



Systèmes de Contrôle de Gestion et la Budgétisation
Axées sur les Résultats

Par :

Maarten de Jong (ministère des Finances des Pays-Bas)

Wim Kooij (ministère de l'Équipement et de l'Environnement des
Pays-Bas)

Pour le Ministère des Finances Tunisien et FSVC

(Financial Services Volunteer Corps)

Du 23 au 26 Mars 2015

Sommaire

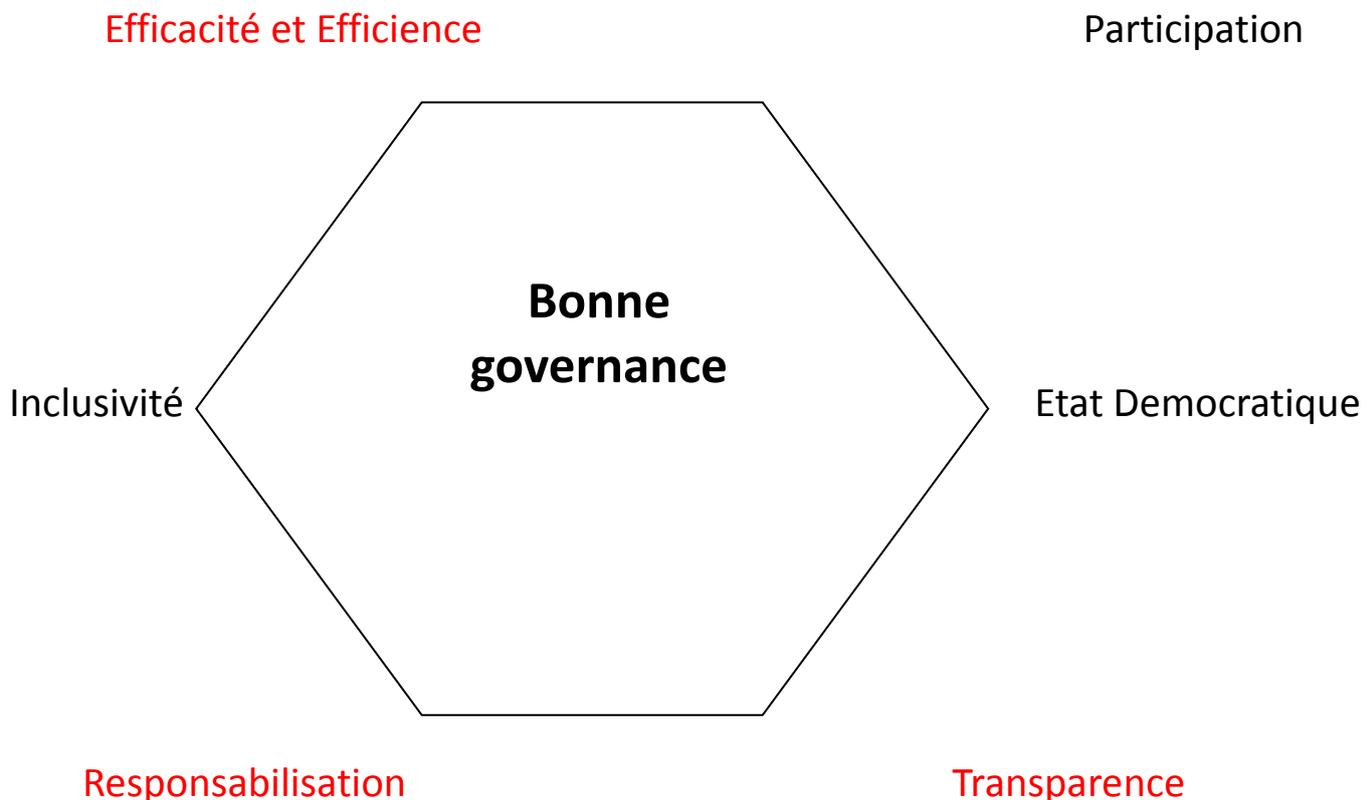
1. Objectifs de la réforme
2. Contrôle de la gestion des tâches et du positionnement
3. Choix des objectifs
4. Association des objectifs et des indicateurs
5. Sélection d'indicateurs
6. Diagnostic et évaluation de la performance
7. Outils destinés au contrôle de la gestion
8. Évaluation de l'environnement interne et des risques
9. Réponse aux risques et mesures de contrôle
10. Usage des informations de performance dans le secteur public

1. Objectifs de la réforme

Une multitude de promesses et d'attentes ont été formulées par les réformateurs de la budgétisation par la performance (BP) au début des réformes. De manière générale, nous pouvons les regrouper sous deux grands axes :

- Améliorer la transparence des dépenses publiques et des résultats associés pour offrir au corps électoral et à la branche législative de meilleures perspectives en termes de responsabilisation et de supervision. Cette démarche implique d'intégrer les données de performance aux documents budgétaires et exige de mesurer la performance et de diffuser les informations de performance.
- Accroître l'efficacité des allocations budgétaires et de la gestion des ressources. Cette démarche exige de mesurer la performance et de diffuser les informations de performance, mais également d'exploiter ces informations pour éclairer le processus décisionnel lié aux questions budgétaires.

Ces deux grands objectifs s'inscrivent dans le cadre de pratiques de bonne gouvernance auxquelles, outre la responsabilité, la procédure budgétaire peut largement contribuer (voir la figure).

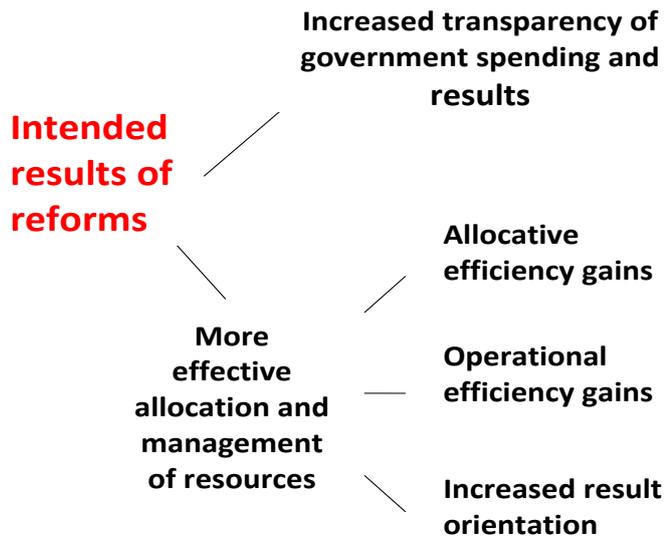


Les objectifs de transparence et de (ré)allocation devraient aider, à leur manière, à résoudre la problématique des allocations des fonds publics. Une proposition de budget transparent est perçue comme une condition préalable nécessaire à un processus décisionnel plus éclairé. S'agissant de la question des allocations budgétaires, l'utilisation des données de performance devrait aider à faire le choix de financer les programmes et moyens d'action qui se sont révélés performants, tout en améliorant ou en permettant de réaliser des économies sur ceux qui le sont moins. Les économies générées grâce à la mise en œuvre de la budgétisation par la performance peuvent être de deux types :

Allocatives : les économies générées en réduisant l'enveloppe budgétaire d'initiatives particulières et en maintenant ou en augmentant le financement de programmes performants optimisent l'efficacité allocative. L'amélioration est palpable durant les phases de préparation et d'approbation des budgets par le parlement. À l'échelle internationale, l'expérimentation de ce type de réallocations majeures basées sur la connaissance de la performance a été plutôt décevante. En effet, les allocations budgétaires demeurent un processus politique démocratique dans lequel entrent en jeu de nombreux facteurs. La performance peut en faire partie, mais elle n'est pas déterminante dans le processus décisionnel.

Opérationnelles : les économies réalisées grâce à la réduction du niveau de financement au sein d'un programme donné permettent d'améliorer l'efficacité opérationnelle. Les gains d'efficacité opérationnelle découlant de la BP sont acquis au niveau des institutions publiques, lors des phases de préparation du budget et d'exécution. Ils sont donc moins tangibles que les changements apportés au sein de programmes autorisés. Ils peuvent être le résultat de différents modes d'utilisation des informations de performance, par exemple, l'allocation interne de fonds, la planification de la capacité, l'identification des problèmes de service, le changement de processus de travail ou la substitution d'une mesure inefficace.

Bien que les réformateurs ne l'aient pas explicitement prévu, on attribue de plus en plus le succès de la budgétisation par la performance au fait qu'elle améliore les orientations stratégiques axées sur les résultats dans les institutions gouvernementales. Cela implique que les pouvoirs publics doivent se focaliser davantage sur les résultats tangibles (notamment la définition d'objectifs, le suivi de la performance et la planification) et l'accroissement de la transparence des documents prévisionnels et des rapports pour les utilisateurs (Bureau général de vérification des comptes, 2004 ; IOFEZ, 2004 ; OCDE, 2007). Ce succès est difficile à identifier et à quantifier pour les entités qui ne sont pas des organisations ou pour les parties prenantes distantes. Bien qu'elle soit donc davantage une « prise accessoire » qu'une intention explicite des réformes de la budgétisation par la performance, l'amélioration des orientations stratégiques axées sur les résultats dans le secteur public est un résultat que l'on distingue du reste. Les apports possibles liés aux réformes de la budgétisation par la performance sont décrits ci-dessous (source : De Jong et al 2013, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire).



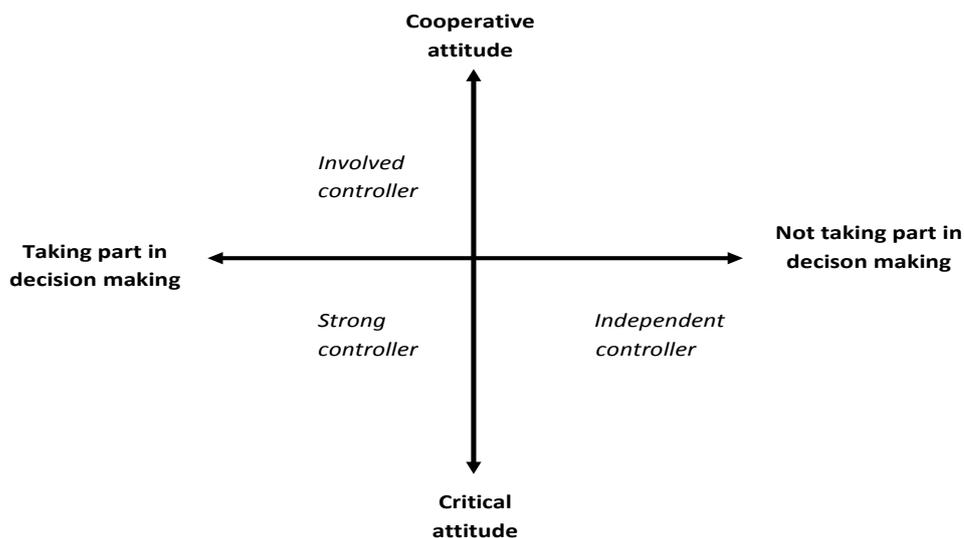
2. Contrôle de gestion des tâches et du positionnement

L'intégration d'une documentation sur l'efficacité et l'efficience au processus décisionnel s'inscrit naturellement dans tout dispositif de contrôle financier d'institutions publiques jouant un rôle de contre-pouvoir. Lorsqu'un programme ou projet particulier reçoit le soutien massif des responsables politiques et des fonctionnaires, mais manque de financement, la situation doit être portée à la connaissance des intéressés et résolue avant que le programme ou projet ne soit approuvé. Si les fonds alloués restent insuffisants, la situation est considérée rédhibitoire. Des dynamiques similaires s'appliquent lorsque l'on évalue l'efficacité et l'efficience. En amont, ces questions restent floues dans la mesure où cette connaissance ne peut pas être acquise tant que le projet ou programme en question n'est pas mis en œuvre. Il est toutefois important de s'assurer qu'aucune information ou leçon tirée pertinente n'est occultée ou ignorée à ce stade. Pour ce faire, il convient par exemple de se reporter à des diagnostics précédents de projets similaires, ou à des expériences dans d'autres pays ou au sein des administrations locales. De plus, la collecte de données sur l'efficacité et l'efficience doit être organisée avant le démarrage d'un projet ou d'un programme. Le contrôleur de gestion joue un rôle actif dans la garantie que l'efficacité et l'efficience seront mesurées et suivies après l'adoption du projet ou programme en question. Cela signifie qu'au côté de spécialistes en élaboration et exécution de politiques, il doit porter un regard constructif mais critique sur les objectifs et les indicateurs de performance.

Pour pouvoir soulever ces questions difficiles, le contrôleur de gestion ou son directeur doit jouir d'une certaine influence dans le processus décisionnel d'une institution publique. Voici comment sont décrits les autres rôles d'un contrôleur de gestion (d'après Vijay Sathé 1982).

Selon cette typologie, un *contrôleur puissant* assume deux rôles qui peuvent être paradoxaux. L'un d'eux est celui de juge indépendant et rigoureux qui évalue la disponibilité des fonds et

le bien-fondé des dépenses (*contrôleur indépendant*). L'autre est celui de partenaire constructif qui aide les dirigeants à trouver des solutions optimales en coopérant avec les différents experts de l'organisation (*contrôleur impliqué*). En réalité, il est très difficile de jongler avec ces deux rôles et d'assumer entièrement chacun d'eux dans une organisation du secteur public. Ils peuvent d'ailleurs être répartis et assumés par différentes personnes ou services dans l'organisation. Cette délégation peut être efficace étant donné l'existence d'une collaboration étroite et d'une coordination entre les deux rôles.



3. Choix des objectifs

'Un objectif sans plan s'appelle un vœu'

Citation du livre 'Le Petit Prince' d'Antoine de Saint-Exupéry

La nécessité de suivre l'état d'avancement d'une politique durant sa mise en œuvre et de déterminer si elle échoue ou réussit impose une définition claire des objectifs politiques. Pourtant, au sein des pouvoirs publics, les objectifs sont souvent formulés vaguement. Ce constat s'explique par le souhait compréhensible d'éviter d'engager la responsabilité des fonctionnaires, en considération de facteurs imprévisibles échappant à leur contrôle, tels que le changement de préférences politiques, le contexte économique, les développements internationaux et techniques. En outre, les objectifs politiques sur lesquels s'entendent les responsables politiques peuvent être équivoques, c'est-à-dire que le gouvernement cherche à atteindre des objectifs contradictoires dans le cadre d'une même initiative. Par exemple, un moyen de transport public à la fois plus confortable et plus économique ou l'augmentation du nombre d'étudiants et un enseignement de meilleure qualité. Dans ce contexte difficile, il faut aussi identifier des objectifs permettant de mesurer la réussite (ou l'échec) et la progression par rapport aux attentes explicitement formulées.



À cet égard, on utilise souvent l'acronyme S.M.A.R.T. auquel de nombreuses significations ont été attribuées, dont la suivante : Specific (spécifique), Measurable (mesurable), Achievable (réaliste), Result oriented (axé sur les résultats) et Time-constrained (limité par le temps).

Généralement, plus une politique est agrégée (par exemple, au niveau des tâches ou du programme), plus l'objectif formulé est général. Il n'y a rien d'anormal à cela tant que les éléments de ces objectifs sont traduits en buts et cibles plus spécifiques à un niveau plus granulaire (au niveau sous-programme ou activité). La règle d'or veut que pour chaque objectif politique, au minimum deux éléments soient clairement définis :

- Quelque chose qui doit être soumis à une influence (souvent un nom)
- Le sens souhaité de cette influence (souvent un verbe)

Pour des raisons de transparence budgétaire, une personne non spécialiste (membre du personnel financier par exemple) doit pouvoir comprendre ces deux éléments. Donc, par exemple, l'objectif politique suivant : *'Favoriser un climat de coopération économique internationale'* ne répond pas aux critères minimum, contrairement à *'Augmenter les investissements étrangers directs'*. Ce dernier peut être plus spécifique s'il est associé à une valeur de base, des méthodes de mesure et des délais précis.

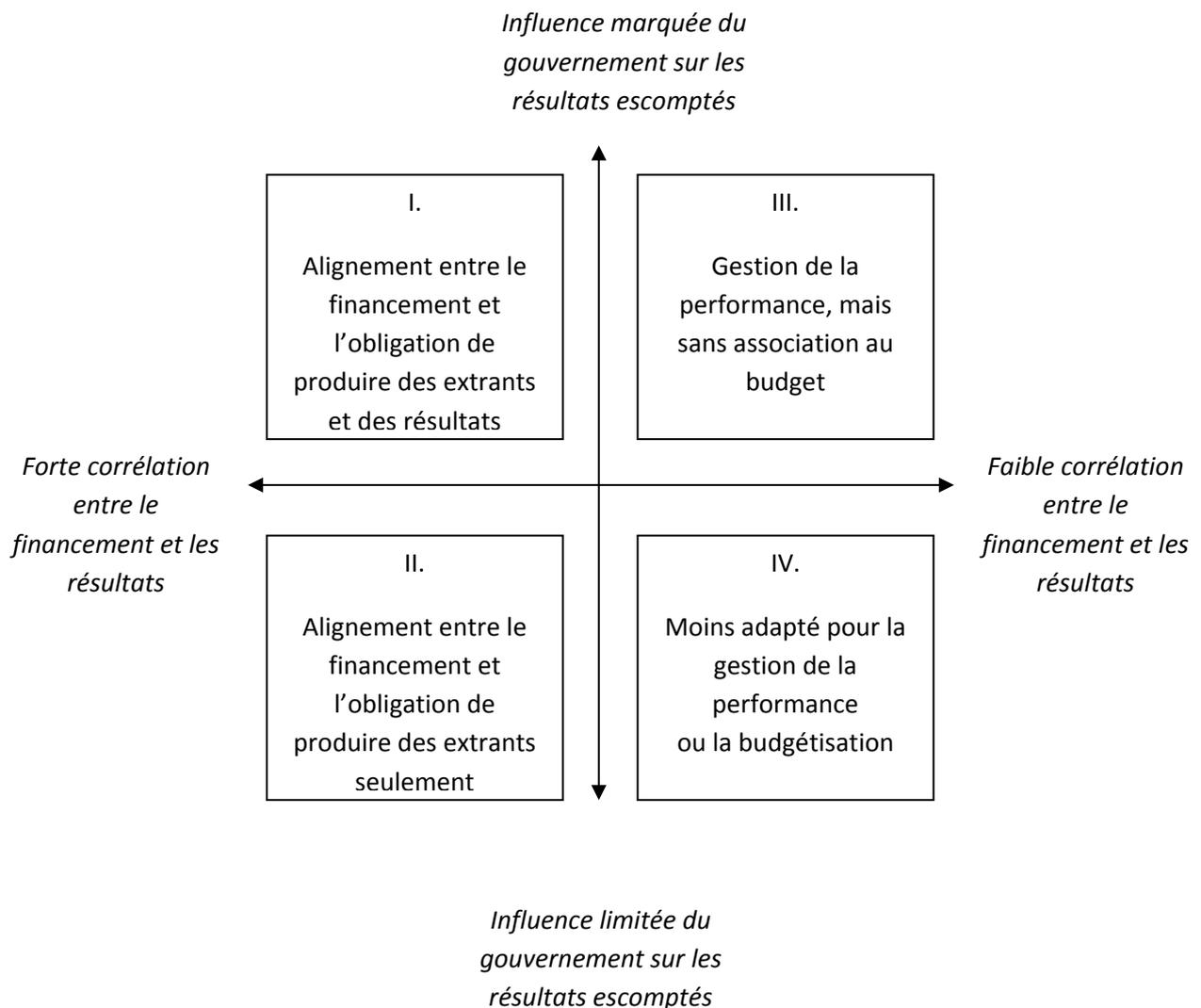
Pour éviter une gestion axée sur des « vœux », la description du programme doit toujours expliquer succinctement ce qu'apportera la politique gouvernementale à la réalisation d'un objectif et décrire les facteurs externes importants échappant au contrôle du gouvernement.

4. Association des objectifs et des indicateurs

'Comme un homme politique ne croit jamais ce qu'il dit, il est tout étonné quand il est cru sur parole'

Charles de Gaulle (président de la République française de 1958 à 1969)

Une fois les buts et objectifs formulés, il convient de choisir des indicateurs de performance. Les deux pièges courants souvent rencontrés dans les réformes de budgétisation par la performance sont la formulation d'un nombre excessif d'indicateurs et le manque de critique à l'égard du rôle que le gouvernement joue dans un domaine politique particulier. Pour différencier ceux-ci, la figure ci-dessous peut être utile. En évaluant un objectif sur la base de ces quatre situations, il est possible de déterminer le type d'indicateur à privilégier pour la gestion et la budgétisation du programme.



Le **bloc I** représente une situation quasi idéale où l'on utilise des indicateurs pour les extrants et les résultats, dans un contexte budgétaire. Elle se présente souvent dans les domaines où les professionnels ont réussi à établir une corrélation plus ou moins fondée entre les extrants et résultats et où les pouvoirs publics exercent un monopole. Parmi les exemples de domaines politiques concernés, citons l'équipement, l'aménagement du territoire ou l'enseignement.

Le **bloc II** représente les domaines où le gouvernement tente de contribuer à la réalisation d'un résultat donné, mais ne peut en tout état de cause qu'être tenu responsable des extrants puisque son influence sur les résultats escomptés est seulement limitée. La réussite d'une initiative peut être déterminée a posteriori, en corrélant les informations des intrants, des extrants, des résultats et des facteurs externes. À titre d'exemple, citons un programme dont l'objectif serait de réduire l'empreinte écologique du pays grâce à des subventions de projets d'énergies renouvelables.

Dans le **bloc III**, la gestion de la performance peut contribuer à la réalisation des objectifs en utilisant les indicateurs d'extrants et de résultats. Toutefois, la pertinence budgétaire de ces

indicateurs est assez limitée dans la mesure où le gouvernement utilise principalement des instruments non financiers tels que la législation, la réglementation et l'inspection. Cette situation s'applique aux domaines d'action où les coûts de personnel rigides représentent la majeure partie des dépenses. Elle concerne par exemple l'enseignement primaire.

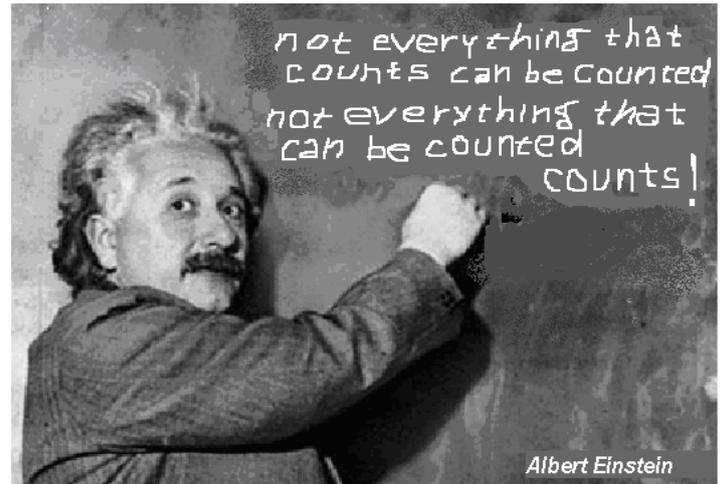
Enfin, dans le bloc IV, l'influence du gouvernement sur les résultats attendus est limitée, et l'enveloppe budgétaire se répercute seulement indirectement sur les résultats. Cette situation est problématique pour la gestion de la performance et la budgétisation par la performance. Bien que les données de résultats soient intéressantes pour justifier la nécessité d'une initiative donnée, il existe un risque majeur de créer des indicateurs insignifiants dans le contexte d'une réalité qui est purement théorique. À titre d'exemple, citons le contre-terrorisme ou la diplomatie.

Il est à noter que dans les situations II et III, on part du principe qu'il est utile de déterminer, de mesurer et de collecter les informations de performance sur les extrants et les résultats, même si certaines de ces données ne sont pas toutes exploitables pour la budgétisation et la gestion de la performance. Elles peuvent cependant être utiles dans l'évaluation a posteriori d'une politique ou à des fins de transparence gouvernementale. L'intégration de ces données à une documentation ordinaire de la gestion et des budgets, utilisée dans le cycle de gestion budgétaire ou interne, est toutefois trop fastidieuse et empêchera le gouvernement de se concentrer sur les projets qu'il peut efficacement gérer au moyen d'indicateurs.

Compte tenu de la réalité complexe de nombreuses politiques gouvernementales et des variations qui existent entre elles, l'outil fourni ici ne devrait pas être appliqué de manière mécanique. Il devrait plutôt servir à favoriser un dialogue avec les experts en politique qui sont responsables d'une initiative donnée.

5. Sélection d'indicateurs

L'obstacle le plus apparent au premier stade de la réforme de la BP est souvent de choisir des objectifs et indicateurs appropriés. Même si tout est théoriquement mesurable, cela se fait au coût d'une complexité excessive qui limite la transparence et la responsabilité extérieure. D'autres erreurs sont souvent associées à l'élaboration et à la propriété d'une politique : un processus décisionnel ascendant et non pas descendant, les contraintes administratives des systèmes de BP, l'intégrité des données et des facteurs externes venant obscurcir les vrais résultats de la politique.



Malheureusement, il n'existe pas de solution miracle pour déterminer ce qui constitue un indicateur satisfaisant et pertinent. Le choix d'indicateurs doit se faire en concertation avec des experts en politique. En principe, un bon indicateur :

- Doit donner une idée du niveau de réussite de la politique prévue (et ce, également aux personnes non expertes !)
- Peut être influencé par la politique prévue
- Doit être pratique et relativement simple à collecter à un coût acceptable

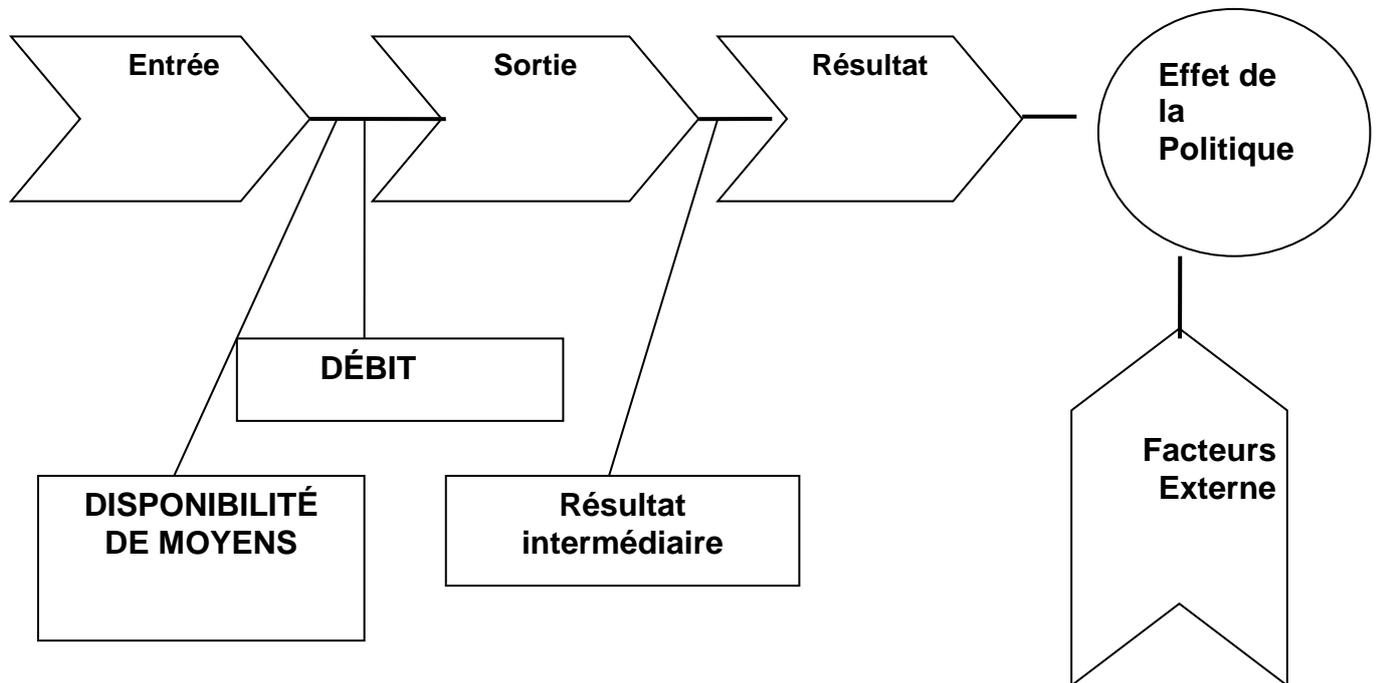
Une approche de diagnostic globale et descendante du budget entier au moyen d'indicateurs peut être intéressante dans la mesure où elle se répercute sur l'ensemble des pouvoirs publics en peu de temps. L'inconvénient est qu'aucune différenciation n'est faite en termes d'efficacité des indicateurs, tel que proposé dans le paragraphe précédent. Cette approche peut conduire à une situation dans laquelle les indicateurs sont largement utilisés à la seule fin de respect du budget ou de conformité avec la structure du management (« parce que nous n'avons pas le choix ») et être considérée comme une démarche administrative fastidieuse. Dans certains cas, les services chargés de mettre en œuvre la réforme de budgétisation par la performance perdent le soutien de l'administration et se retrouvent dévalorisés et ignorés.

Une autre approche consiste à préparer un ensemble d'indicateurs utiles pour des programmes donnés qui sont jugés pertinents sur le plan politique et qui se prêtent à la gestion et à la budgétisation par la performance (Bloc I). Une fois les parties prenantes convaincues de l'intérêt de cette nouvelle approche, il est plus facile de la faire adopter par d'autres institutions gouvernementales.

Que faut-il mesurer ?

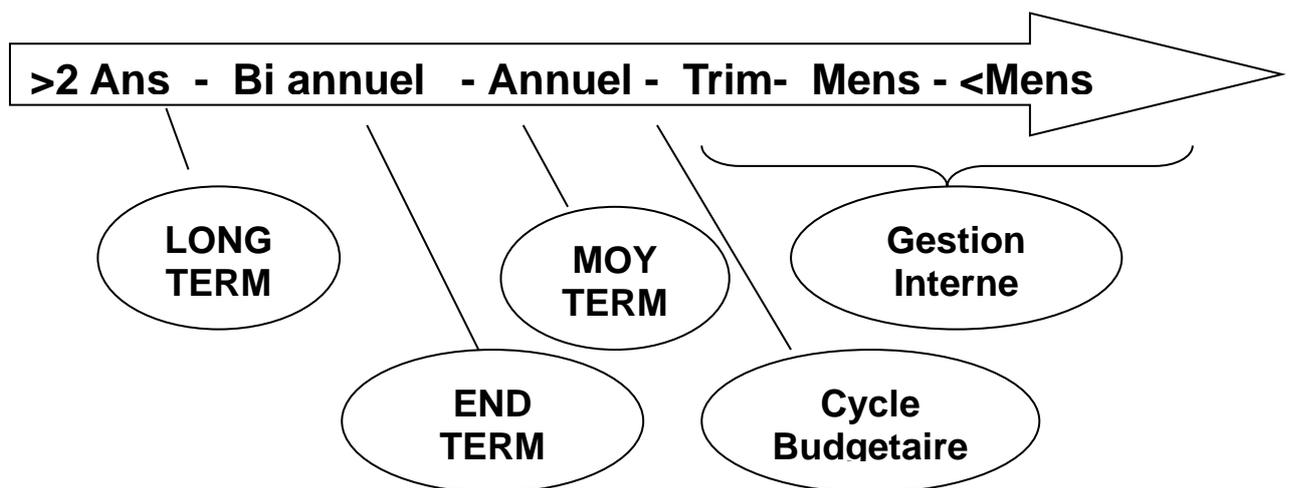
Il est particulièrement important que la méthodologie de mesure de la performance soit suffisamment flexible. Idéalement, il convient de mesurer chaque étape du processus, mais des considérations d'efficacité ou de caractéristiques de programme, comme l'explique la

section 4, peuvent aboutir à un diagnostic partiel où seuls certains aspects sont étudiés. L'objet de la mesure englobe différents paramètres comme l'indique la figure ci-dessous.



Quand faut-il mesurer ?

La budgétisation par la performance étant généralement mise en œuvre par un ministère des Finances ou un service financier, on constate une tendance à mesurer les résultats d'une politique comme l'on compte de l'argent, c'est-à-dire annuellement, au minimum.

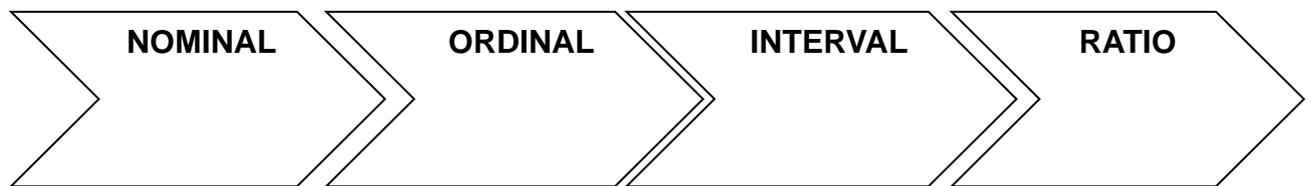


Cependant, une périodicité moins élevée est justifiée, car les effets ne peuvent être attendus qu'après une période plus longue ou parce que la méthodologie de mesure est si élaborée et coûteuse qu'elle permet un diagnostic tous les deux ans seulement. Dans d'autres cas, un

dispositif de mesure satisfaisant peut déjà être en place et prévoir une périodicité différente de celle du budget. Cette approche n'est pas optimale mais est toujours préférable à pas de mesure du tout.

Comment faut-il mesurer ?

Là aussi, les professionnels de la finance ont tendance à quantifier les résultats d'une politique comme l'on compte de l'argent. Toutefois, les sciences sociales apportent différentes méthodes pour mesurer le niveau de performance. Les échelles décrites ci-après peuvent contribuer à la réalisation des objectifs en permettant d'évaluer l'efficacité et l'efficience.



Échelle nominale : catégorisation, pas de corrélation mathématique. Ex. : la couleur des cheveux

Appliquée aux indicateurs de performance : le projet est-il terminé ou non ? Le système est-il opérationnel ou non ?

Échelle ordinale : les valeurs sont ordonnées de manière hiérarchisée

Appliquée aux indicateurs de performance : une position plus élevée dans un classement international.

Échelle d'intervalle : similaire à l'échelle ordinale avec une distance égale entre chaque intervalle sur l'échelle. Ex. : les degrés de température

Appliquée aux indicateurs de performance : degré moyen d'un indice de satisfaction client

Échelle de rapports : similaire à l'échelle d'intervalles mais avec un zéro naturel. Ex. : l'âge ou la longueur. C'est uniquement avec l'échelle de rapports que l'on peut expliquer que 10 est deux fois plus que 5

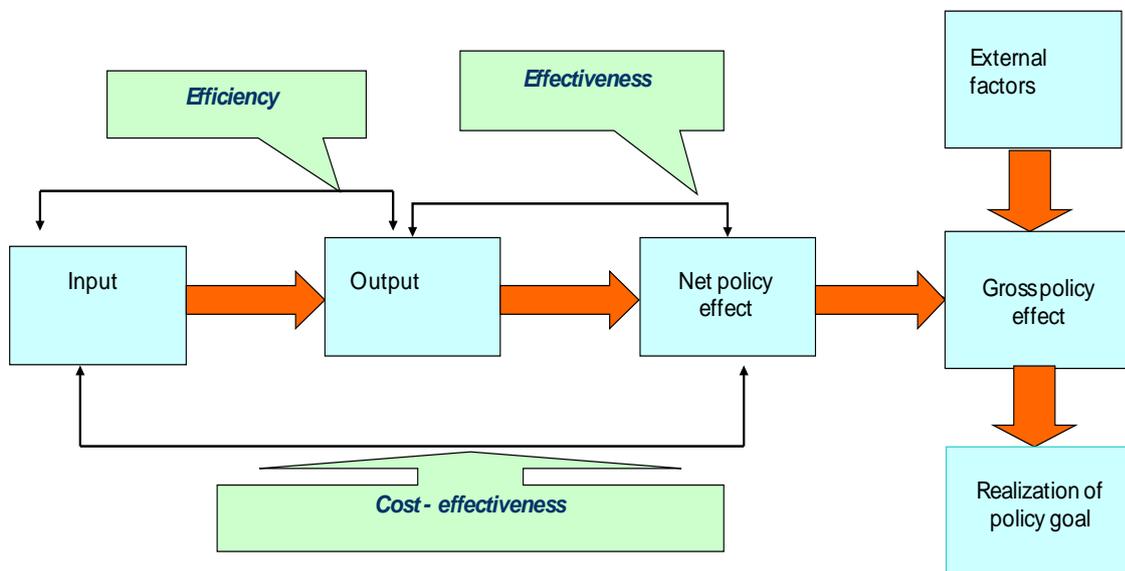
Appliquée aux indicateurs de performance : le pourcentage de diplômés d'une université ou le temps d'attente moyen à l'hôpital

Si des informations sont disponibles pour un indicateur satisfaisant à une échelle de rapports et une mesure annuelle ou plus fréquente, cette approche est préférable. Dans le cas contraire, cela vaut la peine de chercher d'autres options possibles. Si la méthodologie de la mesure de la performance n'est pas assez flexible, il existe un risque de se retrouver avec un ensemble d'indicateurs adaptés au budget mais pas à l'évaluation de la performance et du processus décisionnel.

6. Diagnostic et évaluation de la performance

Comme l'explique la section 1, la collecte, la communication et la publication des informations de performance peuvent contribuer à améliorer la transparence. Pour que les informations de performance aient un impact sur l'efficacité, elles doivent être exploitées dans l'analyse et le processus décisionnel au sein même des institutions gouvernementales. Cette tâche est difficile mais primordiale.

La relation de cause à effet entre les intrants, les extrants et les résultats est toujours problématique, les corrélations étant souvent peu marquées ou imprévisibles. De ce fait, l'évaluation a posteriori est nécessaire, dans la plupart des cas, pour diagnostiquer l'efficacité d'un programme. Le cadre de travail illustré ci-dessous peut servir à structurer les différentes relations de cause à effet (source : ministère des Finances des Pays-Bas, RPE 2006)



L'évaluation de la performance met les parties concernées face à un dilemme. D'un côté, le rôle d'un inspecteur indépendant est nécessaire pour s'assurer de la justesse et de l'impartialité du diagnostic. Nouveau venu, il sera amené à poser des questions et à suggérer des solutions qui sortent du cadre normal de référence des responsables concernés.

De l'autre, un intervenant externe risque de susciter une certaine appréhension ou méfiance (de la part du ministère des Finances ou d'un auditeur par exemple, notamment en période de compressions budgétaires). Dans d'autres situations, l'inspecteur externe peut donner l'impression d'être incompetent s'il manque de connaissances spécialisées, jugées nécessaires pour évaluer dûment l'efficacité d'une politique. Dans les deux cas, les responsables du programme risquent de réagir sur la défensive et de ne pas communiquer les informations, voire de les occulter.

L'alternative, une auto-évaluation réalisée par les responsables du programme, n'est pas plus intéressante que l'approche précédente. En effet, il est fort probable que les responsables

évitent de formuler des constats gênants et pénibles (manque d'efficacité et d'efficience) et ne tirent aucun enseignement.

Plusieurs méthodes permettent de faire face à ce dilemme. Avec des ressources suffisantes, une procédure mixte peut être adoptée dans laquelle des auto-évaluations sont suivies d'un diagnostic indépendant. Éventuellement, l'évaluation peut être dirigée par une personne en laquelle les deux parties ont confiance et qui n'assume aucune responsabilité vis-à-vis du programme concerné, aujourd'hui comme hier. Les hauts responsables d'autres programmes peuvent être envisagés pour cette fonction, dans la mesure où ils transmettent leurs connaissances et apportent des idées nouvelles au sein des pouvoirs publics. Pour que l'évaluation soit suffisamment impartiale, la participation d'un expert externe (un universitaire par exemple) est une condition sine qua none. Il faut également structurer la démarche d'évaluation au moyen d'un ensemble de questions normalisées, telles que celles utilisées précédemment par l'Office of Management and Budget des États-Unis (http://strategisys.com/part_questions) ou le Ministère des Finances des Pays-Bas :

Questions 'Policy review', introduced in NL to improve ex-post policy evaluation (source MinFin RPE 2006)

- What is the problem behind the policy? Is this problem still current?
- What is the cause of the problem?
- Why does the government find it is responsible for solving this problem?
- Why does the responsibility lie with the central government (and not at local or EU level)? How has the responsibility been shaped and why?
- What objective has the government formulated for the solution to the problem?
- What instruments are being or will be enlisted? What relationship is there between the instruments? Do these instruments overlap?
- What is known about the implementation of policy?
- Do the instruments contribute to the objectives formulated (to a solution of the problem)?
- What are important positive and negative side effects?
- How is it decided what funds will be allocated? What is the argumentation behind this?

Il est possible de poser des questions similaires durant le diagnostic préliminaire de la politique afin de formuler explicitement des hypothèses et des attentes. Elles peuvent servir à établir une base solide pour le suivi et l'évaluation a posteriori. Les réponses aux questions de l'évaluation préliminaire facilitent également le processus systématique de sélection de la meilleure méthodologie.

Début : concevoir, affiner l'analyse des problèmes

Analyse : examiner les alternatives possibles, sélectionner les 3 meilleures

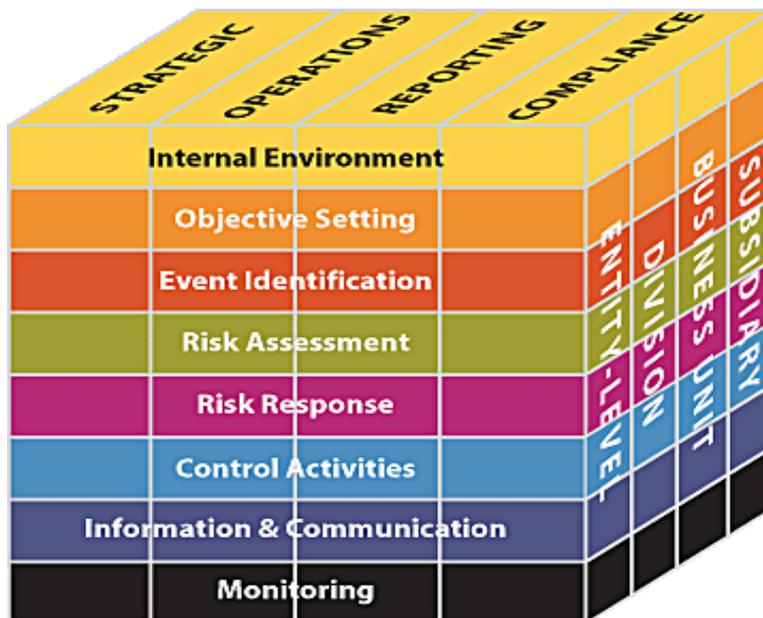
Jugement : juger les trois meilleures alternatives et déterminer une préférence

Décision : formuler le choix final

7. Évaluation de l'environnement interne et des risques (étapes COSO 1-4 et analyse SWOT)

La mesure, le diagnostic et le suivi de la performance abordés dans les sections précédentes s'inscrivent dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion plus vaste. Comme l'explique la section 1, les gains d'efficacité issus de la budgétisation axée sur les résultats sont plus souvent acquis lorsque les informations de performance sont exploitées au sein d'une institution et dans la gestion du programme. C'est pourquoi ces sections introduisent certains outils particuliers ayant trait aux dispositifs de contrôle de la gestion.

Le modèle élaboré par le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) est un modèle de gestion répandu qui permet de diagnostiquer les risques et les mesures de contrôle. Si une organisation veut atteindre ses objectifs, elle doit gérer les risques et essayer de les maîtriser. Le COSO décrit et définit les divers éléments qui composent un dispositif de contrôle interne.



Un diagnostic systématique selon le modèle COSO se déroule de la manière suivante :

Environnement interne

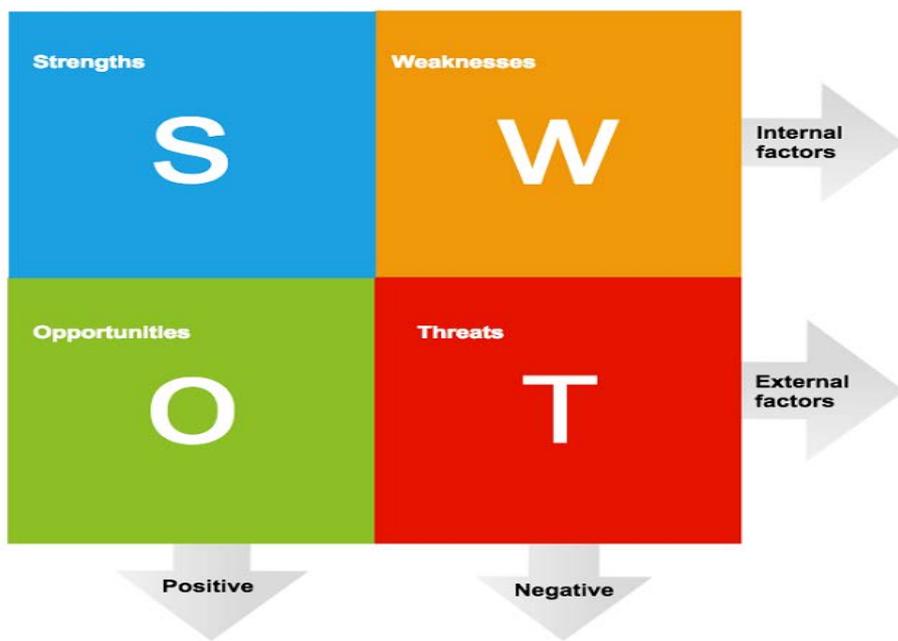
L'environnement interne sous-tend tous les autres composants du modèle COSO. Il représente la dynamique de l'organisation et définit la base sur laquelle sera déterminée une méthodologie de gestion et de maîtrise des risques dans l'organisation.

Il convient de soulever les questions suivantes :

- Actuelle qualité de l'environnement de contrôle interne, notamment la culture, le mode de gestion, les compétences, l'intégrité, l'éthique, la répartition des tâches et des responsabilités, la qualité des plans stratégiques / de développement.
- Structure organisationnelle (rôles, responsabilités, pouvoirs)

- Philosophie de gestion des risques et mode de gestion
- Intégrité et principes déontologiques
- Management des ressources humaines
- Appétence pour le risque
- Budget
- Relations entre parties prenantes internes et externes

L'environnement externe comporte des variables présentes au-dehors de l'organisation et qui échappent à son contrôle sur le court terme. Pour gérer efficacement l'environnement interne, il faut connaître les paramètres de l'environnement externe. Une analyse minutieuse de l'environnement (interne) dépend largement d'une bonne analyse SWOT.



L'identification des forces et des faiblesses internes, ainsi que des opportunités et menaces externes, peut se faire sur la base d'une analyse SWOT. Cet outil facilite le processus décisionnel et permet d'évaluer la position, le parcours et la stratégie d'une organisation. Chaque organisation est confrontée à un ensemble de forces internes et externes qui d'un côté peuvent la dynamiser et de l'autre la limiter dans ses performances ou ses objectifs. Il est très courant de faire l'erreur de confondre facteurs internes et facteurs environnementaux. Les forces et les faiblesses sont des facteurs internes. Elles sont donc toujours applicables à l'organisation ou au produit lui-même. La distinction entre les facteurs internes ou externes est déterminée par la capacité de gestion et par les ressources humaines qui influent sur ces facteurs.

Le diagnostic des performances passées ne doit pas être négligé lorsque l'on mesure les forces et les faiblesses, car il offre des données analytiques anciennes sur la stratégie déjà mise en œuvre et sur les objectifs atteints.

Définition des objectifs

Il est important de mettre à plat les objectifs que l'organisation souhaite atteindre. Il est donc nécessaire, après l'identification et la description précise des lignes directrices, d'élaborer une stratégie claire. Au minimum, les objectifs opérationnels de la stratégie doivent être formulés selon le modèle SMART si possible (voir la section 3 pour l'application à des initiatives budgétaires). Il faut également déterminer la mesure dans laquelle les objectifs fixés sont réalistes. La formulation d'une stratégie utile aide au déploiement de projets à long terme.

Identification des événements

Les opportunités/risques peuvent avoir des répercussions positives ou négatives sur la réalisation des objectifs fixés. Une réponse efficace est souhaitable pour saisir les opportunités et faire face aux menaces de l'environnement, à la lumière des forces et faiblesses identifiées. La direction de l'organisation doit donc identifier les événements qui, s'ils se produisent, ont un impact sur les objectifs fixés et donc sur l'organisation.

Les événements doivent être classés selon qu'ils représentent des opportunités ou qu'ils risquent d'avoir des répercussions négatives sur la capacité de l'organisation à mettre en œuvre sa stratégie et à atteindre ses objectifs (risques). Lors de l'identification des événements, la direction doit tenir compte de nombreux facteurs internes et externes, susceptibles de représenter des risques ou des opportunités dans le contexte général des activités de l'organisation. Il est important de caractériser ces événements dans une relation de cause à effet.

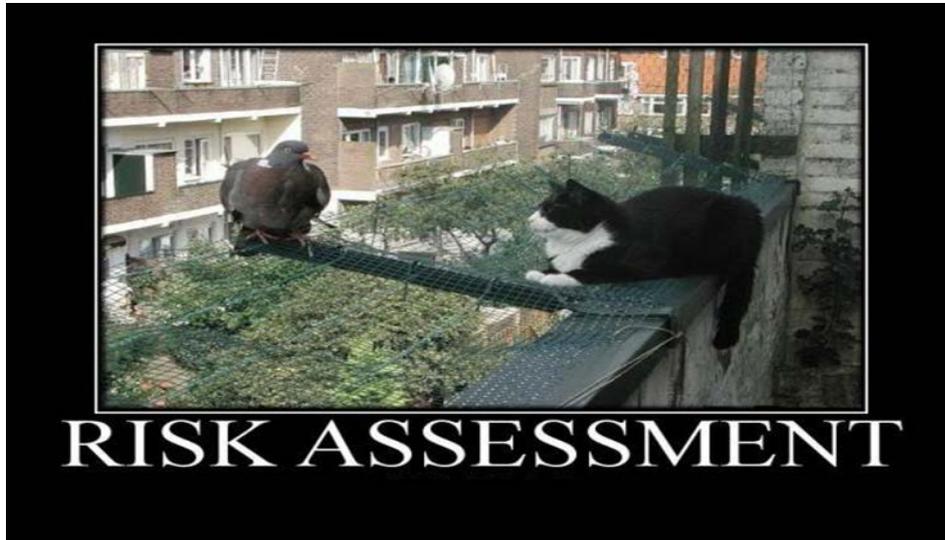
Exemples de risques internes et externes :

<i>Internes</i>	<i>Externes</i>
<ul style="list-style-type: none">• Budget insuffisant• Technique• Spécialiste /qualification• Renouvellement du personnel• Motivation• Conflit• Relationnel• Éthique	<ul style="list-style-type: none">• Politique• Guerre• Catastrophes naturelles• Réglementations• Technique• Réputation / relations• Obstruction

Évaluation des risques

L'évaluation des risques permet à une organisation de déterminer la mesure dans laquelle d'éventuels événements pourraient se répercuter sur la réalisation de ses objectifs. La direction doit évaluer les événements en termes d'impact et de probabilité, au moyen de plusieurs techniques quantitatives et qualitatives. Les répercussions positives et négatives peuvent être caractérisées soit séparément soit par catégorie d'impact sur l'ensemble de

l'entité. Un risque désigne théoriquement une incertitude quant à l'issue d'une action ou d'un événement, qui peut être une opportunité (issue positive) ou une menace (issue négative). Il s'agit de la probabilité de survenance d'un événement donné qui aurait un impact sur la réalisation des objectifs d'une organisation.



Lorsqu'une matrice de probabilité-impact est utilisée, l'ampleur des risques est basée sur un calcul numérique. L'issue la plus défavorable est caractérisée par une forte probabilité et un impact élevé. Toutefois, les conséquences d'une faible probabilité (basse fréquence) avec un fort impact (très grave) peuvent être plus sérieuses. Il n'en demeure pas moins que vous devez faire des choix concernant les risques face auxquels vous prendrez des mesures et ceux que vous accepterez. Lorsque vous identifiez les risques en termes d'impact financier dans le secteur public, de nombreuses hypothèses doivent souvent être formulées qui se concrétiseront ou non. Si cela n'est pas faisable, un classement quantifiable peut être judicieux tant que les hypothèses sous-jacentes sont clairement expliquées.

Probability	10	20	30	40	50	60	70	80	90	100
	9	18	27	36	45	54	63	72	81	90
	8	16	24	32	40	48	56	64	72	80
	7	14	21	28	35	42	49	56	63	70
	6	12	18	24	30	36	42	48	54	60
	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50
	4	8	12	16	20	24	28	32	36	40
	3	6	9	12	15	18	21	24	27	30
	2	4	6	8	10	12	14	16	18	20
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Highest Impact of the Risk Event										

Probability x Highest Impact = Risk Severity Index

8. Réponse aux risques et mesures de contrôle (étapes COSO 5-8 et leviers de contrôle)

Après avoir identifié et évalué les risques par rapport aux objectifs, aux forces et aux faiblesses, des mesures de contrôles sont définies. Elles forment le système de contrôle de la gestion (MCS). Ces mesures sont décrites par les quatre dernières étapes du modèle COSO.

Réponse aux risques (mesures de contrôle)

La direction décide s'il faut répondre aux risques méritant une attention d'après le diagnostic et détermine un type d'action. Plusieurs types d'action sont envisageables :

- Partage ou transfert des risques (à l'instar d'une assurance)
- Atténuation des risques (mesures de contrôle)
- Évitement des risques (abandon du processus/projet)
- Acceptation des risques (pas d'action)

La sous-estimation de la phase de réponse aux risques est un phénomène courant lorsque la gestion des risques est appliquée à un environnement politique, tel que le secteur public. En raison d'une faible appétence pour le risque, les institutions gouvernementales ont tendance à abandonner cette phase et à passer directement de l'*identification des risques* aux *activités de contrôle*. En omettant de prioriser les risques et en se concentrant exclusivement sur l'atténuation des risques comme type d'action, le système de contrôle de la gestion sera surchargé par des mesures trop coûteuses et gourmandes en ressources humaines qui aboutiront à un contrôle excessif.

Activités de contrôle

Elles sont définies comme des mesures de contrôle a priori et a posteriori. Il s'agit notamment de contrôler la légalité, la régularité et les cahiers de charges concernant la sécurité et la répartition des tâches. Les principes d'économisation, d'efficacité et d'efficience sont pris en compte.

Les activités de contrôle ont trait aux politiques et aux procédures établies pour faire face aux risques et atteindre les objectifs de l'entité. Pour être efficaces, les activités de contrôle doivent être appropriées, économiques, complètes, réalistes et directement liées aux objectifs de contrôle. Elles doivent aussi fonctionner de manière cohérente tout au long de la période, selon ce qui est prévu.

Les activités de contrôle se déroulent au sein de l'organisation, à tous les niveaux et dans tous les services. Elles prévoient un contrôle préventif et de détection.

L'organisation doit parvenir à un équilibre adéquat entre les activités de contrôle préventif et de détection. Les actions correctives sont un complément nécessaire aux activités de contrôle dans la réalisation des objectifs.

Informations et communication

La communication joue un rôle important dans la gestion et le contrôle des activités d'une organisation. Des informations stratégiques sont échangées entre les collaborateurs à tous les niveaux, verticalement (manager-personnel) et horizontalement (entre les services) pour soutenir le processus décisionnel et coordonner les activités.

Les organisations ont besoin d'informations pertinentes qui soient identifiées, acquises, traitées et diffusées par des systèmes d'informations. L'information doit répondre à des critères stricts et être :

- Communiquée en temps voulu : actualisée et transmise aux bonnes personnes au bon moment
- Pertinente : suffisamment détaillée et adaptée aux besoins des intéressés
- Fiable et vraie : reflétant les faits et circonstances en toute objectivité
- Appropriée et accessible

Il est très difficile de trier les informations et de se focaliser sur celles qui présentent un réel intérêt.

Suivi

Le suivi de la performance est une démarche globale visant à surveiller les activités de l'entreprise afin de s'assurer que les mesures de contrôle sont mises en œuvre selon ce qui est

prévu et restent efficaces dans le temps. Le suivi de la performance est un terme plus neutre que la performance, il est étroitement lié à sa mesure.

Dans la démarche de suivi, les indicateurs de performance sont importants. Un suivi satisfaisant est indissociable de l'usage d'indicateurs de performance pour suivre les activités et programmes.

S'agissant de performance, il est intéressant de savoir que le suivi s'apparente à une vue d'ensemble représentant l'écart entre la cible, le résultat visé et la façon dont les activités sont conduites pour atteindre le résultat visé. La question la plus simple est toujours la suivante : « Les politiques ont-elles été mises en œuvre et les résultats attendus ont-ils été atteints ? » La réponse détermine l'approche à suivre et ce sur quoi se focaliser. Dans la démarche de suivi, il convient de s'interroger sur le traitement des informations collectées.

- Quels éléments de la politique ou du programme seront évalués, au minimum
- Quelles sont les questions pertinentes et quels sont les indicateurs nécessaires ?
- Quelle méthode / approche analytique est utile et détermine la nécessité de disposer d'informations qualitatives et quantitatives ?
- Comment organiser les informations pour les communiquer ?
- Que faire des conclusions ?

Enfin, il faut garder à l'esprit qu'en se concentrant sur des méthodologies formalisées telles que COSO, certaines mesures de contrôle risquent d'être négligées. Les leviers de la typologie de contrôle (Simons, 1995) offrent un classement logique pour équilibrer les différents types de mesures de contrôle. Le suivi de la performance au moyen d'indicateurs est une méthodologie type d'un *système de contrôle diagnostique*. Le contrôle de la conformité aux réglementations financières est un exemple de *systèmes de limites*. Ces deux approches sont souvent utilisées et bien connues des professionnels de la finance. Outre ces deux types de système de contrôle lourd, il existe deux autres systèmes de contrôle léger. Les *systèmes de croyance* font référence aux aspirations de l'organisation et aux comportements de ses membres. S'ils sont communiqués de façon claire et cohérente par les dirigeants, ils constituent un puissant outil pour influencer le comportement organisationnel. Le *système de contrôle interactif* simule un dialogue interne sur les objectifs, les performances, les résultats et l'efficacité. Il est essentiel si l'on veut apprendre et s'améliorer en exploitant les informations de performance.

The Levers of Control

To control the internal risk that accompanies strategy, managers have levers of control at their disposal. Ask yourself the following questions to see if those levers are being pulled in your organization. The question at the very bottom relates to

what are commonly known as internal controls – the checks and balances that safeguard assets and ensure reliable information. Internal controls do not vary with strategy; they are, however, an essential foundation for controlling risk in all organizations.

Belief Systems

Have senior managers communicated the core values of the business in a way that people understand and embrace?

Boundary Systems

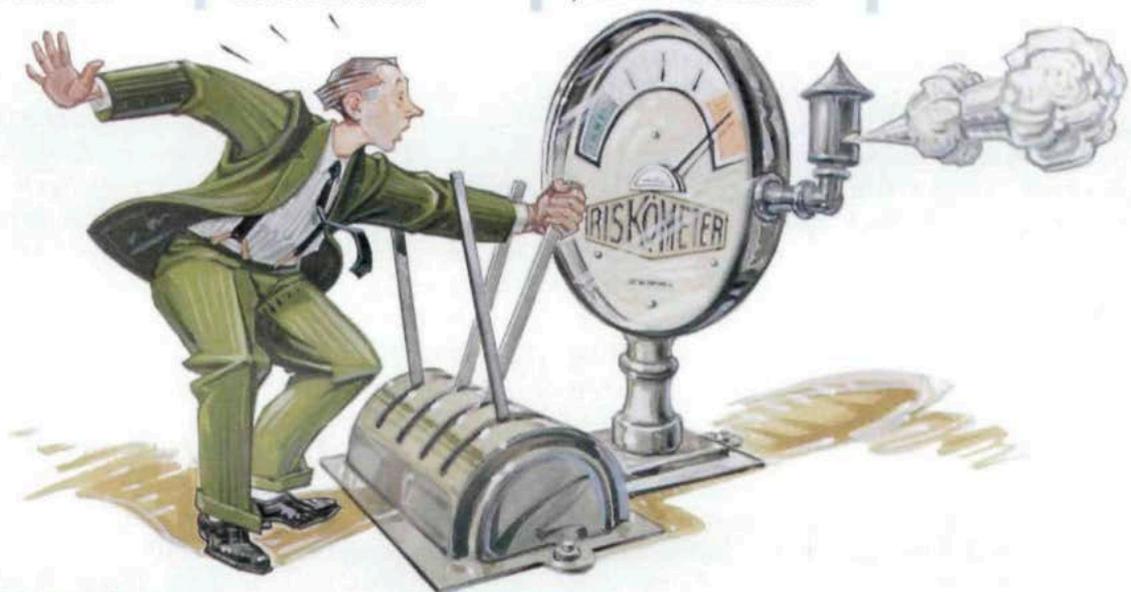
Have managers in your organization clearly identified the specific actions and behaviors that are off-limits?

Diagnostic Control Systems

Are diagnostic control systems adequate at monitoring critical performance variables?

Interactive Control Systems

Are your control systems interactive and designed to stimulate learning?

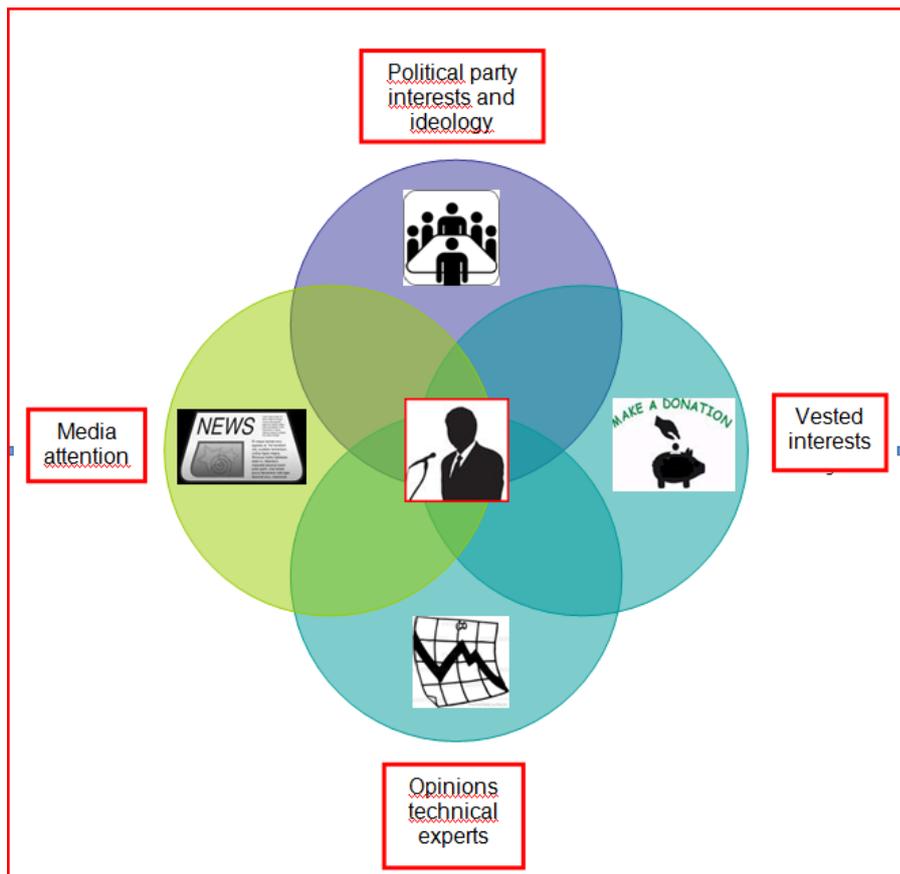


Internal Controls Are you paying enough for traditional internal controls?

9. Usage des informations de performance dans le secteur public

Usage en politique

Comme l'explique la section 1, les allocations budgétaires demeurent un processus politique démocratique dans lequel entrent en jeu de nombreux facteurs. Lorsqu'ils prennent des décisions, les responsables politiques d'un État démocratique doivent tenir compte des conséquences pesant sur leurs électeurs et sont influencés par des lobbies. Par ailleurs, la couverture médiatique, les intérêts et l'idéologie des partis politiques influencent leurs décisions. Ainsi, même s'il est raisonnable de s'attendre à ce que l'avis des experts (basé sur les informations de performance) soit un facteur influant sur la politique budgétaire, il est peu probable que ce soit le plus déterminant.



L'expérience montre que si les informations de performance sont appliquées à la structure des dépenses publiques, c'est bien souvent en raison d'une combinaison de facteurs, notamment ceux cités plus haut. Une telle utilisation se fait souvent au détriment du processus budgétaire habituel. Par exemple, un diagnostic négatif de la performance d'une initiative reste occulté pendant des années jusqu'à ce que l'institution concernée soit critiquée. Même si la performance médiocre fait l'objet d'un débat de fond, les défenseurs de l'initiative se serviront de ces informations pour demander un financement supplémentaire alors que les détracteurs réclameront une réduction budgétaire.

Il ne faut pas être découragé par l'usage non systématique des informations de performance en politique. Il est important que ces informations soient mises à la disposition des responsables politiques pour qu'ils soient informés dès que des décisions sont prises.

Usage dans le secteur public

Les informations de performance sont exploitées de diverses manières par les organisations et entreprises du secteur public. Toutes ne contribuent pas aux conséquences prévues des réformes de gestion et de budgétisation axées sur les résultats (De Lancer Julnes dans Van Dooren en Van de Walle 2008) :

- *Réassurance* : le gouvernement montre qu'il fait ce qu'il est censé faire de l'argent des contribuables (par exemple, communiquer des informations sur la propreté des rues et la sécurité des banlieues)
- *Conformité* : les institutions publiques montrent qu'elles respectent les réglementations en matière de mesure de performance (ex. : les écoles communiquent leurs taux de réussite pour bénéficier d'un budget)
- *Enseignements tirés* : les leçons tirées des résultats peuvent conduire à des révisions de programme ou à simplement engager un dialogue plus éclairé.
- *Éclaircissement* : à l'extérieur de l'organisation, l'éclaircissement peut engendrer un mouvement de mobilisation et inscrire une nouvelle question à l'ordre du jour politique (par exemple, la sensibilisation aux files d'attente dans les services publics). À l'intérieur, l'éclaircissement peut se traduire par des décisions plus avisées et des parties prenantes mieux informées. Des idées nouvelles naissent et les approches précédentes sont remises en question.
- *Légitimation* : les informations de performance peuvent servir à rationaliser, à justifier ou à valider un ensemble d'actions et de décisions actuelles, passées et futures (par exemple, justifier des demandes de budget ou faire face à des critiques).

En s'intéressant à ces différents usages et aux apports possibles de la budgétisation par la performance, l'exploitation des informations de performance dans le but de tirer des enseignements d'un programme et de s'éclairer de ses résultats semble pertinent sur le plan de l'efficacité opérationnelle et des orientations stratégiques basées sur les résultats. La réassurance répond manifestement aux objectifs de transparence de la budgétisation par la performance. L'usage intentionnel d'informations de performance dans le secteur public peut être défini comme étant l'utilisation des données par les fonctionnaires pour améliorer la performance d'un programme grâce à un apprentissage axé sur les objectifs. Celui-ci permet d'améliorer l'efficacité, le ciblage des ressources et le processus décisionnel stratégique. Il est également défini comme étant une forme d'association entre les indicateurs et les récompenses/sanctions dans les ententes contractuelles (Moynihan 2009).

Selon des études, plusieurs facteurs favorables à l'usage d'informations de performance dans les organisations du secteur public ont été identifiés (Moynihan&Lavertu 2008, Moynihan&Pandey 2010, Dull 2009, Lagraeid et al 2008) :

- Culture organisationnelle
- Disponibilité des informations de performance
- Type de politique (à caractère incitatif)
- Concurrence
- Problèmes de mesure
- Autonomie managériale
- Engagement du leadership vis-à-vis des résultats

Des résultats imprévisibles souvent associés à la prééminence de la mesure de performance et aux rapports ont des effets pervers, notamment lorsque des récompenses financières sont

directement en cause. Dans ces cas, l'organisation a réalisé ses objectifs de performance par des moyens qui ont en réalité porté préjudice aux intérêts des bénéficiaires/clients. De nombreux cas illustrent cette situation dans le monde entier, qu'il s'agisse de présentation sélective de résultats ou de manipulation de données.

Il est important de garder à l'esprit que la budgétisation par la performance n'est pas une fin en soi. Les efforts d'intensification d'un *dialogue* sur la performance sont plus importants que les aspects techniques du système choisi.

La finalité de la démarche doit être de favoriser en continu :

- Le débat sur les performances et les résultats
- Préférentiellement dans un contexte de décisions budgétaires
- À n'importe quel niveau des pouvoirs publics

Merci d'envoyer vos commentaires sur ce rapport à m.jong@minfin.nl ou à wim.kooij@minienm.nl