



RESEARCH ARTICLE

LE SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS ESSAI D'ANALYSE DES APPORTS ET LIMITES DE MISE EN PLACE

***KARIM Khaddouj**

Professeur Universitaire Habilitée, FSJES de Salé, UM5 Rabat

ARTICLE INFO

Article History:

Received 07th August, 2016
Received in revised form
22nd September, 2016
Accepted 26th October, 2016
Published online 30th November, 2016

Key words:

Contrôle De Gestion, Secteur Public,
Management Public.

ABSTRACT

La recherche en Management public a fréquemment mis l'accent sur la mise en place du système de contrôle de gestion dans le secteur public. En effet, il apparaît que face à une grande diversité de structures, le contrôle de gestion propose des démarches et des outils ayant un caractère général. Il n'y a pas deux contrôles de gestion, l'un public, l'autre privé, dans chaque structure particulière, il s'agit à partir d'un diagnostic de cette situation d'effectuer un choix dans la gamme d'outils et de démarches disponibles, d'adapter sur mesure cette situation aux spécificités du problème qui est posé. L'objectif de ce papier de recherche est mettre en lumière les particularités du contrôle de gestion dans le secteur public, de déceler les obstacles et les blocages liés à son développement et de proposer des solutions pour l'amélioration et l'optimisation de ce système, aussi bien au niveau de la fonction contrôle de gestion que dans l'organisation toute entière.

Copyright © 2016, KARIM Khaddouj. This is an open access article distributed under the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Citation KARIM Khaddouj, 2016. "Le système de contrôle de gestion des établissements publics : essai d'analyse des apports et limites de mise en place", *International Journal of Current Research*, 8, (11), 41335-41342.

INTRODUCTION

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu le pilier majeur de chaque entreprise (Loning *et al.*, 2008). Il est la source de toute amélioration potentielle, son objectif majeur est de motiver les responsables et les inciter à réaliser certaines actions qui contribuent à atteindre les objectifs de l'organisation. C'est la réponse à un grand nombre de problèmes d'entreprise pour lesquels la recherche des solutions s'impose: l'augmentation des coûts et la désorganisation des services au sein de l'entreprise. Le contrôle de gestion est sans aucun doute un instrument déterminant de l'efficacité managériale dans toutes les catégories d'organisation, vu sa grande participation à mettre et à décliner la stratégie globale de toute organisation en plans d'actions faciles à être mis en œuvre quel que soit la nature ou du secteur d'activité auxquelles elle appartient. Pour le secteur public, il est clair que les objectifs et la réalité diffèrent de celui du secteur privé. Toutefois, cela n'a pas empêché le contrôle de gestion depuis son adoption à jouer avec beaucoup d'efficacité un rôle fondamental dans le processus de la mise en place des politiques des différents secteurs aidant ainsi les responsables à améliorer la performance des organisations qu'ils gèrent. L'adoption de l'approche du contrôle de gestion dans le secteur public s'est inscrite dans un processus de modernisation de la gestion public.

Aux Etats-Unis c'est au pouvoir de DONALD REGEN qui va marquer l'histoire puisque le pays va s'inscrire avec force dans un processus de transposition des techniques de gestion du secteur privé vers le secteur public américaine. En France le contrôle de gestion a fait couler beaucoup d'encre et les autorités publiques vont faire leur mieux pour instaurer une nouvelle approche inspirée du secteur privé. L'objectif étant d'améliorer l'efficacité et l'efficience des organisations publiques, deux piliers importants de la performance. Pour les responsables de l'OCDE, le contrôle de gestion est une organisation des règles et des procédures destinées à s'assurer que:

- Les programmes des administrations publiques parviennent aux résultats visés,
- Les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec buts et objectifs déclarés des organismes concernés,
- Ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion,
- et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, la communication et l'utilisation d'informations fiables en temps voulu.

Il semble donc évident que, le contrôle de gestion favorise le développement des outils d'aide au pilotage pour améliorer les performances des services publics en vue d'orienter en permanence les organisations vers les actions correctrices

nécessaires à l'atteinte de leurs objectifs de performance évalués selon trois axes:

- Les attendus des politiques publiques,
- L'amélioration de la qualité des services publics
- L'économie de moyens déployés (Abdelhamid EL GADI, 2006).

Sa démarche de pilotage de la performance a conduit à un renforcement de l'autonomie et de la responsabilité des gestionnaires publics sur la base d'objectifs et de moyens clairement définis et vise à répondre à l'exigence accrue d'efficacité et d'efficience de l'action publique. Un tel système ne garantit ni l'efficacité des programmes publics ni l'absence de gaspillages, de fraudes ou de mauvaise gestion. Il constitue cependant un moyen de gérer les risques associés aux programmes et au fonctionnement des administrations publiques (GIRAUD *et al.*, 2005). De nos jours, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les établissements publics (EP) se livrent à une concurrence très agressive pour garder leur place et assurer les tâches qui leur sont attribuées. Ceci passe obligatoirement par l'amélioration de leur performance. En effet, le contrôle de gestion permet d'atteindre les objectifs tracés moyennant un certain nombre d'outils, à savoir : la comptabilité avec ses deux composantes générale et analytique, la gestion budgétaire, le tableau de bord...etc.

L'introduction de cette nouvelle méthode de gestion dans le secteur public rencontre plusieurs difficultés liées surtout à la structure du pouvoir qu'on retrouve au sein des établissements publics. Cette situation délicate nécessite une bonne stratégie managériale permettant d'y remédier et de faire du contrôle de gestion le cœur de chaque entité. Face à situation, il est légitime de poser un certain nombre de questions :

- Est-ce que le système de Contrôle de gestion dans le secteur public s'applique selon la même démarche et méthodologie dans le secteur privé ?
- Si le Contrôle de Gestion dans le secteur public est spécifique par rapport au secteur privé, quelles conditions d'application nécessaires à sa réussite ?
- Quelles sont les difficultés rencontrées à l'issue de l'instauration du système de contrôle de gestion dans le secteur public ?

Dans cet article, et à travers une exploitation des travaux de recherches sur le contrôle de gestion particulièrement dans le secteur public, nous allons chercher à répondre à ces différentes questions. Il s'agit de mettre l'accent sur l'importance de la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans le secteur public, aussi bien ses spécificités et utilités que les difficultés rencontrées lors de son instauration. D'après les travaux de recherche menés par un certain nombre de chercheurs (H. LONING *et al.*, 2008, A. EL GADI, 2006), ainsi que le rapport de l'OCDE (1996), on peut se baser sur les hypothèses suivantes :

- Le Contrôle de Gestion public adopte les mêmes principes du secteur privé ;
- Le Contrôle de Gestion public se heurte aux conditions spécifiques d'application ;
- Le Contrôle de Gestion public se trouve confronté à des obstacles qui bloquent sa mise en place.

Nous allons dans un premier temps, présenter les spécificités du contrôle de gestion dans le pilotage des établissements publics. Dans un deuxième temps, nous allons démontrer les apports du contrôle de gestion dans le pilotage et l'amélioration de la performance de ce genre d'organisation. Enfin, seront analysées les contraintes qui bloquent le bon fonctionnement d'un tel système ainsi que les conditions de sa réussite.

I. Spécificités du contrôle de gestion dans le pilotage des établissements publics

Il est communément admis qu'il n'existe pas un contrôle de gestion, dont les méthodes seraient adaptées à toutes les organisations, entreprises ou administrations (Michel Gervais, 1997). Le contrôle de gestion doit notamment s'adapter aux particularités des missions (leur contenu, leurs enjeux, leurs facteurs de réussite), prendre en compte les objectifs que lui assignent les dirigeants de l'organisation et intégrer le contexte environnemental. Ce principe général vaut aussi pour les administrations de l'Etat.

I.1. Contrôle de Gestion dans les établissements publics

Le contrôle de gestion résulte d'une démarche essentiellement interne visant à assurer une meilleure maîtrise des moyens humains, financiers et matériels des services au regard de leurs missions (Michel Gervais, 1997). Instrument orienté vers le progrès, il s'exerce en continu, en amont et en aval de l'action. Son bon fonctionnement implique la participation active de chaque niveau de responsabilité dans le service et une appropriation par l'ensemble des agents. (Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmond, pierre-Laurent Bescos, Gualino éditeur, EJA- Paris-2004).

I.1.1. Concept d'un établissement public

« Un établissement public est défini comme une personne morale de droit public à vocation spéciale qui bénéficie d'une autonomie administrative et financière. Il est également soumis au contrôle de tutelle de la collectivité publique de rattachement (Etat, région, département ou commune). Il dispose donc d'une certaine souplesse qui lui permet de mieux assurer certains services publics. Il ne doit pas être confondu avec un établissement public d'utilité publique qui relève du droit privé »¹.

Les domaines d'intervention des établissements publics sont variés mais la plupart remplissent une mission de nature économique ou sociale. On distingue généralement deux types d'établissement:

- Les établissements publics administrés (EPA) soumis surtout à un régime juridique de droit administratif.
- Les établissements publics industriels et commerciaux (EPIC) qui relèvent essentiellement du droit privé.

I.1.2. Contraintes des établissements publics

Alors que leurs missions sont d'intérêt général, il est demandé aux organisations publiques une gestion « rentable » aussi efficace et performante que celle des entreprises privées qui ont une mission de profit (Abdelhamid EL GADI, 2006).

¹www.vie-publique.fr

Le contrôle de ces organisations est délicat et les méthodes sont mal adaptées à leurs spécificités. Les méthodes de contrôle sont de plus en plus inadaptées, les règles de contrôle formel sur la régularité des procédures sont impropres à sanctionner la responsabilité nouvelle de l'administration au niveau duquel s'exerce désormais: celui de l'adéquation des actes aux besoins sociaux objectifs. C'est en effet, en ces termes que la problématique doit être aujourd'hui posée dans le secteur public. Tant il est vrai que les fondements de la gestion publique ont subi une large mutation au cours de ces dernières années, le modèle politico-administratif marqué par la prééminence de la norme juridique a subi l'influence d'une rationalité d'un nouveau type : la rationalité managériale. La priorité pour les administrations n'est plus d'éviter des écarts par rapport à des règles érigées comme principe d'action mais d'atteindre des objectifs au moindre coût.

I.2. Spécificités du Contrôle de Gestion au sein des Etablissements publics

Les spécificités du contrôle de gestion dans les établissements publics, qu'elles soient liées à la nature des activités ou aux caractéristiques propres au service public, peuvent être abordées du point de vue des trois sommets du « triangle du contrôle de gestion » que sont les objectifs, les moyens et les réalisations. (Positionnement et définition du Contrôle de Gestion, 2003, Paris).

I.2.1. Spécificités liées à la définition des objectifs

Il n'existe pas de contrôle de gestion sans définition préalable des objectifs assignés à l'organisation, puisque les démarches de contrôle de gestion amènent précisément à manager en fonction des objectifs. Or, en ce qui concerne les établissements publics, la définition des objectifs présente certaines particularités, voire difficultés (El Gadi, 2006). Il peut notamment être difficile de traduire des objectifs politiques exprimés en des termes généraux en modalités pratiques de mise en œuvre et en objectifs quantifiables et mesurables. Il peut aussi exister un décalage entre les attentes des usagers et les objectifs d'intérêt général tels que les perçoivent les responsables politiques ou les gestionnaires. La définition des objectifs des organisations publiques se caractérisent par certaines difficultés qui rend la tâche un peu compliquée, et cela par ce que la traduction des objectifs politiques généralement vagues en termes d'objectifs quantifiables et mesurables n'est pas une chose évidente et nécessite beaucoup d'analyse et d'étude. De même un autre problème se pose et concerne l'écart entre les attentes du public d'une part et les objectifs fixés par les responsables et les gestionnaires de la politique publique de l'autre part. Ainsi nous pouvons dire que les limites citées ci-dessus expliquent bien la raison pour laquelle la définition des objectifs reste une tâche difficile et nécessite beaucoup de travail relevant de ce qu'on appelle la modernisation de la gestion publique.

I.2.2. Spécificités liées à la définition des moyens

Tout d'abord il est certainement très important de clarifier la notion de « moyens ». Nous désignerons sous le terme de moyen tout élément humain, matériel, immatériel, durable ou non, acquis, loué, prêté ou mis à la disposition et qui, mis en action avec d'autres moyens, permettra de réaliser une tâche, une opération, une activité et d'obtenir un résultat (Charpentier and Grandjean, 1998). Pour la mise en place d'un système de

contrôle de gestion au sein des organisations publiques il faut prendre en considération trois idées en parallèle :

- **Premièrement**, les moyens ne sont pas nécessairement tous entre les mains du responsable qui en a l'usage, autrement dit le responsable ne les gère et les contrôle pas tous et on peut donner à titre d'exemple les moyens en personnel.
- **Deuxièmement**, le responsable n'a pas la possibilité de faire un arbitrage dans une même catégorie de moyens entre plusieurs lignes budgétaires et cela par ce que les crédits sont généralement spécialisés, ce qui constitue une entrave pour l'autonomie du responsable.
- **Troisièmement**, l'annualité des crédits budgétaires limite la visibilité de la programmation des moyens. Contrairement aux entreprises dont l'origine principale de leurs bénéfices se constitue des ventes, les ressources du secteur public se constituent principalement des impôts à savoir les prélèvements obligatoires auprès des assujettis. Ces ressources publiques sont collectées à travers des procédés de droit public. Les responsables politiques lancent des objectifs généraux qui puisent leur légitimité des pouvoirs publics. Les assujettis d'une part et les bénéficiaires du service public de l'autre part ne sont pas en principe les mêmes personnes, ainsi nous pouvons dire qu'il n'y a pas une relation directe entre les origines et les utilisations des moyens du secteur public et par conséquent leur mode de gestion est différent de celui du secteur privé.

De même ils sont soumis aux règles du droit budgétaire public qui fixe les procédures à respecter et les contrôles à mettre en place. La gestion desdits moyens est très dominée par une forte connotation juridique chose qu'on peut remarquer dans les termes purement juridiques suivant: « autorisation » et « exécution » en recettes et en dépenses. Généralement on fait la distinction entre trois sortes de moyens : investissement, dépenses de fonctionnement et moyens en personnel. Ces moyens et à titre de rappel puisque cela a été déjà citée ci-dessus ne sont pas tous gérés par celui qui en a l'usage. A savoir que par gestion il est entendu la capacité à partir d'une négociation préalable à choisir de mettre en jeu des moyens jugés adéquats au moment souhaité. Pour ce qui concerne la gestion publique, les moyens en investissements et en personnel sont souvent attribués à certains services tandis que la gestion des dépenses est attribuée en partie au bénéficiaire.

I.2.3. Spécificités relatives à la mesure des réalisations

Par résultat, on entend la somme des produits réalisés grâce aux différentes actions entreprises pour atteindre les objectifs fixés en fonction des moyens disponibles. A savoir que la détermination du résultat nécessite des instruments de mesure pertinents et fiables. En revanche la mesure desdites actions publiques rencontre face à elle généralement trois sortes de difficultés:

La première difficulté réside au niveau de la difficulté de mesurer la production. En d'autres termes pour certains centres de responsabilité, la production ou l'activité produite est difficilement quantifiables, et pour d'autres centres ou activités même si on peut quantifier la production grâce à des indicateurs multiples cela ne constitue pas une solution parfaite

ou exacte et cela par ce que ces indicateurs ne peuvent que partiellement traduire la réalité. Parallèlement il ne faut pas oublier que la production principale de l'Etat est sous forme de services, ces derniers avaient depuis toujours et même dans le secteur privé comme caractéristique le faite d'être difficilement quantifiables.

La deuxième difficulté réside au niveau de l'outil de mesure lui-même et où on fait la distinction entre deux contraintes : la première porte sur le suivi de l'activité tandis que la deuxième porte sur l'outil de comptabilité. Ainsi nous pouvons dire que malgré les différentes réformes entamées et qui concernent la comptabilité publique et les systèmes d'informations, les outils mis à la disposition d'un contrôleur de gestion public restent modestes comparativement au cas d'un contrôleur de gestion du secteur privé.

La troisième difficulté quant à elle concerne le caractère multiple des missions, en d'autres termes les entités sur lesquelles travaille le contrôleur de gestion public, que ce soit une administration, une collectivité territoriale, un établissement public ou une entreprise publique ont des missions et des objectifs divers et multiples d'où la difficulté de mesurer les résultats. La mesure des résultats dans le secteur public présente aussi des problèmes propres. Ainsi la notion de l'efficacité (la comparaison entre les résultats et les objectifs) et celle de l'efficience (la comparaison des moyens aux résultats) implique nécessairement l'existence des références comme les références historiques chose qui est très difficile lorsque le contrôle de gestion est récemment implanté. Deuxièmement, les services sont souvent produits grâce à ce qu'on peut appeler « coproduction » de l'administration et l'utilisateur. On peut donner à titre d'exemple la formation professionnelle, chose qui rend la détermination des rôles respectifs des acteurs dudit processus de production. Dernièrement les activités des administrations revêtent parfois un caractère discrétionnaire. Autrement dit il y a absence d'un lien entre les moyens alloués et les résultats et on peut donner à titre d'exemple le lien entre l'évolution des ressources humaines et l'évolution entre la performance qui est très difficile à mettre en évidence. Après avoir démontré la spécificité du Contrôle de Gestion dans le secteur public, dans ce qui suit, nous allons mettre en lumière l'apport d'un tel système dans le pilotage des organisations publiques.

II. L'apport du contrôle de gestion dans le pilotage les établissements publics

Le développement et la généralisation du contrôle de gestion constituent une profonde mutation, sachant que pour nombre d'administrations, cet aspect du management est nouveau. Dans ce sens, le contrôle de gestion peut être considéré comme une aide à la conduite du changement.²

II.1. Le contrôle de gestion est un outil de pilotage

Le contrôle de gestion est outil de pilotage à la fois : pour tout responsable, quel que soit son niveau hiérarchique (chef d'un service déconcentré, d'un établissement public, etc.). Pour les responsables de niveau hiérarchique supérieur (A. EL GADI, 2006). Pour mieux comprendre cette dimension du contrôle de

gestion, il est possible de faire référence au « triangle du contrôle de gestion ».

Ce schéma met en relation les moyens alloués au gestionnaire, les objectifs qui lui sont fixés et les réalisations) en fin d'exercice. La pertinence se définit comme le rapport entre les objectifs et les moyens qui leur sont consacrés. La relève typiquement d'une décision politique, l'efficience est le rapport entre les moyens et les réalisations. L'efficience constitue la première dimension de la performance. L'efficacité mesure le rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations. Ces réalisations concernent notamment le résultat final de l'action des administrations et le niveau de qualité atteint, qui sont avec l'efficience les deux autres dimensions de la performance.



Figure 1. Performance opérationnelle du Contrôle de gestion

L'opportunité de mettre en œuvre des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques ne fait guère de doute. Leur finalité (s'assurer de l'efficience et de l'efficacité des actions entreprises) est acceptable dans le public dès lors que l'hypothèse est faite que les organisations concernées ne cherchent pas seulement à assurer le respect des normes juridiques dictées, mais intégrer bien les différentes dimensions des actions et politiques publiques (moyens, réalisation, impact).

II. 2. LA PERFORMANCE DANS LE SECTEUR PUBLIC : QUELS APPORTS DU CONTRÔLE DE GESTION ?

Le système de contrôle de gestion a pour ambition de contrôler la mise en œuvre de la stratégie, il doit donc être distingué du contrôle opérationnel (Helene Loning *et al.*, 2008). Le contrôle opérationnel est défini comme le contrôle indissociable des opérations quotidiennes (suivi de l'activité, des réalisations, des moyens...). Le contrôle de gestion peut être analysé comme élément qui agit sur la confiance au sein des organisations publiques puisqu'il peut être conçu comme la condition et le résultat d'actions motivées par la sécurité et orientées vers la création de la confiance (Abdelhamid EL Gadi, 2006). Selon cette perspective, le contrôle de gestion ne saurait être analysé comme un besoin fonctionnement ou en vertu de ses conséquences fonctionnelles, mais plutôt comme un système qui s'alimente des forces de la modernité et qui contient les moyens de stabiliser la confiance dans l'espace et dans le temps (Chalecon *et al.*, 2013). D'après les travaux de recherches dans le secteur public, l'expression performance publique signifie la capacité à mettre en place des objectifs

²www.wikimemoires.com: « L'utilité du Contrôle de Gestion pour piloter les organisations publiques ».

clairement définis en termes d'efficacité socio-économique, de qualité de service ou d'efficience de la gestion et les atteindre. Dans les dernières réformes entamées par les pays développés comme pour le cas de la France, certes l'aspect financier et budgétaire a suscité beaucoup d'attention mais parallèlement à cela la question du contrôle de gestion et le pilotage de la performance a été largement discutée. L'expression « démarche de la performance » signifie dans le langage du contrôle de gestion classique un dispositif de pilotage et cela conformément aux dispositions de Loi organique no 2001-692 du 1^{er} Août 2001 relative aux lois de finances française (LOLF) qui définit « démarche de performance » comme suit : « un dispositif de pilotage des administrations ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant la gestion vers l'atteinte de résultats prédéfinis, en matière d'efficacité socio-économique, de qualité de service, d'efficience, dans le cadre de moyens prédéterminés ». Sachant que les objectifs à réaliser sont déclinés en sous-objectifs pour les responsables opérationnel et que ces derniers ont le plein droit de choisir les moyens nécessaires à la réalisations desdits sous-objectifs. Cela signifie qu'il faut mobiliser les moyens convenables et en même temps définir les différentes actions pour atteindre les meilleurs résultats. Cette définition démontre la relation étroite entre la démarche de performance et le contrôle de gestion tel que la définit Robert ANTHONY « le Contrôle de Gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation ».

Cette définition s'inscrit dans le cadre des principes de la Nouvelle Gestion Publique, clairement remarquée à travers la nécessité de déléguer l'autonomie sur la base des modalités d'action et la responsabilisation sur les résultats. Dans ce sens, les chercheurs distinguent trois niveaux de performance, ce qui est considéré comme étant une avancée par rapport au modèle de gestion classique. En effet, et parallèlement à la notion d'efficience (rapport entre les moyens et les objectifs) la notion d'efficacité est subdivisée en deux blocs (l'efficacité socioéconomique et la qualité de service), sachant que pour chacun des trois niveaux correspond à une partie prenante bien déterminée (LE NEDIC, 2009) :

- L'efficacité socio-économique est attendue par le citoyen ou l'électeur,
- La qualité de service est attendue par l'utilisateur, utilisateur direct des services publics,
- L'efficience est attendue par le contribuable ou le financeur.

III. Contraintes liées à la mise en place du système de contrôle de gestion public

Le Contrôle de Gestion public, contrairement au privé, est un contrôle « sanction » plus qu'un contrôle « action ». Il est plus distant, moins fréquent et n'assure pas un retour d'information suffisamment rapide pour permettre d'adapter la gestion au mieux des contraintes (Grandjean and Charpentier, 1998)

III. 1. Difficultés liées à la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein des établissements publics

Les problèmes que rencontrent les organismes publics gérant des services industriels et commerciaux ne peuvent être

assimilés à ceux que connaissent les collectivités chargées des services publics administratifs. Ils ne subissent pas les mêmes contraintes statutaires, budgétaires et comptables (Jérôme Deplus, 1991). Par ailleurs, bien qu'ils suscitent des systèmes de décision et de gestion proches de ceux qu'on trouve dans la plupart des administrations publiques, ce cas d'organismes publics en diffèrent profondément par leur objectif final de profitabilité (services à des usagers). L'objectif de l'efficacité qui s'impose aujourd'hui aux organismes publics ne répond ni à une situation conjoncturelle, ni à une mode. Elle résulte d'une part, de l'inertie qui caractérise ces organisations et les rend moins aptes à renouveler par elles-mêmes leurs modes d'action mais aussi des mutations de la société et de son environnement (la rigueur de finance, évolution technologique, aspirations des agents publics, besoins des usagers...). Devant ces frontières tracées pour ces organismes dans leurs objectifs et leurs finalités, ces entités sont conduites à se justifier devant l'opinion publique et sont amenées à démontrer que la façon dont elles gèrent leurs fonds est rationnelle. Ce qui signifie d'une part, qu'elles se fixent des finalités explicites, d'autres parts qu'elles organisent rationnellement les moyens pour les atteindre. Le contrôle de gestion n'est pas un long fleuve tranquille, sa mise en place semble facile, mais des difficultés se posent sur le terrain, et on assiste souvent à de nombreuses réticences et de nombreux obstacles. Ils ne sont pas insurmontables mais il faut les connaître pour pouvoir mieux les franchir³ :

• La résistance sociale au changement

Tout le monde craint le changement, cette attitude est humaine, dès que vous avancez le mot changement, vous déclenchez un phénomène de résistance, cela s'explique généralement par l'absence d'une culture orientée vers le reporting.

• La peur de la sanction

Elle est liée à l'obtention d'un résultat, les interrogations portent sur les conséquences de ces résultats. S'ils sont mauvais que va-t-il se passer ? Vais-je être sanctionner ? Ces questions sont valables du haut en bas de la hiérarchie.

• Des difficultés conceptuelles

Ce sont des modèles de gestion qui sont complexes à mettre en place. Il ne faut pas se tromper ou être trop ambitieux. Il vaut mieux un système assez robuste qui recueille un consensus plutôt qu'un système exhaustif qui traite tous les rouages de l'entité.

• Les indicateurs

Il en existe beaucoup dès que nous entrons dans les notions de source d'information ou de périodicité, des protestations émergentes.

• Un management inadapté

Il affiche un management par objectif mais, en pratique, ne fonctionne pas du tout de la sorte. Ce contraste est tout de suite perçu par les collaborateurs et décrédibilise la démarche ou la rend très difficile.

³www.wikimemoire.com/ « Les contraintes à la mise en place du Contrôle de Gestion »

- **Le calcul des coûts**

Il est difficile et compliqué dans les administrations car il renvoie à des notions de mauvaise gestion et de gaspillage des fonds publics.

- **Des systèmes d'information inadaptés**

Ils ont été créés pour répondre à des prescriptions réglementaires et non pas pour fournir de la gestion de qualité.

- **Des tâches supplémentaires**

Le contrôle de gestion fournit des tâches supplémentaires.

- **Une progression différenciée difficile à gérer au sein de l'organisation**

Les services pilotes vont aller très vite, et des services qui n'ont pas été déclarés pilotes, car ils étaient plus difficiles à traiter, vont l'être par la suite.

- **L'absence de systèmes d'incitation financière pour les cadres**

Généralement, dans le secteur privé, les cadres qui ont atteint les objectifs fixés par le contrôle de gestion sont récompensés, ce qui les incite à poursuivre leurs efforts. Cette récompense peut être financière (primes) ou prendre la forme d'avantage en nature (congrés, voyages, offerts). Ce type de rémunération directe en fonction des résultats n'est pas possible actuellement dans la majorité des organisations publiques.

- **La présence d'objectifs tactiques multiples, mal définis et changeants**

En fait de la complexité des missions des organisations publiques, la déclinaison de ces missions en objectifs tactiques n'est pas chose aisée. Cela se traduit parfois par des objectifs tactiques imprécis, et changeants. Une autre difficulté se présente dès la formalisation des objectifs, c'est l'ignorance des besoins des usagers.

- **Absence de procédure de contrôle de gestion est à l'origine de la contre-performance du système du contrôle de gestion**

Sans trop tarder sur les contraintes qui peuvent éventuellement bloquer la mise en place du contrôle de gestion au sein des organisations publiques, on va présenter les conditions indispensables pour le bon fonctionnement du système de contrôle de gestion.

III. 2. Conditions nécessaires au bon fonctionnement du contrôle de gestion

Pour réussir le bon fonctionnement du Système de contrôle de gestion public, on doit prendre en considération essentiellement un certain nombre de prérequis. Ces prérequis détermineront un cadre dont l'adoption par les instances publiques est recommandée, dans la conception et l'élaboration de leurs systèmes de contrôle de gestion⁴.

III.2.1. Prérequis organisationnels

- **Une organisation cohérente, sans laquelle il est impossible de piloter**

L'organisation se trouve au fondement du contrôle de gestion. Un tel système ne peut être mis en place si on ne procède pas à un changement profond d'organisation. Il ne s'agit pas simplement de changements de structures. Il faut des changements au niveau du management, des systèmes d'information ou des systèmes de pilotage. L'organisation est donc l'acte fondateur préalable au bon contrôle de gestion.

- **Une modélisation des activités**

Il faut non seulement la concevoir, mais aussi la faire passer dans la mentalité des collaborateurs. Cela touche aux questions de la gestion des changements qui sont si précieuses dans ces processus. En premier lieu il faut rappeler qu'un système de contrôle est nécessairement contingent. En second lieu, il faut partir de l'idée de base partagée par tous les spécialistes du contrôle « un système de contrôle ne peut pas exister s'il n'existe pas de modèle de ce qu'on veut mettre sous contrôle ».

- **Un choix judicieux des indicateurs**

Pour la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion, un autre écueil est à éviter : la frénésie d'indicateurs indispensables pour mesurer la performance quotidienne des acteurs de l'organisation et en conséquence, vérifier leur capacité à atteindre les objectifs fixés par le top management.

- **L'importance d'une procédure pour le service de contrôle de gestion**

Le service de contrôle de gestion est vital pour l'évaluation et le progrès de l'entreprise. Par sa présence dans la structure, il rassure les partenaires. Sa mission ne se limite pas à tenir la comptabilité analytique, à élaborer le budget, à suivre son exécution puis à calculer les écarts. Il est aussi un service capable de calculer les agrégats financiers, les interpréter, les confronter à la prévision, à l'objectif stratégique, proposer de ce fait des actions correctives et même aller prospecter le marché financier et économique. Toutes choses lui permettant d'assurer la pérennité de l'organisation, et la qualité du service et des produits offerts dans cette dernière. La formalisation des tâches de contrôle de gestion par une procédure a l'avantage d'éclairer les objectifs de cette technique pour l'ensemble du personnel, leur montrer sa fonction et sa technique de travail. L'autre avantage de la présence d'une procédure, est qu'en cas d'Audit d'inspection par une structure externe du service, même de l'organisation, la procédure est une base référentielle d'audit et témoigne du sérieux de ce service. Par conséquent, la présence d'une procédure sera un témoignage aux autres partenaires qui hésitent à avoir confiance en l'organisation.

III.2.2. les prérequis managériales

- **Une mutation culturelle est nécessaire**

La mise en place du contrôle de gestion suppose un engagement en faveur d'une démarche globale de management. Celui-ci consiste en un processus impliquant diverses activités. L'expérience montre que dans les organisations publiques, les difficultés rencontrées en matière

⁴www.wikimemoire.com/ « Les prérequis pour une mise en place du Contrôle de Gestion ».

de contrôle de gestion concerne non pas la mauvaise conception mais plutôt la mise en œuvre des outils choisis.

• Une direction « pilote »

A la tête de cette véritable organisation, il faut une véritable direction générale, même si elle n'en a pas le titre. Elle doit être capable de fixer les objectifs, de les traduire selon les différentes structures dans les différents modes d'action. Elle doit également décider de l'organisation et des mesures de redressement et de correction qui s'imposent.

• Un changement de mentalité vis-à-vis du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est donc bien un outil d'aide à la décision dirigé vers la direction générale mais aussi vers tous les acteurs du domaine public. Il est fortement axé sur la performance des prestations, c'est-à-dire sur leur efficacité et leur efficience. Il est fondé sur une notion de partage, que ce soit au niveau du travail, des connaissances, des analyses ou de leurs conséquences. La fonction, transversale, doit trouver sa place dans une organisation structurée de manière verticale.

• La vérification des opérations par les organes de direction

La vérification comprend la réaction aux problèmes soulevés par les conclusions et les recommandations de l'audit faite par les auditeurs internes et externes, afin de déterminer les mesures correctives nécessaires.

• Les structures de contrôle de gestion doivent Garantir de manière raisonnable la réalisation des objectifs généraux

Il faut veiller à ce que :

- La structure de contrôle de gestion ainsi que toutes les transactions et événements importants doivent être consignés dans une documentation claire et facilement accessible.
- Les transactions et les événements importants doivent être promptement enregistrés et correctement répertoriés.
- Les transactions et les événements significatifs ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes qui en ont la compétence.
- Les fonctions et les responsabilités de premier plan qui concernent l'autorisation, le traitement, l'enregistrement et l'étude des transactions et des événements doivent être réparties entre des personnes différentes.
- Les contrôleurs de gestion doivent être bien intégrés dans l'organisation.

Conclusion

Le secteur public joue un rôle importance dans la vie économique, sociale de chaque pays. Il souffre de modes de gestion traditionnelle, chose qui a créé des sentiments de mécontentement et d'insatisfaction de la part de la population qui n'a pas cessé de réclamer ses droits légitimes à des services qui répondent comme il faut à leurs attentes. Les multiples tentatives et en même temps la montée en puissance des sciences de gestion dans les entreprises du secteur privé, ont conduit à se poser plusieurs questions en ce qui concerne la

possibilité de transposer les pratiques de performance propres au secteur privé à celui du secteur public. Ainsi beaucoup de pays développés se sont orientés vers le contrôle de gestion pour résoudre leurs problèmes des déficits budgétaires chroniques, de complexité, de manque de performance. Le Maroc, qui a connu lui aussi des problèmes dans la gestion de sa stratégie publique, s'est engagé dans un processus de réformes pour moderniser son secteur public. La dernière réforme est celle de la nouvelle loi organique des finances n° 130-13 relative à la loi de finances du 2 Juin 2015, qui constitue un pas géant dans la modernisation et la performance de la gestion des établissements publics marocains. Cette loi organique installe pour la première fois au MAROC une comptabilité de performance basée sur le même système de la comptabilité des entreprises privées. Elle assurera la disponibilité d'une information comptable susceptible d'être utilisée au profit des différents travaux du contrôleur de gestion surtout lorsqu'on parle d'une comptabilité d'analyse des coûts qui reste incontournable dans un système de contrôle de gestion. En général, Le contrôle de gestion dans le secteur public cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre Objectifs, Moyens et Réalisations, et de répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. Si le contrôle de gestion est naturellement tourné vers l'amélioration de la performance du fonctionnement interne des administrations, il doit aussi pouvoir fournir des bases quantitatives utiles au développement plus systématique de l'évaluation des politiques publiques. L'objectif étant de déceler les obstacles liés à l'instauration du système de contrôle de gestion et de proposer des solutions pour l'amélioration et l'optimisation de ce système. Le but est de faire régner un climat de confiance et d'échange continu, permettant de remplacer l'image classique et archaïque que se faisaient les collaborateurs de la fonction contrôle de gestion, par une nouvelle plus souple, favorisant la collaboration et la communication.

REFERENCES

- ABDELGHANI BENDRIOUCH, « Système Budgétaire pour le Contrôle de Gestion », pages (244,245), éditions COGEFOS, Collection Gestion, Juin 2005.
- ABDELHAMID EL GADI, « Audit des Performances et Contrôle de Gestion dans le Secteur Public », pages (28, 29, 30, 31,35), 1^{ère} édition 2006, imprimerie : Rabat Net Maroc.
- ABDELHAMID EL GADI, « Audit et Contrôle de Gestion », page 32, édition 1996, imprimeries Mithaq- Almaghrib-Rabat.
- ALARZAD C.& S.SEPARI, « contrôle de gestion », page 19, 5^{ème} édition, DUNOD, Paris 2001.
- ANDRE Bernard. Politique et gestion des finances publiques. Presses de l'Université du Québec. Québec 1992
- BOLLECKER MARC. « Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec ? », Politiques et management public (En ligne), Vol 30/2 / 2013, mis en ligne le 25 septembre 2015, consulté le 07 juin 2016. URL : <http://pmp.revues.org/6662>.
- CHALENCON, L., D. DORIOL, P. du Jardin, Y. Mard, U. MAYRHOFER, « Contrôle de Gestion », page, 33, édition 2013, Vuibert, Paris.
- CHARPENTIER M., GRANDJEAN PH., « Secteur public et contrôle de gestion – Pratiques, enjeux et limites »,

Editions d'organisation, Paris, 1998, p. 53

F.GIRAUD, O. SAULPIC, G.D NAULLEAU, M.H. DELMOND, P-L. BESCOS, « Contrôle de Gestion et pilotage de la performance », page 19, 2^{ème} édition, Paris 2005.

Grandjean, P., M. Charpentier « Secteur Public et Contrôle de Gestion », édition d'organisation, Septembre 1998, 1^{ère} édition collection service public.

HORNGNGRAN C., A. BHURIANI, S. DATAR, G. FOSTER, « Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire », pages (3,4), 4^{ème} édition, Pearson, 2013.

JEROME DEPLUS, « le Contrôle de Gestion dans les organisations publiques », Gestion PUE, Décembre, 1991, page 24.

LONING, H.,V. MALLERET, J. MERIC, X. PRESQUENU, E. CHIAPELLO, D. MICHEL, A. SOLE, « Le Contrôle de Gestion : Organisation, Outils, et Pratiques », pages (5,117, 143), 3^{ème} édition, Dunod, Paris, 2008.

M'HAMED MEKKAOUI « Précis de contrôle de gestion », page 9, édition 2007, 3^{ème} Millénaire- Rabat.

MICHEL GERVAIS, « Contrôle de Gestion », pages (13, 28), 6^{ème} édition, Edition Economica, 1997, Collection Gestion.

NICHOLAS BERLAND, François, XAVIER SIMON, « Le Contrôle de Gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleurs pratiques », page 173, Groupe Eyrolles, 2010, éditions d'organisation.

Philippe LORINO« Le Contrôle de Gestion stratégique », édition Dunod, 1998, page 40.

PROULX Denis. Management des organisations publiques. Presses de l'Université du Québec. Québec 2008.

RENE DEMEESTERE. Le contrôle de gestion dans le secteur public. N° d'éditeur 4049. Paris 2005.

REY Jean-Pierre. Le contrôle de gestion des services publics communaux. DUNOD. Paris 1991.

Thierry LE NEDIC, La Performance dans le secteur public : Outils, acteurs et stratégies L'expérience de la Ville de Paris. Master Ecole des Mines de Paris Septembre 2009, page 26.

VARONE FREDERIC. « De la performance publique : concilier évaluation des politiques et budget par programme ? ». *Politiques et management public*, 2008. Volume 26/3.

Rapports et Documents

« J.L. Prinet (cours) D.E.S.S » en Contrôle de Gestion et Audit 1991. Institut d'Administration des Entreprises de Lille.

« Le Contrôle de Gestion dans les établissements publiques modernes : études comparatives des pratiques », documents, sigma, n°4, édition OCDE, Paris 1996.

« Positionnement et définition du Contrôle de Gestion », 1^{ère} section, pages (27-28), fiche 2, Février 2003.

« Tableau de Bord Prospectif, un nouveau système de management stratégique pour ASBL », page 8, Année académique, 2010-2011.
