

Université d'Oran 2
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des
Sciences de Gestion

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

Polycopié destiné aux étudiants de
MASTER 2-MANAGEMENT PUBLIC

Contrôle de gestion dans le secteur public

Assuré par :

Mme Bentaleb-Haddadou Ourida

Maître de Conférences-B

Année Universitaire 2020-2021

SOMMAIRE

SOMMAIRE.....	1
INTRODUCTION.....	2
1^{ère} Partie : Les principes fondamentaux et les outils du contrôle de gestion.....	3
1 Le contrôle de gestion.....	3
2 Le processus de contrôle de gestion.....	4
3 Les outils de contrôle de gestion.....	4
3.1 Le tableau de bord.....	4
3.2 Les centres de responsabilité.....	12
3.3 Les coûts préétablis et les écarts.....	17
3.4 Le budget : entre outil de contrôle de gestion et arbitrage financier-comptable.....	30
3.5 Le processus transversal.....	38
4 -L'apport de l'information et le développement des méthodes de gestion	43
2^e Partie : Les spécificités du contrôle de gestion dans le secteur public.....	44
1 Définition du secteur public.....	44
2 Les points de rencontre entre le politique et l'administration.....	44
3 Le contrôle de gestion dans un contexte public.....	45
3.1 La double fonction de production du secteur public.....	45
3.2 L'évaluation des résultats : le contrôle de gestion au service des politiques publiques....	46
4 Les enjeux du contrôle de gestion dans le secteur public.....	46
4.1 Les spécificités du contrôle de gestion dans les méthodes utilisées.....	46
4.2 Notion d'efficacité dans le secteur public.....	47
5 La restauration de la relation entre objectifs, moyens et résultats.....	48
CONCLUSION.....	50
BIBLIOGRAPHIE.....	52

INTRODUCTION

Les changements de l'environnement ont fait que le contrôle en terme vérification devienne contrôle « maîtrise ». A partir de méthodes de gestion qui se sont développées, répondant ainsi aux attentes des organisations qui voudront se hisser aux niveaux de rentabilité et de performance imposés par la réalité du marché et de la concurrence intense ; le contrôle de gestion qui à la base est défini comme une démarche de pilotage de la performance, a automatiquement adhéré à ces attentes.

Pour mieux appréhender l'exercice du contrôle de gestion nous aborderons différents concepts, notions, techniques, méthodes ainsi que le système d'information, le processus décisionnel, la notion de création de valeur. Tous impliqués et intervenant en amont et/ou pendant et/ou en aval d'une manière directe ou indirecte dans **le processus du contrôle de gestion** dans sa quête de la performance. Puis nous réunirons tous les éléments de réponse à la question suivante :

Qu'en est-il de la pratique du contrôle de gestion au niveau du secteur public ou dans les administrations ?

Par nécessité pédagogique quelques thèmes et fils conducteurs seront lancés afin de bien appréhender la pratique du contrôle de gestion dans la sphère publique.

Donc nous avons scindé le cours en deux parties :

1^{ère} partie : Les principes fondamentaux et les outils du contrôle de gestion

2^e partie : Les spécificités du contrôle de gestion dans le secteur public

1^{ère} partie : **Les principes fondamentaux et les outils du contrôle de gestion**

1-Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est perçu comme un processus qui permet au manager d'évaluer les performances, de comparer les résultats obtenus aux plans et aux objectifs et de prendre les mesures appropriées pour remédier aux situations défavorables.

La pratique du contrôle de gestion se conçoit donc sur deux dimensions : en tant qu'**outil de gestion** devant se conformer à des normes de gestion et en tant que **processus**¹ (conçu et activé par toute organisation ou entité) de contrôle de gestion permettant d'atteindre les objectifs de l'entreprise.

En effet réaliser des performances économiques, dans le sens où le contrôle de gestion intervient dans l'efficacité constituant l'outil pour atteindre les objectifs tracés et dans l'efficience où il optimise la consommation des ressources utilisées (minimisation des coûts).

Il est clair que la contribution du contrôle de gestion en tant qu'outil (normes) et en tant que processus est déterminante dans l'évolution de toute organisation. Partant du fait que le processus de contrôle de gestion puise ses éléments constitutifs des expériences et opérations vécues dans lesquelles il se déploie ; toute organisation cherche à exceller dans la conception et la mise en place d'un processus de contrôle de gestion qui restera ouvert à toute révision au besoin.

Le contrôle de gestion a souvent constitué un moyen de faire face et de maîtriser la complexité des organisations et de mobiliser les compétences.

Il s'agit de ne pas se restreindre ou de s'arrêter aux normes établies mais de voir en quoi le sens et les actions des individus vont s'impliquer dans l'amélioration de la gouvernance et du contrôle de gestion en particulier.

2 Le processus du contrôle de gestion : mesure des enjeux

Pour F.Giraud et co.auteurs (2008), le processus de contrôle de gestion est perçu comme une dynamique de pilotage qui se déclenche pour atteindre les objectifs de performance dont les termes ont été préalablement définis. « Cette démarche s'inscrit dans le temps, elle est progressive, c'est pourquoi on parle d'un processus de contrôle ».

L'action décrite dans cette démarche est composée de deux grandes étapes :

¹ - Un processus est une suite d'opérations , d'actions constituant la manière de faire , de fabriquer quelque chose (les processus de fabrication),mais aussi un processus est un ensemble d'activités ou d'opérations fonctionnellement liées qui ont pour objectif la production d'un résultat bien déterminé. www.larousse.fr.

- La planification où l'action est bien définie et préparée.
- L'analyse des résultats pour mesurer le pourcentage de réussite des actions engagées et qui guidera les actions futures, cette étape est contenue dans une autre approche plus globale s'agissant de calculer le pourcentage des réalisations par rapport aux objectifs.

Pendant le processus de toutes les activités, le contrôle de gestion va suivre les mouvements et les actions pour recueillir des données, des chiffres...et alimenter le système d'information.

Comme nous l'avons déjà noté, le contrôle de gestion est omniprésent dans l'activité d'une organisation, et son champ d'intervention est large :

1)-Pour H.Boisvert et R.Déry (2013) **au niveau de la gouvernance des organisations**, il contribue à la légitimité des pratiques de gestion, en focalisant sur **les responsabilités économique, sociale et écologique de ces organisations**.

2)-Egalement c'est la maîtrise de l'information et son exploitation qui participeront à la construction de l'avantage concurrentiel de l'organisation lui permettant ainsi d'être compétitive.

H.Boisvert et R.Déry (2013) situent cette étape **au niveau stratégique**, car le contrôle de gestion met à la disposition des dirigeants les informations qu'il a générées et qui serviront une fois bien exploitées, à aider l'organisation à se positionner au niveau concurrentiel.

Nous avons passé en revue les principes fondamentaux et les outils classiques du contrôle de gestion pour mieux apprécier le développement et l'avancée dans sa pratique :

3 Les outils de contrôle de gestion

L'objectif du contrôle de gestion est d'optimiser la performance de l'entreprise, en s'attribuant comme missions l'analyse, la mesure et l'amélioration de cette performance. L'entreprise en mettant à la disposition de son système de contrôle de gestion des outils fondamentaux (tableau de bord, contrôle budgétaire, comptabilité analytique) et des techniques nouvelles et en mettant à profit l'expérience cumulée cherchera toujours à anticiper et à agir sur les signes qui risquent d'interférer pour l'atteinte de ses objectifs.

Nous parcourons ces outils en veillant à mettre en exergue leur utilité, leur degré d'actualité et leurs limites.

3.1 Le tableau de bord

P.Lauzel et A.Cibert(1962) ont été parmi les premiers dans leur ouvrage à associer la définition du tableau de bord à son principe, ils ont mis aussi en évidence la contribution de l'information dans le tableau de bord : « Le tableau de bord est une organisation

d'information permanente destinée à faciliter l'exercice des responsabilités dans l'entreprise ».

Les auteurs soulignent dans cette définition le principe de base du tableau de bord qui est sa liaison avec l'exercice des responsabilités. C'est ce qui permet de délimiter le champ d'intervention des uns et des autres, et rendre ainsi l'action commune cohérente.

A partir de ce principe P.Lauzel et A.Cibert ont formulé 4 questions : Qui ? Quoi ? Comment ? Quand ? Nous résumons en commentant leur traitement et leur réponse à ces questions :

Qui ?

L'organisation et le degré de décentralisation de l'entité a un impact important dans la détermination et l'étendue des responsabilités.

Deux exemples sont utilisés pour illustrer la portée d'un tableau de bord dans la conduite-pilotage d'une organisation, d'abord l'exemple du tableau de bord d'un avion, malgré la complexité du pilotage d'un avion, sa conduite reste très centralisée du fait que « toutes les informations nécessaires sont toujours à portée immédiate et sous les yeux du chef de bord ».

Puis l'exemple du navire qui se rapproche le plus d'une entreprise, car elle est devenue plus moderne, plus complexe et plus importante, ceci engendre une structure de plus en plus décentralisée. Donc il y a une similitude entre le commandant qui « délègue des responsabilités bien définies à ses officiers » et le chef de l'entreprise qui « délègue la sienne à des chefs de service ».

Les informations nécessaires doivent être disponibles en permanence à chacun d'entre eux pour exercer leur responsabilité déléguée, « C'est à la passerelle de commandement que se fait la synthèse, l'attention du responsable à l'échelon le plus élevé est spécialement attirée sur ce qui ne va pas ».

Ce responsable n'est tenu d'intervenir que dans deux situations bien distinctes :

- dans le cas où le problème identifié (ce qui ne va pas) risque de perturber ou d'affecter la marche du navire ou de l'entreprise.
- dans le cas où la décision à prendre relève de son autorité donc dépasse les prérogatives de la responsabilité déléguée.

Donc la complexité et le nombre de responsabilités ne laissent aucune autre alternative que de concevoir et établir autant de tableaux de bord qu'il y a de responsabilités reconnues dans l'entreprise. Et là aussi la portée de la circulation de l'information est évidente ; assurer que le trajet (sens ascendant et sens descendant) effectué par l'information soit approprié et se poser

les questions : Quelles informations ? Pour quelle fonction ? Quel niveau de responsabilité ?
Que les auteurs suscités ont réuni en une seule question : Quoi ?

Quoi ?

Le souci majeur est de ne pas fournir des informations abondantes qui risquent de disperser l'attention et d'être nuisibles, et veiller à faire le tri des éléments importants. A partir de la définition des points caractéristiques de l'activité exercée à chaque niveau mis en cause, évaluer et limiter les besoins en informations pour établir le tableau de bord adéquat. Tout dépendra aussi de la nature des opérations effectuées et de l'organisation existant dans chaque entreprise. La conception du tableau de bord concernera trois niveaux :

1) **Niveau direction générale**, dans le cas d'une entreprise décentralisée s'intéresser à la configuration générale de l'entreprise et s'assurer de la bonne marche de chaque service. Deux types d'informations sont nécessaires pour l'élaboration du tableau de bord :

- **Celles** qui reflètent l'image de l'entreprise par rapport au secteur et à l'environnement, les informations concernant : la taille et la structure de l'entreprise ; le chiffre d'affaires, les données du compte d'exploitation, la situation et la structure financière, le carnet de commande, le processus de fabrication, les statistiques du personnel...

- **Celles** qui permettent le suivi, le contrôle et l'appréciation du fonctionnement et la marche des divisions fonctionnelles et différents services. Etre en mesure, avec la pratique et l'expérience acquise de définir les points importants ceux-ci qui vont dans le sens du développement des caractéristiques générales :

- Situation commerciale → évolution analytique du chiffre d'affaires et des commandes en carnet, place de l'entreprise sur le marché, affichage de moyennes révélatrices ou exprimant une tendance quelconque.
- Approvisionnement → rotations des stocks, relations avec les fournisseurs illustrées par les délais de livraison et les crédits accordés.
- Production → identification des problèmes techniques, respect des délais de fabrication.
- Gestion financière → problèmes de trésorerie, prévisions en matière de finances.
- Personnel → variations ou mouvements d'effectif, rotation, absentéisme.... (point intégré à chaque service selon l'organisation de l'entreprise).

2) **Niveau des responsabilités fonctionnelles** et de celles qui en relèvent hiérarchiquement ; là il s'agit de mettre à la disposition de chaque responsable les informations qui le renseignent sur tout ce qui dépend de lui (en appliquant le principe élémentaire de l'exercice des responsabilités).

3) Au niveau de l'unité du principe « la liaison avec la responsabilité » et de la diversité qui en résulte c'est à dire l'exercice des différentes responsabilités.

Dans le cas d'une entreprise où s'exerce la décentralisation et où le recours à la délégation d'autorité est modérée, l'information doit rester détaillée jusqu'au niveau le plus élevé ; alors que dans une entreprise où la direction et la responsabilité sont décentralisées ; l'information très fournie (degré de détails élevé) reste au niveau des responsabilités fractionnaires ; car devant l'abondance d'informations **comment** synthétiser toutes les données, qui compte parmi les conditions d'efficacité dans la conception d'un tableau de bord ?

Comment ?

C'est le support matériel de l'information qui rentre en jeu, comment l'information va être véhiculée d'un point à un autre ? Couramment les rapports éventuellement appuyés par des tableaux chiffrés assurent la circulation de l'information, pour procéder après à une analyse approfondie.

Mais cela ne peut suffire ou constituer les éléments indispensables dans la conception d'une architecture d'un tableau de bord :

D'une part la saisie (de l'indication importante ou de l'élément anormal) ou l'interprétation de chiffres se présentant sous le même aspect n'est pas évidente chez chacun sauf chez les utilisateurs habitués et d'autre part ; pour une comparaison significative et de valeur il est exigé un traitement s'étalant dans le temps de plusieurs tableaux concernant de nombreux éléments.

La mission du tableau de bord s'exerce d'abord **en signalant les tendances ou les faits anormaux** pour ensuite **orienter vers l'analyse à approfondir** ; pour mener cette mission il doit disposer de signaux dont **la perception doit être rapide et facile** ; et faire en sorte que l'ensemble de **la signalisation devienne de plus en plus synthétique au fur et à mesure qu'elle gravite les niveaux de la hiérarchie.**

Enumérer les manières de faire (cocher au stylo rouge, mettre en avant les graphes significatifs ou chiffres traduisant une anomalie.....) n'attribuera pas la satisfaction totale au procédé ni n'atténuera la nuance d'appréciation de chacun des intervenants ou concernés par les informations.

Accompagner le tableau de bord de références, de moyennes, de normes pour comparer et situer l'entreprise par rapport au groupe ou au secteur auquel elle appartient, et effectuer une observation dynamique donc sur des situations successives. Tous ces éléments constituent non seulement un instrument d'approche mais aussi un support d'analyse significative.

Mais dans un souci d'efficacité, faire suivre la diffusion des informations et des données d'une mise à jour permanente d'où l'intérêt de **l'âge de l'information**.

Quand ?

Souvent la fréquence pour fournir un tableau de bord en renseignements dépend de leur nature (au niveau de l'observation) et du type de responsabilité exercée par leur destinataire.

La pratique se garde d'en faire une règle générale, ce choix est appelé à être changé ou révisé, il peut l'être en référence à l'organisation et l'activité de l'entreprise.

P.Lauzel et A.Cibert constatent la coexistence de plusieurs périodicités ou fréquences :

1) La même information selon le niveau auquel elle se situe est :

- quotidienne pour le chef de service ou le contremaître.
- hebdomadaire au niveau de la surveillance du planning pour le directeur ou responsable des fabrications.
- mensuelle pour la direction générale où elle permet d'ailleurs une comparaison programme-réalisation.

2) Le même niveau de responsabilité peut être destinataire de diverses informations à des fréquences différentes ; exemple: pour le niveau le plus élevé d'une entreprise moyenne :

- observation hebdomadaire de l'évolution globale du carnet de commandes et du volume des ventes.
- analyse mensuelle des frais.
- révision trimestrielle des programmes d'études.

Il est attendu de l'avis de beaucoup d'auteurs et de spécialistes, d'un tableau de bord d'être synoptique, saisir d'un seul coup d'œil les événements et leurs variations ou évolutions. L'information obtenue dans un délai le plus court doit être utilisée au moment opportun pour aider à la prise d'une éventuelle décision. L'impact des échanges actifs d'information et des discussions sur les résultats des décisions déjà prises et sur les choix des décisions d'avenir, nous permet d'apprécier l'efficacité des tableaux de bord.

Le tableau de bord est en même temps un outil indispensable et un support d'informations pour la mission du contrôle de gestion. Du fait qu'il **véhicule des informations nécessaires à la gestion quotidienne de l'entreprise, il facilite le pilotage de celle-ci**.

De ces informations internes à l'activité de l'entreprise, il est exigé d'être synthétisées, simplifiées et cohérentes entre elles. Les informations que comporte un tableau de bord servent aussi bien à la définition et détermination des tâches de chacun au niveau de l'entreprise qu'à la précision des objectifs à atteindre. Un tableau de bord spécifique est

destiné à chaque fonction de l'entreprise car les informations contenues diffèrent suivant les objectifs de chacune d'elle.

Y.De Rongé et K.Cerrada (2008) définissent le tableau de bord comme un tableau de synthèse qui reprend périodiquement une série d'indicateurs clés pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou de la gestion locale d'un centre de responsabilité.

Les **limites des indicateurs financiers** sont souvent évoquées et soulignées, mais c'est ces limites aussi qui ont amené au développement des tableaux de bord.

F.Giraud et co-auteurs (2008) ont accordé une dimension plus large au tableau de bord qu'ils citent comme système de mesure multidimensionnel dont les objectifs sont de donner une vision plus équilibrée et à plus long terme de la performance et de faciliter la prise de décision managériale. Pour répondre à ces attentes et réussir l'élaboration des tableaux de bord, des principes doivent être respectés :

- Saisir l'ensemble des finalités et objectifs de l'organisation.
- Identifier des indicateurs relatifs aux leviers d'action contribuant à l'atteinte des objectifs.
- Choisir des indicateurs financiers et non financiers cohérents avec la stratégie.
- Prendre un nombre limité d'indicateurs lisibles et significatifs en insistant sur la rapidité.

Nous retrouvons ces principes de système multidimensionnel dans deux principales méthodologies, Y.De Rongé et K.Cerrada (2008) se sont penchés sur ces deux approches de construction de tableaux de bord :

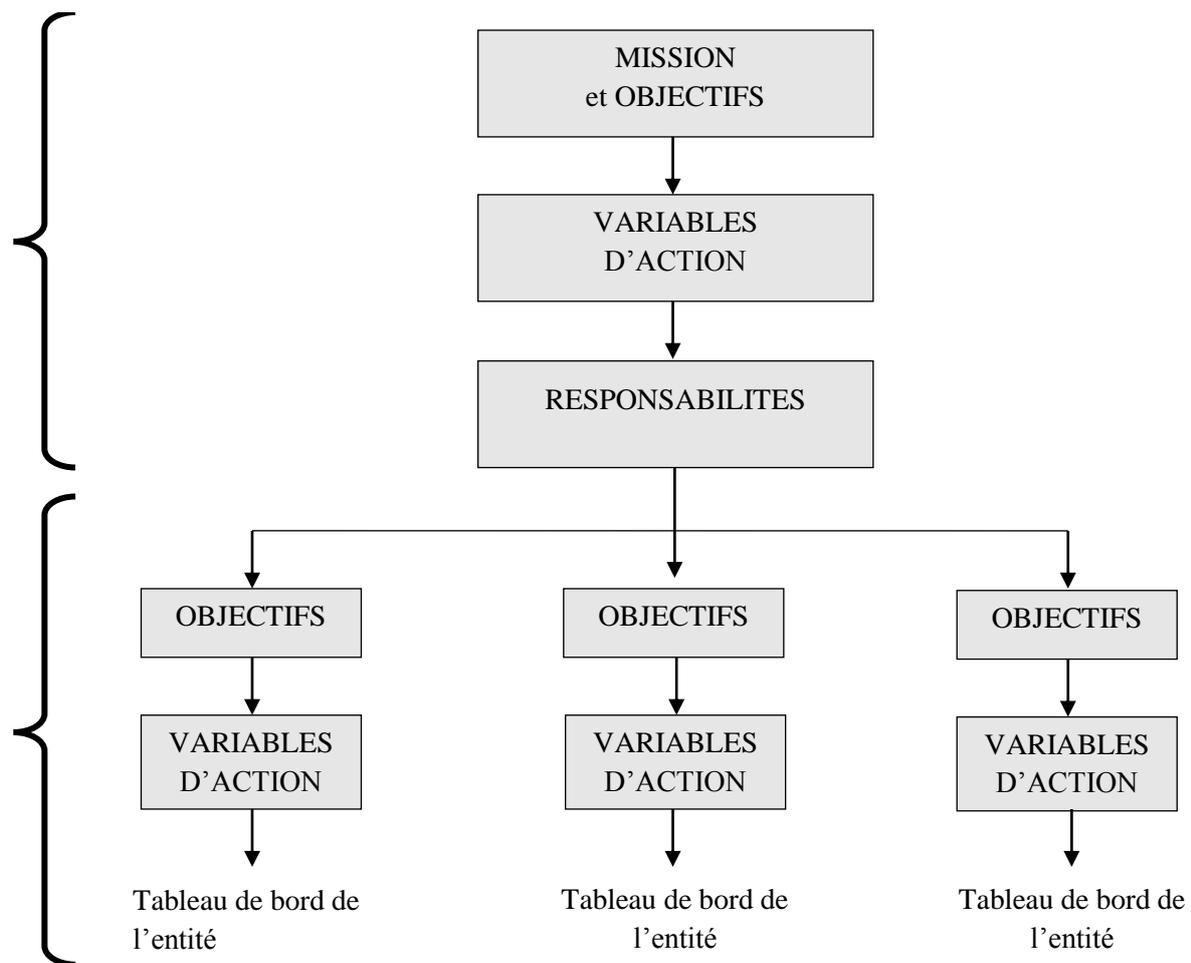
- la méthode OVAR développée en France.
- le balanced scorecard ou tableau de bord prospectif développé aux Etats-Unis.

3.1.1 La méthode OVAR (Objectifs de l'entreprise, Variables d'Action permettant d'atteindre ces objectifs et les Responsabilités associées)

La méthode OVAR est une méthode de gestion qui en tenant compte des variables et en se référant à la stratégie de l'entreprise, assure la cohérence entre les objectifs et les plans d'action.

Pour mieux appréhender cette méthode, F.Giraud et co-auteurs (2008) la perçoivent comme « une démarche de construction des tableaux de bord structurée par des grilles spécifiant les objectifs de l'entreprise(O), les variables d'action (VA), permettant d'atteindre ces objectifs et les responsabilités associées (R) ». Nous reprenons la **Figure 2** ci-dessous qui incarne parfaitement cette vision :

Figure 1 : Du tableau de bord de l'entreprise à un système de tableaux de bord par entités.



Source : F.Giraud et co-auteurs, « *Le contrôle de gestion et Pilotage de la performance* ».

Ces auteurs transcrivent cette méthode dans le **schéma ci-dessus** en faisant éclater les responsabilités , avec objectifs assignés et variables d'action qui vont entrer en action en s'identifiant à un tableau de bord par entité (il peut s'agir d'une unité, d'un département ,d'un service.....) et qui leur est bien spécifique. Chaque structure (unité, département..) qui est au départ se trouve dotée d'un budget et assignée d'objectifs bien définis, est guidée au préalable par un tableau de bord spécifique pour réaliser son plan d'action en restant cohérente avec la stratégie de l'ensemble et opérant en toute responsabilité dans son périmètre d'activité.

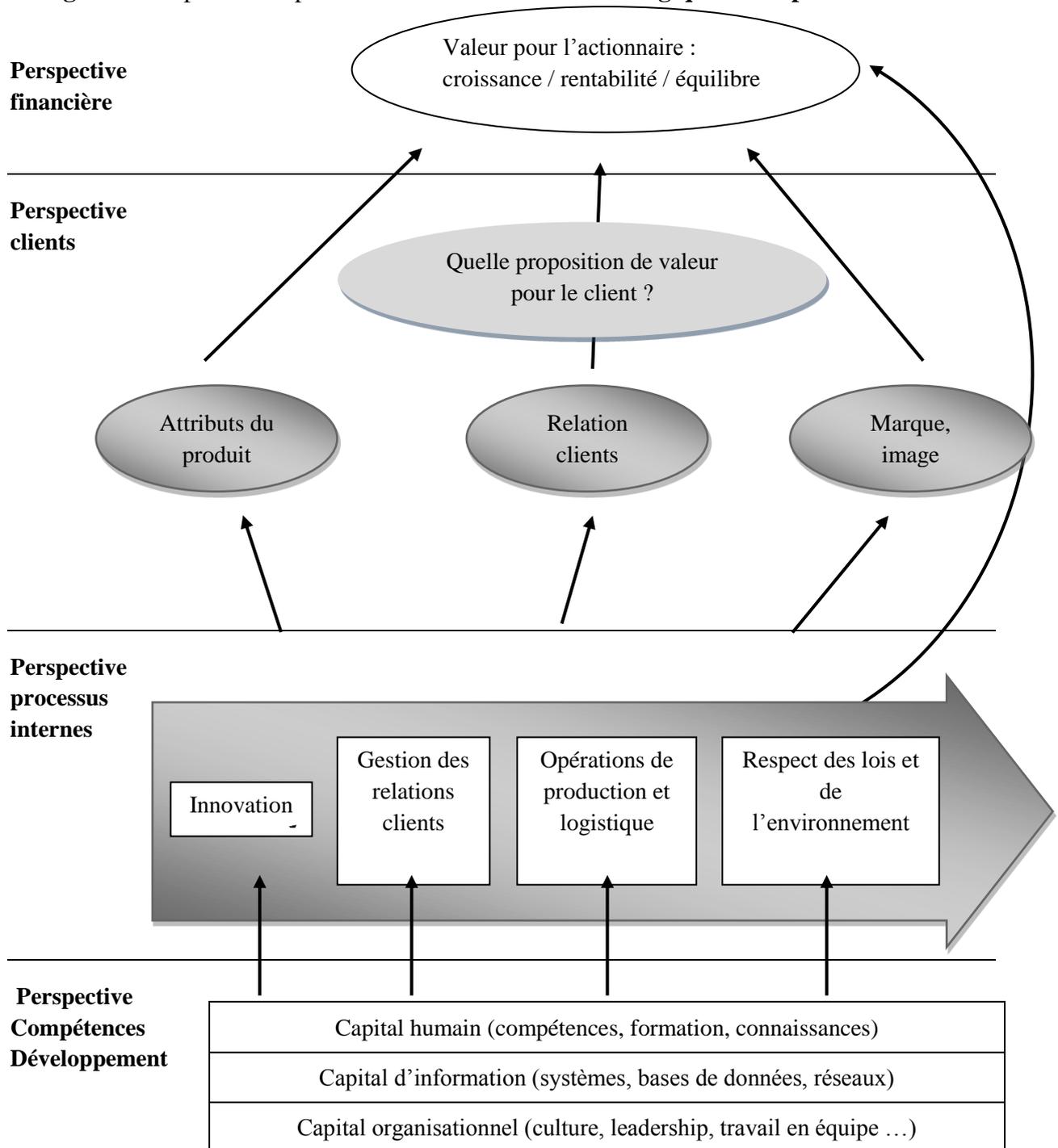
De même que pour le tableau de bord prospectif, cette méthode opérera sous forme de processus pour aider les dirigeants à élaborer et étendre une stratégie à tous les niveaux en veillant à la cohérence entre l'ensemble des domaines d'activité.

3.1.2 Le tableau de bord prospectif (balanced scorecard)

Le tableau de bord prospectif est souvent défini comme un outil managérial et de mesure de l'activité de l'entreprise. C'est une méthode développée par Robert S.Kaplan et David

P.Norton en 1992. Selon ces auteurs son adoption nécessite une refonte organisationnelle globale à travers l'instauration d'un mode de management adapté à ce nouveau principe de pilotage. Nous reprenons cette méthode illustrée avec la carte stratégique ci-dessous :

Figure 2 : Reproduite à partir du schéma de **la carte stratégique de Kaplan et Norton**²



Source : « Le tableau de bord prospectif » R.S.Kaplan et D.P.Norton.

² -R.S.Kaplan et D.P.Norton, « Le tableau de bord prospectif », groupe Eyrolles édition d'organisation, Paris 2003.

Au-delà de cette dimension (tableau de bord prospectif), cette carte formalise la stratégie de l'entreprise pour plus d'efficacité dans son déploiement et sa mise en œuvre. Le « **plus** » amené par cette méthode par rapport au tableau de bord classique (**liste d'indicateurs où la liaison entre eux n'est pas toujours évidente**), est une perception globale des différents objectifs de performance et des liens qui les unissent, d'où sa qualification par Kaplan et Norton de « carte stratégique ».

Pour F.Giraud et co.auteurs (2008) en analysant cette méthode, qui est configurée en 4 catégories d'indicateurs reliées entre elles par des relations de cause à effet : des indicateurs de résultat financier, des indicateurs de satisfaction de clients, des indicateurs liés aux processus internes, des indicateurs d'apprentissage ; ne lui accordent pas la perfection totale. Car même si l'établissement de ces indicateurs et de leurs liens constituent une carte stratégique ; pour ces auteurs cette méthode ne donne pas de démarche de déploiement des indicateurs aux niveaux décentralisés.

Par contre ceci devient possible soit par le biais de la conception de tableaux BSC (balanced scored) locaux en se référant à certains objectifs du tableau BSC de niveau supérieur, soit par la détermination de projets associés à ces objectifs.

3.2 Les centres de responsabilité

L'idée de départ est la décentralisation, donc la notion de centre de responsabilité ou entité de gestion est apparue avec la décentralisation de l'entreprise, à partir de la structure organisationnelle de l'entreprise ou de l'organisation des entités de gestion, des centres de responsabilités sont créés et définis. Pour pallier aux difficultés de gestion et de contrôle d'entreprises de taille sans cesse croissante, il sera procédé à la division de l'entreprise en centres de responsabilité.

En fait, ces centres de responsabilité qui font partie de l'entreprise relèvent chacun d'un responsable à qui des moyens ont été attribués pour atteindre son objectif.

3.2.1 Les principes et les avantages des centres de responsabilité

« L'organisation performante pour Otley³ cité par Meissonnier, est celle qui réussit à atteindre ses objectifs, c'est-à-dire qui met effectivement en œuvre une stratégie appropriée à sa situation ».

³-Pour plus de développement: David Otley (cité par Meissonnier), article: Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. Management Accounting Research(Gestion du rendement: un cadre pour la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion) 1999, <https://www.researchgate.net/publication>.

Donc il appartient à l'entreprise ou à l'organisation de juger de l'opportunité de la nécessité de décentraliser les responsabilités pour évaluer les performances.

Y.De Rongé et K.Cerrada (2008) voient dans cette décentralisation « une délégation d'une autorité de décision à des niveaux inférieurs de la hiérarchie ». Ils énumèrent aussi les nombreux avantages :

- 1) Ceux qui prennent facilement en charge l'obtention, l'appréciation et l'évaluation de l'information nécessaire à la prise de décision, vont bénéficier du pouvoir de décision. Le circuit long du flux d'informations se trouve ainsi réduit en évitant le canal hiérarchique pour le transfert de ces informations pour aider la direction générale à prendre la décision la plus adéquate.
- 2) La possibilité de réagir rapidement face à une situation inattendue et brusque de l'environnement externe de l'entreprise grâce à une délégation d'autorité.
- 3) La direction générale se libère ainsi des problèmes de gestion quotidienne pour mieux se consacrer à la mise en place d'une stratégie, à la fixation et au suivi des objectifs.
- 4) La décentralisation répond au souci de l'allocation des ressources d'une manière centralisée vu qu'au fur et à mesure que la taille de l'entreprise se développe, les activités de l'entreprise deviennent variées d'où la difficulté de calcul de l'allocation.
- 5) La préparation des responsables de niveau hiérarchique inférieur à des fonctions supérieures se fait d'elle-même à travers cette formation de prise de décision ou de délégation d'autorité.
- 6) La stimulation et la motivation des dirigeants de niveau hiérarchique inférieur est évidente car ils se projettent mieux dans l'avenir pour entreprendre grâce à l'autorité de décision et aux responsabilités qui leur sont confiées.

Malgré tous ces avantages, Y.De Rongé et K.Cerrada (2008) relèvent un souci et un défi de concilier « d'une part une délégation d'autorité à de nombreux cadres en charge d'unités organisationnelles décentralisées et d'autre part, la poursuite d'un objectif commun à l'ensemble de l'organisation » qui sont omniprésents.

La question évidente qui se pose à nous concerne l'organisation et la mise en place d'un système de contrôle garantissant la conformité entre les objectifs, les actions des entités décentralisées et les objectifs relevant de la stratégie globale de l'organisation.

Nous nous retrouvons devant la problématique de la convergence des buts dans les organisations décentralisées.

3.2.2 Les différents centres de responsabilité

Dans le contrôle de gestion classique, la décentralisation est définie comme un découpage de l'organisation en centres de responsabilité, ce qui a engendré la mise en place d'un **contrôle de gestion de nature financière et un mode de contrôle par les résultats**. Donc la démarche ou le mode opératoire se fait par la délégation d'autorité aux centres de responsabilité qui sont en plus responsables de l'atteinte d'objectifs bien définis et exprimés en **langage financier** le plus souvent à travers le système budgétaire.

Il sera procédé par la suite au contrôle par comparaison des résultats obtenus et **exprimés en termes financiers** avec les objectifs fixés à chaque centre de responsabilité, donc l'appréciation et l'évaluation se fera au pourcentage d'objectifs réalisés.

Il existe d'autres classifications qui proposent des typologies ou classements différents, nous avons opté pour celle-ci, elle rapproche entre centre de coûts et centre de frais par rapport à ce que l'entreprise va dépenser, et elle réunit le centre d'investissement et le centre de profit du fait de leur interdépendance en termes d'objectifs de profitabilité et/ou rentabilité. Ainsi le centre de profit pour réaliser une marge de profit dépend de la disponibilité de ressources stables figurant aux capitaux investis, et le centre d'investissement s'interpose en un centre de profit dont l'objectif est traduit en taux de rentabilité, il participe dans les décisions d'investissement pour assurer une rentabilité optimale des capitaux investis.

Centres de coûts et centres de frais (dépenses)

Ces centres ont pour mission de réaliser leurs prestations dans des conditions optimales de coût, de délai et de qualité. La distinction entre les deux types de centres se fait sur la base de la possibilité de modéliser le processus de transformation des inputs en outputs.

Dans les centres de coûts, il y a l'éventualité de la conception d'un modèle de consommation de ressources nécessaires à la réalisation de l'output, ils se réfèrent aux trois points suivants :

- L'évaluation monétaire des ressources consommées.
- L'output est mesuré le plus souvent de manière physique.
- Une estimation des coûts peut être établie au préalable (coûts standards) avec l'objectif d'optimiser la consommation des ressources.

Pour les centres de frais ou de dépenses, il s'agit de services de l'entreprise qui engendrent que des coûts pour l'organisation mais qui sont indispensables pour son fonctionnement comme les services administratifs, services comptables, services de personnel.....

Centres de chiffre d'affaires

L'objectif de ces centres de chiffre d'affaires (recettes) est la maximisation des ventes et ils n'ont aucun contrôle sur les coûts ; par contre ils ont l'autorité sur des ressources financières,

humaines et techniques. C'est à travers des objectifs à atteindre que leur est attribuée cette responsabilité au même degré que pour le centre de coût.

Le centre de chiffre d'affaires n'a souvent pas le pouvoir de fixer le prix de vente mais il a la contrainte de la maîtrise des frais commerciaux s'il doit se projeter pour la réalisation d'un chiffre d'affaires maximum ; et le contrôle s'exerce de la même façon que pour les centres de frais.

Centres de profit et centres d'investissement

La description des deux centres est très proche en théorie, ces deux centres de responsabilité bénéficient d'une plus grande autorité et en conséquence ils ont une responsabilité plus importante en termes d'objectifs de rentabilité et/ou de profitabilité d'où leur qualification de centre de profit et d'investissement.

Le centre de profit supervise aussi le centre de coûts et de chiffre d'affaires, comme il a l'autorité sur toutes les activités qui engendrent les coûts et génèrent des revenus. A partir de là, le calcul d'une marge de profit en déduisant les coûts des revenus du centre, constitue son objectif, ainsi il intervient aussi sur les prix.

Le centre d'investissement est un centre de profit dont l'objectif est traduit en taux de rentabilité, il contribue et il a une part d'autorité dans les décisions d'investissement d'où son objectif d'assurer une rentabilité optimale des capitaux investis.

En pratique, les attributions de chaque centre sont bien distinctes ; pour le centre de profit réaliser une marge de profit dépend de la disponibilité de ressources stables qui font partie des capitaux investis. Ces capitaux investis sont appelés à générer une rémunération suffisante sur le long terme. Le responsable d'un centre de profit pour atteindre son objectif qui est d'optimiser sa marge de profit, exerce son autorité pour arbitrer entre les charges et les revenus.

Quant au responsable du centre d'investissement, il doit :

- assurer la rentabilité des capitaux investis et circulants dont il a la responsabilité.
- arbitrer entre les profits d'aujourd'hui et profits futurs, il bénéficie aussi d'une autorité partielle en ce concerne les investissements en respectant l'enveloppe budgétaire accordée par la direction.

Cela n'empêche pas qu'en matière d'investissements, la marge de manœuvre du responsable du centre d'investissements est limitée. En fait les procédures de décision d'investissements et de contrôle de la mise en œuvre de ceux-ci relèvent de la direction financière centrale (même si le responsable du centre d'investissements peut émettre une proposition en la matière).

3.2.3 Les prix de cession interne

Les prix de cession interne valorisent et règlent les échanges entre les centres de responsabilité d'une même entité. La fixation du prix de cession interne doit respecter l'autonomie et la performance de chacun des centres de responsabilité en préservant l'intérêt de l'entreprise. Ce prix de cession peut être déterminé en se référant au coût ou au prix du marché.

Dans l'objectif de limiter ou d'éviter les conflits internes, le contrôle de gestion doit au préalable déterminer les prix de cession interne afin de permettre de :

- Respecter l'autonomie du responsable du centre de responsabilité.
- Maitriser l'évaluation de l'efficacité de chaque centre.
- Respecter l'efficacité de l'entité.

En aucun cas le prix de cession interne ne devra influencer le résultat global de l'entreprise, il n'influence que les résultats partiels des centres.

D'un point de vue comptable, les opérations de cessions internes entre centres de responsabilité d'une même entité se neutralisent. C'est exactement le même effet, s'agissant d'opérations intra-groupes ou entre filiales d'un même groupe dans le cadre de la consolidation des comptes.

Y.De Rongé et K.Cerrada (2008) ont répertorié dans la pratique cinq types de prix de cession interne :

- Le prix de marché, dans le cas où l'échange porte sur un bien pour lequel il existe un marché à l'extérieur de l'entreprise.
- Le coût marginal ou le coût de revient variable.
- Le coût de revient complet standard ou réel.
- Le coût de revient complet, augmenté d'une marge de profit pour les produits ou services pour lesquels il n'existe pas de marché externe.
- Le prix négocié entre acheteur et vendeur, sur la base du prix du marché, tel que le prix du marché diminué des frais de commercialisation.

3.2.4 La mesure de la performance des centres de responsabilité

Pour procéder à l'évaluation de la performance des centres de coût, de frais et de chiffre d'affaires, c'est souvent la méthodologie d'analyse des écarts qui est utilisée.

Alors que pour évaluer la performance des centres de profits et/ou d'investissement, c'est principalement les deux mesures qui sont pratiquées :

- le R.O.I (return on investment) ou le rendement du capital investi.

- le bénéfice résiduel (version contemporaine : valeur économique ajoutée (economic value added)).

Le rendement du capital investi (R.O.I) est défini comme une mesure désignant un ratio financier souvent exprimé en pourcentage, pour évaluer le montant gagné ou perdu par rapport aux fonds initialement apportés ou placés dans un investissement.

Le développement du R.O.I est remarqué avec l'apparition des centres de responsabilité chez Du Pont De Nemours et General Motors au début du siècle passé.

Pour Y.De Rongé et K.Cerrada , le R.O.I est la mesure principale du contrôle de gestion instauré en parallèle avec le développement des « Business units » décentralisées dans les premières entreprises de grande taille , qui se développaient à ce moment -là aux Etats-Unis.

Ces business units appelées aussi Strategic Business Units qui sont des unités organisationnelles au sein de l'entreprise et pour lesquelles sont rattachés à chacune d'elles un domaine d'activité bien défini. Elles sont dirigées de façon autonome, sont dotées de ressources propres avec des objectifs à atteindre.

Dans l'industrie automobile, ces Business Units sont assimilées à des centres de profits car la complexité d'une organisation concernant sa taille et son pilotage a fait repenser la configuration de son architecture (découpage en centres de responsabilité ou unités) pour mieux rationaliser son fonctionnement et augmenter sa profitabilité.

3.3 Les coûts préétablis et les écarts

Avec l'utilisation de la méthode des coûts préétablis ou standards, ce n'est pas uniquement le coût de revient en lui-même qui est visé, mais c'est la recherche et l'analyse de comment il a été déterminé et utilisé qui importent.

Ainsi il est utile de nous référer à la définition générale (PCG Français) d'un coût, celui-ci est défini selon trois caractéristiques :

- Le champ d'application du coût → fonction économique, moyen d'exploitation, activité d'exploitation, responsabilité.....
- Le moment du calcul du coût → coût historique, coût préétabli.
- Le contenu du coût → coût complet, coût partiel.

De ce fait lors de l'élaboration du coût préétabli, on le positionne antérieurement aux faits qui l'engendrent. « Il résulte d'hypothèses rationnellement élaborées, il s'agit donc d'un coût prévisionnel (standard, norme, objectif, devis ou budget de charges » (A.Boughaba, 1991).

Il est utile de rappeler que le coût préétabli est non seulement un outil comptable conventionnel mais qu'il est à la base de l'élaboration des budgets dans le secteur industriel,

dans certains secteurs des services et dans certaines fonctions administratives (de nature répétitive).

3.3.1 La détermination des coûts préétablis

D'abord l'entreprise procède à l'élaboration de coûts préétablis à partir du calcul de coûts prévisionnels en tenant compte de ses objectifs. Donc au préalable ces coûts peuvent être de simples prévisions, des objectifs à atteindre ou des normes à respecter.

Le calcul du coût préétabli peut se faire en se référant (A.Boughaba) aux :

- Données économiques et techniques.
- Données historiques.
- Objectifs.
- Budgets de charges
- Différents devis.

Deux aspects sont mis en évidence pour la détermination des coûts préétablis :

- **Aspect physique** : l'élaboration des standards physiques est prise en charge par des techniciens au niveau des bureaux d'études, bureaux des méthodes et d'industrialisation.

Les techniciens conçoivent et élaborent deux documents qui sont :

« La nomenclature » où figurent tous les composants qui rentrent dans le processus de production du produit en tenant compte souvent des niveaux ou étapes de fabrication : matières premières, utilités, produits semi-ouvrés.

« La gamme d'opérations » qui est le dénombrement de toutes les opérations à effectuer pour la fabrication du produit avec le temps chronométré pour chaque opération et les pièces composantes ; par exemple dans une usine de voitures : l'emboutissage, la tôlerie, la peinture, en dernier le montage qui est l'étape la plus longue et la plus complète et qui nécessite le plus de main d'œuvre.

- **Aspect valeur** : la valeur d'un produit est déterminée à partir de la méthode de calcul choisie et de ce qui est incorporé par exemple matières premières et main d'œuvre directe seulement ou bien il est ajouté une part des frais directs.

Le champ d'utilisation de la méthode des coûts préétablis s'étale bien au-delà des coûts industriels où la référence sont les normes établies en quantités physiques : quantité de matières premières et consommables , heures de main d'œuvre , temps machines ; donc il est possible qu'à partir de la constatation de façon répétitive de coûts non industriels , établir des normes significatives qui seront formulées en standards concernant les frais d'administration , les frais de transports...

Souvent les coûts préétablis et les coûts standards sont pris pour des synonymes, du fait que les coûts préétablis dont l'évaluation se fait avec précision à partir d'une analyse technique et économique, sont assimilés à une « norme » et sont appelés : coûts standards.

Un coût préétabli fait référence à ce qui a été déjà constaté, une appréciation du vécu. L'élaboration et l'architecture des coûts préétablis se conçoivent à partir du référent que sont les coûts constatés.

Ces coûts standards contiennent des charges directes et des charges indirectes, et leur calcul se rapporte à une activité normale et se fait pour B.et F.Grandguillot (2014) : « à partir de normes techniques (nomenclature des produits, taux de rebut, temps de travail....) et économiques (étude de la concurrence, prix du marché, statistiques, coûts passés....).La formule du coût standard (calculé pour unité produite) est la suivante :

$$\text{Coût Standard} = \text{Coût Unitaire Standard} \times \text{Quantité Standard}$$

3.3.1.1 Les coûts préétablis des charges directes

Dans la production, les charges directes sont proportionnelles au niveau d'activité et la formule des coûts préétablis des matières premières et de la main d'œuvre est comme ci-dessous :

$$\text{Coût préétabli des matières P.} = \text{C.U préétabli de la M.P} \times \text{Q.Préétablie de la M.P par produit}$$

$$\text{Coût préétabli de la main d'œuvre} = \text{Taux horaire préétabli} \times \text{Temps attribué au produit}$$

3.3.1.2 Les coûts préétablis des charges indirectes

Il est procédé à la répartition des charges indirectes dans des centres d'analyse puis elles sont distinguées⁴ en charges variables et charges fixes. Il est fait recours aux centres d'analyse car il n'est pas évident d'établir un lien direct entre le produit et la charge enregistrée en comptabilité.

⁴-Pour un développement complet voir : « Les coûts complets, principes et fondements ». http://unt.unice.fr/aunege/comptabilite_analytique.

Donc **d'un point de vue comptable**, ces centres d'analyse sont considérés comme des subdivisions comptables comportant des éléments de charges regroupés qui ne peuvent pas être directement affectés ; et qui attendent leur imputation aux coûts. Dans **la perception du contrôle de gestion**, ces centres d'analyse correspondent aux centres de responsabilité.

a) Le budget standard des centres d'analyse

La production normale sert de référence pour élaborer un budget standard des centres d'analyse⁵, chaque centre aura son coût préétabli d'unité d'œuvre calculé à partir d'une quantité standard d'unités d'œuvre ou d'une valeur de l'assiette de frais dans le cas d'une activité normale du centre. Le calcul d'un coût unitaire préétabli d'unité d'œuvre est le suivant :

$$\text{Coût unitaire préétabli d'unité d'œuvre} = \frac{\text{Budget standard du centre d'analyse}}{\text{Activité normale (nombre d'unités d'œuvre)}}$$

b) Le budget flexible des centres d'analyse

Dans les charges indirectes, il y a le volet des charges fixes et le volet des charges variables ; ainsi le budget flexible qui est un budget standard des charges indirectes, prend en considération plusieurs niveaux d'activité car cela va impacter la part des charges fixes et la part des charges variables. Le but est de rapprocher les prévisions des variations d'activité, pour cela il est procédé à l'élaboration du budget flexible en utilisant la méthode de l'imputation rationnelle⁶ des charges fixes. L'équation du budget flexible est de la forme :

$$F(x) = a x + b \quad \text{où} \quad \begin{array}{l} a = \text{coût variable unitaire.} \\ x = \text{niveau d'activité.} \\ b = \text{total des charges fixes.} \end{array}$$

En tenant compte du niveau d'activité, le calcul du coût standard d'unité d'œuvre est le suivant :

$$\text{Coût Standard d'unité d'œuvre} = a + b/x$$

3.3.1.3 Les coûts préétablis de la production

⁵-Un centre d'analyse est « une subdivision comptable de l'entreprise où sont analysés et regroupés les éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts (des produits). Il s'agit en quelque sorte d'un collecteur de coûts qui facilitera nos calculs. Nous créerons autant de centres d'analyse que la complexité de l'entreprise le demande ». C.Averseng et C.Marsal (Comptabilité de gestion et pratique du tableur), <https://fr.slideshare.net/methode-des-centres-d-analyse>.

⁶-Imputation rationnelle des charges fixes : est une méthode de comptabilité analytique qui inclut les charges fixes dans un coût selon la proportion : production effective (réelle) sur production normale. La méthode de l'imputation rationnelle est une étape de l'analyse des charges communes et de leur affectation aux différents coûts ; les coûts des centres d'analyse sont alloués aux coûts des produits en proportion des unités d'œuvre des centres consacrées à ces produits.

Au préalable il s'agit de comparer : le coût préétabli de la production PREVUE (coût préétabli unitaire d'un produit \times volume de production prévu) et le coût préétabli de la production REELLE (c.p.unitaire d'un produit \times volume de production réel). Puis il faut déterminer l'écart sur volume de production entre les deux coûts.

3.3.1.4 Le traitement des en-cours

Des formules sont élaborées pour l'évaluation des en-cours en début de période et en fin de période dans la chaîne de production, pour cela il faut :

- Apprécier et déterminer le degré d'avancement des en-cours.
- Calculer le nombre d'équivalents terminés soit d'une façon globale soit distinctement pour chaque facteur de production, dont la formule est :
Nombre d'équivalents = nombre d'en-cours \times degré d'avancement.
- Evaluer la production constatée de la période en appliquant la formule suivante :

Production Constatée de la période	=	Nombre d'unités terminées au cours de la période N et entrées en stock	+	Nombre d'équivalents terminés fin de période N	-	Nombre d'équivalents terminés début de période N
---	---	---	---	---	---	--

Le but en mettant en place un système de coûts standards est de permettre un suivi comptable régulier des coûts de production, facilitant ainsi la tâche du contrôle de gestion ; notamment quand il s'agit d'évaluer les stocks de produits en-cours et de produits finis. Ce système va générer inévitablement des écarts entre les objectifs fixés et les réalisations.

Nous pouvons appréhender le rôle des coûts standards dans la performance des centres de responsabilité, dans le processus⁷ du contrôle de gestion et d'une façon globale dans le pilotage de l'entreprise à travers leur objectif cerné par B.et F.Grandguillot (2014) qui est « de :

- Fixer des coûts prévisionnels considérés comme normaux pour une activité normale.
- Evaluer les performances des centres de responsabilité en mesurant les écarts entre les coûts constatés et les coûts standards.
- Analyser l'origine des écarts afin de prendre les mesures correctives nécessaires ».

3.3.2 Le calcul et l'analyse des écarts

A la fin du cheminement de l'exécution ou de la réalisation d'une opération, c'est l'étape de calcul des écarts et de leur analyse qui opère. Il s'agit pour le contrôle de gestion de comparer les données réelles et les prévisions.

⁷-Le terme processus prend tout son sens ici dans la mesure où il s'agit d'un ensemble d'activités organisées dans le temps produisant un résultat précis et mesurable.

La confrontation entre le coût préétabli (prévisionnel) et le coût réel (constaté, historique) détermine les écarts.

3.3.2.1 L'élaboration du budget flexible et les différents écarts

A partir de la définition d'un écart qui est la différence entre « une donnée de référence » par exemple un coût préétabli (standard) et « une donnée constatée » donc un coût réel, le calcul de l'écart s'effectue de manière suivante :

$$\text{Ecart} = \text{Coût réel} - \text{Coût standard}$$

L'écart qui est déterminé donc à partir de la différence entre une donnée de référence établie au préalable et une donnée constatée, peut être illustré par un écart entre coût prévu et un coût réalisé, un écart entre une quantité allouée et une quantité consommée.....

Le contrôle de gestion intervient dans l'analyse des écarts pour rechercher les causes et mesurer leur impact, identifier les responsabilités et les éléments de causalité internes et externes, informer les principaux acteurs pour prendre les mesures correctives et les ajustements nécessaires.

Dans des situations où il s'agit de comparer les prévisions (données de référence) et ce qui a été exécuté ou réalisé (données constatées), ce fait va amener à déterminer un pourcentage des réalisations par rapport aux objectifs.

Dans une entreprise qui applique la méthode des coûts standards, les budgets sont établis selon les standards déterminés. La procédure est de préparer le budget initial en fonction de la capacité standard prévue, alors que l'analyse des écarts s'effectue avec le budget flexible.

Donc l'élaboration au préalable du budget flexible (révisé) pour l'étude des écarts est le suivant :

B.F pour les matières premières = Quantité Réelle de M.P × Prix Standard Unitaire.

B.F pour la main d'œuvre directe = Heures Réelles de M.O × Taux Horaire Standard.

B.F pour les Frais Généraux de Fabrication =

F.G.budgétisés + (Taux d'imputation des F.G.Variables × Base d'imputation atteinte).

En générale la base d'imputation est exprimée en heures de main d'œuvre directe, en coût (dinars) de main d'œuvre directe, en coût (dinars) de matières premières ou en coût (dinars) d'heures machine.

Et le taux d'imputation⁸ « est utilisé pour répartir les frais généraux de fabrication fixes en fonction de la production. Ce taux est aussi appelé coefficient d'imputation, le calcul ou l'établissement du taux d'imputation exige deux estimations préalables :

- L'estimation des frais généraux de fabrication de la période.
- L'estimation de la production de la période ».

Souvent le taux d'imputation rationnelle appelé aussi coefficient d'imputation rationnelle est obtenu à partir du rapport suivant :

$$\text{T.I.R} = \frac{\text{Activité Réelle}}{\text{Activité Normale}}$$

Le montant des charges fixes imputées sera égal au montant des charges fixes réelles \times T.I.R.

Il existe différentes façons de calculer le taux d'imputation, en référence à l'activité de l'usine ou de l'entreprise (un produit ou plusieurs), aux salaires et à la technologie utilisée (niveau de robotisation).

Dans le but de parer au risque de répartir de façon systématique et non justifiée des charges fixes (de structure) d'une période sur la production et les ventes d'une même période mais qui est touchée par une sous-activité pour différentes raisons : contexte d'insuffisance de demande commerciale , maintenance des machines , démarrage de nouvelles unités ou lancement d'un nouveau produit. Ceci laissant penser à un manque de rentabilité structurelle des produits et activités⁹ , alors qu'il s'agit de la sous-utilisation conjoncturelle du potentiel productif de l'entreprise.

Il peut se présenter deux cas d'écarts :

- Soit un écart positif (+), ce qui nous donne : Coût réel $>$ Coût préétabli donc il est considéré comme un Ecart Défavorable.
- Soit un écart négatif (-), ce qui nous donne : Coût réel $<$ Coût préétabli donc il est considéré comme un Ecart Favorable.

Le contrôle de gestion intervient pour mettre en évidence les écarts les plus significatifs (ceux qui dépassent le seuil de tolérance fixé par l'entreprise), les analyser , en chercher les causes , et mettre en œuvre des mesures permettant des corrections , des ajustements, des

⁸-<http://www.mvtechnologie.com>, le calcul du taux d'imputation.htm

⁹-Avec le principe de la méthode ABC on retrace le cheminement de ce que coûte un produit vu que les produits consomment des activités et que les activités consomment des ressources.

améliorations ou des adaptations aux situations nouvelles qui peuvent se présenter à l'entreprise, avec l'objectif de réaliser de meilleures performances internes.

3.3.2.2 L'analyse des écarts

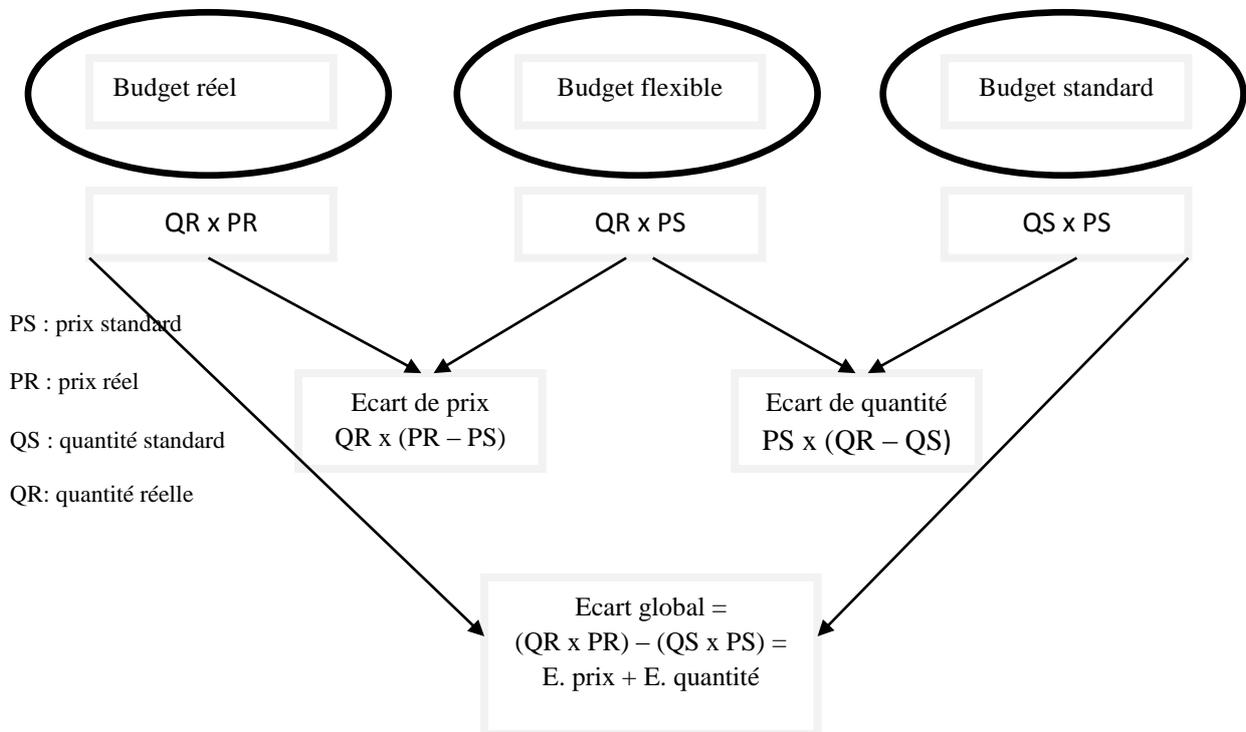
Pour engager une analyse des écarts il faut au préalable adapter les coûts prévisionnels à la production réelle :

$$\text{Production Réelle} = \text{Quantité standard} \times \text{production réelle} \times \text{coût standard unitaire}$$

Il existe différents niveaux d'analyse et approches pour la représentation graphique¹⁰ des écarts, il sera procédé à la conception d'une architecture avec la décomposition des écarts pour mieux mener leur analyse et cibler les causes, nous avons conçu cette architecture pour accompagner le détail de chaque écart :

¹⁰-Pour plus de développement : B et F Grandguillot, « L'essentiel du contrôle de gestion », édition Gualino 2014.

Figure 3 : Ecart sur matières premières, sur main d’œuvre, sur frais généraux de fabrication.
Ecart sur matières premières :



Source : « Architecture » des écarts réalisée par l’auteur.

Ecart sur matières premières :

Cet écart est décomposé en écart de prix et en écart de quantité :

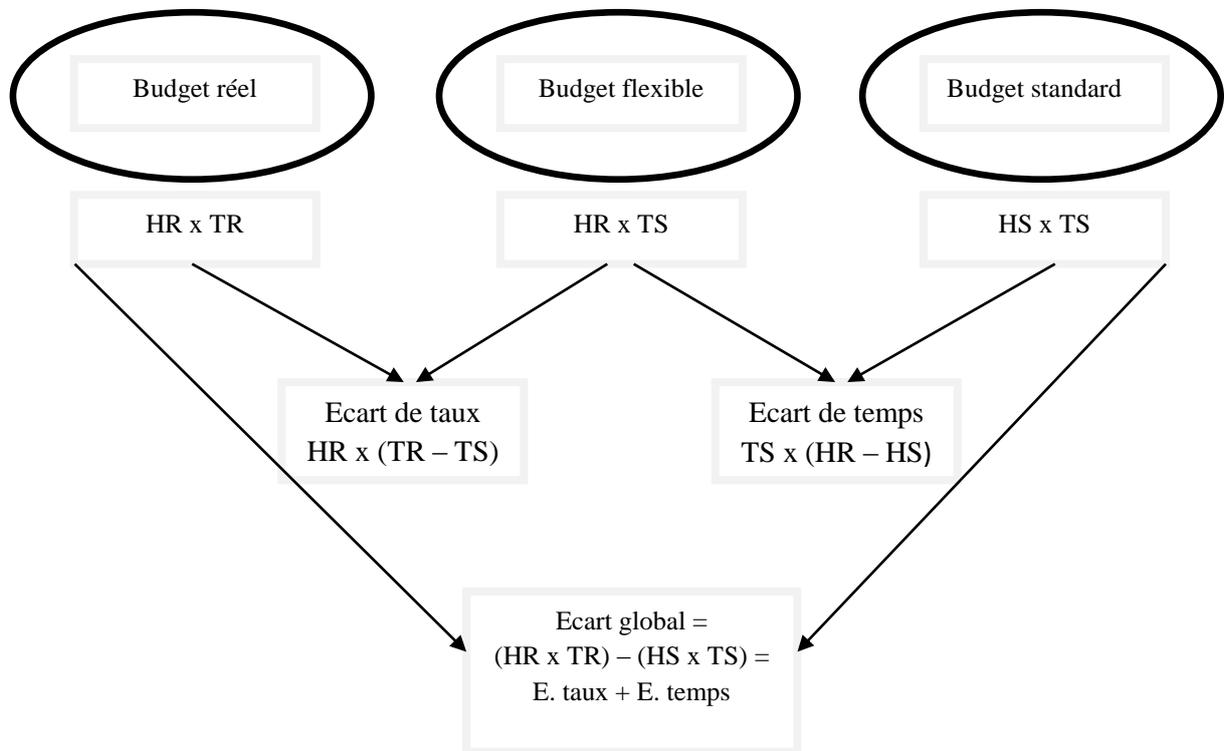
Ecart de prix = $(QR \times PR) - (QR \times PS)$ ce qui nous donne : $E/P = QR (PR - PS)$

Ecart de quantité = $(QR \times PS) - (QS \times PS)$ ce qui nous donne : $E/Q = PS (QR - QS)$

Et le calcul de l’écart global sur matières premières est le suivant :

$EG / M.P =$ Ecart sur prix + Ecart sur quantité.

Écarts sur main d'œuvre :



Source : « Architecture » des écarts réalisée par l'auteur.

Écart sur main d'œuvre :

A partir de données disponibles concernant le volet standard comme les heures de main d'œuvre directe par unité (MOD /1 unité) avec le tarif horaire s'y rapportant et le volet réel, c'est-à-dire la production réelle en nombre d'unités produites, heures de main d'œuvre nécessitées et les coûts réels ; on détermine l'écart pour le taux horaire (tarif ou prix de l'heure de main d'œuvre directe) et l'écart temps (heures de main d'œuvre nécessaires).

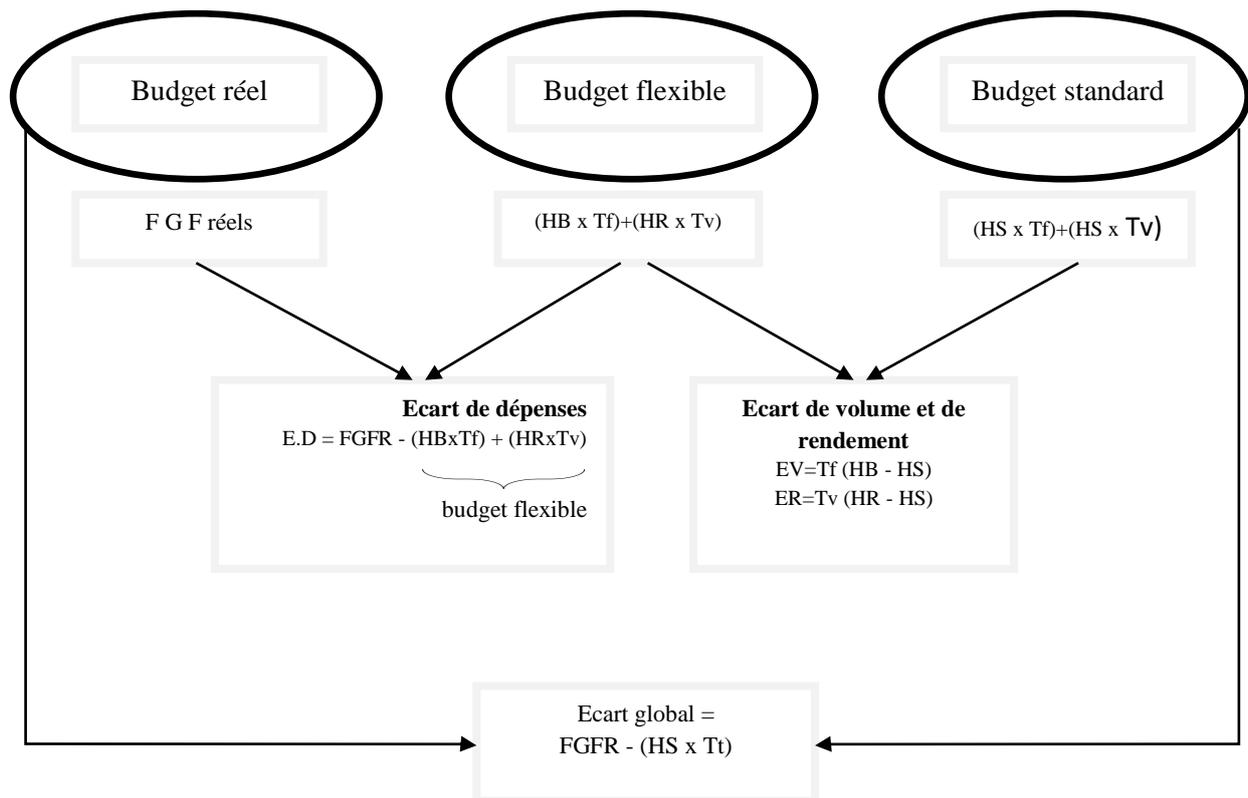
Cet écart donc est décomposé en écart de taux et en écart de temps :

Ecart de taux = $(HR \times TR) - (HR \times TS)$ ce qui nous donne : $E/\text{Taux} = HR (TR - TS)$.

Ecart de temps = $(HR \times TS) - (HS \times TS)$ ce qui nous donne : $E/\text{temps} = TS (HR - HS)$.

Pour compléter l'analyse, il faut calculer l'écart global = E. taux + E. temps.

Écart sur les frais généraux de fabrication :



Source : « Architecture » des écarts réalisée par l'auteur.

Écart sur frais généraux de fabrication :

FGFR : frais généraux de fabrication réels totaux.

HB : heures budgétisées totales pour la main d'œuvre directe en référence à la capacité standard.

HR : heures réelles de main d'œuvre constatées.

HS : heures standards (préétablies).

Tt : coefficient d'imputation standard des frais généraux totaux de fabrication.

Tf : coefficient d'imputation standard des frais généraux fixes de fabrication.

Tv : coefficient d'imputation standard des frais variables de fabrication.

Pour l'écart des frais généraux de fabrication, on utilise aussi comme support de calcul le budget flexible, il s'agit de comparer les coûts réels et les coûts standards avec les coûts budgétisés en optant souvent pour /et en calculant au préalable : le taux d'imputation des frais généraux, qui est l'unité de main d'œuvre directe comme dans la présentation ci-dessus (**Figure 4**).

L'écart sur dépenses = $FGF - (HB \times Tf) + (HR \times Tv)$.

L'écart sur Volume = $Tf (HB - HS)$.

L'écart sur Rendement = T_v (HR-HS).

Notons que l'écart sur volume s'il est positif(+), cela peut être intéressant pour l'entreprise du fait qu'elle ait produit plus que prévu, en éliminant tout problème de mévente.

Y.De Rongé et K.Cerrada placent l'analyse des écarts au cœur du processus de contrôle budgétaire car elle constitue l'outil de référence pour exercer un contrôle des résultats. Ainsi à travers une fréquence bien choisie de comparaison des prévisions (objectifs) avec les réalisations en procédant à l'analyse des écarts, il y'a satisfaction d'un double objectif :

- **Un objectif d'attribution de responsabilités**, il s'agit de déterminer qui est responsable de l'écart constaté, pas spécialement pour sanctionner mais pour rapidement intervenir et y remédier.
- **Un objectif de pilotage**, identifier et bien cibler le lieu (l'activité, le site....) de la déviation par rapport au « tracé » des objectifs comme une mévente ou problèmes de ventes insuffisantes, un dérapage des coûts de production ou de distribution. Cette connaissance du lieu de l'écart va aider à mettre en place les actions appropriées et corriger ce qui a dérapé pour ne pas interférer dans l'atteinte des objectifs prévus.

Ainsi à travers les actions correctrices menées, l'entreprise vise à remédier aux écarts constatés entre les objectifs et les résultats obtenus .C'est dans le cadre d'une analyse minutieuse des résultats obtenus que se décide les adaptations nécessaires à appliquer en termes d'objectifs et des moyens à mettre en œuvre.

Au gré des besoins de l'organisation et des aléas de l'environnement, ces corrections vont concerner l'organisation même à long terme et les actions correctrices interviennent à différents niveaux :

- **Au niveau stratégique** : mauvaise définition ou traduction des objectifs ou alors des décisions mal élaborées, ceci aboutira bien sûr à la redéfinition de la stratégie.
- **Au niveau opérationnel** : l'écart peut être généré par une mauvaise traduction des objectifs stratégiques en objectifs opérationnels ou d'une mauvaise conception des plans d'action.

Le contrôle de gestion s'invite ainsi dans la démarche stratégique, car pour mener à bien et mettre en œuvre une stratégie, il est nécessaire d'opérer au niveau opérationnel à travers des plans d'actions qui définissent ce qui doit être effectué à ce niveau. Et ces plans d'actions sont exprimés et estimés au juste en terme financier dans les budgets¹¹.

¹¹ -Nous avons développé ce point dans le paragraphe réservé au budget en tant qu'outil du contrôle de gestion. Nous assistons à une véritable synergie entre tous les outils ou instruments opérant dans le contrôle de gestion, dans un même but : faciliter le pilotage des activités et de l'exploitation de l'entreprise. Toute action s'exécute dans un esprit ou mode opératoire de continuité ou de complémentarité.

Pour reprendre un aspect de l'analyse de H.Löning à propos de la définition du contrôle de gestion chez R.N.Anthony, abordant le contrôle de gestion en tant que management de la performance ou « maîtrise de la gestion par les opérationnels », c'est **cette opportunité d'agir ou de manœuvrer au niveau opérationnel** que nous avons tenu à souligner.

Donc toute correction ou réajustement ou adaptation appliquée suite à des écarts constatés au niveau opérationnel aura une incidence relative **au niveau stratégique**.

Le principe actif de toute stratégie est d'intervenir dans tous les délais aussi bien à court terme (l'opérationnel) que le long terme (la stratégie) où il s'agit de prendre en considération l'environnement et de prévoir et agir pour le futur. « En effet, l'une des caractéristiques majeures de l'action stratégique est qu'elle soit inscrite dans un avenir incertain¹² ».

A ce propos, pour R.Demeestère et co.auteurs (2004) « une stratégie n'a de sens que si elle influence l'action au quotidien. Le système de pilotage a pour rôle de déployer la stratégie, de la traduire en plans d'action au niveau opérationnel ».

Mais pour les praticiens et même pour les théoriciens, cette marge de manœuvre n'est pas toujours possible face à la contrainte budgétaire.

3.4 Le budget : entre outil de contrôle de gestion et arbitrage financier-comptable

La fonction la plus souvent associée au contrôle de gestion est la gestion prévisionnelle, celle-ci est incarnée par l'un de ses principaux outils qui est le budget.

Donc parmi les outils du contrôle de gestion figure le budget et il occupe une place centrale dans le système de contrôle de gestion.

La définition¹³ du budget de H.Bouquin (1997), souvent reprise dans des travaux de recherche et articles : « **l'expression comptable et financière des plans d'action retenus** pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels », démontre l'envergure des répercussions du budget non seulement sur la gestion de l'entreprise mais aussi sur sa stratégie, car au besoin l'entreprise **peut revoir ou décliner sa stratégie** avec la marge de manœuvre qu'elle a **d'intervenir au niveau opérationnel**.

Dans le paragraphe consacré aux écarts, nous avons bien mis en évidence l'aide qu'offre l'utilisation et la référence au budget dans l'analyse des écarts et l'orientation que vont

¹² - <https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net><pdf

¹³ -Article : « Budget et contrôle budgétaire : doit-on s'en passer ? », Centre des ressources en économie-gestion (Creg) académie de Versailles ; <https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/budget-ctrl-budgetaire.pdf>.

prendre les actions d'ajustement, de correction, d'amélioration ou d'adaptation **afin de mieux aiguiller la performance de l'entreprise.**

Le budget s'impose et intervient dans la planification, la coordination, le contrôle, l'évaluation des performances. Et son élaboration sollicite au préalable la mise en place d'un système budgétaire, et pour pouvoir installer un processus de contrôle de gestion il y a justement nécessité de s'assurer de la bonne conception du budget et de sa mise en action.

H.Bouquin (1998) préconise « un système de contrôle de gestion garant de la cohérence entre la stratégie et la gestion courante » ; d'où la possibilité de superviser l'évolution de l'activité de l'entreprise et son positionnement dans son environnement (concurrence, marché....) à travers des actions au niveau opérationnel.

M.Gervais(1991) consacre le rôle central au système budgétaire parmi les autres outils du contrôle de gestion, dans la mesure où ceux-ci s'établissent et s'évaluent par rapport à lui.

En fait le système budgétaire représente une source d'informations où sont puisées des données pour fournir les tableaux de bord, élaborer une batterie de ratios, déterminer les écarts.....

Il est important de distinguer le budget du contrôle budgétaire même si on tend souvent à les juxtaposer. H.B.Boudaoud(2014) le discerne ainsi : « le budget n'est pas nécessairement contrôle budgétaire. Le budget est un terme générique », l'auteur reprend R.N.Anthony qui le définit comme « un plan pour l'année à venir généralement exprimé en termes monétaires » (Anthony 1988 p.17). Alors qu'il fera correspondre le contrôle budgétaire « à l'exploitation du budget afin de planifier et contrôler les performances des managers et plus globalement de l'entreprise ».

3.4.1 L'élaboration du budget

Le budget a recours à trois concepts : la prévision, le budget (la budgétisation) et le contrôle budgétaire.

Pour la prévision, en se référant à des données historiques, à des situations déjà constatées ou vécues, il sera procédé à des prévisions et à la conception d'un plan global du budget.

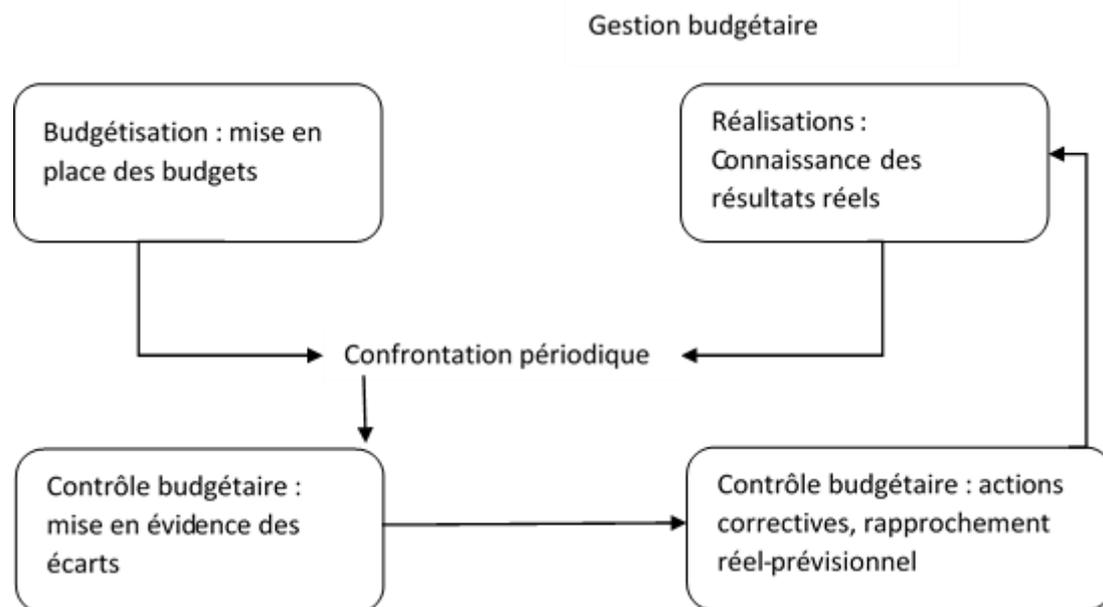
Une fois les programmes d'action bien formulés et élaborés, il s'agit ensuite de les traduire **financièrement**. Enfin les activités planifiées¹⁴ seront tout au long de leur réalisation (exploitation de l'entreprise), supervisées par un contrôle de gestion qui veillera à ce qu'elles **n'excèdent pas les fonds affectés pour chacune d'elles.**

¹⁴-Les nombreuses activités de l'entreprise sont prises en charge financièrement par les différents budgets qui leur sont consacrés : budget des ventes, budget de la production, budget des approvisionnements, budget des investissements....

A priori la notion de budget est rattachée à la notion générale de la gestion budgétaire qui désigne l'opération de planification à plus ou moins long terme de recettes et dépenses sur une période donnée. En quelque sorte la gestion budgétaire constituera le mode de gestion de l'entreprise qui **à partir de décisions prises par la direction générale, celles-ci seront formulées en programmes d'action chiffrés appelés « budgets ».**

Il est évident que le budget justifie l'existence de la gestion budgétaire, celle-ci aura pour mission de s'assurer de la bonne exécution du budget et sollicitera le contrôle budgétaire pour le suivi de la réalisation des actions programmées. Et pour que le contrôle budgétaire soit efficace ; son mode opératoire doit s'effectuer dans **une boucle rétroactive**, c'est-à-dire une évaluation et une comparaison permanentes des prévisions et des réalisations, comme c'est illustré dans la **Figure 5** suivante :

Figure 4 : La boucle rétroactive de la gestion budgétaire.



Source : B.Tinguit « Gestion budgétaire » 2008.

B.Tinguit (2008) a distingué deux étapes dans l'élaboration du budget :

1) La procédure de mise en œuvre :

Celle-ci est formulée en « deux modalités :

- a. Les budgets imposés : la hiérarchie assigne à chaque responsable ses objectifs et lui affecte des moyens.
- b. Les budgets négociés : sont élaborés après discussion entre les responsables opérationnels et leur hiérarchie ».

2) Le contenu de la gestion budgétaire :

Dans cette étape l'intérêt est porté non seulement sur la composition du budget mais aussi sur son impact en termes financier et de rentabilité. Nous associons la notion de rentabilité non pas à une performance financière ou une perception de gain ou de perte, mais à la manière de financer correctement l'activité.

« Les budgets doivent envisager et englober :

- les activités d'exploitation de l'entreprise et leurs incidences en termes de patrimoine et de rentabilité.
- les conséquences monétaires.
- les opérations d'investissement et de financement décidées dans le plan opérationnel.

Les budgets privilégient les programmes d'action de vente et de production : ce sont les budgets déterminants. On en déduit les budgets des différents services : ce sont les budgets résultants ».

Dans le mode opératoire de l'élaboration d'un budget, il est indéniable qu'il faut au préalable une réflexion anticipée et pertinente sur des objectifs. Il y a lieu d'estimer des performances que l'entreprise se doit de fixer et mettre en place une capacité (déterminer les moyens) pour les atteindre. Il est nécessaire aussi de bien connaître les résultats des périodes ou exercices d'exploitation précédents ; et pour la cohérence du budget prévisionnel il est important de bien appréhender les mutations de l'environnement où évolue l'entreprise ou l'entité. Ensuite il s'agit de prendre en compte les facteurs de variation susceptibles d'interférer ou d'impacter le marché, la production ou toute action ou innovation dans le futur de l'entreprise.

3.4.2 La réciprocité d'action « budget-contrôle budgétaire »

Au préalable les budgets sont élaborés de manière à faciliter la tâche au contrôle budgétaire, donc le but est de permettre à ce que s'exerce le contrôle pour être fidèle à l'expression : on ne maîtrise que ce qu'on peut contrôler. Une comparaison permanente est effectuée des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant dans les budgets pour détecter et cerner les écarts éventuels. C'est en se référant et en s'appuyant sur le budget et le contrôle budgétaire que les managers et les responsables mèneront une réflexion sur les écarts identifiés et cernés (entre les objectifs et les réalisations), afin d'initier les actions correctrices ou d'ajustement permettant un pilotage de la performance de l'entreprise.

Ce n'est qu'à la suite de ce contrôle budgétaire aussi, que seront prises en considération de nouvelles consignes pour l'élaboration du prochain budget.

3.4.3 La fonction du contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire agit dans son espace comme le contrôle de gestion, les tâches sont coordonnées afin de permettre d'évaluer et apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Pour M.Gervais(1983), en définissant le contrôle budgétaire comme « la comparaison permanente des résultats réels et des prévisions chiffrées figurant aux budgets », va le positionner dans les missions suivantes :

- Rechercher et cerner la (ou les) cause(s) d'écarts,
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques,
- De prendre les mesures correctives ou d'ajustement éventuellement nécessaires,
- D'apprécier (évaluer) l'activité des responsables budgétaires (par rapport aux fonds budgétaires affectés).

Ce qui laisse déduire que ce caractère répétitif et évolutif de la technique budgétaire amplifie son efficacité. Dans le sens où les correctifs concernent aussi les mesures d'adaptation au contexte et environnement actuels (progrès technologique, système d'information sophistiqué, concurrence rude, révision dans la gestion des compétences.....).

Le contrôle budgétaire intervient pour parfaire et consolider la fonction du contrôle de gestion. B.Tinguit lui assigne une fonction partielle du contrôle de gestion dans le sens où :

- il définit les centres de responsabilité.
- il sert de liaison et d'arbitrage entre les centres de responsabilité en définissant les modalités de cession entre eux.
- il décide du degré d'autonomie déléguée aux centres de responsabilité et fait respecter les orientations de la politique générale de l'entreprise.
- il met en place des unités de mesure des performances (les tableaux de bord,...) connues et acceptées par les responsables.

3.4.4 Reconsidération et critiques du budget

A travers l'utilisation du budget dans différentes entreprises, il en résulte une diversité de pratiques. Pour H.B.Boudaoud (2014), cette diversité « semble s'expliquer par la vision qu'entretiennent les acteurs vis-à-vis du budget. Alors que certains voient dans le budget un instrument permettant d'améliorer la performance de l'organisation (approche classique), d'autres le considèrent comme un instrument de légitimation de l'organisation ou bien comme un instrument d'aliénation des travailleurs ou de disciplinaire ».

Ce qui nous interpelle en premier c'est le budget comme « instrument d'aliénation » des travailleurs; avec le contexte actuel où l'organisation se soucie de l'épanouissement de

l'employé, nous estimons le mot un peu fort en référence à la définition de la philosophe S.Manon (2008) se basant sur le célèbre texte du manuscrit de K.Marx (1844) à ce propos : « ...le travail dans lequel l'homme s'aliène est un travail de sacrifice de soi, de mortification. Enfin le caractère extérieur à l'ouvrier du travail apparaît dans le fait qu'il n'est pas son bien propre, mais celui d'un autre, qu'il ne lui appartient pas lui-même mais appartient à un autre...L'activité de l'ouvrier n'est pas son activité propre. Elle appartient à un autre, elle est la perte de soi-même ».

Nous relevons surtout la négation de soi, être aliéné c'est être dépossédé de soi-même. Dans son analyse S.Manon(2008) évoque l'aliénation comme une mise à l'extérieur de soi correspondant à une perte de soi et non à une médiation dans la réalisation de soi. Le travail est aliéné lorsque qu'il n'est pas « libre activité physique et intellectuelle ». A travers la citation suivante de K.Marx, nous espérons cette situation dépassée : «Ce qui distingue une époque économique de l'autre, c'est moins ce qu'on produit que la manière de le produire ». Notre époque a favorisé et a laissé émerger des sujets autour de la psychologie, de la communication et du développement personnel.

Nous veillons à mettre en avant à chaque fois, l'intégration du facteur humain et son impact sur l'évolution de l'organisation à travers ses capacités d'agir, comme nous l'avons déjà évoqué.

Certes au niveau du budget, une foi élaboré et sa réalisation entamée ; il n'est pas prévu dans la procédure d'interférer ou de changer des éléments pendant la période concernée.

Comme instrument « disciplinaire », nous pouvons mettre en parallèle la rigueur¹⁵ des mécanismes et des règles de la comptabilité publique (notamment le principe fondamental reposant sur la séparation de l'ordonnateur et du comptable), « même si cette rigueur constitue un garde-fou contre la manipulation des comptes par comparaison avec les scandales financiers affectant les entreprises commerciales et en particulier évite les surévaluations concernant l'actif » ; il n'en demeure pas moins que cette rigueur représente un frein à l'initiative et au développement économique.

Par contre le budget comme instrument « permettant d'améliorer la performance », c'est une formule appropriée si nous considérons qu'une maîtrise des coûts, une rentabilité meilleure ou

¹⁵ -Thèse univ-Lyon, section 2:« Les spécificités de la comptabilité publique ». http://theses.univ-lyon2.fr/documents/getpart.php?id=lyon2.2004.radenac_c&part=195489

une qualité améliorée de prestation de services , ne sont pas acquises et que la quête de mieux faire est toujours là.

Par contre des jalons sont posés pour ne pas dépasser des fonds ou des crédits prévus d'avance, certains auteurs considèrent le budget comme outil de gestion « sclérosant ».

En effet l'opportunité aux initiatives est freinée ou délicatement négociable ; de même pour la marge de manœuvre pour investir ou acquérir par exemple un équipement nouveau dans un délai court.

3.4.4.1 L'incompatibilité du budget avec l'environnement

Les critiques croissantes des praticiens, à même de jauger la crédibilité du budget ces dernières années, optent jusqu'à sa suppression. Il est révélé son incapacité à fournir des prévisions justes et pertinentes pour incarner la stratégie de l'entreprise, convertir les plans d'action en objectifs chiffrés pouvant être soutenus et son manque d'efficacité dans l'évaluation des performances.

Dans le même article H.B.Boudaoud a cité Hopwood (1974): « Les entreprises ressentent le besoin d'établir un budget dans un environnement complexe et incertain alors que la pertinence des prévisions budgétaires repose sur la condition d'un environnement stable et prévisible ». D'où la nécessité de prendre en charge les écarts générés entre autres par des facteurs exogènes à l'entreprise.

Parmi ceux qui critiquent le budget N.Berland, qui lors de ses interventions et conférences lance sa formule : supprimez les budgets pour libérer les initiatives ! , reprend la citation de Jack Welch (Président de General Electric 1981-2001) : « Le budget est le fléau des directions générales américaines. Il n'aurait jamais dû exister. Faire un budget est un exercice de minimisation car tout le monde est occupé à négocier les chiffres les plus faibles possibles ».

Le contexte de développement du contrôle budgétaire (qui se réfère au budget) était stable ; N.Berland ¹⁶le décrit comme suit : «

- Stabilité des marchés et chaîne de valeurs.
- Concurrents connus.
- Contrainte sur la disponibilité des capitaux.
- Centralisation des entreprises /hiérarchie.
- Etalement dans le temps du cycle de vie et de la stratégie.
- Les opérationnels doivent se conformer aux règles ».

Ainsi N.Berland formule les cinq reproches faits au budget :

¹⁶- Nicolas Berland, article : « Comment peut-on gérer sans budget ? ». <https://halshs.archives-ouvertes.fr>

1)-L'exercice budgétaire est consommateur de ressources (temps, personnes), peu performant et ne répond plus aux attentes.

2)-Le budget est tourné vers le passé et l'extrapole. L'auteur a cité l'expérience d'une société qui a fait le choix de la pratique de SSB (société sans budget) et qui veut désormais orienter ses efforts de réflexion vers l'avenir et anticiper les difficultés.

3)-Le budget est rigide ; une fois élaboré, on ne peut le modifier facilement en cours d'année. Ce n'est donc pas un outil de simulation commode.

4)-Le budget couvre une période trop courte (un an) pour la stratégie mais trop longue pour le pilotage des opérations. Les managers ne sont pas incités à avoir une vision de long terme.

5)-Le budget ne favorise pas une culture ambitieuse, « de rupture » que la direction souhaite mettre en place mais favorise la reproduction à l'identique.

Cette société (ayant fait l'objet d'étude de l'auteur) pratiquait un contrôle de gestion traditionnel, en principe outil de déclinaison de la stratégie et essentiellement un système de contrôle budgétaire.

En pratique ce contrôle budgétaire, comme c'est le cas dans de nombreuses entreprises, focalisait trop sur les données chiffrées et oubliait les « plans d'action » qui soutiennent tout développement stratégique. L'urgence était de produire rapidement des chiffres financiers que de se concentrer sur les raisons de fond qui entraînaient le calcul de ces chiffres.

N.Berland a recueilli la constatation de certains cadres de la société et leur conviction, en affirmant que l'objectif du projet de gestion sans budget était finalement de lutter contre la monoculture financière qui semblait parfois s'être emparée du groupe.

Donc le changement ou la rupture sera incarné par le projet Boks¹⁷, même si l'adoption de ce projet est vécue comme une perte de repère chez certains acteurs la ressentant « comme une agression, la disparition d'un outil de gestion très structurant pour leur fonction ».

Le projet Boks veille à focaliser sur les actions à développer dans le groupe pour suivre la stratégie plutôt que sur leur image financière et les chiffres qui en découlent.

Ce projet est mené en trois phases :

- 1) Elaboration de la stratégie.
- 2) Elaboration de plans d'action en ligne avec la stratégie.
- 3) Elaboration de prévisions glissantes sur un an.

¹⁷ -Projet « Boks » élaboré par le groupe d'entreprise (SSB) en 1999 pour supprimer le contrôle budgétaire, le projet a été géré par un comité de pilotage composé de : directeurs administratifs et financiers, appartenant aux divisions de l'époque, du contrôleur économique corporate (contrôleur de gestion central) et d'un chef de projet issu du management,

3.4.4.2 Le budget-contrôle budgétaire : frein au changement

A partir d'un diagnostic du mode opératoire du budget et ayant pris du recul après des années de pratique, nous pouvons recenser son manque d'adaptation aux attentes actuelles d'une organisation vu le changement et l'appréhension de l'environnement.

Les signes et lacunes dévoilant cet empêchement au changement N.Berland en cite quelques-uns :

- Amélioration des performances plutôt que l'amélioration organisationnelle et l'apprentissage.
- Favoriserait au mieux l'innovation incrémentale¹⁸.
- Prise en charge des contraintes de production plutôt que la satisfaction des clients.
- Gère le rationnement en capital, c'est-à-dire l'allocation des ressources plutôt que le savoir.
- Se concentre sur les indicateurs comptables plutôt que sur la maximisation de la valeur pour l'actionnaire.

A travers ces critiques nous ressentons chez les analystes et certains praticiens une saturation de l'invasion ou occupation technologique et le recours excessif à l'intelligence artificielle en plus de la focalisation sur la réalisation de bons chiffres financiers.

Les questions qu'il faut se poser : est-ce que toutes les entreprises peuvent se passer d'un budget ? Quelle est la garantie de la fiabilité d'une alternative ? Prendre en considération l'âge de l'entreprise pour se lancer dans une expérience, **prendre un risque mesuré** car il ne s'agit pas d'être **dans la démonstration mais d'être opérationnel**, s'assurer de la capacité financière et des moyens en termes de compétences pour investir dans une nouvelle technique.

Pour faire face à d'autres critiques comme la contradiction de certaines fonctions du budget, des réformes sous forme de nouvelles méthodes comme « Activity Based Budgeting » ont vu le jour, mais cela n'a pas empêché les propositions pour invalider la pratique du budget ou sa place au sein du dispositif du contrôle de gestion.

3.5 Le processus transversal

C'est pour répondre aux besoins de superviser, de mesurer les coûts et d'apprécier les rapports entre facteurs de coûts /activités, que les méthodes ABC¹⁹(Activity Based Costing) et

¹⁸ -Dans le cas d'une innovation incrémentale, il s'agit souvent d'une petite amélioration technique ou organisationnelle, ou même d'une adaptation du modèle économique.

¹⁹ - Pour plus de développement, <https://comptabilité.savoir.fr>: « La méthode ABC (Activity Based Costing) »

ABM(A.B.Management) ont été élaborées en obéissant à une certaine minutie dans l'analyse des données.

Bouquin et Fiol²⁰ indiquaient que : « Le contrôle de gestion se trouve écartelé entre sa composante qui sert la direction générale (une approche financière) et celle qui régule « le terrain » et **ses processus**. Il est clair que c'est à ce **deuxième niveau que se perçoit la valeur ajoutée du contrôle**, l'autre niveau le réduisant à un simple reporting (remontée des informations) ».

En matière de régulation du « terrain », pour ces auteurs : L'approche par les processus est devenue une référence, elle donne une méthodologie au contrôle de gestion, **elle constitue le chaînon manquant entre la stratégie et les centres de responsabilités**.

Mais pour une meilleure adoption de la méthode ABC, il faut privilégier la mise en place d'un processus transversal²¹ qui nécessite lui-même un management transversal.

3.5.1 Notion de management transversal

En management transversal, il s'agit d'atteindre des résultats en s'activant et en managant avec des partenaires ou un groupe où la relation n'est pas de type hiérarchique.

Le manager en transversal doit reconnaître toutes les composantes de son équipe, en s'adaptant à un décloisonnement des fonctions et des services. Il a ainsi une fonction de coordination, en plus de faire coordonner une équipe composée de personnes issues de secteurs différents afin d'optimiser les résultats.

Il lui revient de construire un plan de communication efficace et d'adopter des méthodes pour optimiser le rendement des activités.

Pour cela le profil d'un manager muni en plus d'une **habilité managériale particulière** et d'un **savoir-faire dans l'art de communiquer** est plus qu'indispensable. Des formations spécifiques sont élaborées et destinées à promouvoir et à insérer le management transversal dans les organisations.

Pour sa part J.Lemonnier(2015), à l'origine du développement des interventions d'accompagnement individuel auprès de managers souhaitant se préparer à assumer des situations à enjeux forts ; abordera **le management transversal en termes de coopérations « horizontales »** de toutes natures et de **collaborations fonctionnelles** qui se développent dans les entreprises **sans qu'elles relèvent d'un quelconque lien de subordination ou d'autorité statutaire**.

²⁰-Henri Bouquin et Michel Fiol, article : «Le contrôle de gestion : Repères perdus, espaces à retrouver »2007. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543107/document>.

²¹-Jean-Marc Schoetl, article : « Le management transversal » 2009, www.knowledge-pills.com

Cet auteur pionnier dans le domaine de la gestion des ressources humaines et du management, propose de **codifier** l'organisation transversale pour **anticiper** sur les situations qui vont surgir dans la pratique du management transversal par exemple dans le croisement des actions, les tensions, le stress...et a préconisé une culture transversale.

J.Lemonnier (2015) a élaboré aussi un éventail de 30 outils pour insérer la pratique du management transversal dans l'organisation, en exploitant dans le sens noble du terme les potentialités de l'intelligence collective.

Portant un grand intérêt aux ressources humaines, J.Lemonnier cherche à faire émerger la créativité et à augmenter les potentialités de chacun .Il prône aussi la motivation de l'individu au changement et à l'option pour la communication transversale, ceci ira dans le sens d'assurer le fonctionnement efficace et tirer le meilleur du management transversal.

3.5.2 Les caractéristiques du management transversal

La vision d'une entreprise en management transversal est différente d'une entreprise en management classique ou traditionnel où elle fonctionne en mode hiérarchique, alors qu'en management transversal (horizontal) l'organisation de l'entreprise ne recourt pas à la hiérarchie pour associer ou regrouper les services et métiers, les compétences et le savoir-faire, ainsi que tous les moyens et les ressources nécessaires en vue d'atteindre les objectifs de manière efficace.

Dans le management hiérarchique, le responsable a une relation d'autorité directe sur l'équipe. Il supervise chaque membre de l'équipe, il détermine les missions et les objectifs de chacun en fournissant les moyens et en accompagnant au besoin leurs actions. Ce manager prend en charge l'évaluation des performances de l'équipe ; son appréciation influencera la rémunération et l'évolution de la carrière professionnelle.

Par contre aucune autorité hiérarchique n'est attribuée au responsable dans le management transversal, en fait chacun dans le groupe ou l'équipe porte une responsabilité dans le fonctionnement entre les services, départements ou établissements.

Le responsable doit composer avec une relation à plusieurs et généralement à trois par exemple avec le manager transversal qui supervise l'équipe sans avoir d'autorité sur elle, le contributeur issu de différentes activités ou services et le responsable du contributeur.

Nous relevons des points essentiels dans le fonctionnement ou la manière d'opérer du management transversal :

- Le terrain d'intervention de la responsabilité du manager transversal n'est pas défini au préalable surtout concernant la hiérarchie directe.

- La coordination et l'harmonisation sont nécessaires entre les actions provenant de logiques différentes (produits, marchés, zones géographiques...) et optimiser les potentialités existant dans le croisement entre les compétences et les métiers.
- Comme les moyens pour agir à la transverse ne sont pas alloués, donc savoir improviser et puiser dans les différents services qui contribuent dans ce management transversal pour disposer de moyens nécessaires pour le fonctionnement.

3.5.3 Les limites du management transversal

Agir sur les comportements de chacun et opter pour une pratique nouvelle qui sollicite l'adhésion et l'adaptation de chacun dans un délai fixé ou dans un moyen terme, nécessite un accompagnement, un professionnalisme des managers et un pouvoir de persuasion sur le groupe ou l'équipe. Le but final est bien évidemment d'optimiser la productivité des équipes qui permettra l'amélioration de la performance globale de l'organisation. Nous relevons dans l'analyse de C.Diard (2017)²² qu'«une entreprise qui met en œuvre une nouvelle organisation, est à la recherche de la performance ».

Même si de prime abord le management transversal apporte des bénéfices, nous nous posons les questions suivantes :

Cela tient-il seulement à réunir les conditions d'adoption ou d'application de la transversalité pour s'assurer un fonctionnement sans embûches et efficace de l'organisation ?

Et va-t-elle pouvoir opérer dans la durée et est-elle insérable dans toute organisation ? Car ceci reste lié au **type d'activité, au secteur** et à **la taille de l'entreprise**.

Les grandes entreprises ou firmes en réussissant une cohabitation et une coordination entre **l'intelligence humaine et l'utilisation des dernières technologies** aussi bien celles de l'information et de la communication que celles relatives aux spécificités de leur métier ou activité, peuvent pallier le manque de cohérence ou les insuffisances qui interfèrent dans la pratique du management transversal.

Par contre la mission du contrôle de gestion est subtilisée puisqu'**elle est insérée à chaque niveau du processus transversal**, le contrôle de gestion n'est pas apparent en tant que tel, sous-entendu qu'il est « implanté » dans le processus. Donc nous aurons **à mesurer le processus dans sa globalité** et non **le type de contrôle de gestion** comme auparavant, c'est-

²² - C.Diard, article : « Piloter la performance dans une organisation matricielle ou comment ne pas être inspiré par la matrice », 2017-Ecole de Management de Normandie. <https://theconversation.com/piloter-la-performance-dans-une-organisation-matricielle-ou-comment-ne-pas-etre-aspire-par-la-matrice-68517>

à-dire voir ce qui a bien fonctionné pour le renforcer et ce qui a mal fonctionné pour le corriger.

Avec du recul nous percevons le processus transversal comme un catalyseur du contrôle de gestion, il active et déclenche les réactions en temps réel.

Néanmoins nous assimilons cela à une discipline de haut niveau (en termes de difficulté à l'adopter et la maintenir), et nous nous demandons si les membres de l'organisation intervenant dans le processus transversal vont tenir longtemps la cadence.

Par contre une organisation dite matricielle est comparable à ce processus transversal, elle est indiquée et s'impose par elle-même dans des organisations à activité ou métier spécifique comme les bureaux d'études, où s'opère une coordination entre des fonctions et des spécialités. Les ingénieurs et techniciens dépendent de plusieurs managers (chefs de projets), il peut s'agir d'un rattachement fonctionnel ou hiérarchique ou les deux à la fois. Ainsi deux chefs de projets peuvent avoir un même subordonné, en fait l'autorité est partagée et le salarié est mis en commun, ce qui fait de lui un vecteur de communication et lui confère un pouvoir informel.

L'échange et la circulation d'informations se feront de manière horizontale. C.Diard (2017) attribuera à ce fonctionnement matriciel « des conséquences organisationnelles bien sûr mais également managériales, l'organigramme est modifié, le découpage de l'activité se fait selon deux critères : la fonction ou le projet (ou le service) ».

Mais cette méthode a son lot de critiques surtout celles touchant les salariés :

- La difficulté à se rattacher à plusieurs objectifs provenant de leurs différents supérieurs hiérarchiques.
- La difficulté d'organiser la communication, de gérer les priorités lorsque l'on répond à plusieurs interlocuteurs.
- Conséquence des premières difficultés, les salariés sont alors contraints de multiplier les réunions inutiles.

Au niveau de la gestion des ressources humaines, la perception des évaluations est complexe pour C.Diard (2017) « la situation se complique et parfois se bloque. Le salarié rapporte à plusieurs personnes, il est donc évalué plusieurs fois. Ceci peut s'avérer très déstabilisant et peut parfois conduire à une situation où ordres et contre-ordres fragilisent la relation managériale ».

Cette situation n'est pas dans l'intérêt du salarié et va dans le contre sens de son épanouissement et sa motivation. « Le salarié se conforme à des objectifs fixés par des personnes différentes. Cela peut engendrer des difficultés de compréhension de la stratégie de

l'entreprise et les messages sont parfois brouillés. Les enjeux de pouvoir et les stratégies d'acteurs peuvent également trouver un écho négatif dans la relation manager/collaborateur, créant une situation délicate et parfois inconfortable » (C.Diard).

Dans ce modèle d'organisation, il s'agit au préalable de procéder à la répartition des tâches et des espaces à occuper pour éviter les conflits et les luttes de pouvoir entre les responsables. Sinon cela va se répercuter sur le rythme de l'activité et la prise de décisions, s'en suivront stress et conflits. Par contre, s'il y a consultation entre les équipes et accord sur un partage correct des informations ; les équipes auront un pouvoir de décision accru car on aura procédé à une décentralisation où les responsabilités sont bien définies.

Le plus souvent la fonction du contrôle de gestion est calquée sur l'organisation de l'entreprise (F.Giraud et co-auteurs, 2008). Dans une configuration fonctionnelle de la structure, qui regroupe des personnes qui disposent d'un métier ou savoir-faire commun ; les contrôleurs sont spécialisés suivant les grandes fonctions de l'entreprise donc il prévu des contrôleurs de gestion des services commercial, achat, production , recherche , ressources humaines.....Par contre dans une structure divisionnelle, qui regroupe l'ensemble des savoir-faire nécessaires sur un segment (un produit, un marché, une zone géographique.....) les contrôleurs sont spécialisés par entités de gestion c'est-à-dire de la plus importante (branche ou division) à la moins importante (centre de responsabilité à un niveau le moins important). Ainsi l'intervention et l'aide du contrôle de gestion dans la prise de décision opérationnelle et stratégique s'effectue grâce à la relation étroite existant entre le contrôle de gestion et la comptabilité analytique, fréquemment l'activité de contrôle de gestion est assimilée voire réduite à cette seule notion de comptabilité de gestion (analytique)²³.

En assistant les managers ou gestionnaires dans leur prise de décisions, elle constitue l'un des outils de pilotage de la performance en procédant au calcul des marges et des coûts²⁴ (ce qui lui fait jouer un rôle dans la mesure de la performance).Certes elle fournit un diagnostic économique mais elle ne permet pas de comprendre les mécanismes qui ont généré la

²³- Alors que la comptabilité générale est destinée aux tiers.

²⁴- « La comptabilité générale est un outil d'information et joue un rôle juridique, et la comptabilité de gestion (analytique) se présente comme un outil d'analyse qui permet aux gestionnaires de prendre les bonnes décisions ». Le but de la comptabilité générale est la recherche d'un résultat global et de synthèse (comptabilité à but juridique et financier), c'est une comptabilité de synthèse juridiquement obligatoire Elle opère en se basant légalement sur la notion d'exercice comptable annuel avec exactitude totale et rapidité relative des résultats. Et le but de la comptabilité analytique est la recherche des coûts et résultats analytiques (comptabilité de rendement à but économique). Elle est à caractère facultatif, mais nécessaire. Elle opère en fournissant des renseignements à intervalles de temps très rapprochés (chaque mois par exemple) avec des possibilités d'approximation des calculs et rapidité nécessaire des renseignements. Les résultats des deux comptabilités doivent concorder, elles sont tenues d'aboutir au même résultat global malgré les différences et la tenue séparée. <https://www.lacompta.org/>.

situation décrite ; alors que d'autres outils de contrôle de gestion (tableaux de bord, simulation budgétaire...) permettent de comprendre et d'agir en fournissant des informations complémentaires . Pour A.Toudjine (2016) ces deux techniques, le contrôle de gestion et la comptabilité analytique « sont devenues aussi nécessaires les unes aux autres qu'indissociables les unes des autres ».

4-L'apport de l'information et le développement des méthodes de gestion

La compétition est d'une complexité intense et la maîtrise de l'information conditionne le succès ou l'échec des organisations. Le contrôle de gestion s'invite **automatiquement car il produit de l'information comme il en consomme aussi**, mettre de l'information utile à la disposition de la gestion lui fait jouer un rôle de premier plan dans l'organisation.

Les pratiques de contrôle doivent s'imprégner des cultures nationales et locales. Mais en même temps, le contrôle peut se développer et s'enrichir des approches critiques portant sur plusieurs thèmes :

- Les méthodes et outils de mesure du contrôle.
- La mesure de l'efficience et de l'efficacité du contrôle.
- L'impact de la responsabilité sociale et du développement durable sur les concepts ...

De nouveaux modes d'organisation sont induits par l'utilisation des technologies de l'information et de la communication, en fait il revient à l'organisation ou à l'entreprise de fournir le support structurel et la logistique nécessaire à la réalisation des objectifs.

L'exploitation et la gestion des informations permettent à toute organisation de justifier ses décisions, de mieux prendre en charge et d'accompagner le fonctionnement interne de ses activités pour enfin décider des objectifs.

Nous rappelons que tout processus en mouvement ou en activité consomme de l'information et produit ou génère de l'information. Il y'a aussi un échange d'informations et un partage de données communes entre les processus. Le système d'information assure la communication entre les processus préalablement coordonnés pour l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

A la base le contrôle de gestion est défini comme une démarche de **pilotage de la performance**, et malgré le **caractère financier** de l'approche de la performance, **celle-ci engage et mobilise tout le processus** du contrôle de gestion, pour aboutir à des résultats traduits en langage financier. Les techniques de comptabilité analytique (comptabilité de gestion ou industrielle) ont beaucoup évolué pendant des décennies et cette évolution a contribué à développer des méthodes et procédés dans la pratique du contrôle de gestion.

Pour l'entreprise qui veut progresser ou innover, il est vital de concevoir un système de contrôle de gestion **cohérent** afin de **piloter** au plus près les opérations de ses **finances**, ainsi que ses relations avec son environnement externe. **L'enjeu majeur dans le domaine de la communication financière est la rigueur dans l'alimentation du système d'information.**

2^e partie : **Les spécificités du contrôle de gestion dans le secteur public**

Le contrôle de gestion (R.Demeestere, 1989)²⁵ dans les administrations publiques est « un processus par lequel la direction s'assure que l'organisation met en œuvre ses stratégies de façon efficace et efficiente».

S'agissant de la gestion publique et des enjeux du contrôle de gestion dans les administrations publiques afin d'analyser la performance de leurs activités : ces questions ne cessent de susciter l'intérêt des chercheurs et spécialistes. En dépit d'un problème d'adaptation, une transposition d'outils de contrôle de gestion de l'entreprise a été pensée et développée dans le cadre de la New Public management(NPM)-la nouvelle gestion publique, pour prendre en charge les dysfonctionnements et dérives de la gestion publique.

1. Les préceptes de la nouvelle gestion publique

Les changements du contexte politique, économique, social ces dernières décennies ont impacté pas seulement le secteur privé mais aussi la sphère publique. Cela a déclenché une dynamique pour changer en matière de gestion et d'utilisation des ressources publiques.

Cette remise en cause des anciennes procédures a porté un nouveau courant de pensée. La conception d'un nouveau fonctionnement a vu le jour vers la fin des années 70 en une nouvelle gestion publique (NPM-new public management).

En termes d'adhésion à ce modèle de gestion des fonds publics, l'engouement progressif est justifié par le souci du pilotage de l'action publique afin d'atteindre la performance.

« Bien que des travaux appréhendant cette question soient nombreux, il n'existe pas de définition précise et arrêtée de ce qu'est la performance de l'action publique » S.Flizot (S.Flizot, 2014).

Par contre ce modèle NPM a été à l'origine d'une série de réformes lancées dans différents pays vers la fin des années 2000, « visant le rôle de l'Etat, la gestion des finances publiques, le partage des responsabilités, la gestion locale et la fonction publique en général » (J.Youssef, 2018).

²⁵- R.Demeestère, 1989 : « Y'a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans les administrations publiques ». Revue Politiques et management public.P.33-45

L'adoption du NPM s'est étalée dans le temps suivant les pays et les acteurs des fonds publics, sa nouveauté au moins sur le plan théorique a attiré des adeptes : « ses apports à la modernisation de la gestion publique, le NPM n'a cessé de susciter l'intérêt des états qui ont adhéré successivement à sa dynamique, les Etats Unis en (1993), le Canada en (1994), la Belgique en (1994), le Japon en (1996), l'Allemagne en (1999)...En France, l'adhésion à ce courant a pris du temps, il fallait attendre les années 2000 pour entreprendre des mesures s'inscrivant dans le cadre du NPM. De même, pour certains pays de l'Organisation de coopération et de développements économiques (OCDE) ainsi que plusieurs pays en développement, l'adhésion à cette dynamique de changement de la gestion publique ne s'est faite qu'au début des années 2000 pour palier à son inefficacité et faire face à un environnement qui évolue en continu. Des dispositifs internationaux ont été institués dans le même sens à l'instar des chartes de la fonction publique adoptées par les pays africains en 2001 et par les pays ibéro-américains en 2003 ».

Donc pour matérialiser cette transposition, les techniques et le mode opératoire du management en général et du contrôle de gestion en particulier ont été empruntés au domaine privé ou de l'entreprise vers la sphère publique. Un dispositif de grande envergure dans l'esprit du New Public Management a été conçu pour couvrir tous les volets : la gouvernance, la privatisation, l'innovation, les nouvelles techniques d'information et de communication....

Des réflexions et des travaux (T.Gaebler, 1992) sont animés et portés par la préoccupation majeure de l'utilisation des fonds publics, mais ils mettent en exergue l'essence même de cette nouvelle vision (modèle) de gestion publique qui est conditionnée par le changement du rôle de l'Etat : « d'un Etat providence à un Etat motivant ». Pour cela un modèle de plusieurs commandements est proposé par T.Gaebler & D.Osborne (T.Gaebler, 1992):

- Le gouvernement n'est pas obligé de fournir des services, mais de vérifier qu'ils sont bien rendus.
- Aider les collectivités à résoudre leurs problèmes plutôt que leur délivrer tout simplement des services et d'encourager la concurrence plutôt que les monopoles,
- Être focalisé et animé par la mission plutôt que par la réglementation,
- Être orienté résultats en finançant des résultats socio-économiques plutôt qu'en fournissant des moyens,
- Être préoccupé des besoins des citoyens/ usagers avant ceux, propres de l'administration,
- Se concentrer sur la façon de gagner de l'argent plutôt que sur la manière d'en dépenser,
- Investir dans la prévention des crises et de la survenance des problèmes plutôt que dans le

traitement des crises. Décentraliser l'autorité et les responsabilités,

- Résoudre les problèmes par l'influence des forces du marché, plutôt que par la création des programmes publics

Mais après des expériences de pratique, des ajustements et des adaptations aux spécificités du secteur public ont été jugés nécessaires. Le secteur public a ses propres caractéristiques et ses spécificités qui devraient être prises en considération pour réussir cette transposition (R.Demeestère, 1989).

2. Définition du secteur public

Le secteur public²⁶ regroupe toutes les **activités économiques et sociales** prises en charge par les **administrations**, les **entreprises publiques** et les **organismes publics** de Sécurité sociale (les caisses nationales). C'est un « Ensemble d'institutions, de structures, d'établissements, de moyens et de ressources déployés par les **organes de l'État** pour assurer la mission de gestion de la sphère publique ». Le secteur public comprend trois composantes :

- Les administrations, qui prennent en charge des activités d'intérêt général (Ministères, collectivités, établissements, offices, entreprises dont le budget est alimenté par des ressources publiques);
- Les entreprises publiques, dans lesquelles une personne publique détient la majorité du capital, et dont les choix peuvent différer de ceux des entreprises privées. Leur mode de fonctionnement est proche de celui des entreprises privées (ex: EPE) ;
- Les établissements publics administratifs chargés de la Sécurité sociale (caisses nationales), qui assument la gestion des grandes politiques sociales de la nation.

3. Les points de rencontre entre la politique et l'administration

La politique est définie²⁷ comme :

- Un ensemble des options prise collectivement ou individuellement par les gouvernants d'un Etat dans quelque domaine que s'exerce leur autorité (domaine législatif, économique ou social, relations extérieures) : ex : La politique économique d'un pays.

²⁶- Hemissi : Les domaines de la sphère publique

<https://www.esc-alger.dz/contribution%20ensgnt/hemissi/SUPPORT-DE-COURS-DOMAINES-DE-LA-SPHERE-PUBLIQUE.pdf>

²⁷- <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/politique/62192>

- Une méthode particulière de gouvernement, manière de gouverner : Politique libérale.
- Des moyens mis en œuvre dans certains domaines par le gouvernement : Politique de l'emploi, politique monétaire, politique des prix.....

4 Le contrôle de gestion dans un contexte public

Sous sa forme opérationnelle, le contrôle repose sur des procédures définies de telle sorte que les tâches connues et répétitives correspondant à des buts connus soient effectuées avec des moyens optimisés en termes de coût, d'efficacité et d'efficience.

Introduire le contrôle de gestion dans le secteur public avec l'évolution du concept nécessite une démarche managériale.

Pour cela induire le contrôle de gestion dans le secteur public²⁸ pour R.Demeestère (2005) s'effectuera en menant les actions suivantes:

- ✓ Comprendre l'environnement, la stratégie et la structure de l'organisation et établir un diagnostic du système de gestion.
- ✓ Organiser le pilotage de l'organisation de ses centres de responsabilité, projets et processus transverses.
- ✓ Définir les systèmes d'information de gestion permettant d'assurer le pilotage de l'organisation et de ses différentes entités.
- ✓ Insuffler une dynamique de gestion prévisionnelle : les plans, les budgets et le suivi de gestion.

4.1 La double fonction de production du secteur public

Dans le service public la fonction production²⁹ est double :

Production => **Réalisation**: Résultat immédiat de l'activité publique (production de services..)

=> **Impact** : Le résultat final de cette activité publique (ex: restauration scolaire : rendre service à la population, lutter contre les inégalités).

L'**impact** c'est la raison d'être du **public**.

Les réalisations sont au service de cet impact, il y a l'attente d'un retour.

- La finalité du public = externe
La finalité du privé = interne
- Organisme public : mission de modifier ou préserver un environnement

²⁸-René Demeestère, 2005(2^eédition): «Le contrôle de gestion dans le secteur public»- Collection Systèmes:Finances publiques -L.G.D.J

²⁹ - Le management public local- Document Séminaire ISGP.

- Responsable de l'impact est celui qui choisit le **type** de réalisation: l'élu et les fonctionnaires exécutent pour **réaliser**.

Il y a une nécessité de cohérence, d'équilibre, d'interaction sinon il y a risque de favoriser l'interne qui répond à la logique de gestion au dépend de l'externe qui répond à la logique politique.

4.2 L'évaluation des résultats : le contrôle de gestion au service des politiques publiques.

*Il est important de vérifier :

-si les résultats sont conformes aux objectifs (satisfaction ?)-----»contrôle d'efficacité

-et si les objectifs ne sont pas atteints d'une manière trop coûteuse-----»contrôle d'efficience.

*Par rapport aux objectifs : on procède à l'évaluation des politiques publiques, contrôle de gestion à travers la FINALITE externe, évaluation complexe (ex : campagne de vaccination contre une épidémie).

*Par rapport aux moyens : on procède aussi à l'évaluation des moyens, contrôle de gestion à travers la FINALITE interne, elle est plus simple mais il y a un risque de surestimation.

*On peut rencontrer aussi un problème du choix des indicateurs, de leur pertinence.

*On peut se trouver en face d'un problème de choix de la fonction centrale ou alors il faudra décentraliser.

5 Les enjeux du contrôle de gestion dans l'administration publique

Les enjeux du contrôle de gestion dans les administrations publiques sont d'analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage ainsi que de nourrir le dialogue de gestion au sein de l'administration publique.

Le contrôle de gestion permet à l'administration publique :

- D'obtenir une meilleure connaissance de ses coûts
- Maîtriser ses dépenses publiques
- Donner aux gestionnaires des instruments de pilotage
- Contribuer à une meilleure transparence et lisibilité des actions publiques
- Atteindre les objectifs de performance grâce à la tenue de tableaux de bord de pilotage.

5.1 Les spécificités du contrôle de gestion dans les méthodes utilisées

- Le secteur public développe depuis quelques années des instruments de gestion comme le contrôle budgétaire, l'analyse des coûts ou de comptabilité analytique. Néanmoins, ces outils disposent de spécificités liées aux particularités de la gestion publique.

- Le sens et la portée des calculs de coûts varient au sein du contrôle de gestion public. Car dans une optique de contrôle il s'agit :
 - 1) d'apporter à l'Etat des données complémentaires pour mesurer les dotations des ressources publiques allouées aux politiques et le coût de revient d'un service
 - 2) soit de procéder à la mise en œuvre d'une pratique de pilotage opérationnel en indiquant des objets de coûts tout en créant un système d'information de gestion à l'usage des décisionnaires.
- Les outils d'analyse des coûts, de projets d'investissement, de rentabilité économique ...répondent aux besoins spécifiques de chaque administration en fonction de leur mode de gouvernance.

5.2 Notion d'efficacité dans le secteur public

Un service public³⁰ efficace c'est une action publique, un service rendu à la population, correspondant le mieux à ses besoins et au moindre coût pour elle.

Dans la recherche d'une plus grande efficacité dans la sphère publique il faut s'assurer de :

- Bien saisir les besoins de la population (collectivité).
- Définir les politiques et les actions qui en fonction des moyens disponibles répondront le mieux à ses besoins.
- Définir et estimer les moyens nécessaires pour mettre en œuvre ces politiques
- Traduire ces politiques en objectifs d'activités et de moyens
- Adapter, mobiliser, optimiser les moyens disponibles
- Tester la pertinence des moyens mis en œuvre, les premiers résultats, ajuster (corriger) les moyens ou/et les objectifs
- Evaluer périodiquement les résultats, l'impact des actions mises en œuvre par rapport aux politiques définies et des besoins de la collectivité, au besoin revoir et redéfinir les politiques et les moyens.

En opérant dans l'articulation des objectifs et des résultats : le contrôle de gestion va permettre une certaine coordination entre **les objectifs** et **les politiques** d'une part et **les résultats** d'autre part, ainsi qu'une quantification voire une planification de l'activité. Cela va jouer en faveur de l'**efficacité** de l'administration publique.

6 La restauration de la relation entre objectifs, moyens et résultats

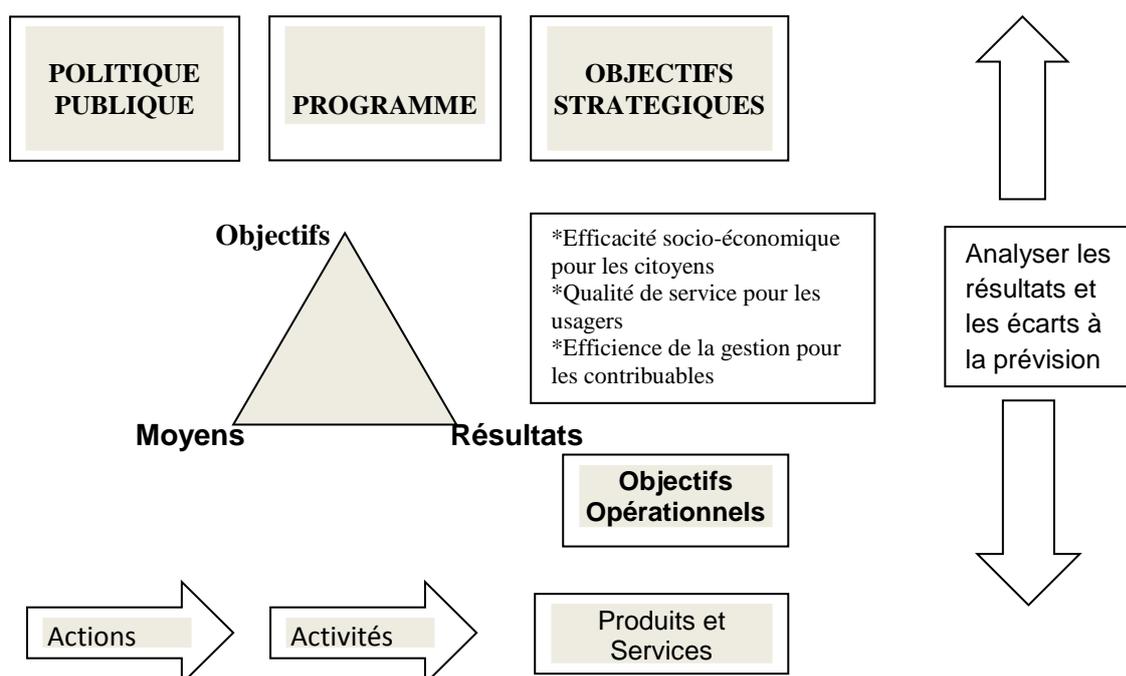
L'articulation des objectifs et des moyens³¹ se présente ainsi : la décomposition, la

³⁰ - Le management public local, document séminaire-ISGP.

³¹ -Le contrôle de gestion dans les administrations publiques,https://fr.wikiversity.org/wiki/Contr%C3%B4le_de_gestion_dans_le_secteur_public

hiérarchisation et la quantification des objectifs. Ceux qui permettent à l'administration d'atteindre ses objectifs en prenant en considération les moyens dont elle dispose. Il s'agit de mettre en face des objectifs les moyens adéquats et disponibles, cela contribue à l'amélioration du prévisionnelle. La figure ci-dessous illustre l'articulation des objectifs et des moyens dans un contexte de politique publique :

Figure 1 : Articulation des objectifs et des moyens



Source : reproduite par l'auteur à partir du schéma : *Le contrôle de gestion dans les administrations publiques*. <https://fr.wikiversity.org/>

Dans la pratique du contrôle de gestion, la contribution à **l'efficience** des politiques publiques est fondamentale. Il intervient dans **l'articulation entre les moyens et les résultats**, ainsi le contrôle de gestion permet de définir les moyens en fonction de l'évolution de l'activité et la productivité d'une structure.

Mais les limites liées à la notion de résultat conditionne l'atteinte des objectifs des politiques publiques, un résultat est défini comme « le produit des actions retenues pour atteindre les objectifs compte tenu des moyens alloués ».

De ce postulat, on peut constater les limites³² de la notion de résultat au sein de l'administration publique :

- La production de services reste difficilement mesurable
- Les outils de mesure du résultat dans le secteur public sont moins précis et plus souples ce qui rend difficile le suivi et la post-évaluation des actions menées
- Les freins liés à la mesure des objectifs entraînent donc une difficulté de mesurer les résultats.....

CONCLUSION

La complexité de l'administration publique **limite** la mise en place du contrôle de gestion dans le secteur public.

Plusieurs expériences montrent que la mise en place d'un mécanisme de contrôle de gestion publique suppose la réunion de plusieurs conditions qui présentent des freins :

- Une forte implication politique, qui nécessite un travail étroit avec les ministères,
- L'expression de stratégies avec des objectifs chiffrés
- L'accompagnement par des actions de formation et de communication
- La déclinaison du mécanisme à tous les niveaux de l'administration
- La formalisation de tableaux de bord simples
- Les limites du triangle de contrôle de gestion dans l'administration publique
- Les limites liées à la notion d'objectif

Au sein de l'administration publique, la **définition d'objectifs** reste un enjeu majeur de la modernisation de la gestion publique. En effet, la traduction d'objectifs politiques en objectifs mesurables reste difficile or **la pertinence** du contrôle de gestion réside dans cette traduction. De plus, il peut exister un décalage entre **les attentes des citoyens** et **les objectifs d'intérêt général** tels que les perçoivent les responsables politiques. Ce décalage s'explique du fait d'une volonté politique (liée aux missions de service public) qui ne coïncide pas forcément avec la réalité économique (liée à la nécessité de réguler les dépenses publiques) ou encore avec les aspects opérationnels (la mise en place du contrôle de gestion pour les fonctionnaires par exemple).

³² - Les ratés de la LOLF", Marc VIGNAUD, 2011, Le Point.

Toutes fois des outils de contrôle de gestion comme le tableau de bord et les centres de responsabilités entre autres sont fortement intéressants pour améliorer la performance dans le secteur public Algérien et au niveau des administrations publiques.

Le tableau de bord qui une fois adapté à la réalité et au contexte de la structure (administrations, établissements publics, collectivités locales, ministères), met à la disposition des gestionnaires des clignotants permettent d'agir et de réagir rapidement (outil de pilotage). Il favorise l'échange, la circulation et la compréhension des décisions (outil de communication). Il procède à la comparaison des réalisations avec les objectifs/prévisions (outil de diagnostic). Adapté à chaque fonction technique, le tableau de bord servira à évaluer les performances des principaux collaborateurs (outil de mesure de performances).

Cet outil de pilotage ajusté aux spécificités du secteur public, va générer une situation favorable à l'atteinte des objectifs escomptés et intéresser les gestionnaires du secteur soucieux d'améliorer la gestion de leurs entités.

Dans l'exercice du contrôle de gestion au niveau la sphère publique, l'emploi des mesures de performance peut être induit aussi par l'adoption des centres de responsabilité en sachant qu'ils sont définis en fonction des objectifs de l'entité (administration, service....), de la délégation de la responsabilité (ex : dans une mairie cohabitation gestion /politique), de l'organisation de l'entité, des moyens disponibles, des ressources et compétences humaines disponibles.

L'enjeu majeur est d'accompagner cette modernisation de la gestion en créant un espace d'exercice du contrôle de gestion à travers le repérage des changements économiques, technologiques, sociologiques et institutionnels, ceux-ci ont un impact sur les activités des administrations publiques et du secteur public en général. Les leviers de changement se situent au niveau des schémas mentaux gestionnaires/administrateurs, de la culture d'organisation, du jeu des acteurs (politiques et gestionnaires), de l'adoption et de la mise en œuvre des axes de changement dans le secteur public.

BIBLIOGRAPHIE

Article : « **Guide pratique du contrôle de gestion dans les services de l'Etat** » -France 2005-P.11-P24, www.performance-publique.budget.gouv.fr

Article : « **Budget et contrôle budgétaire : doit-on s'en passer ?** »<https://creg.ac-versailles.fr/IMG/pdf/budget-ctrl-budgetaire.pdf>., Centre des ressources en économie-gestion (Creg) académie de Versailles.

O.Bentaleb-Haddadou. (2020). thèse : « L'apport du contrôle de gestion dans la performance financière de l'entreprise»-Cas : Entreprise d'ingénierie Hydro.Projet.Ouest.université d'Oran2.

N.Berland, article : « Comment peut-on gérer sans budget ? ».<https://halshs.archives-ouvertes.fr>

H.Boisvert et R.Déry(2013), « Le contrôle de gestion », l'interface entre la comptabilité et le management, édition JFD.

H.B.Boudaoud (2014), article : « Budget et contrôle budgétaire, doit-on s'en passer ? »
[https://creg.ac-versailles.fr/Budget-et-contrôle-budgetaire-doit-on-s-en-passer ?](https://creg.ac-versailles.fr/Budget-et-contrôle-budgetaire-doit-on-s-en-passer-?)

H.Bouquin, M.Fiol (2007), Article : « Le contrôle de gestion : Repères perdus, espaces à retrouver ». mai 2007, <https://halshs.archives-ouvertes.fr>

H.Bouquin (1998), « Le contrôle de gestion », 4^e édition 1998, édition P.U.F Paris.

H.Bouquin (2011), « Les fondements du contrôle de gestion : Que sais-je n° 2892 », presses universitaires de France août.

M.Charpentier-P.Grandjean, 1998 : « Secteur public et contrôle de gestion (pratiques, enjeux et limites) », éditions d'organisation.

R.Demeestère, 2005(2^eédition) : «Le contrôle de gestion dans le secteur public »- Collection Systèmes: Finances publiques –L.G.D.J

R.Demeestère , article: « Y'a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public »,www.persee.fr/doc,P.33-P.45

R.Demeestère, 1989 : « Y'a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans les administrations publiques ». Revue POLITIQUES ET MANAGEMENT PUBLIC.P.33-45

R.Demeestère, Ph.Lorino et N.Mottis (2004), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise », édition Dunod.

Y.DeRongé et K.Cerrada (2008), « Contrôle de gestion », synthèses de cours et exercices corrigés, édition Pearson (2^e édition).

Y.De Rongé et K.Cerrada (2008), « Contrôle de gestion » (3^e édition), édition Pearson.

C.Diard (2017), article : « Piloter la performance dans une organisation matricielle ou comment ne pas être inspiré par la matrice », 2017-Ecole de Management de Normandie.
<https://theconversation.com/piloter-la-performance-dans-une-organisation-matricielle-ou-comment-ne-pas-etre-aspire-par-la-matrice-68517>

Dictionnaire économique et financier: <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1199029-service-public-definition-traduction>

Dictionnaire Larousse : <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/politique/62192>

S.Flizot. (2014). Performance, efficacité, contrôle et évaluation de l'action publique. Revue Management public -P. 165-222.

T.Gaebler & D.Osborne (1992) , Reinventing government : How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector.

M.Gervais (1991), « Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise »,4^e éd. Economica Paris.

F.Giraud et co-auteurs (2008), «Contrôle de gestion et pilotage de la performance », édition Gualino Paris.

B. et F.Grandguillot (2014), « L'essentiel du contrôle de gestion », édition Gualino.

Hemissi: Les domaines de la sphère publique

<https://www.esc-alger.dz/contribution%20ensgnt/hemissi/SUPPORT-DE-COURS-DOMAINES-DE-LA-SPHERE-PUBLIQUE.pdf>

R.S.Kaplan et D.P.Norton (2003), « Le tableau de bord prospectif », groupe Eyrolles édition Organisation, Paris.

P.Lauzel et A.Cibert (1962), «Des ratios au tableau de bord » ,4^e édition, Entreprise moderne d'édition Paris.

La méthode ABC (Activity Based Costing), <https://comptabilité.savoir.fr:>

Le management public local, document séminaire ISGP .

Les spécificités de la comptabilité publique-Theses.univ-lyon2(2004), Section2.

http://theses.univ-lyon2.fr/documents/getpart.php?id=lyon2.2004.radenac_c&part=195489

J.Lemonnier (2015), « Le management transversal »-30 outils pour favoriser l'intelligence collective, édition Vuibert.

S.Manon (2008), article : « En quoi consiste l'aliénation du travail? », mai 2008.

<http://www.philolog.fr/lalienation-du-travail/>

J.M.Schoettl (2009), article : « Le management transversal », www.knowledge-pills.com

D.Otley(1999) (cité par Meissonnier), article: Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research. Management Accounting Research (Gestion du rendement: un cadre pour la recherche sur les systèmes de contrôle de gestion).

B.Tinguit, « Gestion budgétaire », cours et études des cas 2008, ENCG.www.fsjes-agadir.info

M.Vignaud, 2011 : Les ratés de la LOLF", loi organique relative aux lois de finances. Le Point.

J.Youssef, W.Hairout (2018). Le contrôle de gestion public :Fondements et spécificités. Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit - no 7-P. 3-4.