



CESAG
Centre Africain d'Etudes
Supérieures en Gestion

DESS AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

14^{ème} Promotion

THEME :

**CONCEPTION D'UN SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION DANS
L'ADMINISTRATION PUBLIQUE : CAS DE LA DIRECTION DE
L'HYDRAULIQUE AU BENIN**



Préparé et soutenu par :

Léon Codjo KPAOSSOU

Sous la Direction de :

Georges SEHOUE
Enseignant à l'UAC

M0182AUDIT04

FEVRIER 2004

2



CESAG - BIBLIOTHEQUE

*Nous dédions le présent mémoire à **Joseline, Merveilles** et tous ceux qui luttent dans le monde entier en faveur de la bonne gouvernance et de la moralisation de la vie publique*

REMERCIEMENTS

A l'issue de nos recherches nous tenons à adresser nos remerciements à :

- **Dieu** Tout-puissant, le Grand Maître pour toutes les merveilles qu'il ne cesse d'accomplir dans notre vie ;
- Nos parents **Ani KPAOSSOU, Félicité AGOSSEVI, Roger CAKPO** et **Emilienne ACAKPOVI** pour leur soutien permanent ;
- Monsieur **Marius AHOKPOSSI**, Directeur de l'Hydraulique, qui nous a autorisé et soutenu dans notre projet de suivre cette formation au CESAG ;
- la **DANIDA** qui a entièrement financé notre formation ;
- Messieurs **Christian JACOBSEN** et **Pierre de RANCOURT** qui ont permis que nous puissions bénéficier du financement de la DANIDA pour cette formation ;
- Monsieur **Georges SEHOUE**, pour avoir accepté nous encadrer lors de nos recherches à Cotonou ;
- Monsieur **Moussa YAZI**, le responsable du programme Audit et Contrôle de Gestion du CESAG pour avoir su déposer en nous la semence d'Auditeur / Contrôleur de Gestion que nous voudrions veiller à bien arroser afin qu'elle produise de bons fruits ;
- Messieurs **Gilbert BOSSA** et **Abdoulaye DIAWARA** pour leur hospitalité pendant notre séjour dakarois ;
- Messieurs **Primaël CRECEL** et **Vital AÏNA** ainsi que Madame **Alexandrine HONFO** qui ont été les collègues de la DH qui ont su nous encourager au moment où nous rédigeons ce mémoire ;
- l'ensemble du personnel enseignant et administratif du CESAG ;
- tout le personnel de la Direction de l'Hydraulique ;
- nos camarades de la 14^{ème} promotion.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

Σ	: Total
AEPA	: Approvisionnement en Eau Potable et Assainissement
AI	: Unité d'Audit Interne
BBZ	: Budget à Base Zéro
BM	: Banque Mondiale
C/DCG	: Chef Département Contrôle Général
C/SB	: Chef Service Budget
C/SBSC	: Chef Service Budget et Suivi des Contrats
C/SDH	: Chef Service Départemental de l'Hydraulique
C/SSE	: Chef Service Suivi Evaluation
CdeG	: Contrôle de Gestion
CDMT	: Cadre des Dépenses à Moyen Terme
CDS	: Cellule de Développement Stratégique
CF	: Contrôle Financier
DAEP	: Département de l'Approvisionnement en Eau Potable
DAF	: Département de l'Administration et Finances
DAH	: Directeur Adjoint de l'Hydraulique
DANIDA	: Danish International Development Agency
DCG	: Département du Contrôle Général
DGB	: Direction Générale du Budget
DH	: Direction de l'Hydraulique
DIEPA	: Décennie Internationale de l'Eau Potable et de l'Assainissement
DIRE	: Délégation Interministérielle à la Réforme de l'Etat
DIVI	: Direction de l'Inspection et de la Vérification Interne
DNPP	: Direction Nationale des Plans et Programmes
DPB	: Direction de la Préparation du Budget
DPP	: Direction de la Programmation et de la Prospective
DRE	: Département des Ressources en Eau
Ext	: Extérieur
FMI	: Fonds Monétaire International
GIRE	: Gestion Intégrée des Ressources en Eau

GTZ	: Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit
IGF	: Inspection Générale des Finances
Int	: Intérieur
KFW	: Kreditanstalt Für Wiederaufbau
MAEP	: Ministère de l'Agriculture, de l'Elevage et de la Pêche
MECPPD	: Ministère d'Etat Chargé du Plan, de la Prospective et du Développement
MEHU	: Ministère de l'Environnement, de l'Habitat et de l'Urbanisme
MEN	: Ministère de l'Education Nationale
MFE	: Ministère des Finances et de l'Economie
MMEH	: Ministère des Mines, de l'Energie et de l'Hydraulique
MSP	: Ministère de la Santé Publique
ONG	: Organisation Non Gouvernementale
ONU	: Organisation des Nations Unies
PADEAR	: Programme d'Appui au Développement du secteur de l'Eau et de l'Assainissement en milieu Rural
PERAC	: Public Expenditures Reform Adjustment Credit
SAEP-MR	: Service de l'Approvisionnement en Eau Potable en Milieu Rural
SAI	: Service d'Audit Interne
SARH	: Service de l'Administration et des Ressources Humaines
SCF	: Service Comptable et Financier
SDC	: Service du Développement Communautaire
SDH	: Service Départemental de l'Hydraulique
SEH	: Service des Etudes d'Hydrogéologie
SH	: Service de l'Hydrologie
SHU	: Service de l'Hydraulique Urbaine
SIG	: Système d'Information et de Gestion
SIGFIP	: Système Intégré de Gestion des Finances Publiques
SQE	: Service de la Qualité des Eaux
SSE	: Service de Suivi-Evaluation
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES FIGURES ET DES TABLEAUX

FIGURES

	Page n°
Figure n°1 : Le triangle du contrôle de gestion	13
Figure n°2 : Décentralisation du contrôle de gestion dans le secteur public	24
Figure n°3 : Modèle général d'analyse de la conception d'un système contrôle de gestion	28
Figure n°4 : Architecture du système d'évaluation de la performance	40
Figure n°5 : Modèle d'analyse de la conception du système de contrôle de gestion de la DH	46
Figure n°6 : Positionnement du DCG	79

TABLEAUX

	Page n°
Tableau n°1 : La comparaison entre courants contractualiste et conventionnaliste	18
Tableau n°2 : Indicateurs de mesure	53
Tableau n°3 : Mesure des variables	57
Tableau n°4 : Evaluation des risques	73
Tableau n°5 : Modèle de plan d'actions	81
Tableau n°6 : Modèle de préparation du budget	81
Tableau n°7 : Proposition de calendrier budgétaire	82
Tableau n°8 : Résultats attendus pour le trimestre	84
Tableau n°9 : Activités programmées pour le trimestre	84
Tableau n°10 : Bilan trimestriel des activités de mobilisation sociale	85
Tableau n°11 : Point financier trimestriel	86
Tableau n°12 : Principales recommandations	89
Tableau n°13 : Chronogramme de mise en œuvre et moyens requis	90

TABLE DES MATIERES

	Page n°
Dédicaces	i
Remerciements	ii
Liste des sigles et abréviations	iii
Liste des figures et des tableaux	v
Table des matières	vi
Introduction générale	1
Première partie	8
Introduction	9
Chapitre 1^{er} : Le concept de contrôle de gestion	10
1. Les définitions du contrôle de gestion	10
1.1 Un vaste diagnostic s	10
1.2 Un processus	11
1.3 Production d'informations	11
2. Les objectifs du contrôle de gestion	12
2.1 La performance	12
2.2 Le pilotage	12
2.3 La communication	14
3. Les fondements théoriques du contrôle de gestion	15
3.1 L'approche contractualiste	15
3.2 L'approche conventionnaliste	17
3.3 Développements récents et comparaison	18
Chapitre 2 : Le système de contrôle de gestion	20
1. Les composantes du contrôle de gestion	20
1.1 Missions	20
1.1.1 Conception et fonctionnement du système d'information	20
1.1.2 La définition des structures	21
1.1.3 La réalisation d'études	22
1.2 Positionnement et organisation du contrôle de gestion	22
1.2.1 Positionnement	22

	Page n°
1.2.2 Organisation interne	23
1.2.3 Décentralisation	23
1.3 Variables d'influence	25
1.3.1 La culture d'entreprise	25
1.3.2 La conception de l'organisation	26
1.3.3 Le style de management	26
1.3.4 La résistance au changement	26
1.3.5 Les pratiques du contrôle de gestion	27
1.3.6 Les structures externes	28
2 Les sources du contrôle de gestion	28
2.1 Les sources internes	29
2.2 Les sources externes	29
Chapitre 3 : Les outils du contrôle de gestion	31
1. Le budget	31
1.1 Le budget classique	31
1.2 Le Budget à Base Zéro	33
2. Le SIG et le reporting	35
3. La segmentation des responsabilités	37
4. L'évaluation de la performance	39
5. Le tableau de bord	40
5.1 1 Le tableau de bord traditionnel	41
5.2 Le tableau de bord prospectif	42
6. Les autres outils	43
6.1 La comptabilité par activités	43
6.2 L'informatique	44
6.3 Le benchmarking	44
Conclusion	46
Deuxième partie	47
Introduction	48
Chapitre 4 : Les pratiques du contrôle de gestion à la DH	49
1. Présentation de la DH	49
1.1 Mission et cadre juridique	49

	Page n°
1.1.1 Mission	49
1.1.2 Cadre juridique et institutionnel	50
1.2 Activités et sources de financement	50
1.3 Structure organisationnelle	51
1.3.1 Les services fonctionnels	51
1.3.2 Les services opérationnels	52
2. Les indicateurs de mesure	52
3. Echantillonnage et outils de collecte	55
3.1 Constitution de l'échantillon	55
3.2 Outils de collecte des données	55
4. Présentation et analyse des résultats	56
4.1 Présentation des résultats	56
4.2 Analyse des résultats	59
4.2.1 La délégation de pouvoir	59
4.2.2 Le processus budgétaire	59
4.2.2.1 Le budget classique	60
4.2.2.2 Le budget-programme	60
4.2.2.3 Le budget interne	61
4.2.3 Le système de reporting	63
Chapitre 5 : Analyse du système de contrôle de gestion de la DH	65
1. Les forces	65
1.1 L'audit interne	65
1.2 La pratique budgétaire	66
1.3 L'environnement	67
2. Les faiblesses	68
2.1 La réalité des centres de responsabilités	68
2.2 L'absence d'un système d'évaluation de la performance	69
2.3 L'inexistence de tableau de bord	70
2.4 Les limites du processus budgétaire	70
2.5 L'inefficacité du SIG et du reporting	72
3. Evaluation des risques	72

	Page n°
Chapitre 6 : Conception du système de contrôle de gestion de la DH	76
1. Préalables pour la conception	76
1.1 Les objectifs du système	76
1.2 Les moyens du système	76
1.3 L'autonomie et l'organisation du système	77
2. La conception des outils	79
2.1 La redéfinition des centres de responsabilités	79
2.2 Le budget	80
2.3 Le reporting	83
2.4 L'évaluation de la performance	86
2.5 Les tableaux de bord	87
3. Recommandations, chronogramme et moyens	88
Conclusion	93
Conclusion générale	94
Annexes	98
Bibliographie	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Nous vivons aujourd'hui dans un monde marqué par de permanentes mutations. L'environnement interne et externe des pays, entreprises et organisations humaines de toutes sortes, est sans cesse changeant ; rien n'est stable, aucune réalité future n'est ni parfaitement connue, ni maîtrisée, ni certaine. Des défis nouveaux apparaissent et appellent de la part des hommes, décideurs à divers niveaux, un esprit de créativité et un sens d'anticipation. Les uns réussissent là où les autres échouent ; certains pays sont développés, d'autres sont dits en voie de développement ; enfin le public se cherche au moment où le privé – tenu par une obligation de résultat – se bat dans un environnement cruellement concurrentiel afin de ne pas disparaître.

Il ne s'agit pas pour nous de porter un jugement de valeur sur le fonctionnement du secteur public (établissements, sociétés, offices et administration), ni de magnifier et copier par réflexe le modèle dominant du privé, mais de nous interroger sur les raisons qui conduisent, de plus en plus, à adopter dans la gestion des affaires publiques, les outils modernes du management privé. Gérard ETHIER (1994 : 3) parle à cet effet de management public qui « correspond à une réalité nouvelle dans la gestion des affaires de l'Etat, réalité qui a été longtemps négligée par les gouvernements eux-mêmes ».

Manifestement, dans les pays africains, il ne serait pas exagéré de dire que la fonction publique est un monstre administratif difficilement gérable, au regard de la dégradation, depuis les années quatre-vingts (80), de la situation économique en raison d'énormes dysfonctionnements, des gaspillages de ressources et de l'inadéquation des outils de gestion. Il faut alors songer à un nouveau type d'administration publique, avec de véritables managers capables de piloter les services publics dans un **souci constant d'économie, d'efficacité et d'efficacités**. Cela ne saura être possible sans que la notion de contrôle soit encrée dans la culture des organisations publiques africaines.

Même si en général l'administration publique est jugée peu soucieuse de la performance de ses actions, il est à noter qu'il existe dans certains secteurs (santé, environnement, AEP) soutenus par les bailleurs de fonds, une plus grande rigueur. En effet, ces derniers, dans le cadre des accords de financement, imposent de conditionnalités de plus en plus « contraignantes » pour l'administration. Ainsi, on en est arrivé à la création des agences d'exécution des projets de développement pour assurer la maîtrise d'ouvrage déléguée surtout pour des actions visant à alléger les coûts sociaux de l'ajustement structurel.

Au Bénin, malgré ce climat de méfiance de la part des bailleurs, certaines structures sous tutelle ministérielle ont réussi à conserver de bons rapports de travail en prenant souvent à l'interne, des initiatives visant à améliorer leurs performances et résoudre les problèmes de gestion auxquels elles sont souvent confrontées. *La Direction de l'Hydraulique fait partie de ces structures.*

Au nombre des problèmes de gestion qui ont été à l'origine des mutations internes subies par la Direction de l'Hydraulique au cours de ces dix (10) dernières années, on peut citer :

- la quasi inexistence d'une véritable gestion budgétaire ;
- la difficulté d'établir un lien entre les exécutions financières et les réalisations physiques ;
- la non maîtrise des coûts liés au fonctionnement des services ;
- l'absence de politique de gestion des stocks et des immobilisations ;
- l'absence d'informations financières et statistiques fiables ;
- l'inexistence d'un véritable système de comptabilité car il s'agissait d'une comptabilité de règlement qui ne peut permettre une gestion au sens complet du terme.

Les causes de ces problèmes peuvent se résumer :

- à l'absence de souci de prévision et d'anticipation ;
- à une organisation structurelle non adaptée ;
- aux idées reçues quant à l'utilisation des biens de l'Etat ;
- à l'illusion de l'abondance des ressources financières ;
- à l'absence de réformes nationales courageuses en terme de comptabilité publique.

Il s'agit donc d'un ensemble de préoccupations relatives au style de management même dans l'administration publique, à la notion de pilotage sans laquelle l'atteinte d'une bonne performance ne serait que pur hasard. Or en matière de gestion, il n'est point de hasard. Comme Ralph Waldo Emerson (In YAZI, 2003 : 3) nous affirmons « There is no more terrible sigh than ignorance in action » pour dire que même le public doit aussi, dans certaines conditions, s'inspirer de la réussite du secteur privé.

Depuis 1992, la Direction de l'Hydraulique, ayant tiré les leçons de la Décennie Internationale de l'Eau Potable et de l'Assainissement (DIEPA), s'est dotée d'une stratégie nationale d'approvisionnement en eau potable qui ramène de plus en plus son rôle aux tâches régaliennes. Ce qui devra plus tard favoriser un certain nombre de réformes internes sans lesquelles elle ne pourrait renforcer l'impact de ses actions sur les populations rurales via le secteur privé (entreprises, bureaux, ONGs). Au nombre de ces changements internes, on peut citer :

- la mise en place d'un système de comptabilité à partie double ;
- l'informatisation de la gestion comptable, financière et budgétaire ;
- la conception d'un manuel de procédures ;
- la confection d'un manuel d'organisation ;
- la confection des fiches de postes ;
- la mise en place d'une gestion budgétaire et d'un processus participatif d'élaboration du budget ;
- la création récente d'une unité d'audit interne.

En outre il convient de préciser que dans le cadre de la réforme des finances publiques, la nouvelle nomenclature budgétaire (SIGFIP) commune aux Etats de l'UEMOA, le nouveau système de facilitation de la dépense et le redimensionnement du contrôle des dépenses ont été des mécanismes institués par le Ministère des Finances pour remédier au problème de faible consommation des budgets des différents départements ministériels.

A notre avis, les réformes internes énoncées supra doivent être appréhendées dans le cadre des préoccupations du MFE qui, non seulement, a un devoir moral à l'égard des contribuables, mais aussi doit fournir des preuves de bonne gouvernance des programmes/projets de développement vis-à-vis des bailleurs de fonds.

Malgré la mise en œuvre de ces dispositions, certains des problèmes énoncés plus haut restent encore entiers et méritent, pour leur résolution, des réflexions sérieuses. En effet la nouvelle dimension de gestion introduite par la réforme des finances publiques exige de la part de la Direction de l'Hydraulique, une rigueur plus accrue dans la préparation du budget, la reddition des comptes avec les audits de la Cour des Comptes qui deviennent de plus en plus une réalité.

Aussi les réformes au niveau national nécessitent-elles la revue du schéma organisationnel ainsi que l'adaptation des services en terme de nature des centres de responsabilité, la mise en œuvre d'outils modernes de gestion. Sans ces réformes, l'administration publique risque de continuer dans la navigation à vue. Alors, comment le manager du secteur public doit-il procéder pour améliorer sa gestion et accroître la crédibilité de l'administration auprès de tous ses partenaires ?

Nous tenterons de répondre à cette question à travers l'étude du thème :

« Conception d'un système de contrôle de gestion dans l'administration publique : cas de la Direction de l'Hydraulique au Bénin »

Pour ce faire, nous essaierons de répondre aux questions ci-après :

- Quelles sont les différentes approches du contrôle de gestion ?
- Quelle est la valeur ajoutée du contrôle de gestion dans le processus d'une organisation ;
- Quels sont les facteurs qui peuvent influencer la conception d'un système contrôle de gestion ;
- Quels sont les outils essentiels du contrôle de gestion, leurs atouts et leurs limites ;

C'est cette série de questions qui nous permettra d'examiner dans quelles conditions un système de contrôle de gestion pourrait être conçu et mis en place dans le contexte spécifique de la Direction de l'Hydraulique.

Ainsi, l'objectif général poursuivi à travers l'étude de ce thème, est de concevoir, pour la Direction de l'Hydraulique, un système de contrôle de gestion adapté à ses activités, son organisation, ses procédures et son contexte d'administration publique. L'atteinte de cet objectif central passera par les objectifs spécifiques suivants :

- identifier les variables du système contrôle de gestion ;
- démontrer la nécessité de la fonction contrôle de gestion à la DH ;
- procéder au diagnostic de l'existant en matière de contrôle à la DH ;
- concevoir des outils de contrôle de gestion pour la DH ;

- proposer les modalités pratiques de mise en place des outils ;

Le développement de ce thème intéresse trois types d'usagers à savoir :

La Direction de l'Hydraulique : Elle œuvre dans un domaine jugé de plus en plus prioritaire au fil des ans. En effet les problèmes d'accès à l'eau potable ont toujours été au cœur de la problématique du développement au même titre que les préoccupations relatives à la santé et à l'éducation. A cet effet, la croissance du volume d'activités enregistrée en permanence, la diversité des sources de financement, les exigences des bailleurs de fonds en terme de reporting et de performances etc., sont autant de facteurs qui nécessitent de la part du manager un degré élevé de maîtrise. Dans ce contexte, l'adoption des nouvelles pratiques du contrôle de gestion permettrait à la Direction de l'Hydraulique d'améliorer ses processus internes de gestion.

D'un autre point de vue, il faut noter que l'exploration et l'analyse des outils modernes du contrôle de gestion permettrait de peindre un tableau complet de choix adaptés au secteur privé dont le souci élevé de la performance n'est plus à démontrer. Ainsi en proposant des modalités pratiques d'adaptation au secteur public, la Direction de l'Hydraulique trouverait dans cette étude, des outils pratiques immédiatement applicables.

Le lecteur : L'exploitation de cette étude permettrait au lecteur, une meilleure compréhension de la conception actuelle du contrôle de gestion. Il y trouverait aussi une approche d'application au secteur public, des outils et techniques qui ont fait leurs preuves dans le secteur privé. La connaissance de ces outils et techniques pourrait élargir son champ de connaissance.

Nous-même : La satisfaction de mener une réflexion dans un domaine beaucoup plus réservé au secteur privé car actuellement, dans l'enseignement des disciplines de gestion, il n'y a pas suffisamment d'exemples du secteur public. Il s'agit d'une ambition de susciter un intérêt des chercheurs à l'égard de l'administration qui a besoin aussi qu'on se préoccupe de ses problèmes afin que puissent émerger, des pratiques novatrices et une nouvelle génération de managers conscients des seuls enjeux de développement de nos pays.

Dans le souci de combler ces attentes, notre étude sera structurée en deux parties. Dans une première partie, nous aborderons les généralités sur le contrôle de gestion en vue d'aboutir à un modèle d'analyse de la conception du système de contrôle de gestion. Nous étudierons ici le contrôle de gestion en tant que concept et système pour aboutir aux caractéristiques de son environnement.

Enfin dans une deuxième partie, nous ferons l'état des lieux du contrôle à la Direction de l'Hydraulique au Bénin, avant d'étudier les modalités pratiques de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans cette institution.

RESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE :
LE CADRE THEORIQUE DU CONTROLE DE
GESTION

INTRODUCTION

La nécessité d'un système de contrôle de gestion dans l'administration publique appelle un effort d'approfondissement conceptuel et méthodologique. En effet, c'est un préalable d'appréhender correctement le concept de contrôle de gestion dans son contexte traditionnel que constitue le secteur privé.

Le modèle théorique du contrôle de gestion se trouve confronter à une crise qui se manifeste sur trois différents espaces : espace économique, espace du management, espace de l'organisation (AMINTAS, 1999 : 11). On se demande alors la capacité des différents modèles attachés à ces espaces d'être efficace pour solutionner les différents problèmes de gestion auxquels peuvent se confronter les organisations.

Pour tester cette capacité du contrôle de gestion, nous essaierons d'aborder au plan théorique :

- les différentes facettes du contrôle de gestion ;
- la valeur ajoutée du contrôle de gestion aux processus d'une organisation ;
- les influences exercées ou subies par le contrôle de gestion ;
- les outils du contrôle de gestion, leurs atouts et leurs limites.

L'objet de cette partie est de définir le cadre théorique du contrôle de gestion. Il faut aujourd'hui dépasser la vision traditionnelle du contrôle de gestion, cerner la notion en tant que système composé d'éléments interdépendants œuvrant dans un environnement donné, et enfin, maîtriser les outils essentiels de l'approche renouvelée. Tel est le sens des chapitres suivants qui développent et discutent successivement :

- des généralités sur le contrôle de gestion ;
- du système de contrôle de gestion ;
- des outils du contrôle de gestion.

Chapitre 1^{er} : GENERALITES SUR LE CONTROLE DE GESTION

Le cadre conceptuel du contrôle de gestion fédère de nombreux travaux de recherches scientifiques qui se sont développés au fil des ans. Tous ces travaux partagent l'idée que l'organisation constitue l'objet du contrôle. C'est pourquoi il est utile, pour mieux cerner les contours du contrôle de gestion, de s'interroger d'une part, sur les différents courants de pensée qui ont fondé le contrôle de gestion et engendré ses mutations, et d'autre part, l'apport des autres disciplines scientifiques dans la constitution du corpus théorique en contrôle.

L'objet de ce chapitre est de bien cerner et définir le contrôle de gestion, ses objectifs et voir comment il est mis en œuvre dans l'organisation.

1 Les définitions du contrôle de gestion

L'expression contrôle de gestion, est la traduction de l'américain « management control » qui signifie maîtrise et non vérification - sanction. En raison de l'évolution de l'environnement des organisations, la conception du contrôle de gestion a subi des mutations.

1.1 Un vaste diagnostic

Selon l'ONU (In YAZI, 2003 : 9), « *un contrôle de gestion est un examen objectif de la performance financière et opérationnelle d'une organisation, d'un programme, d'une activité ou d'une fonction ; il cherche les possibilités de réaliser de plus grandes économies, d'obtenir une **meilleure marche** et d'accroître l'efficacité. En bref, c'est un service qui doit aider la gestion* ».

Cette définition, datant de 1976, insiste sur l'appréciation de la performance, la bonne marche et l'objectivité. Pour l'ONU, le contrôle de gestion est d'abord l'affaire des Etats parce qu'il est utile pour la stabilité économique des pays qui doivent attirer des investisseurs. C'est une bonne définition, mais qui n'a pas été capitalisée par les différents auteurs : il est courant de

voir dans les ouvrages de 1990, que le contrôle de gestion est limité par exemple au contrôle budgétaire.

1.2 Un processus

Pour Anthony (In YAZI, 2003 : 10), « *le contrôle de gestion est défini comme le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont acquises et utilisées de façon efficace et efficiente pour l'atteinte des objectifs organisationnels* ».

Cette définition, datant de 1965, a l'avantage d'avoir mis l'accent sur l'aspect processus du contrôle de gestion. Ici, le rôle du contrôle de gestion n'est plus seulement l'appréciation de la performance, il est déplacé en amont

En 1998, le même auteur définira le contrôle de gestion comme « *un processus par lequel les gestionnaires influencent les autres membres de l'organisation dans la mise en œuvre des stratégies organisationnelles* ». Cette définition apporte de nouveau la dimension stratégique et l'aspect « influence » mais comporte une limite : le contrôle de gestion n'intervient que dans la mise en œuvre de la stratégie, il n'est pas en amont.

1.3 Production d'informations

Les définitions évoquées plus haut n'intègrent pas les dimensions nouvelles à savoir le conseil et le pilotage de l'organisation qui 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* ».

Pour cet auteur, le contrôle de gestion est un pourvoyeur d'informations. Il intervient beaucoup plus en amont. Il faut d'abord que les objectifs soient établis ; avant la mise en œuvre, il faut définir une stratégie et fournir des informations sur la mise en œuvre.

La principale limite de cette définition réside en l'absence de l'aspect bonne marche sans lequel les meilleures conditions d'obtention de la performance ne sauraient être créées. Mais

nous retiendrons pour la suite cette définition parce que l'auteur intègre les trois dimensions de la performance c'est à dire l'efficacité, l'efficience et l'économie (3E).

Enfin, nous affirmons comme PARE (2000 : 21) que « *le contrôle de gestion est un système d'information qui permet non seulement de piloter l'organisation, mais aussi d'évaluer sa performance [...] et celle de chacune de ses unités décentralisées* ». C'est cette performance à travers les 3E qui constitue la finalité des différents objectifs assignés au contrôle de gestion dans l'organisation.

A la lumière de ces définitions, se dégagent les objectifs essentiels du contrôle de gestion au triple plan de la communication, du pilotage et de la performance.

2 Les objectifs du contrôle de gestion

Les objectifs que vise le contrôle de gestion sont multiples en raison des sollicitations que lui font les organisations. Nous essaierons ici de les regrouper en trois : la performance, le pilotage et la communication.

2.1 La performance

Le contrôle de gestion vise l'économie, l'efficience et l'efficacité (YAZI, 2003 : 46). A ce titre il :

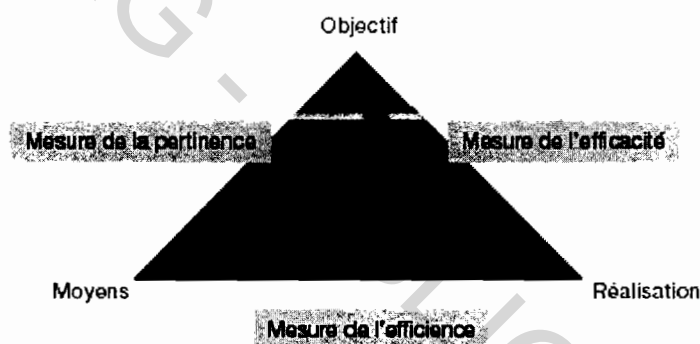
- facilite l'évaluation de la performance en établissant des indicateurs sous forme de tableaux de bord ou de reporting ;
- favorise la performance en contribuant à son amélioration dans son triple rôle **anticiper, piloter, agir** ;
- aide au pilotage de la performance en maîtrisant les variables clefs de compétitivité, de succès et d'équilibre financier.

Dans le secteur public, la notion d'économie est remplacée par celle de pertinence (DIRE, 2003 : 25). Pour mieux comprendre la performance que vise le contrôle de gestion dans l'administration, il est possible de faire référence au « **triangle du contrôle de gestion** »

(Figure n°1). Ce schéma met en relation les moyens alloués au gestionnaire, les objectifs qui lui sont fixés et les réalisations en fin d'exercice.

La **pertinence** se définit comme le rapport entre les objectifs et les moyens qui leur sont consacrés. La pertinence relève typiquement d'une décision politique. L'**efficience** est le rapport entre les moyens et les réalisations. Elle constitue la première dimension de la performance. L'**efficacité** mesure le rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations. Ces réalisations concernent notamment le résultat final de l'action des administrations (ou impact) et le niveau de qualité atteint, qui sont avec l'efficience les deux autres dimensions de la performance.

Figure n°1 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : DIRE, 2003 : 25

L'atteinte de la performance par le contrôle de gestion est capitale dans la maîtrise des activités de l'organisation et son pilotage.

2.2 Le pilotage

La mise en œuvre d'une démarche de contrôle de gestion implique de définir le cadre stratégique dans lequel s'inscrit l'action des gestionnaires. Ainsi, il est préférable que le gestionnaire connaisse la planification à moyen terme de l'échelon supérieur pour élaborer son budget. De même, les objectifs d'un échelon " n " doivent être la déclinaison des objectifs de l'échelon " $n+1$ ", et ainsi de suite.

Pour cette raison, on présente souvent le contrôle de gestion comme le moyen de la mise en œuvre de la stratégie au niveau opérationnel. R.N. Anthony écrivait en 1965 : « *Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.* » Anthony et Dearden (1965) précisait que « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants d'une organisation influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre les stratégies de celle-ci* ».

Le système de contrôle de gestion a pour ambition de contrôler la mise en œuvre de la stratégie ; il doit donc être distingué du **contrôle opérationnel**. Le contrôle opérationnel peut se définir comme le contrôle indissociable des opérations quotidiennes (suivi de l'activité, des réalisations, des moyens...). Le contrôle opérationnel, s'il n'a pas vocation à s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie, constitue un préalable souvent indispensable à la mise au point d'un système de contrôle de gestion, dans la mesure où il permet de créer les éléments fondamentaux du système d'information qui vont être utilisés pour alimenter les outils du contrôle.

2.3 La communication

Le contrôle de gestion a pour objet de fournir à l'organisation, un support favorisant la communication, le dialogue et la négociation. A ce titre ; il est aujourd'hui considéré comme un système collectant et traitant en permanence des informations passées, présentes et prospectives utiles pour la maîtrise de l'organisation.

Aussi le contrôle de gestion est-il un outil de communication interne dans la mesure où il favorise la circulation des informations qualitatives et quantitatives au sein de l'organisation. Il est au service du système de décision en aidant à la prévision dans laquelle il élabore les contrats de gestion et en pilotant le changement.

Le contrôle de gestion, en poursuivant les objectifs énumérés plus haut, se trouve ainsi au cœur du management de toute organisation où il est mis en œuvre (BESCOS et al., 1993 : 66). Mais pour réaliser ces objectifs, le contrôle de gestion adopte une démarche bien définie

composée de trois phases : avant, pendant et après l'action. Donc il intervient à toutes les étapes du processus.

Ces objectifs sont influencés par des courants de pensée qui forment le sous-bassement théorique du contrôle de gestion

3 Les fondements théoriques du contrôle de gestion

L'apport de la **théorie des organisations** a été déterminant dans la construction d'un corpus théorique en contrôle de gestion. Toutefois, il peut être noté que cette théorie s'est elle-même construite en s'enrichissant surtout de la théorie économique des organisations qui est un prolongement de la théorie néoclassique. En essayant de présenter les différents courants de pensées dans la théorie des organisations nous essaierons de présenter les caractéristiques du contrôle de gestion attachées à ces différentes approches.

3.1 L'approche contractualiste

Cinq familles de théories appartiennent à cette approche qui est qualifiée de contractualiste parce que l'objectif des théories qui la composent est globalement de déterminer les formes que prennent ou doivent prendre les contrats qui conduisent à la situation optimale. Dans la plupart de ces théories, l'objectif du contrat correspond implicitement ou explicitement à celui attribué à la firme par la théorie standard, à savoir la maximisation du profit et l'allocation optimale des ressources.

Parlant de l'exposé des théories nous retiendrons simplement que les théories des jeux et de l'information et la théorie normative de l'agence font partie de la première famille. Elles se distinguent assez fortement des autres par leurs objectifs et leur démarche. Les théories de droit de propriété, la théorie positive de l'agence et la théorie des coûts de transaction possèdent de nombreux points communs. Enfin la théorie de la firme J clôt cette revue que nous choisissons de ne pas développer car le plus important dans le cadre de nos travaux n'est pas l'exposé des théories, mais les caractéristiques du contrôle de gestion dans ces théories contractualistes.

Dans les théories contractualistes, l'organisation est réduite à des relations contractuelles. C'est un nœud de contrats pour reprendre la terminologie de la théorie de positive de l'agence (JENSEN et MECKLING, 1976 : 311). Cette vue de la firme induit un certain nombre de conséquences sur le rôle et le statut du contrôle.

Ces théories se caractérisent, pour la plupart d'entre elle par l'existence d'un pilote qui détermine les objectifs de la relation contractuelle ou qui en est le garant quand cet objectif est imposé par le marché. Ce pilote délègue la prise de décision à d'autres acteurs qui, du fait de la satisfaction de leurs intérêts personnels et de l'existence d'une information imparfaite, peuvent être amenés à ne pas respecter les termes des contrats. Le rôle du contrôle dans l'approche contractualiste est donc, et avant tout, de lutter contre l'opportunisme des acteurs. Aussi le système de contrôle prend-il les caractéristiques suivantes :

- les mécanismes de contrôle permettant de pallier cet opportunisme prennent essentiellement la forme de systèmes incitatifs à deux dimensions (surveillance, sanction) ;
- les rétributions sont généralement monétaires ;
- le contrôle perd généralement de vue l'aspect d'aide à la décision ;
- le système de contrôle est imposé par le pilote ;
- l'exercice du contrôle se fait de manière centralisée ;
- le rôle du contrôleur est de mesurer la performance et d'attribuer les rétributions ;
- les mécanismes de contrôle interviennent à posteriori (excepté dans la théorie de la firme J) ;
- la circulation de l'information se fait verticalement (ascendante et descendante) ;
- le contrôle peut être individualisé.

Pour résumer l'approche contractualiste, l'objectif du système de contrôle est avant tout de lutter contre l'opportunisme par la mise en place d'outils d'incitation qui, du fait du caractère rationnel des acteurs, conduiront « automatiquement » à la satisfaction des objectifs de l'organisation.

3.2 L'approche conventionnaliste

Cinq théories forment le groupe de cette approche qui est qualifiée de conventionnaliste parce qu'elle fait référence aux normes de comportement que conviennent d'adopter les individus en raison de l'incertitude à laquelle ils sont confrontés en situation de prise de décision. Il s'agit de la théorie béhavioriste (Cyert, March, Simon), la théorie de l'efficience-X (Leibenstein, Perlman, de Alessi), la théorie des conventions (Brousseau, Gomez, Reynaud), la théorie de la régulation (Coriat, Weinstein) et la théorie évolutionniste (Hannan, Freeman, Nelson, Winter). Ici, la rationalité est procédurale, dans la mesure où les individus cherchent à établir eux-mêmes les normes de comportements permettant de satisfaire les objectifs. En cas de situation non prévue, c'est à dire pour laquelle aucune règle n'existe, une procédure de recherche (search) se met en place.

Etant donné que ces théories insistent sur l'incertitude des acteurs, la finalité du contrôle dans l'approche conventionnaliste repose sur la réduction de cette incertitude. De façon générale, plusieurs caractéristiques ressortent de cet objectif :

- les mécanismes de contrôle sont tournés vers la coordination et l'aide à la décision ;
- une portion congrue est réservée aux systèmes d'incitation ;
- l'instauration du système de contrôle est plutôt émergente qu'imposée ;
- le centralisme du système de coordination est relativement atténué ;
- le rôle du contrôleur est de formaliser et de faire vivre les conventions ;
- l'intervention du contrôleur se situe en amont par rapport à la prise de décision des acteurs ;
- la circulation de l'information est avant tout transversale pour faciliter l'apprentissage collectif ;
- la conception du contrôle procède d'une démarche uniformisée.

Enfin, pour résumer l'approche conventionnaliste, elle attribue au contrôle un objectif de réduction de l'incertitude, en favorisant l'émergence des conventions. Ces dernières, en constituant des outils d'aide à la décision, assurent de façon « quasi automatique », la coordination de l'ensemble.

Les deux approches ont des caractéristiques qui apportent des éléments de réflexion sur l'objectif et le statut du contrôle, fondement de comparaison et de développements récents.

3.3 Développements récents et comparaison

Les courants contractualiste et conventionnaliste attribuent clairement au contrôle, un objectif et une forme bien distincts (Tableau n°1). Un certain nombre de travaux réalisés en contrôle adopte des modèles correspondant à l'un ou l'autre des courants décrits supra.

Tableau n°1 : La comparaison entre courants contractualiste et conventionnaliste

Éléments de comparaison	Approche contractualiste	Approche conventionnaliste
Problème nécessitant l'existence du contrôle	Opportunisme des acteurs	Incertitude sur les comportements des acteurs
Finalités du contrôle	Incitations « automatiques » au respect des contrats	Coordination « automatique » des décisions individuelles
Apparition du contrôle	Imposé	Emergent
Exercice du contrôle	Centralisé	Autocontrôle
Rôle du contrôleur	Mesurer la performance et attribuer les rétributions	Formaliser les conventions ; favoriser la communication, la formation et l'apprentissage
Intervention du contrôle par rapport aux décisions des acteurs	A posteriori	A priori
Circulation de l'information	Verticale	Transversale
Forme du contrôle	Individualisée	Uniformisée, standardisée

Source : Langevin, 1999 : 214

Ainsi, l'approche « traditionnelle » se situe davantage dans le courant contractualiste. L'objectif de l'organisation est défini par la direction, laquelle doit mettre en place un système de contrôle pour éviter les comportements dysfonctionnels. C'est l'approche retenue habituellement dans les manuels de contrôle de gestion (EMMANUEL et al., 1990 ; BOUQUIN, 1991 ; BESCOS et al., 1991 ; DUPUY et ROLAND, 1991 ; ANTHONY et GOVINDARAJAN, 1995). Ce modèle est cybernétique, entendu dans un sens plus ou moins large.

Mais de nos jours on parle de plus en plus d'approche par processus et d'organisation transversale qui partagent de nombreux points communs avec le courant conventionnaliste. (ZARIFAN, 1995, 1996 ; LORINO, 1996). Dans le sillage de cette approche, DEMER et LUCAS (1986) proposent un modèle de contrôle qui tient compte de la pluralité des groupes

et de leurs objectifs dans l'organisation car selon eux, le véritable contrôle émerge de la négociation entre ces unités organisationnelles. Le système de contrôle mis en place par la direction, celui qui est généralement visible, n'est en fait qu'une « illusion de contrôle ».

Comme nous venons de le voir, le concept de contrôle de gestion a connu de nombreuses mutations en s'enrichissant dans le temps et l'espace pour aboutir de nos jours à ce qui est appelée une approche renouvelée. Ce renouvellement est appréhendé non seulement dans les outils du contrôle de gestion, mais dans son environnement et ses variables d'influence objet du chapitre suivant.

ESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION

Voir le contrôle de gestion en tant que système revient à identifier un ensemble de dispositifs permettant des interactions entre le pilotage, la circulation de l'information et l'exécution des tâches au niveau opérationnel. L'objet de ce chapitre n'est pas de s'appesantir sur les paradigmes (cybernétique, structuraliste) qui fondent la systémique, mais de s'intéresser à la dimension qui est plus importante dans un système de contrôle de gestion c'est à dire son environnement. Enfin, nous aborderons les sources du contrôle de gestion.

1. Les composantes du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion résulte de la conjonction de plusieurs variables qui caractérisent son environnement. L'efficacité de ce système doit donc dépendre la cohérence entre ses variables, son organisation et ses missions.

1.1 Missions

Parmi les finalités actuelles du contrôle de gestion, on voit une mission principale « *en terme d'amélioration de la qualité de la gestion* » (APEC, 1999 : 20) qui pourrait être déclinée en des attributions spécifiques (PARE, 2000 : 37) à savoir :

- Conception et fonctionnement du système d'information ;
- Contribution à la définition des structures ;
- Réalisation d'études économiques.

1.1.1 Conception et fonctionnement du système d'information

Le contrôle de gestion est le carrefour de tous les systèmes de gestion. C'est pourquoi, il a pour mission, au sein d'une organisation, de concevoir, mettre en place et assurer le bon fonctionnement du système d'information et de gestion (YAZI 2003 ; CHARPENTIER M. & GRANDJEAN P., 1998). En accomplissant cette mission, il facilite le contrôle des réalisations par rapports aux objectifs préalablement fixés. Il permet aussi l'élaboration des

budgets et programmes, instaure et entretient la coordination du processus budgétaire, veille au respect des délais et analyse les écarts entre prévisions et réalisations en de proposer des actions correctives.

Pour une bonne performance, Gilbert Pillot (In APEC, 1999 : 28) distingue trois piliers sur lesquels le contrôle de gestion doit bâtir le système d'information et de gestion :

- la **transparence** dans la gestion grâce aux nouveaux traitements informatiques possibles ;
- la **qualité** qui garantit à la fois la dimension dynamisante et la pertinence des informations véhiculées ;
- l'**anticipation** et donc la rapidité de collecte, de transmission et d'interprétation de l'information pour réagir au moment idoine.

1.1.2 La définition des structures

Le schéma organisationnel est l'ensemble composé des différents mécanismes de fonctionnement : manuel d'organisation, fiches de poste, délégations, entités, etc. Le contrôle de gestion contribue à la définition des unités organisationnelles. Cette approche du contrôle de gestion dite traditionnelle qui définit les centres de responsabilité est de plus en plus abandonnée de nos jours dans le secteur concurrentiel, pour une approche transversale des organisations qui utilise des méthodes plus novatrices (DIRE, 2003 ; CHATY L.1997).

Dans tous les cas, le contrôle de gestion doit influencer l'organisation interne en aidant la direction à créer les conditions :

- permettant la décentralisation des responsabilités ;
- favorisant la coordination entre les responsables opérationnels ;
- incitant les opérationnels à penser au futur et agir dans le sens des intérêts de l'organisation ;
- favorisant l'apprentissage pour l'amélioration de la performance.

1.1.3 La réalisation d'études

Le contrôle de gestion assure aussi un rôle de conseil en éclairant sur le passé, le présent et l'avenir. A la demande de la direction, « *il formule des avis et recommandations sur les opérations projetées* » (APEC, 1999 : 38) en procédant à des études économiques qui peuvent porter sur des opérations d'investissement ou sur les politiques financière, commerciale, tarifaire etc.

Enfin, BOISVERT (1991) assigne comme missions au contrôle de gestion, la planification financière, l'évaluation des résultats, l'analyse des projets d'investissement, la collecte et l'enregistrement des données.

1.2 Positionnement et organisation du contrôle de gestion

En tant qu'entité figurant dans structure organisationnelle, le contrôle de gestion, pour sa mise en œuvre, nécessite la définition d'une architecture spécifique. Nous verrons ici le rattachement hiérarchique du contrôle de gestion, son organisation interne et sa décentralisation.

1.2.1 Positionnement

Généralement, trois modes de rattachement hiérarchique du contrôle de gestion ont cours dans les entreprises. Il s'agit du rattachement à la direction générale ou à une direction fonctionnelle et enfin, de la dépendance directe du contrôle de gestion vis-à-vis de la direction générale.

Le rattachement à la structure hiérarchique la plus élevée présente l'avantage que le service du contrôle de gestion pourra recevoir les informations sur l'orientation de la direction générale et disposer d'une grande indépendance de jugement et d'analyse des activités des directions opérationnelles. Son inconvénient majeur réside dans la retenue d'information des opérationnels qui peuvent prendre le contrôleur de gestion pour un inspecteur, un « gendarme ».

Pour ce qui concerne le rattachement à une direction fonctionnelle et la dépendance directe du contrôle de gestion vis-à-vis de la direction générale, ils présentent l'avantage de mieux rapprocher le contrôle de gestion des informations financières et comptables de l'entreprise, mais l'éloignent de la réflexion stratégique et le réduisent au contrôle budgétaire.

Compte tenu de l'aversion qu'ont les acteurs vis-à-vis du contrôle, le meilleur mode à notre avis, est la position d'état major qui est le rattachement direct à la direction générale sans aucun lien hiérarchique avec d'autres directions. Cela confère au contrôle de gestion, une autorité nécessaire pour l'exercice de ses missions

1.2.2 Organisation interne

Les entreprises utilisent généralement trois modes d'organisations. Il s'agit de :

- l'organisation par fonction (ROUACH et NAULLEAU, 1998 : 91) qui permet aux entreprises de taille moyenne de connaître l'ensemble des activités de l'entreprise ;
- l'organisation par activité et par fonction qui convient aux organisations de taille plus importante qui ont besoin de plus de décentralisation pour un meilleur pilotage économique par branche d'activité (BESCOS et al., 1993 : 435) ;
- l'organisation mixte par fonction et par activité qui est plus centralisée et permet d'avoir des informations plus détaillées sur chaque activité (ROUACH et NAULLEAU, 1998 : 92).

Il n'existe pas de modèle d'organisation idéale du contrôle de gestion applicable à toutes les organisations. Dans tous les cas, il est souhaitable que l'organisation du contrôle de gestion s'articule autour de deux grands objectifs à savoir la protection des ressources et la réalisation des objectifs.

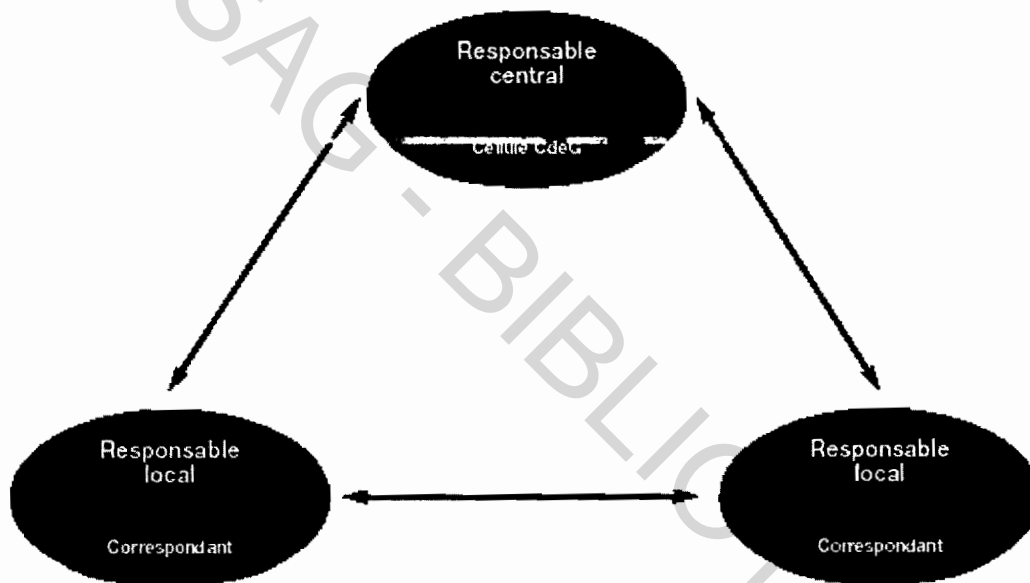
1.2.3 Décentralisation

En matière d'organisation de la fonction contrôle de gestion, on est amené à se pencher sur la question de la position des services de contrôle de gestion décentralisés. ROUACH et NAULLEAU (1998) indiqueront deux cas de figure :

- les services de contrôle de gestion décentralisés sont rattachés hiérarchiquement à leur service central et entretiennent de relations fonctionnelles avec leurs responsables opérationnels ;
- les services de contrôle de gestion décentralisés sont rattachés hiérarchiquement aux responsables opérationnels et entretiennent de relations fonctionnelles avec le service de contrôle de gestion central.

En France, la structure proposée dans le secteur public se présente comme suit :

Figure n°2 : Décentralisation du contrôle de gestion dans le secteur public



Source : DIRE, 2003 : 211

Ce dispositif s'articule autour de :

- contrôleurs de gestion qui animent la cellule de contrôle de gestion du niveau central ;
- praticiens ou correspondants du contrôle de gestion au niveau local ou au niveau des sous-directions pour les directions qui ne disposent pas d'échelon déconcentré.

Somme toute, l'organisation et le positionnement du contrôle de gestion est un facteur d'influence de son efficacité au même titre que les autres variables que nous identifierons.

1.3 Variables d'influence

Nous avons identifié le contrôle de gestion en tant que système parce qu'il est influencé par des facteurs liés au fonctionnement de l'organisation. Il exerce aussi à son tour, des influences sur ceux-ci. Nous verrons ici, les principales variables qui peuvent influencer la conception d'un système de contrôle de gestion : la culture d'entreprise, la conception de l'organisation, le style de management, la résistance au changement, les pratiques du contrôle de gestion et les structures externes.

1.3.1 La culture d'entreprise

La notion de culture d'entreprise concerne ce que Kilmann (In HELLRIEGEL et al., 2002 : 336) appelle « *la qualité invisible* » qui est un certain style, un caractère, une manière de faire les choses. En poursuivant l'analyse, nous constatons que c'est une notion dynamique qui évolue dans le temps et l'espace si on se place dans le cas d'une organisation donnée.

Pour HELLRIEGEL et al (2002 : 339) la détermination du mode de mesure – la définition des critères à utiliser pour vérifier, dans quelle mesure les individus et groupes d'individus atteignent leurs objectifs ; la détermination des besoins d'information à cet effet et les systèmes de contrôle appropriés – est un facteur d'influence de la culture d'entreprise.

Toute culture d'entreprise influence les comportements des membres de l'organisation et affecte le fonctionnement du système de contrôle de gestion. En influençant les manières de faire, la culture d'entreprise va peser sur la nature et la détermination des objectifs. Aussi, les modalités retenues pour la mesure des résultats et des performances dépendent-elles en grande partie des caractéristiques culturelles de l'organisation. Or, on ne peut parler de système de contrôle de gestion sans mesure de la performance. Ceci montre comment la culture d'entreprise façonne le contrôle de gestion.

De manière beaucoup plus spécifique, la rigidité de l'administration publique, la philosophie des fonctionnaires d'Etat en matière de performance, le mode d'avancement biennal du grade des agents etc. sont des éléments caractéristiques de la culture d'entreprise. Dans ce contexte, il apparaît difficile d'instaurer par exemple un système de motivation axé sur le mérite. Alors

pour la suite de notre développement, nous adopterons la terminologie « **Rigidité de l'administration** » à la place de la culture de l'entreprise pour mieux caractériser la spécificité du secteur public.

1.3.2 La conception de l'organisation

La conception de l'organisation est le processus par lequel le management prévoit et détermine la structure et la forme du système de communication, d'exercice de l'autorité et de répartition des responsabilités, qui permettra à l'organisation d'atteindre ses objectifs. A ce titre, elle exerce une influence sur la communication interne, la délégation de pouvoir, le découpage en centres de responsabilité qui sont des éléments faisant partie intégrante du contrôle de gestion (CHARPENTIER M. & GRANDJEAN P. 1998).

Enfin, nous devons rappeler que le contrôle de gestion exerce une influence dans la mise en œuvre des stratégies de l'organisation (PARE, 2000). Elle a une incidence sur la structure en encourageant la décentralisation du processus de prise de décision.

1.3.3 Le style de management

Il s'articule autour des objectifs de performance définis au niveau de tous les centres de responsabilité. Selon que le style de management est décentralisé ou centralisé, les objectifs sont négociés ou imposés aux centres de responsabilité (YAZI : 2003).

La conception du système contrôle de gestion étant généralement l'œuvre de la direction générale de laquelle il reçoit ses missions et objectifs, sa qualité est influencée par le style de management (PARE : 2000). A contrario, selon la compréhension que la direction a du contrôle de gestion, celle-ci peut ou non favoriser l'adoption d'outils appropriés pour une meilleure performance du système en gestation.

1.3.4 La résistance au changement

Nous avons vu au premier chapitre (point 3.1) dans l'approche contractualiste, que le rôle du contrôle est de lutter contre l'opportunisme des acteurs. Cela s'explique par le fait que dans

les organisations, la conception d'un système de contrôle est perçue comme une menace aux opportunités qu'ont les acteurs d'exploiter les failles du système de gestion (HELLRIEGEL et al., 2002).

Les pressions qui pèsent sur les organisations pour qu'elles changent sont permanentes. Il est également inévitable que les individus, tout comme les organisations, résistent au changement qu'apporte l'introduction d'un système de contrôle de gestion. Nous pensons qu'il y a une interaction entre la résistance au changement et la conception d'un système de contrôle de gestion car :

- la résistance, prenant la forme de sabotage du nouveau système de contrôle, peut amener les différents acteurs à rendre ce dernier inopérant et inefficace ;
- la prise en compte – dans la conception du système de contrôle de gestion - des goulots éventuels peut permettre au système de contrôle de gestion naissant de mieux faire comprendre aux acteurs, les causes et les raisons du changement.

1.3.5 Les pratiques du contrôle de gestion

Il existe toujours dans les organisations, des habitudes en matière de contrôle de gestion. Celles-ci caractérisent les pratiques du contrôle de gestion dans l'organisation.. Ces pratiques peuvent être formalisées ou non. Les outils du contrôle de gestion occupent une place de choix dans ces pratiques. Avant d'engager un projet de conception d'un système de contrôle de gestion, le concepteur a l'obligation de s'appesantir sur ce qui se fait déjà afin de déterminer les axes d'amélioration.

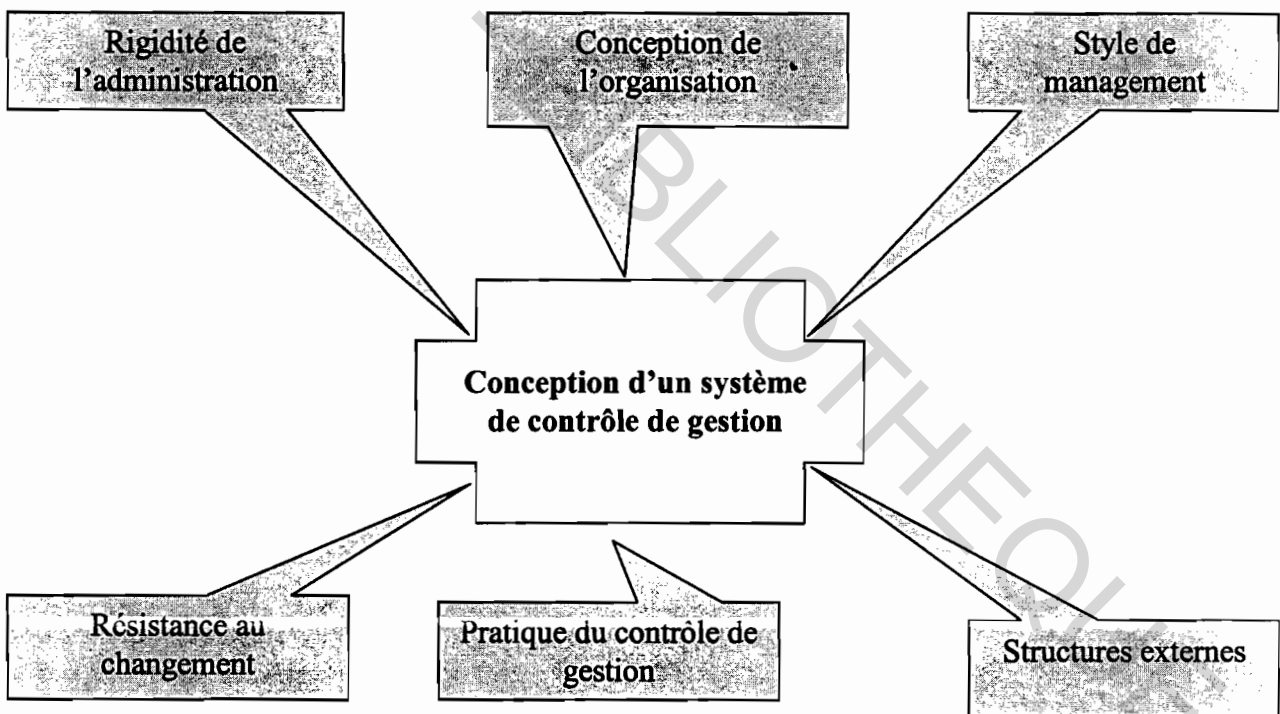
La pertinence des outils, les réalités de l'organisation et ses besoins pressants en matière de protection des ressources et de réalisations des objectifs, constituent pour le concepteur, le meilleur plaidoyer du contrôle de gestion auprès de la direction générale. Les outils qui constituent l'essentiel des pratiques du contrôle de gestion, sont au cœur même du système de contrôle de gestion.

1.3.6 Les structures externes

Les structures de contrôle externes (Ministère de tutelle, Inspection des finances, Contrôle Financier, Cour des Comptes, Parlement, Bailleurs de fonds etc.) influencent la conception du système de contrôle de gestion car ce dernier doit nécessairement tenir compte des outils qui lui permettent de fournir les informations idoines.

Nous voyons que la conception d'un système de contrôle de gestion dépend essentiellement de six variables indépendantes résumées dans le modèle général d'analyse ci-après :

Figure n°3 : Modèle général d'analyse de la conception d'un système de contrôle de gestion



Source : Nous-même

2. Les sources du contrôle de gestion

Pour sa conception et sa mise en œuvre, le contrôle de gestion tire ses matériaux de diverses sources que nous pouvons classer en deux catégories : les sources internes et les sources

externes. La qualité et la pertinence du système d'information dont le contrôle de gestion en est le maître d'œuvre dépendent de ces sources.

2.1 Les sources internes

Il s'agit de la comptabilité, des services fonctionnels et opérationnels.

Les sources comptables constituent l'essentiel des sources internes (MEYER, 1995). La comptabilité générale en occupe une place de choix en tant que principale source d'information du contrôle de gestion (ROUACH et NAULLEAU, 1998 : 98). Ensuite, la comptabilité analytique de gestion qui est un précieux outil du contrôle de gestion, alimente le système d'information, permettant notamment à la direction et aux responsables opérationnels de disposer d'éléments relatifs à la gestion des coûts. Enfin, la comptabilité budgétaire clôt la vague des sources comptables. Elle renseigne sur les réalisations dans le cadre des plans à court terme.

En ce qui concerne les autres sources d'information internes, le contrôle de gestion fait recours aux services fonctionnels et opérationnels pour maîtriser tous les aspects du fonctionnement de l'organisation. Ces informations lui permettent de mettre en relief les dysfonctionnements et déclencher les actions correctrices

2.2 Les sources externes

L'environnement extérieur renseigne le contrôle de gestion sur les menaces et opportunités de l'organisation. Ses informations peuvent émaner de la profession, la branche d'activité, l'économie nationale ou internationale, des clients, fournisseurs, bailleurs de fonds etc. (MEYER, 1995).

Les informations externes sont capitales dans la planification stratégique. En effet, la planification stratégique nécessite un diagnostic aussi bien externe qu'interne afin de définir les actions permettant d'atteindre les objectifs. Donc il est important que le système d'information intègre les informations collectées sur l'environnement externe de l'organisation, en raison de la nécessaire complémentarité des sources (interne et externe)

dans la prise de décision à court, moyen et long terme. De nos jours, « *la prise en compte de la chaîne de valeur amène le contrôle de gestion à utiliser de plus en plus de données externes* » (PARE, 2000 : 60).

Ce chapitre nous a permis de voir que le contrôle de gestion, étudié en tant qu'un système, est mis en œuvre dans un environnement qui lui est propre. En même temps qu'il est pourvoyeur d'information, il fait aussi recours à des sources d'informations sur le fonctionnement interne de l'organisation que sur l'environnement extérieur afin d'aider le management à anticiper, piloter et agir.

En examinant l'environnement du contrôle de gestion, nous avons identifié six principales variables indépendantes au nombre desquelles les pratiques du contrôle de gestion. Etant donné que les outils sont au cœur de celles-ci, nous en aborderons les principaux en tenant compte des spécificités de l'administration publique.

Chapitre 3 : LES OUTILS DU CONTROLE DE GESTION

Les outils du contrôle de gestion sont divers et peuvent être présentés selon plusieurs critères. Nous en avons déjà abordé brièvement la mise en place historique (chapitre 1^{er}). Nous privilégions ici, une approche par les problématiques et les besoins de gestion auxquels peuvent être confrontés les gestionnaires dans l'administration publique.

Le budget, le SIG, le reporting, la segmentation des responsabilités, le tableau de bord, l'évaluation de la performance et la comptabilité par activités sont les principaux outils que nous avons répertoriés dans la littérature.

1 Le budget

La technique budgétaire peut être cernée en trois parties : le budget « classique », le budget par activités et le budget à base zéro. Mais nous ne verrons ici que le budget classique et le budget à base zéro.

1.1 Le budget « classique »

Le budget « classique » ou budget (tout court) peut être défini comme l'expression chiffrée du plan d'action retenu pour mettre en œuvre un programme sur le court terme (BURLAUD A. & SIMON C.J. 1997). Le champ budgétaire concerne à la fois l'élaboration des budgets et le suivi budgétaire.

Avant, dans les administrations de l'État, les budgets étaient construits selon une logique de moyens qu'il s'agissait de consommer avant la fin de l'exercice budgétaire (hors reports éventuels). De plus en plus, les lois des finances substituent à cette logique de moyens la logique du « **triangle du contrôle de gestion** » (DIRE, 2003) qui associe moyens, objectifs de performance et mesure des réalisations. Un budget expose les objectifs des politiques publiques (projet de performance) et alloue des moyens au gestionnaire responsable de la réalisation des objectifs. En fin d'exercice, ce responsable rend compte de la réalisation des objectifs (rapport de performance).

Pour définir donc une démarche budgétaire à la lumière des techniques du contrôle de gestion, il faut comprendre que les techniques issues du contrôle de gestion sont utiles aux trois étapes du cycle de gestion (DIRE, 2003 ; CHARPENTIER M. & GRANDJEAN P.,1998) :

- **pendant l'élaboration du budget :**
 - o le budget est un **outil de planification** qui permet d'allouer les ressources à un programme d'action et de traduire en objectifs annuels un programme qui s'inscrit éventuellement sur le plus long terme ;
 - o le budget est un **outil de coordination**, qui permet par exemple d'assurer la cohérence entre les programmes d'action de plusieurs administrations qui agissent dans le même secteur ;
- **pendant l'exécution du budget :** le suivi budgétaire permet en cours d'exercice de mettre en évidence les écarts par rapport aux prévisions du budget (consommation des moyens et atteinte des objectifs) et, si nécessaire, de prendre les mesures correctives ;
- **en fin d'exercice budgétaire :** il s'agit d'apprécier dans quelle mesure les objectifs de performance du programme ont été atteints et à quel coût. L'analyse des écarts éventuels par rapport aux prévisions établies en début d'exercice doit être exploitée en vue de l'élaboration des budgets suivants (notion de «bouclage»).

Idéalement, l'élaboration des budgets doit se faire selon un processus itératif qui associe le manager qui mettra en œuvre le budget, son autorité de tutelle et les représentants du ministère des finances (association d'une démarche ascendante et d'une démarche descendante). Afin d'obtenir l'adhésion des responsables chargés de sa mise en œuvre, le budget doit être **négocié** plutôt qu'imposé.

Le recours à la simulation permet d'envisager la construction de plusieurs budgets correspondant à autant d'hypothèses relatives à l'environnement, aux moyens disponibles et aux objectifs alternatifs (par exemple : scénario optimiste/scénario pessimiste; scénario souhaitable/scénario réalisable ; etc.). L'idée est de proposer aux décideurs le choix entre plusieurs options, même s'il existe des risques liés à la confection de budgets irréalistes en

raison reconduction mécanique et routinière des budgets d'une année sur une autre. La technique du Budget à Base Zéro propose une réévaluation complète.

1.2 Le Budget à Base Zéro

Pyhrr définit le Budget à Base Zéro (BBZ) 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 tous les postes du budget dont il a la responsabilité et qu'il donne la preuve de la nécessité d'effectuer une dépense* » (In DIRE, 2003 : 64). Le budget base zéro (BBZ) est tout d'abord une méthode logique d'analyse budgétaire. Il doit permettre de parvenir à une meilleure maîtrise des dépenses

La mise en œuvre du BBZ constitue aussi un outil dynamique d'aide à la décision. En effet, l'évaluation des conséquences d'une non-réalisation d'activités, de l'accroissement ou de la diminution du niveau d'activité et de l'amélioration ou de la diminution du niveau de qualité de service doit conduire le service à s'interroger sur son fonctionnement et sur les priorités de l'organisation. Le budget dit «base zéro» est établi sans référence à la période précédente (d'où l'appellation budget base zéro) et en fonction des stricts besoins de l'exercice budgétaire. Le principe consiste à définir le budget de base correspondant au niveau minimal d'activité, puis à chiffrer les autres composantes du budget en fonction d'un niveau d'activité ou de qualité attendu afin d'aider aux choix, selon des priorités explicitées.

La méthode repose sur une hiérarchisation des objectifs, condition préalable à la définition et à l'élaboration du budget.

Dans le secteur public, le BBZ peut trouver une application si la loi des finances prévoit que les crédits ne soient pas justifiés, d'une part en **services votés**, d'autre part en **mesures nouvelles**, mais à «la première unité monétaire». Cette approche en «base zéro» se distingue de la méthode différentielle d'analyse des mesures nouvelles en ce qu'elle conduit à analyser de manière approfondie le « stock » de dépenses. Cette méthode a pour objectifs de :

- justifier les différents postes budgétaires, à en suivre l'évolution et à rendre compte de leur emploi. Elle ne conduit pas à donner une clé de construction des dotations

budgétaires, dont le calibrage résulte de la répartition des contraintes financières globales ;

- conduire les décideurs publics à s'interroger sur le poids financier respectif des activités des services, et ainsi les aider dans les affectations de ressources.

La démarche de mise en œuvre du BBZ s'articule autour de neuf étapes :

- ❶ Il est nécessaire dans un premier temps de découper l'organisation en centres d'activités, c'est à dire en unités d'analyse budgétaire.
- ❷ Pour chaque unité d'analyse, identifier chacune des activités élémentaires qui la constituent en prenant soin de réaliser :
 - une mise à plat et une codification des activités ;
 - une évaluation des coûts par activité élémentaire identifiée.
- ❸ Pour chacune des activités, les responsables sont amenés à déterminer le degré de priorité des activités, c'est-à-dire à définir quelles sont les activités qui leur paraissent essentielles au regard des missions et des objectifs stratégiques de l'organisation, et spécialement de ce centre d'activité (BOISVERT, 1991 : 87).
- ❹ Pour chacune des activités et au regard des priorités fixées préalablement, il est nécessaire d'apprécier le niveau d'effort en termes d'intensité et en termes de qualité.
- ❺ Ensuite, afin de déterminer le niveau de base d'activité (qui permettra d'élaborer le budget en base zéro), c'est-à-dire le niveau d'effort minimal d'accomplissement des activités prioritaires ou non en deçà duquel l'activité n'a plus de raison d'être.
- ❻ Déterminer les variantes ou les modules (qui varient soit par l'intensité, soit par la qualité) de ce niveau de base.
- ❼ Chiffrer ces modules en termes budgétaires et analyser les écarts par rapport au budget base zéro et aux autres modules.
- ❽ Classer les différents modules en fonction de ces résultats et de l'intérêt qu'ils présentent au regard des priorités affichées.
- ❾ Enfin, élaborer différents scénarios budgétaires par consolidation des variantes.

De tout ce qui précède, il ressort que le BBZ est 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. Mais c'est un exercice long et coûteux qui exige beaucoup d'efforts de la part des responsables opérationnels. Pour BOISVERT

(1991), l'exercice est acceptable pour une périodicité de trois à cinq ans. L'auteur prolonge l'analyse en précisant que le BBZ peut se fonder sur les activités ou les processus dont l'évaluation exige d'autres outils.

2 Le SIG et le reporting

Le SIG est toute organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatiques dont la finalité est de recueillir et de stocker dans la durée les données relatives aux activités des services et de restituer périodiquement ou ponctuellement cette information sous une forme répondant aux besoins de l'organisme pour lequel il est mis en place (DIRE, 2003 ; APEC, 1999). Dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion, le SIG doit fournir des données fidèles relatives à :

- l'activité des services (production, relations avec les usagers et les partenaires) ;
- leur environnement (physique, social ou économique) ;
- les moyens physiques et financiers engagés ;
- leur performance.

Le SIG est indispensable au contrôle de gestion car, dans le cadre de la mesure de la performance, il fournit les indicateurs et les informations qui figurent dans les tableaux de bord et les ratios de gestion en vue du pilotage et du reporting.

Le reporting est le processus par lequel des informations relatives à l'activité et/ou au niveau d'atteinte des objectifs d'une entité remontent à la hiérarchie. **L'état de compte rendu**, issu du reporting, constitue un ensemble de documents informatifs, destinés à présenter une information synthétique à la hiérarchie (approche verticale) et/ou à un autre service (transversalité), reprenant les indicateurs nécessaires au suivi d'un budget, d'une action ou d'un projet au regard des objectifs qui ont été fixés (.CHARPENTIER M. & GRANDJEAN P., 1998).

Le reporting et les états de comptes rendus permettent au niveau hiérarchique supérieur concerné et/ou à d'autres services aux problématiques de gestion proches :

- de réaliser un suivi de synthèse, commun et partagé, des réalisations ;
- de procéder à leur analyse ;
- de coordonner les éventuelles actions correctives à entreprendre pour atteindre les objectifs visés ;
- de mesurer la performance ;

L'état de compte rendu constitue un support du dialogue de gestion entre les services (centres de responsabilité) et leur hiérarchie ou entre services à qui des objectifs de gestion similaires ont été fixés et qui ont des structures qui peuvent se prêter à la comparaison dans l'objectif de réaliser une analyse comparative (*benchmarking*).

Le reporting fait l'objet d'une périodicité de remontée d'information prédéterminée. Pour le concevoir et le mettre en œuvre, il faut :

- identifier précisément les attentes des destinataires (contenu, périodicité d'édition...) ;
- établir en collaboration avec les services opérationnels la proposition d'indicateurs susceptibles d'apporter l'information demandée par le destinataire principal et vérifier sa disponibilité ou la difficulté de sa mesure ;
- rédiger les fiches relatives aux indicateurs, précisant pour chacun d'eux sa signification, l'interprétation qui pourra en être faite, sa méthode de calcul et la source de l'information nécessaire à l'alimentation de l'indicateur ;
- Arrêter le projet de maquette de l'état de compte rendu ;
- Définir l'outil informatique qui permettra d'automatiser la production des états de comptes rendus ;
- Définir les modalités (procédures) de renseignement des données, c'est-à-dire le reporting en tant que tel ;
- Réaliser des actions d'accompagnement (formation) des services qui produiront l'information.

Le reporting est un précieux outil du contrôle de gestion dont la construction doit être en cohérence avec la segmentation des responsabilités telle qu'elle existe au sein de la structure concernée.

3 La segmentation des responsabilités

Elle traite du découpage de l'organisation en des centres de responsabilités et constitue un préalable pour l'évaluation de la performance (PARE, 2000 : 80).

Un centre de responsabilité peut être défini comme une unité organisationnelle dont le responsable s'engage à atteindre un certain niveau de performance en contrepartie de coûts, revenus, actifs et passifs pertinents

Six éléments sont constitutifs d'un centre de responsabilité ; à savoir:

- un **service** ou une unité fonctionnelle aux caractéristiques bien définies (ressort, missions, personnel, lieu) ;
- un **responsable** identifié ;
- une **délégation** de pouvoir ;
- des **objectifs** clairs ;
- un **contrat** fixant l'allocation des moyens en contrepartie des engagements souscrits ;
- un système de **mesure** de la performance

On distingue généralement cinq types de centres de responsabilité (DIRE, 2003 ; YAZI, 2003, BOISVERT, 1991) dont les latitudes du responsable sont liées à la compétence de ce dernier de contrôler (principe de contrôlabilité) le couple coût/performance (LORINO, 2001). Ainsi, nous avons :

❶ Le centre de coûts discrétionnaires : L'objectif d'un tel centre est de produire la meilleure prestation dans le respect du budget qui lui est attribué. Ce type de centre concerne généralement des entités dont la production est difficilement quantifiable et pour lequel la mise en relation des moyens engagés avec les réalisations n'est pas évidente. La mesure de la performance se fera notamment sur la qualité de ses prestations et en mesurant l'écart entre les coûts réels de son fonctionnement et le budget qui lui avait été alloué. Un secrétariat, un service d'accueil, de relations publiques, une direction des ressources humaines sont souvent considérés comme des centres de coûts discrétionnaires.

② Le centre de coût : La délégation porte sur les charges engagées pour la mise en œuvre d'un produit ou d'une prestation. L'objectif du centre est de fournir les prestations demandées dans des conditions définies de coût, de délai et de qualité. Les coûts devront ainsi faire l'objet de standards devant être respectés. La mesure de la performance est essentiellement financière et se fait sous forme d'une norme de coûts à respecter. Il peut par exemple s'agir, dans un service déconcentré, d'un service logistique (atelier d'imprimerie ou garage) qui est responsabilisé sur le respect d'un budget de fournitures ou de matières premières, mais n'a pas la maîtrise de son niveau d'activité.

③ Le centre de revenu : L'objectif réside ici dans le respect de l'objectif de recettes du centre (qu'il s'agisse de ventes en cession interne ou externe). Le responsable dispose d'un budget de frais (ou d'une enveloppe), mais n'a pas la possibilité de fixer les prix de cession et n'a pas la maîtrise des dépenses de promotion. Dans le secteur public, on peut citer l'exemple des centres de documentation en région qui ne peuvent fixer leurs tarifs de vente et pour qui l'objectif est de maximiser les ventes sans dépasser le budget de fonctionnement qui leur est alloué.

④ Le centre de profit : La délégation porte sur les charges, le niveau d'activité et éventuellement la négociation commerciale. Les responsables sont évalués sur leur capacité à réaliser un volume de recettes pour dégager une marge. La mise en place de centres de profit nécessite une comptabilité analytique précise permettant d'affecter à ceux-ci les éléments de coûts et de recettes qu'ils contrôlent.

⑤ Le centre d'investissement : La délégation conférée au responsable d'un centre d'investissement inclut la gestion des actifs engagés. Il doit arbitrer sur ses charges et ses recettes, mais aussi sur le niveau des actifs concourant à l'exploitation de son centre. L'objectif est de maximiser le rendement des immobilisations (profit/capitaux investis). La performance est mesurée par des indicateurs financiers tels que la rentabilité des investissements et le bénéfice résiduel.

La segmentation des responsabilités est un outil fondamental du contrôle de gestion surtout dans le secteur public où la tendance est le style de management centralisé. C'est pourquoi, le

concepteur d'un système de contrôle de gestion doit identifier les centres de responsabilité de son administration, et utiliser les outils de gestion les plus appropriés.

En raison des spécificités qui sont propres à l'administration, on rencontre essentiellement des centres de coûts discrétionnaires, des centres de coût et parfois des centres de revenu. Ces unités organisationnelles constituent la plate forme pour l'évaluation de la performance.

4 L'évaluation de la performance

La performance est une notion multidimensionnelle qui s'apprécie au travers des trois composantes que sont l'économie, l'efficacité et l'efficience. Dans le secteur public les trois axes qui remplacent les 3 E sont : le résultat final, la qualité du service rendu et l'efficience (DIRE, 2003).

Le **résultat final** s'intéresse au bénéfice final de l'action de l'État en essayant d'appréhender la conséquence finale des actions sur l'environnement économique et social. C'est la comparaison de la situation de la société avec les objectifs que l'on s'est fixés en la matière, qui permet d'apprécier ce résultat final. Il ne suffit pas de beaucoup travailler, il faut travailler utilement.

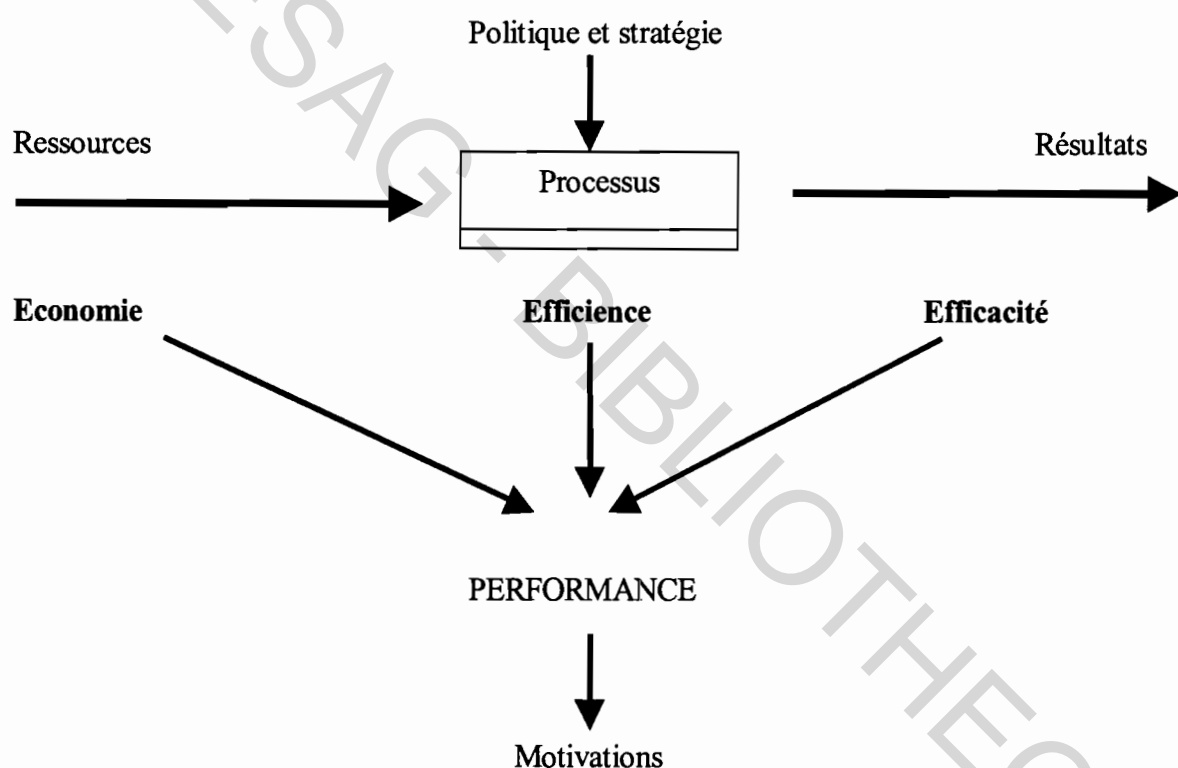
La **qualité du service rendu** se mesure sous l'angle de la satisfaction exprimée par les usagers et dans l'optique du respect de procédures préalablement déterminées. Cette dimension de la performance fait appelle donc à deux notions que sont la **satisfaction des usagers** et la **qualité des process** ; la seconde n'étant en fait qu'un intermédiaire pour que la première soit obtenue. L'utilité de consacrer au sein de la performance un développement propre à la qualité tient au fait que les progrès dans ce domaine résultent de démarches spécifiques, dont il doit être tenu compte : analyse des besoins conduisant à la définition de critères de qualité, fixation de standards ou de cibles, déploiement d'outils de mesure.

L'**efficience** est parfois nommée productivité (progresses-t-on vers l'optimisation dans l'utilisation des moyens employés?). Elle traduit la bonne utilisation des moyens (en matériel, en crédits et surtout en personnel) engagés au regard des réalisations obtenues. Le citoyen en tant que contribuable, ses représentants élus qui votent le budget de l'État et les responsables

des services qui sont comptables de la conduite de ces services ne peuvent que s'interroger sur le rapport entre les moyens consacrés à une action et les réalisations obtenues. C'est à ces élus que revient le devoir d'exercer le droit de sanction (CHARPENTIER M. & GRANDJEAN P., 1998 ; GIBERT P., 1994).

Au regard de la définition de ces trois axes, le système d'évaluation de la performance dans l'administration publique peut être représenté comme suit :

Figure n°4 : Architecture du système d'évaluation de la performance



Source : YAZI (2003 : 317)

Cette évaluation de la performance qui se trouve au cœur de la problématique du contrôle de gestion est alimentée par un arsenal d'indicateurs qui constituent des éléments rentrant dans la conception et confection du tableau de bord.

5 Le tableau de bord

Considéré comme un excellent outil, le tableau de bord est l'aboutissement logique de l'amélioration du contrôle de gestion dont il a suivi l'évolution. Du tableau de bord

traditionnel au tableau de bord prospectif, l'administration peut maîtriser la connaissance de l'état d'avancement de ses programmes ou de ses orientations.

5.1 Le tableau de bord "traditionnel"

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs, à un niveau suffisamment agrégé, à destination des responsables quel que soit leur niveau hiérarchique, en vue de leur permettre de connaître l'état d'avancement des programmes ou des orientations dont ils doivent assurer la mise en œuvre et pour lesquels ils doivent atteindre un objectif spécifique (DIRE, 2003 ; MENDOZA C. & al., 1999 ; ROUACH & NAULLEAU, 1998). C'est un outil d'aide à la gestion, conçu pour analyser la performance.

Outre la connaissance de l'état d'avancement des programmes ou des orientations de l'entité, le tableau de bord doit permettre :

- un suivi de la performance des services par des comparaisons annuelles ou inter services ;
- une ré-affectation de moyens humains ou financiers afin de respecter les objectifs ;
- une programmation des principales étapes-clés en vue de validation ou de réorientation ;
- un reporting (rapport et information) :
 - o de l'administration centrale vers le ministre ;
 - o du service déconcentré vers l'administration centrale.

La conception d'un tableau de bord est souvent itérative, afin de sélectionner les indicateurs les plus pertinents. Dans sa présentation et sa mise en page, le tableau de bord propose quatre espaces fondamentaux :

- un **tableau** : il présente des indicateurs pertinents qui sont quelquefois accompagnés de pictogrammes faisant office de « clignotants » ;
- un **graphique** : il doit pouvoir offrir un résumé et une présentation de l'information la plus importante qui ressort du tableau ;

- un **commentaire** : il doit être clair et précis, se situer par rapport à l'objectif préalablement fixé et faire référence à une situation précédente ou une action future ;
- une **table de références** : elle recense notamment la source du document, les coordonnées de l'émetteur ou du rédacteur du tableau de bord, la périodicité, la date de mise à jour des données. Elle reprend également l'objectif en indiquant de quelle préoccupation de gestion il relève.

Ce type de tableau de bord, en dépit de son utilité, est aujourd'hui limité parce qu'il ne contient que des indicateurs financiers qui à eux seuls ne suffisent plus pour un pilotage stratégique des organisations. C'est pourquoi le contrôle de gestion a procédé à sa révision pour aboutir au tableau de bord prospectif.

5.2 Le tableau de bord prospectif

Les tableaux de bord prospectifs (balanced scorecards) ont été conçus initialement par Robert S. KAPLAN et David P. NORTON (1998) pour les entreprises du secteur concurrentiel. Leur souci est de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant à l'axe habituel de la **performance financière** (rentabilité, valeur ajoutée, etc.) trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance :

- un axe « **clients** » (exemple : satisfaction et fidélité des clients) ;
- un axe « **processus internes** » (par exemple, les processus d'innovation) ;
- un axe « **apprentissage organisationnel** » (potentiel des salariés, capacités des systèmes d'information, motivation et responsabilisation).

Le rééquilibrage s'effectue aussi entre indicateurs de résultat et indicateurs « avancés ». Alors que les premiers mesurent a posteriori le résultat d'une action, une réalisation par rapport à un objectif, les seconds permettent de suivre les variables d'action clés afin d'influer sur la performance finale, au lieu de simplement la constater.

Pour les administrations, le tableau de bord prospectif est un outil permettant de traduire les missions et la stratégie en un ensemble d'objectifs concrets et d'indicateurs de performance qui constituent la base du système de pilotage (management stratégique). Il précise et

communiquent le projet de l'administration à l'ensemble des agents, en proposant un modèle de performance commun et une démarche générale qui permettent d'articuler les efforts et les résultats individuels avec les objectifs généraux.

Cet outil est très utilisé dans l'administration publique des pays nordiques, mais aussi au Canada ou aux États-Unis où près de 60 % de l'administration est concernée. Cette méthode reflète en effet parfaitement les relations qui existent entre les ministères (niveau central) et les agences ou services déconcentrés, puisqu'il permet la diffusion de la vision stratégique depuis l'administration centrale jusqu'aux services.

6 Les autres outils

D'autres outils sont mis en œuvre dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion. Compte tenu de leur diversité, nous nous intéresserons ici à la comptabilité par activités, à l'informatique et au benchmarking.

6.1 La comptabilité par activités

En abordant les développements récents, nous avons évoqués l'approche par les processus (page 18). Répondant aux insuffisances de la comptabilité analytique traditionnelle, la comptabilité par activités est fondée sur cette approche qui repose sur la segmentation de l'organisation en processus (BOISVERT H., 1995). Ces processus sont constituées d'activités qui à leur tour sont constituées de tâches.

Le modèle de la comptabilité par activités repose sur l'utilisation des activités (travail) qui consomment les ressources (ce qui sert à faire le travail) qui sont à leur tour consommées par les objets de coûts (YAZI, 2003). Mais les activités constituent le cœur de ce modèle et leur définition est ce qu'il y a de plus important dans un projet de mise en place d'une comptabilité par activités dans une organisation.

De nos jours, la comptabilité par activités s'est donné une orientation beaucoup plus axée sur la stratégie de l'organisation ou elle est mise en œuvre. A cet effet, elle est chargée d'*« informer et orienter les gestionnaires lors de la prise de décision à moyen et long termes,*

dans une perspective proactive, donc aider les aider à adapter constamment la stratégie à un environnement qui est en mutation constante » (YAZI, 2003).

6.2 L'informatique

L'informatique n'est pas un outil exclusif du contrôle de gestion. Cependant, nous avons besoin de l'évoquer parce qu'elle est, de nos jours, incontournable pour gagner du temps dans une démarche de contrôle de gestion. La conception et la mise en œuvre de la gestion budgétaire, du reporting, des tableaux de bord etc., ne peuvent être conduites facilement sans la fonction logistique de l'informatique. C'est pour cela que la mise en place d'un système de contrôle de gestion ne doit pas perdre de vue les moyens en équipements informatiques.

6.3 Le benchmarking

Le benchmarking s'inscrit dans la démarche de l'administration d'analyser les pratiques des organisations comparables en vue d'améliorer sa performance. La traduction de ce terme *benchmarking* a évolué de l'étalonnage à l'**analyse comparative** et peut être défini comme le processus par lequel une organisation se compare à d'autres.

En fonction des objectifs que la structure s'est assignés, du temps, des ressources disponibles et des sources probables d'information sur les bonnes pratiques, la nature du benchmarking réalisé peut être différente. On distingue ainsi :

- le benchmarking stratégique qui est pratiqué lorsqu'une organisation cherche à améliorer ses performances d'ensemble en se fondant sur sa stratégie à long terme et sur celle que développent ceux dont les performances sont meilleures ;
- le benchmarking compétitif qui a cours dans le cadre des organisations qui considèrent leurs performances non pas au regard de leur stratégie, mais au regard de leurs produits et/ou services-clés ;
- le benchmarking des processus qui s'attache non à la stratégie, aux produits ou aux services, mais au processus mis en œuvre pour fournir ces produits ou services. Il s'effectue dans ce cas auprès de partenaires délivrant les mêmes services, réalisant de meilleures performances et bénéficiant de « meilleures » pratiques ;

- le benchmarking fonctionnel qui consiste à faire des comparaisons avec des organisations opérant dans des secteurs différents dans le but d'améliorer les processus organisationnels de la structure. Dans ce cas, les innovations réalisées sont souvent importantes ;
- le benchmarking interne qui se pratique au sein de l'organisation elle-même dans des unités aux activités comparables ;
- le benchmarking externe qui suppose la comparaison avec des organisations réputées être les meilleures dans le même secteur ;
- le benchmarking international qui offre la possibilité de comparaison avec les organisations d'autres pays.

Dans la pratique, bien que cette typologie existe, aucune structure n'a recours à un seul type de benchmarking et mêle souvent des éléments de l'une ou l'autre catégorie.

L'analyse comparative est un outil de gestion à part entière dans le secteur public car dans les cinq dernières années, partout dans le monde, les administrations ont eu recours au benchmarking pour évaluer leurs propres services et en améliorer la qualité.

Dans le cadre d'une démarche de conception d'un système de contrôle de gestion dans l'administration publique, les outils constituent la variable centrale. Dans le cadre de la présente étude nous nous sommes limités aux outils dont la transposition du secteur privé dans notre champ d'étude poserait moins de problèmes. Aussi la diversité d'outils ne constitue t-elle pas une garantie à la fiabilité du système car ce qui importe est l'application qui en est faite (PARE, 2000 : 96).

CONCLUSION

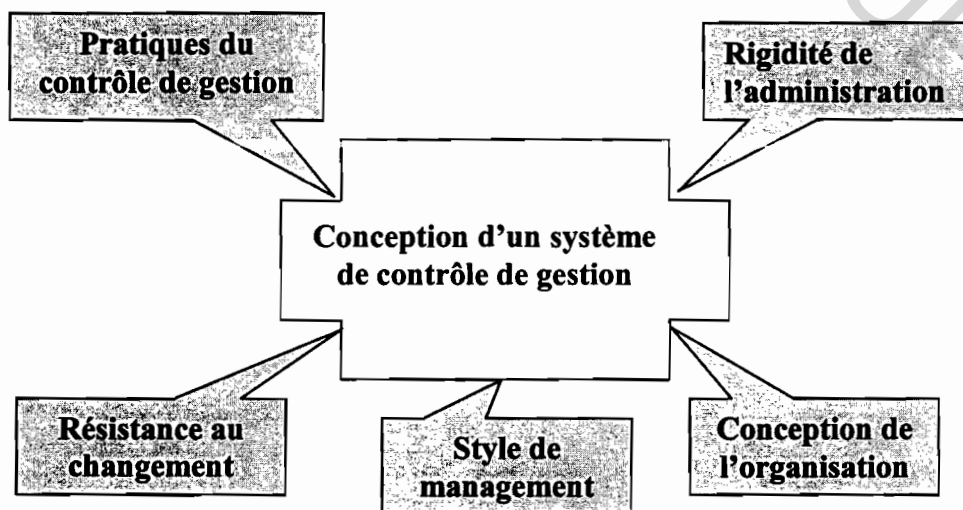
Le contrôle de gestion qui est une réalité déjà ancienne dans les administrations française, nordique, canadienne et américaine est un facteur de maîtrise des organisations. Sa conception dans le secteur public béninois, où peu d'outils sont formellement mis en œuvre, dépend d'un certain nombre de variables identifiées supra.

Sur une base purement théorique, nous retiendrons un modèle d'analyse simplifié (figure n°5) pour l'étude de la conception du système de contrôle de gestion de la Direction de l'Hydraulique du Bénin. En raison du temps limité dont nous disposons, nous n'avons pas pu intégrer les structures externes de contrôle à notre modèle. Ce modèle comporte deux types de variables. La variable **dépendante** – la conception du système de contrôle de gestion – est celle qui subit l'influence des autres variables qui sont ainsi qualifiées d'**indépendantes**.

Les données seront analysées par comparaison au modèle d'analyse qui constitue le référentiel dans le cadre de cette étude. Le cadre théorique nous a permis de collecter les données nécessaires à cet effet. Cette analyse nous permettra de faire ressortir les forces et les faiblesses ainsi que les risques potentiels et matériels. L'analyse de ces risques nous permettra de proposer les améliorations. Les outils à utiliser sont l'analyse comparative et l'analyse de données qui permettra quant à elle de mesurer les corrélations entre les variables.

Enfin, la mise en exergue du cadre théorique de l'étude nous permet, à présent d'aborder la phase de conception du système de contrôle de gestion de la DH.

Figure n°5 : Modèle d'analyse de la conception du système de contrôle de gestion de la DH



DEUXIEME PARTIE :
LE CONTROLE DE GESTION A LA DIRECTION DE
L'HYDRAULIQUE

INTRODUCTION

Même s'il est reconnu que les objectifs du contrôle de gestion sont identiques quelque soient les caractéristiques de l'organisation, il n'en est pas ainsi pour les outils car leur pertinence est tributaire de la nature de l'environnement dans lequel ils doivent être appliqués. Cette préoccupation devient encore plus marquante si le contrôle de gestion est appelé à être mis en œuvre dans les « organisations complexes ».

L'objet de cette deuxième partie est de faire un état des lieux de ce qu'il convient d'appeler « les prémices du contrôle de gestion » à la Direction de l'Hydraulique du Bénin en ayant un regard sur toutes les pratiques et les habitudes de contrôle en cours, à la lumière du cadre théorique général d'analyse que nous avons retenu dans la première partie.

Pour atteindre cet objectif, cette partie s'articulera autour de trois chapitres :

- Le premier chapitre nous permettra de présenter la DH, d'expliquer notre méthodologie d'approche et de passer en revue tous les outils actuellement utilisés pour une maîtrise de la gestion de l'institution. Toutes les précisions concernant le modèle théorique et les variables ne seront pas occultées ;
- Le deuxième chapitre analysera l'existant en vue de mettre en relief les forces et faiblesses du fonctionnement actuel de la DH ainsi que les opportunités et les menaces de son environnement ;
- Le troisième chapitre consistera à une profonde réflexion qui permettra de formaliser le contrôle de gestion au regard des outils les plus adaptés au contexte de secteur public de la DH et de l'ériger en un véritable système cohérent poursuivant des objectifs conduisant à une meilleure maîtrise de la gestion de cette institution.

Chapitre 4 : LES PRATIQUES DU CONTROLE DE GESTION A LA DH

Les pratiques du contrôle de gestion dans une organisation dépendent de la spécificité de celle-ci : type, statut juridique, taille, missions etc. Le but de ce chapitre est de procéder à la présentation des pratiques en matière de contrôle de gestion à la DH. Mais avant cela, il convient d'abord de présenter la DH.

1. Présentation de la DH

Nous n'entrerons pas ici dans les détails, mais nous nous limiterons aux aspects essentiels tels que la mission, le cadre juridique, le domaine d'activité, les sources de financement et la structure organisationnelle.

1.1 Mission et cadre juridique

Direction sous tutelle du MMEH, la DH est investie d'une mission de service public et est dotée d'un cadre juridique.

1.1.1 Mission

Conformément au décret 96-615 du 31 décembre 1996 portant attribution, organisation et fonctionnement du MMEH et selon l'arrêté 2003-N° 01/MMEH/DC/SG/CTJ/DA/DH, la DH a pour mission principale de proposer, en liaison avec toutes les autres structures nationales compétentes, la politique du Gouvernement béninois dans le secteur de l'eau et d'en assurer la mise en œuvre.

A cet effet, cette institution a pour attributions :

- d'élaborer et de proposer les réglementations relatives à la gestion des ressources en eau et à leur mobilisation d'une part, et veiller à leur bonne application d'autre part ;

- d'assurer la gestion du domaine public hydraulique ;
- d'assurer l'orientation et la coordination des actions de l'Etat dans le secteur de l'eau ;
- de coordonner les actions relevant des diverses utilisations de l'eau et animer la Gestion Intégrée des Ressources en Eau (GIRE) ;
- d'assurer la mise en place et le fonctionnement du système d'information et la gestion d'une banque de données sur les ressources en eau et leur mobilisation ;
- apporter un appui - conseil aux communes et autres intervenants impliqués dans le secteur de l'eau ;
- procéder au suivi et à l'évaluation des diverses actions relatives au secteur de l'eau.

La DH dispose d'un personnel de 260 agents et évolue dans un cadre juridique et institutionnel donné.

1.1.2 Cadre juridique et institutionnel

La DH est une structure de droit public doté de la personnalité juridique, mais dépourvue d'autonomie financière. Elle bénéficie de l'appui de l'Etat et a amené le gouvernement béninois à classer le secteur Mines – Energie – Hydraulique comme un des secteurs prioritaires dans le cadre du Programme d'Action du Gouvernement.

La DH est sous la seule tutelle du MMEH à qui elle doit obligatoirement rendre compte selon les règles de l'administration publique. Dans sa mission de conduite de la politique de l'Etat dans le domaine de l'eau, la DH entretient des relations sur le plan institutionnel avec le MAEP, le MEHU et le MSP

1.2 Activités et sources de financement

La DH œuvre dans le secteur de l'eau et de l'assainissement en milieu rural. Ses prestations concernent essentiellement :

- le contrôle et le suivi de la qualité des eaux ;
- le suivi des réseaux piézométrique et hydrométrique ;
- la Gestion Intégrée des Ressources en Eau (GIRE) ;
- la planification et la programmation des ouvrages ;

- la mobilisation sociale des communautés ;
- le suivi des ouvrages ;
- la réhabilitation des anciens ouvrages ;
- la construction de nouveaux ouvrages.

Pour mener ces activités, la DH utilise des ressources financières qui proviennent :

- du budget national (fonds de contrepartie des projets, subvention d'exploitation, fonctionnement) ;
- des bailleurs de fonds extérieurs (Danemark, Allemagne, Belgique, Japon etc.).

Globalement, en 2003, ces ressources sont de 6,5 milliards soit 2.5 en financement intérieur et 4 en financement extérieur. Pour assurer bien accomplir sa mission, l'institution s'est doté d'une structure organisationnelle.

1.3 Structure organisationnelle

La structuration de la DH est consignée dans un manuel d'organisation validé en novembre 2003. Elle est composée de services fonctionnels et opérationnels, centraux et départementaux (le Bénin est composé de onze départements territoriaux en dehors de Cotonou)

1.3.1 Les services fonctionnels

Ces services d'appui et de conseil sont :

- l'Unité d'Audit Interne (AI) chargée d'une part, d'assister et de conseiller le Directeur sur la gestion de l'institution et d'autre part, de vérifier l'application des procédures et règles comptables ;
- la Cellule de Développement Stratégique (CDS) chargée d'une part de la centralisation et de l'exploitation des informations techniques pour le développement stratégique et la communication de la DH et d'autre part, de coordonner la mise en œuvre de la GIRE.

En résumé, il s'agit selon l'arrêté (voir supra) de « *deux cellules techniques d'aide à la décision* ». Elles sont localisées au siège contrairement aux Services Départementaux de l'Hydraulique (SDH) qui font partie des services opérationnels.

1.3.2 Les services opérationnels

Ils sont au nombre de quatorze dont trois centraux et onze déconcentrés. Chacun d'eux a une mission et des attributions bien définies.

Pour ce qui concerne les services centraux, le Département des Ressources en Eau (DRE) assure la connaissance et la gestion des ressources en eau en procédant à l'inventaire, l'évaluation et la planification des ressources en eau. Le Département de l'Approvisionnement en Eau Potable (DAEP) a pour mission la mise en œuvre de la politique d'approvisionnement en eau potable. Le Département de l'Administration et des Finances (DAF) est chargé de la gestion des moyens humains, matériels et financiers mis à la disposition de la DH.

Quant aux services déconcentrés - les Services Départementaux de l'Hydraulique (SDH) – il sont chargés de mettre en œuvre dans leur circonscription territoriale respective la politique nationale en matière de l'eau. Ce sont les structures décentralisées de la DH au niveau des départements du Bénin (sauf le Littoral).

L'organisation de la DH est donc de type hiérarchico-fonctionnel et se trouve résumé dans l'organigramme de l'institution (voir annexe n°2)

Cette présentation succincte de la DH constitue un préalable pour mieux cerner les variables qui pourraient influencer le contrôle de gestion à la DH. A cet effet les indicateurs de mesure sont d'une grande utilité.

2 Les indicateurs de mesure

Pour analyser les déterminants pouvant entrer en ligne de compte dans la conception du système de contrôle de gestion de la DH, nous avons défini d'abord les indicateurs de mesure des variables indépendantes retenues. Un questionnaire, un guide d'entretien (voir annexes n°3 et 4) et les textes organisationnels de la DH ont constitué les supports utilisés pour apprécier ces indicateurs (Tableau n°2). Après la définition de ces indicateurs, nous avons arrêté la procédure d'échantillonnage et identifié les outils de collecte de nos données.

Tableau n°2 : Indicateurs de mesure

Variables	Indicateurs de mesure
La rigidité de l'administration	<ul style="list-style-type: none"> • Importance accordée à la motivation • Degré d'autonomie de gestion • Place donnée aux réformes • Importance accordée aux innovations • Etablissement et respect des normes
La conception de l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> • Prise en compte du contrôle • Effectivité des procédures formalisées • Effectivité des fiches de postes • Adéquation de l'organigramme avec les missions assignées
Le style de management	<ul style="list-style-type: none"> • Existence de contingences • Existence d'un management participatif • Mode de fixation des objectifs • Qualité du climat de travail
La résistance au changement	<ul style="list-style-type: none"> • Perception personnelle du contrôle • Degré d'ancrage des habitudes • Peur d'un risque d'échec • Degré de préférence du statu quo
Les pratiques du contrôle de gestion (Le budget)	<ul style="list-style-type: none"> • Cohérence entre programmes d'activités et budget • Respect des étapes du processus budgétaire • Existence de budget par centre de responsabilités • Existence d'une comptabilité budgétaire • Existence et efficacité d'un suivi budgétaire
Les pratiques du contrôle de gestion (La segmentation des responsabilités)	<ul style="list-style-type: none"> • Décentralisation de la prise de décision • Existence et pertinence des centres de responsabilités

Variables	Indicateurs de mesure
	<ul style="list-style-type: none"> • Pertinence et clarté des objectifs assignés • Existence de contrat de gestion • Existence d'un système décentralisé de mesure de performance
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (L'évaluation de la performance)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Fixation d'objectifs mesurables • Détermination des conditions critiques • Existence et efficacité d'un système de motivation / sanction • Existence et pertinence des critères d'évaluation • Systématisation de l'évaluation
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (Le SIG et le reporting)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation et formalisation du système • Fiabilité et pertinence des informations • Rapidité du système • Régularité des rapports d'activités • Informatisation du système d'information • Degré de fluidité des informations
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (Le tableau de bord)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Exhaustivité des tableaux de bord • Informatisation des tableaux de bord • Dissémination et degré d'appropriation • Prise en compte des facteurs clés de succès • Régularité des mises à jour
<p>La conception du système de contrôle de gestion</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Niveau de formalisation des outils • Existence des ressources humaines • Existence d'une structure ad hoc • Implication de la direction

Source : Nous-même

3 Echantillonnage et outils de collecte

L'atteinte des objectifs de cette recherche nécessite que soit constitué un échantillon et que les outils appropriés soient utilisés pour analyser les résultats obtenus.

3.1 Constitution de l'échantillon

Notre préoccupation première était de collecter le maximum d'informations pertinentes pouvant permettre de faire l'état des lieux en matière de contrôle à la DH et d'identifier les outils qui pourraient être pris en compte dans la conception du système de contrôle de gestion de cette institution. Etant donné que le contrôle de gestion est aujourd'hui une « *fonction partagée* » (PARE : 112) nous avons ciblé :

- au niveau des services centraux, tous les chefs de départements, leurs chefs services ainsi leurs collaborateurs pris en compte par les fiches de poste ;
- au niveau des services décentralisés, les chefs services et leurs chefs de divisions.

Ainsi, l'échantillon initial constitué, pour l'utilisation du questionnaire, est composé de 76 personnes réparties sur toute l'étendue du territoire national. Mais à l'issue de l'enquête, 60 responsables ont répondu soit un taux de 79% (Annexe n°1).

3.2 Outils de collecte des données

Trois outils ont été utilisés pour collecter les données. Il s'agit de la recherche documentaire, du questionnaire et de l'interview.

❶ La recherche documentaire :

Les différents rapports d'audits des projets depuis 1999 ; le manuel d'organisation de la DH, les textes réglementaires qui régissent le fonctionnement de l'institution ont alimenté notre recherche documentaire.

② Le questionnaire :

Nous avons administré un questionnaire aux responsables pour mieux appréhender les variables retenus. L'objectif de ce questionnaire est de faire l'état des lieux en matière de contrôle et de voir la perception des enquêtés de la notion de contrôle. En outre il s'était agi pour nous de voir la pertinence des outils déjà mis en œuvre. Le questionnaire est à l'annexe n°3.

③ L'interview :

Nous avons confectionné un guide d'entretien qui nous a permis d'interviewer les chefs de départements, les chefs SDH et les assistants techniques expatriés, le DIVI, le DGB, le DNPP et les responsables du MFE impliqués dans le processus budgétaire au niveau national. Le recours à cet outil de collecte d'informations s'imposait parce que le questionnaire et la recherche documentaire ne pouvaient nous renseigner sur l'ensemble des données de notre recherche.

4 **Présentation et analyse des résultats**

L'analyse des données a consisté à confronter les données recueillies aux indicateurs retenus. Les outils statistiques comme le calcul des proportions nous ont permis de dégager les grandes tendances pour les facteurs qui peuvent influencer la conception du système de contrôle de gestion de la DH.

4.1 **Présentation des résultats**

A l'aide des outils de collecte d'informations énumérés supra, nous avons procédé à la mesure des variables retenues en se servant de nos indicateurs.

Tableau n°3 : Mesure des variables

Variables	Résultats des mesures
La rigidité de l'administration	<ul style="list-style-type: none"> • Système peu motivant • Faible autonomie de gestion • Les réformes prennent trop de temps • Innovations non encouragées en raison de l'avancement biennal pour tous • Difficile d'établir et de respecter des normes
La conception de l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> • Un faible niveau de contrôle • Des procédures formalisées • Des fiches de postes existent • L'organigramme comporte des lacunes
Le style de management	<ul style="list-style-type: none"> • Le chef est souvent imprévisible à cause des pressions politiques et tout devient urgent pour lui • Le management participatif existe sur papier • Les objectifs sont seulement communiqués aux échelons inférieurs • Le climat de travail assez bon
La résistance au changement	<ul style="list-style-type: none"> • Le contrôle est perçu comme une menace • Les habitudes sont rigides • Il y a un manque de confiance au changement • Il a une certaine préférence aux méthodes actuelles
Les pratiques du contrôle de gestion (Le budget)	<ul style="list-style-type: none"> • Absence de plan d'action • Les étapes du processus budgétaire sont respectées au niveau national • Le budget interne est élaboré par centre de responsabilité

Variables	Résultats des mesures
	<ul style="list-style-type: none"> • Il n'y a pas de comptabilité budgétaire • Le suivi budgétaire n'est pas performant
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (La segmentation des responsabilités)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • La prise de décision est centralisée • Les natures des centres de responsabilités ne sont pas définies • Il n'y a pas de conflits d'attributions • Il n'y a pas de contrat de gestion • Il n'y a pas un système décentralisé de mesure de performance
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (L'évaluation de la performance)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Les objectifs fixés sont mesurables • Les conditions critiques sont identifiées • La motivation et la sanction ne sont pas dans les habitudes managériales • Personne ne sait si et comment il est évalué
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (Le SIG et le reporting)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Système non organisé, non formalisé • Des informations se contredisent souvent • La production de l'information est lente • Les rapports d'activités sont réguliers • La circulation de l'information est verticale (lourd)
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (Le tableau de bord)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Absence de tableaux de bord • Pas de tableaux de bord informatisés • Les tableaux de bord ne sont pas dans les habitudes
<p>La conception du système de contrôle de gestion</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il y a quelques outils mais non formalisés • Personne n'est chargée de la fonction • Aucune structure ad hoc

Source : Nous-même

4.2 Analyse des résultats

Le contrôle de gestion n'est pas, en tant que tel, formalisé à la DH, mais un certain nombre de faits peuvent être capitalisés pour caractériser les pratiques de contrôle dans cette institution.

4.2.1 La délégation de pouvoir

Au regard de son organigramme, la DH est une structure hiérarchico-fonctionnelle dotée de trois départements centraux, deux cellules d'aide à la décision et de onze services décentralisés. En raison de son héritage d'administration publique, elle est très hiérarchisée dans la pratique.

La délégation de pouvoir reste encore embryonnaire car la direction est seule détentrice de toute autorisation qu'elle que soit son importance. Mieux, en raison de sa tutelle, certaines signatures dont les effets pourraient paraître banales échappent à la compétence de la direction elle-même. Par exemple l'autorisation d'une simple mission d'un agent de la DH à l'intérieur du pays est du ressort du cabinet du MMEH. Avec cette forte tradition hiérarchique, il est aisé de comprendre la délégation de pouvoirs du directeur aux chefs de départements et chefs SDH d'une part, et de ceux-ci à leurs chefs services ou chefs de division ne soit pas pour autant une réalité.

Pour ce qui concerne les SDH, la délégation de pouvoir ne concerne que l'engagement des menues dépenses. Le montant à eux alloués pour le fonctionnement par l'Etat est très minime et de ce fait, ils dépendent largement du niveau central pour la plupart des dépenses de fonctionnement et pour la totalité des dépenses d'investissement. Cependant, les SDH Alibori, Borgou, Zou et Atlantique disposent d'un budget de fonctionnement autonome grâce à l'appui de la DANIDA dans le cadre du PADEAR.

4.2.2 Le processus budgétaire

Le processus budgétaire à la DH est complexe et fastidieux en raison des exigences du MFE et du MECPPD. Dans ce cadre, la DH prépare le budget classique et le budget-programme.

Enfin elle prépare un budget interne en vue de suivre ses activités par centre de responsabilités.

4.2.2.1 Le budget classique

Chaque année à partir du mois d'avril, par arrêté interministériel Finances / Plan, la DH est invitée à préparer le budget général de l'Etat et à le transmettre au MMEH au plus tard fin mai. Ledit arrêté exige la reconduction du budget de l'exercice en cours avec application d'un coefficient qui permet d'avoir les « mesures votées ». En dehors de celles-ci, il peut être formulé des mesures nouvelles que le ministre de tutelle ira défendre au cours de la conférence budgétaire qui réunit ce dernier ainsi que les ministres des finances et du plan.

Ce budget, pour ce qui concerne la DH, est centralisé au MMEH par la DPP qui vérifie et veille au respect du cadrage macroéconomique communiqué par le MFE. Ce cadrage, qui est souvent changeant, dépend de l'évaluation que vient faire chaque année le FMI pour voir la capacité d'absorption de l'économie nationale.

4.2.2.2 Le budget - programme

Le MMEH est rentré dans l'approche programme à partir de 2002 parce que la Banque Mondiale avait identifié le sous-secteur eau comme un secteur prioritaire pour la réduction de la pauvreté. Dans le cadre de cette approche le Bénin est passé, pour les ministères dits « PERAC », du budget basé sur les moyens au budget unifié fondé sur une logique d'objectifs et de résultats. Cette réforme comporte une série de mesures concourant à une meilleure gestion des finances publique. C'est pourquoi en dehors du budget classique (obligatoire pour tous les ministères) la DH prépare son budget - programme qu'il soumet au MMEH pour consolidation.

Le budget - programme a pour charnière un cadre logique qui présente :

- l'objectif de développement ;
- les objectifs spécifiques ;
- les résultats attendus ;

- les activités à entreprendre à la DH et dans les SDH ;
- les indicateurs de performance ;
- les outils de suivi-évaluation ;
- les conditions critiques ;
- les moyens requis.

L'évaluation de ces moyens requis permet d'établir le Cadre des Dépenses à Moyens Terme (CDMT) de la DH sur les trois prochaines années tout en rappelant les performances de l'année passé et de celle en cours. C'est dans ce CDMT qui fait le lien entre le budget classique et le budget - programme.

Cet exercice qui commence en mai est un processus itératif qui dure cinq mois et est coordonné :

- au niveau sectoriel par la DPP qui gère le mécanisme d'arbitrage intra-sectoriel ;
- au niveau national par la DPB (MFE) et la DNPP (MECPPD) qui font des propositions pour l'arbitrage inter - sectoriel qui est du ressort de la conférence budgétaire.

A la suite de tout ce qui précède, après avoir arrêté les grandes tendances, le Gouvernement prend un décret portant transmission à l'Assemblée Nationale du projet de loi de finances de l'année N + 1. Il sacrifie à cette obligation constitutionnelle dans la première quinzaine du mois d'octobre.

4.2.2.3 Le budget interne

L'affirmation, de la part de la direction, de la nécessité d'une véritable gestion budgétaire est apparue à la DH le dernier trimestre 2001. En effet le premier processus de préparation du budget - programme venait d'être bouclé et la DH avait l'information qu'en tant que sous-secteur prioritaire, ses ressources sur financement national devaient passer de 751 millions à 2 milliards dans le projet de budget transmis par le gouvernement à l'Assemblée Nationale. Consciente des difficultés de consommation des crédits passant par le Trésor public béninois, la direction a compris qu'il fallait anticiper en identifiant déjà les activités à mener afin

d'accroître les capacités de planification et de programmation de l'institution puisqu'en cas de mauvais résultat, les ressources allaient diminuer l'année suivante.

Ce budget est depuis lors devenu un outil au cœur du processus budgétaire interne de la DH. Il commence en octobre, mais ne suit pas un calendrier précis. Son processus comporte sept grandes étapes :

❶ Envoi de la note de service : Dans la deuxième quinzaine du mois d'octobre, le directeur prend une note de service qui rappelle à chaque centre de responsabilité, le canevas pour la préparation du budget et fixe la date limite de transmission des projets de budget à la direction.

❷ Préparation des budgets : Chaque centre de responsabilité prépare son budget et le transmet dans les délais. Les chefs de départements coordonnent ces travaux au niveau central et les chefs SDH au niveau décentralisé.

❸ Centralisation - consolidation : Le C/SBSC centralise les budgets des centres de responsabilités et établit l'avant-projet de budget. Il prépare l'arbitrage budgétaire en faisant le point des contraintes en raison des ressources attendues du vote du budget par l'Assemblée Nationale et en tenant compte de la règle de spécialisation des crédits.

❹ Arbitrage : À cette phase tous les C/SDH et les chefs de départements centraux viennent défendre, devant le Directeur, les budgets de leurs entités respectives. C'est au cours de cette séance, organisée habituellement en décembre, que le budget définitif est arrêté.

❺ Vulgarisation : Le C/SBSC prépare une note de présentation signée par le Directeur. Ensuite, le document complet est envoyé à tous les services, aux partenaires et au cabinet du ministre pour information.

❻ Exécution : Chaque centre de responsabilité programme ses activités selon le chronogramme préalablement arrêté. Globalement, l'engagement des dépenses qu'elles soient de fonctionnement ou d'investissement est du ressort de la direction.

⑦ Suivi : Le suivi budgétaire est confié au C/SBSC et consiste à vérifier si les dépenses à engager par les services centraux sont prévues. La DH ne dispose pas encore d'une comptabilité budgétaire.

4.2.3 Le système de reporting

Le système de reporting est alimenté par des informations venant des SDH, des départements centraux, des études, des audits de projets, missions d'évaluation et de supervision etc.. L'institution produit chaque trimestre et chaque année un rapport d'activités qui représente la synthèse des rapports des SDH et des départements.

A la fin de chaque trimestre, le directeur envoie aux chefs de départements et chefs SDH une note leur rappelant l'obligation de dresser un état de compte rendu à travers la rédaction d'un rapport d'activité. Les rapports produits par chaque centre de responsabilité sont transmis à la direction qui les affecte à la CDS pour centralisation et finalisation. Le rapport global est ensuite discuté lors de la réunion trimestrielle qui réunit, au siège, tous les chefs services (centraux et décentralisés) les chefs de départements et les coordonnateurs de projets.

La DH est astreinte à produire chaque trimestre, des informations à l'autorité de tutelle, l'Assemblée Nationale et le MECPPD. Il s'agit :

- du niveau d'exécution des activités (et dépenses) programmées par projet ;
- du niveau de réalisation physique et financière de chaque projet ;
- du niveau d'exécution du budget et de la programmation ;
- de la programmation des investissements par projet ;
- du bilan physique et financier cumulé ;
- du niveau d'exécution du budget - programme.

Enfin, un bulletin d'information dénommé « DH INFO » publiait, à l'intention des partenaires, des informations sur les activités de l'institution. Mais elle a cessé de paraître maintenant depuis 2002.

Au regard de tout ce qui précède, nous pouvons conclure que les préoccupations budgétaires constituent l'essentiel de la pratique du contrôle de gestion à la DH parce que les autres variables identifiées ne sont pas pour autant formalisées. Ainsi, nos outils de collecte d'information nous permis de faire l'état des lieux. Il convient à présent d'analyser les forces et faiblesses du système pour mettre en relief les risques encourus.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : ANALYSE DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA DH

Le précédent chapitre nous a permis de faire l'état des lieux en matière de contrôle. Avant de procéder à des recommandations en matière de formalisation d'un système de contrôle de gestion, il convient d'abord d'analyser cet existant et évaluer les risques encourus si rien n'est fait. C'est l'objet de ce chapitre.

1. Les forces

Il s'agit des efforts déjà fournis par l'institution et des prises de conscience en matière de contrôle d'une manière générale et des réformes organisationnelles soutenant de tels efforts. Au cours de nos collectes d'informations, nous avons pu identifier comme atouts, l'audit interne, la pratique budgétaire, l'environnement interne et externe.

1.1 L'audit interne

Nous savons que l'audit interne ne fait pas partie du dispositif de contrôle de gestion, cependant la création par la DH – une structure de l'administration publique – d'une unité d'audit interne ce qui est une grande première au Bénin mérite d'être soulignée. En effet, l'aversion au contrôle est une donnée dans tout type d'organisation et surtout plus prononcée dans les administrations.

L'AI est placée en position de conseil et directement rattachée à la direction. Un tel rattachement, pour ce qui est une structure de contrôle, témoigne d'une certaine prise de conscience des responsables de la DH de développer et de renforcer une culture de contrôle au sein de l'institution. Cette unité a pour attribution, selon l'arrêté 2003-01 :

- le contrôle et la vérification des opérations de gestion ;
- le suivi et l'évaluation des performances ;
- l'actualisation et l'appui au respect des procédures administratives et financières.

Même si d'après les résultats de notre enquête, 71% des responsables perçoivent le contrôle comme une menace, la création de l'AI en tant que première structure formalisée de contrôle au niveau interne doit être considérée comme un atout qui aidera certainement à la conception du système de contrôle de gestion dont l'épine dorsale reste et demeure à la DH, la pratique budgétaire.

1.2 La pratique budgétaire

La logique d'une gestion budgétaire fondée sur les activités est une force même s'il faut forcer l'analyse pour vérifier la pertinence de ces dernières. Ceci constitue déjà un effort louable si l'on sait qu'en général, l'administration publique est peu soucieuse de la pertinence de ses actions parce que le logique des moyens n'a pas encore totalement quitté les esprits des managers publics. Au cours de notre enquête 54% des responsables pensent que le budget constitue un engagement à respecter, 36% estiment qu'il permet d'avoir beaucoup de ressources.

Le principe de décentralisation dans le processus de préparation budgétaire est d'une très grande utilité en ce sens qu'il permet au responsable de chaque centre de responsabilité de faire un effort d'arrimer ses prévisions budgétaires sur un programme d'activités annuel. L'institution de l'arbitrage permet de susciter la recherche d'une certaine cohérence dans les données intégrées aux budgets des services car les responsables ont conscience qu'ils doivent s'expliquer sur leurs chiffres pour convaincre le directeur au risque de se voir amputer une bonne partie des ressources escomptées ; ce qui constitue un facteur d'appropriation des prévisions. En l'espèce 52% de nos enquêtés affirment que leurs budgets s'adosent à leurs programmes annuels d'activités.

Enfin, la préparation du budget - programme, en ce qu'elle permet à la DH de procéder à une planification à court, moyen et long terme constitue un avantage dans l'adoption d'une démarche contrôle de gestion car le souci de maîtriser les données stratégiques est présent. Or cette maîtrise dépend de la nature de l'environnement qu'il soit externe ou interne.

1.3 L'environnement

Qu'il soit interne ou externe, l'environnement de la DH offre des opportunités dont il faut tenir compte pour évaluer les chances de la formalisation d'un système de contrôle. Ces atouts découlent du soutien des partenaires au développement quant au renforcement des structures de contrôle à l'interne, de la fréquence de contrôleur externe et de la prise de conscience des responsables de la nécessité d'un changement.

Au Bénin, dans le cadre du PAS au début des années quatre vingt dix, la Banque Mondiale, avait « imposé » les DIVI dans l'organigramme du MSP et du MEN. Pour la première fois une structure de contrôle au niveau interne a vu le jour dans ces départements ministériels. Le souci était de mieux contrôler la destination des ressources publiques puisque ces deux ministères étant les deux plus grands « budgétivores », il fallait s'assurer de l'existence d'un contrôle permanent de l'effectivité des investissements. Quelques années plus tard, le Gouvernement a généralisé l'expérience dans tous les ministères.

De nos jours, le contexte de la DH favorise une formalisation d'un système de contrôle de gestion pour quatre raisons :

- le secteur de l'eau attire beaucoup de bailleurs de fonds et de ce fait draine beaucoup de ressources financières ; les besoins en informations de ces partenaires sont importants et demandent qu'un véritable système permettant de rendre compte avec des données claires et précises soit mis en place ;
- la DH bénéficie de plus de 50% des ressources financières du MMEH que la DIVI de ce ministère contrôle à peine à cause des problèmes organisationnels ; il faut à cette structure du ministère un alter ego au niveau de cette direction ;
- les audits externes, les interventions de l'IGF et du Contrôle Financier aboutissent à des recommandations qui visent à renforcer le contrôle pour une meilleure maîtrise de la gestion de l'institution ;
- l'autorité de tutelle reproche souvent à la DH la non fiabilité / précision des informations chiffrées qu'elle lui communique en terme de compte rendu.

Si les éléments ci-dessus énumérés constituent des atouts pour l'avènement d'un contrôle de gestion en que système bien structuré à la DH, il faut reconnaître que dans le cadre de ce qui se fait déjà au sein de cette institution, il y a des faiblesses qu'il convient de mettre en relief.

2. Les faiblesses

Les prémices que nous avons évoquées en matière de contrôle à la DH (chapitre 4), présentent des faiblesses qu'il convient d'identifier afin de concevoir un véritable système. La réalité des centres de responsabilités, les limites du processus budgétaire, l'absence d'un système d'évaluation de la performance, l'inexistence de tableau de bord de gestion et l'inefficacité du SIG et du reporting constituent les principales insuffisances que nous évoquerons ici.

2.1 La réalité des centres de responsabilités

La décentralisation des services de la DH n'est pas suivie d'une décentralisation des pouvoirs de décision. 91% des services centraux et des SDH sont sans réels pouvoirs de décision en matière budgétaire pour ce qui concerne leur fonctionnement. Même si ce taux est de 100% pour les dépenses d'investissement ceci se justifie parce que dans le secteur de l'eau :

- les ouvrages coûtent chers ;
- un service n'a pas à lui seul toutes les expertises pour décider ;
- les programmes / projets se négocient souvent à l'échelon national.

Ainsi, si l'on s'en tient au fonctionnement qui constitue selon nous l'essentiel de la délégation de pouvoir, on ne peut pas affirmer que le découpage de la DH en unités organisationnelles correspond à une structuration en centres de responsabilités. Aux termes de nos investigations, nous avons abouti aux conclusions ci-après :

- il n'existe pas de contrat d'objectif entre la direction et ses structures centrales et décentralisées ;
- aucun service n'a connaissance de la manière dont il est évalué par la direction ;
- tous les services sont des centres de coûts.

Aussi, la structure organisationnelle place le SBSC – la structure qui est au cœur du processus budgétaire de la DH – sous le DAF. Une telle position limite ce service dans son rôle de suivi budgétaire et de rédaction des rapports d'exécution du budget - programme. En réalité, le SBSC n'est censé avoir directement accès qu'aux informations financières issues du SCF, ce qui le prive des autres types d'informations concernant les réalisations physiques. Aussi, le SQE qui est chargée entre autres de la gestion du laboratoire ne devrait pas être érigé en centre de coût comme les autres services. Au regard des immenses investissements consentis pour moderniser ce laboratoire, et tenant compte de ce que les usagers de ce service paient ses prestations il est évident qu'il y a une inadéquation entre la nature de ce service et l'objectif de coût à lui assigné.

De tout ce qui précède, la structure organisationnelle de la DH cache une réalité qui ne favorise pas l'évaluation de la performance.

2.2 L'absence d'un système d'évaluation de la performance

La DH ne dispose pas d'un système d'évaluation de la performance. Un tel système suppose non seulement une adéquation de la structure organisationnelle (véritables centres de responsabilités), mais aussi la définition d'indicateurs spécifiques à chaque centre de responsabilité qui supposent dans le contexte de l'administration publique, la prise en compte du **résultat final**, de la **qualité du service rendu** et de l'**efficience**. Dans le cadre de nos recherches nous nous sommes rendus compte que seuls les SDH sont conscients d'une obligation de résultats parce que les indicateurs globaux contenus dans le budget-programme, en matière de réalisation d'ouvrages, sont déclinés ce qui a permis à ces services de s'approprier ces indicateurs. Ainsi, nous comprenons pourquoi 55% des centres de responsabilités affirment ne pas être évalués sur la base de résultat.

Sur le plan individuel, les différents responsables n'évaluent pas leurs collaborateurs étant donné qu'il n'existe pas de critères d'évaluation prédéfinis. Au niveau de la direction elle-même, il n'y a pas un mécanisme qui permet de sanctionner positivement ou négativement les agents. La seule pratique des primes de fin d'année qui a cours dans l'institution et que nous pouvons identifier comme tel n'est pas révélatrice d'encouragement d'une certaine

performance de la part de l'agent qui la perçoit ; la DH étant une organisation de l'administration publique, la notion de hiérarchie l'emporte sur toute autre considération.

L'absence d'un vrai système d'évaluation de la performance est un témoin de l'importance accordée au résultat de chaque unité organisationnelle. L'évolution de ce résultat est une préoccupation du tableau de bord qui se trouve encore absent dans les pratiques de gestion à la DH.

2.3 L'inexistence de tableau de bord

Notre enquête a révélé qu'aucune des unités organisationnelles ne dispose de tableau de bord. Même les SDH du Borgou et de l'Alibori qui avaient affirmé en avoir n'ont pas pu nous en donner la preuve. Cette défaillance est un témoignage du pilotage à vue qui a cours dans les administrations. Ceci n'est pas surprenant car le tableau de bord devrait découler du système d'évaluation de la performance qu'il permet de piloter.

Ainsi, la DH ne dispose pas d'outils pouvant lui permettre de suivre en temps réel et de façon permanente son fonctionnement à partir d'indicateurs clefs afin de corriger les éventuels dérapages. Ceci donne l'idée du pilote qui veut décoller pour une destination donnée sans tableau de bord, ce qui est inconcevable.

Le tableau de bord est un outil précieux dans le processus de gestion de toute organisation. Il est un instrument de contrôle et de comparaison, un outil de dialogue et de communication, un outil d'aide à la décision et à la précision. Son inexistence ne peut que compromettre le processus d'amélioration continue dans lequel s'est engagée la DH dans le cadre du budget-programme.

2.4 Les limites du processus budgétaire

Les attributions du SBSC selon l'arrêté 2003-01 consistent à « *l'élaboration et au suivi du budget du siège, l'analyse des écarts et la proposition de mesures correctives* ». Ceci pose des problèmes : le non respect du principe de cohérence, l'appropriation du budget par les services centraux et la vision classique du suivi budgétaire.

Selon le principe de cohérence, le budget est normalement l'aboutissement du processus de planification et devrait découler du plan opérationnel. L'une des faiblesses du processus budgétaire de la DH est que 48% des budgets des services ne sont pas adossés à un programme d'activités. En général, le budget est élaboré sur la base d'une simple expression de besoins sans référence à un niveau d'activité donné. Issu de la tradition du budget général de l'Etat, le budget de la DH est pratiquement un budget de reconduction dans la mesure où les données des postes budgétaires sont obtenues par application d'un coefficient de croissance sur celles de l'année précédente. Cette forme d'élaboration du budget entraîne un gaspillage de ressources. Aussi le budget de la DH n'intègre jamais les éléments de recettes – si minimes soient-ils – qui proviennent des analyses d'eau, des locations de matériels de géophysique ne figurent dans aucun des documents budgétaires.

L'approche participative n'est pas pleinement mise en œuvre dans le cadre de l'élaboration du budget des services qui sont au siège parce que dans l'esprit de l'arrêté ministériel, le SBSC étant au siège, est beaucoup plus au parfum des réalités de ces derniers. L'engouement qui avait prévalu en 2001 année de la première véritable expérience budgétaire s'est étiolé au siège parce que la majorité des responsables centraux estime que le budget est l'affaire du SBSC. Ils en sont arrivés à une telle conclusion parce que :

- ils ne sont pas associés au budget général de l'état et au budget-programme ;
- l'établissement des budgets par entité n'a pas apporté de grands changements dans l'exercice de leurs activités.

Tout ceci corrobore la proportion des 36% qui estiment que le budget sert à mobiliser beaucoup de ressources et les 79% des responsables centraux et déconcentrés qui ignorent que le processus de préparation budgétaire de la DH est constitué de trois composantes.

Quant au suivi budgétaire, il est limité à l'analyse des écarts ce qui limite sa portée. Et même en cette matière, le SBSC a très peu de marge de manœuvre puisque le module réservé à cet effet dans le logiciel SUCCESS – acquis par la DH en 2002 dans le cadre de l'informatisation de sa gestion comptable – n'est pas encore opérationnel. Alors le responsable du suivi budgétaire n'a pas en temps réel les données qui lui permettront de faire ses analyses pour prétendre formuler des recommandations.

Si ce suivi budgétaire fonctionnait à plein régime, il ne serait efficace que pour la gestion à court terme dans un environnement stable, mais ne pourra pas anticiper sur les modifications de l'environnement en indiquant la direction à suivre et les moyens à déployer pour y parvenir. La DH est encore loin de cet idéal en même temps qu'elle doit améliorer son système d'information.

2.5 L'inefficacité du SIG et du reporting

Le SIG n'est pas organisé puisque la CDS qui en est responsable n'a pas toujours tous les éléments pour apprécier les informations à lui transmises. Beaucoup de dysfonctionnements l'affectent : gestion manuelle de l'information, lenteur dans la production de l'information, irrégularité de la collecte, insuffisance dans le traitement, inadaptation des circuits de diffusion. Le système est ainsi inefficace parce qu'il ne permet pas de connaître, en temps réel, la situation actuelle de la DH, de prévoir, comprendre et informer rapidement.

L'alimentation de ce système – par le reporting – est trimestrielle et ne concerne que les chefs de départements et les chefs SDH. Notre enquête nous a révélé que les chefs services centraux et les chefs de division au niveau décentralisé n'envoient pas systématiquement de rapport d'activités à leurs supérieurs hiérarchiques. Donc le système de reporting reste affecté par la qualité du SIG. La rédaction des rapports n'est pas aisée parce qu'il n'existe pas de canevas type. Les rapports sont souvent volumineux ce qui rend leur exploitation et leur consolidation difficile.

Au regard de tout ce qui précède nous comprenons que la DH n'a pas encore en tant que tel formalisé un véritable système en matière de contrôle et de gestion de l'information pour une maîtrise de l'institution. Ce manque de formalisme ajouté aux faiblesses identifiées au niveau de l'existant l'expose à des risques.

3. Evaluation des risques

L'analyse de la pratique en matière de contrôle a révélé des défaillances qui exposent l'institution à des risques – même en tant structure étatique – parce que la confiance des

citoyens et des partenaires au développement est plus facilement vite perdue que retrouvée. Il urge donc que les managers de la DH aient conscience de ces risques en vue de la prise de mesures hardies pour empêcher leur réalisation. Nous essaierons de résumer ces risques dans le tableau n°3.

Tableau n°4 : Evaluation des risques

Faiblesses	Conséquences
La réalité des centres de responsabilités	<ul style="list-style-type: none"> - Il n'y a pas d'obligation de résultat, ni de moyen. - Activités des services exécutées en retard par rapport à la planification initiale. - Toutes les unités organisationnelles ont une forte propension à faire des dépenses - Absence de motivation et d'émulation. - Lenteur dans la réaction pour les actions corrections. - Entrave à l'amélioration continue. - Limitation de la participation des responsables opérationnels. - Frustrations des responsables opérationnels.
L'absence d'un système d'évaluation de la performance	<ul style="list-style-type: none"> - Pas de possibilité d'apprécier le travail d'un centre de responsabilité. - La qualité des ouvrages livrés aux populations, reléguée au second plan. - Chaque unité organisationnelle fera semblant de travailler. - Manque d'ambition pour le progrès et l'amélioration continue. - Gaspillage des ressources. - Laxisme dans comportements au travail. - Partialité dans la distribution des avantages.
L'inexistence de tableau de bord	<ul style="list-style-type: none"> - Défaillance du pilotage. - Méconnaissance de l'état réel du fonctionnement

Faiblesses	Conséquences
	<p>de l'institution.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capacité de réaction réduite. - Impertinence des décisions. - Méconnaissance des dérapages possibles. - Impossibilité de piloter la performance. - Impossibilité de suivre les facteurs clefs de succès. - Frein à la performance.
Les limites du processus budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> - Dépassements budgétaires. - Exécution de beaucoup d'activités non prévues. - Démotivation du personnel. - Impertinence des décisions. - Frein à l'exécution des activités programmées. - Frein à l'évaluation de la performance. - Frein au suivi budgétaire. - Manque de sérieux dans le processus de préparation budgétaire. - Préparation de budgets fictifs. - Diminution des crédits alloués par l'Etat.
L'inefficacité du SIG et du reporting	<ul style="list-style-type: none"> - Mauvais pilotage. - Difficulté de mesurer les performances. - Incapacité de la direction à fournir en temps réel des informations fiables. - Capacité de réaction réduite. - Manque de considération de la part des partenaires.

Source : Nous-même

Les risques énumérés supra sont liés à la non formalisation d'un véritable système de contrôle de gestion à la DH. Ils constituent des goulots d'étranglement qui pourraient entraver la bonne marche des activités et hypothéquer les performances de l'institution.

L'analyse du système (non formalisé) de contrôle de gestion de la DH met en relief quelques atouts et aussi des faiblesses. S'il faut comparer l'institution à bien d'autres structures de l'administration publique béninoise, elle est bien en avance ; mais ce n'est pas une raison de se complaire de sa situation car l'approche programme à laquelle elle vient de souscrire exige d'elle d'adopter un processus d'amélioration continue. La formalisation d'un véritable système de contrôle de gestion permettra cela.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : CONCEPTION DU SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION DE LA DH

A l'issue de l'analyse de l'existant en matière de contrôle de gestion à la DH, il est normal que nous concevions son système de contrôle afin de l'aider à se prémunir des risques identifiés. Compte tenu des réalités de l'administration publique et de l'aversion au contrôle dans toute organisation, nos propositions iront, pour un début, dans le sens de la conception d'un système « moins fort » qui pourra s'enrichir d'autres outils plus ambitieux avec le temps.

1. Préalables pour la conception du système

Un système est un ensemble d'éléments agencés entre eux et formant un tout cohérent. Avant de concevoir le système de contrôle de gestion de la DH, il importe d'abord préciser les objectifs, les moyens et l'autonomie relative qui sont des conditions en l'absence desquelles on ne saurait parler de système de contrôle de gestion.

1.1 Les objectifs du système

La mesure des variables a révélé que la DH est exposée à des risques. C'est pourquoi le système de contrôle de gestion à concevoir aura pour objectifs de :

- favoriser un fonctionnement moins rigide de l'administration de la DH ;
- mettre en place une organisation interne adéquate ;
- contribuer à la mise en place d'un management participatif ;
- susciter un intérêt pour l'amélioration continue ;
- mettre en place des outils modernes pour une bonne gestion.

1.2 Les moyens du système

Le système de contrôle de gestion nécessite pour son fonctionnement, des moyens humains, matériels et financiers. Dans le cas de la DH, il importe d'insister sur la mise à disposition de

ces moyens parce qu'ils n'existent pratiquement pas encore. Or ; même si la volonté de la direction de voir la naissance de ce système existe, il faudra compter avec les contingences de l'administration publique, la centralisation des recrutements par le ministère de la fonction publique et le fait que l'institution ne dispose pas encore d'une autonomie financière. Il est donc important que les responsables de la DH expriment ces besoins auprès l'autorité de tutelle.

L'énumération exhaustive de ces moyens se fera dans les recommandations.

1.3 L'autonomie et l'organisation du système

Compte tenu de la forte aversion au contrôle, il est important que le système de contrôle de gestion s'incarne dans une structure de rang élevé. Actuellement, au sein de l'institution l'ordre de préséance des structures est direction, département, service, division. C'est pourquoi, il faut intégrer la fonction contrôle de gestion dans un département qui est rattaché directement à la direction.

En outre, pour avoir une bonne synergie entre l'audit interne et le contrôle de gestion, il faudra regrouper les deux fonctions au sein d'un département chargé du contrôle au sein de l'institution : le Département du Contrôle Général (DCG).

Le DCG aura pour mission la conception et la gestion du système d'information, le suivi budgétaire, l'évaluation des performances, la conception des tableaux de bord, l'appréciation du contrôle interne et le respect des procédures. Pour ce faire, ce département sera subdivisé en trois services (voir figure n°6). Au regard de la mission du DCG, les trois services dont il sera composé, auront des attributions exclusives.

Pour ce qui concerne le SAI qui en réalité existait déjà, mais dont les attributions n'étaient pas bien définies, il pourrait maintenant sera chargé :

- du contrôle de la régularité des opérations de gestion ;
- de l'audit de toutes les fonctions ;
- du contrôle de l'application des procédures ;

- du suivi de la mise à jour des procédures ;
- du suivi de l'application des décisions de la direction ;
- de la vérification de la fiabilité des statistiques et informations financières.

Quant au SSE il pourrait s'occuper :

- de la gestion du système d'évaluation de la performance ;
- du suivi des indicateurs de performance ;
- de la conception et de l'actualisation des tableaux de bord de gestion ;
- du suivi stratégique et de la prospective ;
- de l'élaboration, de la mise en œuvre, du suivi et de l'actualisation des Schémas Directeurs d'Aménagement et de Gestion des Eaux ;
- de l'analyse des données aux fins de la planification et de la prévision ;
- de l'administration de la Banque de Données Intégrée ;
- du suivi des contrats.

Enfin le SB reprenant une partie des attributions de l'ancien SBSC pourrait se voir confier la charge :

- de la coordination du processus budgétaire en apportant son appui aux unités organisationnelles dans l'élaboration de leurs budgets ;
- l'analyse des écarts et la proposition de mesures correctives ;
- la tenue de la comptabilité budgétaire.

Pour ce qui le SIG, il relèvera de la compétence du responsable du DCG qui devra mettre à contribution les trois démembrements du département. Il sera également chargé de la rédaction des rapports trimestriels et annuels d'activités de l'institution.

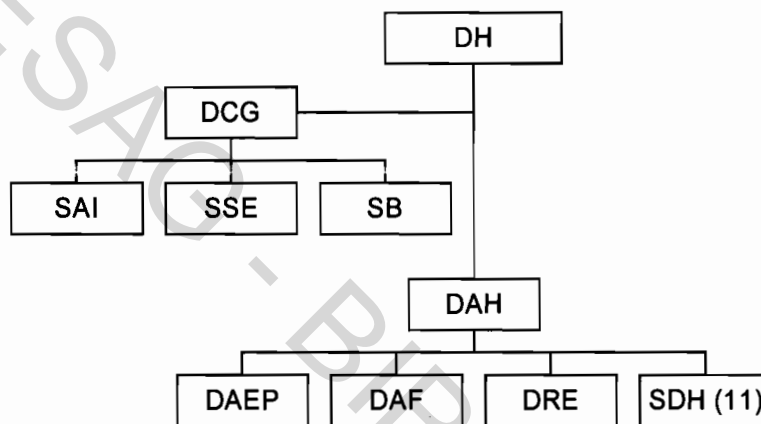
Au regard de tout ce qui précède, le mode d'organisation proposé pour le système de contrôle de gestion de la DH présente trois avantages :

❶ le système paraîtra « moins fort » et pourra mieux s'adapter au contexte de l'administration publique jadis trop habitué à une logique de navigation à vue et très hostile à toute idée de contrôle ;

② l'audit interne sera recentré autour de ses attributions normales de sorte qu'il n'y aura pas de conflit avec la fonction contrôle de gestion car actuellement, par ignorance, le suivi et l'évaluation de la performance est du ressort de l'AI ;

③ la complémentarité entre les fonctions audit interne et contrôle de gestion, regroupées au sein d'un même département et sous la responsabilité d'un chef de département.

Figure n°6 : Positionnement du DCG



Source : Nous-même

La création du DCG d'une grande importance pour la mise en place des outils adéquats en vue de faire contrôle de gestion, un instrument qui apporte de la valeur ajoutée.

2. La conception des outils

L'évaluation des pratiques de contrôle de gestion à la DH nécessite que certains outils soient améliorés et que soient conçus et mis en place.

2.1 La redéfinition des centres de responsabilités

Il est important que la DH revoie sa structuration interne en redonnant aux unités organisationnelles, le vrai sens à leurs responsabilités contenues dans les textes. L'effectivité de cette déconcentration devrait s'accompagner d'une formalisation en centre de responsabilité selon le modèle ci-après :

- centres de coûts : la direction, la CDS, l'AI, le DAF et le DAEP ;
- centres de revenus : le DRE, les 11 SDH.

Pour les centres de coûts, la responsabilité portera sur les coûts et la qualité des services rendus aux usagers. Quant aux centres de revenus, le niveau des recettes d'analyse d'eau, de location de matériels et de réalisations d'études sera mis en avant.. Ainsi, chaque unité se sentirait astreint :

- de bien négocier l'allocation des ressources au regard des objectifs à atteindre ;
- de rendre compte de l'utilisation des ressources et de l'état des réalisations par rapport aux objectifs préalablement fixés.

Etant donné que l'institution a déjà initié l'élaboration d'un manuel d'organisation adopté en novembre 2003, les attributions et les responsabilités sont, pour la plupart des unités, définies de manière à éviter les conflits.

Cette définition des centres de responsabilité participe de la révision de la structure organisationnelle de la DH.

2.2 Le budget

L'amélioration de cet outil doit être entreprise en considérant trois axes : le processus de préparation, l'adaptation du canevas au cadre logique et la tenue de la comptabilité budgétaire.

La formalisation du processus de préparation budgétaire pourrait se présenter comme suit (YAZI, 2003) :

❶ La direction envoie une lettre d'orientation générale à tous les centres de responsabilités. Cette lettre précisera les objectifs généraux et spécifiques, rappellera le calendrier budgétaire, les normes et procédures budgétaires du MFE et des bailleurs de fonds ;

② Chaque centre de responsabilité élabore son plan d'action en tenant compte des éléments contenus dans la lettre d'orientation. Le plan d'action permettra entre autres aux centres de responsabilité d'arrêter leurs objectifs prioritaires et constituera le socle sur lequel le budget sera élaboré. Il pourrait être préparé selon le modèle ci-après :

Tableau n°5 : Modèle de plan d'action

Objectifs	Activités	Sous-activités	Trimestres				Dépenses à engager	Recettes à engendrer	Indicateurs de mesure	Conditions critiques
			1	2	3	4				

Source : Adapté de YAZI (2003)

③ Chaque centre de responsabilité confectionne son budget selon un modèle standard (Tableau n°5) qui facilitera plus tard la consolidation par le SB.

Tableau n°6 : Modèle de préparation du budget

Nom du Centre :								
Exercice :								
Code activité	Code sous-activité	Code SIGFIP	Libellé	Dépenses	Recettes			
					Montant	Source		

Source : Nous-même

④ Le SB récupère les budgets des centres de responsabilité sur support magnétique et procède à l'agrégation des données. C'est la première consolidation. A ce niveau le SB étudie la cohérence et le réalisme des options retenues. Cette analyse devra être portée à la connaissance du Directeur en vue de la préparation de l'arbitrage budgétaire.

⑤ Le comité d'arbitrage, constitué du Directeur, des chefs de départements et assimilés, procédera à l'arbitrage budgétaire. Il s'agira ici de s'appuyer sur les performances passées et

de juger du réalisme des choix de chaque centre de responsabilités. Ici, les apports du SSE seront d'une grande contribution.

⑥ Le SB procédera à la deuxième consolidation en tenant compte des décisions prises par le comité d'arbitrage. C'est ceci qui permet de sortir le projet de budget.

⑦ Après la deuxième consolidation, le projet de budget est soumis au Directeur pour approbation. Celui-ci pourrait y apporter d'autres corrections.

⑧ Le SB élabore le budget définitif en tenant compte des dernières corrections du Directeur.

⑨ Le budget définitif est transmis au MMEH et aux bailleurs pour information car l'arbitrage intra sectoriel avait déjà fixé l'enveloppe globale destinée au sous-secteur « hydraulique ».

⑩ Le budget est exécuté conformément aux activités prévues par chaque centre de responsabilité et selon la programmation trimestrielle prévue dans le plan annuel.

⑪ Le SB se charge du suivi budgétaire pendant l'exécution des activités en vue de déterminer, analyser et expliquer les écarts. Il pourra aussi essayer de les corriger et vérifier en permanence la conformité des résultats aux plans d'actions. L'utilisation du module « COMPTABILITE BUDGETAIRE » du logiciel SUCCESS acquis par la DH facilitera ce suivi.

Ainsi, le calendrier budgétaire pourrait se présenter comme suit :

Tableau n°7 : Proposition de calendrier budgétaire

N° d'ordre	Étapes	Périodes
01	Préparation et vulgarisation de la lettre d'orientation générale	15 au 22 octobre
02	Elaboration des plans d'actions	1 ^{re} au 8 novembre
03	Elaboration des budgets	9 au 23 novembre
04	Première consolidation	23 novembre au 7 décembre
05	Arbitrage	8 au 15 décembre

N° d'ordre	Etapes	Périodes
06	Deuxième consolidation	15 au 22 décembre
07	Approbation du projet de budget	23 au 24 décembre
08	Elaboration du budget définitif	26 au 29 décembre
09	Transmission du budget au MMEH et aux bailleurs	31 décembre
10	Exécution du budget	1 ^{re} janvier au 31 décembre
11	Suivi du budget	1 ^{re} janvier au 31 décembre

Source : Nous-même

Ce constituera un outil permettant à tous les acteurs de s'approprier le processus budgétaire. Sans cette appropriation, il sera difficile que les activités prévues soient exécutées dans les délais. Ce calendrier ne concerne que le budget interne car il serait impossible pour la DH d'imposer un calendrier au niveau national.

Aussi s'avère-t-il nécessaire de disposer d'un autre outil qui permette de rendre compte facilement de l'exécution de ces activités : le reporting.

2.3 Le reporting

Il participe de la dynamisation du système d'information. A la DH, l'essentiel des informations proviennent des SDH. En effet, ce sont ces services déconcentrés qui mettent en œuvre la stratégie nationale en matière d'AEPA au niveau des communautés. Pour que la remontée de l'information des SDH vers la direction soit plus facile et aussi pour que cette information soit synthétique et utile, il est bon que ces services dispose d'un canevas type de rédaction des rapports trimestriels.

Au regard des besoins en informations du directeur, des chefs de départements et chefs de services, les rapports d'activités pourraient être structurés en trois parties.

❶ Rappel activités programmées et résultats attendus

En général, les SDH ont trois grandes catégories d'activités : mobilisation sociale, études et travaux, état des ressources en eau. Dans le rapport trimestriel, chaque SDH fera le rappel des résultats attendus par grande catégorie d'activité selon le modèle suivant :

Tableau n°8 : Résultats attendus pour le trimestre

<u>Mobilisation sociale</u>
R1-
R2-
R3-
<u>Etudes et travaux</u>
R4-
R5-
R6
<u>Etat de la ressource</u>
R7-
R8-

Source : Nous-même

Après le rappel des résultats attendus, il faut lier ces résultats aux activités exécutées. Ici ce ne seront que les activités principales. Par souci de synthèse, il ne sera pas fait mention des sous activités (tâches).

Tableau n°9 : Activités programmées pour le trimestre

R1	A1	
	A2	
	A3	
R2	A4	
	A5	
	A6	
	A7	
R3	A8	
	A9	

Source : Nous-même

② Analyse des résultats obtenus

Les résultats obtenus seront analysés et confrontés aux prévisions selon les grandes catégories d'activités retenues supra. Nous présenterons ici l'analyse type pour ce qui concerne la mobilisation sociale.

Tableau n°10 : Bilan trimestriel des activités de mobilisation sociale

Activités	Prévisions	Réalisations	Ecart	Observations
Demandes de points d'eau				
Réalisation d'études de milieu				
Montages de dossiers communautaires				
Dynamisation des CGPE et des AUE				
Formation des CGPE				
Suivi des CGPE : phase de garantie				
Suivi des CGPE : appui-conseil continu				

Source : Nous-même

Ce bilan, qui utilisera le modèle ci-dessus, est également requis pour les centres d'intérêts que sont :

- la viabilité des ouvrages hydrauliques ;
- les études et les travaux ;
- la fonctionnalité des ouvrages ;
- l'état des eaux de surface ;
- l'état des eaux souterraines

③ Point financier

Le point financier trimestriel pour chaque SDH est utile aujourd'hui dans le cadre de la délégation de crédit à laquelle le niveau central est entrain de préconiser en vue de donner une plus grande autonomie aux services déconcentrés. Ainsi, à partir du modèle que nous proposons, le SB pourra rapidement faire le point global sur la consommation de chaque chapitre.

Tableau n°11 : Point financier trimestriel

Projets	Ressources			Dépenses			Soldes			% de consommation			Obs.
	Ext.	int.	Σ	Ext.	Int.	Σ	Ext.	Int.	Σ	Ext.	Int.	Σ	

Source : Nous-même

2.4 L'évaluation de la performance

L'un des principes de contrôle les plus cités est que les individus doivent être responsables seulement des résultats qu'ils peuvent contrôler. Dans l'administration publique où le respect de la hiérarchie est un culte, ce principe très souvent pas respecté. Des agents, chefs services, chefs de départements... sont tenus responsables des éléments sur lesquels ils n'ont que peu ou pas de contrôle. Ce qui compte est l'atteinte des objectifs. Cet état de chose engendre des comportements dysfonctionnels qu'il convient d'éviter en disposant d'un véritable système d'évaluation de la performance.

Nous avons mis au cœur du système d'évaluation de la performance dans le secteur public, la qualité des services rendus au citoyen. Ainsi, le système que doit mettre en place la DH doit permettre de contrôler ce paramètre en essayant de responsabiliser à tous les niveaux des personnes dans le respect du principe de contrôlabilité. Au regard des objectifs du millénaire pour le développement que s'est fixés le Bénin, la DH est astreinte à des obligations pour lesquelles les moyens subséquents sont déployés.

Compte tenu de tout ce qui précède nous préconisons que soit instituer un système d'évaluation de la performance ayant les caractéristiques suivantes :

- deux ou trois indicateurs de mesure de la performance par centre de responsabilité ;
- des moyens (rapports, enquêtes, études...) préalablement identifiés pour le suivi et l'évaluation de ces indicateurs ;
- plus d'importance aux indicateurs témoins ;

- l'institution d'un rapport annuel de performance pour mieux rendre compte de l'utilisation des ressources et de l'atteinte des objectifs ;
- l'institution d'un rapport annuel d'information pour informer le MMEH, les bailleurs et tous les acteurs internes de la situation actuelle ;
- la clarification de l'attribution des responsabilités en terme de contrôlabilité ;
- l'adoption de standards historiques pour procéder à des comparaisons ;
- l'adoption du principe d'annualité pour l'appréciation de la performance ;
- la prise des sanctions et mesures d'incitation pour l'amélioration continue.

2.5 Les tableaux de bord

Les besoins de suivi permanent sont pressants à la DH et leur satisfaction permettra un meilleur pilotage de l'institution. Pour cela, nous préconisons la conception d'un réseau de tableaux de bord. Pour un début nous suggérons que chaque chef de département ou assimilé dispose d'un tableau de bord adapté à ses besoins d'information.

Au regard des besoins d'informations répertoriés le réseau de tableaux de bord sera composé de quatre sections : fonctionnement, actions pour le compte de l'Etat, actions pour le compte des communes, autres actions.

La section « fonctionnement » renseignera sur les informations ci-après :

- effectifs et postes vacants ;
- budget de fonctionnement ;
- formations diverses ;
- informations sur la comptabilité et marchés publics ;
- suivi des principaux dossiers ;
- état du parc automobile.

La section « actions pour le compte de l'Etat » sera déclinée en :

- suivi des crédits sur budget national ;
- suivi des crédits sur financement extérieur ;
- point sur la subvention d'exploitation ;
- données sur l'état du fonctionnement des ouvrages ;
- point sur la couverture nationale d'AEPA ;

- point sur l'état des eaux souterraines ;
- point sur l'état des eaux de surface.

Quant à la section « action pour le compte des communes », elle sera composée des éléments suivants :

- point des activités de contrôle de la légalité en matière d'AEPA ;
- ingénierie publique et demandes d'assistance-conseil ;
- suivi des travaux en régie pour les communes.

Enfin, les « autres actions » seront déclinées en :

- état du parc informatique ;
- actions du parc automobile ;
- négociations en cours.

Les principales informations ciblées supra seront, chacune, représentées sous une forme graphique ou à défaut par un tableau, avec l'historique depuis le début de l'année ou d'autres éléments permettant d'apprécier la situation du domaine représenté, soit :

- le rappel des réalisations de l'année passée ou du trimestre précédent ;
- les objectifs annuels fixés pour le domaine.

Les équipements informatiques de pointe dont dispose actuellement l'institution et le prochain projet de création d'un réseau intranet constituent des atouts qui faciliteront l'exploitation des tableaux de bord.

Pour la mise en place du système, il est important que nous puissions faire des recommandations à l'endroit de la direction.

3. Recommandations, chronogramme et moyens

Pour corriger les faiblesses identifiées à la DH et prévenir les risques identifiés, nous pensons formuler des recommandations à l'endroit des responsables de la DH. Leur mise en œuvre permettront d'améliorer la gestion de l'institution. Nous indiquerons, en caractère gras, en face de chaque recommandation, les responsables chargés de la mise en œuvre.

Tableau n°12 : Principales recommandations

Variables	Principales recommandations
<p>La rigidité de l'administration</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Plaidoyer auprès du MMEH pour valoriser les atouts des réformes à engager (Directeur) • Développement des activités qui génèrent des fonds propres (Chefs départements et chefs services)
<p>La conception de l'organisation</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Renforcement des actions de contrôle et accroissement des moyens financiers, humains et matériels des structures ad hoc (Directeur) • Adoption d'un organigramme complet qui reflète effectivement la réalité (Directeur)
<p>Le style de management</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Instauration d'un véritable mode de management participatif (Directeur et C/DCG) • Adoption de la culture des contrats de gestion (Directeur et C/DCG) • Formation des chefs services et chefs de départements à la direction participative par objectifs (C/DCG)
<p>La résistance au changement</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sensibilisation des agents sur les atouts du contrôle de gestion (C/DCG)
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (Le budget)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Vulgarisation des outils de préparation budgétaire (C/SB) • Acquisition du module comptabilité budgétaire du logiciel SUCCESS (Directeur)
<p>Les pratiques du contrôle de gestion (La segmentation des responsabilités)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Adoption d'une nouvelle structuration en centres de responsabilités (Directeur)

Variables	Principales recommandations
	<ul style="list-style-type: none"> • Sensibilisation des responsables sur les implications de la nature de leurs centres (C/SSE)
Les pratiques du contrôle de gestion (L'évaluation de la performance)	<ul style="list-style-type: none"> • Proposition à l'autorité de tutelle d'un mécanisme de motivation des plus méritants (Directeur et C/DCG) • Identification des indicateurs par centre de responsabilités (C/SSE)
Les pratiques du contrôle de gestion (Le SIG et le reporting)	<ul style="list-style-type: none"> • Formalisation du SIG (C/DCG) • Vulgarisation d'un canevas type de rapport d'activités (C/DCG et C/SE)
Les pratiques du contrôle de gestion (Le tableau de bord)	<ul style="list-style-type: none"> • Vulgarisation des tableaux de bord (C/SSE) • Mise en place d'un réseau intranet (Directeur et C/DCG)
La conception du système de contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none"> • Proposition à l'autorité de tutelle de l'arrêté portant création du DCG (Directeur) • Adhésion forte de la direction à la mise en place du système (Directeur)

Source : Nous-même

Compte tenu des besoins pressants de mise place des outils du contrôle de gestion et d'amélioration des pratiques de gestion à la DH, il est important d'adopter une bonne logique de progression. Pour cela, nous proposons à la direction de cette institution un chronogramme pour la mise en œuvre des recommandations et une évaluation des moyens requis.

Tableau n°13 : Chronogramme de mise en œuvre et moyens requis

Recommandations	Période de mise en œuvre	Moyens requis
Plaidoyer auprès du MMEH pour valoriser les atouts des réformes à engager	juillet 2004	Notes administratives

Recommandations	Période de mise en œuvre	Moyens requis
Développement des activités qui génèrent des fonds propres	à partir de juillet 2004	Journées de réflexions, marketing
Renforcement des actions de contrôle et accroissement des moyens financiers, humains et matériels des structures ad hoc	juillet 2004 à juin 2009	<ul style="list-style-type: none"> - Recrutement de trois contrôleurs de gestion - Un véhicule - Trois ordinateurs - Missions et formations
Adoption d'un organigramme complet qui reflète effectivement la réalité	décembre 2004	Notes administratives
Instauration d'un véritable mode de management participatif	janvier à décembre 2005	Séminaires, missions, notes administratives
Adoption de la culture des contrats de gestion	janvier à décembre 2006	Séminaires, missions
Formation des chefs services et chefs de départements à la direction participative par objectifs	janvier 2006	Séminaires
Sensibilisation des agents sur les atouts du contrôle de gestion	janvier à mars 2005	Missions
Vulgarisation des outils de préparation budgétaire	avril à septembre 2005	Missions
Acquisition du module comptabilité budgétaire du logiciel SUCCESS	janvier 2006	2 000 000 FCFA
Adoption d'une nouvelle structuration en centres de responsabilités	août 2006	Notes administratives
Sensibilisation des responsables sur les implications de la nature de leurs centres	mars à mai 2006	Missions
Proposition à l'autorité de tutelle d'un mécanisme de motivation des plus méritants	juillet à décembre 2007	Notes administratives
Identification des indicateurs par centre de responsabilités	janvier à juin 2007	Missions

Recommandations	Période de mise en œuvre	Moyens requis
Formalisation du SIG	janvier à décembre 2008	Etudes
Vulgarisation d'un canevas type de rapport d'activités	janvier à mars 2005	Missions
Vulgarisation des tableaux de bord	juillet 2007 à juin 2008	Missions
Mise en place d'un réseau intranet	Janvier à mars 2009	- ordinateurs - matériels divers
Proposition à l'autorité de tutelle de l'arrêté portant création du DCG	Décembre 2004	Note administrative
Adhésion forte de la direction à la mise en place du système	juillet 2004 à juin 2009	Réunions, missions

Source : Nous-même

Ainsi, avec ce chronogramme, la DH pourrait progressivement mettre en place un système complet de contrôle de gestion durant une période de cinq ans tenant compte des facteurs de contingence liés à son contexte spécifique : l'administration publique.

Somme toute, en faisant des recommandations à la DH, nous avons voulu que la conception de son système de contrôle de gestion soit immédiatement suivie d'actions concrètes permettant à tous les acteurs de se rendre compte des améliorations induites par les changements organisationnels. C'est cela qui va encourager les changements progressifs de comportements.

CONCLUSION

La DH en tant qu'une structure de l'administration publique béninoise a fait jusque-là des efforts allant dans le sens de la maîtrise de sa gestion. Mais elle manque d'un bon référentiel qui permettra de canaliser ces efforts et d'évoluer progressivement vers une véritable formalisation de son système de contrôle. Des outils ont été proposés pour aider l'institution à mieux conduire son processus de changement.

Si rien n'est fait, les insuffisances relevées et les risques auxquels la DH est exposée pourrait lui faire perdre la confiance des partenaires extérieurs (apporteurs de plus de la moitié de ressources d'investissement) et des nouvelles communes issues de la récente décentralisation de l'administration territoriale au Bénin. Ces collectivités sont appelées à être des clients pour la Direction de l'Hydraulique qui aura comme concurrents les bureaux d'études qui sont dans le domaine de l'hydraulique et de la géophysique. Donc il urge que cette institution commence par mettre en œuvre les recommandations qui lui permettent de disposer d'un système cohérent de contrôle de gestion.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le contrôle de gestion s'est d'abord développé dans les entreprises. Ses outils, méthodes, démarches ont été conçus depuis le début du XIXème siècle pour apporter des réponses aux problèmes de l'entreprise. La récupération de ces outils, méthodes et démarches par des administrations publiques, ayant une finalité intrinsèquement différente de celle de l'entreprise, même si l'on considère généralement qu'elles doivent obéir aux exigences d'obligations de résultat, est légitime. Cette récupération demande cependant un travail d'investigation et d'analyse sur ce qui est transférable et ce qui ne l'est pas, sur la nature et l'importance des transpositions ainsi que sur le développement de démarches de contrôle de gestion propres aux organisations publiques. À défaut d'effectuer ce travail, on succomberait à l'erreur qui vise à faire ressembler le plus possible les organisations publiques aux entreprises en oubliant que leur modernisation doit tenir compte leur statut de service public et non la gommer.

La présente étude a essayé d'une part, de montrer l'importance du contrôle de gestion pour une maîtrise des activités à la DH et d'autre part, d'indiquer des pistes pour la conception et la mise en œuvre de certains outils . Pour ce faire, l'étude a nécessité la construction d'un modèle d'analyse de la conception d'un système de contrôle de gestion dans l'administration publique. Ce modèle a été tiré des approches théoriques relatives au contrôle de gestion.

Revenant à la DH, l'état des lieux fait en matière de pratiques du contrôle de gestion a révélé les insuffisances suivantes :

- l'inexistence de véritables centres de responsabilité ;
- l'absence d'un système d'évaluation de la performance ;
- l'inexistence de tableaux de bord de gestion ;
- des lacunes au niveau du processus budgétaire ;
- l'inefficacité du SIG et du reporting.

Toutes ces lacunes ont eu des conséquences négatives sur le déroulement prévu des activités, la production à temps réel des informations aux partenaires, le suivi budgétaire etc.. Bref, l'institution se trouve ainsi exposé à des risques auxquels il convient de prendre des mesures afin de les éviter.

Pour prévenir les risques encourus et annuler les effets de ceux déjà réalisés, nous avons fait des recommandations allant dans le sens de la formalisation du contrôle de gestion à la DH. Celles-ci portent sur :

- la redéfinition des centres de responsabilité ;
- la redéfinition de la structure organisationnelle de l'institution avec création d'une structure chargée du contrôle (DCG) regroupant les fonctions d'audit interne et de contrôle de gestion ;
- l'amélioration du processus budgétaire avec conception des outils de préparation de véritables budgets axés sur des programmes annuels cohérents d'activités ;
- la redynamisation du reporting avec une proposition de canevas-type pour la remontée des informations trimestrielles portant sur les activités des structures déconcentrées ;
- la description des caractéristiques du système d'évaluation de la performance de la DH ;
- la constitution des tableaux de bord de gestion.

La mise en œuvre de ces recommandations nécessite une adhésion de tout le personnel et du management de la DH. Cette implication totale permettra à cette institution de conforter sa position dans le rang des secteurs dits prioritaires auxquels les bailleurs de fonds extérieurs s'intéressent afin de lutter efficacement contre la pauvreté. Donc c'est d'un enjeu de taille qu'il s'agit.

Toutefois nos recherches présentent un certain nombre d'insuffisances que nous pouvons énumérer en les points ci-après :

- des variables non moins importantes comme les contingences politiques ont été écartées en raison des difficultés de mesure et du souci de simplification du modèle ;
- la variable « structures externes » n'a pas pu être prise en compte en raison des limites du temps ;
- l'étude a été faite dans le contexte spécifique du secteur de l'eau, ce qui pose des problèmes de généralisation, toute chose n'étant pas forcément égale par ailleurs ;
- nous n'avons pas pu évaluer les interdépendances entre les variables indépendantes et l'influence que la conception du contrôle de gestion sur celles-ci.

Malgré ces limites, la présente étude conserve tout son intérêt parce qu'elle a permis de poser la problématique du contrôle de gestion dans le secteur public en démontrant l'importance de la fonction. Il reste à souhaiter que les pesanteurs politiques n'entravent pas la volonté des responsables de la DH de continuer dans le processus d'amélioration continue dans laquelle ils avaient engagé l'institution en adoptant l'approche programme.

Notre souci en nous investissant dans cette étude était d'inciter les responsables de la DH à la recherche permanente de la performance, à la quantification des objectifs, au développement des indicateurs fiables, à la production de statistiques précises. Pour y parvenir véritablement, nous pensons que le champ reste encore ouvert pour réfléchir sur d'autres variables pertinentes.

CSAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG

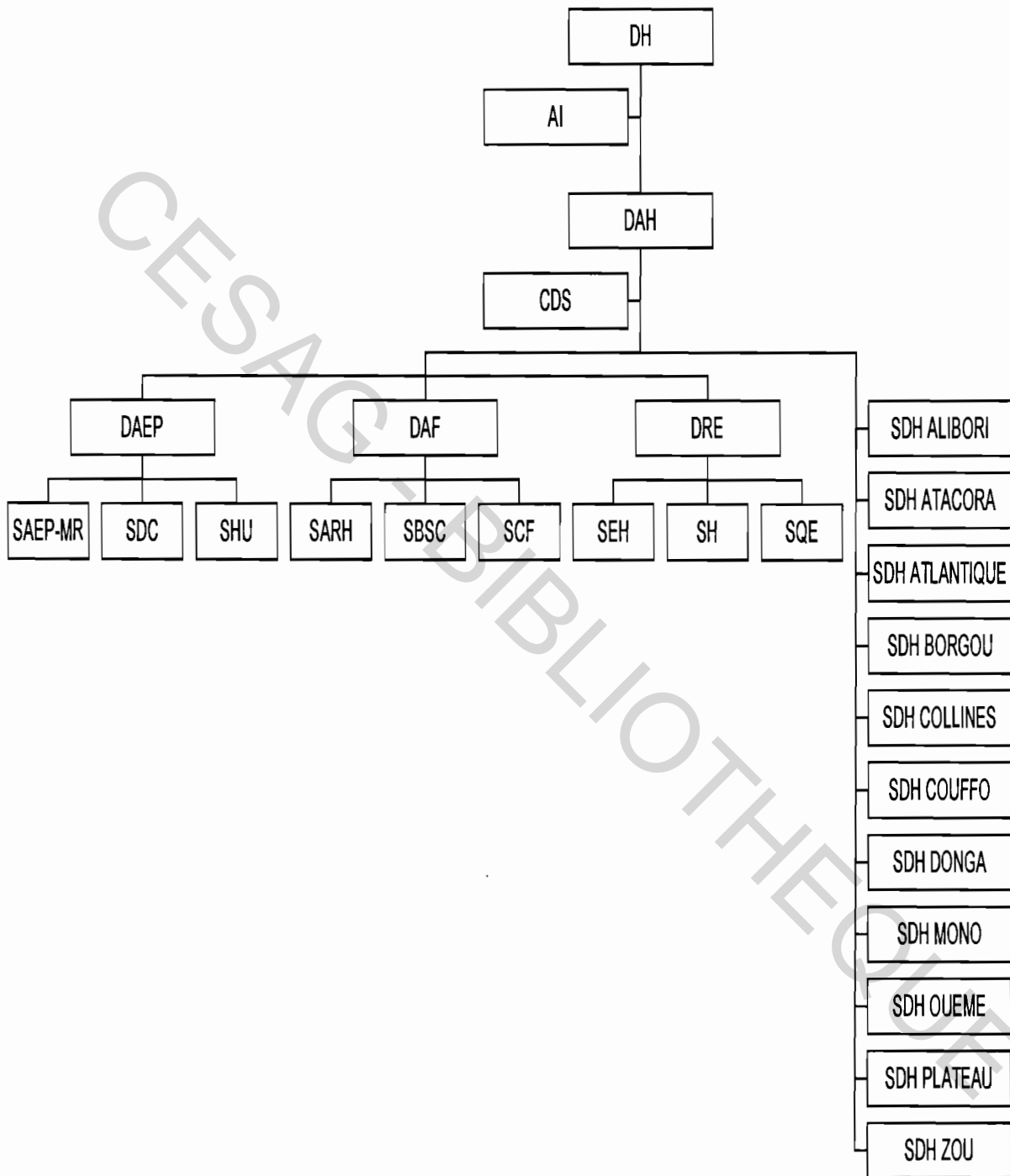
ANNEXES

BIBLIOTHEQUE

Annexe n°1 : Composition de l'échantillon

Centres	Prévus	Enquêtés	Taux de réponse
CDS	4	4	100%
DAF	7	5	71%
DAEP	4	4	100%
DRE	4	4	100%
SDH-AL	6	4	67%
SDH-ATA	5	3	60%
SDH-ATL	5	4	80%
SDH-B	6	4	61%
SDH-COL	5	3	60%
SDH-COU	5	4	80%
SDH-D	5	3	60%
SDH-M	5	4	80%
SDH-O	5	5	100%
SDH-P	5	5	100%
SDH-Z	5	4	80%
TOTAUX	76	60	79%

ANNEXE N°2 : ORGANIGRAMME ACTUEL DE LA DIRECTION DE L'HYDRAULIQUE





Annexe n°3 : QUESTIONNAIRE

(Pour la conception d'un système de contrôle de gestion à la DH)

0. RENSEIGNEMENTS SUR L'ENQUETE

(Cocher uniquement la case vous concernant)

Chef de département	<input type="checkbox"/>	Chef de service	<input type="checkbox"/>
Chef de division	<input type="checkbox"/>	Collaborateur	<input type="checkbox"/>

1. LE BUDGET

i. Que représente le budget pour vous ?

Une expression de besoins	<input type="checkbox"/>	Un engagement à respecter	<input type="checkbox"/>
Une orientation à titre indicatif	<input type="checkbox"/>	Une orientation rigide	<input type="checkbox"/>
Une prévision pour avoir beaucoup plus de ressources			<input type="checkbox"/>
Une prévision pour la forme			<input type="checkbox"/>
Autre (à préciser)	_____		

ii. Vos prévisions sont-elles adossées à votre programme d'activités ?

Oui Non

iii. Le SBSC vous appuie t-il pendant la période de préparation budgétaire ?

Oui Non

iv. Savez-vous que trois budgets confectionnés à la DH chaque année ?

Oui Non

v. Le budget de votre service est-il négocié ?

Oui Non

2. LA SEGMENTATION DES RESPONSABILITES

i. Votre service jouit-il d'une délégation de pouvoir ?

Oui Non

ii. Les objectifs assignés à votre service sont-ils clairs ?

Oui Non

iii. Existe t-il un contrat entre votre service et la direction fixant l'allocation des moyens en contre partie des engagements souscrits ?

Oui Non

iv. Existe t-il, à votre connaissance, un système de mesure de votre performance ?

Oui Non

v. ***Votre service est-il :***

- De nature à fournir la meilleure prestation dans le respect du budget alloué
- Une entité dont l'objectif est de fournir les prestations en tenant compte des critères de coût, de délai et de qualité
- Un service qui a un objectif de recette
- Aucune des caractéristiques ci-dessus évoquées

3. L'EVALUATION DE LA PERFORMANCEi. ***Etes-vous évalué sur la base de vos résultats ?***Oui Non ii. ***Evaluez-vous vos agents sur la base de leurs résultats ?***Oui Non iii. ***Informez-vous à l'avance vos agents des critères d'évaluation ?***Oui Non iv. ***Vos critères d'évaluation tiennent-ils compte :***

- de la bonne utilisation des moyens engagés au regard des réalisations obtenus ?
- de la satisfaction des usagers et de la qualité de vos processus de fonctionnement ?
- de l'objectif fixé au départ ?
- Vous n'avez pas d'indicateurs spécifiques

v. ***Sur la base de vos résultats annuels, la direction :***

- vous motive dans le cas de bonnes performances
- vous sanctionne en cas de mauvaises performances
- ne fait rien

4. LE SIG ET LE REPORTINGi. ***Vos collaborateurs vous envoient-ils leurs rapports d'activités ?***Oui Non ii. ***Informez-vous vos collaborateurs de l'appréciation que vous faites de leurs rapports ?***Oui Non

iii. L'exploitation des rapports induisent-elle des changements dans votre service ?

Oui Non

iv. Les rapports de votre service contiennent-ils des informations qui renseignent sur votre performance ?

Oui Non

v. Quelle périodicité respectent vos rapports ?

Mensuelle Trimestrielle Annuelle

vi. Existe-t-il un format prédéterminé pour la rédaction de vos rapports ?

Oui Non

5. LE TABLEAU DE BORD

i. Utilisez-vous un tableau de bord ?

Oui Non

ii. Si oui, quelle est son utilité pour vous ?

Connaissance de l'état d'avancement des activités

Ré-affectation des moyens

Circulation de l'information

iii. Vos tableaux de bord sont constitués :

Des éléments financiers uniquement

Des éléments non financiers uniquement

Les deux à la fois

6. LA RESISTANCE AU CHANGEMENT

i. Que pensez-vous du contrôle ?

C'est une menace pour votre service

C'est un outil d'aide à la décision

ii. Le fonctionnement actuel de votre service est-il satisfaisant pour vous ?

Oui, pas besoin d'amélioration

Non, il faut un changement progressif

Vous êtes indécis

Annexe n°4 : Guide d'entretien avec le personnel-clé de la DH et des personnes ressources extérieures

Introduction :

Dans le cadre de nos recherches sur la conception d'un système de contrôle de gestion à la DH, nous avons souhaité mettre à contribution vos connaissances dans le cadre des relations que vous entretenez avec l'institution. L'entretien portera essentiellement sur quatre centres d'intérêts : l'organisation de la DH, son système budgétaire, son système d'évaluation de la performance, vos propositions et recommandations.

L'organisation de la DH :

Quelle appréciation faites-vous de l'organisation actuelle de la DH ? En quels points vous la trouvez adéquate et performante ? Quelles relations de travail entretenez-vous avec l'institution ? Quels sont les dysfonctionnements que vous avez enregistrés dans le cadre de ces relations ? Quels constats faites-vous sur la réalité de l'organigramme et des textes réglementant le fonctionnement de l'institution ?

Le système budgétaire :

Pouvez-vous nous décrire le processus budgétaire actuel de la DH ? Quels sont ses principaux points forts ? Lesquels peut-on améliorer ? Quelles sont les implications de ce processus interne avec les procédures de gestion des finances publiques au niveau national ?

Le système d'évaluation de la performance :

Quels sont les indicateurs qui peuvent mieux rendre compte de la performance de l'institution ? Quels dispositifs institutionnels mettre en place pour l'évaluation de la performance à la DH ?

Propositions et recommandations :

Quelles sont vos propositions et recommandations pour l'amélioration de la gestion de la DH ?

CESAG

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOTHEQUE

- 1.- AMINTAS A. (1999) : *La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires*, In DUPUY Yves (dir.) : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editions Vuibert, Collection FNEGE, pp. 11-19.
- 2.- ANTHONY R.N. & DEARDEN J. (1965) : *Management Control Systems*, Homewood; Illinois
- 3.- ANTHONY R.N. & GOVINDARAJAN V. (1995) : *Management control systems*, 8^{ème} édition, Irwin, Chicago.
- 4.- ANTHONY R.N. (1993) : *La fonction contrôle de gestion*, Editions Publi-Union, Paris.
- 5.- APEC (1999) : *Les métiers du contrôle de gestion*, Editions d'organisations, pp. 20-50.
- 6.- ARDOIN J.L. (1994) : *Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion*, In *Revue Française de Comptabilité*, n° 257, juin, p. 39-48.
- 7.- BESCOS P.L. & al. (1997) : *Contrôle de gestion et management*, Editions Montchrestien, Paris.
- 8.- BESCOS L.P. & al. (1993) : *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien EJA, Paris, 2^{ème} édition.
- 9.- BESCOS P.L. & al. (1991) : *Contrôle de gestion et management*, Monchrestien, Paris.
- 10.- BESSIRE D. (1995) : *Le contrôle de gestion : acteur stratégique et vecteur de changement*, In *Revue Française de Gestion*, n° 106, novembre-décembre.
- 11.- BESSON P. & BOUQUIN H. (1991) : *Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion*, In *Revue Française de Gestion*, n° 82, janvier-février.
- 12.- BOISVERT H. (1995) : *La comptabilité de management*, Editions du nouveau pédagogique, Montréal (Québec).
- 13.- BOISVERT H. (1991) : *Le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée*, Editions du nouveau pédagogique, Collection Mercure, Ottawa.
- 14.- BOUQUIN H. (1991) : *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.
- 15.- BOUQUIN H. (1997) : *Le contrôle de gestion*, Editions PUF, Paris.
- 16.- BOUQUIN H. (1995) : *Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion*, n° 271.
- 17.- BOUQUIN H. (1994) : *Les fondements du contrôle de gestion*, Editions PUF, Collection Que sais-je ? Paris.
- 18.- BURLAUD A. & SIMON C.J. (1997) : *Le contrôle de gestion*, Editions La Découverte, Paris.
- 19.- CHABI-GONI R. & KHAUNBIOW E (2002) : *Evaluation du système budgétaire de la Direction de l'Hydraulique*, Mémoire de fin de cycle, ENEAM, décembre, 57p + annexes.

- 20.- CHANDLER A. (1988) : *La main visible des managers*, Editions Economica, Paris.
- 21.- CHARPENTIER M. & GRANDJEAN P. (1998) : *Secteur public et contrôle de gestion*, Editions d'organisations, Paris.
- 22.- CHATY Lionel (1997) : *L'administration face au management : projet de services et centres de responsabilité dans l'administration française*, Editions L'Harmattant, Paris.
- 23.- CHIAPELLO E. & DELMOND M.H. (1994) : *Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement*, In *Revue Française de Gestion*, janvier-février, p. 49-58.
- 24.- DANIDA (2000) : *Audit organisationnel de la Direction de l'Hydraulique*, Rapport préliminaire, Deuxième version, février, 108p + annexes.
- 25.- DEMEESTERE R. (1995) : *La transversalité : gestion des processus et des projets*, In *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août, p. 52-54.
- 26.- DERMER J.D. & LUCAS R.G. (1986) : *The illusion of Managerial Control*, *Accounting ; Organizations and Society*, Vol. 11. N° 6.
- 27.- DH (2003) : *Programme d'appui et de réforme budgétaires. Budget-programme 2004-2006*, Cotonou, septembre, 46p + annexes.
- 28.- DIRE, (2003) : *Le contrôle de gestion dans les administrations de l'État. Éléments de méthodologie*, Jouve, Paris.
- 29.- DUPUY Y. & ROLLAND G. (1991) : *Manuel de contrôle de gestion*, Bordas, Paris.
- 30.- EMMANUEL C. & al. (1990) : *Accounting for Management Control*, 2^{ème} édition; Chapman and Hall, Londres.
- 31.- ETHIER G (1996) : *L'administration publique : diversité de ses problèmes, complexité de sa gestion*, Editions PUQ
- 32.- GIBERT P. (1994) : *Contrôler la gestion et ou évaluer les politiques*, In *Revue Politiques et management public*, n° 6.
- 33.- HELLRIEGEL, D. et al. (2002) : *Management des organisations*, Editions Nouveaux Horizons, 693p.
- 34.- JENSEN M.C. & MECKLING W. (1976) : *Theory of the firm, Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, *Journal of Financial Economics*, October, p. 305-360.
- 35.- KAPLAN R.S. & NORTON D.P. (1998) : *Le tableau de bord prospectif. Pilotage : les quatre axes du succès*, Editions d'organisations. Paris.
- 36.- KAPLAN R.S. & NORTON D.P. (2001) : *Comment utiliser le tableau de bord prospectif pour créer une organisation organisée stratégie*, Editions d'organisations. Paris.
- 37.- KERVERN G.Y. & PONSARD J.P. (1990) : *Pour une nouvelle conception des systèmes de gestion*, In *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai, p. 5-11

- 38.- LECLERE D. (1996) : *La nature hybride des systèmes de contrôle de gestion*, In Revue Française de Comptabilité, n° 275, février, p. 75-78.
- 39.- LORINO P. (2001) : *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisations, Paris.
- 40.- LORINO P. (1996) : *Le pilotage de l'entreprise : de la mesure à l'interprétation*, In ECOSIP, cohérence, pertinence et évaluation, Economica, Paris.
- 41.- MENDOZA C. & al. (1999): *Tableau de bord pour managers*, Revue Fiduciaire.
- 42.- MEYER J.(1995) : *Le contrôle de gestion*, PUF, Avril.
- 43.- PARE, D. R. (2000) : *Pratique du contrôle de gestion dans une institution de sécurité sociale : cas de la CNSS-Burkina*, Mémoire de DESS Audit et contrôle de gestion, CESAG, décembre, 196p + annexes.
- 44.- PARENTEAU R. (1996) : *Peut-on parler de management public ?*In ETHIER Gérard (dir.) : *L'administration publique : diversité de ses problèmes, complexité de sa gestion*, Editions PUQ, pp. 3-20.
- 45.- REIX R. (1991) : *Systèmes d'information : l'intelligence en temps réel reste encore à venir*, In Revue Française de Gestion, novembre-décembre, p. 8-16.
- 46.- ROEHL-ANDERSON J. & BRAGG S. (1996) : *The controllers function. The work of management accountant*, John Willey & Sons, Inc, pp. 1-19
- 47.- ROUACH M. & NAULLEAU G. (1998) : *Contrôle de gestion bancaire et financier*, La revue Banque Editeur, Paris, 3^{ème} édition.
- 48.- SELMER C. (1998) : *Concevoir le tableau de bord : outil de contrôle, de pilotage et d'aide à la décision*, Editions Dunod, Paris.
- 49.- SLOAN A (1966) : *Mes années à la General Motors*, Editions Hommes et techniques, Paris.
- 50.- TARONDEAU J.C. & WRIGHT R.W. (1995) : *La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus*, In Revue Française de Gestion, juin-juillet-août.
- 51.- TAYLOR F.W. (1913) : *La direction des ateliers*, Editions Dunod, Paris.
- 52.- YAZI, M. (2003) : *Contrôle de gestion DESS Audit et Contrôle de gestion*, CESAG, 2003, 429p.
- 53.- ZARIFAN P. (1995) : *Gérer l'activité, penser la gestion*, Travail, n° 34, printemps/été.
- 54.- ZARIFAN P. (1996) : *L'émergence de l'organisation par processus : à la recherche d'une difficile cohérence*, In ECOSIP, cohérence, pertinence et évaluation, Economica, Paris.
- 55.- ZIMNOVITCH H (1999) : *Le recherche historique en contrôle de gestion*, In DUPUY Y. (dir.) : *Faire de la recherche en contrôle de gestion ? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*, Editions Vuibert, Collection FNEGE, pp. 161-170.