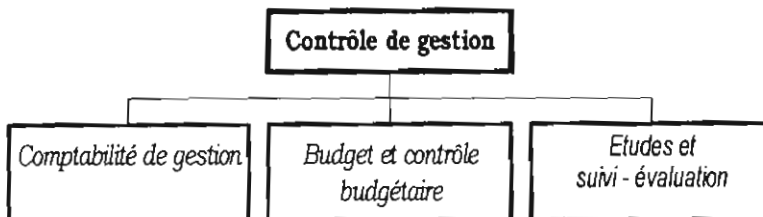
Deuxième étape : La restructuration du service contrôle de gestion

Au regard des nouvelles missions que nous assignons au contrôle de gestion de la CNSS (planification, conception et gestion du système d'information, contrôle budgétaire, évaluation des performances, conception de tableaux de bord etc.), le service contrôle de gestion pourrait être subdivisé en trois services :

- un service Budget et contrôle budgétaire,
- un service Comptabilité de gestion,
- un service Etudes et suivi – évaluation.

D'où le nouvel organigramme ci-après pour le service contrôle de gestion :

Figure n°20 : Nouvel organigramme du service contrôle de gestion (1^{er} cas)



Source : Nous-mêmes

Troisième étape : La définition des attributions de chaque service

Les principales orientations en matière d'attributions peuvent être axées sur les aspects suivants :

- **Le service Etudes et suivi – évaluation** aura pour attributions :
 - la coordination des différentes phases du cycle de planification en participant activement à l'élaboration des plans (stratégique et opérationnel) et programmes ;
 - la conception, la mise en place et la gestion du système d'évaluation de la performance (des centres de responsabilité) ;
 - le suivi de l'évolution des indicateurs de performance ;
 - la conception des tableaux de bord en relation avec les centres de responsabilité concernés (services) ;
 - la réalisation, à la demande de la direction générale, d'études spécifiques.
- **Le service Comptabilité de gestion** sera chargé de la conception, de la mise en place et du fonctionnement du système de comptabilité de management que nous préconisons.
- **Le service Budget et contrôle budgétaire** aura pour missions essentielles :
 - la coordination du processus budgétaire en apportant son appui technique aux différents services dans l'élaboration de leurs budgets ;
 - le suivi de l'exécution budgétaire (contrôle budgétaire) en procédant régulièrement à la comparaison des réalisations et des prévisions, l'analyse des écarts (recherche des causes) et la proposition de mesures correctives ;
 - la tenue de la comptabilité budgétaire.

NB : La conception, la mise en place et la gestion du système d'information de l'Institution relèveront de la compétence du directeur du contrôle de gestion. Toutefois, les trois services du contrôle de gestion central et les services régionaux de contrôle de gestion devront absolument y être associés.

Chaque service effectuera le reporting de son domaine d'activité, mais le reporting général de l'Institution sera du ressort du directeur du contrôle de gestion.

• **Cas spécifique des contrôleurs de gestion décentralisés**

Les services décentralisés du contrôle de gestion seront chargés de l'animation du système de contrôle de gestion dans leurs zones géographiques, et ce, conformément aux orientations définies par la structure centrale. Ils resteront rattachés aux directions régionales car il serait contradictoire d'avoir une structure d'entreprise décentralisée en centres de responsabilité et une structure de contrôle de gestion centralisée.

Toutefois, pour limiter les risques d'un tel rattachement (pressions qu'ils peuvent subir de la part des directeurs régionaux, hétérogénéité des méthodes ...), il est nécessaire que le contrôle de gestion central fixe les grands principes à appliquer en matière de comptabilité analytique de gestion, de procédure budgétaire, d'indicateurs stratégiques, et se donne les moyens, par une présence régulière sur le terrain, d'entretenir des relations suivies avec les contrôleurs décentralisés.

L'institution de réunions périodiques de concertation et d'évaluation (trois fois par an) permettra aussi de suivre l'action des contrôleurs de gestion décentralisés, de discuter et d'actualiser les orientations du contrôle de gestion.

• **Pour la nouvelle direction d'audit interne**, elle aura pour principales missions :

- aider à la mise en place de procédures appropriées et à leur formalisation dans un manuel (manuel de procédures) ;
- le contrôle de l'application des procédures ;
- la mise à jour des procédures ;
- le contrôle de la conformité aux lois, règlements et conventions (code de la sécurité sociale, arrêtés d'application, le plan comptable CIPRES etc.) ;
- le suivi de l'application des décisions, notes de service et instructions de la direction générale ;
- le contrôle de la régularité des opérations ;
- l'audit opérationnel (audit de toutes les fonctions de la CNSS) ;
- l'évaluation périodique du système de contrôle interne afin de vérifier son efficacité (optimisation des opérations, sauvegarde du patrimoine, fiabilité des informations financières...).

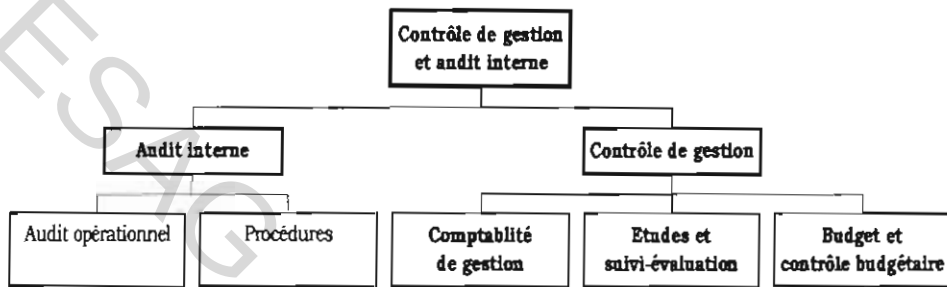
La mise en œuvre de ce plan de restructuration du service contrôle de gestion nécessite des ressources humaines suffisantes et un personnel compétent.

2 – La réorganisation interne du CGAI

Cette solution suppose la conservation du CGAI en une structure unique tout en procédant à une restructuration interne des services qui le composent. Par contre, le service du budget intégrera le service contrôle de gestion en raison de la nécessité de pilotage du processus budgétaire par celui-ci.

Dans ce cas de figure, le CGAI (réorganisé) aura la configuration suivante :

Figure n°21 : Configuration du CGAI réorganisé (2^{ème} cas)



Source : Nous-mêmes

Signalons que les attributions définies dans la première option seront conservées. Seulement, le service d'audit interne et le service contrôle de gestion seront organisés en sections (2 sections pour l'AI et 3 sections pour le CG).

Cette seconde solution est moins coûteuse (plus économique) que la première qui nécessite beaucoup plus de moyens humain, matériel et financier. De plus, les avantages de la complémentarité entre les deux structures seront mieux capitalisés : l'audit interne pourra facilement et rapidement informer le contrôle de gestion sur les dysfonctionnements constatés dans les procédures de pilotage de l'Institution, et le contrôle de gestion pourra aussi fournir des indices (pistes) à l'audit interne qui pourraient l'orienter dans ses travaux.

VERA (2000 : 31) n'insiste-t-il pas sur la complémentarité évidente et nécessaire des deux fonctions en soulignant que <<les rapports produits par le service d'audit interne peuvent fournir des informations stratégiques pour la compréhension des processus. De même, le contrôleur de gestion est, de par sa connaissance du terrain, en mesure d'orienter le travail des auditeurs vers les risques décelés au sein de l'organisation>> ?

L'inconvénient majeur de cette réorganisation interne est la lourdeur de la structure au regard des nouvelles missions assignées au contrôle de gestion. De plus, le contrôle réciproque des deux structures (l'audit interne doit contrôler l'application

des procédures par le contrôle de gestion, et ce dernier doit, en retour, évaluer la performance de l'audit interne) pourrait être complaisant, moins objectif.

Le choix de l'une ou l'autre des solutions dépend du nécessaire arbitrage que la direction générale doit faire entre les coûts engendrés par chaque option d'une part, et ses besoins en matière de pilotage de l'Institution et de la performance de l'autre.

C – La formation des contrôleurs de gestion

La formation du personnel du contrôle de gestion s'avère indispensable et constitue une condition majeure pour la mise en œuvre d'une nouvelle pratique du contrôle de gestion à la CNSS. Cette formation n'exclut pas le recrutement de contrôleurs de gestion attitrés, mais nous recommandons que l'accent soit mis surtout sur la formation d'au moins quatre cadres de l'Institution au Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), option Audit et Contrôle.

Les autres agents pourraient bénéficier de formations alternées, par exemple, auprès des cabinets agréés de la place. Les séminaires ou ateliers de formation touchant au contrôle de gestion ou à l'audit organisés par certains cabinets sont également des cadres de formation pour le personnel du contrôle de gestion.

La réorganisation de la structure organisationnelle de la CNSS-Burkina, la restructuration de son service contrôle de gestion et audit interne ainsi que la formation des contrôleurs de gestion constituent le point de départ de la pratique d'un contrôle de gestion renouvelé.

II – Une nouvelle pratique du contrôle de gestion : le contrôle de gestion intégré

Nous recommandons à la CNSS une nouvelle approche du contrôle de gestion, à savoir le contrôle de gestion intégré qui s'appuie sur de nouvelles pratiques de gestion. Pour ce faire, nous préconisons la dynamisation des outils existants, l'adoption de nouveaux outils et l'implication réelle des opérationnels dans le système de contrôle de gestion.

A – La dynamisation des outils existants

Les outils qui doivent faire l'objet de dynamisation sont le contrôle interne, le budget, le système d'information de gestion et le reporting.

1 – Le renforcement du système de contrôle interne

L'existence ou la non existence d'un système de contrôle interne efficace est un point prioritaire à prendre en compte dans la conception du système de contrôle de gestion des entreprises car il conditionne la régularité et la sincérité des comptes, le degré de fiabilité que l'on peut accorder à l'information comptable ainsi que sa force probante. Plus le système de contrôle interne est efficace, plus le système d'information est fiable et efficace, et plus le contrôle de gestion est performant. La crédibilité des informations véhiculées par le contrôle de gestion dépend donc de la qualité du contrôle interne. A ce titre, le renforcement du contrôle interne s'avère une tâche primordiale à la CNSS.

Ce renforcement passe par l'amélioration du plan d'organisation de l'Institution (description des postes et des tâches, définition claire des responsabilités), l'élaboration et la formalisation de procédures appropriées dans un manuel, le contrôle de l'application de ces procédures par un service d'audit interne actif et dynamique.

2 – L'amélioration du processus budgétaire et l'adoption du BBZ

Il serait plus indiqué que le budget de la CNSS découle d'un plan opérationnel (lui-même émanant d'un plan stratégique) qu'elle aura préalablement défini avec la participation des centres de responsabilité car le budget devra être un instrument de mise en œuvre de la politique générale de la direction.

Pour être efficace, le processus budgétaire de la CNSS doit :

- reposer sur un découpage de l'organisation en centres de responsabilité ;
- s'appuyer sur une décentralisation claire et effective des responsabilités ;
- s'appuyer sur une possibilité de dialogue et de négociation entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- renforcer le sentiment de responsabilité des cadres en leur diffusant des retours d'information pertinents (feed-back) sur leurs réalisations.

Le contrôle budgétaire devra mettre beaucoup plus d'accent sur la réalisation des objectifs et la prise de mesures correctives rapides et non se contenter du seul respect des chiffres.

✓ Dans la mesure où la principale préoccupation de la CNSS-Burkina est la recherche de la maîtrise des charges de fonctionnement, nous lui recommandons l'adoption, en lieu et place des budgets de reconduction, du budget à base zéro qui est une approche radicale de l'allocation des ressources. Cette méthode permet une

planification plus simple des budgets, une meilleure prise de décision et une réduction des coûts par une répartition plus adéquate des ressources.

En effet, comme l'ont indiqué ROUACH & NAULLEAU (1998), la méthode du budget à base zéro exige une négociation plus complexe sur le couple *résultats à atteindre / ressources allouées* et non plus exclusivement sur le seul niveau d'allocation des ressources. Elle permet d'évaluer systématiquement la pertinence des activités et des missions réalisées par les services, et de façon plus général, permettra à la CNSS :

- d'orienter rationnellement l'emploi de ses ressources limitées vers des objectifs prioritaires ;
- d'introduire dans le processus budgétaire décentralisé des possibilités de concertation qui accroissent l'intérêt pris par le personnel et surtout par les cadres au bon fonctionnement de l'Institution.

De plus, <<en obligeant les gestionnaires à formuler et à justifier leurs objectifs, leurs stratégies et leurs plans, à étudier différentes façons de conduire leurs activités et à analyser plusieurs niveaux d'activité, le budget à base zéro les aide à atteindre les objectifs fixés et renforce probablement l'efficacité de l'utilisation des ressources>> (BOISVERT, 1991 : 86).

Toutefois, le BBZ est une méthode lourde, un exercice long et coûteux qui exige beaucoup d'effort de la part des responsables des centres de responsabilité. De plus, il nécessite un très haut niveau de confiance accordé à ces derniers ; et cette méthode peut se révéler inadéquate dans un environnement hostile, instable et dynamique.

Pour surmonter ces limites, la CNSS-Burkina peut adopter des BBZ en rotation. Par exemple, l'Institution peut élaborer un BBZ tous les trois à cinq ans ; et entre deux BBZ, elle se contente de budgets ordinaires.

La CNSS pourra envisager des budgets à base d'activités lorsque la comptabilité par activités sera réellement opérationnelle.

3 – L'organisation du système d'information de gestion

La mission première du contrôle de gestion est de concevoir le système d'information de gestion et de le faire fonctionner correctement dans toute l'organisation, au point que le contrôle de gestion est même défini comme un système d'information pour le système de décision.

Le système d'information de gestion de la CNSS doit être complètement repensé au regard de son inadéquation aux besoins réels de pilotage de l'Institution.

La réorganisation du SIG devra prendre en compte les aspects suivants :

- l'adaptation aux besoins de la CNSS ;
- la permanence du système et la couverture de toutes les fonctions de l'Institution ;
- l'assurance de la fiabilité et de la pertinence des informations et leur disponibilité en temps réel pour la prise de décision ;
- la fluidité dans la circulation des informations.

Élément essentiel du processus de gestion, le système d'information devrait constituer une composante fondamentale du système de contrôle de gestion.

Pour LAUZEL & TELLER (1997 : 45), << la conception d'un système d'information adapté aux besoins de l'organisation est au cœur même du contrôle de gestion >>.

Compte tenu de la turbulence de l'environnement, la conception du système d'information de la CNSS devrait être axée sur les points essentiels identifiés par KING (in LAUZEL & TELLER, 1997) :

- la définition des facteurs clés de succès qui sont à surveiller étroitement ;
- la mise au point d'un système d'alerte précoce qui assure la réactivité de l'organisation dans les délais acceptables.

Le système d'information de la CNSS devra être enrichi d'un système de reporting pour assurer la remontée des informations des services vers la direction générale.

4 - L'amélioration du système de reporting

L'efficacité du système d'information de la CNSS dépendra de la mise en place d'un reporting régulier et dynamique. Les différents services devront informer la hiérarchie sur l'état d'exécution de leurs activités, c'est-à-dire le degré de réalisation des objectifs. La remontée des informations des services décentralisés jusqu'à la direction générale devra être assurée avec efficacité et efficience au sein de l'Institution. Le reporting fait partie du système d'information de la direction générale, et de ce fait, doit contenir toutes les informations permettant à celle-ci d'une part, de suivre certaines données essentielles, d'autre part, de mesurer les performances des centres de responsabilité. Il permet ainsi à la direction générale de suivre les objectifs généraux depuis le siège et peut servir à la consolidation.

Le reporting de la CNSS-Burkina peut prendre la forme :

- d'informations donnant des résultats instantanés suivis par les tableaux de bord, c'est-à-dire relatives aux facteurs clés de succès ;

- d'états de suivi budgétaire ou de rapports d'exécution du budget ;
- de rapports d'activités ou de comptes rendus ;
- De rapports adressés aux structures externes de contrôle.

Toutefois, les informations fournies par le reporting devront comprendre à la fois des données financières et non financières, sous forme d'indicateurs utiles, facilitant la prise de décision et l'évaluation des performances.

La dynamisation des outils existants ne suffit pas à elle seule pour assurer un contrôle de gestion intégré à la CNSS-Burkina. L'adoption de nouveaux outils s'avère donc nécessaire.

B – L'adoption de nouveaux outils

Les nouveaux outils que nous proposons à la CNSS-Burkina en vue de la dynamisation de son système de contrôle de gestion sont la planification, la comptabilité par activités, l'évaluation de la performance et le tableau de bord prospectif.

1 – L'élaboration de plans de long et moyen termes

Nous suggérons à la CNSS-Burkina la formalisation de ses orientations stratégiques ainsi que des modalités pratiques de mise en œuvre. En d'autres termes, nous recommandons à la CNSS de s'engager dans un processus de planification à long et moyen termes. Ce processus devrait aboutir à l'élaboration :

- d'un *plan stratégique* qui fixera les grandes orientations et la stratégie à suivre ;
- d'un *plan opérationnel* qui prendra en compte la quantification des objectifs à long terme et l'évaluation des moyens nécessaires pour leur réalisation.

La formalisation de prévisions coordonnées à moyen et long termes permettra de rendre plus rationnelle et plus cohérente l'allocation des ressources, notamment au niveau de la définition des priorités en matière d'investissement. La planification permettra à la CNSS de se fixer des objectifs et de se doter de moyens nécessaires pour les réaliser. Cela devrait faciliter les évaluations à mi-parcours et la prise à temps de mesures correctives. Elle devrait constituer le fondement de la gestion prévisionnelle de l'Institution.

2 - La mise en place d'un système de comptabilité par activités

Le besoin d'une gestion séparée des trois branches d'activité de la CNSS impose le recours à la comptabilité par activités qui s'inscrit dans une nouvelle approche managériale de l'entreprise : la gestion par les processus.

Cette nouvelle approche managériale de l'entreprise est celle du contrôle de gestion intégré qui vise la maîtrise des coûts par la connaissance de leurs causes et se focalise sur les processus et les activités (BOISVERT, in TIDJANI, 1999).

La structure des charges de la CNSS-Burkina justifie également le recours à cette pratique renouvelée de la comptabilité analytique traditionnelle.

En effet, selon l'étude actuarielle réalisée en mai 2000, au cours des trois derniers exercices, **sur 100F de recettes ordinaires (cotisations plus revenus des placements), 40 ont servi au financement des prestations, 30 sont été affectés aux charges administratives (frais de fonctionnement), 15% consacrés au financement des charges diverses (Charges des placements et de l'action sanitaire et sociale) et les 15% restants ont été mises dans les réserves.** De même, l'Inspection régionale de la prévoyance sociale a révélé qu'au cours de la même période, **sur 100F de cotisations encaissées par chaque branche, 35 ont servi au financement des charges de fonctionnement des prestations familiales, 40 pour l'assurance vieillesse et 50 pour les risques professionnels.**

La maîtrise de ces charges de fonctionnement s'avère absolument nécessaire.

La comptabilité par activités permettra à la CNSS de calculer le coût de revient de toutes ses activités. En déterminant les facteurs qui causent les coûts, elle permettra ainsi à l'Institution de disposer d'informations utiles pour la réduction des coûts et notamment des frais de fonctionnement qui sont présentement hors contrôle.

Toutefois, son institution et son implantation au sein de la CNSS devront se faire avec beaucoup de circonspection.

3 - La conception d'un système d'évaluation de la performance

La nécessité de la mise en place de procédures formelles d'évaluation des performances à la CNSS-Burkina participe du besoin d'un mécanisme d'orientation et de contrôle des comportements au sein de l'Institution. La plupart des responsables opérationnels ne se sentent pas astreints à une obligation de résultat, faute d'un système d'évaluation de la performance. Pourtant, << la mesure de la performance est fondamentale à tout système organisationnel où l'on veut baliser, suivre et évaluer la progression vers des objectifs >> (VOYER, 1999 : 91).

Malgré les difficultés que peuvent susciter la construction et le fonctionnement d'un système d'évaluation des performances (difficultés liées aux modalités de fixation des objectifs, de mesure des résultats et de détermination des sanctions), il constitue une composante essentielle au bon fonctionnement d'un

système de contrôle de gestion intégré. En orientant les comportements à travers le système de mesure des performances, le contrôle de gestion devient véritablement un outil au service des responsables opérationnels en vue d'une meilleure maîtrise de la gestion.

Et l'un des meilleurs outils de mesure de la performance est le tableau de bord.

4 – La conception de tableaux de bord de gestion

Pour assurer un pilotage permanent au sein de la CNSS-Burkina, nous préconisons la construction d'un réseau de tableaux de bord de gestion. Chaque responsable opérationnel ou fonctionnel devra disposer d'un tableau de bord de gestion adapté à son service et à son niveau hiérarchique. Ce qui permettrait à chaque centre de responsabilité de procéder aux repérages nécessaires pour piloter son centre. Le tableau de bord doit permettre le suivi en temps réel des facteurs clés de succès des centres de responsabilité et de l'Institution.

Le rôle du contrôle de gestion consistera à aider les responsables à la mise en place de véritables tableaux de bord de gestion et à assurer leur cohérence avec les orientations stratégiques de la direction générale. Les tableaux de bord de gestion sont pour le contrôle de gestion un outil de gestion de la performance par les facteurs clés de succès, par le dialogue, par l'amélioration continue des activités.

En donnant à chaque responsable opérationnel de la CNSS les repérages nécessaires pour piloter son centre de responsabilité, le tableau de bord ne se substitue pas pour autant au contrôle de gestion, ce dernier restant un médiateur indispensable.

L'adoption de ces nouveaux outils permettrait d'insuffler une nouvelle dynamique au contrôle de gestion de la CNSS-Burkina. L'on passera ainsi d'un contrôle de gestion classique (par essence budgétaire et réactif) à un contrôle de gestion intégré (c'est-à-dire proactif et axé sur l'orientation et l'apprentissage). Le passage du contrôle de gestion intégré au contrôle de gestion interactif pourrait intervenir à moyen terme.

Toutefois, la mise en œuvre de ces outils nécessite la prise d'un certain nombre de dispositions ou mesures d'accompagnement.

C – Les dispositions diverses

La consolidation du contrôle de gestion intégré que nous proposons à la CNSS-Burkina nécessite des équipements informatiques, l'implication réelle des

opérationnels dans le système et l'amoindrissement des contraintes environnementales.

1 – L'informatisation du contrôle de gestion

La gestion du réseau d'informations de la CNSS nécessite l'équipement du service contrôle de gestion en outils informatiques. L'inter-relation informatique - contrôle de gestion est aujourd'hui évidente dans la mesure où << l'objectif d'une application informatique est la production d'un certain nombre d'informations groupées et structurées sous la forme d'états imprimés ou d'images sur un écran >> (BAUVIN, in TELLER & LAUZEL, 1997 : 251).

Pour assurer la réactivité et la proactivité de l'entreprise, le contrôle de gestion doit diffuser en temps réel les informations de gestion auprès des opérationnels. Pour ce faire, l'informatisation du système de comptabilité de gestion, de la comptabilité budgétaire, des tableaux de bord, bref, de tout le système d'information de gestion s'avère incontournable.

Le schéma directeur d'informatisation pourrait être le suivant : Comptabilité budgétaire – Comptabilité de gestion – tableaux de bord.

2 – L'implication des responsables opérationnels

Le principal risque que le contrôle de gestion de la CNSS devra éviter est l'établissement d'un mode de fonctionnement en circuit fermé car en n'associant pas les opérationnels de l'Institution (ses interlocuteurs) à la production et à l'interprétation de l'information, il pourra en effet difficilement les impliquer dans les orientations et les recommandations qu'il préconisera.

La pratique renouvelée du contrôle de gestion que nous suggérons à la CNSS devrait conduire à terme à <<faire faire le contrôle de gestion par les opérationnels>> (ARDOUIN & JORDAN, in ROUACH & NAULLEAU, 1998 : 83) ; c'est-à-dire, effectuer la régulation et l'autocontrôle de leurs activités. Pour ce faire, les contrôleurs de gestion de la CNSS devront intégrer, dans leur propre définition de fonction, une fonction pédagogique d'apprentissage et d'explication du contrôle de gestion aux opérationnels de l'Institution.

Comme l'ont dit LAUZEL & TELLER (1997), lorsque le système de référence est établi en plein accord et avec la participation active de tous les responsables de l'entreprise, le contrôle de gestion atteint sa pleine efficacité.

En somme, l'implication des responsables opérationnels de la CNSS dans le système de contrôle de gestion est **absolument indispensable**, si non, le contrôle de gestion n'aura pas sa raison d'être au sein de l'Institution.

3 - L'amoindrissement des contraintes environnementales

L'amoindrissement des contraintes environnementales passe par une relecture des textes fondamentaux de la CNSS (code de la sécurité sociale, arrêtés d'application, statut juridique ...) pour les adapter aux impératifs de performance de l'Institution car, comme l'a indiqué l'AISS (1992), << de partout, l'on exige à la sécurité sociale d'être encore plus performante, de concevoir et d'inventer un monde plus solidaire et plus harmonieux, bref, de garantir la paix sociale >>.

Pour que la pratique du contrôle de gestion intégré soit effective et efficace, au-delà de la dynamisation des outils existants et de l'adoption de nouveaux, chaque acteur du système devra jouer pleinement la partition de rôle qui lui revient.

III - Rôles et responsabilités des différents acteurs

Le contrôle de gestion intégré n'est pas l'affaire des seuls spécialistes du domaine, mais plutôt de l'ensemble des acteurs de l'entreprise.

A - Rôles et responsabilités du management

Le système de contrôle de gestion sera ce que la direction générale voudra qu'il soit. En effet, la réussite du contrôle de gestion dépendra de l'importance que celle-ci accorde à la fonction et sa propension à vouloir maîtriser la gestion de l'Institution. La direction générale devra investir le contrôle de gestion et l'audit interne de toute l'autorité nécessaire dans l'accomplissement de leurs missions. Elle devra également adopter un style de management compatible avec les principes du contrôle de gestion intégré : décentralisation des services et des pouvoirs de décision, gestion participative, responsabilisation des opérationnels etc..

Pour ce faire, le management devra se faire assister par le contrôleur de gestion et l'auditeur interne.

B - Rôles et responsabilités du contrôleur de gestion et de l'auditeur interne

Le véritable animateur du système de contrôle de gestion est évidemment le contrôleur de gestion. Il devra jouer un rôle pédagogique d'apprentissage et d'explication du contrôle de gestion auprès des opérationnels, mais aussi un rôle de

médiateur au sein de l'organisation. Le contrôleur de gestion aura réussi lorsque les responsables opérationnels se seront appropriés les méthodes et outils du contrôle de gestion. L'auditeur interne devra quant à lui veiller à l'efficacité du système de contrôle interne, indispensable au bon fonctionnement du système de contrôle de gestion (fiabilité des informations de gestion).

Le contrôleur de gestion et l'auditeur interne devront tous assister la direction générale dans l'analyse et l'interprétation des résultats et des procédures.

Malgré la mission dont ces derniers seront investis officiellement par la direction générale, malgré la volonté affirmée par le sommet de la hiérarchie de progresser vers une meilleure maîtrise de la gestion, face à l'obstacle, aux phénomènes de rejets et à toutes les tentations d'exclusions, ils se retrouveront, comme l'a dit REY (1991), seuls avec un seul atout : leur autorité morale

Et l'autorité morale est le résultat d'une aptitude à comprendre, c'est-à-dire la compétence technique, et d'une aptitude à communiquer, c'est-à-dire la capacité pédagogique.

Il appartient toutefois au contrôleur de gestion et à l'auditeur interne d'agir avec tact et circonspection dans leur mission d'orientation et d'apprentissage des responsables opérationnels.

C – Rôles et responsabilités des responsables opérationnels

La présence de contrôleurs de gestion dans l'organisation ne doit pas déresponsabiliser les responsables opérationnels. C'est le responsable opérationnel qui fait la mauvaise ou la bonne gestion. Ce n'est pas le contrôleur de gestion, encore moins l'auditeur interne. Chaque responsable opérationnel de la CNSS devra procéder à ses propres contrôles afin de faciliter la maîtrise des risques liés à son domaine d'activité. Clients du contrôle de gestion, les responsables opérationnels devront en être également les animateurs par la production d'informations sur la réalisation de leurs activités ; c'est-à-dire l'animation du système de reporting ou remontée des informations vers la direction générale et vers l'extérieur.

Le contrôle de gestion ne doit pas être considéré comme un métier de spécialistes, mais comme une << fonction partagée >> au sein de l'organisation. Les recommandations que nous préconisons à la CNSS pourraient permettre ce partage de la fonction au sein de l'Institution. Tout dépendra des procédures de mise en œuvre et de l'engagement de tous les acteurs de l'organisation.

Section 2 : Perspectives de mise en œuvre des recommandations

Il s'agit de déterminer les modalités pratiques de mise en application des différentes recommandations formulées. Si la mise en œuvre des recommandations nécessite la participation effective de tous les acteurs, il convient tout de même de responsabiliser spécifiquement chaque acteur du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina.

I – La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence du management

L'adoption d'un contrôle de gestion intégré relève en premier de la compétence de la direction générale. Elle pourrait, par note d'information, expliquer au personnel de l'Institution la nécessité de recourir aux nouvelles pratiques de gestion, en insistant surtout sur les limites des pratiques actuelles et les apports des nouvelles. En plus, elle pourra, pour donner un signal fort, prendre certaines décisions qu'il convient de définir.

A – La restructuration organisationnelle

Pour la révision de la structure organisationnelle, la direction pourra organiser des réunions de concertation avec les différents responsables. Elle pourrait se faire assister par le contrôleur de gestion et l'auditeur interne. Une structure consensuelle devra être adoptée sur les bases suivantes :

- la décentralisation effective des pouvoirs de décision ;
- le découpage de l'Institution en centres de responsabilité et la définition précise des responsabilités ;
- la redéfinition des missions du contrôle de gestion ;
- la redéfinition des missions de l'audit interne, au besoin, l'élaboration d'une charte d'audit interne. La charte d'audit qui sera le support de la légitimité du service d'audit interne devra avoir un contenu axé sur la définition de la mission du service d'audit interne, de sa place dans l'organisation, de ses principes d'action, des modalités d'intervention, de l'organisation ainsi que des moyens.

La décentralisation qui a pour objectif ultime d'améliorer la performance permet la proximité des centres de décision et des problèmes, une réaction plus rapide, une

utilisation plus judicieuse des compétences, la simplification du système d'information, un entraînement des cadres divisionnaires et une motivation du personnel (BOISVERT, 1995).

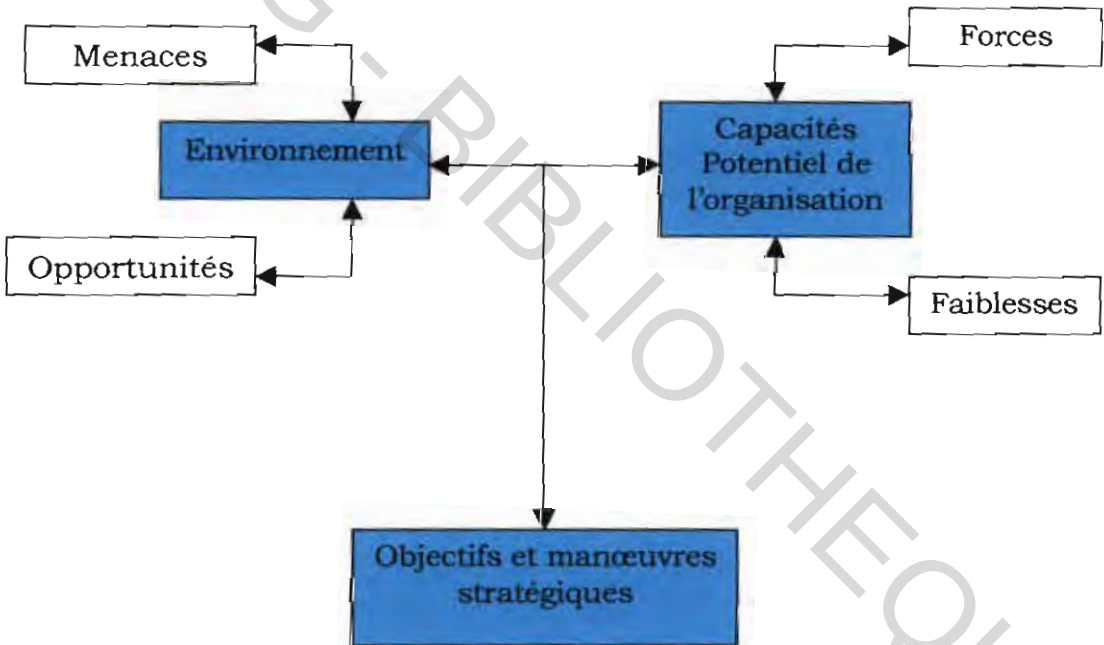
La nouvelle structure devra être ensuite publiée au sein de l'Institution.

B – La mise en œuvre de la planification

Pour la mise en œuvre du processus de planification, nous suggérons les démarches préconisées par LAUZEL & TELLER (1997 : 68) et DAYAN (1999 : 806).

❶ En ce qui concerne la détermination de la stratégie, la démarche suivante peut-être adoptée :

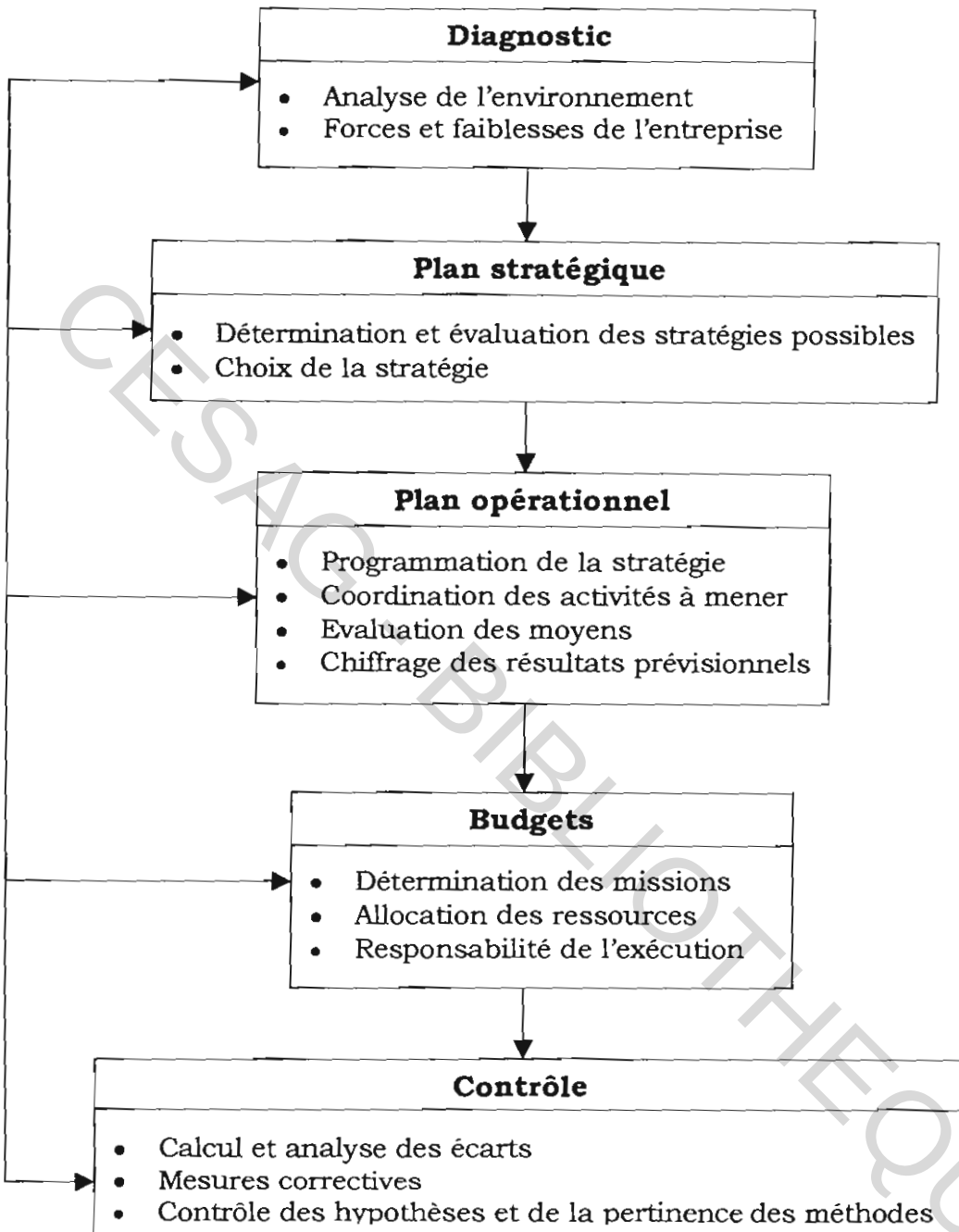
Figure n°22 : Démarche d'élaboration de la stratégie



Source : LAUZEL & TELLER (1997 : 68)

Il s'agit de partir d'un diagnostic interne de la CNSS afin de déterminer les forces et les faiblesses et d'un diagnostic externe afin de connaître les menaces et les opportunités que présente l'environnement pour arrêter la stratégie.

❷ D'une manière générale, la mise en œuvre de tout le processus de planification pourrait se faire suivant le schéma ci-après :

Figure n°23 : Démarche du processus de planification

Source : DAYAN & al (1999 : 806).

Le plan opérationnel traduit les moyens de mise en œuvre de la stratégie et devra servir de base aux budgets annuels qui devront faire l'objet de contrôle. Les mesures correctives peuvent, par un processus de rétroaction conduire à la révision du budget, du plan opérationnel, du plan stratégique et voire même la reprise du diagnostic interne et externe.

C – La formation des contrôleurs de gestion

La direction générale pourrait dans l'immédiat assurer la formation de l'ensemble du personnel auprès des cabinets agréés de la place. A partir du budget de l'exercice 2001, elle pourrait prévoir la formation, chaque année, d'un cadre du service contrôle de gestion ou du service audit interne au CESAG, option audit et contrôle et ce, jusqu'en 2005.

D – L'informatisation

La direction générale pourrait instruire la DIS pour réaliser l'informatisation du service contrôle de gestion et de l'ensemble des directions opérationnelles. Le système d'information de gestion, la comptabilité de gestion, la comptabilité budgétaire, les tableaux de bord devront être les cibles privilégiées pour l'automatisation. La DIS devra travailler en étroite collaboration avec le contrôle de gestion et les principaux bénéficiaires du système (responsables opérationnels).

E – L'amoindrissement des contraintes environnementales

La levée des contraintes environnementales ne relève pas de la compétence de la direction générale. Toutefois, elle pourrait saisir le Conseil d'administration et les autorités de tutelle pour proposer leur assouplissement ; notamment l'actualisation et l'adaptation de certaines dispositions législatives et réglementaires aux impératifs de performance de l'Institution.

II – La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence du contrôle de gestion et de l'audit interne

La dynamisation des outils existants et la mise en place des nouveaux relèvent surtout du contrôle de gestion. Mais, l'amélioration du système de contrôle interne peut être placée sous la responsabilité de l'audit interne.

A – Le renforcement du contrôle interne

Pour le renforcement du système de contrôle interne de la CNSS, nous recommandons l'élaboration d'un manuel de procédures et la définition précise des responsabilités au sein de l'Institution (établissement de fiches de description des postes et des tâches). Le manuel de procédures devra tenir compte de la séparation des fonctions incompatibles et de la mise en place d'un système de contrôle réciproque des tâches. Une évaluation périodique du contrôle interne devra être

opérée par le service d'audit interne afin d'assurer la mise à jour régulière du manuel de procédures.

Pour ce faire, la dynamisation du service d'audit interne s'avère nécessaire. Cette dynamisation passe par la dotation de la structure en personnel suffisant et compétent et surtout par la clarification de ses missions (veiller à l'application des procédures, mise à jour des procédures, évaluation périodique du système de contrôle interne...).

La mise en œuvre de ces opérations pourrait assurer l'efficacité du système de contrôle interne de l'Institution.

B – La mise en œuvre du budget à base zéro

La mise en place du BBZ suppose une amélioration du processus budgétaire actuel de l'Institution.

1 – L'amélioration du processus budgétaire

Le contrôle de gestion est responsable de la coordination du processus budgétaire. Pour améliorer le processus budgétaire de l'Institution, il pourra proposer à la direction générale l'adoption de la démarche suivante (YAZI, 2000) :

Première étape : rédaction et envoi de la lettre d'orientation

Le budget devra être initié par l'envoi par la direction générale aux différents centres de responsabilité d'une lettre d'orientation qui rappelle les axes stratégiques ainsi que les objectifs généraux qui ont été retenus dans les plans.

L'intérêt de la lettre d'orientation est d'assurer la fiabilité et l'homogénéité de la procédure budgétaire ainsi que la convergence et la cohérence des actions à mener pour réaliser les objectifs. Elle permet aux centres de responsabilité d'initier leurs pré-budgets.

Deuxième étape : conception des budgets des centres de responsabilité

Cette deuxième étape sera consacrée à l'élaboration par chaque centre de responsabilité d'une part, d'une note présentant les projets de développement qu'il a retenus (en veillant à leur cohérence avec les axes stratégiques diffusés par la direction générale) et d'autre part, du pré-budget.

Pour l'élaboration du pré-budget, chaque centre de responsabilité doit présenter de façon synthétique ses objectifs d'activité et de recettes, ses objectifs en terme de moyens employés et les besoins de ressources pour tous les projets ne

concernant pas l'activité courante. Ces différents documents synthétiques seront transmis à la direction générale et au contrôle de gestion pour consolidation.

Troisième étape : centralisation – consolidation

Dès que les pré-budgets sont établis et transmis au service contrôle de gestion, celui-ci procédera à la consolidation des documents en vue de l'établissement de l'avant-projet de budget et des principaux états financiers prévisionnels. A cette phase, le contrôle de gestion doit étudier la cohérence et le réalisme des options retenues par les différents centres de responsabilité en vue de porter un premier jugement à l'attention de la direction générale sur la crédibilité des pré-budgets et sur l'équilibre relatif des différents postes budgétaires.

Quatrième étape : arbitrage ou négociation budgétaire

Il s'agit de la phase la plus active du processus budgétaire et devra consister en des négociations entre la direction générale et les centres de responsabilité sur la vision que chacune des parties se fait de l'activité et des actions à engager pour l'atteinte des objectifs fixés.

La médiation peut être assurée par le contrôle de gestion au cours des réunions budgétaires qui auront pour objectif d'aboutir à un accord sur les objectifs d'activité, de recettes, de charges et d'investissement qui seront retenus au niveau de chaque centre de responsabilité. Pendant cette phase de négociation, la direction générale doit jouer son rôle d'arbitrage et d'équilibrage permettant d'assurer au processus sa crédibilité et sa fiabilité.

Cinquième étape : amendement des budgets des centres de responsabilité

Les négociations budgétaires aboutissent généralement à des modifications des pré-budgets par les centres de responsabilité en faisant de nouvelles propositions. Les pré-budgets devront alors faire l'objet de réajustements conséquents avant la seconde consolidation.

Sixième étape : consolidation – établissement du projet de budget

Les pré-budgets amendés seront à cette étape consolidés par le contrôle de gestion pour constituer le projet de budget qui sera soumis au Conseil d'administration.

Septième étape : approbation du Conseil d'administration

Après consolidation, le projet est soumis à l'approbation du Conseil d'administration avant son exécution. Celui-ci l'approuve généralement sous réserve des corrections à y apporter.

Huitième étape : correction

A l'issue de la séance d'approbation du budget, la direction générale est mandatée par le Conseil d'administration pour porter toutes les corrections nécessaires en vue de l'établissement du budget définitif qui sera transmis pour avis au Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale.

Neuvième étape : transmission du budget au Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale

Le budget deviendra exécutoire 15 jours après la transmission au Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale. Toutefois, si celui-ci réagit dans les délais en faisant des amendements, ils seront alors réexaminés par le Conseil d'administration avant leur intégration dans le budget définitif (cas extrêmement rare, la présidence du Conseil étant toujours assurée par un représentant du METSS).

Dixième étape : l'exécution du budget

L'exécution du budget sera assurée par la direction générale et les différents centres de responsabilité et consiste en la mise en œuvre des activités programmées.

Onzième étape : le contrôle budgétaire

Pour assurer la réalisation des objectifs fixés, l'exécution du budget doit faire l'objet de contrôle afin de comparer périodiquement les réalisations aux prévisions, déterminer, analyser et expliquer les écarts et si nécessaire, les corriger, et aussi vérifier en permanence la conformité des résultats aux plans d'action et objectifs sur lesquels les différents acteurs se sont engagés.

L'absence d'une quelconque de ces étapes réduit nécessairement l'impact de la procédure budgétaire comme outil central de management de l'organisation. Dans tous les cas, le processus budgétaire devra clairement apparaître dans le manuel de procédures de l'Institution.

Compte tenu de sa longueur (processus budgétaire), il serait souhaitable que le cycle budgétaire commence le 1^{er} juillet de chaque année et suivant le calendrier indicatif ci-après :

Tableau n°4 : Proposition de calendrier budgétaire

Etapes du processus budgétaire	Période
Etape 1 : Préparation et envoi de la lettre d'orientation aux centres de responsabilité	1^{er} au 8 juillet
Etape 2 : Budgétisation des centres de responsabilité (élaboration des pré-budgets)	9 juillet au 10 septembre
Etape 3 : Centralisation et consolidation des pré-budgets des centres de responsabilité	11 au 25 septembre
Etape 4 : Arbitrage et négociation budgétaire (réunions budgétaires)	26 septembre au 10 octobre
Etape 5 : Amendement des budgets des centres de responsabilité	11 au 25 octobre
Etape 6 : Consolidation des budgets amendés (établissement du projet de budget)	26 octobre au 9 novembre
Etape 7 : Envoi du projet de budget au Conseil d'administration	10 au 30 novembre
Etape 8 : Session budgétaire du Conseil d'administration	1^{er} décembre
Etape 9 : Correction après la session budgétaire (intégration des amendements du Conseil)	2 au 14 décembre
Etape 10 : Transmission du budget adopté au Ministère de l'emploi, du travail et de la sécurité sociale	15 décembre
Etape 11 : Début de l'exécution du budget	1^{er} janvier

Source : Nous-mêmes

L'observation de ce calendrier éviterait le recours au système du douzième provisoire qui peut être source de gaspillage ou une entrave à l'exécution normale des activités planifiées (remise en cause des plannings d'exécution).

2 - La mise en place proprement dite du BBZ

Pour la mise en œuvre du BBZ, le contrôle de gestion pourra observer la formule ci-après donnée par le père fondateur de cette méthode : << Plutôt que de procéder à des replâtrages incessants du budget existant, il s'agit de reconsidérer totalement les activités et les priorités, et de reconstruire un ensemble d'allocations de ressources neuf et meilleur pour l'année budgétaire qui commence >> (PYHRR, in ALAZARD & SEPARI, 1998 : 522).

Nous suggérons l'application de la procédure de mise en place définie par ALAZARD & SEPARI (1998) et BOISVERT (1995) :

Première étape : La décomposition de la CNSS en activités

On découpera l'Institution en activités et pour chacune d'entre elles, seront déterminées les missions principales et les missions secondaires.

Deuxième étape : La budgétisation

Chaque responsable d'activité devra budgéter les moyens nécessaires pour ses missions pour permettre la constitution d'un ensemble budgétaire pour chaque activité et comprenant :

- des budgets mutuellement exclusifs correspondant à plusieurs options et dont la plus adéquate est ensuite retenue ;
- des budgets complémentaires à l'intérieur de chaque option pour développer différentes hypothèses d'activité.

Troisième étape : Le classement

Le classement consistera en une hiérarchisation des propositions budgétaires. Chaque responsable doit justifier ses missions par leur hiérarchisation et leur évaluation en termes de coûts / avantages pour que les ressources financières et humaines nécessaires lui soient allouées.

Le respect de cette démarche pourrait garantir les chances de succès de l'application de cet outil qui exigera beaucoup d'effort de la part des responsables opérationnels de l'Institution.

C – La dynamisation du système d'information de gestion

Pour dynamiser le système d'information de gestion de la CNSS-Burkina, il faudrait que le contrôle de gestion, de concert avec les responsables opérationnels de l'Institution et après discussion avec la direction générale, repense la conception même du système.

Il devra tenir compte des conditions de succès d'un système d'information de gestion définies par KING (in LAUZEL & TELLER, 1997 : 46) ainsi que de ses caractéristiques identifiées par REY (1991).

Le Service contrôle de gestion de la CNSS devrait alors :

- Concevoir le système sur la base des besoins exprimés par les responsables opérationnels de l'Institution en s'assurant de leur adhésion au système ;
- Orienter le système vers l'information pertinente et non vers la quantité d'informations ;
- Acquérir absolument la coopération étroite de la direction générale et des responsables opérationnels de l'Institution ;
- S'assurer de la compréhension du système par la direction générale ;
- Prévoir la production d'états intermédiaires nécessaires à l'élaboration de tableaux de bord ;
- Faciliter l'évolution, la continuité et l'adaptation du système d'information de gestion.

Le système d'information de gestion, comme l'a dit REY (1991) doit être synthétique et complet, indispensable à chaque échelon de responsabilité, cohérent, dynamique et moteur, mobilisateur de données rapides et fiables.

Pour lutter contre la surabondance et l'inutilité des informations produites au niveau de la direction générale, le contrôle de gestion de la CNSS pourrait par exemple axer le système d'information sur les facteurs clés de succès. Cela permettrait de limiter la quantité d'informations, d'en augmenter la pertinence et de faciliter la traduction des objectifs de l'Institution dans un tableau de bord.

La CNSS pourra adopter la démarche suivante pour la conception du SIG :

Première étape : Evaluation des besoins de l'Institution en informations de Gestion

Il s'agit d'évaluer les besoins en informations aussi bien de la direction générale que des responsables opérationnels de l'Institution (principaux utilisateurs). Au besoin, on pourra intégrer ceux des structures externes de contrôle.

Deuxième étape : La définition des facteurs clés de succès

Pour éviter la surcharge du système, il faudrait s'en tenir à l'essentiel, c'est-à-dire les informations relatives aux principaux déterminants de la réussite de chaque responsable, et partant (en principe), de toute l'Institution. Les facteurs clés de succès des centres de responsabilité devront être compatibles avec ceux de l'Institution (global).

Troisième étape : La détermination des niveaux d'alerte et de la périodicité de production des informations

L'information doit être produite en temps opportun et le SIG doit permettre la réaction rapide des utilisateurs de l'information (pour les mesures correctives).

Quatrième étape : La définition des circuits d'information

L'on devra assurer une fluidité dans la circulation des informations en définissant des canaux efficaces de transmission.

Cinquième étape : La fixation des modalités de mise à jour du système

Le besoin d'adaptation permanent du SIG nécessite une mise à jour régulière afin d'assurer son efficacité et de sa pertinence dans le temps.

Le SIG devra être régulièrement évalué quant à sa pertinence, son adéquation aux besoins de l'Institution et son coût de revient (coût de construction et entretien).

D – La mise en place de la comptabilité par activités

Pour mettre en place la comptabilité par activités à la CNSS-Burkina, le contrôle de gestion pourrait observer les étapes suivantes (YAZI, 2000) :

Première étape : Etablir une cartographie des activités de la CNSS

Le contrôle de gestion devra associer les responsables concernés dans le processus d'identification des activités. Il s'agit de mener une véritable analyse organisationnelle de l'Institution.

Deuxième étape : L'identification des caractéristiques des activités

Il s'agit à cette étape pour le contrôle de gestion de rechercher les liens entre les activités, les indicateurs de suivi de leurs productions et de leurs performances

et la nature des ressources consommées (frais de personnel, télécommunications, matériel etc.).

Troisième étape : Le repérage des facteurs explicatifs de la consommation de ressources : << les inducteurs de coûts >>

Le contrôle de gestion s'attachera à cette étape à trouver les facteurs de causalité principaux qui génèrent les coûts, c'est-à-dire le paramètre qui soit corrélé le mieux possible avec la production de l'activité et sa consommation de ressources.

Quatrième étape : Le regroupement des activités autour des inducteurs de Coûts

A ce niveau, il s'agit de regrouper les activités élémentaires sur la base des indicateurs de coûts. Pour ce faire, la construction d'une matrice *activités / facteurs de causalité* s'avère indiquée. On détermine alors le coût unitaire de chaque inducteur.

Cinquième étape : L'affectation du coût des activités aux « objets de coûts »

L'objet de coût, pour la CNSS, correspondra la plupart des cas, aux services dont on veut calculer le coût de revient.

Toutefois, le contrôleur de gestion doit faire preuve d'une grande capacité d'analyse et de rigueur tout au long de la démarche. Aussi, compte tenu de la complexité de la méthode, il est fortement recommandé que sa mise en œuvre se fasse par projet pilote en l'appliquant d'abord à une des trois branches. Elle pourra être ensuite appliquée aux deux autres branches après évaluation et approbation des résultats.

E – La mise en place du système d'évaluation de la performance

La mise en place d'un système d'évaluation de la performance à la CNSS nécessite l'engagement d'une réflexion commune (entre le contrôle de gestion et les responsables opérationnels) sur les modalités de fixation des objectifs, de mesure des résultats et de détermination des sanctions.

Ces dimensions devront constituer les trois pôles du système :

Première étape : La définition des objectifs

La définition des objectifs suppose la détermination de la mission, la fixation des objectifs annuels à atteindre et l'établissement d'un seuil à partir duquel, la mission est considérée comme accomplie.

Chaque mission au sein de la CNSS devra pouvoir être traduite en un ensemble d'objectifs quantifiés pour un an qui correspond généralement au cycle budgétaire.

Deuxième étape : La mesure des résultats

Il s'agit à cette phase de mettre en place un système fiable de recueil d'informations et de comparaison systématique entre les résultats obtenus et les objectifs préalablement définis. La définition d'indicateurs de mesure, à ce niveau, s'avère indispensable. L'évaluation de chaque responsable consistera à rapprocher ses résultats obtenus des objectifs fixés en tenant compte de l'incidence des diverses contraintes.

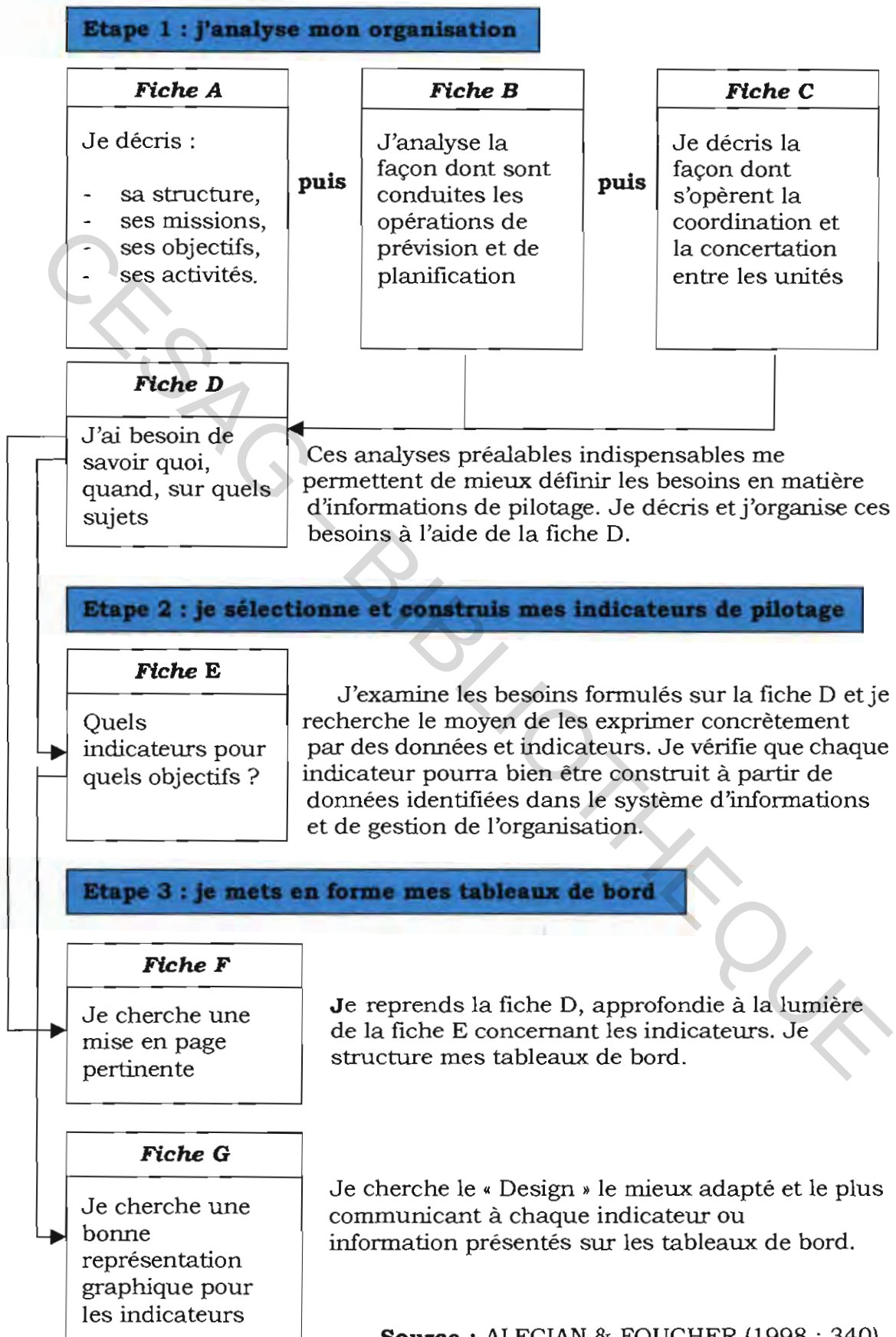
Troisième étape : La détermination des sanctions

Ce troisième pôle est indispensable au bon fonctionnement du système d'évaluation de la performance. Il faudrait fixer au préalable les règles d'attribution de sanctions (positives ou négatives) ainsi que la nature même des sanctions (primes, augmentation de salaire, promotion, avantages en nature, remise de trophée, félicitations etc.).

Les indicateurs de mesure de la performance devront être définis sur la base surtout des facteurs clés de succès (cohérence avec le tableau de bord), c'est-à-dire les déterminants de la performance. La performance de chaque responsable devra être évaluée sur plusieurs dimensions. L'utilisation d'un critère unidimensionnel doit être formellement interdite. Pour la viabilité du système, les règles de jeu et de fonctionnement devront être connues et admises par le contrôle de gestion, la direction générale et les responsables opérationnels de l'Institution. L'évaluateur doit faire preuve d'objectivité et chaque responsable doit être tenu informé de son évaluation (nécessité de feed-back).

F – La mise en place des tableaux de bord

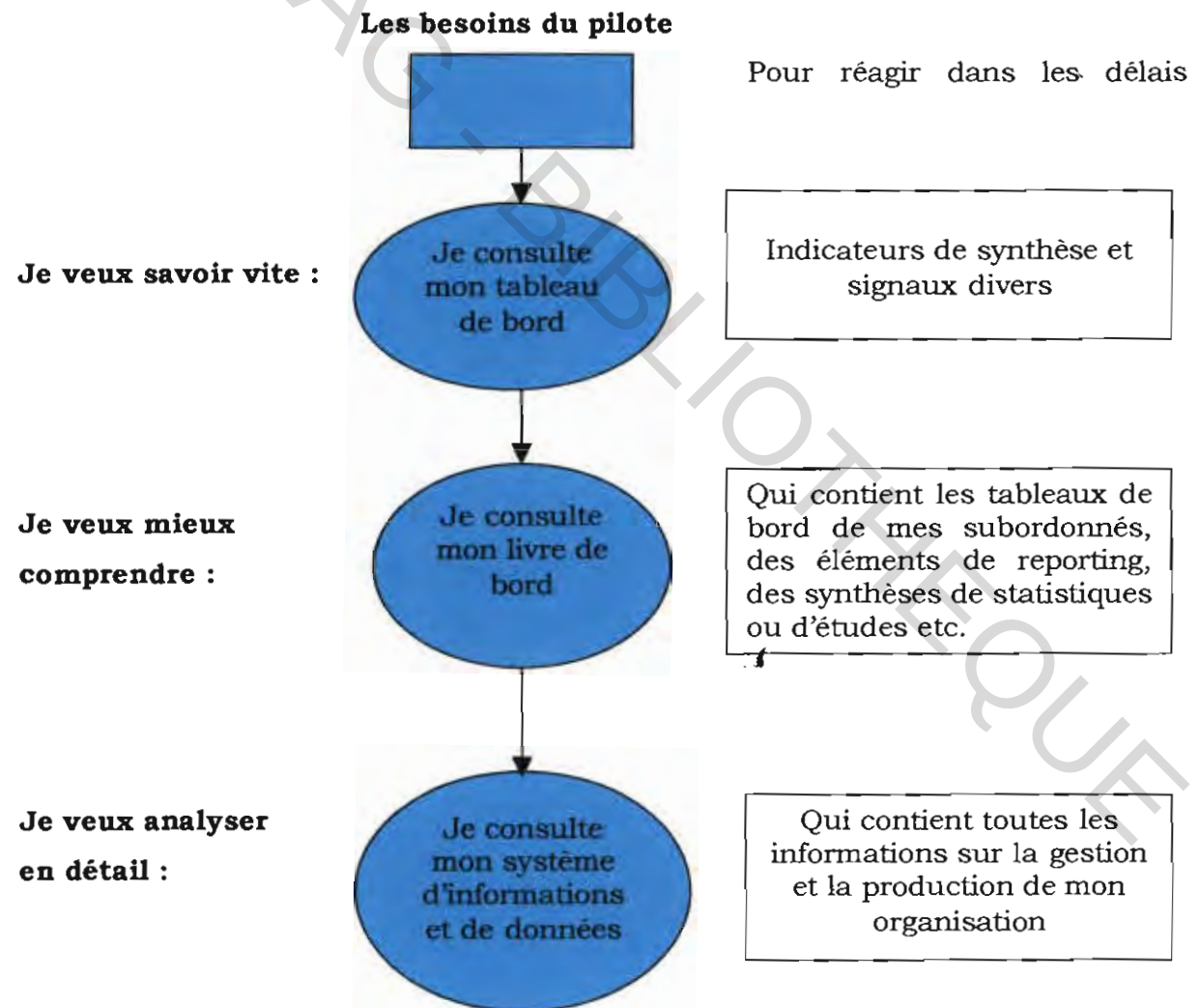
Pour la mise en œuvre des tableaux de bord des centres de responsabilité et de la direction générale de la CNSS, nous préconisons la méthodologie proposée par ALECIAN & FOUCHER (1998 : 340) :

Figure n°24 : Procédure ou démarche d'élaboration d'un tableau de bord

Cette démarche nous paraît plus indiquée pour la CNSS-Burkina dans la mesure où elle est au stade d'élaboration de ses premiers tableaux de bord de management qu'elle fera évoluer plus tard à la lumière de l'expérience concrète. Si des indicateurs ne peuvent pas être construits tout de suite, il faudrait les laisser de côté car il vaut mieux quelques indicateurs fiables que beaucoup d'indicateurs incertains.

Pour les besoins de pilotage, la direction générale et les responsables des centres de responsabilité pourraient se référer au schéma suivant :

Figure n°25 : Niveau d'information et niveau de décision



Source : ALECIAN & FOUCHER (1998 : 337)

Les tableaux de bord devront être harmonisés avec le système d'évaluation de la performance mis en place. Les facteurs clés de succès doivent être intégrés aux tableaux de bord. Le contrôle de gestion devra veiller, d'une part, à ce que les facteurs clés de succès des différents centres de responsabilité soient compatibles avec ceux au niveau global, et d'autre part, à la cohérence globale des différents FCS au sein de l'Institution. Il devra en outre aider à la définition des objectifs dans l'Institution, à l'exploitation des tableaux de bord et inciter à une remise à jour des indicateurs. Les tableaux de bord doivent être vivants, prospectifs, équilibrés et évolutifs.

G – La procédure d'implication des opérationnels

Dans la démarche de conception et de mise en place des outils, le contrôle de gestion devra associer pleinement les responsables opérationnels de l'Institution, premiers bénéficiaires avec la direction générale des apports des nouvelles pratiques de gestion. Il s'agit d'appliquer le principe fondamental du contrôle de gestion intégré, c'est-à-dire l'orientation, la stimulation et l'apprentissage. Toutefois, les responsables opérationnels et fonctionnels ont aussi un rôle particulier à jouer dans la mise en œuvre de la nouvelle approche.

III – La mise en œuvre des recommandations relevant de la compétence des responsables opérationnels et fonctionnels

En plus de leur participation à la mise en œuvre des recommandations suscitées, les responsables opérationnels et fonctionnels devront particulièrement s'illustrer dans l'animation du système de reporting de l'Institution. Pour ce faire, chaque responsable devra établir régulièrement des rapports d'activités ou comptes rendus et transmettre à la hiérarchie. La remontée des informations vers la direction générale et le contrôle de gestion doit concerner un nombre restreint de facteurs clés de succès permettant d'évaluer rapidement les performances des centres de responsabilité.

IV – Chronogramme de mise en œuvre des recommandations

Le contexte actuel de la CNSS-Burkina et l'état de son contrôle de gestion exigent un véritable agencement dans la mise en œuvre des recommandations. Pour ce faire, nous préconisons aux autorités de l'Institution le chronogramme ci-après :

Tableau n°5 : Chronogramme de mise en œuvre des recommandations

Principales recommandations	Date de mise en œuvre	Responsabilité	Observations
Sensibilisation	Juin 2001 à septembre 2001	Direction générale assistée du contrôle de gestion et de l'audit interne	Explication de la nécessité de recours à de nouvelles pratiques de gestion
Réorganisation du CGAI (redéfinition des attributions avec ou sans érection du CG et de l'AI en directions)	Octobre 2001	Direction générale	De concert avec le contrôle de gestion et l'audit interne
Formation des contrôleurs de gestion	A partir de novembre 2001	Direction générale par le biais de la DRH	La formation auprès du CESAG, à partir d'octobre 2001
Renforcement du contrôle interne (élaboration d'un manuel de procédures et contrôle de l'application des procédures)	Novembre 2001 à Décembre 2002	Audit interne	Il sera plus indiqué de confier l'élaboration du manuel de procédures à un cabinet extérieur
Informatisation du contrôle de gestion	Décembre 2001	Direction générale par le biais de la DIS	Implication des contrôleurs de gestion
Révision de la structure organisationnelle (décentralisation et découpage en centres de responsabilité)	Janvier 2002	Direction générale assistée du contrôle de gestion	Avec implication des responsables opérationnels et fonctionnels

Principales recommandations	Date de mise en œuvre	Responsabilité	Observations
Organisation du système d'information de gestion	Janvier 2002	Contrôle de gestion	Implication des responsables opérationnels
Elaboration de plans à long et moyen termes	Janvier 2002	Direction générale assistée du contrôle de gestion	Implication des centres de responsabilité
Conception et mise en place de la comptabilité de gestion (la CPA)	Février 2002	Contrôle de gestion	Implication des responsables opérationnels
L'amélioration du reporting	Mars 2002	Responsables opérationnels et fonctionnels	Appui technique du contrôle de gestion
- Amélioration du processus budgétaire - Adoption du BBZ	Juillet 2001 Juin 2002	Contrôle de gestion	Association des responsables opérationnels et fonctionnels
Conception et mise en place du système d'évaluation de la performance	Janvier 2003 à Juin 2003	Contrôle de gestion	Implication des centres de responsabilité
Conception et mise en place des tableaux de bord	Juillet 2003 à Décembre 2003	Contrôle de gestion	Implication des responsables opérationnels et fonctionnels

Source : Nous-mêmes

Avec ce chronogramme, en principe, en fin décembre 2003, le système de contrôle de gestion devrait être complètement dynamisé avec la mise en œuvre effective de tous les outils. L'exercice 2004 devrait alors être le premier véritable test du système qui devra être amélioré à la lumière de l'expérience concrète.

L'exécution de ce chronogramme nécessite de moyens résumés dans le tableau ci-après :

Tableau n°6 : Evaluation des moyens de mise en œuvre des recommandations

Principales recommandations	Moyens / Budget
• Sensibilisation	- Réunions, missions, notes de service
• Réorganisation du CGAI (redéfinition des attributions avec ou sans érection du CG et de l'AI en directions)	- Un véhicule, création d'un poste supplémentaire de direction et de deux postes de chefs de service (indemnités et avantages divers en nature) - Coût des réunions périodiques (3 fois/an) du CG central avec les contrôleurs de gestion décentralisés
• Formation des contrôleurs de gestion	- coût de la formation auprès des cabinets - Coût formation au CESAG (8 250 000 FCFA par cadre formé, soit 33 000 000 FCFA pour les quatre)
• Renforcement du contrôle interne (élaboration d'un manuel de procédures et contrôle de l'application des procédures)	- Sous-traitance (pour l'élaboration du manuel de procédures) - Réunions et séances de travail (coût des missions engendrées par celles-ci)
• Informatisation du contrôle de gestion	- Un ordinateur muni d'un logiciel de gestion intégré (comptabilité générale, analytique et budgétaire) - Formation des utilisateurs du logiciel
• Révision de la structure organisationnelle (décentralisation et découpage en centres de responsabilité)	- Réunions et séances de travail diverses (coût du transport, frais de mission, entretien du véhicule, coût de production des documents de base à la discussion...)
• Organisation du SIG	Idem que précédemment
• Elaboration de plans et programmes	Idem
• Conception et mise en place de la comptabilité de gestion (la CPA)	Idem
• L'amélioration du reporting	Idem
• Amélioration du processus budgétaire	Idem
• Adoption du BBZ	
• Conception et mise en place du système d'évaluation de la performance	Idem
• Conception et mise en place des tableaux de bord	Idem

Source : Nous-mêmes

Section 3 : Perspectives d'avenir : Evaluation des résultats **Prévisionnels**

L'application rigoureuse des modalités pratiques de mise en œuvre des recommandations suivant le chronogramme proposé devrait permettre à la CNSS de s'engager dans un processus d'amélioration continue. Ce processus d'amélioration continue pourrait découler des différentes retombées positives de la dynamisation de chaque variable de son système de contrôle de gestion telles qu'elles ressortent du tableau ci-après :

Tableau n°6 : Evaluation des résultats prévisionnels ou perspectives d'avenir

Variables	Principales recommandations	Perspectives d'avenir ou résultats attendus
Structure organisationnelle	• Décentralisation de la structure et des pouvoirs de décision • Découpage de l'Institution en centres de responsabilité • Erection du contrôle de gestion en direction	• Amélioration de la performance • Utilisation judicieuse des compétences • Simplification du système d'information • Motivation du personnel • Augmentation de la productivité
Missions assignées au contrôle de gestion	• Redéfinition des missions du contrôle de gestion (conception et mise en place du SIG, de la comptabilité de gestion, du système d'évaluation de la performance, des tableaux de bord, coordination du cycle de planification)	• Contrôle de gestion, véritable conseiller et agent de changement • Développement d'un rôle d'orientation et d'apprentissage au sein de l'Institution • Aide à la réalisation des objectifs et de la mission de l'Institution • Développement du rôle de consultant interne du contrôle de gestion • Augmentation des réalisations du CG (diversité, pluralité)

Position hiérarchique du contrôle de gestion	• Maintien de la position actuelle avec toutefois un entretien de la part du contrôle de gestion central de relations suivies avec les contrôleurs décentralisés	• Exercice de la fonction contrôle de gestion en toute indépendance et impartialité • Acquisition d'une véritable autorité morale au sein de l'Institution (le contrôle de gestion) • Instauration d'une véritable culture de contrôle au sein de l'Institution
Compétence du contrôleur de gestion	• Formation de tous les contrôleurs de gestion auprès des cabinets et envoi de cadres au CESAG	• Véritables animateurs de la fonction contrôle pouvant faire évoluer la culture organisationnelle • Agents de changement et consultants internes (conseil)
Planification	• Formalisation des prévisions sous forme de plans stratégiques et opérationnels	• Allocation plus rationnelle et cohérente des ressources • Possibilité d'évaluation à mi-parcours et prise de mesures correctives facilitée • Convergence des objectifs
Budget	• Amélioration du processus budgétaire • Adoption du BBZ	• Maîtrise des charges (réduction des coûts par rationalisation) et optimisation des ressources • Réalisation des objectifs (efficacité) • Participation active des responsables (motivation) • Allocation rationnelle et adéquate des ressources (efficacité renforcée) • Pertinence des activités retenues
Comptabilité de gestion	• Conception et mise en place d'un système de comptabilité de gestion, notamment la comptabilité par activités	• Réduction des coûts, notamment les charges de fonctionnement par la connaissance des inducteurs de coûts • Facilitation de la gestion séparée des trois branches du régime • Pertinence des décisions

Système d'information de gestion et reporting	• Organisation du système d'information de gestion • Amélioration du reporting	• Meilleur suivi des activités • Mesure des performances facilitée • Meilleur pilotage • Accroissement de la capacité d'anticipation • Pertinence des décisions • Alimentation conséquente de la direction générale en informations de gestion
Système d'évaluation de la performance	• conception et mise en place d'un système d'évaluation de la performance	• Orientation des comportements • Maîtrise de la gestion • Amélioration continue par un meilleur suivi des FCS • Motivation des opérationnels • Accroissement du degré de réalisation des objectifs
Tableau de bord	• Conception et mise en place d'un réseau de tableaux de bord	• Amélioration continue • Meilleur pilotage des centres de responsabilité et de l'Institution • Développement de la communication et du dialogue au sein de l'Institution • Facilitation de la prise de décisions et des prévisions • Pilotage de la performance (suivi des facteurs clés de succès)
Contrôle interne	• Renforcement du système de contrôle interne (élaboration d'un manuel de procédures et dynamisation du service d'audit interne)	• Fiabilité et crédibilité des informations de gestion • Accroissement de la sincérité et de la force probante accordées aux états financiers • Minimisation des risques de fraudes, de détournements et autres malversations

Source : Nous-mêmes

A travers le tableau ci-dessus, nous avons tenté une esquisse des perspectives d'avenir de la CNSS-Burkina dans le court et moyen termes. Ces indices d'espoir constituent les prémisses de l'émergence d'un véritable processus d'amélioration continue axé sur le pilotage permanent du quadruplet coût / qualité / temps / changement organisationnel.

L'objectif ultime des recommandations proposées à la CNSS-Burkina est la dynamisation de son système de contrôle de gestion. Cette dynamisation devrait permettre à l'Institution de disposer d'un véritable outil de pilotage de la performance (le contrôle de l'économie, de l'efficacité et de l'efficience) et du changement (aide à la réactivité stratégique, à l'amélioration opérationnelle et au changement organisationnel). Elle devrait permettre aussi un changement des comportements et orienter les responsables vers la réalisation des objectifs.

Conclusion

La CNSS-Burkina est un établissement public à caractère industriel et commercial. Disposant d'une structure de contrôle de gestion et d'audit interne depuis juin 1993, sa pratique du contrôle de gestion reste encore réduite au contrôle budgétaire (contrôle de gestion classique). En effet, elle ne dispose pas d'outils de formalisation des prévisions à long et moyen termes (plans et programmes), ni de moyens efficaces de contrôle et d'évaluation des réalisations (évaluation de la performance, tableau de bord, reporting etc.).

Ces insuffisances de son système de contrôle de gestion risquent de la conduire dans une impasse de contre performance préjudiciable à l'ensemble des bénéficiaires de la sécurité sociale. L'adoption d'une nouvelle approche (contrôle de gestion intégré) basée sur de nouvelles pratiques de gestion pourrait permettre non seulement de conjurer ce danger ou risque, mais aussi et surtout, d'engager l'Institution dans un processus d'amélioration continue.

CONCLUSION GENERALE

Les organismes de sécurité sociale constituent par excellence des moyens de régulation de la cohésion sociale par le renforcement de la solidarité entre assurés. Le défi à relever, dans un monde en profondes mutations (montée de l'individualisme, croissance des risques dans l'économie, augmentation des risques socioprofessionnels etc.), est d'être à tout moment à la hauteur des enjeux : *prévention contre les risques professionnels, prise en charge des assurés victimes d'accidents de travail ou de maladies professionnelles, paiement des pensions, service des prestations familiales et de maternité, élargissement de la couverture sociale, contribution au développement économique et social etc..*

Les ressources de financement de ces organismes étant limitées (cotisations sociales) et au regard de la non contrôlabilité de la plupart des risques couverts, le relèvement de ce défi s'avère difficile, mais tout de même possible.

Possible, si les Institutions de sécurité sociale s'orientent dans une logique de gestion moderne basée sur l'adoption de nouvelles pratiques de gestion adaptées à leurs contextes propres.

L'objet de la présente étude était de montrer d'une part, à travers l'étude du cas de la CNSS-Burkina, que le contrôle de gestion constitue l'un des outils, sinon le plus important, auquel les organismes de sécurité sociale devront recourir pour être performants et d'autre part, d'indiquer des pistes de facilitation de sa mise en œuvre et d'amélioration de sa pratique.

Cette étude du cas de la CNSS-Burkina a nécessité la construction d'un modèle d'analyse de son système de contrôle de gestion à partir des approches théoriques de la fonction. En effet, le passage d'un contrôle de gestion classique par essence réactif (budgétaire), à un contrôle de gestion intégré axé sur la stimulation, l'orientation, l'apprentissage et l'adoption de nouvelles pratiques, a permis de comprendre les interactions entre le contrôle de gestion et les facteurs (variables) qui le déterminent.

Le diagnostic du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina, sur la base de ce modèle, a révélé les principales insuffisances ci-après :

- l'inadéquation entre les objectifs et la mission de la CNSS-Burkina d'une part, et la mission assignée au contrôle de gestion de l'autre ;
- la réduction du contrôle de gestion au seul contrôle budgétaire ;
- l'inexistence d'outils de formalisation des prévisions à moyen et long termes ;

- le manque d'outils fiables et efficaces d'évaluation et de contrôle des réalisations ;
- la déficience du système de contrôle interne ;
- l'absence de vitalité dans l'animation de la fonction contrôle de gestion au sein de l'Institution ;

Ces insuffisances ont eu pour corollaires le gaspillage des ressources (allocation arbitraire des ressources), les collusions, les difficultés dans le pilotage de l'Institution et risquent de compromettre ainsi son équilibre financier et, par voie de conséquence, ses capacités d'action quant à la protection sociale des assurés.

Pour réguler les risques réalisés et prévenir ceux encourus, la dynamisation du système de contrôle de gestion de l'Institution s'avère indispensable. Cette dynamisation doit s'inscrire dans une logique d'orientation du système vers une pratique renouvelée, à savoir le contrôle de gestion intégré qui sera basé essentiellement sur :

- la redéfinition de la mission et de la structure organisationnelle du service contrôle de gestion afin d'assurer leur adéquation aux objectifs et à la mission de l'Institution ;
- l'adoption d'outils modernes de formalisation des prévisions tels que le plan stratégique, le plan opérationnel, la comptabilité par activités, le budget à base zéro, bref, un système de planification intégrée ;
- la dynamisation du système d'information de gestion et du système de reporting d'une part, et l'adoption de nouveaux outils d'évaluation et de contrôle des réalisations tels que le tableau de bord, l'évaluation de la performance, d'autre part ;
- le renforcement du système de contrôle interne par l'amélioration du plan d'organisation, la mise en place de procédures appropriées et formalisées dans un manuel tout en veillant à leur application, et la dynamisation du service d'audit interne.

La mise en œuvre de ces actions de dynamisation du système de contrôle de gestion nécessite la sensibilisation du personnel de l'Institution afin d'obtenir son implication et son adhésion au nouveau système car, comme l'a indiqué Jacques KINER (in AISS, 1992 : 219), directeur général de la Caisse régionale d'assurance maladie « Rhône Alpes » de France, « le contrôle de gestion aura réussi au sein de l'organisme de sécurité sociale lorsqu'il aura su gagner l'adhésion de tous, lorsqu'il

obtiendra de tous une implication suffisante pour que chacun des membres de l'organisme fasse ensuite vivre le système de gestion>>.

Les procédures et outils ne sont que des moyens qui doivent être mis en œuvre par un personnel sensibilisé, convaincu et ouvert au changement ; et suivant les démarches que nous avons préconisées.

Le contrôle de gestion devant être une <<fonction partagée>> au sein de l'Institution, sa mise en œuvre nécessite particulièrement l'implication :

- du contrôleur de gestion qui <<doit sortir de son bureau et réintégrer l'entreprise>> (BOISVERT, 1991 : 259) pour engager et conduire le processus de changement,
- des responsables opérationnels (principaux bénéficiaires de la <<prestation contrôle de gestion>>) qui doivent contribuer à l'animation du système,
- de la direction générale qui doit adopter un style de management favorisant l'éclosion ou l'émergence d'un contrôle de gestion intégré (décentralisation de certains pouvoirs décisionnels, responsabilisation des agents, stimulation à la créativité etc.).

L'adoption du contrôle de gestion intégré devrait pouvoir propulser la CNSS-Burkina dans un processus d'amélioration continue et lui permettre ainsi de relever le **nouveau défi : sécuriser le maximum de burkinabè par un élargissement de la couverture sociale, car il n'y a pas de développement durable sans paix durable et il n'y a pas de paix durable sans justice sociale laquelle justice sociale ne peut exister sans sécurité sociale.**

Toutefois, notre étude présente un certain nombre de limites inhérentes à la délimitation même du sujet et à l'estimation financière du budget de mise en œuvre des recommandations :

❶ L'étude a été faite dans un contexte spécifique et dans un cadre unique qu'est la CNSS-Burkina. De ce fait, les résultats obtenus sont surtout adaptés et valables pour cette Institution. Ils ne peuvent s'appliquer systématiquement aux autres Institutions sœurs compte tenu de la disparité des réalités d'une structure à une autre et de la diversité des cultures organisationnelles.

❷ Certaines variables du système de contrôle de gestion, tout aussi importantes comme la culture organisationnelle (culture de gestion et culture d'entreprise) et la

stratégie, ont été volontairement exclues du champs d'étude en raison d'une part, de la rationalité beaucoup plus limitée dans leur mesure, et d'autre part, du besoin de circonscription de l'étude. Leur prise en compte dans l'étude aurait certainement permis de cerner tous les contours du système de contrôle de gestion de la CNSS-Burkina.

③ Dans le cadre pratique, nous n'avons pas évalué les interdépendances entre les variables indépendantes ainsi que l'influence du contrôle de gestion sur les dites variables. La prise en compte de cette dimension aurait permis de cerner davantage l'environnement systémique du contrôle de gestion de la CNSS dans toute sa complexité.

④ Nous n'avons pas pu faire le tour de l'environnement externe du contrôle de gestion de la CNSS-Burkina marqué par la présence et l'intervention de nombreuses structures externes de contrôle (le Conseil d'administration, les Ministères de tutelle, l'Assemblée générale des sociétés d'Etat, l'Inspection générale d'Etat, l'Inspection régionale de la prévoyance sociale de la CIPRES, les commissaires aux comptes, les auditeurs contractuels...). Des entretiens avec ces différentes structures externes de contrôle de l'Institution nous auraient permis de prendre en compte leurs préoccupations dans nos recommandations.

⑤ Il ne nous a pas été possible d'évaluer financièrement le coût de mise en œuvre des recommandations formulées. L'établissement du budget (exprimé en unités monétaires) nous aurait permis de fournir à la direction générale de la CNSS tous les paramètres (éléments) d'appréciation et faciliter ainsi la prise de décision immédiate.

En dépit de ces limites, l'étude a permis de poser la problématique du contrôle de gestion, et surtout le contrôle de gestion intégré, dans le management des Institutions de sécurité sociale. Elle a permis également de montrer que les organismes de sécurité sociale, malgré la mission de service public qui leur est dévolue, peuvent recourir à de nouvelles pratiques de gestion pour être plus performantes.

Hier, c'était certainement le contrôle de gestion classique (avec la rationalisation des choix budgétaires) qui était recommandé, aujourd'hui, nous préconisons l'adoption d'un contrôle de gestion intégré et peut-être demain, d'autres justifieront la

nécessité d'orienter ces Institutions dans une logique de contrôle de gestion interactif : ambitieux, certes, mais possible au regard de la non contrôlabilité des déterminants de l'environnement politique, économique, social et technologique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe n°1 : Organigramme de la CNSS-Burkina

Annexe n°2 : Caractéristiques et répartition de l'échantillon

Annexe n°3 : Questionnaire

Annexe n°4 : Guide d'entretien avec le personnel du CGAI

Annexe n°5 : Circulaire budgétaire du budget exercice 2001

Annexe n°6 : Circulaire budgétaire du budget exercice 2000

Annexes n°5

Circulaire budgétaire du budget Exercice 2001

8 AOUT 2000

Elaboration de l'avant
Projet du budget
Exercice 2001

Tous les Directeurs Centraux
Tous les Directeurs Régionaux

CIRCULAIRE N° 00 / 0 1 5

Dans le cadre de l'élaboration de l'avant projet de budget exercice 2000, vous êtes invités d'une part à me faire parvenir les recettes et les besoins de vos services pour le 30 septembre 2000, délai de rigueur, et de l'autre, à observer les dispositions suivantes relatives aux grandes orientations régissant le projet de budget 2001.

I Les recettes

Elles porteront sur :

- les cotisations et majorations de retard
- les revenus des immeubles de rapport
- les revenus des dépôts à termes
- les revenus des titres de participation
- les revenus des titres de placement
- les intérêts des prêts et avances
- les recettes diverses
- les recettes des SMI et SPAS

II Les dépenses :

Elles doivent répondre à une nécessité absolue pour le bon fonctionnement du service. A cet effet nous souhaitons que le budget de chaque entité soit discuté et arrêté à chaque niveau hiérarchique avant d'être entériné par le directeur.

A Personnel nouveau

Les besoins en personnel nouveau devront répondre aux critères d'insuffisance quantitative réelle au niveau de la direction concernée et être définis par rapport au poste à pourvoir.

B Le matériel et le mobilier

(Le mobilier ne fera pas l'objet de prévisions budgétaires en attendant le redéploiement du mobilier, dégagé par l'équipement des sièges de Ouagadougou et Bobo Dioulasso, qui devra permettre de satisfaire aux besoins des autres directions.)

Les demandes en matériel (et mobilier) devront faire l'objet de justifications suivantes :

- augmentation d'effectifs
- remplacement d'un matériel admis à la réforme en mentionnant ses références d'immatriculation

Elles doivent être accompagnées de factures proforma surtout en ce qui concerne le matériel technique spécifique à certains services.

C Les aménagements et installations

Les aménagements et installations pourront être acceptés en tenant compte du caractère impératif des travaux à effectuer.

D les investissements

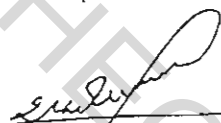
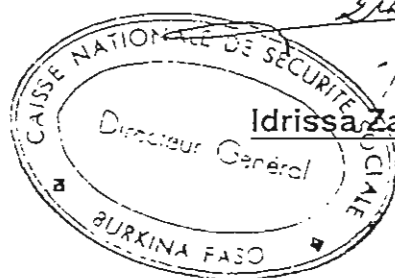
Aucun investissement ne sera admis à l'avant projet de budget 2001, exception faite des investissements tendant à la conservation ou à la valorisation de l'existant. Les prévisions d'investissements devront être transmises sous forme de devis estimatifs détaillés.

Enfin vous voudrez par ailleurs notifier toutes dépenses (justifiées), pouvant modifier de façon notable le montant des crédits généralement alloués, pour leur éventuelle prise en compte à l'avant projet de budget de fonctionnement.

Je vous saurai gré de faire parvenir au service du budget, au plus tard le 15 novembre 2000, l'état d'exécution au 30 septembre du budget exercice 2000.

Les mesures ci-dessus visent à présenter le budget de l'an 2001 sous le sceau de la bonne gouvernance et de la maîtrise des coûts.

J'attache du prix au respect des délais et des dispositions ci-dessus énoncées.



Idrissa Zampalegré
Directeur Général

Diffusion générale

Annexes n°6

Circulaire budgétaire du budget Exercice 2000



OUAGADOUGOU, le 03 AOUT 1999

Le Directeur Général de la Caisse

N° _____

à

Objet :

Elaboration de l'avant
Projet du budget
Exercice 2000

Tous les Directeurs Centraux
Tous les Directeurs Régionaux

Réf. :

CIRCULAIRE N° 99 / 006

Dans le cadre de l'élaboration de l'avant projet de budget exercice 2000, vous êtes invités d'une part à me faire parvenir les recettes et les besoins de vos services pour le 30 septembre 1999, délai de rigueur, et de l'autre, à observer les dispositions suivantes relatives aux grandes orientations régissant le projet de budget 2000.

I Les recettes

Elles porteront sur :

- les cotisations et majorations de retard
- les revenus des immeubles de rapport
- les revenus des dépôts à termes
- les revenus des titres de participation
- les revenus des titres de placement
- les intérêts des prêts et avances
- les recettes diverses
- les recettes des SMI et SPAS

Les dépenses

A Personnel nouveau

Les besoins en personnel nouveau devront répondre aux critères d'insuffisance quantitative réelle au niveau de la direction concernée.

B Le matériel et le mobilier

Le mobilier ne fera pas l'objet de prévisions budgétaires car l'équipement des sièges de Ouagadougou et Bobo Dioulasso devra permettre de dégager un surplus à même de satisfaire aux besoins des autres directions.

Les demandes en matériel devront faire l'objet de justifications suivantes :

- augmentation d'effectifs
- besoin en remplacement d'un matériel admis réformé en mentionnant les références d'immatriculation.

C Les aménagements et installations

Les aménagements et installations pourront être acceptés en tenant compte du caractère impératif des travaux à effectuer.

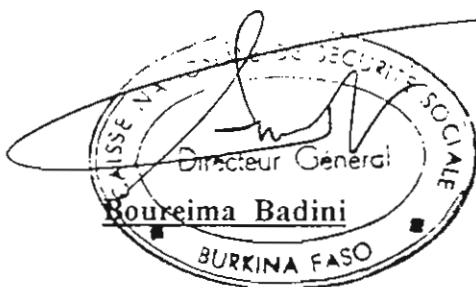
D les investissements

Aucun investissement ne sera admis au projet de budget 2000 exception faite des investissements tendant à la conservation ou à la valorisation de l'existant. Les prévisions d'investissements devront être transmises sous forme de devis estimatifs détaillés.

Enfin vous voudrez par ailleurs notifier toutes dépenses pouvant modifier le montant des crédits généralement alloués pour leur éventuelle prise en compte au projet de budget de fonctionnement.

Les mesures ci-dessus visent à présenter le budget de l'an 2000 sous le sceau de l'efficacité renforcée et de la réduction des coûts.

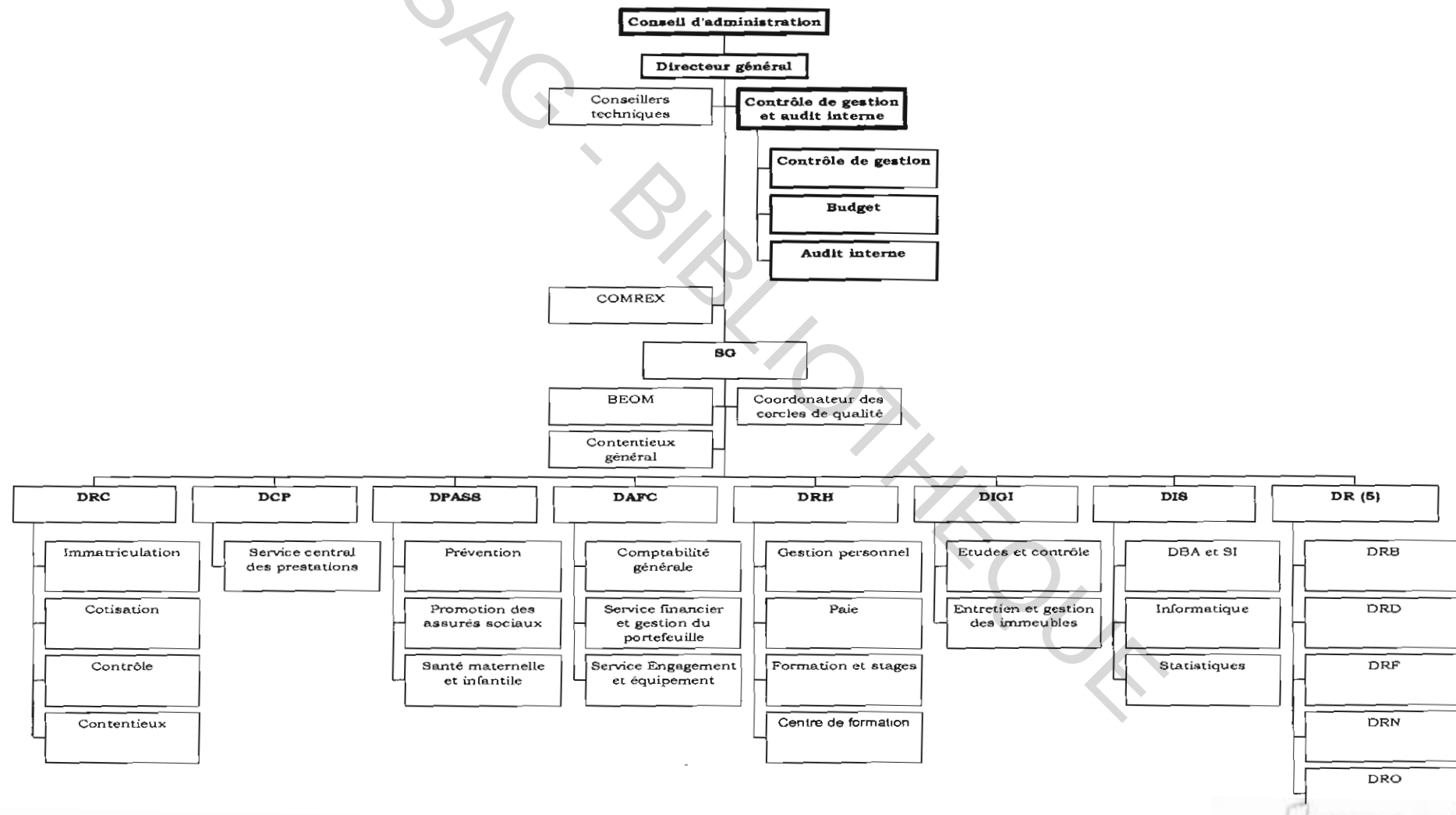
J'attache du prix au respect des délais et des dispositions ci-dessus énoncées.



Diffusion générale

Annexe n° 1

Organigramme de la CNSS-Burkina



Annexe n°2

Caractéristiques et répartition de l'échantillon

Directions	Echantillon initial	Echantillon final	Taux de réalisation
DPASS	3	3	75%
DRH	3	3	100%
DAFC	4	2	50%
CGAI	4	3	75%
SG	2	2	100%
DG	1	1	100%
DIS	4	2	50%
DCP	3	2	67%
Nombre total de responsables fonctionnels	24 (19 chefs de service et 5 directeurs)	18 (14 chefs de service et 4 directeurs)	72%
DIGI	3	2	67%
DRC	5	4	80%
DRO	4	4	100%
DRN	8	7	88%
DRB	17	15	88%
DRF	6	5	83%
DRD	7	6	86%
Nombre total de responsables opérationnels	50 (43 chefs de service et 7 directeurs)	43 (37 chefs de service et 6 directeurs)	86%
Total échantillon (population)	74	61	81%

- Echantillon initial : 74 personnes dont 24 responsables fonctionnels (32%) et 50 responsables opérationnels (68%).
- Echantillon final : 61 personnes dont 18 responsables fonctionnels (30%) et 43 responsables opérationnels (70%).

Annexe n°3

QUESTIONNAIRE

(Ce questionnaire est administré exclusivement aux chefs et directeurs de Service)

Renseignements sur l' « enquêté »

(Cocher uniquement les cases vous concernant)

Directeur de service ☐
 Chef de service ☐
 Services fonctionnels (DCP, DIS, DAFC, DRH, DPASS, SG, DG) ☐
 Services opérationnels (DRC, DIGI, Directions régionales) ☐

Les responsables fonctionnels et opérationnels face au contrôle de gestion

Demandez-vous des services au contrôle de gestion ?

Très souvent ☐

Assez souvent ☐

Souvent ☐

Pas du tout ☐

Quelle est la nature des services (prestations) demandés ?

Aide à la budgétisation ☐

Appui dans la fixation des objectifs ☐

Assistance dans l'analyse et l'interprétation des résultats ☐

Aide à la prise de décision ☐

Autre (à préciser)

Bénéficiez-vous des services du contrôle de gestion ?

Très souvent ☐

Assez souvent ☐

Souvent ☐

Pas du tout ☐

Pensez vous que le contrôle de gestion vous aide à améliorer votre gestion ?

Oui ☐

Non ☐

Le contrôle de gestion de la Caisse est pour vous un service qui :

Vise uniquement les documents à caractère financier ☐

Vous éclaire et vous oriente dans votre gestion ☐

Evalue les résultats de votre gestion ☐

Est au service uniquement de la Direction Générale ☐

Pensez-vous que le contrôle de gestion joue auprès de vous un rôle de :

Conseil ? ☐

surveillance ? ☐

les deux ? ☐

7- Avez-vous connaissance des outils du contrôle de gestion ?

Oui ☐
Non ☐

8 - Pensez vous que le contrôle de gestion peut vous aider à être plus efficace à votre poste de travail ?

Oui ☐
Non ☐

9 - Le contrôle de gestion de la Caisse est actuellement pour vous :

Un service de surveillance des autres services ☐
Un service de conseil auprès de la Direction Générale ☐
Un service d'appui et d'assistance des autres services ☐
« L'œil et l'oreille » de la Direction Générale ☐
Autre (à préciser)

10 - Le contrôle de gestion vous a t-il au moins une fois alerté sur des dysfonctionnements ou des incohérences relatifs à votre gestion ?

Oui ☐
Non ☐

La planification

11 - Avez-vous connaissance des orientations stratégiques ou de la politique générale de la Direction Générale ?

Oui ☐
Non ☐

12 - Connaissez-vous les objectifs que la Direction Générale s'est fixés dans un horizon temporel de deux à trois ans ?

Oui ☐
Non ☐

13 - Connaissez-vous les résultats que votre supérieur hiérarchique immédiat compte atteindre au cours de cette année 2000 ?

Oui ☐
Non ☐

14 - Votre supérieur hiérarchique immédiat vous fixe t-il des objectifs ou résultats à atteindre au cours de chaque exercice.

Oui ☐
Non ☐

15 - Etes-vous impliqué dans la fixation des objectifs (ou résultats à atteindre) par votre supérieur immédiat ?

Oui ☐
Non ☐

16 - Fixez-vous des objectifs précis aux responsables qui relèvent de vous ?

Oui ☐
Non ☐

7 - Impliquez-vous vos subalternes immédiats (responsables) dans la fixation de vos objectifs ?

Oui ☐
Non ☐

8 - Etablissez-vous chaque année un programme d'activités ?

Oui ☐
Non ☐

9 - Elaborez-vous chaque année des rapports d'activités ?

Oui ☐
Non ☐

Préciser la périodicité de vos rapports d'activités (trimestriel, semestriel, annuel)

10 - Votre supérieur hiérarchique réagit-il (ou donne t-il suite) à vos rapports d'activités ?

Oui ☐
Non ☐

Le Budget

1 - Vos prévisions en matière de dépenses et /ou de recettes sont-elles faites sur la base de votre programme d'activités ?

Oui ☐
Non ☐

2 - Le contrôle de gestion vous apporte t-il son appui technique pendant la budgétisation ?

Oui ☐
Non ☐

3 - Que représente le budget pour vous ?

Un engagement à respecter ☐
Une orientation rigide ☐
Une prévision sans plus ☐
Une orientation à titre indicatif ☐
Autre (à préciser)

Le système d'information de gestion et le reporting

4 - Les responsables des structures sous votre contrôle vous envoient t-ils leurs rapports d'activités ?

Oui ☐
Non ☐

5 - Les tenez-vous informés de votre appréciation sur leurs rapports (feed-back)?

Oui ☐
Non ☐

6 - Des actions ou décisions sont-elles menées ou prises après exploitation des rapports d'activités de vos subalternes ?

Oui ☐
Non ☐

- Vos rapports parviennent-ils au contrôle de gestion ? (question adressée exclusivement aux directeurs de services)

Oui ☐
Non ☐

L'évaluation de la performance

- Pensez-vous que vous êtes évalués sur la base des résultats réalisés à votre poste ?

Oui ☐
Non ☐

- Appréciez-vous vos agents sur la base des résultats atteints à leurs postes de travail ?

Oui ☐
Non ☐

- Informez-vous à l'avance vos agents des critères et modalités d'appréciation ou d'évaluation que vous utilisez ?

Oui ☐
Non ☐

Le tableau de bord

1- Utilisez-vous un tableau de bord de gestion ?

Oui ☐
Non ☐

- Votre tableau de bord contient :

Des indicateurs financiers uniquement ☐
Des indicateurs non financiers uniquement ☐
Des indicateurs financiers et non financiers ☐

3 - A quelles fins utilisez-vous votre tableau de bord ?

Le contrôle interne

- Les procédures (opérationnelles) de votre Service sont-elles codifiées dans un manuel ?

Oui ☐
Non ☐

- Des contrôles d'application de vos procédures sont effectués par le Service d'audit interne :

Régulièrement ☐
Souvent ☐
Pas du tout ☐

- Les attributions de vos agents sont-elles décrites et codifiées dans un document ou manuel (description de poste) ?

Oui ☐
Non ☐

Annexe n°4

Guide d'entretien avec le personnel du Service contrôle de gestion et audit interne (CGAI, CG, AI, Budget)

Présentation des missions

- 1 – Pouvez-vous nous décrire les missions qui vous sont assignées ?
- 2 – Pensez-vous que vos missions ou attributions sont suffisamment claires, précises, concises ? Justifiez votre réponse.
- 3 – Existe-t-il à votre avis des chevauchements dans vos attributions avec d'autres services ? Lesquels ?

Structure organisationnelle

- 4 – Pensez-vous que la structure organisationnelle actuelle de votre Service vous permet de réaliser vos objectifs ? Pourquoi ? Quels reproches avez-vous à faire ?
- 5 – Votre position actuelle de rattachement (à la DG) vous convient-elle ? Quels sont ses avantages et ses inconvénients à la lumière de vos expériences pratiques ?
- 6 – Pensez-vous que votre Service jouit d'une autorité morale au sein de l'Institution ? Donnez quelques éléments justificatifs.
- 7 – Quelles relations entretenez-vous avec les contrôleurs de gestion régionaux ? Pensez-vous que leur rattachement aux Directeurs régionaux soit mauvais ? ou bon ? Justifiez votre réponse.

Outils utilisés

- 8 – Quels sont les principaux outils que vous utilisez actuellement ?
- 9 – Pensez-vous que ces outils vous permettent d'atteindre vos objectifs ?
- 10 – Quels sont, selon vous, les outils du contrôle de gestion dont vous avez connaissance, que vous n'utilisez pas, mais qui pourraient vous servir ou vous aider dans la réalisation de vos objectifs ?
- 11 – Etablissez-vous des rapports d'analyse ? Si non pourquoi ?

• **La planification**

12 – Existe-t-il un système de planification au sein de l'Institution ? Donnez les éléments indicateurs (existence de plans et programmes).

13 – Quels sont les différents niveaux de planification qui existent au sein de l'Institution ?

14 – Pouvez-vous nous décrire le processus (démarche) de planification ?

• **Le budget**

15 – Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire en mettant en évidence votre rôle dans le dit processus ?

16 – Le budget est-il établi sur la base d'un niveau d'activité préalablement défini ? Découle-t-il d'un plan ou d'un programme d'action donné ?

17 – Existe-t-il une comptabilité budgétaire ? Pouvez-vous nous décrire son organisation et fonctionnement ?

18 – Pouvez-vous nous décrire la procédure du contrôle budgétaire que vous appliquez ? Est-elle efficace selon vous ? Justifiez votre réponse.

• **La comptabilité de gestion**

19 – Pouvez-vous nous décrire l'organisation et le fonctionnement de votre système de comptabilité de gestion ?

20 – Quels sont les besoins que la comptabilité de gestion vous permet de satisfaire ?

21 – Quel est le lien qui existe entre le système de comptabilité de gestion et la comptabilité générale ? Utilisez-vous les mêmes comptes ?

• **Le système d'information de gestion et le reporting**

22 – Comment s'opère la gestion des informations au sein de la CNSS-Burkina ? Décrivez nous brièvement comment le SIG a été conçu, et quel rôle avez-vous joué dans sa conception et quel rôle jouez-vous dans le système ?

23 – Avez-vous connaissance des besoins des opérationnels en matière d'informations de gestion ?

24 – Pensez-vous que les opérationnels sont satisfaits des prestations que vous leur offrez (en matière d'informations de gestion) ?

25 – Les rapports d'activités et comptes rendus divers des directions opérationnelles vous parviennent-ils à temps ? Sont-ils transmis à la direction générale ?

26 – Révisiez-vous souvent le SIG et le système de reporting ? Quelle est la périodicité de mise à jour ? Est-il informatisé ?

• ***L'évaluation de la performance***

27– Décrivez nous le système d'évaluation de la performance en vigueur ; quel rôle y jouez-vous ? Comment a-t-il été conçu ?

28 – Avez-vous associé les différentes directions à sa conception ?

29 – Le système d'évaluation de la performance est-il mis régulièrement à jour ? A quand datent les deux dernières mises à jour ?

• ***Le tableau de bord***

30 – Les directeurs et les chefs de service disposent-ils de tableaux de bord ? Sont-ils informatisés ?

31– Appuyez-vous les opérationnels dans l'élaboration de leurs tableaux de bord ?

32 – Donnez nous les principaux éléments du tableau de bord du directeur général ; quelle est la nature et la périodicité des différents indicateurs qui y figurent ?

33 – Quelle est la périodicité de mise à jour des tableaux de bord ?

• ***Le contrôle interne***

34 – Existe-t-il un manuel de procédures ? Si non, comment effectuez-vous le contrôle de l'application des procédures ?

35 – A quand date la dernière évaluation du système de contrôle interne ?

36 – Le manuel de procédures a-t-il été déjà mis à jour ? Donnez nous les principaux facteurs qui déclenchent la mise à jour du manuel de procédures.

Relations avec les clients

• ***Avec la direction générale***

37 – Etes-vous impliqués dans la définition des orientations stratégiques de la direction générale ? En quoi consiste cette implication ?

38 – Quels sont les services que la direction générale vous demande ?

39 – Pensez-vous que vous constituez le conseil de la direction générale ?

Donnez quelques éléments indicateurs.

• **Avec les responsables fonctionnels et opérationnels**

40 – Quels sont les services pour lesquels les responsables opérationnels et fonctionnels vous sollicitent régulièrement ?

41 – Quels appuis leur apportez-vous ? Les appuyez-vous dans l'élaboration de leurs tableaux de bord ?

42 – Évaluez-vous leurs performances ?

43 – Les avez-vous sensibilisés sur le rôle et l'importance du contrôle de gestion au sein de l'Institution ?

• **Avec les structures de contrôle externes**

44 – Quels sont vos rapports avec les structures de contrôle externes (CA, AGSE, Ministères de tutelle, IRPS de la CIPRES, les commissaires aux comptes, l'Inspection générale d'Etat, les auditeurs contractuels) ?

45 – Quels sont les apports, selon vous, de ces structures dans l'amélioration du système de contrôle de gestion ?

Les difficultés / contraintes

46 – Quelles sont vos principales contraintes ?

- ❶ d'ordre humain ?
- ❷ d'ordre financier ?
- ❸ d'ordre matériel ?
- ❹ autres contraintes ?

Les réalisations du Service CGAI

47 – Pouvez-vous nous décrire les principales réalisations de votre service ?

48 – Pensez-vous que toutes vos réalisations s'inscrivent dans le cadre des missions qui vous sont assignées ?

Questions spécifiques

49 – Pouvez-vous décrire les principales activités de la CNSS ? Quelles sont les activités menées par chaque direction ?

50 – Pensez-vous être toujours compris par votre personnel, les directions opérationnelles et fonctionnelles et la direction générale ? Donnez nous des éléments (exemples) indicateurs.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages de base

- 1 - **ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (1998)** : *Contrôle de gestion* ; Edition Dunod, Paris, 4^{ème} édition.
- 2 - **ALECIAN Serge & FOUCHER Dominique (1998)** : *Guide du management dans le Service public* ; les Editions d'Organisation, 4^{ème} tirage.
- 3 - **ASSOCIATION INTERNATIONALE DE LA SECURITE SOCIALE (1992)** : *Techniques de gestion financière de la sécurité sociale* ; tome 3.
- 4 - **BESCOS Laurent Pierre, DOBLER Philippe, MENDOZA Carla & NAULLEAU Gérard (1993)** : *Contrôle de gestion et management* ; les Editions Monchrestien E.J.A, Paris, 2^{ème} édition.
- 5 - **BOISVERT Hugues (1991)** : *Le contrôle de gestion – vers une pratique renouvelé* ; Editions du Renouveau Pédagogique Inc. (ERPI), Montréal (Québec).
- 6 - **BOISVERT Hugues (1995)** : *La comptabilité de management* ; Editions du Renouveau Pédagogique Inc. (ERPI), Montréal (Québec).
- 7 - **COOPERS & LYBRAND (1998)** : *La nouvelle pratique du contrôle interne* ; Les Editions d'Organisation, Paris, 4^{ème} tirage.
- 8 - **DAYAN Armand & Collaborateurs (1999)** : *Manuel de gestion* ; Volume1, Ellipses Edition Marketing S.A., Paris, 1^{ère} édition, , 6^{ème} tirage.
- 9 - **GARMILIS Ali, ARNAUD Hervé, VIGNON Dominique (1992)** : *Le contrôle de gestionen action* ; Les Editions Liaisons, Paris.

20 - SYSTEME COMPTABLE OUEST AFRICAIN (1997) : *Guide d'application* ; Editions Foucher, Paris, octobre.

21 - VOYER Pierre (1999) : *Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance* ; Presses de l'Université du Québec, 2^{ème} édition.

Articles et notes de recherche

1 - ARDOIN Jean-Loup (1994) : *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion* ; Revue française de comptabilité, n°257, juin : 39 - 48.

2 - MORIN M. Estelle, GUINDON Michel, BOULIANNE Emilio (1996) : *Mesurer la performance de l'entreprise* ; Revue de gestion, volume 21, n°3, septembre : 61 - 66.

3 - NOEL A. Alain (1996) : *A la recherche de la stratégie perdue* ; Les cahiers des leçon inaugurales, Montréal (Québec), octobre.

4 - ROUACH Michel (2000) : *Le contrôle de gestion a un rôle clé dans la stratégie* ; Banque magazine, n°618, octobre.

5 - VERA Jacques (2000) : *Audit interne et contrôle de gestion sont complémentaires et parfois concurrents* ; Revue française de l'audit interne, n°152, décembre 2000 : 31-33.

6 - YAZI Moussa (1996) : *Pratique du contrôle de gestion au Niger* ; Notes de recherche.

Notes de cours

1 - DIOP Abdourhamane (1999) : *Cours de management*, CESAG.

2 - YAZI Moussa (1999) : *Cours de comptabilité de gestion*, CESAG.

3 - YAZI Moussa (2000) : *Cours de contrôle de gestion*, CESAG

10 - GUEDJ Norbert & Collaborateurs (1998) : *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise* ; Editions d'Organisation, 2^{ème} édition, 3^{ème} tirage.

11 - HELLRIED Don, SLOCUM W. John, WOODMAN W. Richard (1998) : *Management des organisations* ; Editions Nouveaux Horizons.

12 - KAPLAN S.Robert & NORTON P. David (1998) : *Le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : Les 4 axes du succès* ; Les Editions d'Organisation.

13 - LAUZEL Pierre & TELLER Robert (1994 & 1997) : *Contrôle de gestion et budgets* ; Editions SIREY, 7^{ème} et 8^{ème} édition.

14 - MEYER Jean (1995) : *Le contrôle de gestion* ; Collection << Que sais-je ? >>, PUF, n° 1351, Edition corrigée, Avril.

15 - MINTZBERG Henry (1998) : *Structure et dynamique des organisations* ; Les Editions d'Organisation, 12^{ème} tirage.

16 - REY Jean-Pierre (1991) : *Le contrôle de gestion des Services publics communaux* ; Dunod, Paris.

17 - ROUACH Michel & NAULLEAU Gérard (1998) : *Contrôle de gestion bancaire et financier* ; La revue Banque Editeur, Paris, 3^{ème} édition.

18 - SAULOU Jean-Yves (1984) : *Le tableau de bord du décideur* ; Les Editions d'Organisation.

19 - SYSTEME COMPTABLE OUEST AFRICAIN (1996) : *Plan comptable général des entreprises* ; Editions Foucher, Paris, décembre.

Mémoires

- 1 – FOMBA Moussa (1999) :** *Pratique du contrôle de gestion à la SOTELMA*, mémoire de fin d'études, DESS en Audit et contrôle de gestion, CESAG, décembre.
- 2 – TIDJANI Youssoufou Ahmadou (1999) :** *Nouvelle approche du contrôle de gestion à la SONITEL : Le contrôle de gestion intégré* ; mémoire de fin d'études, DSGE, CESAG, avril.

Documents internes de la CNSS (principaux)

- 1 – Charte de fonctionnement des cercles de qualité** à la Caisse nationale de sécurité sociale du Burkina ; Août 2000.
- 2 – Code de la sécurité sociale :** *Loi n°13 – 72/AN du 28 décembre 1972 et arrêtés d'application* ; CNSS, janvier 1997.
- 3 – Kiti n°AN VI – 240/FP/TRA du 18 avril 1989** portant approbation des statuts particuliers de la Caisse nationale de sécurité sociale du Burkina.
- 4 - Décisions n°93 / 380 du 04 juin 1993 et n°95 / 569 du 17 août 1995** portant organisation, composition et attributions des services de la CNSS-Burkina.
- 5 – Rapport d'évaluation actuarielle du régime administré par la CNSS-Burkina au 31 décembre 1998** ; Etudes réalisées par le Département de la sécurité sociale du Bureau International du Travail / OIT , mai 2000.
- 6 – Rapport de la mission d'inspection de la CNSS-Burkina** ; Etudes réalisées par l'Inspection Régionale de la Prévoyance Sociale de la CIPRES, mai 1998.