

Mettre en place un système de contrôle de gestion dans le secteur public : démarche et outils

Administration centrale, établissements publics, offices et sociétés d'État — à la lumière du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA

Par GARBA Bachar, Expert-Comptable Diplômé — Cabinet MAC, Audit & Conseil

En résumé. La transposition du cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA (2009) a fait basculer la gestion publique d'une logique de moyens vers une logique de résultats. Dans ce nouveau paradigme, le contrôle de gestion n'est plus une option : c'est l'instrument qui donne un sens opérationnel au budget-programme, à la transparence et à la reddition des comptes. Cet article propose une démarche structurée et une boîte à outils pour instaurer un système de contrôle de gestion, tant dans l'administration centrale que dans les établissements publics, offices et sociétés d'État.

1. Un impératif né de la réforme des finances publiques

Les pays de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) se sont engagés, à partir de 2009, dans une réforme profonde de leurs finances publiques. Le cœur de cette réforme est le passage d'un budget de moyens — où l'on justifie la consommation de crédits — à un budget de résultats, structuré en programmes assortis d'objectifs, d'indicateurs et de cibles. Le budget-programme organise désormais les choix budgétaires autour des politiques publiques, en comparant les coûts et les résultats pour retenir les actions les plus efficaces et les plus efficientes au regard des priorités nationales.

Cette mutation appelle un dispositif de pilotage à la hauteur des ambitions affichées. On ne peut instaurer un budget-programme sans un contrôle de gestion conséquent : c'est lui qui traduit, au quotidien, la promesse d'une gestion axée sur la performance. Sans mesure fiable des réalisations, sans analyse des écarts, sans dialogue de gestion, la budgétisation par programme resterait une architecture formelle, privée de sa portée managériale. Le contrôle de gestion devient ainsi une **contrainte structurante** du déploiement de la réforme, aussi bien dans les ministères que dans les organismes publics autonomes.

2. Le contrôle de gestion : définition, finalités et frontières

Le contrôle de gestion est un **système de pilotage** mis en œuvre par un responsable, dans son champ d'attribution, en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés — y compris les ressources humaines — et, d'une part, les activités développées, d'autre part, les résultats obtenus, dans un cadre fixé par une démarche stratégique préalable. Il résulte d'une démarche essentiellement interne, orientée vers le progrès, qui s'exerce en continu, en amont comme en aval de l'action.

Sa finalité tient en trois dimensions complémentaires de la performance publique : **l'efficacité** (rapport entre les objectifs et les réalisations), **l'efficience** (rapport entre les moyens consommés et les réalisations) et **la qualité du service** rendu à l'usager. Le contrôle de gestion éclaire l'allocation des moyens, favorise l'expression des acteurs de terrain, diffuse les bonnes pratiques et propose les actions correctrices permettant d'atteindre les objectifs dans le respect des ressources allouées.

Il importe de ne pas confondre le contrôle de gestion avec les dispositifs voisins. Le mot « contrôle » y a le sens de maîtrise (au sens de l'anglais « control »), et non de vérification ou de sanction. Le tableau ci-après en précise les frontières.

Dispositif	Objet	Horizon	Posture	Porté par
Contrôle de gestion	Piloter la performance (objectifs, moyens,	Continu, en cours d'exercice	Aide au pilotage, conseil interne	Responsables et contrôleur de

Dispositif	Objet	Horizon	Posture	Porté par
	résultats)			gestion
Contrôle interne	Maîtriser les risques et sécuriser les opérations	Permanent	Dispositif d'assurance raisonnable	L'ensemble de l'encadrement
Audit interne	Évaluer l'efficacité de la maîtrise des risques	Périodique, a posteriori	Indépendante et objective	Fonction d'audit rattachée au sommet
Contrôle budgétaire	Suivre l'exécution des crédits et la régularité	En exécution	Conformité et disponibilité des crédits	Contrôleurs budgétaires, comptables

Ces dispositifs sont complémentaires : le contrôle de gestion s'appuie sur la fiabilité qu'apportent le contrôle interne et l'audit, et sur les données du contrôle budgétaire, pour éclairer la décision et l'allocation des ressources.

3. Un ancrage juridique et normatif : les Directives UEMOA de 2009

Le contrôle de gestion public ne relève pas d'une simple bonne pratique de management : il découle directement du cadre juridique communautaire, décliné dans les législations nationales (au Sénégal, la loi organique relative aux lois de finances). Trois directives en constituent le socle.

a) La Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant loi de finances

Elle institue la budgétisation par programme et la pluriannualité (document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle, documents de programmation pluriannuelle des dépenses). Elle rend obligatoires le **projet annuel de performance (PAP)**, annexé à la loi de finances et construit comme un véritable contrat de performance, et le **rapport annuel de performance (RAP)**, joint à la loi de règlement. Elle responsabilise les gestionnaires (responsables de programme), introduit la fongibilité asymétrique des crédits et la justification au premier franc. Le PAP et le RAP étant instruits à partir des analyses d'écarts fournies par le contrôle de gestion, celui-ci devient le moteur de la chaîne de performance.

b) La Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique

Elle organise la comptabilité de l'État autour de trois dimensions : la **comptabilité budgétaire** (suivi de l'exécution des crédits), la **comptabilité générale** en droits constatés (approche patrimoniale, bilan et compte de résultat) et la **comptabilité d'analyse des coûts** des actions et des programmes. Cette dernière est, par nature, l'outil comptable du contrôle de gestion : elle fournit le coût des politiques, des services et des prestations, indispensable au calcul de l'efficacité. La comptabilité en droits constatés fiabilise, quant à elle, la mesure des charges et des amortissements.

c) La Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence

Elle pose les principes de clarté des rôles et responsabilités, d'accès du public à une information budgétaire complète, sincère et lisible, d'intégrité des acteurs et de contrôle. La transparence et la reddition des comptes qu'elle impose supposent des systèmes d'information capables de produire une information de performance et de coût fiable et vérifiable : c'est précisément ce que le contrôle de gestion structure et alimente.

4. L'architecture d'un système de contrôle de gestion

Un système de contrôle de gestion n'est pas un logiciel ni un service isolé : c'est un ensemble cohérent d'acteurs, de processus et d'outils articulé sur la chaîne **Planification – Programmation – Budgétisation – Suivi – Évaluation (PPBSE)**.

Les acteurs de la performance sont clairement identifiés. Le **responsable de programme** est le pilote stratégique : il fixe les objectifs, engage sa responsabilité sur les résultats et anime le dialogue de gestion. Les **responsables opérationnels** (de premier niveau et de niveau de gestion) déclinent les objectifs en activités et en cibles, au plus près du terrain. Le **contrôleur de gestion** n'est pas un contrôleur au sens de la vérification : il est le concepteur et l'animateur du dispositif, le manipulateur des outils, le producteur de l'information de pilotage et le facilitateur du dialogue. Le contrôle de gestion perdrait tout sens s'il se réduisait au seul contrôleur : il suppose l'appropriation par l'ensemble de la chaîne hiérarchique.

Le liant de cet ensemble est le **dialogue de gestion** : l'échange structuré, à chaque niveau de responsabilité, sur les objectifs, les moyens et les résultats. Il se formalise par une charte de gestion, des protocoles ou contrats internes et un calendrier de gestion partagé.

5. Les outils du contrôle de gestion

Les outils se déploient tout au long du cycle de gestion. Le tableau suivant les cartographie par phase.

Planifier / Programmer	Mettre en œuvre	Suivre / Évaluer	Rendre compte / Dialoguer
Cadre logique du programme ; fiche de documentation de l'indicateur ; projet annuel de performance (PAP) ; plan de travail annuel (PTA) ; contractualisation.	Plan de travail annuel décliné ; comptabilité budgétaire ; comptabilité analytique / d'analyse des coûts ; suivi des activités.	Fiche de collecte des données et système d'information ; indicateurs de performance ; tableaux de bord ; analyse des écarts.	Rapport infra-annuel ; rapport annuel de performance (RAP) ; charte de gestion ; protocole de gestion ; canevas du dialogue de gestion.

5.1 Les outils de planification et de programmation

Le **cadre logique** structure le programme en une chaîne de résultats (objectifs, résultats attendus, activités, indicateurs, hypothèses). La **fiche de documentation de l'indicateur** en fige la définition, le mode de calcul, la source, la périodicité et le responsable — condition de fiabilité et de comparabilité. Le **projet annuel de performance (PAP)** formalise, par programme, les objectifs, les indicateurs, les cibles et les coûts associés. Le **plan de travail annuel (PTA)** traduit ces engagements en activités datées et budgétées. La **contractualisation** (lettres de mission, contrats de performance) engage réciproquement les niveaux de responsabilité.

5.2 Les indicateurs et les tableaux de bord

L'indicateur est la variable qui rend compte de la performance. On distingue les indicateurs de moyens, d'activité, de résultats et d'impact, ainsi que les trois dimensions socles de la performance publique : l'efficacité socio-économique (pour le citoyen), la qualité de service (pour l'usager) et l'efficacité (pour le contribuable). Un bon indicateur est **SMART** — spécifique, mesurable, atteignable, pertinent et temporellement défini — et son nombre doit rester limité pour préserver la lisibilité du pilotage. Les indicateurs sont agrégés dans des **tableaux de bord** adaptés à chaque niveau de responsabilité : synthétiques, actualisés, orientés vers la décision et l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations.

5.3 L'analyse des coûts et la comptabilité analytique

Mesurer l'efficacité suppose de connaître les coûts. La **comptabilité analytique** — dénommée comptabilité d'analyse des coûts dans la sphère publique — décompose la dépense par destination

(programme, action, service, prestation) et non plus seulement par nature. Le guide de référence mobilise à cet effet plusieurs méthodes : les **coûts complets** (avec distinction des charges directes et indirectes et clés de répartition), l'**imputation rationnelle** des charges fixes, la méthode **ABC** (Activity Based Costing) qui rattache les coûts aux activités et à leurs inducteurs, et le **direct costing** (coûts partiels) pour éclairer les décisions marginales. Le calcul du **coût d'une prestation publique** suit une démarche rigoureuse : identification des charges incorporables, valorisation des coûts directs, répartition des coûts indirects, documentation et détermination finale du coût — autant d'éléments qui nourrissent la tarification, les subventions et les arbitrages.

5.4 Le reporting et le dialogue de gestion

Le pilotage se matérialise par un reporting régulier : **rapports infra-annuels** qui suivent l'avancement en cours d'exercice et déclenchent les mesures correctrices, et **rapport annuel de performance (RAP)** qui rend compte des résultats et explique les écarts. Ces productions alimentent le **dialogue de gestion**, encadré par une charte de gestion, des protocoles de gestion par programme et un canevas partagé — le lieu où la performance se discute, se négocie et se décide.

5.5 Le système d'information décisionnel

Aucun de ces outils ne tient sans un **système d'information** stable mais évolutif, alimenté par les systèmes ordinaires de gestion, garantissant la qualité et la gouvernance des données. La fiabilité, la traçabilité et la sécurité de l'information conditionnent la crédibilité de tout le dispositif : un indicateur n'a de valeur que celle de la donnée qui le fonde.

5.6 Les dispositifs de pilotage connexes

Le contrôle de gestion s'articule enfin avec le **contrôle interne** (maîtrise des risques et des opérations), l'**audit interne** (évaluation indépendante de cette maîtrise) et le **contrôle budgétaire** (régularité et disponibilité des crédits). Loin de se concurrencer, ces fonctions se renforcent : elles sécurisent les données et les processus sur lesquels le pilotage de la performance s'appuie.

6. Administration centrale, établissements publics, offices et sociétés d'État

La démarche est commune, mais son ancrage diffère selon la nature de l'entité.

- **Administration centrale (ministères).** Le contrôle de gestion s'organise autour des programmes, des responsables de programme et de la chaîne PAP/RAP. Il irrigue le dialogue de gestion entre le niveau stratégique (secrétariat général, responsables de programme) et les services déconcentrés, et alimente la conférence de performance.
- **Établissements publics, offices et agences.** Dotés de l'autonomie de gestion sous tutelle, ils pilotent leur performance à travers des **contrats de performance / plans stratégiques**, un budget souvent para-public et une comptabilité (publique pour les établissements administratifs, d'inspiration SYSCOHADA pour les établissements à caractère industriel et commercial). Le contrôle de gestion y met l'accent sur le coût des prestations, l'équilibre financier, la justification des subventions et le reporting à la tutelle et au conseil d'administration.
- **Sociétés d'État et sociétés à participation publique.** Relevant du référentiel comptable SYSCOHADA, elles conjuguent logique de service public et exigences de rentabilité et de soutenabilité. Le contrôle de gestion y rejoint les standards du secteur privé (comptabilité analytique, tableaux de bord, contrôle budgétaire, reporting au conseil), tout en intégrant les objectifs de politique publique fixés par l'État actionnaire au moyen de contrats de performance.

Dans tous les cas, la logique demeure identique : définir les objectifs, définir les moyens, mesurer les réalisations — et instaurer un dialogue de gestion qui relie ces trois sommets.

7. Une démarche de mise en place en sept étapes

L'expérience montre qu'un système de contrôle de gestion se construit de façon progressive et concertée, et non par décret. Le Cabinet MAC recommande une trajectoire en sept étapes :

- **Étape 1 — Diagnostic et cadrage.** Évaluer la maturité de l'organisation (stratégie, processus, comptabilité, systèmes d'information, compétences) et fixer les ambitions et le périmètre du dispositif.
- **Étape 2 — Cartographie des activités et des missions.** Segmenter l'organisation en activités homogènes et en clarifier la chaîne de valeur, préalable à toute mesure.
- **Étape 3 — Objectifs, indicateurs et cibles.** Élaborer, de manière concertée, un nombre limité d'objectifs et d'indicateurs SMART, documentés par leurs fiches, déclinés en cibles de progrès.
- **Étape 4 — Comptabilité analytique et système d'information.** Mettre en place le modèle de coûts (axes d'analyse, clés de répartition) et le système d'information qui l'alimente de façon fiable.
- **Étape 5 — Tableaux de bord et reporting.** Concevoir les tableaux de bord par niveau de responsabilité et le calendrier de reporting infra-annuel et annuel.
- **Étape 6 — Dialogue de gestion et contractualisation.** Formaliser la charte de gestion, les protocoles et les contrats de performance, et installer les instances de dialogue.
- **Étape 7 — Appropriation, évaluation et amélioration continue.** Former les acteurs, évaluer le dispositif en cours d'exercice et a posteriori, et l'ajuster — le contrôle de gestion étant appelé à évoluer avec la réforme.

Facteurs clés de succès : un portage par le sommet de l'organisation, un nombre restreint d'indicateurs réellement utilisés, une donnée fiable, et une culture du résultat partagée. **Écueils à éviter :** réduire le contrôle de gestion à un exercice de reporting, multiplier les indicateurs jusqu'à l'illisibilité, ou déployer des outils sans dialogue de gestion ni appropriation.

8. L'accompagnement du Cabinet MAC

Cabinet d'expertise comptable, d'audit et de conseil, MAC accompagne les administrations centrales et les organismes publics dans l'ensemble de cette trajectoire : diagnostic de la fonction de pilotage, conception de l'architecture du contrôle de gestion, mise en place de la comptabilité analytique et du calcul des coûts, construction des tableaux de bord et des systèmes d'information décisionnels, élaboration des contrats de performance, formation des responsables de programme et des contrôleurs de gestion, et audit du dispositif. Notre conviction est simple : la performance publique ne se décrète pas, elle s'outille et se pilote.

Conclusion

La réforme des finances publiques de l'UEMOA a fait du résultat, et non plus du seul moyen, la mesure de l'action publique. Le contrôle de gestion en est la clé de voûte : il donne corps au budget-programme, il rend possible la transparence et la reddition des comptes exigées par le Code de transparence, et il fait parler la comptabilité d'analyse des coûts instituée par le règlement général sur la comptabilité publique. Qu'il s'agisse d'un ministère, d'un office ou d'une société d'État, la même exigence s'impose : se doter d'objectifs clairs, de moyens maîtrisés, d'indicateurs fiables et d'un dialogue de gestion vivant. C'est à ce prix que la dépense publique deviendra pleinement une dépense de performance.

GARBA Bachar

Expert-Comptable Diplômé | Associé-Gérant

Commissaire aux comptes

Expert auprès des cours et tribunaux du Niger

Boulevard Mali Béro, BP 083 Niamey, Niger

Mobile : +227 96 87 33 10 | +227 91 67 22 60

Tél : +227 20 35 11 48

@ : contact@mac.ne / bachar.garba@mac.ne

Site : www.mac.ne



Références

- Guide pratique du contrôle de gestion dans l'administration publique (2019).
- Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant code de transparence dans la gestion des finances publiques.
- Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant loi de finances au sein de l'UEMOA.
- Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique.
- Loi organique relative aux lois de finances (transposition nationale du cadre harmonisé).