



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

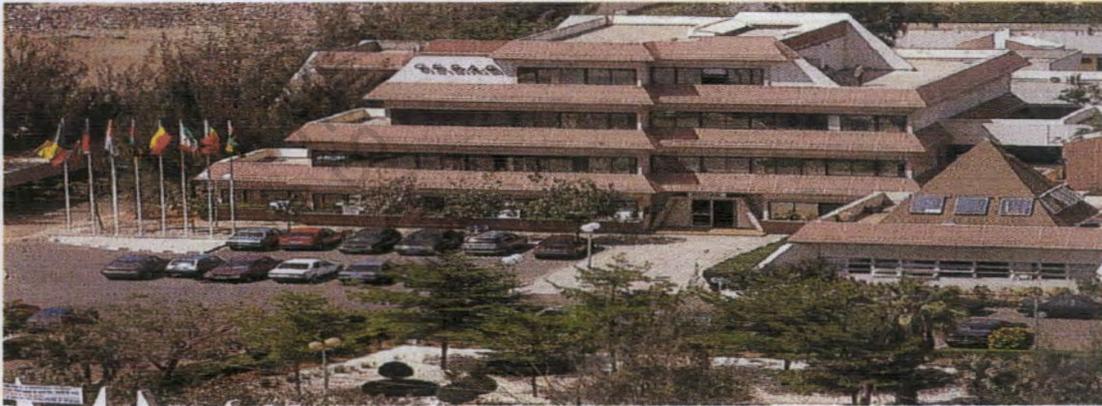
Institut Supérieur de Management des Entreprises et autres Organisations

(ISMEO)

DESS en Administration et Gestion des Entreprises et autres Organisations

(DESAG/MBA)

9^{ème} Promotion (2010-2011)



Mémoire de fin d'études

Thème :

**Réflexion pour la mise en place d'une
cellule de contrôle de gestion dans une
ONG : cas du GEEP**

Présenté par :

M. Khalidou DIALLO

Sous la direction de :

Dr. Souleymane BOUSSO

Enseignant associé au Cesag

Dédicaces

A mon père et ma mère pour tous les efforts consentis pour ma réussite, l'éducation inculquée, l'affection à mon égard. Qu'Allah le Tout-puissant vous accorde sa clémence et sa miséricorde, que le paradis soit votre demeure éternelle.

A mon épouse et ma famille pour votre affection et votre patience.

A mon professeur et ami Ibrahima NDIAYE pour votre générosité, sincérité, votre soutien matériel et moral. Vous continuerez toujours à être pour moi une référence, un modèle. Que Dieu vous bénisse.

A tous mes frères, sœurs, parents et amis pour vos conseils et prières.

A tous mes collègues du lycée Blaise DIAGNE particulièrement El hadji Idrissa DIOP, Mme DIALLO Aida, Mme GUEYE Aminata SOW, Mme Diop Sagar, mme Kane Fatou MAC etc.

Remerciements

Le programme du DESS Administration et Gestion des Entreprises et autres Organisations (DESAG) ou Master of Business Administration (MBA) comprend deux volets : des cours théoriques et un stage pratique en milieu professionnel. C'est ce dernier qui m'a conduit au GEEP pour la réflexion sur la mise en place du contrôle de gestion dans les ONG. Ainsi, je saisis cette opportunité pour adresser des remerciements à l'ensemble des acteurs qui ont de près ou de loin contribué à la réalisation de ce travail.

Puisse ce modeste travail contribuer à la promotion du contrôle de gestion dans l'univers des ONG.

En premier lieu, je remercie mon directeur de recherche Souleymane BOUSSO pour son apport indéfectible, sa rigueur et son pragmatisme.

Au GEEP, mes remerciements s'adressent à M. Babacar FALL coordonnateur national, Mme Khadidiatou TALL THIAM administrateur, M. Amadou Mamadou CAMARA, M. Mademba NDOYE, M. Moustapha SENE, M. Yaya COLY, Mme Soukeyna TALL, Melle Ndèye Marème DIAW. Je joins à ces remerciements M. Ibrahima SENGHOR expert au FNUAP et ancien coordonnateur national des clubs EVF. Vous avez à l'unanimité manifesté un bienveillant intérêt pour ce travail.

A la DREAT, je remercie infiniment M. Ibrahima NDIAYE coordonnateur du Projet de renforcement des capacités de bonne gouvernance (PRECABG).

C'est aussi l'occasion de remercier vivement M. Bacary SIGNATE coordonnateur de la cellule d'appui à la mise en œuvre des projets et programme (CAP).

Je n'oublie pas M. Mamadou DIALLO directeur des affaires contentieuses et juridiques à la Banque islamique, M. Ali CISSE DRH de la SNHLM, M. Djibril NIANG NDIAYE juriste au cabinet d'expertise Idrissa NIANG, Me Abdou THIAM avocat à la cour, M. Yaya SY étudiant à la FASEG (UCAD), M. Seyni WADE adjoint à l'inspecteur d'Académie de Dakar, M. Cheikh Tidiane WADE chef de division au Ministère de la Fonction publique, M. Aldiouma SY du

Ministère de l'Hydraulique et ancien étudiant du DESAG ,Idrissa CAMARA informaticien au lycée Blaise DIAGNE.

Après une année exaltante et fastidieuse, je saisis encore cette occasion pour remercier tous les étudiants de la promotion DESAG 2010-2011 en l'occurrence mes amis El hadj Malick MBOUP dit Maodo ,Ababacar DIOP ministre conseiller et directeur général de Sénéclic, Malick CISSE ,Ibrahima DIEDHIOU ,Mme Hawoye Kallossi SOW ,Mme BA Rokhaya TALLA ,Mme Maimouna BOCOUM, Adama DIOUARA DAGE du MEN, M. Youssouph MANE, le colonel de gendarmerie Doudou SALL pour vos qualités intellectuelles avérées, votre générosité, votre sens du partage ,votre humilité.

J'associe à ces remerciements tous les professeurs qui se sont succédé devant nous pour dérouler le programme sans oublier M. SANOGO pour votre disponibilité, M. Arona SENGHOR bibliothécaire pour votre courtoisie et votre serviabilité.

Mes remerciements s'adressent également à M. Insa, MANGA bibliothécaire à l'Institut Supérieur de Management (ISM).

Sigles et Abréviations

ACDI : Agence canadienne pour le développement international

ADEMAS : Agence pour le développement en marketing social

ANCS : Alliance nationale contre le sida

BM : Banque mondiale

BBZ : Budget base zéro

CAP : Cellule d'appui à la mise en œuvre des projets et programmes

CONGAD : Conseil des ONG d'appui au développement

CDG : Contrôle de gestion

CIPD : Conférence internationale population et développement

CL : Cadre logique

DPP : Déclaration de politique de population

EVF : Education à la vie familiale

EMP : Education en matière de population

GEEP : Groupe pour l'étude et l'enseignement de la population

LEA : Leader-élève –animateur

NEX : Exécution nationale

OMD : Objectifs du millénaire pour le développement

ONG : Organisation non gouvernementale

PTF : Partenaire technique et financier

PRT : Professeur-relais technique

UNFPA/FNUAP : Fonds des nations unies pour les activités de population

TB : Tableau de bord

UE : Union européenne

Figures et Tableaux

Figure 1 : éléments constitutifs d'un projet.....	26
Figure 2 : les indicateurs de performance.....	44
Tableau 1 : Suivi et évaluation	29
Tableau 2 : différence entre le suivi et l'évaluation	30
Tableau 3 : organisation et fonctionnement du GEEP	52
Tableau 4 : synthèse de diagnostic du système	64

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Sommaire

Introduction générale.....	1
Première partie : Contrôle de gestion dans les ONG.....	11
Chapitre 1 : Notion essentielles du contrôle de gestion.....	13
Section 1 : Contrôle de gestion, Audit, Contrôle interne.....	13
Section 2 : Particularités de la gestion des ONG.....	23
Chapitre 2 : Les outils du contrôle de gestion.....	33
Section 1 : Les outils de gestion prévisionnelle.....	33
Section 2 : Les outils de suivi et d'exécution.....	37
Deuxième partie : Mise en place du contrôle de gestion.....	46
Chapitre 1 : Présentation du GEEP.....	48
Section 1 : Mission du GEEP.....	48
Section 2 : Organisation, fonctionnement, état des outils.....	52
Chapitre 2 : Analyse et recommandations.....	59
Section 1 : Evaluation du dispositif.....	59
Section 2 : Recommandations.....	65
Conclusion générale.....	71

Introduction générale

CEGIG - BIBLIOTHEQUE

1-Contexte général

Vers la fin du XX^e siècle, le concept de mondialisation, phénomène multidimensionnel, s'impose largement dans le domaine économique. Elle peut se définir comme étant « le processus par lequel des ensembles géographiques différents s'intègrent de plus en plus en un monde unifié, partageant des modèles communs sur les plans politique, économique, social, culturel etc. » Elle s'appuie essentiellement sur la nouvelle révolution des transports et l'utilisation des technologies de l'information et de la communication(TIC). La Terre devient ainsi un « village planétaire »avec l'interconnexion des différentes parties du monde qui se traduit par une interdépendance de plus en plus poussée.

Ce monde dit globalisé, révèle cependant des réalités économiques et sociales très complexes : les inégalités de développement ne sont guère aplanies mais se renforcent davantage au détriment des populations surtout des pays pauvres. Au demeurant, l'accroissement rapide de la population mondiale au cours de ce siècle, résultant d'une baisse générale de la mortalité combinée à une fécondité élevée et quasiment stable particulièrement dans les pays en développement, a suscité à partir des années « 70 », dans un contexte de crise économique mondiale, une réelle évolution des consciences sur l'interdépendance entre population et développement. Cette situation incite certains gouvernements à initier des politiques et programmes en matière de population dans une perspective de développement intégré.

En effet, de nouvelles notions comme le développement durable, apparaissent. Désormais, la communauté mondiale, sous l'égide de l'organisation des nations unies(ONU) à travers ses différentes institutions spécialisées, comprit qu'investir sur le facteur humain est une condition sine qua non pour réduire la pauvreté mais également pour asseoir un développement durable. Elle adopte alors une approche holistique du développement considéré comme « un processus intégré des facteurs politique, socio-économique et culturel ». Sous ce rapport, il convient de rappeler quelques conférences internationales sur population et développement (Bucarest 1974, Arusha 1984, Mexico 1984 ...). Depuis la conférence internationale au Caire sur la population et le développement (CIPD, 1994) suivie de celle de Pékin sur les femmes et le développement (Beijing, 1995), la santé de la reproduction des adolescents et adolescentes(SRA) est reconnue comme un fait émergent et

majeur des sociétés en développement notamment en Afrique. Dans ce continent, près de 57% de la population ont moins de 20ans et les adolescents (10 à 18 ans constituent près de 25% de la population : ce qui représente un poids énorme pour le devenir de ces sociétés.

Au Sénégal, la population est majoritairement jeune sur les 12 900 000 habitants (FNUAP, Rapport 2010 sur l'état de la population mondiale). En effet , la jeunesse de la population (58% ont moins de 20 ans) et l'importance numérique des adolescents pose des défis nombreux et complexes dans un contexte marqué par l'évolution de la pandémie du sida ,des infections sexuellement transmissibles(IST) ,la survivance de beaucoup de fléaux sociaux comme les mutilations génitales féminines(MGF) mais aussi les changements climatiques. Autant de maux qui touchent les populations surtout les jeunes en particulier les enfants et les adolescents et qui freinent le développement.

2-Contexte spécifique

Dans cette perspective, convaincu que la population, tant dans ses aspects quantitatifs que qualitatifs, doit être considérée comme une partie intégrante du développement dont elle est à la fois l'initiatrice et la bénéficiaire, le gouvernement du Sénégal avait élaboré et adopté en Avril 1988 ,suite à de larges consultations une Déclaration de Politique de Population. Celle-ci se traduit entre autres objectifs, par sa volonté d'assurer une meilleure maîtrise des phénomènes et problèmes démographiques dans une approche intégrée du développement.

En conséquence, la nécessité de résorber le décalage entre une recherche en plein essor sur les questions de population et le contenu de l'enseignement de la population dispensé à l'école, a dicté la création en 1989, du Groupe pour l'Etude et l'Enseignement de la Population (GEEP) en tant qu'association érigée en organisme non gouvernemental(ONG) apolitique et à but non lucratif en1993.

Ainsi, il relève d'un constat que le GEEP était déjà à l'avant-garde concernant les problèmes de population lorsqu'en Septembre 2000,la communauté internationale sous la direction de l'ONU, adoptait les huit(8) objectifs du millénaire pour le développement (OMD) fixés à l'horizon 2015 et que le Sénégal, l'un des pays pilotes, a inscrits dans son agenda gouvernemental. Il s'agit de :

- réduire l'extrême pauvreté et la faim ;

- assurer l'éducation primaire pour tous ;
- promouvoir l'égalité des sexes et l'autonomisation des femmes ;
- réduire la mortalité infantile ;
- améliorer la santé maternelle ;
- combattre le sida ; le paludisme et d'autres maladies ;
- assurer un développement écologique viable et durable ;
- mettre en place un partenariat mondial pour le développement.

Par ailleurs, la mission du GEEP est parfaitement en phase avec les trois composantes du Plan Décennal de l'Education et de la Formation (PDEF) du Ministère de l'Education Nationale du Sénégal que sont : l'accès, la qualité et la gestion.

A ce titre, le GEEP joue un rôle important dans la mise en œuvre de la Déclaration de Politique de Population et la réalisation des objectifs du millénaire pour le développement à travers ses projets et programmes avec le concours de ses différents partenaires.

3. Problématique

La création du GEEP a été dictée par une demande de plus en plus croissante des adolescents scolarisés en information sur leur sexualité et leur fécondité et le souci d'offrir aux apprenants une pédagogie des questions de population en phase avec les besoins des jeunes. En l'espace de deux décennies, le GEEP a pu attirer et mobiliser d'importants fonds pour la réalisation de ses activités grâce à une palette assez large de partenaires, chacun intervenant en fonction de ses options particulières.

Loin de verser dans l'autoglorification, en tant qu'organisation professionnelle, le GEEP, en s'appuyant sur ses deux leviers (les clubs EVF et la didactique de la population), a eu une influence positive sur la réforme des programmes. Il a réussi aussi à promouvoir l'introduction des technologies de l'information dans la panoplie des méthodes pédagogiques à l'école grâce au soutien de partenaires comme le Centre de Développement et Recherche International (CRDI) du Canada.

Cependant, nonobstant ses succès enregistrés dans ses différents domaines d'intervention, de plus en plus, l'ONG connaît de nombreux dysfonctionnements décelés à partir d'une observation empirique et d'un diagnostic sans complaisance. En réalité, le GEEP est une

ONG atypique qui repose son intervention sur le volontariat avec des dirigeants ayant le statut de fonctionnaires qui ne peuvent apporter que des appuis ponctuels, donc plus de bénévolat que de salariat. Ce qui constitue une contradiction qu'il essaie toujours de surmonter en cherchant à avoir un noyau réduit de professionnels qui puissent travailler avec un réseau large de volontaires. Il est caractérisé aussi par :

- un personnel volatil ;
- un déficit en personnel tant au siège que sur le terrain ;
- une absence de politique et de pratique en ressources humaines notamment en gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) ;
- un manque de clarté dans la répartition des tâches ;
- une insuffisance des outils de gestion ;
- une insuffisance dans la connaissance et la maîtrise des outils de gestion et de suivi-évaluation ;
- l'inexistence d'un système d'information de gestion (SIG) fiable ;
- un déficit de communication interne et externe ;
- des problèmes de mobilisation de fonds etc.

En somme, un ensemble de problèmes qui font penser que le GEEP fait plus de l'improvisation que de la gestion ou du management. En effet, le GEEP est confronté essentiellement à un problème de gouvernance qui se pose avec acuité à un moment où ses défis sont multiples :

- le défi de répondre à la demande de services sans cesse croissante parce que travaillant avec un milieu scolaire où le cycle de rotation est rapide ;
- le défi en termes de présence dans les collèges et lycées ; de mettre en place des clubs EVF et en termes de formation des professeurs pour un enseignement de qualité ;
- le défi lié à la conduite du plaidoyer en direction des équipes du Ministère de l'Education Nationale pour l'institutionnalisation et la pérennisation des actions menées ;
- le défi relatif à l'organisation interne, à la gestion optimale et efficiente des ressources mises à sa disposition pour gagner en crédibilité etc.

Or, dans ce monde globalisé, les ONG sont néanmoins confrontées à une forme de concurrence, qui nécessite une structuration solide et répondant à des critères exigeants, notamment en termes de transparence, principe sacro-saint de la bonne gouvernance. Si la gouvernance des entreprises est un thème largement traité, aborder celle des ONG est une innovation. Leurs rôles s'affirment et leurs missions touchent à l'intérêt général, elles sont confrontées à une nécessité de contrôle et de transparence.

De nos jours, les politiques tendent à s'universaliser, et les ONG se voient soumises à une pression normative de plus en plus contraignante. Les bailleurs de fonds préconisent une amélioration du cadre institutionnel pour gagner en légitimité, en efficacité et en professionnalisme.

De plus en plus les initiatives pour le développement en direction des pays en développement ne cessent de multiplier de la part d'acteurs diversifiés et il se pose la question de l'efficacité voire de l'efficience des ONG quant à l'atteinte de leurs objectifs et la réalisation de leurs projets de société. Bien qu'elles ne soient pas dans une logique marchande comme les entreprises capitalistes, ces organisations sont plus que jamais soumises à une logique d'optimisation des ressources devenues de plus en plus rares.

D'ailleurs, la Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide publique au développement approuvée le 2 Mars 2005 et dont une part importante transite par les ONG constitue un signal fort envoyé aux bénéficiaires.

En outre, la récente crise financière de 2008 qui a secoué le monde entier, faisant baisser de façon considérable l'aide au développement, incite les bailleurs à veiller attentivement sur l'utilisation judicieuse des ressources allouées et sur la performance de leurs partenaires.

En effet, la place des ONG dans les politiques de développement en tant qu'acteurs au même titre que les Etats et les entreprises dans la coproduction de services publics en faveur des populations, ne fait l'objet d'aucun doute. Cependant, elles font l'objet de nombreuses critiques suite à des scandales portant sur des cas de malversations financières, de détournements de fonds et d'objectifs qui seraient commis par des responsables. Ces événements qui ternissent l'image de ces organismes de la société civile considérée comme un maillon essentiel du contre pouvoir, nous poussent à nous interroger :

- les ONG se sont – elles appropriées les règles de bonne gestion ?
- sont – elles soumises à un contrôle permanent ?
- les dispositifs et mécanismes de contrôle sont – ils efficaces ?
- ont- elles la culture de la pratique du contrôle de gestion différente évidemment des autres formes de contrôle à savoir le contrôle budgétaire ; le contrôle interne ; l'audit ; l'inspection ?
- existe t – il une asymétrie d'informations entre les parties prenantes (financeurs privés et publics ; personnels bénévoles et salariés ; bénéficiaires) ?
- les moyens d'une bonne gouvernance ont – ils été mis en place pour permettre à la fois une bonne prise de décisions et un pilotage convenable des activités ?
- des précautions ont – elles été prises pour éviter des dérives ?
- la transparence est –elle effective ?

Au regard de tous ces aspects évoqués , il convient de se demander si le GEEP, peut encore continuer à faire l'économie d'une restructuration dans un environnement en profonde et perpétuelle mutation .En se dotant d'une cellule de contrôle de gestion bien formalisée, structurée et acceptée par tous, ne l'aiderait-il pas à tirer un meilleur parti des opportunités offertes par l'environnement national et international concernant les questions de population. ? Le caractère non lucratif de ses activités exclut-il le contrôle de sa gestion ?

Mieux, une cellule de contrôle de gestion autonome, permanente dans une optique d'animation, d'anticipation, de réactivité, de pilotage ne l'aiderait-il pas à une meilleure appréciation de la performance de ses activités et à une amélioration de sa gouvernance ?

La place du contrôle de gestion dans la sphère des ONG et particulièrement au GEEP semblerait s'imposer. Bien qu'elle se situe de préférence dans le champ de l'altruisme, hors de la logique marchande, compte tenu de son extension en taille (avec l'élargissement sans cesse de son réseau de clubs EVF) et en budget, pointe la pertinence d'un contrôle de gestion.

C'est à ce titre que nous avons choisi d'axer notre réflexion sur l'instauration du contrôle de gestion dans l'univers des ONG avec comme cadre de référence le GEEP.

Pour apporter des solutions aux problèmes que rencontre le GEEP dont le slogan est : « une information de qualité pour des prises de décisions responsables », le contrôle de gestion pourrait contribuer à faire évoluer l'organisation afin de la rendre performante. Donc la structure, devant s'inscrire dans une dynamique de changement pour ne pas s'installer dans la sclérose, gagnerait à intégrer le contrôle de gestion dans son dispositif. Car il en est de la vie des personnes comme celle des institutions ou des organisations, celles qui ne sont pas flexibles et déplaçables au gré de la réalité, celles - là risquent de mourir sous l'effet de l'érosion du temps.

Ainsi, nous voulons que le GEEP puisse saisir l'occasion à travers cette étude qui plaide en faveur du contrôle de gestion dans les ONG. Ce plaidoyer pourrait rencontrer l'agrément des acteurs en l'occurrence les bailleurs de fonds.

En effet, le contrôle de gestion qui est un processus d'aide à la décision dans une organisation paraît plus original et pose des problèmes spécifiques permettant une intervention avant, pendant et après. Cette modalité est celle que nous avons choisie de mettre en œuvre en ce sens que le défi lancé aux associations de solidarité, est l'élaboration d'un système moderne de gestion apte à fournir une base d'informations pour les prises de décisions et non plus un système traditionnel basé uniquement sur le contrôle des états financiers.

Dans cette perspective, la question fondamentale que nous nous posons est la suivante :

Comment mettre en place un système de contrôle de gestion au GEEP?

Et nous tenterons de répondre à l'interrogation principale en passant par les questions suivantes :

- quels sont les outils de gestion prévisionnelle ?
- quels sont les outils de suivi du contrôle de gestion ?
- comment intégrer le contrôle de gestion dans le nouvel organigramme ?
- quelles peuvent être les missions du contrôle de gestion ?
- quel rôle peut jouer le contrôle de gestion dans le pilotage de l'organisation ?

Cette présente étude a pour objet de contribuer à une amélioration de la gouvernance du GEEP par le contrôle de gestion pour un meilleur positionnement.

4. Objectifs de l'étude

Cette étude cherche à atteindre deux types d'objectifs : un objectif général décliné en objectifs spécifiques.

Objectif général

Il s'agit d'analyser le système de gestion d'une ONG à travers le GEEP pour déceler ses particularités.

Objectifs spécifiques

Ils peuvent se résumer en trois objectifs spécifiques :

- faire l'état des outils de gestion pour déceler les forces et les faiblesses ;
- formuler des recommandations pour la mise en place d'une cellule de contrôle de gestion ;
- montrer l'importance du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance.

5. Intérêt de l'étude

Elle présente un intérêt principalement à trois niveaux :

- au niveau personnel ,cette étude est importante à plus d'un titre en ce sens qu'elle nous permet non seulement d'étayer nos connaissances théoriques acquises dans le domaine du contrôle de gestion mais aussi de nous enquêter de la réalité du fonctionnement du contrôle en milieu non gouvernemental . La réalisation de cette étude pourrait également être la porte d'entrée comme expert dans le domaine du contrôle de gestion élargi aux organismes à but non lucratif ;
- pour le GEEP, l'étude permettra aux dirigeants d'être sensibilisés à l'enjeu que représente le contrôle de gestion dans la performance de leur structure face aux contingences de l'environnement ;
- pour le CESAG, cette étude renforce une de ses missions : celle de la recherche en gestion en l'occurrence. Cette modeste contribution participe à l'élargissement du champ du contrôle de gestion au secteur des ONG. Par ailleurs, elle contribue à la

réalisation de son objectif de doter les pays africains d'une masse critique de managers disposant d'une expertise avérée leur permettant d'améliorer l'efficacité et l'efficience des structures de développement.

6. Méthodologie de recherche

La méthodologie adoptée dans le cadre de ce travail consiste en une recherche et une analyse documentaire complétées par une série d'entretiens avec des acteurs tels que des dirigeants, du personnel du siège et sur le terrain, des PRT, des LEA, de membres des clubs EVF etc.

La revue documentaire s'appuie sur la littérature ayant trait au management des ONG, aux travaux réalisés sur le GEEP, les rapports et les documents internes.

Aussi notre séjour au siège nous a permis non seulement de réaliser plusieurs entretiens avec les responsables et employés. Ce fut l'occasion d'observer leur comportement.

En outre, quelques contacts personnels réalisés auprès de quelques ONG nous ont permis d'obtenir des informations relatives à notre domaine d'étude.

7. Plan du mémoire

Cette étude ne prétend pas remettre en question tout le fonctionnement du GEEP. Il faut préciser que nous nous intéressons essentiellement à l'analyse de son système de gestion surtout à ses outils pour pouvoir mettre en place une cellule de contrôle de gestion dans le but de l'améliorer. Ainsi délimitée, l'étude s'articule autour de deux parties :

- la première partie a trait aux considérations théoriques relatives au contrôle de gestion. Elle est intitulée : « Contrôle de gestion dans les ONG ». Composée de deux chapitres, elle abordera dans le premier, la présentation du contrôle de gestion notamment les approches classique et moderne, les particularités de la gestion des ONG. Le second chapitre mettra l'accent sur les outils de gestion prévisionnelle et de suivi du contrôle de gestion.
- la deuxième partie est consacrée à l'application pratique et s'intitule : « Mise en place du contrôle de gestion ». Deux chapitres y sont développés : le premier porte sur la présentation du GEEP et s'intéresse aux missions, objectifs et activités mais aussi à l'organisation, au fonctionnement et à l'état des outils de gestion. Le second s'attarde sur l'évaluation du dispositif existant, ses forces et faiblesses. Il débouche sur la formulation de recommandations relatives à la mise en place d'une cellule de contrôle de gestion. L'étude se termine par une conclusion générale.

Première partie:
Contrôle de gestion des ONG

Introduction de la première partie

Discipline récente, le contrôle de gestion est en pleine évolution, donc sujet à plusieurs incertitudes. Même si des formes de contrôle ont toujours existé à partir du moment où des groupes humains se sont formés, la fonction contrôle de gestion est apparue dans les années soixante du XXe siècle aux USA lorsque ROBERT N. ANTHONY, professeur à Harvard a véritablement formalisé les différents constituants. A cette époque, les entreprises multinationales se développèrent. Or, il devint nécessaire à la fois de déléguer les décisions et de contrôler l'usage de ces délégations. D'où l'instauration d'une fonction contrôle de gestion centralisée au siège, chargée de s'assurer que les objectifs sont bien réalisés. Chemin faisant, le contrôle de gestion, qui s'entend plutôt aujourd'hui « pilotage de la performance » a investi toutes les formes d'organisation. Son irruption dans les organismes à but non lucratif comme les ONG, constitue une innovation majeure eu égard à la pluralité et à la diversité des pratiques de gestion dans ces structures dont la spécificité par rapport aux entreprises, réside dans l'offre de services non marchande.

Chapitre 1 : notions essentielles du contrôle de gestion

Pour bien appréhender le contrôle de gestion, il nous semble nécessaire de visiter ses différentes définitions, son approche conceptuelle et ses particularités par rapport à l'audit et au contrôle interne.

Section 1. Le contrôle de gestion : définition, approche conceptuelle, contrôle de gestion, audit et contrôle interne.

A travers la revue documentaire, il relève d'un constat que le contrôle de gestion demeure une discipline sur laquelle la perspicacité de nombreux spécialistes s'est exercée. Le CDG a fait l'objet de plusieurs définitions.

1. Définitions

Le contrôle de gestion est le « processus par lequel les managers influenceront d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies. » ANTHONY (1988 :35).

Cette définition nous semble générale car elle ne fait pas état des outils par lesquels le manager doit influencer les autres membres de l'organisation. Elle reste vague et ne permet pas de connaître une activité aussi complexe que le contrôle de gestion.

Déjà en 1965, selon ANTHONY (in ARNAUD & AL, 2001 : 2) le contrôle de gestion est « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité pour réaliser les objectifs de l'organisation ».

Selon KHEMAKHEN (1970), (in ARNAUD & AL, 2001 : 2), le contrôle de gestion est « le processus mis en œuvre au sein d'une entité pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».

Ces définitions, quoique restreintes, montrent que le contrôle de gestion n'est pas une action ponctuelle mais un processus.

Pour ne pas nous attarder sur les définitions, il faut convenir qu'avec BOUSSO (2011 :6) qu'il n'existe pas une définition universelle du contrôle de gestion mais plusieurs approches qui s'expliquent par des pratiques différentes dans les organisations mais aussi par le contexte.

2. Approche conceptuelle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion ne se définit pas a priori mais sa conception a beaucoup évolué. En effet deux approches se dégagent : l'approche classique et l'approche moderne. Cependant, avant de les aborder séparément, il est important de décortiquer les deux notions clés qui composent ce concept. Il s'agit des mots **contrôle** et **gestion**.

2.1. Notion de contrôle

Le mot **contrôle** selon MIKOL (in BOUSSO, 2011 :6) renvoie à une double idée :

- une idée de vérification dans son sens anglais qui signifie rapprocher des actions, des décisions ou des informations par rapport à un référentiel qui peut être un plan comptable, un budget approuvé ou un manuel de procédures. Cette forme de contrôle débouche généralement sur une sanction négative, elle est le plus souvent utilisée par l'audit financier ou l'inspection ;
- et une idée de maîtrise d'une situation dans le sens anglo-saxon qui peut être interprétée comme le fait de fixer des objectifs et de diriger l'organisation vers l'atteinte de ceux-ci. C'est un contrôle qui met l'accent sur la maîtrise ou le pilotage, ce qui permet de concevoir le contrôle comme une activité qui anticipe sur les dysfonctionnements. Evidemment, ce contrôle débouche le plus souvent sur le conseil : c'est le domaine privilégié du contrôle de gestion.

2.2. Notion de Gestion

Selon toujours MIKOL (in BOUSSO, 2011 :6), ce terme renvoie fondamentalement à trois niveaux de gestion : niveau stratégique, niveau encadrement ou tactique et niveau exécution ou opérationnel.

Au niveau stratégique, gérer signifie mettre en place des objectifs et œuvrer pour les atteindre : c'est le domaine des plans stratégiques.

Au niveau tactique ou encadrement, c'est le domaine des plans opérationnels pluriannuels alors qu'au niveau exécution ou opérationnel, gérer veut dire essayer de mettre en œuvre des actions pour atteindre des objectifs fixés dans des conditions optimales.

Cela prouve non seulement que le contrôle de gestion est transversal et permanent mais aussi met en évidence le caractère immuable de l'objectif.

2.3. Approche classique du contrôle de gestion

Née dans un contexte concurrentiel exacerbé, la fonction contrôle de gestion a d'abord vu sa mission limitée à un simple contrôle des coûts (contrôle=inspection). En réalité, le contrôle de gestion était uniquement une affaire de technique. Longtemps, mettre sous contrôle a consisté à définir des objectifs de résultats, d'activités et de moyens (prévoir), mesurer les réalisations et identifier les dérives éventuelles (mesurer) et décider des actions correctives à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs définis (réagir). Ainsi, le but du contrôle de gestion (CDG) est d'atteindre des objectifs.

En effet, selon l'approche classique, le CDG est un processus car constitué par l'ensemble des activités qui permettent de contrôler et de se conformer aux procédures, de comparer les réalisations aux prévisions et de dégager les écarts sur budget et les expliquer.

« La théorie classique, d'après les expériences de TAYLOR sur la General Electric, insiste sur le rôle et la nécessité du contrôle lors de l'exécution des différentes tâches. Le contrôle peut être soit a priori ou a posteriori. Dans le premier cas, les résultats sont prédits et comparés aux objectifs grâce aux techniques d'anticipation et de prévision. Dans le second, les résultats sont comparés à des normes préétablies » (LARIBI, 1997 :32-33). Ce dernier a besoin le plus souvent d'un référentiel, d'un guide et implique un système de contrôle conçu comme moyen de surveillance. Il est parfois peu efficace parce que non anticipatif.

Par ailleurs, avec l'Ecole classique, de la taylorisation de type fordisme à la néo-taylorisation, l'accent est mis surtout sur le rôle du CDG classique dans la standardisation des organisations, des comportements (appelé contrôle des actions) et des résultats. Par exemple, le contrôle des comportements assure que les salariés exécutent les actions jugées souhaitables et n'exécutent pas les actions indésirables, ce qui correspond au contrôle opérationnel dans la typologie du contrôle fournie par ANTHONY dès 1965.

Le contrôle par les résultats consiste à récompenser ou sanctionner les individus en fonction des résultats qu'ils obtiennent. Le contrôle de gestion, dans sa vision classique, est un processus de contrôle des résultats (extrants /output).

Avec BOUQUIN « le contrôle de gestion est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes notamment grâce au contrôle d'exécution. » (in BOUSSO, 2011 :7). Il réduit le CDG au contrôle d'exécution et le situe ainsi au niveau opérationnel et de l'encadrement : c'est un contrôle qui cherche à s'interroger sur l'utilisation des moyens compte tenu des objectifs. Cette conception réduit le CDG au contrôle budgétaire en le limitant au contrôle des activités courantes.

L'approche classique associe le CDG à une démarche, un processus permettant de s'assurer régulièrement que les objectifs vont être atteints. Elle fait apparaître trois éléments clés dans le processus de contrôle de gestion : les objectifs, les moyens et les résultats. Ainsi, pour BESCOS (1995 :30) « le contrôle de gestion constitue un processus qui met en œuvre des moyens afin d'obtenir des résultats cohérents avec les objectifs. »

En outre, elle distingue quatre grandes étapes dans le processus du contrôle de gestion (BESCOS, 1995 :23-27) :

- le cycle de planification : il doit permettre de passer des finalités à des objectifs précis et opérationnels en élaborant des plans d'action qui doivent permettre de les atteindre ;
- le cycle de mesure : il est constitué par l'ensemble des indicateurs retenus pour interpréter la réalité ;
- le cycle de contrôle : son objectif est de confronter périodiquement les résultats mesurés aux résultats attendus, analyser et mener les actions correctives ;
- le cycle de modélisation : il détermine la nature des relations de causes à effets utilisées pour élaborer les plans d'action initiaux ou correctifs.

Ces différents cycles s'articulent entre eux pour constituer le processus complet de contrôle de gestion.

Cette conception du contrôle de gestion qui le confine à l'analyse des coûts et au contrôle budgétaire nous paraît restrictive à telles enseignes qu'elle a atteint ses limites aujourd'hui dans un contexte de rareté et d'optimisation des ressources. Dès lors, le contrôle de gestion s'engage dans une rupture des méthodes de gestion traditionnelle au profit d'une approche globale dans un monde qui ne cesse de se complexifier.

2-4. Approche moderne du contrôle de gestion

Dans la préface de l'ouvrage intitulé « les nouveaux visages du contrôle de gestion » de BOUIN et SIMON, « le contrôle de gestion n'est pas uniquement une affaire de technique. Nous pouvons même avancer que le futur de la fonction contrôle de gestion dans tout type d'organisation passera par son aptitude à faire passer des messages assez forts, et si possible consensuels, autour du management des performances. » (BESCOS, 2004 :2). En effet cette idée met en exergue la nouvelle dimension du CDG qui intègre les aspects managériaux. De plus en plus, le contrôle de gestion est appelé à adopter les meilleures pratiques, qu'elles soient techniques, managériales ou comportementales.

En réalité, le CDG est passé de l'analyse des coûts en passant par le système budgétaire pour aboutir au pilotage de toute l'organisation. Il est ainsi au service de l'amélioration des performances des organismes privés et publics en ce sens qu'il aide à des prises de décisions stratégiques pour corriger la trajectoire.

Désormais, l'approche moderne attribue une nouvelle dimension de pilotage et de performance au contrôle de gestion. Alors, fondamentalement, le but consiste à maîtriser une évolution pour s'acheminer vers un avenir souhaité. Elle présente le contrôle de gestion comme un système. Selon GUEDJ (1991 :321) « un système est un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisé en fonction d'un but. »

Considéré ainsi comme un système de pilotage, le processus du CDG s'effectue à l'intérieur d'une organisation orientée par une politique générale et agissant dans un environnement externe marqué par l'incertitude, l'instabilité et la complexité. Et BOUQUIN (1986 :127) de renchérir : « Dans une organisation, toute activité est assurée par un système ouvert sur l'extérieur et composant trois systèmes : le système technique, le système de pilotage et le système d'information. »

Dans cette perspective, le contrôle de gestion est perçu comme l'interface voire la courroie de transmission non seulement entre les différentes fonctions ou divisions de la structure mais également les dirigeants et la base opérationnelle chargée de l'exécution même si sa place se situe au niveau du staff ou du top management.

Cependant, selon la vision moderne, les ressources humaines sont au cœur de ce système si l'on se réfère aux théories d'ELTON MAYO avec l'Ecole des Relations Humaines dans les années trente du XXe siècle. Car une vision largement acceptée par les théoriciens et les praticiens définit le contrôle de gestion comme « un système de régulation des comportements. » Cette définition met en avant la capacité de mobilisation des ressources humaines vers un objectif commun, une convergence de buts.

Par ailleurs, le contrôle de gestion moderne ne se contente plus d'assurer la maîtrise de l'allocation et de l'utilisation des ressources pour atteindre les objectifs, il s'inscrit maintenant dans un processus d'amélioration continue.

Ainsi, les quatre dimensions du contrôle de gestion sont : prévoir-mesurer-réagir-progresser.

De nos jours, le contrôle de gestion intègre la dimension socioculturelle par l'internalisation qui, d'une certaine manière permet à l'organisation de faire accepter à ses membres les valeurs, attitudes et croyances pour atteindre les objectifs. En effet, ce contrôle social informel est lié à l'existence de processus sociaux et culturels construits par le groupe pour sa propre cohésion et sans lien direct avec les objectifs de l'organisation. En outre, il y a l'autocontrôle assuré spontanément par l'individu ou le groupe en fonction de son engagement dans la tâche et qui s'appuie sur l'internalisation.

En définitive, le contrôle de gestion dont il s'agit ici, est le contrôle qui doit être compris dans le sens anglo-saxon du terme : « control » qui signifie « maîtrise d'une situation », « tenue en main » grâce à un couple informations-actions.

Cela étant, le contrôle qui n'est rien d'autre qu'un système de régulation des comportements jusque là applicable dans les organisations exerçant des activités lucratives s'impose dans les ONG.

Cependant, le contrôle de gestion est différent de l'audit interne et du contrôle interne même s'ils ont la même finalité.

3. Le contrôle de gestion, l'audit et le contrôle interne

A notre avis, il est nécessaire de lever toute équivoque entre le contrôle de gestion et une autre fonction ou processus qui existent dans les organisations qui lui sont juxtaposés utilisant

parfois des démarches similaires ou ayant les mêmes finalités. Il s'agit bien entendu de l'audit interne et du contrôle interne.

3.1. Contrôle de gestion et Audit interne

Le contrôle de gestion et l'audit interne sont des fonctions très proches aux frontières difficiles à cerner. Cela est dû au fait que comme le note RENARD in .BOUSSO, DESAG (2011 :9) « que les deux fonctions ont suivi une évolution comparable. »

En effet, le CDG est passé de l'analyse des coûts en passant par le système budgétaire avant d'aboutir au pilotage de toute l'organisation.

De même, l'audit interne a débuté avec le contrôle des comptes avant de passer à l'assistance au management pour la maîtrise des risques liés aux opérations courantes et non courantes de l'organisation. C'est dans ce sens que JOANNY(in BOUSSO ,2011 :9)montre que « progressivement l'audit interne et le contrôle de gestion dépassent l'état de simple direction fonctionnelle au profit d'une aide à l'optimisation. »

Pour MALO, le CDG d'aujourd'hui met l'accent sur les caractéristiques suivantes :

- Le champ du contrôle de gestion reste le système d'information ;
- La recherche de la performance.

Pendant ce temps, BISHOP conçoit que l'audit interne est aussi parfois orienté vers le contrôle de performance ou l'audit de performance.

Cette similitude dans leur évolution fait que les deux fonctions présentent des ressemblances, des différences et des complémentarités qu'il est nécessaire de montrer.

3.1.1. Les ressemblances

Elles se situent aux niveaux suivants :

- les deux fonctions s'intéressent à tous les processus et ont un caractère universel ;
- le contrôleur de gestion comme l'auditeur interne ne sont pas des opérationnels, ils alertent, suggèrent, proposent des solutions et ne disposent d'aucun pouvoir opérationnel ;

Les fonctions ne sont pas anciennes, sont en pleine évolution donc sujettes à plusieurs incertitudes ;

- les deux fonctions sont rattachées à des niveaux hiérarchiques élevés, ce qui leur permet d'être indépendantes.

3.1.2. Les différences

Fondamentalement, il est identifié quatre niveaux de différences qui se situent au niveau des objectifs, des domaines d'intervention, des outils et de la périodicité des interventions dans les processus.

3.1.2.1. Différences dans les objectifs

L'audit interne utilise le contrôle de régularité ou le diagnostic du contrôle interne pour maîtriser les activités alors que le contrôle de gestion cherche la maîtrise mais en s'appuyant sur le système d'information et des procédures. Le rôle du CDG, c'est donc de veiller au respect des équilibres classiques en alertant sur les dérapages entre réalisations et prévisions.

Ainsi, le contrôleur de gestion est alors le concepteur du système d'information de l'organisation, il participe également à la mise en place des structures tandis que l'audit interne est appelé à juger de telles actions plutôt que de participer à leur exécution ou leur élaboration.

3.1.2.2. Différences dans les domaines d'intervention

Il est évident que les deux fonctions cherchent à couvrir toutes les activités bien que les approches ne soient pas les mêmes ;

.Le contrôleur de gestion réalise ses analyses sur la base de données le plus souvent chiffrées en comparant les informations prévues aux informations réalisées alors que l'auditeur interne va plus loin en s'intéressant aux aspects aussi complexes comme la sécurité, la qualité, les aspects sociaux etc.

3.1.2.3. Différences dans la démarche ou outils

L'auditeur effectue ses diligences sur la base d'une démarche spécifique et systématique s'appuyant sur des normes de la fonction. Par contre, le contrôleur de gestion évolue dans un

univers non normalisé, utilise une démarche originale à sa fonction en s'appuyant sur des informations issues des opérationnels notamment et le plus souvent des données du système budgétaire souvent analytiques et déductives.

3.1.2.4. Différences dans la périodicité des interventions

L'auditeur exécute ses missions suivant un planning qui s'étale généralement sur l'exercice sur la base d'une analyse des risques.

Cependant, le contrôleur de gestion ne planifie pas ses interventions qui sont dictées par les événements et plus souvent pour faire face aux urgences. Ce qui est différent des interventions de l'auditeur interne qui sont ponctuelles si l'on considère un processus donné, donc ses travaux ne sont pas dictés par les urgences ni contingents aux urgences mais il effectue ses diligences sur la base d'un programme systématisé.

3.1.3. Les axes de complémentarité

Au niveau de la qualité de l'information, l'audit interne assure au contrôle de gestion la fiabilité et la pertinence de cette dernière grâce à l'évaluation des procédures. Ensuite, il valide les procédures pour permettre au contrôleur de gestion de travailler avec des informations générées par les opérationnels et véhiculées à travers les procédures.

Il faut souligner que la fonction contrôle de gestion peut être même évaluée par l'auditeur interne comme il le fait pour les autres fonctions. Parallèlement, l'auditeur interne peut trouver au niveau du contrôleur de gestion des clignotants lui permettant d'intervenir dans ou tel processus s'il y a des risques ou dysfonctionnements. Le contrôleur de gestion peut ainsi attirer l'attention de l'auditeur sur certains points faibles à prendre en compte dans son programme d'audit.

3.2. Contrôle de gestion et Contrôle interne

Contrôle de gestion et contrôle interne sont différents. Le premier est une fonction alors que le second est un système, un dispositif.

Le contrôle interne est perçu comme l'ensemble des mécanismes ou dispositifs mis en place dans une organisation pour en assurer la sécurité de ses actifs, de son patrimoine, la qualité

des informations, le respect des directives, l'optimisation des ressources. Il favorise l'amélioration de la performance.

L'organisation de ce contrôle interne est souvent assurée dans le cadre de la loi ou de processus mis en place par les dirigeants pour assurer la coordination des activités dans la structure. En plus, il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

Le contrôle interne constitue donc un outil très précis pour la maîtrise des risques. Un contrôle interne défaillant est le signe de l'existence d'un risque non encore manifesté et constitue alors une alerte pour le contrôleur de gestion.

Par ailleurs, le contrôle interne consiste en l'organisation rationnelle de la comptabilité et des services administratifs visant à prévenir les erreurs, les fraudes, les détournements.

En conséquence, le contrôle interne est un système, un processus. Cela signifie que le contrôle interne est un ensemble d'actions qui se répandent à travers toutes les activités de l'organisation.

D'ailleurs, le dispositif de contrôle interne doit, en tout état de cause respecter la séparation des fonctions d'autorisation, d'exécution, de comptabilisation, de contrôle des opérations etc.

Cependant, il faut convenir avec COSO (1992 :33) que « l'élaboration des objectifs d'ensemble de l'organisation, de ses missions, le chiffrage des performances et les plans stratégiques ne relèvent pas du contrôle interne. »

Dès lors, après avoir passé en revue la notion de contrôle de gestion à travers ses différentes définitions, ses approches, ses spécificités par rapport à l'audit interne et au contrôle interne, force est de reconnaître que le contrôle de gestion et l'audit sont considérés comme des fonctions dans les entreprises tandis que le contrôle interne s'apparente à un dispositif.

Section 2. Particularités de la gestion des ONG

Dans cette section, nous tentons de mettre en évidence les particularités de la gestion des ONG par rapport aux entreprises. D'emblée, il est évident que l'entreprise demeure le berceau du contrôle de gestion.

1. La gestion des ONG

A travers la revue documentaire, nous constatons que la fonction contrôle de gestion existant dans les entreprises, est méconnue de ce secteur non lucratif ou du moins n'est pas formalisée. Pourtant, en dépit de la diversité des pratiques de gestion, certains outils classiques du contrôle de gestion comme le budget, le contrôle budgétaire sont utilisés. Cette fonction n'est pas comprise en ce sens que la perception que ces acteurs ont du contrôle tient uniquement compte de l'aspect « contrôle » au vrai sens du terme français c'est-à-dire le contrôle qui débouche sur la sanction.

Au demeurant, dans une entreprise exerçant des activités économiques, les indicateurs quantifiés visent l'élaboration de calcul de coût, de rentabilité et plus globalement de richesse (ou de valeur créée). Pour une ONG, la notion de contrôle de gestion appréhende non seulement des éléments de coût mais également de définition et de pilotage de projets. Le terme de contrôle de gestion n'est pas ou est employé dans l'univers des ONG.

Il faut signaler que dans la plupart des ONG dont le GEEP, la fonction CDG n'existe pas. A la place, une cellule suivi-évaluation ou un chargé de suivi-évaluation est mis en place pour la gestion des programmes et projets de l'ONG.

Avant d'aborder le système suivi-évaluation (SSE), il est important de clarifier les concepts de plan, programme et projet car ces termes, monnaie courante dans le langage quotidien des acteurs de développement requièrent une certaine précision et clarté.

2. Définition des concepts clés

Les interprétations, l'usage abusif et la confusion que prêtent ces notions nécessitent d'en souligner la différence quoique légère. Il n'est pas rare d'entendre qu'un même document, à des moments et dans des milieux différents, soit interprété en termes de plan, de programme ou de projet. C'est pour éviter une telle confusion qu'il nous revient d'apporter une précision sur la nomenclature propre à chaque terme.

2.1 Notion de plan

Le terme plan est polysémique et change de signification selon les auteurs, les écoles et les domaines dans lesquels il est utilisé. D'une manière générale, un plan peut être défini comme étant un ensemble de projets, de mesures, de stratégies, de programmes exprimés implicitement ou explicitement dans un document en vue d'atteindre un objectif ou un ensemble d'objectifs. Entendu dans ce sens, les plans peuvent être différenciés sur la base d'un certain nombre de critères : l'étendue, la durée et l'importance des décisions du plan.

Pour ce qui est de l'étendue, on peut parler d'un plan national, régional ou local. Les trois types renvoient à une étendue géographique.

En ce qui concerne la durée, critère le plus utilisé pour classer les plans, on distingue les plans à court terme (qui dure moins de deux ans), à moyen terme (entre deux et cinq ans) et long terme (plus de cinq ans).

S'agissant du critère « importance des décisions », nous distinguons les plans stratégiques qui essaient de déterminer les objectifs primordiaux d'une organisation et les stratégies qu'il faudra utiliser pour les réaliser. Dans le cas d'une organisation, il s'agit aussi de la définition des axes stratégiques sur lesquels elle veut opérer. Enfin, on parle des plans opérationnels qui, en traduisant le plan stratégique en langage courant, permettant à ceux qui s'occupent des opérations journalières de l'organisation de déterminer pratiquement comment utiliser les ressources disponibles pour réaliser les objectifs primordiaux.

2.2. Notion de programme

Un programme est un plan détaillé. Il s'agit aussi d'un ensemble d'informations et d'instructions nécessaires à l'exécution d'opérations déterminées. Nous pouvons dire aussi que c'est un ensemble d'activités organisées, ayant un objectif précis, limitées dans le temps et dans l'espace. Un programme peut être global, c'est-à-dire qu'il concerne toute l'organisation, comme il peut être restreint et limité à un seul département ou secteur. En général, un programme contient des projets dont certains sont en exécution tandis que d'autres sont prévus.

Pour la Commission Européenne (2001 :43), un programme est « une série de projets ayant un objectif global commun. »

2.3. Notion de projet

Plusieurs définitions sont données pour expliquer la spécificité de ce concept. Selon la Commission Européenne (2001 :43), un projet est « une série d'activités avec des objectifs précis, conçus pour produire un résultat spécifique dans un délai donné. »

Pour l'UNICEF (2005 :135), le projet est « une entreprise planifiée composée d'un groupe d'activités liées les unes aux autres pour lesquelles des intrants sont prévus dans le but d'obtenir des extrants précis(ou des changements) dans un délai précis. »

Quant à TRAORÉ (2007 :1), dans le document sur la conception des projets, définit un projet comme « un ensemble d'activités interdépendantes menant à la livraison d'un produit ou d'un service clairement identifié et généralement dans un contexte de temps et de ressources limitées. »

Avec SYLLA (2011 :4), un projet est « un ensemble d'activités temporaires initiées dans le but de fournir un produit, un service ou un résultat unique. »

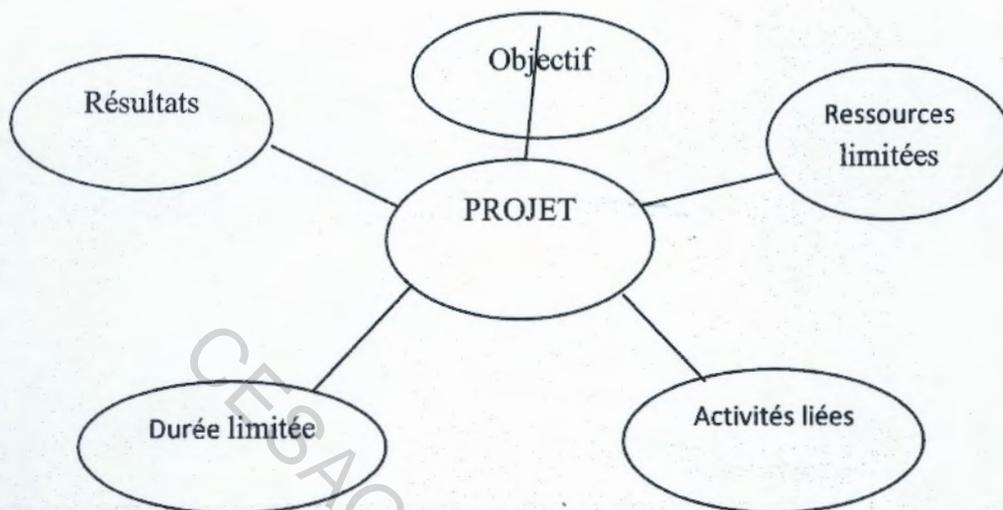
A la lumière de ces définitions, il convient de noter la constance des éléments structurants d'un projet :

- objectif ;
- activités liées et planifiées ;
- durée limitée ;
- ressources limitées ;
- produit, service, résultat.

Nous pouvons dire ainsi qu'un projet est un ensemble complet d'activités et d'opérations qui consomment des ressources limitées et dont certains individus ou groupes attendent des résultats. Ces activités sont conçues en vue d'atteindre des objectifs par une mise en œuvre optimale des ressources. Il s'agit donc d'une série d'activités liées entre elles, établies pour réaliser un objectif déterminé dans un délai fixé et produisant des résultats spécifiques

En définitive, ces concepts sont différents. Un plan vise plusieurs buts, un programme n'en vise qu'un seul tandis qu'un projet cherche à réaliser un objectif.

Figure 1 : Eléments constitutifs d'un projet



Source : Tijane Sylla(2011)

3. Le suivi-évaluation

Le suivi et l'évaluation sont des outils de gestion interdépendants et complémentaires qui permettent l'utilisation d'informations à des fins de prise de décisions et d'orientation. Ces deux termes sont différents mais intimement liés et forment ensemble un système ou un dispositif. Ils s'entre - chevauchent et concourent tous les deux à aider à une gestion efficace d'un projet par une prise de bonnes décisions.

Fort de ce constat, il importe de reconnaître la place stratégique du suivi –évaluation dans les programmes et projets de développement .Il est devenu une exigence des bailleurs de fonds et une conditionnalité pour l'octroi de financements.

Par ailleurs, il permet d'avoir aussi une visualisation des activités et de procéder à une maîtrise du programme //projet. Il évite un pilotage à vue et offre un feed-back régulier sur le déroulement des activités et a un rôle d'appui pour l'atteinte des objectifs conformément à la raison d'être du projet .Son rôle de baromètre favorise une intervention à un moment opportun pour apporter des correctifs. Il contribue fortement à la réussite d'un projet car il sert de feed-back à toutes les parties prenantes (décideurs, bailleurs de fonds, agents d'exécution et

bénéficiaires) pour leur permettre d'améliorer la qualité de leur travail, il développe aussi une culture de rentabilité ; c'est un outil de plaidoyer et de communication, il permet d'anticiper sur les problèmes pouvant survenir lors du déroulement des activités.

3.1 Le suivi

Pour la Commission Européenne (2001 :44) le suivi est « la collecte, l'analyse et l'utilisation systématique et continue d'informations au service de la gestion et de la prise de décisions. » (L'African Council of AIDS Service Organisations (AFRICASO ,2007) définit le suivi comme « l'ensemble des opérations permettant de comparer l'exécution d'un projet ou d'une action avec sa planification initiale. »

Selon l'UNICEF, le suivi est « la supervision périodique de la mise en œuvre d'une activité dans le but de déterminer dans quelle mesure la livraison des intrants, le calendrier des travaux, les autres actions requises ainsi que les résultats escomptés se déroulent comme prévu afin d'intervenir à temps pour corriger les défaillances qui seraient détectées. »

Quant au Fonds International pour le Développement Agricole (2003), le suivi est « est une collecte et une analyse régulière d'informations dans le but de faciliter en temps utile la prise de décisions, d'assurer la transparence et de servir de base à l'évaluation et la capitalisation de l'expérience. »

Il découle de ces différentes acceptions que le suivi est systématique et régulier, porte sur l'exécution d'un programme/projet à travers les ressources, les activités et les résultats attendus conformément à la planification initiale pour une amélioration de sa mise en œuvre. Il est un outil d'aide à la décision et sert de tableau de bord pour le pilotage du projet par les quatre étapes fondamentales :

Collecte des données-traitement-diffusion-prise de décisions.

3.2. L'évaluation

L'Agence Canadienne pour le Développement International (ACDI, 2004 :3) décrit l'évaluation comme « une appréciation systématique et objective d'un projet, d'un programme ou d'une politique, en cours ou terminé, de sa conception, de sa mise en œuvre et de ses résultats. L'évaluation offre essentiellement la possibilité de découvrir ce qui marche bien ou non et ce qu'il faut améliorer. »

L'UNICEF conçoit l'évaluation comme « un processus qui tente de déterminer de manière systématique et objective que possible la pertinence, l'efficacité, l'efficience et l'impact des

activités par rapport aux objectifs définis. » Elle la considère comme un outil d'apprentissage et de gestion active.

Pour la Commission Européenne (2001 :41), l'évaluation est « une appréciation périodique d'un projet en terme d'efficience, d'efficacité, d'impact, de viabilité et de pertinence dans le cadre des objectifs fixés. Elle se fait généralement comme analyse indépendante portant sur le contexte, les objectifs, les résultats, les activités et moyens déployés en vue de tirer des leçons susceptibles d'orienter la prise de décisions. »

En conséquence, retenons que l'évaluation porte sur une analyse critique sur un programme/projet concernant ses objectifs, son utilité, ses effets induits, son impact. Elle se fait de manière ponctuelle.

Cependant différentes formes d'évaluation existent :

- **l'évaluation préalable ou ex-ante** : permet de faire l'état des lieux ou la situation de référence ;
- **l'évaluation continue** : se fait au cours de l'exécution du projet de manière rapprochée pour vérifier si le projet continue d'être pertinent, efficace et que les effets attendus sont probables d'être obtenus ;
- **l'évaluation à mi-parcours** : est réalisée à mi-chemin de l'exécution du projet quand elle vérifie si les objectifs, hypothèses et activités sont toujours valables ;
- **l'évaluation finale** : porte sur les produits et services fournis per le projet. Elle vérifie l'effectivité de l'atteinte des objectifs. Elle est réalisée six à douze mois après la fin du projet. Dans les projets de courte durée, elle peut se substituer à l'évaluation ex-post ;
- **l'évaluation ex-post** : est réalisée trois à cinq ans après la fin du projet pour vérifier si les effets attendus sont réalisés ou non.
- **l'évaluation rétrospective** : est faite lorsque les effets et les impacts attendus du projet sont réels. Il sert de bilan du projet ;
- **l'évaluation d'impact** : mesure les effets à long terme du projet ou la synthèse sur les bénéficiaires. Elle observe les changements durables et peut se réaliser cinq ans après le projet mais il importe de souligner qu'elle se fait rarement.

Au total, malgré leur lien, le suivi et l'évaluation diffèrent sur plusieurs aspects :

Tableau1 : Suivi et Evaluation

Suivi	Evaluation
<p>Accepte la planification</p> <p>Visé à mesurer</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'efficacité - la fidélité aux démarches - les écarts prévus réalisés - l'atteinte des extrants <p>Fournit un feed-back :</p> <ul style="list-style-type: none"> - continu/ permanent - à partir des activités et résultats intermédiaires <p>Soutient des décisions sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la gestion régulière du projet - les ajustements au plan opérationnel - la conformité aux procédures légales - la programmation des intrants <p>Réalisé par l'équipe de projet</p>	<p>met en cause la planification</p> <p>visé à déterminer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les liens causes-effets - les imprévus et non planifiés - les politiques correctes - l'atteinte du but et objectif <p>Fournit un feed-back</p> <ul style="list-style-type: none"> - périodique/ ponctuel - à partir des résultats finaux - à partir d'un cadre temporel long terme <p>Soutient des décisions sur :</p> <ul style="list-style-type: none"> - une re-planification majeure du projet - la réussite du projet - la validité des hypothèses de développement du projet - les possibilités de répéter le projet dans d'autres milieux <p>Réalisée par une équipe externe ou mixte</p>

Source : AHMADOU TRAORE (2008)

En résumé, le suivi qui peut être considéré comme un film, se déroule continuellement dans le court terme et l'évaluation comme une photo, s'oriente vers le long terme. Le suivi alimente l'évaluation. Nous les considérons comme des « sœurs siamoises » car indissociables.

Le tableau 2 présente de manière opérationnelle la différence entre le suivi et l'évaluation par rapport aux acteurs, aux objectifs, aux critères et à la relation avec le cadre logique

Tableau 2 : Différence entre le suivi et l'évaluation

	Suivi	Evaluation
Qui le réalise ?	L'ONG	L'ONG et ses partenaires, ou le bailleur de fonds tout seul.
Quand ?	Au jour le jour et de façon continue.	Périodique (avant, pendant ou au terme du projet).
Objectifs ?	Donner des indications sur l'avancement du projet. Appuyer la gestion quotidienne du projet.	Apprécier les critères de performance par rapport aux objectifs. Améliorer les résultats.
Critères ?	Efficacité et efficience	Pertinence, efficacité, efficience, durabilité, impacts
Relation avec la matrice du cadre logique	Le suivi porte sur les intrants, les activités et les extrants.	L'évaluation porte sur les résultats et les objectifs.

Source : AfriCASO(2007)

En somme, le suivi-évaluation(SE) mis en place aujourd'hui dans les ONG est axé sur les résultats, c'est un outil de gestion puissant qui leur permet d'améliorer la manière dont elles

atteignent leurs résultats. En d'autres termes, les programmes et les projets qu'elles ont implantés, ont-ils atteint les résultats escomptés ? Les promesses formulées vis-à-vis des parties prenantes ont-elles été remplies ?

Les systèmes de suivi-évaluation axés sur les résultats sont en évolution constante car nous constatons que lorsqu'ils sont implantés adéquatement, ils fournissent une source continue de rétroaction et d'informations permettant aux acteurs de s'ajuster en vue d'atteindre les résultats souhaités.

3.3. Les outils du Suivi-Evaluation

Les outils sont divers et variés. Cependant nous avons choisi pour la définition des objectifs, **l'arbre des objectifs et le cadre logique (CL).**

3.3.1 L'arbre des objectifs

L'arbre des objectifs peut être défini comme étant un diagramme qui illustre la structure des objectifs d'un projet ainsi que les relations entre eux.

T.HARREL ALLEN (1978 :95) considère que « l'élaboration du diagramme est l'aboutissement d'un processus qui commence par l'identification et la clarification des objectifs et des différentes alternatives que l'on peut utiliser pour résoudre le problème. »

C'est un outil important pour plusieurs raisons qui peuvent être résumées comme suit :

- l'arbre approche le problème de la définition des objectifs d'une façon compréhensive et explicite ;
- il ordonne les objectifs sous une forme simple et hiérarchique qui permet de déterminer les interrelations entre objectifs et de les communiquer aux membres de l'organisation ;
- il permet l'incorporation des objectifs quantitatifs et qualitatifs, liens que parfois certains planificateurs n'arrivent pas à considérer.

En somme, l'arbre des objectifs permet surtout la visualisation des objectifs sur le diagramme qui donne une image totale du plan, programme ou projet.

3.3.2. Le cadre logique

Le cadre logique est un outil de gestion de projet créé en 1970 sous l'égide de l'USAID et utilisé en 1974. Depuis 1975, il fait partie intégrante du système de gestion du cycle de projet de plusieurs bailleurs de fonds et a fait l'objet de plusieurs adaptations et publications par l'ACDI, la BM, la BAD, l'UE...

C'est un outil transversal parce qu'il est utilisé dans toutes les trois phases du projet à savoir la planification, l'exécution et l'évaluation.

En définitive, le CL est une matrice à quatre colonnes. C'est une description sommaire qui résume l'analyse des éléments de planification et évaluation du projet. Il permet d'identifier et de clarifier les liens logiques entre un objectif et les résultats désirés, de préciser les facteurs externes qui, au cours du projet sont susceptibles d'influencer l'exécution du projet et de probabilité de réussites.

Le CL est un outil de communication, un moyen d'effectuer une planification complète, une base pour développer un plan d'évaluation.

Ainsi, il est devenu l'un des paradigmes de la coopération au développement.

Force est de remarquer que les ONG en général ne sont pas dotées de la fonction contrôle de gestion mais plutôt d'un système de suivi-évaluation pour la gestion des projets /programmes. En général, le dispositif de suivi-évaluation mis en place par les ONG répond plus aux attentes des partenaires techniques et financiers(PTF) car il s'intéresse plus aux aspects financiers au détriment parfois des bénéficiaires. Cependant, le contrôle de gestion demeure plus large et plus englobant en ce sens qu'il met en relation tous les acteurs en intervenant dans toute la chaîne notamment sur la budgétisation, les indicateurs de performance, la structure sociale, les sources de conflit etc.

En effet, le cadre suivi- évaluation est certes important voire nécessaire mais il est parcellaire et lacunaire par rapport au CDG qui participe entièrement au pilotage de toute l'organisation. Dès lors, nous allons aborder dans le chapitre suivant, les outils du contrôle de gestion.

Chapitre 2 : les outils du contrôle de gestion

Malgré la multitude de définitions données au contrôle de gestion par les auteurs, ses objectifs, s'ils diffèrent un peu quant à la forme ne varient pas au fond. En effet, toute organisation cherche à être performante. Or les trois dimensions de la performance sont : l'efficacité, l'efficience et l'économie communément appelée les « 3^E ». C'est dans ce sens que BOISVERT (1991 :41) affirme que « le contrôle de gestion vise l'efficacité, l'efficience et l'économie. » :

- l'efficacité est le fait d'obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis ;
- l'efficience consiste à atteindre les objectifs fixés à moindre coût ;
- l'économie traduit la capacité à acquérir les intrants au moindre coût.

Nous pouvons y ajouter la durabilité qui traduit la capacité de l'organisation à renouveler sur une longue période des performances.

En effet, le contrôle de gestion utilise des outils de prévision, des outils de suivi et d'exécution et des outils d'appui.

Section 1 : Les outils de gestion prévisionnelle

Nous abordons ici les outils prévisionnels tels que la planification avec ses différentes déclinaisons jusqu'au budget considéré comme l'embryon. Ce qui nous permet de mettre en exergue les fonctions du budget, ses caractéristiques et les aspects du budget base zéro (BBZ) .

1. La planification

Pour s'assurer de l'atteinte des objectifs stratégiques à travers l'action quotidienne des opérationnels, il convient d'en planifier le déroulement.

GARMILIS & al (1992 :12) définissent la planification comme « une démarche qui consiste à partir d'une connaissance de l'environnement de l'entreprise (opportunités et menaces) ainsi que des forces et faiblesses, à faire des choix concernant l'avenir à long terme (stratégie) et à définir des moyens permettant de concrétiser ces choix (plan opérationnel) ».

La procédure de planification peut être décomposée en deux phases permettant de définir d'une part le plan stratégique et d'autre part le plan opérationnel.

1.1. La planification stratégique

La planification stratégique, selon SELMER (2003 :20) « permet à la direction d'arrêter des et d'ajuster ses choix en termes de missions, de métiers, de domaines d'activités et de facteurs clés de succès .Ceux-ci se déclineront ensuite en objectifs à moyen termes et en plans d'actions pour chacun des responsables de l'entreprise. »

Pour YAZI(2006 :7), « la planification stratégique est le processus par lequel, une organisation cherche à assurer sa survie à long terme, en clarifiant sa mission et en se fixant des objectifs et des stratégies en adéquation avec les opportunités et les menaces dans l'environnement sur la base de ses avantages concurrentiels actuels ou à acquérir. »

Avec BOUSSO (2011 :27), « la planification stratégique ou à long terme est souvent conçu comme un processus par lequel les dirigeants d'une entreprise déterminent les objectifs globaux à atteindre pour une période de cinq ans et plus ainsi que les stratégies qui permettent l'acquisition, l'utilisation et l'affectation des ressources nécessaires à la réalisation des dits objectifs. »

Ainsi, la planification stratégique consiste essentiellement à :

- identifier des besoins à satisfaire dans un horizon temporel plus ou moins éloigné ;
- préciser les résultats à atteindre par la définition, la sélection et la classification des objectifs ;
- définir des critères de réalisation permettant de juger la performance de l'organisation tant sur le plan des résultats atteints qu'en termes d'utilisation des ressources allouées ;
- préparer de façon logique et systématique les différents activités à mener pour réaliser les objectifs retenus dans des conditions optimales ;
- évaluer les ressources humaines, matérielles et financières à l'exécution des activités ;
- définir les responsabilités des personnes et/ou des unités structurelles chargées de la réalisation des activités ;
- préciser les mécanismes de coordination et de contrôle ;
- élaborer un système d'informations.

Par ailleurs, il y a lieu de préciser qu'un plan stratégique doit être **SMART** (spécifique, mesurable, atteignable, réalisable dans le temps).

Cependant, malgré les avantages, la planification stratégique a atteint ses limites aujourd'hui ses limites eu égard aux contingences de l'environnement qui rendent obsolètes parfois les plans. Car, il relève d'un constat que l'instabilité est le pire ennemi de la planification. C'est

la raison pour laquelle, il est recommandé la souplesse et non la rigidité afin de s'adapter aux mutations rapides et imprévisibles de l'environnement.

1.2. La planification opérationnelle

Elle permet d'articuler le court terme et le long terme et s'intéresse aux tâches de routine. La planification opérationnelle est un processus qui permet de s'assurer qu'un projet continuera à être efficace une devenu opérationnel. Elle se fait en accord ou sur proposition des différents centres de responsabilité. La planification opérationnelle(PO) concerne la quantification des objectifs à long terme retenus et l'évaluation des moyens nécessaires pour la réalisation. Elle consiste à faire en sorte que les moyens soient disponibles en qualité et en quantité suffisante pour l'exécution des travaux .Elle porte généralement sur un horizon de deux à trois ans de mise en œuvre de la stratégie.

La PO a donc pour rôle de :

- vérifier la cohérence des orientations stratégiques et des conditions de mise en œuvre ;
- planifier les actions à mener pour atteindre les objectifs stratégiques ;
- définir les responsabilités ;
- s'assurer de l'existence suffisante des ressources humaines, financières et matérielles.

La planification opérationnelle est déclinée en plans d'action construits par les chefs de centre de responsabilité puis traduits en budgets.

2. Le budget

Comme le disait FAYOL cité par BOUSSO (2011 :22), « gérer » c'est administrer qui peut signifier prévoir et « prévoir, c'est déjà supputer l'avenir et le préparer : prévoir, c'est agir ».Le budget est un outil essentiel de gestion prévisionnelle qui permet de repérer à l'avance les difficultés de choisir les programmes d'activité à partir de l'analyse de l'environnement pour assurer à l'organisation la rentabilité souhaitée.

Le budget peut être présenté comme la traduction financière et comptable des plans d'action.

C'est aussi l'ensemble des prévisions chiffrées d'une organisation pour un exercice.

2.1. Les fonctions du budget

Dans une organisation, le budget peut jouer les rôles suivants :

- un outil de gestion prévisionnelle ;
- un outil de coordination ;
- un instrument de communication : le processus budgétaire, s'il est bien mené, peut offrir l'occasion aux décideurs de pouvoir communiquer avec les opérationnels ;
- un instrument de contrôle : il permet au gestionnaire de prendre des décisions en fonction des objectifs et des informations disponibles sur l'état de la situation ;
- un instrument du plan de trésorerie. Le plan de trésorerie découle du budget de trésorerie, il permet ainsi de rechercher le financement du cycle d'exploitation.

2.2. Les caractéristiques du budget

Le budget doit présenter fondamentalement les caractéristiques suivantes :

- il doit être réaliste c'est-à-dire prendre en compte les contraintes de l'environnement interne et externe de l'organisation ;
- il doit être conçu de manière à favoriser une incitation à mieux faire, à motiver pour réaliser des performances ;
- il doit être conçu suivant le principe de la totalité budgétaire c'est-à-dire couvrir l'ensemble des activités (tout doit être prévu et réalisé au cours de l'exercice) ;
- il doit être articulé au plan stratégique. Le budget est l'embryon de la planification.

Les outils prévisionnels (plan stratégique, plan opérationnel, budget...) sont considérés comme des outils de pilotage. Cependant, il y a des outils d'appui comme le budget base zéro.

2.3. Le budget base zéro(BBZ)

Le BBZ remonte aux années « 60 » plus précisément à 1967 aux Etats-Unis d'Amérique pour des entreprises en difficulté. C'est un outil de gestion basé sur la remise en cause permanente de la structure organisationnelle. En clair, il s'agit de remettre les compteurs à zéro en faisant abstraction du passé et en se projetant vers le futur.

Son objectif est de relier les moyens alloués au service rendu en contrepartie. Il s'agit de traiter les charges discrétionnaires comme les charges administratives comme des moyens attribués à des projets pour la réalisation d'objectifs précis.

C'est en réalité plus qu'un plan opérationnel à deux ou trois ans qu'un programme annuel. Son originalité résulte du fait qu'il oblige les services administratifs à élaborer des plans d'action par « unité de décision » selon BOUSSO (2011 :43).

Le BBZ présente certes des avantages car il permet de réaliser des économies suite à des dérapages budgétaires. La méthode favorise l'optimisation des ressources. Elle permet une remise en question perpétuelle du plan stratégique .Il s'agit d'actualiser ce dernier.

Cependant il entraîne des lourdeurs en augmentant les tâches administratives du fait qu'il faut découper l'entreprise en plusieurs unités d'analyse. Il offre la possibilité aux cadres de faire des manipulations à l'aide de propositions fantaisistes pour mieux faire passer des intérêts personnels qui ne correspondent pas forcément à ceux de la structure organisationnelle. Il faut noter que le BBZ ne peut être utilisé que pour deux ans ou trois ans. Il s'agit après de retourner à l'ancien système.

En conséquence, l'élaboration classique des budgets est faite suivant deux processus pour une organisation normale :

- un processus horizontal entre les fonctions ;
- un processus vertical utilisé surtout par les projets sous forme de devis- programme

En outre, il y a également le cas particulier du BBZ pour une entreprise en difficulté. C'est aussi un outil de pilotage mais classé dans la catégorie des outils d'appui comme le benchmarking, la reengineering, le reporting...

Section2 : les outils de suivi et d'exécution

Les outils de suivi et d'exécution des réalisations sont aussi divers .Ils font également partie des outils de pilotage au même titre que les outils prévisionnels et les outils d'appui. Ils mesurent, analysent les performances a posteriori. Il s'agit entre autres de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique, du contrôle budgétaire, des données statistiques du tableau de bord etc.

Dans cette perspective, nous avons choisi de traiter du contrôle budgétaire et du tableau de bord.

1. Le contrôle budgétaire

Avec BESCOS (1995 :46), le contrôle budgétaire ou gestion budgétaire ou suivi budgétaire consiste en la comparaison périodique des réalisations et des prévisions afin de déterminer, analyser et expliquer les écarts et éventuellement de prendre des mesures correctives.

En clair, c'est un processus qui permet de concevoir le budget et d'en assurer le suivi. Il a pour point de départ l'élaboration du budget en ce sens que ce dernier ne saurait être réduit à un ensemble de données prévisionnelles puisqu'il permet de décider du suivi de ces données ainsi que de méthode de mise en œuvre de ce suivi.

Cependant, il obéit à des principes et dispose de sources d'informations.

1.1. Les principes du contrôle budgétaire

La gestion budgétaire, en tant que système de gestion par objectifs, dynamique et participatif, impose d'observer six grands principes de base :

- la totalité du système budgétaire. Cela signifie que toutes les activités de l'organisation doivent être budgétisées ;
- le couplage du système budgétaire avec le système de décisions. Le système budgétaire doit déboucher sur les budgets par centre de responsabilité qui est un centre de décision ;
- la contrôlabilité des éléments du budget ; ce principe s'avère important au plan de l'évaluation des performances car un centre budgétaire ne peut être tenu responsable des éléments qu'il ne contrôle pas ;
- la non remise en question des politiques et stratégies. Comme le budget est l'aboutissement du cycle de planification, la budgétisation doit découler de la planification opérationnelle qui doit elle-même être conforme aux politiques et stratégies définies dans le plan stratégique ;
- le couplage du système budgétaire avec le style de management. Le processus de budgétisation et de contrôle doit être cohérent avec le style de management et la politique des ressources humaines de l'organisation ;
- la gestion par exception. C'est un principe du contrôle budgétaire qui veut que l'on entreprenne une action corrective à partir d'un certain seuil. Ce principe de non

intervention systématique limite les ingérences de la direction générale qui n'intervient que pour les écarts significatifs ou exceptionnels.

En effet, l'observation stricte de ces principes de base contribue à l'instauration, par le biais du budget, d'une forme de régulation interne du fonctionnement de l'organisation.

1.2. Les sources d'informations du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire ne peut être assuré que grâce à un réseau d'informations bien organisé. La comptabilité générale, la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire sont les principales sources comptables d'informations de la gestion budgétaire, et MEYER(1995) cité par BOUSSO (2011 :58) les considère comme « l'essentiel des sources d'informations internes ».

1.2.1. La comptabilité générale

Pour ALAZARD & SEPARI(1998), la comptabilité générale est la première source essentielle du contrôle de gestion budgétaire. Car les documents de synthèse issus de la comptabilité générale tels que le bilan, le compte de résultats, le tableau des soldes intermédiaires de gestion, le tableau de financement des ressources et des emplois(TAFIRE)

L'état annexé, fournissent au contrôle de gestion des données de base pour la construction d'indicateurs d'activité et de gestion.

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

1.2.2. La comptabilité analytique de gestion

Elle est incontestablement la source qui fournit le maximum d'informations au contrôle de gestion. En effet, pour piloter et prendre des décisions à court, moyen et long terme, le gestionnaire élabore et utilise des outils d'aide à la précision et à la décision parmi lesquels on peut citer la comptabilité de gestion.

La gestion des coûts qui est aujourd'hui le principal objet de la comptabilité analytique alimente le système d'information.

1.2.3. La comptabilité budgétaire

D'une manière générale, l'exercice du contrôle budgétaire de façon complète, nécessite la tenue d'une comptabilité budgétaire. Les informations sur l'exécution budgétaire sont d'une importance capitale en ce sens qu'elles permettent non seulement de situer la direction générale à tout moment sur le niveau d'exécution du budget mais également et surtout de l'alerter sur les écarts significatifs.

En définitive, il est nécessaire de lever toute équivoque entre les deux concepts : le contrôle de gestion et la gestion budgétaire.

Le contrôle de gestion est l'ensemble des processus mis en œuvre pour mobiliser les énergies et les ressources pour les orienter vers le sens des objectifs de l'organisation. Il n'est donc pas que de la gestion budgétaire, c'est une fonction au service du pilotage et du management.

Cependant, la gestion budgétaire est un processus qui permet de concevoir le budget et d'en assurer le suivi. C'est alors un outil du contrôle de gestion et du management.

2. Le tableau de bord

Le tableau de bord est un maillon important de la chaîne des outils utilisés par le contrôle de gestion. C'est la raison pour laquelle nous allons le définir d'abord pour ensuite mettre en exergue ses principaux aspects.

2.1. Définition

Emprunté au jargon de l'automobile et de l'aviation, le tableau de bord est de plus en plus utilisé par le management. Plusieurs définitions sont données mais retenons avec BOUSSO (2011 :83) que le tableau de bord(TB) est un ensemble d'indicateurs et d'informations essentiels présentés de façon synthétique, destinés au pilotage de l'entreprise et de ses centres de responsabilité. Il permet :

- une vue d'ensemble ;
- la détection des problèmes ;
- la prise de décisions et d'orientation de la gestion dans le but d'atteindre les objectifs issus de la stratégie globale.

Au total, le TB est un document dynamique et non statique. Il est personnalisé et comporte des clignotants qui donnent des alertes. Il ne doit pas être étouffé car c'est un élément qui contribue à la prise de décisions pertinentes.

2.2. Les objectifs du tableau de bord

Ce terme qui est emprunté aux domaines de l'automobile ou de l'aviation, renvoie, lorsqu'il est appliqué au management à un «système d'informations permettant de connaître en permanence et le plus rapidement possible, les données indispensables pour contrôler la marche de l'organisation.

Le TB ou flash en Anglais est un outil d'alerte qui donne des informations clés permettant de connaître l'organisation et son environnement. Face à un environnement de plus en plus complexe, il est primordial de maîtriser l'information.

Les sources d'informations internes et externes sont de plus en plus variées. Or, les bonnes décisions souvent subordonnées à l'existence d'un outil de suivi, le tableau de bord qui fournit rapidement et fréquemment les informations essentielles.

C'est un outil codifiant et structurant la communication, il constitue un facteur puissant de cohésion.

Au sein des outils de suivi, le TB occupe une place spécifique.

2.3. Le tableau de bord : système de pilotage ou de reporting

Le TB se distingue des autres systèmes d'informations de gestion, en ce sens que ces derniers sont souvent un reporting du système opérationnel contenant, soit des statistiques globales sur le passé, soit un grand nombre de données favorisant une analyse fine et détaillée.

De tels systèmes ont deux grandes limites :

- la première est relative au niveau de détail des données à savoir la juxtaposition de l'information significative et de l'information relevant du détail ne facilite pas une prise de décisions rapide (c'est-à-dire une réactivité de court terme) ;

- la seconde provient de l'insistance sur les données passées. Les systèmes budgétaires et comptables renferment des données historiques. L'accent est ainsi mis sur les contrôles des actions passées. Or, l'intérêt de l'information décroît au fur et à mesure que l'on s'éloigne du présent.

Le TB sert à suivre, voire anticiper les actions et permet une adaptation flexible. Il renferme donc une philosophie de pilotage qui le différencie d'un système de reporting.

Selon GERVAIS (1996 :44), un système de reporting « n'est pas un véritable support de l'action mais un outil de contrôle a posteriori des responsabilités déléguées ».

Une autre différence apparaît au niveau de la position de l'observation.

Dans le cadre du TB, l'observation s'effectue à la fois pour les différents services mais aussi pour la hiérarchie tandis que le reporting réalise une observation uniquement pour la hiérarchie.

Si le système de reporting se contente de restituer les résultats des processus achevés sans s'intéresser à la manière dont les résultats ont été obtenus, le TB se compose essentiellement d'indicateurs décrivant le déroulement du processus en cours. Il permet de dépasser la constatation d'écart entre objectifs et réalisations. En effet, son originalité réside dans une démarche plus vaste dont découle une disposition nouvelle pour les dirigeants qui le mettent en place.

Le TB est un outil d'aide à la décision et de pilotage dans la mesure où il se compose d'indicateurs de performance témoins et guides et permet une adaptation rapide en cas de dérives. C'est un outil de restitution de l'information.

2.4. Les indicateurs de performance

Le TB doit être conçu à partir des indicateurs de performance. En gestion, le terme de performance est défini comme le résultat de la satisfaction de plusieurs paramètres (l'efficacité, l'efficience, l'économie, la durabilité) et dépend du produit ou de l'activité, du processus, du marché, de l'individu, du groupe, du style de management, de l'organisation dans son ensemble. De manière générale, nous pouvons retenir deux grandes catégories d'indicateurs de performance que sont les indicateurs témoins et les indicateurs guides.

2.4.1. Les indicateurs témoins

Il s'agit d'indicateurs qui se comportent comme des clignotants et qui ont les particularités suivantes :

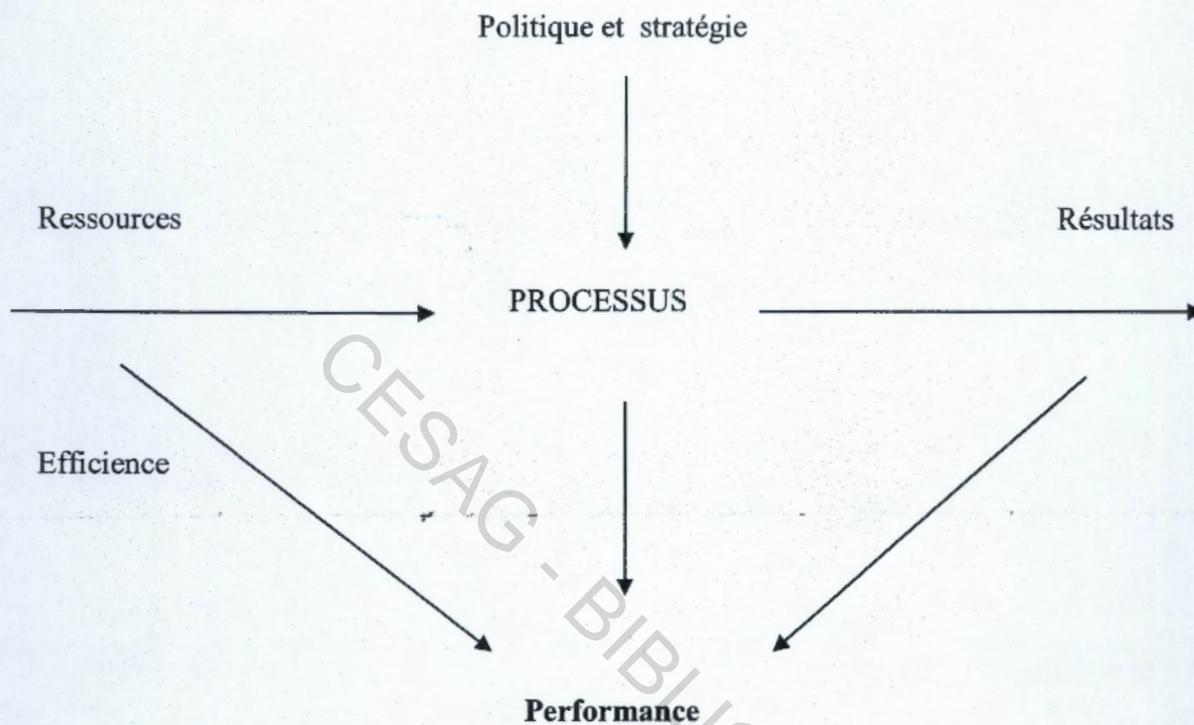
- ils sont obtenus a posteriori ;
- ils décrivent des résultats (la performance passée)

Les indicateurs financiers traditionnels (exemple : le bénéfice net) sont des témoins de la performance financière de la l'entreprise au cours de la période à laquelle ils se rapportent. Ils influent aujourd'hui encore sur l'élaboration des stratégies et sur la performance des cadres par le biais des systèmes de rémunérations.

2.4.2. Les indicateurs guides

Ils décrivent des causes ou des déterminants de la performance, lesquels procurent un guide et une orientation vers l'atteinte de la performance. Ils interviennent a priori et indique la direction à prendre pour atteindre la performance. Ils sont rattachés à la fois aux processus et à leurs intrants. Les indicateurs de coût d'un système de comptabilité par activité (CPA) appartiennent à ce type. Ces indicateurs peuvent toutefois être rattachés à des divisions et à des unités administratives. Leur choix est fonction de la politique et de la stratégie.

Figure 2 : Les indicateurs de performance



Source : SOULEYMANE BOUSSO(2011)

Conclusion de la première partie

En guise de conclusion partielle, le contrôle de gestion, comme son nom l'indique, ne se résume pas à contrôler dans le sens de vérifier. Cette vision est très restreinte. La mission du CDG est beaucoup plus complexe qu'on ne le pense. Elle pourrait se définir comme la contribution au pilotage dans une perspective d'améliorer la performance d'une organisation. Axée à la fois sur le passé et l'avenir de l'organisation, elle évalue le rendement et l'utilisation des ressources en fonction des objectifs fixés. Mais cette fonction d'évaluation est tournée vers l'avenir puisqu'elle sert à déterminer les correctifs, les ajustements.

En effet, si l'entreprise industrielle demeure le « berceau » de la fonction contrôle de gestion, il faut reconnaître qu'elle est presque méconnue du secteur non marchand.

En tous les cas, le caractère non lucratif des activités des ONG n'exclut pas la fonction contrôle de gestion en raison de son caractère transversal.

Deuxième partie:

Mise en place du contrôle de gestion

Introduction de la deuxième partie

Connue dans les organisations à caractère marchand comme les entreprises, la fonction contrôle de gestion n'existe pas ou du moins n'est pas formalisée dans les structures à but non lucratif telles que les organisations non gouvernementales. Pourtant, le contrôle de gestion, en tant que pilotage de la performance, est au service du management. Dans cette perspective, il ne saurait être l'apanage de nos jours des seules entreprises car toute organisation a besoin de performance. En effet, le CDG n'est pas seulement l'objet d'une expertise spécialisée assumant la mise en place d'outils, il est avant tout un processus de diagnostic des problèmes et de dialogues entre responsables et opérationnels sur les résultats à atteindre et la façon d'y parvenir dans les meilleures conditions.

Dès lors, ayant constaté que le CDG améliore les performances et la gouvernance des entreprises et que sa création n'obéit à aucune contrainte législative ou réglementaire, nous voulons saisir l'opportunité qui nous offerte pour l'adapter aux ONG .Les conditions de sa mise en place au GEEP seront explicitées tout au long de cette partie à travers une analyse du dispositif existant qui débouchera sur la formulation de recommandations.

Chapitre1: Présentation du GEEP

Avant de mettre en place la cellule, il s'avère nécessaire d'abord de jeter un regard sur la mission du GEEP mais également son organisation, son fonctionnement.

Section 1: Mission du GEEP

La mission d'une organisation renvoie à son histoire, sa raison d'être, ses objectifs et ses activités.

1. Historique

Le GEEP a été créé en 1989 dans un contexte marqué au plan international par la tenue des conférences internationales sur la Population et le Développement (Bucarest 1974, Arusha 1984 et Mexico 1984), par l'adoption des plans d'action (Kilimandjaro-Mexico 1984) et par la mise en œuvre de programmes Education à la vie familiale / Education en matière de population (EVF / EMP) en Afrique au sud du Sahara. Au niveau national, le Sénégal venait d'adopter la déclaration de politique de population en Avril 1988. C'est dans ce contexte qu'un groupe d'enseignants chercheurs a mis en place une structure dénommée Groupe pour l'étude et l'enseignement de la population(GEEP) en vue de résorber le décalage entre une recherche en plein essor sur les questions de population et le contenu de l'enseignement de la population dispensé à l'école. Les promoteurs de cette structure sont des enseignants et des membres d'associations pluridisciplinaires fortement impliqués dans la réforme des programmes d'enseignement scolaire. Le GEEP est devenu une association ayant le statut d'organisation non gouvernementale(ONG) agréée en mars 1993. Son siège est abrité par la Faculté des Sciences et Technologies de l'Education et de la Formation (FASTEF, ex Ecole Normale Supérieure).

En tant qu'ONG locale ou nationale, le GEEP est membre du conseil des organisations non gouvernementales d'appui au développement(CONGAD).

Structure à caractère multidisciplinaire orientée sur la recherche et l'enseignement de la population, le GEEP a pour objet de :

- contribuer à la mise en œuvre de la « Déclaration de Politique de Population » de la République du Sénégal par la formation, la recherche et la communication ;

- fournir aux enseignants et aux élèves des dossiers documentaires et pédagogiques portant sur les phénomènes de population.

En effet, sa principale mission demeure le renforcement de l'éducation à la vie familiale dans les établissements d'enseignement moyen et secondaire du Sénégal. Ce programme mis en œuvre en Août 1994 sous l'intitulé « projet de renforcement de l'EVF dans l'enseignement moyen et secondaire », a été parrainé par le Ministère de l'Education et financé par le FNUAP et d'autres partenaires. A travers ce programme, le GEEP a traduit sa stratégie en objectifs généraux et spécifiques :

❖ **Objectifs généraux :**

- Mettre en œuvre des stratégies d'information et de responsabilisation des adolescents et adolescentes, en rapport avec les questions d'environnement, de population, (y compris la santé de la reproduction, le genre les infections sexuellement transmissibles-IST et le VIH- SIDA) ;
- Rénover l'enseignement de la population par la formation des formateurs, l'actualisation des matériels didactiques et l'intégration des préoccupations de changement de comportement en matière d'environnement, de santé de la reproduction des adolescents(SRA) dans les curricula.

❖ **Objectifs spécifiques :**

- mettre en place des structures participatives d'information, de responsabilisation et d'orientation des adolescents scolarisés sur les questions d'environnement, de SRA(les clubs EVF) dans les établissements scolaires ;
- renforcer les capacités des animateurs de ces structures et leur encadrement (les Professeurs Relais Techniques et les Leaders élèves animateurs) par la formation, la documentation et l'équipement ;
- soutenir les activités de sensibilisation de ces structures en direction de la communauté scolaire et extrascolaire ;
- former les professeurs à l'approche globale interdisciplinaire de l'enseignement des questions de population ;
- faciliter l'intégration des questions d'environnement et de la SRA dans les programmes de l'enseignement moyen et secondaire par la vulgarisation du modèle interdisciplinaire d'enseignement de la population au niveau d'un échantillon représentatif des établissements.

2. Activités

Pour dérouler ses programmes et projets, le GEEP s'appuie sur deux leviers : les clubs EVF créés dans les collèges et lycées répartis sur l'ensemble du territoire national et le volet didactique de la population. Les activités menées sont multiples et variées.

En autres, les activités de formation visent à renforcer les capacités des bénéficiaires du programme (LEA et PRT) pour leur permettre d'être des leaders et des vecteurs de bons comportements au sein de la communauté scolaire et des communautés de base.

En effet, la pédagogie interactive est adoptée durant ces formations qui sont le plus souvent organisées en ateliers, animées par l'équipe didactique du GEEP. Celle-ci est assistée si c'est nécessaire par des personnes ressources (professeurs de SVT et de HG, experts des organismes partenaires et agents du service Education pour la santé). Les contenus de la formation sont très diversifiés et portent généralement sur le modèle interdisciplinaire, la planification stratégique, les techniques d'animation, les techniques de formation des messages, de management, la déclaration de politique de population, le programme de lutte contre le SIDA etc.

Le GEEP mène également des activités **d'animation** et de **sensibilisation**. Il faut distinguer les activités menées dans l'établissement et celles qui sont plus étendues c'est-à-dire à l'échelle inter-club, régionale ou nationale. Au niveau de l'établissement, le club EVF peut dérouler plusieurs activités d'animation ou de sensibilisation pouvant revêtir plusieurs formes :

- conférences suivies de projection;
- causeries (groupe de discussions);
- récréation EVF (sketch – jeu de rôle)
- counseling (au niveau des centres d'orientation et d'information par les PRT)

Quant au réseau des clubs EVF à différentes échelles (régionale, nationale), il mène des activités ciblant un large échantillon d'élèves :

- **le podium d'animation communautaire(PAC)** organisé respectivement au niveau de l'espace scolaire et sur la place publique, le club EVF collabore avec des associations sportives et culturelles(ASC), des groupements féminins ou d'autres clubs pour élargir sa cible dans l'information et la sensibilisation des jeunes ;

- **le génie en SRA** : un jeu de connaissances mettant en compétition différents clubs sur les questions de SRA et de VIH-SIDA. Il se déroule sous forme de championnat interscolaire à l'échelle départementale ou communale ;
- **les journées régionales EVF** : organisées pour favoriser les jumelages entre clubs. Elles offrent une opportunité de partage et d'échanges d'expériences sur les activités EVF durant l'année scolaire ;
- **le festival EVF** : une rencontre à l'échelle nationale pour favoriser les échanges entre clubs et dégager des perspectives. Il se déroule tous les deux (2) ans pendant les vacances scolaires ;
- **le camp de vacances** : une rencontre d'échange et de mobilisation sociale en milieu rural. Le camp est organisé pendant les grandes vacances et mobilisent des jeunes dans des activités communautaires de développement : reboisement, vaccinations, réalisations de fresques, élaboration de manuels, sketches etc. Le dernier camp de vacances a eu lieu dans la première quinzaine du mois de Septembre 2011 à Kahone ;
- **l'animation d'ateliers d'expression libre de jeunes talents en santé de la reproduction(SR)** avec la réalisation de bandes dessinées, d'affiches murales, de banderoles sur les IST, le VIH-Sida etc. ;
- **l'organisation d'un concours théâtral sur le thème du VIH-Sida**, à l'échelle départementale ou communale ;
- **l'organisation du concours population et développement** à l'échelle nationale à l'intention des meilleurs élèves des classes de premières ;
- **l'organisation de tournoi sportif** : football, basket, lutte entre écoles et club EVF. Le sport participe à large échelle dans les stratégies novatrices de sensibilisation, d'animation et d'information.

L'organisation de ces activités s'inscrit dans le cadre de ce qu'on appelle au GEEP, les programmes spéciaux conçus pour mobiliser le maximum de participants et parfois pour assurer la jonction entre le milieu scolaire et la communauté. C'est ainsi que les agents de santé sont associés à l'organisation des podiums d'animation communautaire, les

associations de jeunesse organisent des tournois sponsorisés par les Clubs EVF qui assurent l'animation musicale et la fourniture des récompenses faites de supports de sensibilisation.

Section 2 : Organisation, fonctionnement et état des outils de gestion

A ce niveau, il s'agit de présenter d'abord le mode d'organisation et de fonctionnement du GEEP. Ensuite l'accent sera mis essentiellement sur l'état des outils de gestion existants.

1. Organisation et fonctionnement

Pour fonctionner, le GEEP s'est doté d'un comité d'orientation et d'un comité directeur qui s'apparentent à un conseil d'administration dans une entreprise. Il dispose aussi d'un coordonnateur national, d'un administrateur, d'un comptable-gestionnaire, d'un informaticien et logisticien, de chargés de programmes, d'un responsable du volet didactique et d'une assistante en IEC (voir tableau suivant).

Tableau 3 : organisation et fonctionnement du GEEP

Le comité d'orientation	il donne « âme et corps » au projet : c'est lui qui définit la vision de l'organisation.
Le comité directeur	il définit les programmes, répartit les tâches et planifie les activités. Les principes directifs passent par des objectifs d'entrée à l'exécution
La coordination nationale	elle fait régulièrement la revue de direction, « manage » les ressources, investit pour les infrastructures et assure un environnement propice au travail. Le coordonnateur assure la direction du groupe, supervise et coordonne les activités de l'équipe exécutive. Il est l'ordonnateur des dépenses. et cosignataire avec l'administrateur de tous les documents de trésorerie (chèque,

	état ...). C'est la personne morale du groupe.
L'administrateur	Il est chargé de l'administration et des finances. A ce titre, la gestion des ressources humaines lui incombe. En collaboration avec le coordonnateur, il doit mener une politique financière adéquate. Il est cosignataire de tous les documents financiers. Avant chaque règlement, il doit s'assurer de l'existence du poste budgétaire et de la disponibilité financière.
Le comptable-gestionnaire Le comptable-gestionnaire (suite)	<p>Il est chargé de la mise en place d'une comptabilité répondant aux normes définies par le système comptable ouest-africain (SYSCOA). Il tient des documents comptables retraçant l'ensemble des opérations (caisse, opérations diverses, comptabilité matière etc.).</p> <p>Il est tenu de fournir périodiquement les situations d'étapes (rapprochement bancaire, exécution financière et budgétaire) et les situations de fin d'exercice notamment les états financiers. Il est aussi chargé de l'approvisionnement (achat de matériel et de fournitures). Tous les chèques émis sont enregistrés.</p>

<p>Les chargés de programmes</p>	<p>Ils sont chargés de l'application des programmes définis par le comité directeur. Ils préparent également les termes de référence (TDR) relatifs aux budgets des projets.</p>
<p>IEC/ Club EVF Didactique de la population</p>	<p>Le programme IEC ou la coordination des clubs EVF assure le suivi des directives, des programmes, des projets et activités du GEEP. Elle applique la vision de la direction déclinée sous forme d'objectifs. Elle assure le suivi, la supervision et l'évaluation. C'est la station idéale pour mesurer le suivi, la qualité au niveau du GEEP. Elle s'occupe aussi de la production et de la gestion documentaire. La coordination des clubs EVF donne des instruments de mesure d'analyse. Elle étudie les problèmes rencontrés, les corrections nécessaires avant de demander le visa de la direction. Elle s'appuie sur les coordinations régionales et départementales</p>

Source : manuel de procédures(2011)

2. Etat des outils de gestion

Malgré la diversité des pratiques de gestion qui caractérise les organisations à but non lucratif, le GEEP a mis en place un certain nombre d'outils de gestion relatifs à la prévision, à l'exécution, au suivi et au contrôle.

2.1. Le mode de planification

La planification au GEEP s'effectue selon un processus vertical c'est-à-dire du haut vers le bas communément appelé le « top down ». En effet, le comité directeur définit les programmes, répartit les tâches et planifie les activités. Il procède d'abord à la fixation des objectifs qui constitue la première phase. Ensuite, il élabore un plan stratégique qui se décline en plan opérationnel puis en plan d'action. Il élabore un plan annuel de travail (PTA) et des plans trimestriels. Ce processus aboutit à l'élaboration des budgets sous forme de devis-programme qui, dans un projet permet de gérer le court terme.

2.1. L'élaboration des budgets

Le budget est considéré comme « l'embryon » du plan stratégique. Au GEEP, ce sont les chargés de programmes qui préparent d'abord les termes de référence de chaque projet, les soumet à l'équipe exécutive puis aux bailleurs. Tout budget est élaboré sous forme de devis-programme et soumis à l'approbation du partenaire. Ainsi, les budgets sont tributaires des subventions de ces derniers selon le programme et les zones d'intervention.

En résumé, l'élaboration des budgets se déroule en quatre phases qui se présentent comme suit :

- le plan stratégique ;
- les plans opérationnels et pré-budgets ;
- les plans d'action ;
- les budgets spécifiques par programme et par projet

Lorsque le budget est approuvé, un protocole d'accord est établi entre le PTF et le GEEP représenté le plus souvent par son coordonnateur national pour l'organisation de sessions éducatives par les clubs EVF. Au même moment, un plan de mise en œuvre technique et budgétaire est établi par les parties prenantes pour un bon déroulement des activités. En réalité, ce plan met en évidence le nombre de clubs sélectionnés, la répartition des clubs qui tient compte du potentiel de l'ONG dans les régions ciblées par le programme en question. Il mentionne également la répartition des ressources qui seront mises à la disposition du GEEP suivant un planning bien conçu pour le financement des sessions éducatives, du suivi-évaluation-contrôle et de la coordination.

Par ailleurs, le plan fait état du suivi budgétaire en relation avec les différentes lignes budgétaires définies.

2.2. Le contrôle et l'exécution des budgets.

Après avoir élaboré ses budgets, le GEEP s'attèle au contrôle et à l'exécution par des outils de gestion existants.

- **La gestion budgétaire**, processus qui permet de concevoir le budget et d'en assurer le suivi est pratiquée par le GEEP. Il fait ainsi le contrôle de sa gestion. En effet, l'administrateur est au cœur du système de gestion et demeure le principal contrôleur en ce sens qu'il est chargé des finances. Il est cosignataire de tous les documents financiers et s'assure toujours de l'existence du poste budgétaire et de la disponibilité financière. Le contrôle se fait à l'aide du comptable-gestionnaire appuyé par un auditeur externe. Ce dernier intervient chaque semaine pour la vérification par rapport aux normes du système comptable ouest africain (SYSCOA) car l'ONG assure la tenue d'une **comptabilité générale**.

En ce qui concerne les procédures financières, le GEEP a défini son cycle d'achats (achat de biens d'équipement, de fournitures de bureau). Quand les agents intervenant dans le cadre de la structure expriment leurs besoins (trimestriel, semestriel, annuel), le comptable-gestionnaire les centralise et procède aux vérifications d'usage :

- la conformité avec le budget ;
- la disponibilité financière suffisante ;
- l'évaluation du montant des besoins.

Si le montant est inférieur ou égal à 20.000F, le paiement se fera par caisse.

Si le montant est supérieur à 20.000F, le règlement se fera par chèque bancaire.

Cependant, il convient de noter que quel que soit le montant, le paiement par chèque est privilégié. Dans les cas de règlement par chèque, la procédure à suivre est la suivante :

- commande inférieure à 100.000F, il est permis de procéder à un achat direct auprès d'un fournisseur mais il est exigé une facture avec cachet réception conforme ou effectuée ;
- commande comprise entre 100.000F et 500.000F, il faudrait nécessairement procéder à une consultation auprès de trois(3) fournisseurs et les documents exigés sont les trois factures pro forma avec bon de commande, bon de livraison et facture définitive ;

- commande supérieure à 500.000F, il faudrait nécessairement consulter cinq(5) fournisseurs avec cinq factures pro forma avec bon de commande, bon de livraison et facture définitive, procès-verbal à faire signer par la commission de dépouillement ;
- dans le cas de commandes très importantes, il faudrait l'élaboration du cahier de charges, la parution de l'avis d'appel d'offre dans deux journaux de la place, la mise en place d'une commission technique chargée du dépouillement et composée des membres du GEEP (contrôle interne de gestion, administrateur, comptable), d'une expertise extérieure (ayant participé à l'élaboration du cahier des charges), du bailleur de fonds ou de son représentant.

A propos du financement des activités menées par les clubs EVF, les demandes de mise à disposition de fonds sont trimestrielles .Le délai est fixé au 15 du premier mois de chaque trimestre. Il faut au préalable la transmission de tous les rapports d'activités du trimestre précédent au PTF pour la poursuite des financements des activités prévues. Ensuite, les fonds sont versés dans le compte du GEEP par les bailleurs .Les procédures de décaissement sont préalablement définies. La cadence est le plus souvent trimestrielle quelle que soit la durée du programme ou du projet. En clair, les décaissements se font par phases et obéissent à des conditions strictes de réalisations des activités déjà planifiées.

Dans cette perspective, lorsqu'un club EVF sélectionné doit dérouler ses activités pendant l'année scolaire, les fonds envoyés par le siège, transitent par l'Inspection d'Académie. Celle-ci est chargée de les mettre à la disposition du proviseur s'il s'agit d'un lycée ou du principal pour un collège. Chemin faisant, en cas d'organisation d'une activité au sein de l'établissement ou au dehors, le besoin est exprimé par le professeur relais technique(PRT) coordonnateur en liaison avec le leader élève animateur (LEA) et les autres membres du club. C'est en ce moment que l'autorité scolaire (proviseur ou principal) ordonne le décaissement de l'argent pour le club. En effet, ce dernier dispose toujours lors de sa session éducative de documents tels que la feuille de présence, la fiche technique .Celle-ci est un outil qui est rempli au moment de l'activité et tenu par la personne chargée de mener l'activité. Il précise le thème, la stratégie, les supports utilisés, le nombre de bénéficiaires selon le sexe et l'âge etc.

En conséquence, ces deux outils au service du contrôle budgétaire sont utilisés pour le reporting et l'élaboration de tableaux de bord.

- **Le reporting et le tableau de bord**

En ce qui concerne le reporting au GEEP, il s'agit surtout de la remontée d'informations c'est-à-dire de rapports d'activités des clubs EVF vers le siège par l'envoi des fiches de suivi des sessions éducatives scolaires dûment remplies. Il revient au PRT de les transmettre au siège du GEEP par courrier électronique comme base de données dans le système d'informations. Les rapports peuvent également par les coordonnateurs des pôles régionaux et départementaux. Ces données qui alimentent le suivi –évaluation, sont traitées et deviennent des informations pour les PRT. Ainsi, le rapportage est trimestriel et permet d'élaborer des **tableaux de bord** utilisés dans les prises de décisions. Les TB contiennent des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui appuient le suivi-évaluation des projets et programmes. Il est à noter que dans son dispositif de suivi-évaluation, le GEEP utilise le cadre logique(CL) selon la gestion axée sur les résultats(GAR).Il sert à suivre des résultats et à rendre compte de l'état du niveau d'atteinte.

GESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Analyse et recommandations

Après avoir fait la présentation du GEEP à travers son organisation, son fonctionnement et l'état de ses outils, nous allons dans ce chapitre procéder à l'analyse des différents outils de gestion utilisés avant de formuler des recommandations allant dans le sens de l'instauration d'une cellule de contrôle de gestion formelle aux fins d'un meilleur pilotage de l'organisation.

Section 1 : Evaluation du dispositif

L'état des outils fait dans le chapitre précédent révèle l'utilisation par le GEEP d'outils prévisionnels, de suivi et d'exécution. Ainsi nous allons les soumettre à l'examen de la critique pour déceler leurs forces et leurs faiblesses.

1. Les forces

Nous mettons en exergue les forces du système de gestion du GEEP à travers les différents outils utilisés:

- **le manuel de procédures** est un document, un instrument de gestion et de suivi des activités concourant à la réalisation des missions d'une structure. Il permet à toute personne étrangère au service de se familiariser avec les procédures comptables et financières en vigueur. Il facilite l'information du personnel de l'organisation sur le système en vigueur. Il sert également de guide de pour les travailleurs. Ainsi, toutes les opérations telles que les opérations d'achats doivent être régies par des procédures. Il permet également de répartir les tâches à l'intérieur de l'organisme. En somme, il répond à trois questions essentielles : **qui, quand, comment** ? Il constitue une bonne source d'informations pour le contrôle de gestion.

La conception de ce manuel constitue un aspect positif pour le GEEP compte tenu de son importance.

- **le budget** est la traduction monétaire des différentes activités à mener dans l'année. C'est un outil de gestion prévisionnelle. Au GEEP, Il est fonction des différentes subventions obtenues des bailleurs de fonds. Il est élaboré par le GEEP sous forme de devis-programmes et approuvé par le bailleur

.En ce moment, le GEEP gère simultanément dans son portefeuille trois projets financés respectivement par le Fonds des Nations Unies(FNUAP/UNFPA))dont il est récipiendaire pour le programme santé de la reproduction des adolescents et des jeunes(SRAJ) ,l'Alliance Nationale contre le SIDA(ANCS)pour la lutte contre le VIH/SIDA et l'Agence pour le Développement du Marketing Social(ADEMAS) pour la promotion des valeurs morales telles que l'abstinence et la fidélité, la promotion de comportements protecteurs contre les IST-VIH/SIDA.

Il faut préciser que l'UNFPA reste un partenaire stratégique du GEEP. Avec l'UNFPA, la durée du programme se situe entre 2007-2011.Les régions ciblées sont : Kolda, Tambacounda, Thiès et Saint-Louis. Cependant, le GEEP est sous -récipiendaire de l'ANCS et de l'ADEMAS. Ces deux partenaires sont également des organisations non gouvernementales. Pour son deuxième round, l'ANCS intervient dans les 14 régions du Sénégal. Quant à l'ADEMAS, les régions ciblées sont : Dakar, Thiès, Diourbel, Fatick, Louga, Tambacounda, Kédougou et Kolda. Chaque projet a son propre budget. L'évaluation se fait par trimestre sur la base des données du terrain traitées par le personnel au siège.

L'existence du budget représente une force dans le système de gestion du GEEP ;

➤ **la gestion budgétaire**

La gestion budgétaire qui est un processus qui permet de concevoir le budget et d'en assurer le suivi, existe au GEEP. En effet, les différentes dépenses sont faites en fonction des lignes budgétaires.

➤ **la comptabilité générale**

Le caractère non lucratif des activités du GEEP ne l'a pas dispensé de la tenue d'une comptabilité générale qui n'est pas obligatoire pour les ONG sauf en cas de dissolution. Celle-ci constitue l'une des principales sources d'informations internes du contrôle budgétaire .Elle est informatisée à travers ses registres tels que le journal, le grand livre. Elle fournit des données de base pour la construction d'indicateurs d'activité et de gestion. La comptabilité générale du GEEP s'accompagne d'une comptabilité budgétaire qui permet de situer à tout moment le niveau d'exécution de chaque budget. D'ailleurs l'intervention

hebdomadaire d'un auditeur externe qui procède à une vérification des normes comptables en rapport avec le gestionnaire comptable du GEEP constitue un atout.

Le reporting et le tableau de bord sont utilisés par l'ONG. Ils renforcent le contrôle budgétaire.

Pour ce qui est du reporting, la remontée des informations par l'envoi de fiches relatives aux rapports d'activités des clubs EVF est assurée par les professeurs relais techniques (PRT) et par les coordonnateurs au niveau des pôles par courrier électronique de manière générale. D'autres se déplacent jusqu'au siège pour les déposer auprès du coordonnateur national des clubs EVF.

En ce qui concerne le tableau de bord, il est réalisé avec des indicateurs quantitatifs et qualitatifs.

En gros, en dehors des outils comme le cadre logique utilisé dans la planification des projets et imposé du reste par les bailleurs, nous venons de mettre en évidence les forces du dispositif existant. Cependant l'analyse du système révèle des insuffisances.

2. Les faiblesses du système

Certes le **manuel de procédures** est une source d'informations pour le contrôle de gestion mais une partie de son contenu n'est pas périodiquement mise à jour. Nous constatons que le GEEP reconduit le même modèle depuis sa conception. Pourtant des mises à jour s'avèrent nécessaires pour ce document. Cela est d'autant plus vrai qu'une seule personne fait office d'administrateur et de gestionnaire ou comptable et gestionnaire alors qu'en réalité le GEEP devrait dissocier les tâches dans un souci de transparence. L'option faite par les dirigeants ne se justifie pas. Cette anomalie est décelée à travers l'organigramme mais aussi à partir d'une observation directe et confirmée par un entretien. Ce cumul qui découle d'une mauvaise répartition des tâches peut créer des dysfonctionnements.

Par ailleurs, l'existence du **budget** comme outil de gestion prévisionnelle dénote des indices de planification dont il est l'embryon. Il permet la mise en place d'une gestion prévisionnelle plus complète. En d'autres termes, il est la traduction comptable et financière des plans

d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérations

A ce niveau, il semble que le comité directeur n'est pas préoccupé par la révision du plan stratégique conçu pour le long terme et qui résulte de la confrontation entre le résultat des activités et le diagnostic des forces et faiblesses du GEEP par rapport aux opportunités et menaces de l'environnement externe. D'ailleurs l'entretien réalisé avec quelques chargés de programmes a pu révéler la déconnexion de ce comité chargé de formuler la stratégie et de l'adapter aux mutations de l'environnement. En clair, le comité directeur ne semble pas jouer pleinement son rôle lorsqu'il s'agit d'anticiper pour prendre en charge de manière optimale les tendances lourdes qui accompagnent la maturation, l'intensification et la massification des activités du GEEP au moment où le réseau de clubs EVF se densifie sans cesse.

Or, sans une bonne planification stratégique, la construction budgétaire, à la fois processus et système est biaisée à l'avance. Ces manquements déteignent sur les budgets et le suivi budgétaire. Et il relève d'un constat que le budget au GEEP n'incite pas à mieux faire c'est-à-dire à motiver le personnel car réduit à la portion congrue. Les ressources financières sont jugées insuffisantes par rapport à la demande de services sans cesse croissante sur le terrain.

Pour ce qui est de l'appui institutionnel, le bailleur n'accorde que 12% du budget, ce qui est insignifiant pour la prise en charge du personnel contractuel (dont certains sont au service de l'ONG depuis cinq ans voire dix ans) et du personnel d'entretien pour le nettoyage des locaux du siège. Néanmoins, elle dispose d'une salle qu'elle loue pour des séminaires, des conférences moyennant cinquante mille francs (50.000F) par jour.

Le budget du GEEP est entièrement tributaire des subventions des bailleurs. Donc l'ONG ne dispose pas de fonds propres, pas d'autonomie financière : ce qui le place dans une situation de précarité et peut le pousser à accepter n'importe quel programme pour sa survie.

La tenue d'une **comptabilité générale** qui n'est pas exigée aux ONG est un aspect positif pour le GEEP en ce sens qu'il renforce sa crédibilité aux yeux des partenaires et facilite le travail de l'auditeur. Ce dernier fait une vérification hebdomadaire des pièces et documents comptables. C'est positif mais ce contrôle est **punctuel** et **planifié** alors que le contrôleur de

gestion n'exécute pas ses missions suivant un planning mais ses interventions sont dictées par les événements et plus souvent pour faire face aux urgences.

En outre, la comptabilité générale constitue la première source essentielle du contrôle budgétaire. Les informations qui en sont issues sont certes utiles mais insuffisantes pour le contrôle de gestion qui a surtout besoin d'informations pour anticiper sur le futur. En effet, la comptabilité générale ne permet pas des prises de décisions comme la comptabilité analytique de gestion. Celle-ci est véritablement au service du contrôle de gestion mais elle n'existe pas dans la plupart des ONG à l'instar du GEEP. La comptabilité analytique est un outil essentiel du contrôle budgétaire.

En ce qui concerne le **reporting**, beaucoup de dysfonctionnements sont notés dans la remontée des informations. A titre d'exemples, des rapports d'activités sont tardivement acheminés au siège et deviennent caduques parfois à cause des lenteurs observées. Ce phénomène est préjudiciable au système d'informations tout entier mais biaise aussi la qualité de l'information. Cette situation est en porte-à-faux avec le slogan du GEEP « une information de qualité pour des prises de décisions responsables ».

Sous ce rapport, il est difficile de concevoir un système d'informations fiable et d'élaborer des tableaux de bord avec des indicateurs de performance pour des prises de décisions responsables.

Par ailleurs, l'extension du réseau rend difficile le reporting sans compter le manque de maîtrise de l'outil informatique et le non accès à l'internet pour certains acteurs sur le terrain. Aussi, sous un autre angle, les activités ne sont pas bien planifiées et la distribution des tâches n'est pas claire en fonction des objectifs fixés.

Tout cela résulte d'un déficit de communication lié à l'absence d'une politique de communication interne et externe claire et formelle. Par conséquent, le feed-back n'est pas assuré pour un meilleur pilotage des projets et programmes par le GEEP.

Concernant le suivi-évaluation, il n'est pas participatif car ne prend pas en charge l'évaluation par les bénéficiaires du projet mais aussi manque de ressources humaines et financières.

Tableau de synthèse : diagnostic du système

FORCES	FAIBLESSES
<ul style="list-style-type: none"> -conception de manuel de procédures ; -existence de planification verticale ; -existence d'outils de gestion prévisionnelle (budgets) ; -existence d'outils de contrôle et d'exécution (pratique de contrôle budgétaire) -existence de reporting ; -utilisation de tableaux de bord ; -pratique de la comptabilité générale ; -tenue de documents comptables informatisés (journal, grand livre, états financiers) ; -audit hebdomadaire. - pratique de suivi-évaluation (utilisation du CL) 	<ul style="list-style-type: none"> -manque de clarté dans la répartition des tâches, manuel non mis à jour ; -mode de planification défaillant ; -non mensualisation des budgets ; -ressources limitées et insuffisantes ; -dysfonctionnement dans le reporting (lenteurs dans la remontée de l'information, envoi tardif des rapports d'activité, feed-back non effectif, déficit de communication ; manque de maîtrise de l'outil informatique et non accès à l'internet pour certains acteurs sur le terrain ; -système d'information défaillant ; -élaboration de tableaux de bord biaisée -insuffisance d'outils de gestion moderne ; -insuffisance dans la maîtrise des outils de gestion par la majeure partie du personnel au siège comme sur le terrain ; -absence de comptabilité analytique ; -insuffisance du dispositif de suivi-évaluation -absence de contrôle de gestion ;

Source : nous-mêmes

En passant en revue les outils de gestion utilisés au GEEP, nous avons pu remarquer leur particularité et déceler des forces et des faiblesses. Nous constatons que les faiblesses l'emportent sur les forces. Le diagnostic met à nu les insuffisances de son système de gestion. Cette situation déteint sur les besoins de mobilisation de fonds, préjudiciable à l'ONG. Ainsi pour pallier ces manquements, il s'avère nécessaire de renforcer ses capacités de gestion. Cela nous permet de formuler quelques recommandations suivant les faiblesses identifiées.

Section 2.Recommandations

L'analyse des données de notre entretien avec certains acteurs du GEEP révèle une confusion entre l'audit, le contrôle de gestion et le contrôle interne voire le suivi et l'évaluation de programmes et projets, les outils de la gestion axée sur les résultats. La plupart des acteurs interrogés assimilent aussi le contrôle de gestion au contrôle budgétaire.

Certes, la fonction contrôle de gestion n'est pas comprise et n'existe pas au GEEP mais le dispositif en place pourrait bien intégrer une cellule de contrôle de gestion. Mieux, les outils utilisés sont favorables à l'instauration de la cellule contrôle de gestion.

Au vu de ce qui précède, nous recommandons au GEEP de faire évoluer l'organisation interne en initiant des changements pour permettre à la structure de s'adapter à son environnement et de répondre aux défis actuels et futurs.

Dans cette perspective, la mise en place d'une cellule contrôle de gestion comme dans les organisations à but lucratif sera une grande innovation et d'un grand apport pour le GEEP qui a atteint sa vitesse de croisière après deux décennies d'existence en réussissant le maillage du territoire national. En 2010, le nombre de clubs EVF identifiés est estimé à 402 répartis dans les 14 régions du Sénégal (site web du GEEP). Le réseau se densifie et les demandes sont très fortes.

Par conséquent des réformes sont imminentes. Le contrôle de gestion dans les ONG constitue un nouvel enjeu.

L'installation progressive du contrôle de gestion au GEEP, en tant que pilotage de la qualité des services et de la performance, est une fonction de management. En effet, il n'est pas

seulement l'objet d'une expertise spécialisée assumant la mise en place d'outils, il sera avant tout un processus de diagnostic des problèmes et de dialogues entre responsables et opérationnels sur les résultats à atteindre et la façon d'y parvenir dans les meilleures conditions. Le processus du contrôle de gestion est continu, concerne l'ensemble de l'organisation et utilise les systèmes d'information. Le contrôle de gestion est une forme de contrôle plus global dans le sens qu'il est un moyen d'évaluation et de maîtrise de la gestion de l'entreprise et de son adaptation aux fluctuations de son environnement et non pas une simple vérification des règles et procédures. Il est devenu de plus en plus utile dans un environnement turbulent et dans un contexte de globalisation.

Pour les conditions de mise en place du contrôle de gestion, nous préconisons au préalable, l'introduction de la direction par objectifs(DPO), devenue progressivement direction participative par objectifs(DPPO) dans le système de gestion du GEEP. La DPO repose sur les théories de la motivation individuelle. Cette philosophie vise à remplacer la direction par improvisation par la direction à base de planification et la direction par domination par la direction par autocontrôle.

La conception de la DPPO telle que nous la concevons, repose essentiellement sur un processus selon lequel, après la définition des objectifs globaux par le top management, dirigeants et opérationnels se rencontrent pour trouver un compromis et établir des résultats à atteindre. L'avantage que nous retrouvons dans ce mode de direction est qu'il est axé sur l'utilisation optimale des capacités potentielles de chaque membre de l'organisation selon les niveaux de compétences et le poste occupé. Outre ses avantages, l'originalité de la démarche réside dans le fait qu'il constitue un moyen de motivation pour le personnel.

Ce dernier n'exécute plus seulement des tâches, mais contribue à la planification des résultats à obtenir. Aussi, il contribue à la fixation des méthodes et des points de contrôle. Dans cette perspective, Une cellule autonome de contrôle de gestion devrait servir d'interface entre les acteurs (bailleurs, dirigeants, bénévoles, bénéficiaires). La DPPO aide à la décentralisation de la stratégie.

Nous pensons que ce premier niveau de contrôle qui concerne le volet réalisation peut être complété par le contrôle budgétaire qui s'effectue au GEEP. Toutefois, le contrôle budgétaire pratiqué par l'ONG, est tel que nous l'avons constaté, un contrôle qui n'enclenche pas

toujours des actions correctives, ce qui est logique lorsque le budget n'est pas accompagné d'une planification.

Cela étant, pour mettre en place le contrôle de gestion, le GEEP doit :

- avoir une planification stratégique découlant de la vision et des orientations à long terme ;
- dégager les plans stratégiques des différents programmes sur la base desquels des plans annuels vont être élaborés ;
- assigner des objectifs clairs et précis aux différents responsables pour éventuellement apprécier leurs résultats ;
- mettre en place une comptabilité analytique de gestion par le découpage de l'organisation en centres de responsabilité, prendre les programmes comme des métiers qui vont être déclinés en activités mesurables, ce qui permettra au GEEP d'identifier les programmes utiles et rentables et de faire une gestion efficiente. La mise en place d'une comptabilité analytique est possible grâce à un logiciel dénommé **SAARI** ou le logiciel **TOMATE**. Ce dernier, à travers son outil intégré **TOM PRO** permet à la fois la sécurisation de la tenue des comptes, le suivi budgétaire, le suivi des décaissements, la production d'états financiers, la comptabilité analytique.
- répartir les charges de la comptabilité générale entre les différentes activités de la comptabilité de gestion, créer un lien entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique, trouver des clés de répartition pertinentes, maîtriser les charges ;
- affiner davantage et formaliser les outils existants comme le budget, le tableau de bord, le reporting ;
- respecter le processus budgétaire, impliquer tous les responsables en recueillant les plans d'action budgétisés, laisser les différents centres de responsabilité ou programmes élaborer leurs budgets et procéder ensuite à des arbitrages ;
- mettre les indicateurs de pilotage et d'activité, élaborer un TB niveau GEEP et d'autres pour chaque programme en y intégrant des indicateurs financiers et non financiers ;
- impliquer les coordonnateurs des pôles départementaux et régionaux dans la gestion et la remontée de l'information vers le siège et vice-versa, renforcer les capacités des PRT, des LEA et du personnel au siège chargé du traitement des données. Un reporting régulier et adéquat doit être fait pour assurer l'efficacité du système d'information. Ce dernier doit

reposer sur des comptes-rendus périodiques des différents responsables budgétaires à l'endroit de la coordination nationale. Tout ceci devrait transiter par le contrôleur de gestion. En retour, il faut un feed-back de la coordination nationale au niveau de chaque centre de responsabilité pour impliquer et motiver davantage le personnel.

A propos du personnel, l'entretien réalisé avec certains acteurs fait état d'un déficit de communication imputable aux dirigeants. Les différents problèmes évoqués sont inhérents à la carrière, la rémunération, le style de management. Ce dernier qui est participatif selon certains ne l'est point pour d'autres ou du moins devrait être revu et amélioré pour tout ce qui touche l'organisation.

Ainsi, la création d'une structure de contrôle de gestion dotée d'une grande autonomie vis-à-vis des chargés de programme responsables budgétaires pourrait aplanir tous ces manquements. Elle assurerait une animation efficace du suivi budgétaire. Sa position se situe au niveau du staff et serait donc directement rattachée à la coordination nationale dans le nouvel organigramme. Alors il s'avère nécessaire de fondre le comité d'orientation et le comité directeur en une seule entité dénommée comité de pilotage. Car la plupart des acteurs interrogés ne sentent pas l'implication du comité directeur. C'est aussi l'occasion de remplacer administrateur par responsable administratif et financier (RAF).

Cette nouvelle cellule de contrôle de gestion aura en charge :

- la participation à l'élaboration des objectifs et de la stratégie du GEEP ;
- l'élaboration des pré-budgets à partir des informations de la comptabilité analytique ;
- la coordination des différentes étapes du processus budgétaire ;
- le contrôle de l'exécution du budget en procédant à la définition d'instruments de mesure, à l'analyse des écarts entre les réalisations et les prévisions et à la suggestion d'actions correctives ;
- l'organisation de la collecte des données nécessaires à la prévision.

Par exemple, en matière de gestion prévisionnelle, le processus de contrôle se déroule de la manière suivante :

1. la fixation des normes par l'approche participative ;
2. le contrôle de conformité par rapport aux références, aux normes ;
3. l'analyse des écarts qui correspond à la phase de diagnostic pour s'interroger sur l'origine interne ou externe des écarts ;
4. le conseil ou la recommandation par l'approche participative ;

5. la prise de décisions ;
6. la correction de l'écart ;
7. le suivi des corrections.

Cette démarche s'apparente à celle de la médecine. En réalité la cellule sera le principal conseiller du coordonnateur national.

Avec la mise en place de la cellule contrôle de gestion, il faut mettre des agents de liaison au niveau des pôles (régional et départemental) et des clubs EVF, chargés de la collecte, du traitement et de la remontée des rapports d'activité le plus rapidement possible. Evidemment ces agents dépendent de la cellule contrôle de gestion établie au siège.

Un bon positionnement au-dessus des chargés de programmes pourrait permettre au contrôle de gestion d'avoir toute l'autorité requise, la possibilité d'intervenir partout et de maîtriser l'ensemble des activités. La comptabilité sera dans l'ancrage de la dite cellule.

Par ailleurs, l'administrateur ne s'occupera que de la gestion des ressources humaines. A ce niveau, il doit s'orienter vers le développement des compétences, le renforcement des capacités du personnel en matière de gestion. Car le dévouement des ressources humaines constitue les facteurs clés de succès du GEEP depuis sa création.

Ainsi la cellule pourrait cohabiter avec le cadre suivi-évaluation ou l'englober. Par rapport à ce dispositif de suivi-évaluation qui doit reposer sur une bonne planification, le contrôleur de gestion devrait l'appuyer dans cette direction. Il faudrait lui allouer des ressources humaines et financières compte tenu de son importance. La formation et le renforcement continu des capacités doivent être une préoccupation du GEEP.

S'agissant de la dimension participative du suivi-évaluation-contrôle, sa mise en place requiert la participation effective de tous les acteurs à la base. Il s'agit de créer des comités au niveau des clubs EVF et des pôles. Il faut aussi renforcer les visites de proximité, les supervisions sur le terrain et les missions conjointes.

Cela permettra un meilleur pilotage de l'ONG et une bonne position dans la galaxie des ONG qui évoluent de nos jours dans un contexte marqué par la précarité liée à la raréfaction des ressources financières. Cette situation entraîne irréversiblement une concurrence rude dans la collecte de fonds.

Conclusion de la deuxième partie

Le contrôle de gestion dans l'univers très cadré des organisations non gouvernementales s'avère nécessaire et imminent au GEEP .En effet, il suffira juste de le formaliser parce que son système de gestion semble adapté et favorable à l'instauration d'une cellule de contrôle de gestion. Celle-ci contribuerait à l'amélioration de ses performances et rendrait plus crédible l'ONG aux yeux des bailleurs, du personnel et des bénéficiaires des programmes. La mise en place du contrôle de gestion renforcerait ses capacités de gestion et lui aurait permis de mobiliser davantage des fonds.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion générale

CEG - BIBLIOTHEQUE

En définitive, après vingt ans d'exercice, le GEEP a atteint l'âge de la maturité. IL est devenu un cadre de réflexion, d'impulsion et d'innovation dans le système éducatif sénégalais. Il a le mérite impérissable d'avoir réussi à aider à l'installation de clubs EVF dans les collèges et lycées répartis à travers les 14 régions du pays. Par le biais de son réseau qui s'élargit sans cesse, le club EVF reste son principal levier et instrument d'action qui lui permet de dérouler tous ses programmes financés par ses différents partenaires pour la réalisation des projets relatifs aux questions de population et d'environnement.

Ainsi, il joue un rôle important dans la mise en œuvre de la Déclaration de Politique de Population et dans la réalisation des Objectifs du Millénaire pour le Développement. Grâce au programme EVF qui est sa clé de voûte, il est incontournable par les partenaires désireux de toucher une bonne partie d'adolescents et de jeunes notamment en santé de la reproduction, lutte contre les violences basées sur le genre les infections sexuellement transmissibles, le VIH/SIDA, les problèmes d'environnement comme les changements climatiques etc.

Cependant, comme toute organisation qui s'agrandit, nous constatons que le GEEP a du mal à assurer une bonne planification de ses activités, une coordination satisfaisante et une communication interne et externe à un moment où elle doit s'atteler à consolider ses acquis.

Pour aplanir ses difficultés, nous avons choisi de proposer comme solution la mise en place d'une cellule de contrôle de gestion dans une logique de pilotage, de management. Certes, la fonction n'existe pas mais quelques outils sont utilisés même s'ils paraissent insuffisants et non affinés. Quand bien même, le dispositif existant peut être renforcé pour déboucher sur une structure de contrôle de gestion formelle.

En effet, le GEEP ne doit pas être réfractaire aux changements innovants qui renforcent sa mission. Il doit préciser les tâches et les activités essentielles pour la mise en œuvre de ses programmes. Il dispose de ressources humaines très dévouées mais qui sont en pièces détachées à cause d'une défaillance dans le management.

Par conséquent, la cellule contrôle de gestion pourrait beaucoup contribuer à créer une synergie entre les cinq éléments différents de l'organisation à savoir les tâches et les

programmes, les structures et les systèmes formels, les structures informelles, les ressources humaines et l'autorité.

Bien que le GEEP n'ait pas les coudées franches pour des recrutements de salariés en raison de ses ressources limitées, il dispose d'une marge de manœuvre par laquelle il peut diligenter des réformes à sa guise, pour se doter d'une cellule contrôle de gestion. Cette dernière n'est pas seulement l'apanage des entreprises mais son champ s'élargit aux organisations associatives comme les ONG dans un monde en perpétuelle et profonde mutation.

Cette cellule CDG permettrait à coup sûr au GEEP récipiendaire ou sous- récipiendaire de subventions de renforcer sa position et de gagner en crédibilité aux yeux des partenaires et des bailleurs. La place du CDG dans les ONG est pertinente en dépit du caractère non lucratif de leurs activités car même si le GEEP fait preuve de planification réussie de ses projets, il doit faire preuve de transparence à l'égard de toutes les parties prenantes tels que les bailleurs, les ressources humaines, les bénéficiaires de ses services par une amélioration de son cadre institutionnel. Cette cellule sera l'interface, la courroie de transmission entre tous les acteurs.

Cette réorganisation paraît imminente et nécessaire et interpelle l'équipe dirigeante du GEEP au premier chef pour ne pas laisser l'ONG dans la sclérose. Elle doit initier et porter ces réformes en cherchant à mobiliser le personnel et à favoriser son adhésion aux objectifs. La mobilisation peut se faire par le biais du contrôle de gestion dans une dynamique d'anticipation, d'animation, de pilotage de la performance au service du management.

D'ailleurs en renforçant ses capacités de gestion, le GEEP pourrait saisir l'opportunité que lui offre la Modalité Exécution Nationale-NEX dont la notion a été introduite par les résolutions 44/211 du 18.12.1989 et 47/199 du 22.12.1992 de l'Assemblée générale des Nations Unies.

En effet, l'exécution nationale fait intervenir le secteur public, le secteur privé et les organismes de la société civile comme les ONG au niveau de chaque pays pour les projets et programmes financés par le système des nations unies. C'est un mode opératoire des principes de la Déclaration de Paris adoptée le 02 Mars 2005. Le NEX pose deux conditions essentielles : une bonne capacité technique et administrative à planifier, à exécuter le projet /programme en tant que partenaire d'exécution et un cadre institutionnel approprié pour l'orientation et le suivi-évaluation-contrôle. Au Sénégal, la cellule d'appui à la mise en œuvre

des projets et programmes (CAP) joue un rôle d'appui-conseil, de renforcement de capacités des acteurs, de promotion de la bonne gouvernance.

Dans cette perspective, le GEEP a intérêt à se restructurer en renforçant davantage ses capacités de gestion par le biais du contrôle de gestion pour espérer mobiliser plus de fonds gage de sa pérennité dans ce contexte de crise financière récurrente voire chronique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Références bibliographiques

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ouvrages

1. **ANTHONY R.N.**, La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, 1993, version originale en Anglais, 1988.
2. **ARMAND D.et al.** , Manuel de gestion, volumes1&2 Ellipses, AUF, Paris, 1999.
3. **BESCOS P.L.**, Contrôle de gestion et management, Editions montchrestien, Paris, 1997.
4. **BOUIN X. & SIMON F.**, Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, 2e édition, Paris, 2004.
5. **BOISVERT H.**, Le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée, Edition du renouveau pédagogique, collection Mercure, Ottawa, 1991.
6. **BOUQUIN H.**, Le contrôle de gestion, PUF, Paris, 2008.
7. **BOUQUIN H.**, Les fondements du contrôle de gestion, PUF, Paris, 2005.
8. **DEMEESTERE R.**, Le contrôle de gestion dans le secteur public, Paris, 2e édition, Paris, 2005.
9. **GERVAIS M.**, Contrôle de gestion, Economica, 7e édition, Paris, 2000.
10. **GERVAIS M.**, Contrôle de gestion par le système budgétaire, Vuibert, 3e édition, Paris, 1994.
11. **GIRAUD F.**, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualino, Paris, 2002.
12. **GRANDGUILLOT B.**,L'essentiel du contrôle de gestion,Gualino,4^e édition, Paris,2009
13. **GUEDJ N.**, Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, Editions d'Organisation, 2e édition, Paris, 1998.
14. **GUMB B.**, Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
15. **LORINO P.**, Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Dunod, Paris, 1991.

16. MALO J.L., L'essentiel du contrôle de gestion, Editions d'Organisation, 2e édition, Paris, 2000.
17. MARC B., Les contrôleurs de gestion, L'Harmattan, Paris, 2003.
18. MINTZBERG H., Le Management : Voyage au cœur des organisations, Editions d'Organisation, 4e tirage, Paris, 2001.
19. REY J.P., Le contrôle de gestion des services publics communaux, Dunod, Paris, 1991.
20. VOYER P., Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance, PUQ, 2^e édition, Québec, 1999.

Mémoires et Codex

1. BOUSSO S., Codex : Contrôle de gestion, CESAG, Dakar, 2011.
2. COLY M., Codex : Méthodologie de recherche DESAG, CESAG, Dakar, 2011.
3. DANCOKO I.S., Codex : Politique générale et stratégie, DESAG, CESAG, Dakar, 2011.
4. DIALLO.P.F, Codex : Gestion des projets dans les ONG, CESAG, Dakar, 2011.
5. FRANCISCO S., Analyse du contrôle de gestion dans une société : SONAEC, Mémoire Audit et Contrôle de gestion, CESAG, 2006
6. GUEYE M., codex : Comptabilité générale-comptabilité analytique, DESAG, CESAG, Dakar, 2011.
7. KANE M.E., La place de la qualité dans le management des ONG : GEEP, Mémoire EMBA, ISM, 2005
7. NDIAYE I., Réflexion sur une stratégie marketing pour la Banque de l'Habitat du Sénégal, Mémoire DSGE, CESAG, 2003
8. SIMEN S., Codex : Management des organisations, DESAG, CESAG, Dakar, 2011.
10. SYLLA T., Codex : Création d'entreprise et Gestion des projets, CESAG, Dakar, 2011.

11. **TRAORE A.**, *Codex : Gestion des projets*, CESAG, Dakar, 2008.

Webographie

[http:// www. institut-gouvernance.org](http://www.institut-gouvernance.org)

[http:// www .osc.bj.refer.org](http://www.osc.bj.refer.org)

<http://www.colloc.bercy.gouv.fr>

<http://www.geep.org>

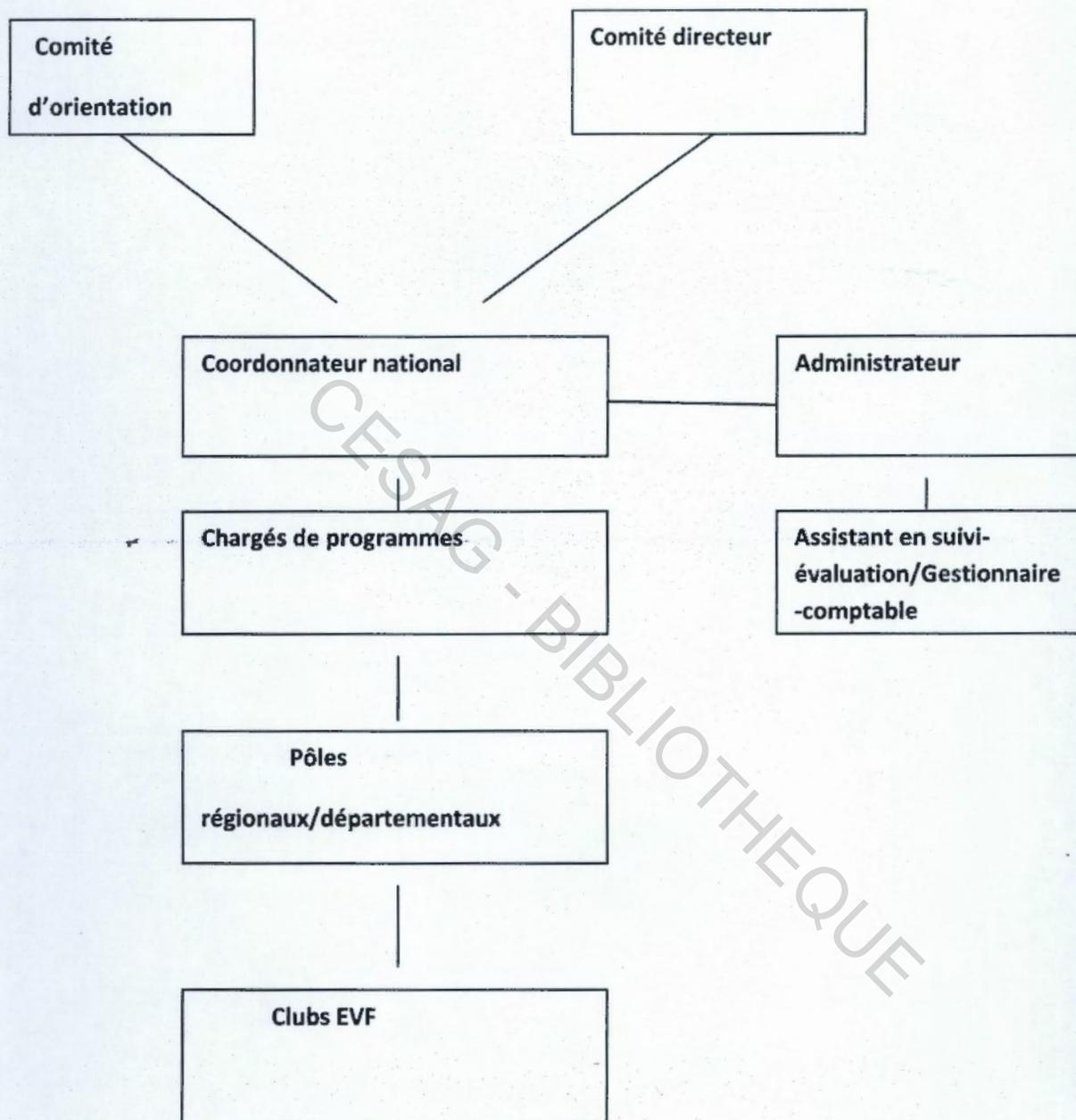
Autres sources

1. **FNUAP (UNFPA)**, Trousse d'outils des Administrateurs de programme pour le suivi et l'évaluation, outil°6, Août 2002
2. **FNUAP (UNFPA)**, Trousse d'outils de l'Administrateur de programme pour la planification, le suivi et l'évaluation, outil N°2, Août 2004
3. **FNUAP(UNFPA)**, Rapport sur la population mondiale, 2010
4. **PNUD**, Guide du suivi et de l'évaluation axé sur les résultats, 2002
5. **GEEP**, Guide du LEA, 2011
6. **GEEP**, Lettre du GEEP, bulletin2011
7. **GEEP**, Curriculum sur la santé de la reproduction des adolescents/adolescents(SRA)

Annexes

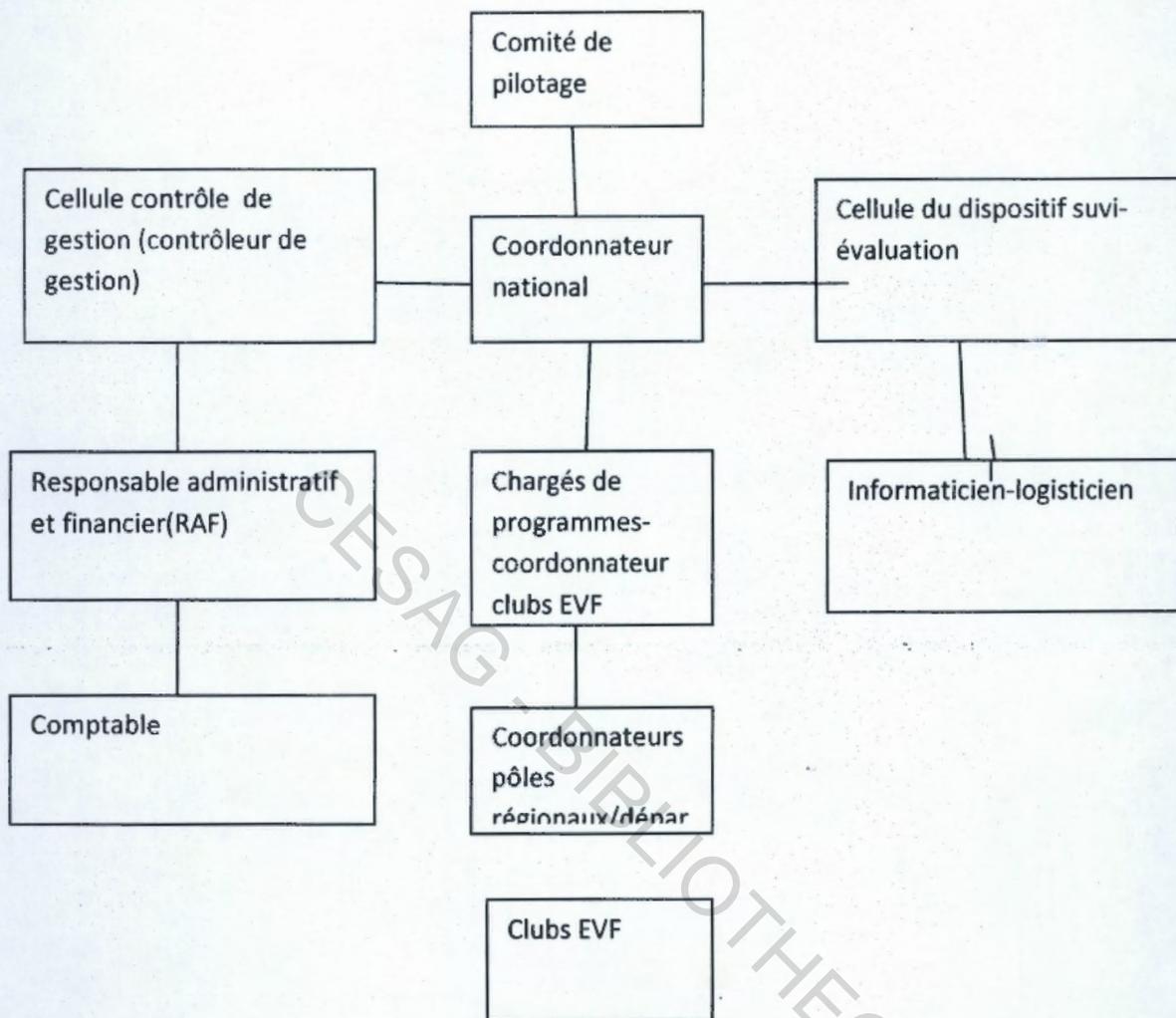
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexes 1 : organigramme du GEEP



Source : Manuel de procédures du GEEP (2011)

Annexes 2 : organigramme proposé



Source : nous-mêmes

Annexes 3 : guide d'entretien

Thème : la place du contrôle de gestion dans les ONG

Problématique : le caractère non lucratif des activités du GEEP exclut-il la fonction contrôle de gestion ?

- Domaine d'intervention/ Secteur d'activité ?
- Mission, objectifs, activités ?
- Outils de gestion utilisés ?
- Quel est le mode de planification ?
- Quel est le processus d'élaboration des budgets ? Sont-ils mensuels, trimestriels ou annuels ?
- Qui en est responsable ? Parvenez-vous à mobiliser des fonds ?
- Pratiquez-vous le contrôle budgétaire ?
- Comment effectuez-vous le suivi et l'exécution des budgets ?
- Effectuez-vous une analyse des écarts ?
- Quel type d'action engageriez-vous en cas d'écart négatif ?
- Votre ONG est-elle auditée ? quand et comment ?
- Quelles sont vos sources de financement ? Quels sont vos partenaires et bailleurs ?
- Quel est l'impact de la crise financière ?
- Existe-t-il la fonction contrôle de gestion ?
- Quel est le style de management ?
- Votre ONG est-elle performante ?
- Quel bilan après deux décennies d'existence ?
- Quelles sont vos perspectives ?

Table des matières

CESG - BIBLIOTHEQUE

Dédicaces.....	i
Remerciements	ii
Sigles et abréviations.....	iv
Figures et tableaux.....	v
Sommaire.....	vi
Introduction générale.....	1
Contexte général	2
Contexte spécifique	3
Problématique.....	4
Objectifs.....	9
Intérêt	9
Méthodologie.....	10
Plan	10
Première partie : contrôle de gestion dans les ONG.....	11
Introduction	12
Chapitre 1 : notions essentielles du contrôle de gestion	13
Section 1 : le contrôle de gestion : définition, approche conceptuelle, contrôle de gestion, audit, contrôle interne.....	13
1. Définitions	13
2. Approche conceptuelle du contrôle de gestion.....	14
2.1. Notion de contrôle	14
2.2. Notion de gestion.....	14

2.3. Approche classique.....	15
2.4. Approche moderne	17
3. Contrôle de gestion, Audit, Contrôle interne.....	18
3.1. Contrôle de gestion et Audit interne.....	19
3.1. Les ressemblances	19
3.1.2. Les différences.....	20
3.1.2.1. Différences dans les objectifs.....	20
3.1.2.2. Différences dans les domaines d'intervention.....	20
3.1.2.3. Différences dans la démarche ou outils.....	20
3.1.2.4. Différences dans la périodicité des interventions.....	21
3.1.3. Les axes de complémentarité.....	21
3.2. Contrôle de gestion et contrôle interne.....	21
Section 2. Particularités de la gestion des ONG.....	23
1. La gestion des ONG	23
2. Définition des concepts clés	23
2.1. Notion de plan	24
2.2. Notion de programme.....	24
2.3. Notion de projet.....	25
3. Le suivi-évaluation	26
3.1. Le suivi	27
3.2. L'évaluation.....	27

3.3. Les outils du suivi-évaluation.....	31
3.3.1. L'arbre des objectifs	31
3.3.2. Le cadre logique	31
Chapitre 2 : les outils du contrôle de gestion.....	33
Section 1 : les outils de gestion prévisionnelle.....	33
1. La planification.....	33
1.1. La planification stratégique	33
1.2. La planification opérationnelle.....	35
2. Le budget	35
2.1. Les fonctions du budget.....	35
2.2. Les caractéristiques du budget.....	36
2.3. Le budget base zéro	36
Section 2 : les outils de suivi et d'exécution	37
1. Le contrôle budgétaire.....	38
1.1. Les principes du contrôle budgétaire.....	38
1.2. Les sources d'information du contrôle budgétaire	39
1.2.1. La comptabilité générale	39
1.2.2. La comptabilité analytique de gestion.....	39
1.2.3. La comptabilité budgétaire	40
2. Le tableau de bord	40
2.1. Définition.....	40

2.2. Les objectifs du tableau de bord	41
2.3. Le tableau de bord : système d'information ou de reporting.....	41
2.4. Les indicateurs de performance.....	42
2.4.1. Les indicateurs témoins	43
2.4.2. Les indicateurs guides	43
Conclusion de la première partie.....	45
Deuxième partie : mise en place du contrôle de gestion.....	46
Introduction	47
Chapitre 1 : présentation du GEEP.....	48
Section 1 : mission du GEEP.....	48
1. Historique	48
2. Activités.....	50
Section 2 : Organisation, fonctionnement et état des outils de gestion	52
1. Organisation et fonctionnement.....	52
2. Etat des outils de gestion	55
2.1. Le mode de planification	55
2.2. L'élaboration des budgets.....	55
2.3. Le contrôle et l'exécution des budgets	56
2.4. Le reporting et le tableau de bord.....	57
Chapitre 2 : analyse et recommandations	59
Section 1 : évaluation du dispositif.....	59

1. Les forces du système de gestion	59
2. Les faiblesses du système de gestion.....	61
Section 2 : recommandations	65
Conclusion de la deuxième partie.....	70
Conclusion générale	71
Références bibliographiques	75
Annexes	80
Table des matières	83

CESAG - BIBLIOTHEQUE