

## Les outils de Contrôle de Gestion utilisés dans les entreprises publiques au Niger : un état des lieux

*Hachimou OUMA<sup>1</sup>*

---

### ***Mots clés:***

*Secteur public*

*NGP*

*Calculs de coûts*

*Budget*

*Tableau de bord*

*Audit*

### **RÉSUMÉ**

Depuis quelques années, on voit se développer dans les Organisations à But Non Lucratif (OBNL) notamment dans le secteur public, des systèmes de Contrôle De Gestion (CDG) proches du secteur privé. Ce développement s'inspire des objectifs de la Nouvelle Gestion Publique (NGP) qui représente aujourd'hui le paradigme dominant en matière de transformation de l'Etat (recherche de la satisfaction immédiate des attentes des usagers, conciliation entre souci de pérennité du service et impératifs économiques). Dans ce contexte, le CDG devrait s'adapter pour permettre la cohérence de l'action publique et la recherche d'efficacité économique.

L'objectif de cet article est de faire un état des lieux des outils de CDG utilisés dans les entreprises publiques au Niger. L'analyse porte essentiellement sur les grandes entreprises représentatives et actrices de la vie économique publique du Niger.

Des entretiens exploratoires auprès de 5 entreprises suivis d'une enquête confirmatoire par un guide d'entretien auprès de 16 entreprises représentatives permettent de décrire les outils de contrôle de gestion des entreprises publiques au Niger.

---

© 2019 RAG – Tout droit réservé.

---

Adresse de correspondance de l'auteur :

*1. Enseignant chercheur, université de Tahoua*

*Institut Universitaire de Technologie*

*BP 256 Tahoua – Niger*

*Tel : +227 90 50 20 30*

*E-mail : oumahachimou@gmail.com*

---

## INTRODUCTION

La question de la réforme des administrations publiques a toujours constitué une préoccupation pour les décideurs politiques. A ce titre, elle est souvent inscrite dans l'agenda des actions prioritaires à réaliser, car une bonne administration, est une condition essentielle du développement. Cette vision se retrouve dans la Déclaration de l'Organisation International du Travail (OIT) sur la justice sociale pour une mondialisation équitable de 2008 qui instruit l'Organisation à aider au renforcement des capacités institutionnelles des États Membres, ainsi que des organisations d'employeurs et de travailleurs, pour faciliter la conduite d'une politique sociale pertinente et cohérente et le développement durable.

Dans les pays africains, depuis le début des années 80, la restructuration du secteur public est au centre des politiques mises en œuvre, particulièrement les États Membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest-africaine (UEMOA).

L'intérêt de plus en plus marqué pour la démocratisation, la libéralisation économique et le respect des droits de la personne, sont apparus comme autant de mutations majeures qui s'imposent à ces pays et impriment une dynamique nouvelle à leurs administrations publiques.

C'est ainsi qu'au cours de ces dernières années, beaucoup de pays en développement en général, et africains en particulier, ont entrepris des actions de réforme administrative de grande envergure, afin de renforcer leurs capacités de gestion du développement économique et social.

Les instruments de quantification comptable et financière sont au cœur des projets de réforme de la gestion publique (Biondi, Chatelain-Ponroy et Sponem 2008)

Ces réformes dites de modernisation du service public visent à transformer les structures de l'appareil administratif, ses processus internes et la culture de ses agents. L'on assiste à une mouvance de la Nouvelle Gestion Public (NGP) qui représente aujourd'hui le paradigme dominant en matière de transformation de l'Etat. Cette NGP est née de la crise des finances publiques, du mécontentement des citoyens vis-à-vis des prestations administratives, du développement des technologies de l'information pour ne citer que cela. Il s'agit d'appliquer aux services publics des lignes directrices largement inspirées par les règles du marché privé : la définition d'objectifs quantitatifs pour l'exécution des politiques publiques, la focalisation

sur les prestations fournies plutôt que sur les procédures à suivre, la réduction des coûts de production des services publics, la gestion d'une unité administrative par un manager allouant efficacement les ressources, la motivation du personnel par des incitations pécuniaires, la garantie d'une liberté de choix aux usagers, etc. La finalité de la NGP est de faire des administrations traditionnelles des organisations orientées vers la performance. Il y a là des points communs entre la NGP et le Contrôle de gestion en termes d'objectifs et de finalité.

Le contrôle de gestion est une discipline riche, complexe et en constante évolution. Il suit de très près les transformations de la société. Or, l'essentiel des activités humaines est de plus en plus dominé par l'immatériel, la complexité et la quête permanente de la performance.

D'ailleurs, toutes les approches confirment que le système de contrôle de gestion est devenu un système stratégique orienté vers le pilotage de la performance comme le soulignent Norton et Kaplan (1998). En revanche, si nombre de tentatives de réformes du fonctionnement de l'administration se sont soldées par des échecs, c'est peut-être parce que, comme le suggérait dès 1920 Henri Fayol, cité par Pezet et Sponem (2008), les choses sont un peu différentes dans le domaine public. Pezet et Sponem (2008) fournissent à cet égard des exemples, en relevant que la mise en place des indicateurs pour mesurer la performance d'un individu nécessite qu'il ait un certain degré de contrôle sur les résultats à obtenir (alors que le domaine public obéit à des contingences multiples et beaucoup plus larges). Ils continuent en disant qu'il faut aussi prendre en compte le temps car on n'obtient pas les résultats par miracle, du jour au lendemain.

Et comme le disait Guillaume (2009), dans la réalité, certains indicateurs ou outils, qui ne s'utilisent valablement dans le secteur privé que sous certaines conditions restrictives, se heurtent à des difficultés supplémentaires dans le secteur public, où il existe une pluralité d'objectifs, différentes définitions de la qualité ou de la performance, et des formes d'actions complexes qui se prêtent mal à la mesure.

Au Niger, la plupart des entreprises n'arrivent pas à améliorer les conditions de leurs exploitations. Elles continuent d'être en redressement permanent bien que les travailleurs ne se sentent pas concernés et n'acceptent pas de ce fait le plus souvent les mesures de réduction de charges qui détériorent leurs conditions de travail et de vie. On assiste à des grèves ou des

situations conflictuelles permanentes (Sidibé 1994). Aujourd'hui, le secteur public n'est plus seulement un espace d'administration, mais également de gestion et de risques qu'il est nécessaire de le contrôler. Destiné à mieux piloter l'action publique, le contrôle de gestion est désormais indispensable car il est nécessaire d'obtenir des informations fiables et synthétiques à partir desquelles il est possible de prendre des décisions stratégiques, d'évaluer les politiques publiques et de manager avec plus de rigueur les ressources humaines et matérielles de l'Etat. Parallèlement, les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises au Niger sont l'objet d'études très récentes. On a qu'une connaissance relative des méthodes et outils de contrôle de gestion utilisés dans les Petites et Moyennes entreprises privées. Par contre, dans les entreprises publiques, les recherches sur le contrôle de gestion sont rares. C'est pourquoi nous avons choisi de réaliser un état des lieux des outils du contrôle de gestion utilisés dans cette catégorie d'entreprises dans le contexte du Niger.

Ce travail de recherche a pour objectif de mieux connaître la réalité des entreprises publiques du Niger en matière d'outils de contrôle de gestion afin d'en déduire les évolutions prévisibles ou souhaitables pour accroître l'efficacité et l'efficacités de la gestion des entreprises. Pour cela nous présentons l'état de l'art sur le contrôle de gestion dans le secteur public dans un premier temps. Dans un second temps expliciter la problématique et la méthodologie. Puis, dans le troisième temps présenter les résultats. La conclusion nous permettra de relever les apports et les limites de ce travail de recherche.

## **1- Contrôle de gestion dans le secteur public: un état de l'art**

En contexte public, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'installe graduellement au sein de ces entreprises. Au cours de la dernière décennie, le contrôle dans les services publics était un contrôle par le règlement et les procédures, ce qui correspond à un pilotage mécanique. (Burlaud et Simon, 1997; Bouquin et Pesqueux, 1999)

Demeestère (2005) évoque, parmi les raisons d'être du contrôle de gestion dans le secteur public, la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, le fait de répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Il ajoute que la compréhension du fonctionnement de l'entreprise publique passe par la compréhension

de sa structure.

Liés à la structure de l'entreprise, les outils du contrôle de gestion ont été développés par de nombreux auteurs. Anthony (1965) et Anthony et Govindarajan (1998) présentent comment les méthodes, les outils et les comportements s'articulent dans les dispositifs de contrôle de gestion. Bouquin (2008) a précisé le cadre du contrôle de gestion avec son analyse des phases de planification, pilotage et post-évaluation. Kaplan et Norton (2001) ont développé des indicateurs de pilotage au travers d'un tableau de bord stratégique d'ensemble, le balanced scorecard qui intègre les aspects financiers et non financiers pour évaluer la performance d'une organisation qu'elle soit publique ou privée. Récemment des travaux émergent sur la dimension opérationnelle des pratiques de contrôle dans les activités de service (Meyssonnier, 2011). Toutes ces approches et bien d'autres, permettent de bien comprendre l'usage d'outils de contrôle de gestion dans un contexte.

Relativement aux entreprises publiques, les premières démarches pour améliorer leur gestion ont porté sur le contrôle comptable, c'est-à-dire le respect des objectifs à court terme tels qu'ils sont définis dans le budget. Ensuite, face à une évolution structurelle des conditions de réalisation budgétaire, les entreprises publiques intègrent une démarche de stratégie financière avec des outils comme la gestion de la dette et de la trésorerie, la prospective financière et bien d'autres. Ces entreprises opèrent désormais un contrôle stratégique. Puis, comme l'Etat souhaite moderniser la gestion de ses entreprises, il intègre de nombreuses entités dans leur fonctionnement dans le sens où elles sont liées juridiquement, financièrement et socialement avec des associations, des usagers, leurs services et leurs personnels, des entreprises etc., d'où un contrôle de gestion qui ne peut qu'être quantitatif mais aussi qualitatif.

Par ailleurs, nous verrons les outils de contrôle de gestion les plus utilisés dans les entreprises publiques véhiculée par la littérature.

### **1-1 La comptabilité analytique, la gestion budgétaire, les tableaux de bord**

Il existe une large littérature classique de référence en matière d'instruments ou outils du contrôle de gestion. Par contre, l'offre de contrôle de gestion porte sur un nombre limité d'outils, de concepts et de démarches : la comptabilité analytique, budgétaire, les tableaux de

bord. Mais, ces outils généraux ont de nombreuses variantes et ne prennent leur sens que lorsqu'ils sont conçus et adaptés à une utilisation bien précise, dans un contexte donné. Aussi, plusieurs auteurs se sont intéressés aux modes de contrôle des organisations locales et plus particulièrement, par rapport à notre problématique.

Bampoky et Meyssonier (2012) ont travaillé sur l'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. Ces auteurs concluent en disant que, dans les entreprises publiques ou parapubliques, le contrôle est procédural, financier avec un pilotage par les règles, sous l'autorité directe ou indirecte de l'Etat, avec des manuels de procédures et un faible développement de l'instrumentation de gestion. Les calculs des coûts sont peu développés, les budgets sont pesants et sont plus une contrainte qu'un outil de pilotage.

Wade (2003) a étudié l'introduction du contrôle de gestion en milieu hospitalier au Sénégal. L'auteur conclut en disant que le contrôle de gestion en milieu hospitalier y fonctionne comme un contrôle budgétaire simple qui élabore des budgets globaux et produit des rapports trimestriels de suivi budgétaire. Le calcul des coûts et un système d'information orienté vers la recherche de l'efficience y sont généralement absents.

Demeestère (2005) présente plusieurs types d'outils de contrôle de gestion qui sont utiles à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage des entreprises publiques. Parmi ceux-ci, il faut noter les tableaux de bord élaborés au niveau global, au niveau de chaque entité et la comptabilité de gestion qui permet de prévoir et de suivre les coûts encourus par les différents centres.

En contexte public marocain, une étude empirique a été menée par Abouamama (2007). L'auteur a adopté une approche de recherche-intervention en vue d'accompagner l'Office National de Pêche (ONP) dans sa réorientation actuelle, en lui dotant d'un outil de pilotage. L'objectif étant de concevoir un tableau de bord prospectif pour la direction générale qui lui permet d'adhérer tout le personnel à son projet et le fédérer autour de sa nouvelle vision et stratégie.

Plusieurs recherches (Assiri, Zairi et Eid, 2006; Montalan et Vincent, 2011; Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002; etc.) examinant l'implantation du tableau de bord au sein des organisations publiques ont donné lieu à des résultats similaires. Ces études ont indiqué que le tableau de bord peut être instauré avec succès dans ces organisations. En effet, ce sont les conditions de

sa mise en œuvre qui déterminent son succès.

Les travaux de Mahmoudia (2012) se sont penchés sur l'application d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise algérienne.

Zouidi (2013) a également travaillé sur la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public au Maroc. L'auteur a identifié que la majorité des gestionnaires des entreprises publiques travaillent avec le tableau de bord mais que le type de tableau de bord utilisé diffère d'une entreprise à une autre.

### **1-2 Autres outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises publiques**

Futol (2003) a étudié les composantes du contrôle de gestion et sa place dans les collectivités territoriales et a identifié les outils comme la segmentation par politiques publiques, les tableaux de bord, la comptabilité analytique, le recours à des satellites, les avis justifiés sur les crédits alloués et les dépenses envisagées, les rapports financiers, rapports d'activités, une structure parallèle chargée de mener un programme (comités à durée limitée), les contrats d'objectifs.

Visscher et Varone (2004), ont dans leurs travaux sur la NGP « en action », identifié des outils comme la négociation de contrat de prestation, qui fixent des indicateurs de performance à atteindre dans un délai imparti, entre les autorités politiques (parlement, gouvernement) et les responsables des services administratifs ; les budgets globaux aux gestionnaires publics ; la création des agences exécutives et de structures organisationnelles ; la déréglementation de certains statuts de la fonction publique en introduisant des mandats individualisés et le salaire au mérite ; la mise au concours pour la fourniture de certaines prestations (marchés publics) ; la comptabilité analytique ; le benchmarking ; la certification des processus ; la charte de service public et enquête de satisfaction à réaliser auprès des usagers.

Selon Gilbert (2008), le contrôle de gestion est mal défini dans la plupart des organisations publiques. Les interprétations sont si multiples que certains le lieront à l'exécution du budget et à l'allocation budgétaire. Étant donné que le contrôle de gestion doit se définir par rapport à sa finalité et non son contenu, Kaplan et Norton (2001) proposent un rééquilibrage des

systèmes d'évaluation de la performance en développant des indicateurs sur quatre axes: l'axe financier, l'axe des clients, l'axe des processus internes et l'axe d'apprentissage et de croissance. Cela fait partie d'un tableau de bord équilibré appelé aussi carte équilibrée de performance.

Abordant dans le même sens que l'étude de Cappelletti et Khouatra (2008), Drevetton (2011) a étudié le cas d'implantation d'un outil de contrôle (outil de calcul de coûts) au sein d'une organisation publique française dans l'optique que cette implantation ait été assimilée à une innovation managériale. Comme rapportent les auteurs, le facteur clé de succès de la création d'un outil de gestion en contexte public réside dans le développement d'un nouvel espace social susceptible d'accélérer le processus d'appropriation de cet outil. Autrement dit, le processus passe, nécessairement, par la création d'un climat social favorable.

Kong (2010) a étudié l'utilité du BSC et du capital intellectuel (IC), en tant que deux concepts de gestion stratégique, dans l'identification et l'amélioration des ressources intellectuelles dans les organisations à but non lucratif. L'auteur s'est appuyé sur une analyse critique de la littérature pour déterminer la relation entre ces deux concepts et le contexte de service social des organisations à but non lucratif.

Les Monsinjon S. (2014), ont travaillé sur le contrôle de gestion secteur public /privé vers une homogénéisation des pratiques. Elles ont d'abord souligné que la généralisation du contrôle de gestion tant dans la sphère publique que privée est autant une affaire de culture qu'une affaire d'outils et de techniques. Elles classent les outils de contrôle de gestion selon quatre domaines suivants (public et privé) à savoir : l'analyse des coûts et les outils budgétaires ; les indicateurs et tableaux de bord ; l'analyse comparative (benchmarking) et la comptabilité analytique.

Nous avons donc là un ensemble de travaux qui devraient nous permettre d'appréhender conceptuellement la réalité des pratiques d'outils de contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Niger.

## **2- Problématique et méthodologie de la recherche**

La recherche en management public a fréquemment mis l'accent sur les spécificités de celui-ci. Les travaux sur le contrôle de gestion n'échappent pas à ce constat. Mais, il apparaît que,

face à une grande diversité de situations, le contrôle de gestion propose des démarches et des outils ayant un caractère général; il n'y a pas deux contrôles de gestion, l'un public, l'autre privé. Dans chaque situation particulière, il s'agit, à partir d'un diagnostic de cette situation, d'effectuer un choix dans la gamme d'outils et de démarches disponibles, d'adapter "sur mesure" cette solution aux spécificités du problème qui est posé. Pour ce faire, les organisations publiques sont aussi soumises à des contraintes qui leur imposent de développer le contrôle de gestion adapté à leurs spécificités culturelles, historiques et de fonctionnement pour maîtriser leur performance. Dans ce contexte, le contrôle de gestion constitue une opportunité pour mettre en œuvre les outils et méthodes permettant de réaliser cet objectif.

Cependant, l'introduction de systèmes de CDG dans ce type d'organisation ne peut être réalisée par la transposition d'outils et de méthodes développés dans un autre contexte au vu de sa double fonction de production, de l'inadéquation des moyens aux objectifs et à la multiplicité des acteurs. Ainsi, pour être efficaces, les outils de contrôle de gestion doivent être adaptés aux spécificités des entreprises du secteur public. À titre d'exemple, Kaplan et Norton (2001) ont même précisé que le tableau de bord équilibré ou ce qu'ils ont appelé le Balanced Scorecard peut être implanté avec succès dans le secteur public (gouvernement, organisations à but non lucratif), à condition de l'adapter à la spécificité de l'entreprise publique (Kaplan et Norton, 2001).

Au Niger, comme l'affirme Sidibé (2012), les insuffisances sont notoires dans les entreprises publiques. La collecte de données, l'anticipation, la planification, la programmation, la budgétisation, le contrôle et l'audit sont des fonctions essentielles d'un Etat moderne. Malheureusement, la fonction anticipation et planification économique et financière est tout simplement reléguée au second rang, au profit d'un système de pilotage à vue jamais évalué. La fonction budgétisation n'est guère mieux lotie ; elle est assurée par un effectif réduit de spécialistes au sein du ministère en charge des finances. Le contrôle et l'audit de l'administration, des entreprises publiques sont pénalisés par les mêmes tares, bien que la raréfaction des ressources rend nécessaire la question de la bonne utilisation des deniers publics et de l'allocation de ceux-ci. La nécessité d'adaptation des entreprises publiques à l'environnement incertain, la réalisation des investissements par les acteurs publics, porteurs

de dépenses futures et non de recettes supplémentaires et la qualité attendue des services publics nigériens par les citoyens (de plus en plus exigeants) caractérisent le besoin, pour les décideurs et leurs partenaires, de disposer d'outils de planification et d'aide à la décision. Et, comme l'ont souligné Visscher et Varone (2004), il faut désormais créer de la transparence sur la qualité et les coûts des prestations administratives ; utiliser de manière efficiente les ressources publiques (value for money) en utilisant des outils comme le calcul et comparaison des coûts grâce à une comptabilité analytique (par groupe de produits administratifs) et comparaison de différents prestataires (benchmarking).

Ayant conscience que les questions d'outils de contrôle de gestion sont nombreuses et cruciales, encore faut-il savoir d'abord si ces outils sont présents et sous quelle forme dans les entreprises publiques du Niger, c'est pourquoi la question principale retenue dans notre recherche est: « Quels sont les outils de contrôle de gestion les plus utilisés dans les entreprises publiques au Niger ? ». Elle correspond à une approche fondamentalement descriptive. Nous nous sommes intéressés aux entreprises parapubliques les plus importantes de plus de 50 salariés et qui couvraient presque tous les secteurs de la vie économique nationale (agriculture, industrie manufacturière, commerce, transport, énergie, mines, banques).

Nous avons fait le choix de centrer le travail sur la dimension outils du contrôle de gestion et de réaliser une approche fondée sur des entretiens effectués avec les responsables des questions de contrôle de gestion et ou de la comptabilité dans les entreprises considérées.

Dans une phase préalable de cadrage de l'étude, des contacts, échanges et discussions ont eu lieu avec des représentants des principales organisations patronales et professionnelles (dans le domaine de la comptabilité et du contrôle) du Niger : l'Association des Comptables du Niger (ACN), l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés (ONECCA). Ces échanges avec des professionnels de référence, experts de la gestion des entreprises ou du système comptable et du contrôle de gestion, nous ont permis de mettre en évidence les principales questions et les enjeux de l'étude et de cerner les traits essentiels de la réalité du contrôle de gestion dans les entreprises publiques au Niger.

## **2-1 Présentation de la méthode de recherche**

Il existe deux grandes méthodes de recueil des données : la méthode qualitative et la méthode quantitative. Les recherches menées sur le CDG font un recours quasi systématique à des méthodes quantitatives de recueil des données, via des questionnaires administrés. Nous avons choisi d'utiliser les deux méthodes qui, dans la présente étude se complètent. Cela va augmenter certainement la validité et la fiabilité de la recherche.

Afin d'atteindre nos objectifs, nous avons également procédé à un sondage par questionnaire. Il a été administré auprès des entreprises du secteur public nigérien. Les travaux de la cour des comptes de la République du Niger (2011), portant sur le rapport général public nous ont servi d'appui à la présente étude.

Le sondage est une méthode largement utilisée dans les recherches qui portent sur le contrôle de gestion. Dans le cadre de la présente étude, le sondage a été effectué par le biais d'un entretien individuel ou collectif. Il représente le moyen peu coûteux de validation externe de données sur le terrain comme l'affirme Shields (1995).

Une phase qualitative exploratoire a eu lieu, sur la période de Janvier à Mai 2016, avec des entretiens dans cinq entreprises de secteur d'activité différent. Ces entretiens réalisés sont de nature compréhensive (Lambert et Sponem 2009). Leur objectif était de laisser une certaine liberté d'expression et de donner confiance aux personnes cibles pour leur permettre d'aborder aussi les aspects comme le cumul des tâches incompatibles, l'absence de contrôle, la tenue de la comptabilité analytique et financière et du processus budgétaire.

Nous avons utilisé et adapté la matrice d'analyse qualitative du contrôle de gestion d'Autissier (2007) pour effectuer un état des lieux qualitatif des outils utilisés dans les entreprises publiques et évaluer le niveau de performance du Service de contrôle de gestion (SCG). Grâce à cette matrice, l'on déterminera la position stratégique qu'occupe la fonction de CDG au sein de l'entreprise et les dirigeants pourront agir en conséquence. L'auteur détaille la matrice de la façon suivante :

- ✓ **marginale** : si l'indicateur de performance globale du service est légèrement faible, le service de contrôle de gestion est réduit à des tâches de traitement d'informations post-comptables ;

- ✓ **pépinière** : si l'indicateur de performance globale est élevé, le service de contrôle de gestion développe des activités, prestations, dispositifs et compétences sans que cela soit demandé et pleinement exploité ;
- ✓ **alignement stratégique** : si l'indicateur de performance globale n'est pas faible, le service de contrôle de gestion dispose d'une main d'œuvre qualifiée, ses ressources et son fonctionnement correspondent à son niveau et volume d'activités et les clients sont satisfaits ;
- ✓ **déficiente** : si l'indicateur de performance globale du service est faible ; le service de contrôle de gestion n'atteint pas les objectifs qui lui sont assignés.

Pour Autissier (2007), lorsque le taux global d'utilisation des outils de contrôle de gestion est inférieur à 50 %, il s'agit d'un système de contrôle de gestion réduit c'est-à-dire que les pratiques modernes du contrôle de gestion ne sont pas développées. Et lorsque ce taux est supérieur ou égal à 50%, que le SCG est qualifié d'un système de contrôle de gestion étendu c'est-à-dire que l'ensemble des activités sont couvertes par le système. Un guide d'entretien a ensuite été construit et testé.

Une phase quantitative a eu lieu, sur la période Juin-Juillet 2016, avec l'administration puis l'exploitation statistique du guide d'entretien auquel ont répondu les responsables des 13 entreprises publiques représentatives du tissu économique du pays. Il s'agit d'une recherche fondée sur un travail de terrain. Les thèmes abordés aux cours de ces entretiens étaient les suivants : les activités de l'entreprise (les schémas analytiques, les budgets, les calculs des coûts, les tableaux de bord, le benchmarking, l'informatique de gestion, les audits), le capital humain et sur le système de CDG en général et en particulier sur les outils de CDG utilisés. Ceci a permis de faire un état des lieux des outils de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises publiques au Niger. Le tableau 1 suivant présente notre échantillon.

Tableau n°1 : Liste des entreprises parapubliques considérées

Acronyme ou nom	Raison sociale	Secteur d'activité	Part de l'Etat
SONIDEP	Société Nigérienne des Produits pétroliers	Energie	100%
SONICHAR	Société nigérienne de charbon	Industrie –Energie	69,32%

SOPAMINE	Société du Patrimoine Minier du Niger	Mine	98%
NIGELEC	Société nigérienne d'électricité	Energie	94,66%
ORTN	Office de Radiodiffusion et Télévision du Niger	Télécommunication	Dot. Ini*
OPVN	Office des Produits Vivriers du Niger	Agricole	Dot. ini
ONPPC	Office National des Produits Pharmaceutiques et Chimiques	Industrie chimique	Dot. ini
NITRA	Niger Transit	Transport	Dot. ini
CAIMA	Centrale d'Approvisionnement en Intrants et Matériels A.	Agricole	Dot. ini
SONUCI	Société Nigérienne d'Urbanisme et de Construction immobilière	Immobilier	100%
SPEN	Société des patrimoines des eaux du Niger	Gestion de l'eau	100%
CNSS	Caisse Nationale de Sécurité Sociale	Sécurité sociale	Dot. Ini
BAGRI	Banque Agricole du Niger	Banque	99,99%

Source : Auteur

\* Dot ini : dotation initiale

A travers cet échantillon, notre but est de :

- 1- Recenser les différents outils de contrôle de gestion utilisés
- 2- Etudier le contenu de certains outils à travers les indicateurs utilisés
- 3- Identifier les outils de contrôle de gestion dans les entreprises publiques nigériennes.

## 2-2. Description des outils de CDG considérés

Notre problématique, focalisée sur l'identification des outils de contrôle de gestion dans les entreprises publiques nigériennes met en relief la recherche des variables (outils) qui sont utilisées dans ce contexte. Comme souligné précédemment, la littérature aborde largement et diversement les outils de contrôle de gestion dans le secteur public. Quelques outils généraux se distinguent et ont fait l'objet de plusieurs études empiriques. Dans notre recherche, calculs et analyse des coûts, les budgets, les tableaux de bord et l'audit interne sont les outils les plus pertinentes couramment utilisées dans les entreprises publiques dont il convient d'expliciter. Il est donc essentiel de vérifier la présence ou non de ces outils dans le contexte des entreprises publiques de notre échantillon.

### 2-2-1. La comptabilité de gestion : calculs et analyse des coûts

La deuxième source d'information du contrôle de gestion est ce qu'on appelle aujourd'hui la comptabilité de gestion et que l'on a pendant longtemps appelé comptabilité analytique, comptabilité des coûts ou comptabilité industrielle.

Ce qui caractérise la comptabilité de gestion c'est qu'elle donne des méthodes pour calculer des coûts. Elle permet de connaître les coûts les plus objectifs et d'influencer les comportements. Elle aide à la valorisation des stocks, à l'établissement des prévisions budgétaires, à la confection des états du CDG (écarts), à la prise de décision (stratégique, tactique, au niveau opérationnel). Selon les décisions à prendre, divers types de calcul des coûts sont envisageables. Les méthodes d'analyse des coûts n'ont donc rien de spécifiquement public ou privé. Aucune méthode n'est adaptée à toutes les situations ; la méthode retenue doit être pertinente compte tenu de la décision à prendre. Par contre, elles se caractérisent par une grande diversité de finalités possibles amenant à classer l'information comptable et économique selon un degré de détail, une périodicité d'élaboration et des dimensions d'analyses très variées dans l'espace (produit, service, fonction, client, projet, décision...) et dans le temps (passé ou futur, annuel ou pluriannuel). L'analyse des coûts n'est qu'un des aspects du contrôle de gestion ; celui-ci vise essentiellement à faciliter la réalisation des objectifs de l'organisation et s'attache pour cela à développer des indicateurs de gestion permettant de suivre les réalisations effectuées et pas seulement les moyens utilisés. Parmi ces finalités, on peut distinguer la mesure du résultat comptable, l'aide à l'allocation des ressources et à l'établissement du budget, l'aide au suivi budgétaire et à la maîtrise des coûts.

Dans les entreprises publiques, la construction de la comptabilité analytique n'est pas chose aisée car ses finalités ne sont pas les mêmes qu'une entreprise du secteur privé. Pour cette dernière, le profit est la référence et ses activités limitées en nombre, les points de référence sont beaucoup plus difficiles à identifier pour une entreprise publiques et ses activités sont très nombreuses et même parfois difficiles à identifier certaines.

L'analyse des coûts ainsi que les outils budgétaires constituent un ensemble de méthodes économiques et statistiques au service de l'analyse budgétaire, lors des phases de préparation, d'exécution et de suivi budgétaire.

Le calcul des coûts concerne toutes les méthodes de calcul de coûts pour se prononcer sur la réalisation des marges et fixer des prix de vente adaptés. Comme l'indiquent Jacquot et

Milkoff (2007), dans leur définition : « un coût s'applique à tout objet pour lequel l'entreprise juge utile d'attribuer des charges, produit, fonction, atelier, opération... ».

Toutefois, deux grandes familles de calcul de coûts sont très souvent exposées dans la littérature : les méthodes de calcul des coûts partiels et les méthodes de calcul des coûts complets. Dans le cadre de cette étude, il s'agit d'identifier les méthodes de calcul des coûts qui font autorité dans les entreprises publiques nigériennes.

### **2-2-2 Les tableaux de bord**

L'analyse des coûts n'est qu'un des aspects du contrôle de gestion ; celui-ci vise essentiellement à faciliter la réalisation des objectifs de l'organisation et s'attache pour cela à développer des indicateurs de gestion permettant de suivre les réalisations effectuées et pas seulement les moyens utilisés.

L'utilisation d'indicateurs de gestion sous forme de tableaux de bord est extrêmement répandue, tant dans les entreprises privées que publiques.

Bouquin (2008) a défini le tableau de bord comme un instrument qui donne une information sur le futur, une valeur ajoutée qui éclaire les zones non atteintes par la comptabilité traditionnelle. Les tableaux de bord constituent un support d'information de structure et de contenu stables sur une certaine période de temps. Ils permettent de projeter dans l'avenir les conséquences des décisions, offrent une vision globale des activités et mettent en évidence les priorités. *«Il n'existe pas de tableaux de bord types, encore moins de tableaux de bord de bonne ou de mauvaise qualité dans l'absolu. Il n'existe que des outils permettant d'accompagner avec plus ou moins d'efficacité une volonté managériale»* (Dupuis, 1991).

Pour Alazard et Separi (2010), un tableau de bord est *« un document ressemblant, de manière claire et synthétique, à un ensemble d'informations organisé sur des variables choisies pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service, d'une fonction, d'une équipe »*. Löning et al. (2008) pensent que *« d'un point de vue méthodologique, les tableaux de bord découlent sont construits autour de deux types d'indicateurs : des indicateurs de*

*résultat portant sur les objectifs et des indicateurs d'impact ou d'effort portant sur les variables ou les plans d'action ».*

Les tableaux de bord sont des outils de plus en plus utilisés dans les entreprises publiques car ils offrent des informations précises sur des objets donnés en donnant une meilleure connaissance du territoire de l'entreprise en termes d'économie, de population, en mesurant l'activité de services, en décrivant l'allocation des moyens et en repérant les écarts entre les objectifs prévus et réalisés afin d'apporter des actions correctives.

Selon Lorino (2001), les tableaux de bord sont des états où les indicateurs sont regroupés de façon cohérente et lisible, d'autant plus qu'ils sont faciles à interpréter. L'objectif est de piloter une unité, que ce soit un service, un processus ou un marché en vue d'atteindre ses objectifs stratégiques, notamment en matière de performance.

L'intérêt des tableaux de bord réside dans le fait que les entreprises publiques doivent gérer de plus en plus leurs ressources de façon efficace, donc en fonction de leurs missions et des besoins des administrés. Une rigueur s'impose à tous les niveaux de l'entreprise publique et peut s'imposer grâce aux tableaux de bord. C'est pourquoi, dans cette étude, nous identifierons leur existence, la nature et le type de tableau de bord des entreprises publiques nigériennes.

Il faut noter que les approches récentes tendent à privilégier le couple coût-valeur plutôt qu'une analyse axée uniquement sur les coûts. Ce qui nous amène à introduire les variables comme les budgets qui sont plus globalisant.

### ***2-2-3 Les budgets***

Le développement du contrôle de gestion dans les organisations publiques s'est effectué en parallèle de la rationalisation des choix budgétaires initiée dans les années soixante en France, afin d'améliorer la prise de décision du parlement, plus particulièrement dans le cadre du vote du budget et de sa mise en œuvre (Bartoli, 1997).

Le budget peut-être défini comme la traduction chiffrée de tous les éléments correspondant à un programme déterminé (Grandguillot, 2008).

Selon Löning et al. (2008) « *les budgets consacrent la représentation financière des objectifs de l'entreprise. En outre, ils constituent un engagement à réaliser ces objectifs. C'est pourquoi il est légitime d'en suivre les réalisations et prévisions* ».

Le budget constitue donc un outil essentiel de la gestion prévisionnelle qui est engagée afin que les objectifs soient réalisés, ce qui vient justifier l'analyse des écarts après la comparaison des réalisations aux prévisions.

Sans eux, il n'y aurait pas d'effet-miroir donc pas d'actions correctives, ni de phénomène d'apprentissage possible. Pour Horngren, Bhimani, Datar et Foster (2002), Les budgets obligent à planifier et à exécuter les plans, donnent des critères d'évaluation des résultats, contribuent à la communication et à la coordination et modifient les procédures et les relations dans l'organisation. Cet ensemble budgets-suivi des réalisations constitue le contrôle budgétaire.

Pour Gervais (2000), « le contrôle budgétaire est une comparaison des résultats réels et des prévisions figurants aux budgets afin de rechercher :

- la (ou les) cause(s) d'écart(s) ;
- prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires ;
- apprécier l'activité des responsables budgétaires ».

Le contrôle budgétaire est une modalité financière du contrôle de gestion.

Tout budget est composé d'un ensemble de postes budgétaires. Ce sont les outils les plus utilisés dans les entreprises publiques. Cet outil de prévision permet de faire un diagnostic du futur, d'orienter les décisions et de chercher des fonds de financement. Les outils de suivi des réalisations du budget sont la comptabilité générale ou comptabilité financière, la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion, le contrôle budgétaire, le reporting financier, le tableau de bord. Il a également comme outils d'appui le benchmarking et le ré-engineering.

Dans le cadre des présent travaux, le choix du budget comme outils est donc lié à son caractère englobant des plusieurs autres outils de contrôle de gestion.

#### ***2-2-4 L'audit interne des entreprises***

L'audit interne consiste à procéder à un contrôle de la bonne application des procédures de contrôle interne dans l'entreprise. Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer d'un côté la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction. Outre son rôle en matière de gestion, le contrôle interne permet d'assurer la sincérité et la fiabilité des informations enregistrées dans les comptes, et donc la qualité des comptes (présomption de fiabilité).

L'audit interne permet à la direction de l'entreprise (au management de l'entreprise) de s'assurer que les politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer la gestion rigoureuse et efficace de ses activités sont correctement appliquées. De leur bonne application dépend la bonne réalisation des politiques et objectifs définis par l'entreprise. L'audit interne permet, à travers une revue du contrôle interne, de s'assurer que les informations enregistrées dans les comptes sont sincères, précises, complètes, et peuvent être une base fiable pour la prise de décisions de management, que le patrimoine de l'entreprise est protégé, et que ses ressources sont efficacement et économiquement utilisées.

Les moyens mis à la disposition du secteur public proviennent généralement de fonds publics, ce qui explique que leur utilisation dans l'intérêt du public exige une attention particulière. D'où aussi l'importance spécifique que revêt la préservation de ces ressources. C'est pourquoi il a été estimé que la protection des ressources constituait un objectif important du contrôle interne. Et comme le disait Elisabeth (2007), Il n'y a pas d'audit interne et plus généralement d'audit sans dispositifs de contrôle interne.

### **2-3 Analyse et traitement des données**

L'analyse statistique inférentielle dont principalement l'analyse des données est la deuxième étape de cette recherche. Dans le cadre de cette recherche l'analyse statistique descriptive a été utilisée. Les entretiens ont fait l'objet d'un codage reprenant les thèmes abordés pendant les divers entretiens. Le logiciel PASW statistics éditeur de données a été utilisé pour coder l'intégralité des entretiens. L'essentiel de notre travail a consisté à regrouper les informations collectées grâce à un codage pour ensuite identifier les outils de contrôle de gestion des différentes entreprises publiques étudiées.

Les activités de l'entreprise ont été regroupées autour de sept axes : les activités schéma analytiques, les activités budget, les activités calculs des coûts, les activités tableaux de bord, les activités veille et benchmarking, les activités informatique de gestion et les activités d'audit.

L'évaluation du capital humain de l'entreprise est déclinée en des sous-dimensions : l'accessibilité du dirigeant, les métiers, la stratégie et l'image de l'entreprise et savoir ou non calculer un coût ou faire un budget, un tableau de bord et enfin la satisfaction du climat social de travail au sein de l'organisation. L'identité organisationnelle ainsi que l'image « traditionnelle », relèvent des stéréotypes diffusés dans la société en générale (Bouquin 2001) cités par Lambert et Sponem 2009).

Le système de CDG a été évalué par identification de la procédure budgétaire, de l'utilisation ou non des tableaux de bord, du processus de la comptabilité de gestion et de la capacité ou non du système de CDG à prendre en compte les besoins et à aider les dirigeants à effectuer des diagnostics et prendre des décisions.

L'analyse descriptive a facilité l'observation de l'homogénéité ou non des outils de CDG utilisés au sein des entreprises publiques nigériennes.

La méthodologie étant explicitée et après avoir collecté les informations susceptibles de répondre à la question de départ et vérifier l'atteinte des objectifs de recherche, nous entamons l'analyse et la discussion des résultats de cette collecte.

### **3. Présentation, Analyse et discussions des résultats**

Il s'agit d'analyser les données collectées par le biais du guide d'entretien. Cela consiste, dans un premier temps, à déterminer le profil des répondants et les caractéristiques des entreprises considérées. Ensuite, nous allons présenter les résultats des différentes analyses statistiques que nous avons faites. Enfin, nous procéderons à l'interprétation et à la discussion des dits résultats. Rappelons que l'objectif principal de notre recherche est de mieux connaître la réalité des entreprises publiques nigériennes en matière d'outils de contrôle de gestion identifiables.

### 3-1 Profil des répondants

Treize entreprises publiques ont fait l'objet de notre sondage. Le tableau n°2 ci-dessous nous renseigne sur les entreprises ayant participé à l'étude, le nombre de participants dans chaque organisation et leurs fonctions respectives.

Tableau n°2 : Profil des répondants

Sociétés	Titre du poste	Nombre de participants
SONIDEP	Service audit et Contrôle de gestion	2
NIGELEC	Service audit et Contrôle de gestion	2
SONICHAR	Chef de division contrôle de gestion	2
SOPAMINE	Contrôleur général	2
ORTN	DAF	2
ONPPC	Chef de division contrôle	2
OPVN	DAF et Contrôleur de gestion et de stocks	2
NITRA	DAF	2
CAIMA	DAF	2
SONUCI	Chef service comptable et DAJ	2
SPEN	DAF	2
CNSS	Agent comptable (détaché du trésor)	2
BAGRI	Directeur d'agence / Contrôleur de gestion	2
	<b>Total</b>	<b>26</b>

Source : Auteur

### 3-2 Résultats de l'étude qualitative exploratoire

Les entretiens menés, ont permis de recueillir des informations relatives aux outils de contrôle de gestion dans les entreprises publiques du Niger. L'objectif principal étant de mieux connaître la réalité des entreprises publiques du Niger en matière d'outils de contrôle de gestion en vue de mieux préparer le questionnaire d'enquête quantitative confirmatoire.

D'après l'étude qualitative, la plupart des entreprises publiques nigériennes possède un service dédié au contrôle de gestion, elles tiennent la comptabilité générale, la comptabilité

analytique et ont des manuels de procédures et de statut de personnel. Cette tendance de la mise en place de ces outils est un signe d'émergence vers la nouvelle gestion publique.

La démarche qualitative entreprise fait apparaître l'existence que des outils de contrôle de gestion classiques dans les entreprises publiques nigériennes c'est-à-dire absence totale de tout genre d'outils nouveau de contrôle de gestion (tableaux de bord, benchmarking). Le recours au suivi budgétaire peut s'expliquer par le caractère public des entreprises étudiées.

Nous estimons que l'utilisation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique s'explique par la recherche des pièces justificatives en cas de contrôle de l'Etat. Dans ce cadre on peut dire que l'Etat- l'entreprise publique- les dirigeants favorisent de manière directe l'émergence des outils de contrôle de gestion.

### **3-3 Les types d'outils de contrôles utilisés dans les entreprises publiques**

Il s'agit d'identifier les outils de contrôle qu'utilisent les acteurs principaux du contrôle de gestion dans les organisations publiques nigériennes.

Tout d'abord nos entretiens nous indiquent que, les entreprises publiques sont soumises à deux types de contrôle de l'Etat notamment les contrôles permanents et les contrôles ponctuels. Sont qualifiés de contrôles permanents, le contrôle financier et le contrôle comptable. Par contre, le contrôle de l'Inspection Générale d'Etat et le contrôle juridictionnel constituent des contrôles ponctuels. Ces deux types de contrôles visent à protéger les biens publics tant dans leur utilisation que dans leur gestion.

#### ***3-3-1 Les outils de contrôle de l'Etat***

La cour des comptes a été créée suivant ordonnance n°2010-05 du 30 mars 2010 modifiant l'ordonnance n° 2010-01 du 22 février 2010 portant organisation des pouvoirs publics pendant la période de transition. Le rôle de cette instance est de vérifier les conditions d'utilisation et de gestion des ressources, moyens matériels et fonds publics par les organismes entrant dans son champ de compétence et s'assurer de la conformité de leurs opérations financières et comptables aux lois et règlements en vigueur. Le contrôle exercé par

la cour des comptes vise, à travers les résultats qu'il dégage, à favoriser l'utilisation régulière et efficiente des ressources, moyens matériels et fonds publics et à promouvoir l'obligation de rendre compte et la transparence dans la gestion des finances publiques.

Notre étude nous a permis de constater que les outils de contrôle suivants sont utilisés par la cour des comptes :

- Le cadre fonctionnel des entreprises publiques : la majorité des entreprises publiques fonctionnent sans cadre formel de gestion. Cette situation a pour conséquence le recours à des pratiques peu orthodoxes pouvant entraîner les cas de dysfonctionnements sur l'accomplissement de leurs missions.
- La gouvernance des entreprises publiques : les organes dirigeants n'exercent pas pleinement leur rôle. Par exemple, l'assemblée générale des actionnaires ne se tient le plus souvent qu'une seule fois dans l'année et ses membres sont les mêmes que les administrateurs qui siègent au conseil d'administration, ce qui inhibe le pouvoir de contrôle que l'assemblée devrait avoir sur le conseil. Aussi, les rapports de gestion sont rarement élaborés par le conseil d'administration.

Ce contrôle par la cour des comptes rend le rôle des autres organismes statutaires (Assemblée générale, Conseil d'administration, commissariat aux comptes) de contrôle à un stade inférieur ou faible.

En matière de contrôle interne et externe des entreprises publiques, toutes les sociétés anonymes ont obligation d'avoir un commissariat aux comptes en dehors du contrôle de la cour des comptes qui d'ailleurs exécute son contrôle selon un programme. La cour des comptes décide de quelles entreprises contrôler par année. D'où la conclusion que dans les entreprises publiques nigériennes, les outils de contrôle externe centrés sur la variable financière sont plus favorisés.

### ***3-3-2 Les outils du contrôle interne des entreprises publiques***

Malgré le cadre juridique déterminé par l'ordonnance 86-001 du 10 Janvier 1986 portant régime général des établissements publics, sociétés d'Etat et sociétés d'économie mixte et ses décrets d'application, cette étude nous a permis de constater que le contrôle interne est une obligation légale dans ces établissements. Mais, les attributions et l'organisation des

entreprises publiques nigériennes ne sont pas toutes formalisées. Presque chaque entreprise de l'échantillon fonctionne selon ses spécificités et ses réalités.

Les procédures de gestion des tâches administratives ne sont pas toutes formalisées car dans la majorité des entreprises publiques, les décisions ayant une incidence financière ne sont pas soumises à l'approbation de l'autorité de tutelle.

D'une manière générale des outils de contrôle interne les plus rencontrés dans les entreprises publiques sont les suivants :

- Les budgets ;
- Les audits.

Ces résultats concordent avec ceux de Wade (2003) en milieu hospitalier au Sénégal mais ne concordent pas avec les résultats de Demeestère (2005) dans le secteur public en France. On remarque donc, comme le disait Gilbert (2008), les interprétations sont multiples en matière de contrôle de gestion dans les organisations publiques que certains le lieront à l'exécution du budget.

Le tableau N°3 ci-dessous récapitule les résultats obtenus :

**Tableau 3** : Détermination du taux d'utilisation global des outils de CDG

<b>Activités</b>	<b>Taux (%)</b>
schémas analytiques	45,45%
Activités budget	100%
Calcul des coûts	0
Tableaux de bord	0
Veille et benchmarking	0
Informatique de gestion	0
Activités audit (interne et externe)	80,45%
<b>Taux global d'utilisation d'outils de CDG</b>	<b>32,98%</b>

*Source : Auteur*

L'état des lieux a donné comme taux global d'utilisation des outils de contrôle de gestion 32,98%. Ce taux étant inférieur à 50%, nous pouvons donc dire que les entreprises publiques

au Niger, disposent d'un contrôle de gestion réduit conformément à la matrice d'analyse qualitative d'Autissier.

Il s'agit là des outils classiques de contrôle de gestion qui sont utilisés dans les entreprises publiques nigériennes. Les tableaux de bord, les calculs et analyse des coûts sont rarement utilisés. Dans certaines entreprises publiques la fixation des prix de vente des produits est faite chaque mois par arrêté du ministère de tutelle.

Les outils de suivi des réalisations des budgets sont la comptabilité générale et le manuel de procédures.

Nos entretiens ont révélés la mauvaise tenue de la comptabilité notamment le non-respect et la non mise à jour du manuel de procédures administratives, comptables et financières qui ont pour conséquences la non fiabilité des pièces justificatives des opérations comptables et des risques de pertes du patrimoine de la société. Il y a là un risque de blocage des activités. On constate également la mauvaise tenue des immobilisations par la mauvaise application des taux d'amortissement, le non numérotation des fiches d'imputation comptable, le non-respect du classement chronologique des pièces comptables.

Le cumul des tâches incompatibles par les services financiers et comptables (opérations diverses, paie, banque, achats et ventes, rapprochement bancaire,...), l'absence de contrôles inopinés de caisse, la mauvaise tenue d'une comptabilité analytique et budgétaire qui a pour conséquence la non maîtrise des coûts surtout d'exploitation, l'absence de procédures formalisées pour assurer la sécurité de la gestion informatique. Il s'agit des conséquences de l'insuffisance de contrôle interne qui sont autant de contraintes qui imposent de développer plus d'outils de contrôle de gestion dans ces entreprises.

Cette manière d'aborder l'utilisation des outils de CDG dans les entreprises publiques au Niger s'approche peu des conclusions des travaux de Mahmoudia (2012), mais confirme les travaux de Wade (2003), et de Bampoky et Meysonnier (2012), qui disent que dans les entreprises publiques le contrôle est essentiellement procédural, financier avec un pilotage par les règles.

Nous pensons que l'émergence du contrôle de gestion est liée au degré de développement du contrôle interne, tant que ce dernier est moins développé dans une organisation qu'elle soit

publique ou privée l'on ne peut implémenter les outils modernes de contrôle tel que le tableau de bord.

## **Conclusion**

Au Niger, les entreprises publiques sont soumises à deux types de contrôle notamment le contrôle financier et le contrôle comptable qu'on qualifie de contrôles permanents et le contrôle de l'Inspection Générale d'Etat dénommé contrôle ponctuel ou le contrôle juridictionnel lequel la présente étude n'a pas pris en compte.

D'une manière générale les outils de contrôle de gestion les plus utilisés dans les entreprises publiques nigériennes sont les budgets et les activités d'audit. Les calculs et l'analyse des coûts, les tableaux de bord sont généralement absents. Ces différents outils classiques utilisés sont appuyés par la comptabilité générale, les manuels de procédures, le statut juridique et les textes régissant le fonctionnement des entreprises publiques. Cette utilisation homogène des outils de contrôle de gestion apparait donc indiscutable, en particulier par le fait même que les missions des entreprises publiques au Niger n'évoluent pas et ne se diversifient que rarement. Aussi, l'organisation et le fonctionnement de ces entreprises sont régis par des textes quelques peu améliorés avec l'avènement de l'OHADA. C'est pourquoi, les principes et outils de la NGP qui recommande d'appliquer des lignes directrices largement inspirées par les règles du marché privé à savoir la définition d'objectifs quantitatifs pour l'exécution des politiques publiques, la focalisation sur les prestations fournies plutôt que sur les procédures à suivre, la réduction des coûts de production des services publics, la gestion d'une unité administrative par un manager allouant librement ses ressources, la motivation du personnel par des incitations pécuniaires, la garantie d'une liberté de choix aux usagers, sont loin d'être effectués dans les entreprises publiques au Niger. Ceci implique non seulement une réforme du fonctionnement interne de l'administration publique mais aussi une modification des relations entre pouvoir politique et dirigeants fonctionnaires.

Enfin, il faut reconnaître que les entreprises publiques sont dominées par une forte centralisation et un mode de gestion classique. Les tutelles sont à l'origine des outils de CDG utilisés ce qui explique la logique budgétaire et un contrôle externe de la cour des comptes des

entreprises publiques nigériennes. Aussi, la motivation pour développer plus d'outils est faible compte tenu de manque d'incitation et de sanction malgré les moyens que l'Etat mobilise au profit de ces entreprises.

Que faut-il utiliser comme outils de contrôle de gestion pour améliorer et diversifier les missions des entreprises publiques au Niger et dépasser le cadre d'outils classiques et développer une vision de l'avenir? Une étude ultérieure sur l'implémentation des tableaux de bord permettra d'approcher le développement du contrôle de gestion pour opérer un changement radical au sein de ces organisations.

## Bibliographie

- Abouamama, R. (2007) «Conception du Balanced Scorecard, cas d'un Établissement Public: Office National des Pêches». Mémoire, Casablanca, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises.
- Alazard C. et Sépari S. (2010), *Contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> éditions, Dunod, 750 pages.
- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business, Harvard University, Boston.
- Anthony, R., Govindarajan, V. (1998). *Management Control Systems*. Mc Graw Hill.
- Assiri, A., Zairi, M. et Eid, R., 2006. «How to profit from the balanced scorecard: An implementation roadmap». *Industrial Management+ Data Systems*, 106.7: 937- 952.
- Autissier D. (2007), *Mesurer la performance du contrôle de gestion*, Eyrolle éditions d'organisation, 196 pages ;
- Bartoli A. (1997), *le management dans les organisations publiques*, Dunod, Paris
- Bampoky, B., & François, M. (2012). *L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal*. *Recherches en Sciences de Gestion*, 5(12), 59-80.
- Biondi, Y., Chatelain-Ponroy, S. et Sponem S. (2008), *De la quantification comptable et financière dans le secteur public : promesse et usages de la gestion par les résultats*, *Politiques et management public*, vol. 26/3, p. 113 -125.
- Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, mai, pp.93-105
- Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion*. 8<sup>ème</sup> édition. Collection Gestion. Paris. PUF.
- Burlaud A. et Simon C. J. (1997), *Contrôle de gestion*, Ed. La découverte
- Cappelletti, L. et Khouatra, D., 2009. «L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales: cas des offices de notaires». *Comptabilité, contrôle et audit* 15(1): 109-120,122-125.
- Ching, Y. et Chan, L., 2004. «Performance measurement and adoption of balanced scorecard: A survey of municipal governments». *The International Journal of Public Sector Management*. 17.2/3: 204-221.

Demeestère, R. (2005) Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2e édi. Paris: Édition L.G.D.J.

De Visscher C. et Varone F. (2004), La nouvelle gestion publique « en action », Revue Internationale de politique comparée, vol. 11, n°2, P 177 – 183

Drevet, B. (2011) «Construire un outil de contrôle au sein des organisations publiques: une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action». Management International 15(4): 11-24, 131, 133, 135.

Dupuis, J., 1991. Contrôle de gestion et secteur public. Paris: Presses universitaires de France.

Elisabeth B. (2007), Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, éd. D'organisation Paris, 320 p.

Futol P. (2003), les composantes du contrôle de gestion et sa place dans les collectivités territoriales, thèse de doctorat, Nancy - France

Gibert, P., 1980. Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. Paris: Éditions d'Organisation.

Grandguillot B. et Francis (2008), L'essentiel du contrôle de gestion, 3è édition, Gualino, Paris.

Guillaume B. (2009), Indicateurs de performance dans le secteur public : Entre illusion et perversion, Cités, n°37, p. 101 – 109.

Horngren C., Bhimani A., Datar S. et Foster G. (2006), Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3è édition Pearson Education, Paris.

Inamdar, N., Kaplan, R. S. et Reynolds, K., 2002. «Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations». Journal of Healthcare Management, May/Jun 47(3).

Jacquot T. et Milkoff R. (2007), Comptabilité de gestion : analyse et maîtrise des coûts, Edition Pearson Education, Paris, 322 pages ;

Kaplan R., et Norton, D. (1998), Le Tableau de bord prospectif ; pilotage stratégique : les quatre axes du succès, Editions d'Organisation, Paris, 311 pages ;

Kaplan, R., Norton, D. (2001). Comment utiliser le tableau de bord prospectif. Paris. Les Editions d'Organisation. Paris.

Kong, E., 2010. «Analyzing BSC and IC' s usefulness in nonprofit organizations». Journal

of Intellectual Capital, 11(3): 284-304.

Lambert C. et Sponem S. (2009), La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie, Comptabilité – contrôle – audit (tome 15), p. 113 – 144 DOI 10.3917/CCA.152.0113

Loning, H. et al (2010), Les outils de pilotage: de la mesure au management de la performance, in Berland, N. et Simon, F-X. (sous la dir) 2010, Le contrôle de gestion en mouvement, État de l'art et meilleures pratiques, Éditions d'Organisation, p. 107-123.

Lorino P. (2001), Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences, Editions d'organisation, Paris, 550 pages ;

Mahmoudia M. (2012), L'application d'un système de contrôle de gestion fondé sur le tableau de bord prospectif dans l'entreprise publique algérienne : cas d'ALFEL filiale du Groupe I. FONDAL, mémoire de Magister en Sciences Economique, Université Mouloud MAMMERI de Tizi –Ouzou, Algérie

Meyssonnier, F. (2011). Le contrôle de gestion des services : spécificités, outils, enjeux. Actes du congrès de l'AFC de Montpellier. 24 pages.

Monsinjon V. et Monsinjon S. (1998), Contrôle de gestion secteur public/privé Vers une homogénéisation des pratiques, revue du financier, n°117

Pezet, A. et Sponem S. (2008), Des indicateurs pour les ministres au risque de l'illusion du contrôle, Lavidésidées.fr

République du Niger, Cour des Comptes « Rapport général public 2010 – 2011, Résumé de presse, La troisième chambre chargée du contrôle des entreprises publiques, des partis politiques, des projets de développement et autres organismes assujettis

Sidibé S. (1994), les réformes du secteur parapublic au Niger, NIN Niger

Sidibé S. (2012), les réformes économiques au Niger, l'autre face, éd. Alpha Niamey - Niger

Wade, B. (2003). Contrôle de gestion et réforme hospitalière : cas du Sénégal. Revue africaine de gestion n°1, avril. 22 pages.

Zouidi L. (2013), la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : cas du Maroc, Mémoire de Maîtrise en Comptabilité contrôle audit,

Université du Québec à Montréal.

## Annexes

### Guide d'entretien pour la phase exploratoire

#### I- Etat des lieux des activités de l'entreprise

Activités schémas analytiques	Réalisation de l'activité
1. Définir les structures de l'entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
2. Définir les produits de l'entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
3. Définir toutes les activités l'entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Définir les processus de l'entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
5. Définir les centres et sections de profits	<input type="radio"/> Réalisé <input type="radio"/> Non réalisé
6. Définir les centres et sections de coûts	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
7. Définir les centres et sections d'investissements	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
8. Définir les centres et sections de dépenses projets	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
9. Définir les centres et sections auxiliaires	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
10. Définir les unités d'œuvre de chaque centre et section	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
11. Définir les clés de répartition entre les centres auxiliaires et principaux	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
<b>Taux d'activité schémas analytiques</b>	<b>Score = 0/16. Soit %</b>

*Source: adaptation Autissier (2007)*

Activité budget	Réalisation de l'activité
1. Mettre en place un dispositif budgétaire	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
2. Faire un budget des ventes	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
3. Faire un budget des approvisionnements	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Faire un budget du personnel	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
5. Faire un budget d'investissement	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
6. Faire un budget de fonctionnement	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
7. Faire un budget de trésorerie	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
8. Calculer les écarts de rendement	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non Réalisée
9. Calculer les écarts de prix et de volume	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
10. Faire une étude BBZ (budget base zéro)	<input type="radio"/> Réalisée

	o Non réalisée
11. Formaliser les contrats de gestion en termes de résultats	o Réalisée o Non réalisée
12. Décliner les contrats de gestion et/ou budget dans les différents services de l'entreprise	o Réalisée o Non Réalisée
13. Négocier les contrats de gestion auprès des managers	o Réalisée o Non réalisée
<b>Taux activité budgétaire</b>	<b>Score = 0 /16= %</b>

**Source:** adaptation Autissier (2007)

Activités	
Activités calcul des coûts	Réalisation de l'activité
1. Faire un calcul de coût en direct costing simple	o Réalisée o Non Réalisée
2. Faire un calcul de coût en direct costing évolué	o Réalisée o Non Réalisée
3. Calculer un seuil de rentabilité	o Réalisée o Non réalisée
4. Calculer un coût complet par la méthode des sections homogènes	o Réalisée o Non réalisée
5. Calculer un coût complet par la méthode de l'imputation rationnelle	o Réalisée o Non réalisée
6. Calculer un coût complet par la méthode ABC	o Réalisée o Non réalisée
7. Déterminer un prix de vente	o Réalisée o Non réalisée
8. Faire des analyses de remplacement de postes de charges	o Réalisée o Non réalisée
9. Faire du calcul des coûts cibles	o Réalisée o Non réalisée
10. Faire une mission de costkilling	o Réalisée o Non réalisée
<b>Taux d'activités costing</b>	<b>Score = 0/16 soit 0%</b>

**Source:** adaptation Autissier (2007)

Activités tableaux de bord	Réalisation de l'activité
1. Définir les indicateurs de coûts	o Réalisée o Non réalisée
2. Définir les indicateurs de résultats	o Réalisée o Non réalisée
3. Définir les indicateurs de performance	o Réalisée o Non réalisée
4. Mettre en place un tableau de bord pour la Direction Générale	o Réalisée o Non réalisée
5. Définir les indicateurs de risques	o Réalisée o Non réalisée
6. Mettre en place un tableau de bord dans les autres services	o Réalisée o Non réalisée
7. Analyser l'utilisation que les autres services font des tableaux de bord	o Réalisée o Non réalisée
8. Mettre en relation les tableaux de bord et les contrats de gestion	o Réalisée o Non réalisée

9. Réaliser un tableau de bord social	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
10. Mettre en œuvre un navigateur Skandia	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
11. Travailler l'ergonomie des tableaux de bord	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
<b>Taux d'activité tableaux de bord</b>	<b>Score = 0/16 = soit 0%</b>

Source: adaptation Autissier (2007)

Activités veille et benchmarking	Réalisation de l'activité
1. Avoir des indicateurs de benchmarking intra-entreprise dans les tableaux de bord	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
2. Avoir des indicateurs de benchmarking inter-entreprises	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
3. Faire des études de benchmarking intra-entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Faire des études de benchmarking inter-entreprises	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
5. Animer des réunions d'amélioration de la performance par le benchmarking	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
6. Participer à un club de benchmarking avec des entreprises extérieures	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
7. Déployer un système de veille informationnelle sur le secteur et les principaux acteurs	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
8. Formaliser les meilleures pratiques de gestion dans votre entreprise	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
<b>Taux veille et benchmarking</b>	<b>Score = 0/16 = soit 0%</b>

Source: auteur

Activités informatique de gestion	Réalisation de l'activité
1. Mettre les productions du contrôle de gestion sous un intranet	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
2. Créer un data warehouse de gestion	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
3. Informatiser un dispositif budgétaire	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Faire du contrôle de gestion avec un ERP	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
5. Analyser les ressources informationnelles d'un SI (système d'information)	<input type="radio"/> Non réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
6. Etre maitrise d'ouvrage gestion pour des projets	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
7. Savoir utiliser des outils de datamining et des EIS (Executive Information System : logiciel d'aide à la décision)	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
<b>Taux informatique de gestion</b>	<b>Score = 0/16= soit 0%</b>

Activités d'audit interne et externe	Réalisation de l'activité
1. Indicateurs de choix des investissements	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
2. Audit organisationnel	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée

3. Contrôle de la cour des comptes	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
4. Etudes économiques et ou sociales : politique industrielle et/ou commerciale	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
5. Contrôle de l'inspection générale des services	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
6. Contrôle hiérarchique	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
7. Contrôle par les commissaires aux comptes	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
8. Responsabilité pénale et civile	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
9. Contrôle hiérarchique	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
10. Contrôle des salariés	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
11. Manuels de procédures	<input type="radio"/> Réalisée <input type="radio"/> Non réalisée
<b>Taux audit interne et externe</b>	<b>Score = 0/16= soit 0%</b>

### II- Etat des lieux du capital Humain de l'entreprise

Evaluation du capital humain	Résultats obtenus
1. Votre supérieur est-il accessible ?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
2. Avez-vous une bonne image de votre organisation ?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
3. Connaissez-vous la stratégie de l'organisation ?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
4. Connaissez-vous les métiers de l'organisation ?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
5. Savez-vous calculer un coût?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
6. Savez-vous faire un budget?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
7. Savez-vous faire un tableau de bord ?	<input type="radio"/> Oui <input checked="" type="checkbox"/> Non
8. Etes-vous satisfaits du climat social de travail au sein de votre organisation ?	<input checked="" type="checkbox"/> Oui <input type="radio"/> Non
<b>Taux d'évaluation du capital humain</b>	<b>Score = 0 /16= soit 0%</b>

### III- Etat des lieux du système de contrôle de gestion de l'entreprise

Questions	Direction Générale /DRH/DSG/DAI
1. Comment évaluez-vous la procédure budgétaire ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
2. Comment évaluez-vous le tableau de bord ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait

3. Comment évaluez-vous le processus de comptabilité analytique ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
4. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à prendre en compte vos besoins ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
5. Comment évaluez-vous la capacité du système de contrôle de gestion à aider les managers à effectuer des diagnostics et prendre des décisions ?	<input type="radio"/> Très satisfait <input type="radio"/> Satisfait <input type="radio"/> Peu satisfait <input type="radio"/> Non satisfait
<b>Taux satisfaction</b>	Score = 0/16= Soit 0%

**Source:** adaptation Autissier (2007)