

Les pratiques du contrôle interne et du contrôle de gestion à l'ère de la gestion budgétaire en mode programme au Mali : Cas des départements ministériels

Internal control and management control practices in the era of budget management in program mode in Mali: Case of ministerial departments

SIDIBE Mahamadou

Enseignant chercheur

Ecole Normale d'Enseignement Technique et Professionnel (ENETP)

Cité universitaire de Kabala

Centre Universitaire en Recherche Economique et Sociale (CURES), Mali

mohamedsidibe209@gmail.com

Pr THERA Soboua

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG)

Université des Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB)

Centre Universitaire en Recherche Economique et Sociale (CURES), Mali

soboua_th@yahoo.com

Date de soumission : 09/08/2021

Date d'acceptation : 22/09/2021

Pour citer cet article :

SIDIBE M. & THERA S. (2021) « Les pratiques du contrôle interne et du contrôle de gestion à l'ère de la gestion budgétaire en mode programme au Mali : Cas des départements ministériels », Revue Française d'Economie et de Gestion « Volume 2 : Numéro 10 » pp : 167 – 186.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé

La réforme de la budgétisation orientée vers les résultats a suscité plusieurs aménagements, dont l'adaptation du contrôle interne et du contrôle de gestion au sein des organisations publiques. L'objectif de cet article est de faire le point de la mise en place de ces contrôles conformément à la réforme de la budgétisation par programme, adoptée par le gouvernement du Mali depuis le 1^{er} Janvier 2018. Sur le plan méthodologique, nous avons eu recours à l'approche qualitative basée sur une étude de cas multiple. Notre échantillon est constitué des départements ministériels. Nous avons utilisé la méthode d'analyse par questionnaire analytique pour réaliser l'analyse des données. Les résultats révèlent que les dispositifs du contrôle interne et du contrôle de gestion, conformément à la réforme de la budgétisation en mode programme ne sont pas encore opérationnels au Mali. Toutefois, d'autres types de contrôles sont exercés au Mali, conformément à l'ancien système ou le budget de moyen.

Mots clés : contrôle interne public ; contrôle de gestion publique ; budgétisation par programme ; budget de moyen ; Mali.

Abstract

The results-oriented budgeting reform has given rise to several adjustments, including the adaptation of internal control and management control. The objective of this article is to take stock of the implementation of these controls in accordance with the reform of program budgeting, adopted by the government of Mali since January 1, 2018. Methodologically, we used the qualitative approach based on a multiple case study. Our sample is made up of ministerial departments. We used the analytical questioning analysis method to perform the data analysis. The results show that the internal control and management control mechanisms, in accordance with the reform of budgeting in program mode, are not yet operational in Mali. However, other types of controls are exercised in Mali, in accordance with the old system or the medium budget.

Keywords: public internal control, public management control, budgeting by program, resource budget, Mali.

Introduction

La recherche de la performance dans les organisations publiques ne date pas d'aujourd'hui. C'est pour atteindre cet objectif que, depuis les années 1980, les organismes publics ont commencé à se doter d'outils de gestion des entreprises privées (Bartoli, 2009), notamment sous l'impulsion du Nouveau Management Public (New Public Management). Dans ce même ordre d'idées, que les gouvernements dans le but de répondre aux besoins des contribuables, se sont employés à changer leur vision traditionnelle des pratiques de gestion, pour se focaliser sur la gestion axée sur les résultats (GAR). C'est dans cette optique que, la budgétisation basée sur les programmes constitue l'un des outils pour l'opérationnalisation de la GAR (SIDIBE M. & THERA S, 2021).

La réforme de la budgétisation basée sur les programmes procède à plusieurs aménagements dont, le développement du contrôle de gestion, et d'une façon générale les contrôles internes au sein des organisations publiques. Ces deux outils indispensables permettent de responsabiliser les gestionnaires dans leurs activités, dans le but de rendre les administrations plus performantes, c'est-à-dire, améliorer la gestion des affaires de l'Etat, en ayant comme objectif l'amélioration de la qualité des services rendus aux citoyens (LOLF, 2001).

L'objet de cet article est d'évaluer le système des contrôles, conformément à l'approche de la budgétisation par programme au Mali. Pour répondre à cet enjeu, notre problématique s'articule autour de deux questions suivantes : conformément à la réforme de la budgétisation par programme, qu'en est-il des pratiques de contrôle de gestion et de contrôle interne au sein des départements ministériels ? Quels sont les autres types de contrôles exercés actuellement dans ces ministères ?

Pour apporter des éléments de réponses à cette problématique, après l'introduction, nous avons subdivisé le reste ce papier en quatre parties. La première sera consacrée à la revue de la littérature sur le contrôle interne et le contrôle de gestion dans les organisations publiques. La deuxième, quant à elle, mettra l'accent sur le cadre méthodologique. La troisième et la quatrième exposeront respectivement les résultats et discussions de la recherche. Nous allons terminer par une conclusion en mettant en évidence les éventuelles recommandations, les contributions managériales, les limites et les perspectives de la recherche.

1. Revue de la littérature

1.1. Contrôle interne : un concept récent dans la sphère publique

La mise en application du contrôle interne au sein des organisations publiques est encore récente. La nouvelle version du référentiel de contrôle interne (COSO, 2013), met en exergue

l'importance du processus de contrôle interne dans le cadre du pilotage de la performance de toute organisation (M'Bark Ouashil, 2017). Ainsi, selon le COSO (2013), le contrôle interne comporte : cinq composantes interdépendantes ; trois (03) objectifs ; cinq (05) composantes et dix-sept (17) préceptes qui correspondent aux notions essentielles associées à chaque constituant.

Plusieurs auteurs et organisations internationales ont défini le contrôle interne public. Ainsi, selon ACHOURI S. & OUBAL K. (2020), le contrôle interne est défini comme un outil d'appui à la gestion axée sur les résultats. Pour Boullanger Hervé (2013), le contrôle interne dans les organisations publiques est considéré comme un ensemble de mesures structurées de manière formelle et perpétuelles, décidées par chaque ministre, opérationnalisées par les responsables à chaque niveau, sous la coordination du secrétaire général du ministère, et qui ont pour objectif de maîtriser les risques liés à l'atteinte des objectifs de chaque ministère... » L'OCDE (2016) définit le contrôle interne comme un outil managérial qui a pour but d'aider les organismes publics à la réalisation de leurs objectifs fondamentaux, à maintenir et à leur rendre plus performants. Selon toujours la même organisation internationale, le contrôle interne dans les organisations publiques représente un dispositif en termes d'organisation pour la maîtrise des risques liés à l'opérationnalisation des politiques publiques ; à l'efficacité et l'efficacité des actions publiques.

Dans le même ordre d'idées, l'INTOSAI (2004), définit le contrôle interne, comme une stratégie intégrée mise en place par les dirigeants d'une organisation, dont l'objectif principal consiste à maîtriser les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs principaux suivants : (1) réaliser les opérations de façon ordonnées ; (2) prendre en compte un ensemble de principes de bonne conduite, (3) avoir une vision économique ; (4) mettre l'accent sur la performance ; (5) prioriser la reddition des comptes ; (6) se conformer aux lois et réglementations en vigueur ; (7) protéger les ressources allouées contre les pertes ; (8) arrêter les mauvaises utilisations et les dommages.

Dans un registre parallèle, la Commission Européenne (2015) a mis en exergue huit (08) principes définissant l'effectivité d'un système de contrôle interne dans les organisations publiques : (1) les principes de bonne gouvernance et d'intérêt d'ordre public représentent le contexte et le soubassement de tout dispositif de contrôle interne au sein des organismes publics ; (2) un système de contrôle interne au sein des organismes publics qui se focalise sur l'atteinte des résultats et la performance ; (3) un système de contrôle interne au sein des

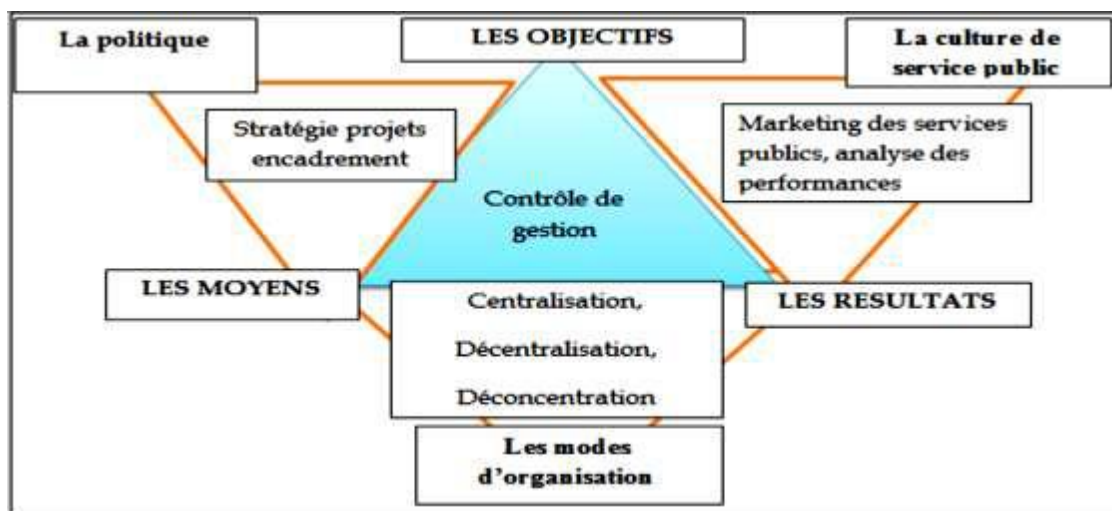
organismes publics qui met l'accent sur les modèles du COSO et de l'INTOSAI ; (4) la capacité à rendre compte est la clef de voûte d'un système de contrôle interne au sein des organisations publiques ; (5) un système de contrôle interne au sein des organismes publics qui se présente selon les trois lignes de maîtrise de l'Institute of Internal Auditors (IIA) ; (6) un système de contrôle interne au sein des organismes publics qui demande la mise en place d'une fonction d'audit interne indépendante ; (7) un système de contrôle interne au sein des organisations publiques qui est harmonisé et coordonné à un niveau adapté ; (8) un système de contrôle interne au sein des organisations publiques qui s'oriente dans une logique d'amélioration perpétuelle de la gestion publique.

1.2. Contrôle de gestion : une fonction développée dans les organismes publics

Depuis la fin des années quatre-vingts, la fonction de contrôle de gestion se développe de plus en plus au sein des organismes publics (ZAMPICCOLI L, 2009 ; Frédérique Letort 2015 ; LAILA ZOUIDI, 2013). Le contrôle de gestion est devenu un outil global de pilotage des organisations (Bouquin, 2010 ; Lorino, 2001). Le concept du contrôle de gestion est ambigu et mal défini au sein des organisations publiques (Gibert, 2008), d'où le concept « caméléon » (Burlaud et al, 2004). Selon Nobre (1999), l'une des difficultés à l'émergence du concept de contrôle de gestion serait lié à l'instrumentation de ce concept.

Le contrôle de gestion est une notion vaste qui se définit difficilement (Hanafi, A., & El-Marzouki, S.,2021). Toutefois, le concept de contrôle de gestion a fait l'objet de multiples définitions (Anthony,1965 ; Bouquin,2011 ; Simons,1995 ; Boisselier et al., 2013 ; etc.). Dans le cadre de cette recherche, nous allons mettre l'accent sur la vision de Charpentier M et Grandjean P. (1998). Ainsi, selon ces auteurs, le contrôle de gestion dans les organisations publiques, est « un contrôle " sanction " plus qu'un contrôle " action ». En outre, ce contrôle est plus froid, moins courant et n'assure pas toujours un retour d'information rapide en vue d'adapter la gestion au mieux aux différentes obligations » (Charpentier M & Grandjean P, 1998). Dans le même ordre d'idées, les auteurs estiment que, le contrôle de gestion doit prendre en compte les spécificités des organisations publiques et aussi s'adapter aux caractéristiques de ces organisations (voir figure ci-dessous).

Figure : Le contrôle de gestion dans les organismes publics



Source : Charpentier M.et Grandjean, P (1998)

Certes, l'introduction du contrôle de gestion dans les organismes publics est récente, toutefois il est important de mettre en exergue les raisons qui sont à la base de cette transformation. Ainsi, Chatelain-Ponroy (2010), a identifié trois facteurs environnementaux principaux (l'évolution de la société vers le managérialisme ; les restrictions budgétaires ; et les réformes structurelles de modernisation de la gestion publique) et trois facteurs organisationnels majeurs (la définition des missions dévolues aux organisations ; l'ouverture des institutions à des partenaires inédits ; et le cadre juridique et administratif des institutions), qui ont joué un rôle déterminant dans le développement du contrôle de gestion dans les organismes publics. Dans le même ordre d'idées, ZAMPICCOLI L (2009), évoque trois (03) raisons pour le développement du contrôle de gestion dans la sphère publique : (1) l'évolution des attentes de la société ; (2) le développement des compétences à tous les niveaux ; et le développement des pratiques managériales. Quant à Demeestère (2005), il explique l'introduction du contrôle de gestion dans les organisations publiques par plusieurs raisons : (1) l'obligation de l'efficacité et de l'efficience des ressources ; (2) la performance du service rendu aux citoyens ; (3) la coordination et la conformité des actions avec les objectifs ; (4) la capacité de l'organisation à s'adapter aux différentes évolutions de l'environnement ; (5) le développement de l'apprentissage organisationnel. A cela, Demeestère (2005), avance que les organismes publics privilégient les relations entre tous les acteurs concernés qui participent à une même politique publique, alors que les organisations privées s'intéressent plutôt aux rapports de pouvoir entre les personnes qui travaillent dans une même chaîne de valeur.

En France, le point de départ de l'institutionnalisation de la notion du contrôle de gestion dans les organisations publiques se trouve dans la promulgation de la LOLF. La circulaire interministérielle du 21 juin 2001 définit le contrôle de gestion comme un dispositif de pilotage mis en place par un dirigeant dans son champ d'attribution pour permettre d'améliorer le rapport entre les ressources engagées, en tenant compte des moyens humains, en maintenant l'activité développée, et les résultats dans le cadre déterminé par une stratégie préliminaire en mettant l'accent sur les orientations. A cet effet, ce contrôle permet de conduire les services en se focalisant sur les objectifs et engagements de services ; et la prise en compte des coûts, des activités et des résultats.

Dans la zone de l'UEMOA¹, l'un des aspects majeurs de la réforme dans le cadre harmonisé des finances publiques consiste à un renforcement des contrôles. A cet effet l'article 51 de la directive N° 06/2009/ UEMOA élargit les compétences du Parlement et de la Cour des comptes. Ainsi, selon ledit article, la cour des comptes, dans son rôle d'appui au parlement, doit contrôler le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion mis en place par le responsable de programme (article 51, directive N° 06/2009/ UEMOA).

1.3. Aperçu du contrôle interne et du contrôle de gestion au Mali

Le contrôle interne au Mali trouve son fondement par l'adoption :

(1) en 2011, de la Stratégie Nationale du Contrôle Interne (SNCI), dont l'objectif global est de conforter l'efficacité et l'efficience de l'utilisation des ressources publiques, et de renforcer la confiance des citoyens envers les administrations de l'Etat et des collectivités territoriales. L'un des enjeux de la SNCI, est de placer le contrôle interne au service de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR), et de porter une attention particulière à la recherche de l'efficacité et de performance des services publics, car malgré que les contrôles traditionnels reposaient sur la régularité des opérations, les résultats ont toujours révélé la corruption et la fraude.

(2) en 2013, de la loi n°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de Finances à travers les articles 12 et 50. Ainsi, l'article 12 précise que les Responsables de Programme (RPROG) doivent s'assurer du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Quant à l'article 50, il précise que la juridiction des comptes (cour des comptes) doit donner son avis sur les dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion.

(3) en 2013, de la loi n°2013-031 du 23 juillet 2013 portant approbation du code de transparence dans la gestion des Finances à travers le paragraphe 5.5. Selon ce

¹ L'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) compte huit pays membres, à savoir le Bénin, le Burkina Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo

paragraphe « les activités et les finances des administrations publiques sont soumises à un contrôle interne ».

(4) en 2018, du Décret n°2018-0009/P-RM du 10 janvier 2018 portant règlement général sur la comptabilité publique à travers les articles 26,29 et 96. L'article 26 détermine les contrôles devant être exercés par les comptables publics en matière de recettes, dépenses et de patrimoine.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la SNCI, des textes réglementaires ont été adoptés afin d'assurer l'efficacité des opérations des administrations publiques et permettre un meilleur suivi de l'exécution des activités de la SNCI. Ces textes concernent le Décret n°0339/PM-RM du 07 mai 2015 et la décision n°2015-0278/MEF-SG du 10 décembre 2015 portant respectivement création, organisation et fonctionnement des systèmes de contrôle interne dans les services et organismes publics et du comité de coordination technique des réformes dans le domaine du contrôle interne. En outre, dans la mise en œuvre de la SNCI, des cartographies de risque au niveau de 27 ministères ont été développées pour la plupart des départements ministériels. Toutefois, il est important de souligner, que les cartographies ne sont pas toujours actualisées.

Par ailleurs, la Stratégie Nationale du Contrôle Interne (SNCI) distingue trois (3) niveaux de contrôle interne :

(1) Les contrôle à priori : ces contrôles budgétaires et comptables sont exercés par les structures du Ministère de l'Economie et des Finances (Direction Nationale du Contrôle Financier ; Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique ; Direction Générale des Marchés Publics et des Délégation de Service Public). Ils s'assurent de la conformité et de l'effectivité des dépenses publique, et se situent en amont de l'exécution.

(2) Les contrôles concomitants : ces contrôles sont établis par les gestionnaires eux-mêmes afin de sécuriser leur gestion. Ils constituent l'ensemble des mesures propices à assurer la gestion efficace des ressources et des résultats d'une organisation

(3) Les contrôles à posteriori : ces contrôles sont exercés par les corps de contrôle (Contrôle Général des Services Publics ; inspections ministérielles) et portent à la fois sur la régularité des opérations financières et sur l'efficacité et l'efficience des programmes.

Concernant le contrôle de gestion, comme susmentionné, les Responsables de Programme (RPROG) doivent s'assurer également du respect du dispositif de contrôle de gestion (Art.12, la loi n°2013-028). En sus, la juridiction des comptes (cour des comptes) doit donner également son avis sur le dispositif de contrôle de gestion (Art.50 la loi n°2013-028). Le

contrôleur de gestion a pour mission d'aider au pilotage des politiques publiques et à la prise de décision en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus. Il exerce seul ou en équipe sa fonction au niveau ministériel, au niveau des programmes et éventuellement près des services opérationnels en fonction des ressources du ministère. Il est à noter que la charte de gestion tient compte de la fonction de contrôle de gestion qui est dévolue temporairement aux DFM.

2. Cadre méthodologique

Sur le plan méthodologique, nous avons eu recours à l'approche qualitative et inductive basée sur une étude de cas multiple. La démarche méthodologique est décrite de la façon suivante :

2.1. Echantillon

Notre échantillon est constitué de cinq (05) départements ministériels retenus sur la base de leurs expériences en matière de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) au Mali. Tous ces ministères ont commencé l'application de la GAR, bien avant le basculement officiel du Mali en Janvier 2018 (Tableau 1).

Tableau 1 : Expériences en matière de GAR des départements ministériels

Départements ministériels	Expériences en matière de GAR
Sante	depuis 2003
Education nationale	depuis 2003
Culture	depuis 2003
Mines	depuis 2006
Administration Territoriale	depuis 2008

Source : Extrait du Rapport de Commissariat au Développement Institutionnel (CDI). « Politique Nationale de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) ». Version définitive 2014

2.2. Collecte de données

La collecte des données a eu lieu tout au long de l'année 2021 au sein des différents départements ministériels concernés. Dans ce papier, nous avons opté pour la triangulation des données (Miles et Huberman, 1991 ; Yin ,1984), puisque nous sommes dans le cadre d'une recherche qualitative basée sur l'étude de cas. En conséquence, nous avons eu recours à l'étude documentaire, et à l'entretien semi-directif.

2.2.1. L'étude documentaire

L'analyse documentaire est une étape importante dans le cadre de cette recherche. Elle est transversale à l'ensemble du processus de recherche. Cette recherche nous a permis dans un premier temps d'alimenter notre guide d'entretien, suivant les spécificités relevées au niveau de ces documents, et dans un second temps, enrichir notre analyse des données par des informations non soulevées au niveau des entretiens.

2.2.2. L'entretien semi-directif

Dans ce papier, nous avons privilégié l'entretien semi-directif qui est la technique la plus utilisée en gestion pour la collecte des données. Pour chaque ministère, le processus des entretiens s'est déroulé de la même manière suivant le même guide d'entretien (Tableau 2).

Tableau 2 : informations relatives aux entretiens dans les ministères concernés

Départements ministériels	Interviewés	Durée des entretiens
Ministère de Santé	Direction des Finances et du Matériel (chef de section Etudes et préparation du budget)	52 mn
	délégation du contrôle financier	35 mn
Ministère de l'Education Nationale	Direction des Finances et du Matériel (chef de section Exécution du budget)	45 mn
	délégation du contrôle financier	40 mn
Ministère des Mines	Direction des Finances et du Matériel (chef de section Etudes et préparation du budget)	1h03mn
	délégation du contrôle financier	42 mn
Ministère de la culture	Direction des Finances et du Matériel (Directeur Adjoint des Finances et du Matériel et chef de section finance)	55 mn
	délégation du contrôle financier	33 mn
Ministère de l'Administration Territoriale	Direction des Finances et du Matériel (Chef de section des finances)	58 mn
	délégation du contrôle financier	34 mn

Source : auteurs

Dans le même ordre d'idées, nous avons mené des entretiens auprès des acteurs dans les structures porteuses de la réforme de la gestion budgétaire (Tableau 3).

Tableau 3 : informations relatives aux entretiens dans les structures porteuses de la réforme

Structures	Interviewés	Durée des entretiens
Direction Générale du Budget (DGB)	Chef de division prévisions budgétaires	57 mn
Direction Générale du Budget (DGB)	Division cadrage budgétaire	48 mn
Direction Nationale du Contrôle Financier (DNCF)	Chef de division évaluation des résultats des programmes	54 mn
Ministère de l'Economie et des Finances(MEF)	Chef de section suivi-évaluation investissement	38 mn
Cellule d'Appui des Reformes des Finances Publiques(CARFIP)	Coordinateur de la CARFIP	31 mn

Source : auteurs

Toutefois, il est important de mentionner que, la sélection des répondants a été faite sur la base de leur forte implication dans la conception et la mise en œuvre du budget-programme au Mali.

2.3. Analyse des données

Dans ce papier, nous avons comme objectif, d'évaluer la mise en place des dispositifs de contrôle, conformément à la réforme de la budgétisation en mode programme. Pour ce faire, nous avons utilisé la méthode d'analyse par questionnaire analytique pour réaliser l'analyse des données. Cette méthode d'analyse est pertinente pour les recherches évaluatives (Paillé et Mucchielli, 2008, 2016)

3. Résultats de la recherche

Les données recueillies peuvent s'analyser autour de deux axes principaux : (1) l'analyse de la mise en place des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion ; (2) l'analyse des autres types de contrôles exercés actuellement au Mali.

3.1. Analyse de la mise en place des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion.

Pour rappel, l'opérationnalisation de la loi n°2013-028 du 11 juillet 2013, modifiée, portant lois de finances consacre désormais l'exécution du budget d'Etat en mode programme. A cet effet, le Décret N° 2017-0697/P-RM du 14 août 2017 portant organisation de la gestion budgétaire en mode programme a été adopté en application des articles 11 et 12 de la loi 2013-028 en vue d'organiser la gestion budgétaire en mode programme. Toutefois, avec le dispositif mis en place à partir du 1^{er} janvier 2018, les Responsables de Programmes n'étaient pas en mesure d'exercer pleinement leurs fonctions. L'article 21 du Décret N° 2017-0697/P-RM du 14 août 2017 portant organisation de la gestion budgétaire en mode programme a prévu une période de transition de deux (02) ans en vue de rendre effective la gestion financière auprès des Responsables de Programmes (RPROG). Selon l'article 22 dudit Décret, la fin de la période transitoire (fin 2019) doit consacrer à une prise de fonction progressive des Responsables de Programmes (RPROG) conformément à la loi 028 relative aux lois de finances.

La mise en place du dispositif de contrôle de gestion nécessite la création d'une cellule de contrôle de gestion au sein de chaque département ministériel, et la nomination d'un contrôleur de gestion auprès de chaque responsable de programme. Ledit dispositif aura pour rôle principal de maîtriser les activités, afin que les résultats attendus soient réalisés.

Quant au contrôleur financier, sa fonction traditionnelle consistait à un contrôle de régularité et de conformité. Dans le cadre de la budgétisation par programme axé sur la performance, la fonction traditionnelle du contrôle s'élargit à travers la mise en place du système de contrôle interne ; et en prenant en compte des nouveaux objectifs basés sur la conformité, l'efficacité et la sécurité des opérations.

Notre étude du terrain en 2021, révèle que les Responsables de Programmes n'assument pas toujours pleinement leurs fonctions ; les cellules de contrôle de gestion au sein des ministères ne sont pas encore créées, et seule la fonction traditionnelle du contrôleur financier demeure.

En conséquence, la mise en place des dispositifs du contrôle interne et du contrôle de gestion reste encore des perspectives pour les autorités Maliennes. Selon les interviewés, seule la délégation du contrôle financier continue à assurer le contrôle. La délégation du contrôle financier est le contrôle conformément à l'ancien système ou le budget moyen. Les acteurs de cette délégation du contrôle financier sont placés sous la surveillance de la Direction Nationale du Contrôle Financier (DNCF). Certes, la DNCF a été restructurée par

l'ordonnance N°2016-013/P-RM du 29 mars 2016, et ratifiée par la Loi N°2016-020/P-RM du 09 juin 2016, pour la mise en œuvre du budget en mode programme, il est important de souligner que les contrôles sont toujours exercés sur la base du budget basé sur les moyens plutôt que sur la performance. En sus, les réformes prévues par la Stratégie Nationale du Contrôle Interne (SNCI) sont à la fois systémiques et complexes, car elles concernent l'ensemble du système de gestion publique, et impliquent une remise en cause des orientations du contrôle interne.

3.2. Analyse des autres types de contrôles exercés actuellement au Mali

Depuis les premières années de l'indépendance du Mali, les autorités se sont engagées à lutter contre la corruption et améliorer la gouvernance dans la gestion des Finances Publiques, à travers des actions comme les opérations taxi, Kokadjè, etc. Ensuite, ces actions ayant montré leur limite face à des nouvelles formes de corruption, les autorités maliennes, à l'instar des autres pays, ont mis en place des nouvelles structures de contrôles, comme la Section des Comptes de la cour Suprême, le Contrôle Général des Services Public, le Bureau du Vérificateur Général, la Direction Nationale du Contrôle Financier et les inspections ministérielles.

Dans le même ordre d'idées, le gouvernement du Mali a basculé son mode de gestion en budget programme depuis le 1^{er} janvier 2018. L'une des innovations de la gestion budgétaire en mode programme est le renforcement des contrôles. En effet, selon l'article 12 de la loi n°2013-028 du 11 juillet 2013, modifiée, portant lois de finances au Mali, les Responsables de Programmes doivent s'assurer du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Selon l'article 50 de ladite loi, la Juridiction des comptes (Cour des comptes dans le contexte de l'UEMOA) est habilitée à contrôler le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion mis en place par les responsables de programmes, la qualité des procédures comptables et des comptes ainsi que les rapports annuels de performance. Les fautes de gestion sont jugées et prononcées par la Cour des comptes (article 77et 79).

Comme susmentionné, toutes ces réformes restent des perspectives pour l'Etat Malien. Toutefois, en dehors du contrôle exercé par la délégation du contrôle financier, d'autres activités de contrôles sont exercées au sein des départements ministériels. (Tableau 4).

Tableau 4 : Activités de contrôles exercées au sein des départements ministériels

	Systèmes de contrôle interne et de contrôle de gestion opérationnels	Types de contrôles en vigueur
Ministère de la Santé	NON	- Intervention de la délégation du contrôle financier Recrutement des auditeurs internes et externe -Intervention de toutes les structures de contrôle de l'Etat
Ministère de l'Education Nationale	NON	- Intervention de la délégation du contrôle financier
Ministère des Mines	NON	Intervention de la délégation du contrôle financier
Ministère de la culture	NON	Intervention de la délégation du contrôle financier
Ministère de l'Administration Territoriale	NON	Intervention de la délégation du contrôle financier

Source : Etude de terrain, 2021

4. Discussion des résultats

Les résultats révèlent que les dispositifs du contrôle interne et du contrôle de gestion, conformément à la réforme de la budgétisation en mode programme ne sont pas encore opérationnels au Mali. Nous confirmons nos résultats, qui convergent vers ceux des auteurs, ayant démontré combien l'importation des systèmes de contrôle de gestion dans des organisations publiques pouvait être souvent décevante et parfois risquée (Chatelain-Ponroy, 2010). Selon Chatelain-Ponroy (2008), les obstacles à l'importation de ces systèmes dans les organismes publics s'expliquent par le fait que les réformes se sont basées plutôt sur les étapes d'appropriation des outils, tout en accordant une négligence à leur adaptation. Dans le même ordre d'idées, Gibert (2003), avait souligné la délicate transposition des outils et techniques de contrôle du secteur privé vers le secteur public et des dangers qui en découlent mimétiquement. Dans un registre similaire, Bartoli, A et Blatrix, C, (2015), ont souligné les

difficultés à toute transformation dans les organismes publics, qui peuvent être réunies en quatre (04) leviers à savoir : (1) relatif aux politiques et stratégies ; (2) relatif aux structures ;(3) relatif aux cultures ; et (4) relatif aux comportements. La transposition des outils de contrôle de gestion dans les organismes privés n'est pas encore pérenne et légitime (Ezzamel, Lilley et Willmont, 1997), à fortiori dans les organismes publics.

Dans la même veine, comme susmentionné, ces résultats représentent l'une des conséquences du Décret N° 2017-0697/P-RM du 14 août 2017 portant organisation de la gestion budgétaire en mode programme, qui à son Article 21, a prévu une période transitoire de deux ans en vue de rendre effective la gestion financière auprès des Responsables de Programme (RPROG). En effet, l'article 12 précise que les Responsables de Programme (RPROG) doivent s'assurer du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. A ce jour, les Responsables de Programme ne sont pas toujours dans la disposition d'exercer pleinement leurs fonctions, à fortiori de s'assurer de la mise en place effective des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion.

Par ailleurs, Kaplan et Norton (2001) ont souligné que le tableau de bord équilibré (outil du système de contrôle de gestion) pouvait être introduit avec succès au sein des organismes publics à condition de l'adapter à la spécificité de ces organisations.

Quant à Drevet (2011), il a mené une étude sur l'implantation d'un instrument de contrôle, notamment l'instrument de calcul de coûts au sein d'un organisme public français, en vue que cette implantation soit intégrée à une novation managériale. Ainsi, selon, l'auteur, le facteur capital de réussite de la création d'un instrument de gestion dans la sphère publique se situe dans le développement d'une société capable de rendre rapide la démarche de l'acquisition de cet instrument.

Dans le même sens, Assiri, Zairi et Eid (2006) ont étudié les raisons de la réussite de l'introduction du BSC. En termes de résultats obtenus, ils ont identifié 27 facteurs, regroupés en trois (03) catégories, qui influencent le succès de l'introduction du BSC au sein des organismes : trois facteurs prépondérants (identifier les perspectives du BSC, de son groupe et l'engagement des cadres supérieurs) ; dix-neuf facteurs principaux (identification de la vision et la stratégie, fixation des objectifs et les mesures, etc.) et cinq facteurs de soutien (intégration, auto-évaluation, finalisation des mesures, etc.).

ASSAAD IDRISSE M. & al (2020) ont mené une étude sur l'implantation du système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques marocaines. Les résultats ont révélé que le dispositif de contrôle de gestion n'est toujours pas une réalité au sein de ces

organisations publiques. Selon les auteurs, plusieurs difficultés empêchent la mise en œuvre d'un dispositif du contrôle de gestion au sein des organisations publiques marocaines à savoir : le refus au transformation ; le manque des ressources humaines ; un système d'information défaillant ; et le dysfonctionnement du système comptable.

Conclusion

La fonction de contrôle est capitale dans le processus de mise en place de la budgétisation basée sur les programmes. Cette étude s'inscrit dans l'émergence des concepts de contrôle interne et de contrôle de gestion au sein des organisations publiques, conformément à la réforme budgétaire en mode programme. Notre étude révèle, qu'à ce jour, les dispositifs des contrôles interne et de gestion conformément à la réforme de la budgétisation en mode programme au sein des départements ministériels ne sont pas encore opérationnels, et restent des perspectives pour le gouvernement du Mali.

Afin de faire face à ces difficultés, cette recherche met en exergue certaines recommandations. Ainsi, premièrement, il faut plus de volonté politique. Elle demeure un atout majeur dans la réussite de la réforme de la gestion budgétaire en mode programme. Il est donc du devoir des pouvoirs publics au plus haut niveau d'effectuer un suivi régulier de l'avancement des réformes, et en demandant un compte rendu de façon régulière.

Deuxièmement, il faut accorder une attention particulière aux procédures de recrutement et de sélection des responsables de programmes, tout en limitant leurs mobilités.

Troisièmement, il faut définir la structure type des contrôles interne et de gestion en se basant sur des inspirations des existants, tout en conservant le caractère harmonisé de la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA. Il s'agit d'élaborer à partir des corps de contrôles existants, un guide de contrôle interne et de contrôle de gestion.

En termes de contributions managériales, les résultats de cette contribution montrent la nécessité de prendre en compte les facteurs identifiés dans le processus de mise en place des dispositifs du contrôle interne et du contrôle de gestion. Ils impliquent par conséquent, un changement de mentalité des gestionnaires et des hauts cadres pour la réussite de cette réforme. En outre, les résultats de la contribution indiquent que la prise en compte du leadership managérial est primordiale pour la réussite de la réforme.

Toutefois, cette recherche comporte des limites sur le plan conceptuel. En effet, malgré les nombreux écrits théoriques sur les notions de contrôle interne et contrôle de gestion, leur opérationnalisation demeure une difficulté.

Partant de ces limites évoquées ci-dessus, les perspectives pour cette contribution, seront basées sur l'élargissement de l'étude à tous les départements ministériels et institutions de la république, à travers une étude quantitative. Dans cette optique, il s'agira pour nous de mettre l'accent sur la méthode hypothético-déductive, pour tester la fiabilité et la solidité des hypothèses de recherches.

Références

ACHOURI, S. & OUBAL, K. (2020). « Le contrôle interne comme outil d'appui à la gestion axée sur les résultats au Maroc », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 841 - 858

ANTHONY, R.N. (1965). Planning and Control Systems, A Framework for Analysis, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 180 p

ASSAAD, I. M., OUDDA, Y., & TAOUAB, O. (2020). « Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : Le cas des administrations publiques marocaines » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 6 / Volume 3 : numéro 1 » pp : 302 - 326

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.

Bartoli, A. (2009). Management dans les organisations publiques. Dunod, Paris.

Bartoli, A. & Belatrix, C. (2015). Management dans les organisations publiques défis et logiques d'action (éd.4ème), Edition Dunod, Paris

Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol, D., Du jardin, Philippe, Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). Contrôle de gestion. VUIBERT

Boullanger, Hervé. (2013). « L'audit interne dans le secteur public », Revue française d'administration publique, N° 148, p. 1029-1041. DOI : 10.3917/rfap.148.1029 <http://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2013-4-page-1029.htm>

Bouquin, H. (2010). Le contrôle de Gestion, 9e éd. Paris : Édition PUF

Bouquin, H. (2011). Les Fondements Du Contrôle De Gestion (Presses Universitaires De France).

BURLAUD, A., TELLER, R., CHATELAIN-PONROY S., MIGNON, S. et WALLISER, E. (2004). Contrôle de gestion, Vuibert, Collection Gestion

CDI (Commissariat au Développement Institutionnel) (2014). « Rapport sur la Politique Nationale de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) ». Version définitive

Charpentier, M & Grandjean, P. (1998). Secteur public et contrôle de gestion – Pratiques, enjeux et limites Éditions d'Organisation, Paris 1998

Chatelain-Ponroy, S. (2008). Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives : une proposition de modélisation, Habilitation à diriger des recherches, Université de Paris-Dauphine, 15 septembre 2008.

Chatelain-Ponroy, S. (2010). « Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg », Politiques et management public [En ligne], Vol 27/3 | 2010, mis en ligne le 15 juin 2012, consulté le 30 avril 2019. URL : <http://journals.openedition.org/pmp/3005> ; DOI : 10.4000/pmp.3005

CARFIP (Cellule d'Appui à la Reforme des Finances Publiques) (2018). Recueil des textes relatifs au cadre harmonisé des Finances Publiques : directives UEMOA transposées.

Commission Européenne (2015). Prise de position sur les systèmes de contrôle interne public au sein des 28 Etats membres de l'Union Européenne http://ec.europa.eu/budget/pic/conference/index_en.cfm

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

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.

Ezzamel, Lilley., & Willmont. (1997). Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the uk Journal of Management Studies 34:3 May 1997.0022-2380

Frédérique, Letort. (2015). « La comptabilité de gestion : un outil au service de la réduction des dépenses publiques ? Une étude de cas sur une communauté d'agglomération », Politiques et management public [En ligne], Vol 32/4 | 2015, mis en ligne le 27 juillet 2019, consulté le 25 janvier 2021. URL: <http://journals.openedition.org/pmp/9577>

Hanafi, A., & El-Marzouki, S. (2021). Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(2), 368-393. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4641504>

INTOSAI (Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (2004). « Lignes directrices de l'INTOSAI relatives aux normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public » www.intosai.org/fr/documents/intosai.html.

Kaplan, R.S., et Norton, D.P. (2001). «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I». Accounting Horizons 15 (1): 87-104.

Kaplan, R.S., et Norton, D.P. (2001). «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II». Accounting Horizons, 15 (2) : 147-160.

LAILA, ZOUIDI. (2013). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : le cas du Maroc, université du Québec à Montréal. Mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en comptabilité, contrôle, audit.

Lorino, P. (2001). Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences. Paris : Éditions d'Organisation

M'Bark, Ouashil. (2017). Interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public. Moroccan Journal of business Studies, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01828033>

MILES, M.B., HUBERMAN, A. M. (1991). Analyse des données qualitatives - Recueil de nouvelles méthodes, De Boeck Université, 480 p.

NOBRE, T. (1999). Des méthodes de recherche pour repenser le contrôle de gestion, dans Faire de la recherche en contrôle de gestion, ouvrage coordonné par Yves Dupuis

OCDE (Organisation de Coopération et de développement économiques) (2016). Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie

Paillé, P., & Mucchielli, A. (2008). L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales (2e éd.). Paris : Armand Colin.

Paillé, P., et Mucchielli, P. (2016). L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales. 4ème édition, Armand Colin, p.213. ISBN 978-2-200-61470-6.

SIDIBE, M. & THERA, S. (2021). « Le budget-programme : qu'en est-il au mali ? Cas des départements ministériels », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 3 » pp :143- 160.

YIN, R. K., (1984). Applications of Case Study Research, Sage Publications.

ZAMPICCOLI, L. (2009). « Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales », Gestion et Management Publics, vol.7.

Documents officiels

Directive n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances au sein de l'UEMOA

Décret N° 2017-0697/P-RM du 14 août 2017 portant organisation de la gestion budgétaire en mode programme

Décret n°2018-0009/P-RM du 10 janvier 2018 portant règlement général sur la comptabilité publique

Guide de la directive N° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances