**Cours (CMP)**

# Le contrôle de gestion, un outil au service du management public

**Le contrôle de gestion et le management public**

Aujourd’hui, **le modèle bureaucratique** introduit par **MAX WEBER** dans les administrations publiques est fortement critiqué, à cause de sa lourdeur et de son non flexibilité. La bureaucratie se veut un mode d’organisation rationnel, fondé sur le droit et les règlements, qui doit rompre avec l’arbitraire et "l’a peu près", car le fait que les procédures soient écrites évite toute ambiguïté lors de leur mise en œuvre. La direction exerce son autorité par le biais de notes de service qui acquièrent aussitôt une valeur juridique.

Pour Weber, cela donne une objectivité absolue au processus décisionnel, confère à l’organisation une totale indépendance du pouvoir politique, et fixe en même temps un cadre disciplinaire.

Le contexte actuel de société, par la diminution des ressources et l’augmentation des exigences citoyennes, amène à redéfinir des fonctionnements et des habitudes acquis depuis des décennies. Ceci au moment où les débats sont de plus en plus axés sur les notions de «  service public économique d’intérêt général » et de «  service universel ».

**Trois raisons** essentielles ont conduit les Etats à s’engager, plus ou moins résolument, dans des réformes de modernisation de la gestion publique :

* la contrainte budgétaire,
* le souci d’une utilisation plus efficace de l’argent public,
* l’impératif de transparence de l’action administrative.

Désormais, l’usager se trouve placé au centre des préoccupations dans une logique de qualité de service élevée à des prix les plus abordables possibles. L’enjeu devient clair : les techniques de gestion à mettre en œuvre doivent intégrer désormais ces paramètres qui conditionnent le développement du management public.

**C’est quoi le contrôle de gestion ?**

Il semble que la gestion, la comptabilité et le contrôle soient indissociables afin de maitriser une activité économique.

## Définition du Contrôle de gestion

Plusieurs définitions ont étaient apportés afin de développer un aspect particulier du contrôle de gestion, car considéré depuis longtemps comme un contrôle de l’utilisation des ressources allouées aux différentes divisions de l’organisation, il représente actuellement une fonction indispensable au pilotage de la performance.

Le contrôle de gestion est donc un processus de management qui consiste à déterminer des objectifs et à évaluer des performances.

Il permet d’apporter la visibilité en suivant le résultat de l’entreprise, et repose sur un processus d’amélioration continue qui se traduit par des ajustements en fonction des résultats.

**Robert Anthony (1965)[[1]](#footnote-1)**

« Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

**Abdellatif Khemakhem (1976)[[2]](#footnote-2)**

“Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d’une entité économique pour s’assurer d’une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d’atteindre l’objectif que vise cette entité”

**Robert Anthony (1988)[[3]](#footnote-3)**

“Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d’autres membres de l’organisation pour appliquer les stratégies”

**Henri Bouquin**

“On conviendra d’appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes”

**C’est quoi le management publique ?**

1. « Le management public est la mise en œuvre de l’ensemble des processus d’organisation, de pilotage et de contrôle des organisations publiques qui visent à améliorer leur efficacité et leur efficience dans le contexte de leurs compétences ».
2. « Le **management public** consiste en un ensemble de processus et d'outils visant à atteindre une performance optimale d'une organisation vouée au service **public »**.

**C'est quoi le service public ?**

**Définition**

Un **service public est** une activité exercée directement par l'autorité **publique** (Etat, collectivité territoriale ou locale) ou sous son contrôle, dans le but de satisfaire un besoin d'intérêt général. Par extension, le **service public** désigne aussi l'organisme qui a en charge la réalisation de ce **service**.

**Conditions du service public**

* C’est une activité d’intérêt général
* Prise en charge par une personne publique

**Classification des services publics**

Il existe deux grandes catégories :

1. **les services publics administratifs (SPA) :** très divers, regroupant les services qui n’ont pas de but industriel ou commercial on y trouve :

* **les administrations publiques :** ils offrent des services non marchanttel que ; la défense, l’éducation nationale, la justice, la santé….
* **Les institutions publiques :** les ministères, le sénat, les mairies, le trésor public, la sécurité sociale…

Ils sont principalement gérés par des organismes publics et le droit administratif y est prédominant.

1. **les services publics industriels et commerciaux (SPIC) :** Ils peuvent être assurés par des organismes publics ou privés. Lorsqu’il s’agit d’organismes privés, le droit privé s’y applique majoritairement, mais le droit administratif n’en est pas absent. Ainsi, ils restent soumis à la tutelle des pouvoirs publics (État, collectivités territoriales) qui vérifient s’ils mènent à bien leur mission, doivent respecter le principe d’égalité d’accès des usagers au service public et peuvent bénéficier d’une situation de monopole sur l’ensemble ou une partie du territoire national.

**Qu’est-ce que la performance dans le secteur public?**

La notion de performance correspond à l’atteinte d’objectifs ou de résultats attendus, et plus largement à la création de valeur. Si dans le monde de l’entreprise, la création de valeur est généralement associée à l’accroissement du profit, elle doit être entendue dans le secteur public comme une optimisation des services rendus aux citoyens.

Secteur privé et secteur public présentent de nombreuses similitudes. Ils produisent tous deux des biens et des services, en étant soumis à des contraintes de gestion de leurs ressources financières, techniques et humaines. Cependant, la nature des objectifs poursuivis dans les deux secteurs est différente : dans le secteur privé, l’objectif de rentabilité économique est inhérent à un projet d'entreprise qui doit s’autofinancer pour s’inscrire dans la durée. Il est au cœur des attentes des actionnaires lorsque le capital des entreprises est ouvert. Dans le secteur public, le soutien financier de l’Etat et des collectivités fait passer au second plan l’objectif de rentabilité économique : la finalité principale recherchée est la satisfaction de l’intérêt général correspondant à la responsabilité d'un service public face au gouvernement et aux citoyens.

Aujourd’hui, la distance entre les deux secteurs n’est cependant plus aussi marquée que par le passé : d’une part**, l’Etat met de plus en plus en avant l‘objectif de la réduction des déficits publics, qui peut être assimilé à une recherche de rentabilité**, d’autre part **la montée du concept de responsabilité sociale et environnementale dans le secteur privé correspond à une prise en compte de l’intérêt général** dans la stratégie de développement des entreprises. Ce rapprochement entre les deux secteurs est accentué par le fait que les services publics sont de plus en plus souvent en concurrence entre eux ou avec le secteur privé.

Une **différence notable subsiste cependant entre les deux secteurs : les services publics ne choisissent pas leur clientèle**, tous les usagers devant être satisfaits selon le principe de l’équité et de l’égalité des citoyens, alors que les entreprises privées peuvent sélectionner certains « segments » de clientèle. Il arrive toutefois que certains organismes publics visent des publics dits prioritaires en fonction de leurs attributions, de leurs champs d’intervention spécifiques ou de leurs stratégies d’action.

Enfin, des **différences existent sur le plan de la gestion des ressources humaines** : dans le secteur public, la sécurité de l’emploi est généralisée avec le statut de la fonction publique, tandis que dans le secteur privé, l’emploi n’est pas protégé mais les rémunérations tiennent mieux compte de l’implication personnelle. La montée en puissance des « contractuels » au sein de la Fonction publique est cependant un facteur de rapprochement progressif des deux secteurs sur ce plan.

Du fait des nombreuses similitudes entre les deux secteurs, des méthodes de management traditionnellement employées dans le secteur privé se sont peu à peu répandues dans le secteur public. L’objectif était de remédier aux travers qui lui sont généralement reprochés : rigide, coûteux, peu efficace, trop centralisé, insuffisamment innovant. Ces méthodes de management ont cependant été adaptées pour tenir compte des différences entre les deux secteurs, constituant le courant du Nouveau Management Public(NMP), apparu dès le début des années 80. Alors que le secteur public était jusque-là orchestré essentiellement par le respect de règles et de procédures, selon une « logique de moyens », le NMP privilégie l’atteinte de résultats et prône la généralisation de la culture de l’évaluation, afin d’optimiser l’allocation des ressources vers les actions les plus efficientes.

Le NMP recommande également une séparation claire entre la conception (décision politique) et la mise en œuvre (gestion). Il distingue en effet la pertinence et la cohérence des politiques publiques(qui relève de la responsabilité des décideurs politiques) et l’efficacité des services qui mettent en œuvre les politiques décidées (qui est sous la responsabilité des gestionnaires). L’effet de « bonnes » politiques (c'est-à-dire proposant des solutions adaptées aux problèmes que rencontrent les citoyens) peut être minimisé voire anéanti par une mise en œuvre inefficace, tandis que de « mauvaises » politiques peuvent être appliquées avec efficacité. La mesure de la performance doit donc permettre de renseigner à la fois sur l’efficacité des choix de politique et sur l’efficience des choix de gestion.

Le NMP propose toute une série d’instruments pour le pilotage et le contrôle du nouveau système de gestion des affaires publiques, en particulier un système d'indicateurs mesurant l’impact, l'effectivité, l'efficacité, l'efficience des politiques et la satisfaction des clients. Ces indicateurs constituent l'outil principal de gestion du nouveau système.

**La modernisation des systèmes budgétaires (M.S.B.)[[4]](#footnote-4) en Algérie**

La méthode «M.S.B.» consiste à remplacer à terme les procédures traditionnelles de prévision fondées sur des moyens par une démarche objective et cohérente d’évaluation des ressources et des charges budgétaires fondée sur des objectifs et des résultats et leur traduction sous forme de crédits budgétaires à inscrire dans la prochaine loi de finances.

**Comment les techniques de contrôle de gestion ont-elles été transposées au secteur public ?**

L’idée a mûri qu’il fallait passer d’une culture de gestion des moyens à une culture économique et gestionnaire, de programmes à définir et d’objectifs à atteindre.

Les techniques du contrôle de gestion se sont progressivement généralisées au sein de l’administration mais en tenant compte du facteur politique. Sphère privée et sphère publique ont leurs logiques : pour l’entreprise, la demande finale est celle du bénéficiaire du service rendu, alors que dans la sphère publique, la demande subit l’arbitrage de l’intermédiaire du politique (gouvernement, exécutif local …).

Dans ce cadre, cinq objectifs majeurs ont été déclinés :

1. Optimisation de la qualité de service rendu,
2. prise en compte de la contrainte de limitation du déficit budgétaire,
3. renforcement de l’autonomie des gestionnaires tout en les engageant sur des résultats,
4. instauration d’un dialogue de gestion entre les administrations centrales et services déconcentrés
5. rendre compte à la représentation nationale des coûts engagés et des résultats obtenus

**Quelles sont les caractéristiques du contrôle de gestion ?**

Le contrôle de gestion, pour qu’il ait du sens, doit s’appuyer sur les orientations stratégiques définies par la direction, au sens large. Cette stratégie, comme dans les organisations privées du secteur marchand, est déclinée selon trois axes **: la segmentation de l’activité, l’externalisation, la maîtrise des coûts.**

**La segmentation**

La définition du périmètre d’intervention des pouvoirs publics : **quel doit être le périmètre de l’action publique ?**

L’État commence à se recentrer sur son cœur de métier notamment pour des raisons budgétaires qui ne lui permettent plus d’être pluridisciplinaire et d’abandonner des compétences. L’administration prend conscience qu’elle devait, comme l’entreprise, se questionner sur  **les produits, les clients, le cadre**.

* Les « **produits** » de l’État sont quasi exclusivement des prestations immatérielles. Quand l’entreprise choisit ses secteurs d’activité, il est clair qu’il appartient à l’État d’assurer seul un certain nombre de missions dont les missions régaliennes, il ne peut pas en être autrement.
* Les « **clients** » de l’État sont passés du statut exclusif d’usagers à celui de clients du service public. De l’accueil à la certification qualité en passant par le traitement des réclamations, l’administration s’est « professionnalisée » et répond de plus en plus concrètement aux attentes des « citoyens-clients » qui en tant que contribuables, exigent un haut niveau de satisfaction du service rendu.
* Enfin, le **cadre** géographique où s’exerce l’activité de l’État pose le problème des inégalités territoriales (suppression de tribunaux, de gares, de bureaux de poste, de maternités, d’hôpitaux, d’écoles …) et de nos jours, de la fracture numérique (Internet, téléphonie…). Le contrôle de gestion doit rester « intelligent », car une réorganisation ne peut pas reposer uniquement sur la recherche de baisse des coûts ; les pouvoirs publics restent donc garants de la cohésion sociale et de l’attractivité des territoires.

**L’externalisation**

Il devient nécessaire de « **déléguer** », d’**externaliser**, de **sous-traiter des missions en les confiant à des acteurs privés**, car l’État doit se recentrer sur ses missions régaliennes.

Le contrôle de gestion trouve ici tout son sens en permettant aux décideurs de choisir d’acheter des prestations plutôt que de les produire. Cette question se pose en des termes identiques aux organisations privées.

L’État ne peut pas tout assurer soit parce que ses agents, en nombre limité, ne peuvent assurer des surcroîts de travail, il s’agit donc de **sous-traitance de capacité**, soit parce que ses agents n’ont pas les qualifications requises, il s’agit alors de **sous-traitance de spécialité**.

Dans un univers **budgétaire contraint[[5]](#footnote-5)**, l’externalisation est complètement justifiée. Il est en effet plus coûteux de maintenir des installations et des agents sous-employés que de recourir de façon ponctuelle aux entreprises disposant des outils, des compétences pointues, de la réactivité et de la capacité à mobiliser rapidement ses ressources.

**La maîtrise des coûts**

Le contrôle de gestion est au service des décideurs pour les alerter au plus tôt des dérives et des augmentations prévisibles des coûts en surveillant en permanence les budgets alloués et les dépenses réalisées. C’est le contrôle de gestion qui doit permettre d’activer très rapidement des audits financiers qui expliqueront les dysfonctionnements pour qu’ils ne se reproduisent plus.

Le contrôle de gestion s’inspire des techniques éprouvées de la qualité et assurant une démarche d’amélioration continue, selon la fameuse « **Roue de Deming** » : la prévision (« plan »), l’exécution (« do »), la vérification (« check ») et la correction (« act »). L’acquisition d’expérience devant éviter tout retour en arrière.

**Quelle est la complémentarité entre contrôle de gestion et contrôle interne ?**

Ces deux « contrôles » se sont parfois confondus l’un avec l’autre, alors qu’ils ont une vocation différente, ils n’en sont pas moins complémentaires.

**Le contrôle de gestion est dédié à l’analyse des données en rapport avec les objectifs fixés. C’est un outil d’aide au pilotage et un outil de dialogue entre services.**

**Le contrôle interne a pour mission de vérifier que les actions menées par les services sont conformes aux procédures et aux référentiels en vigueur. Il prévient et détecte les fraudes et les erreurs.**

Les deux fonctions sont, dans l’idéal, séparées, mais il est fréquent que le contrôleur de gestion troque sa casquette pour réaliser des actions de contrôle interne lors d’audits de gestion (les deux fonctions étant assurées par la même personne ou la même équipe).

## Les outils du contrôle de gestion

Il est important pour l'efficacité d'une organisation et la qualité de sa gestion de trouver la meilleure complémentarité et cohérence entre les outils utilisés pour le pilotage et qui sont :

* **les outils prévisionnels :** étudient le futur en matière des opportunités de l'environnement et de son savoir faire.
* **les outils de suivi de réalisation :** permettent de comparer les résultats aux objectifs, d'interpréter les écarts et de prendre des mesures correctives.
* **les outils d'appui :** ils constatent les performances et tendent à fournir des explications.

### Les outils prévisionnels :

Elle a pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques de l'entreprise, ses objectifs généraux et la détermination des hypothèses économiques. Les instruments prévisionnels sont :

**1-1) le plan :**

Il est orienté vers le pilotage à moyen et long terme, il permet de passer d'une réflexion générale sur les métiers et les stratégies, à une formalisation des objectifs et des actions. On distingue généralement :

1. **Le plan stratégique :**

Qui sert à définir à long terme (de 5 à 10 ans) et formaliser la vocation de l'entreprise et son objectif global.

1. **Le plan opérationnel :** il vise le moyen terme (de 2 à 5 ans) en comprenant

* le programme des investissements techniques commerciaux ou financiers (plan d'investissement).
* les modes de financement retenus pour compléter l'autofinancement (plan de financement).
* des comptes de résultats prévisionnels.

**1-2) le budget :**

Constitue l'ensemble des objectifs retenus pour l'exercice suivant celui en question, au travers des investissements (budget d'investissements) et de l'exploitation (budget d'exploitation). Une attention particulière doit être accordée aux encaissements (recettes), décaissements (dépenses) et prévisions (budget de trésorerie).

### Les outils de suivi de la réalisation :

Pour mesurer et analyser les performances à posteriori, plusieurs instruments peuvent être utilisés :

**2-1) la comptabilité générale :**

Permet de déterminer le résultat d'une période grâce au compte de résultat ainsi de la situation du patrimoine en fin de période par le biais de bilan. La comptabilité générale constitue l'outil de base pour le pilotage d'une entreprise car, des notions importantes telles que la valeur ajoutée et le résultat avant impôt, y sont identifiées. En revanche, cet outil présente des limites qui proviennent de sa lourdeur, de son exhaustivité et de la complexité à laquelle elle se trouve tenue par la législation économique et fiscale. Il en résulte qu'il est le plus souvent tardif, trop détaillé et peu compréhensible pour les gestionnaires opérationnels.

**2-2) la comptabilité analytique :**

C’est par la comptabilité analytique que les performances internes d'une entreprise peuvent être mises en œuvre (par produit, par fonction ou par département). Elle est composée d'un ensemble de méthodes de collectes, d'enregistrement et de traitement des données concernant l'activité de l'entreprise en vue de déterminer des coûts, des prix de revient et des résultats ainsi de calculer les indicateurs de gestion qui permettent de prendre les meilleures décisions. Malheureusement l'expérience montre que la comptabilité analytique, dans son organisation administrative, est le plus souvent identique à la comptabilité générale. Elle publie, elle aussi des résultats trop tardivement par rapport à la période considérée.

**La comptabilité analytique dans le secteur public**

Le contrôle de gestion nécessite un pré-requis : la comptabilité analytique et son pendant, le coût de revient.

En France, l’apparition des principes la comptabilité analytique dans les services publics est une innovation de la LOLF. L’article 27 énonce que l’État « met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

Coûts des actions et coûts de revient de la comptabilité analytique sont des concepts très proches, la comptabilité analytique se voulant plus fine : calcul de clés de répartition des charges indirectes aux centres d’analyse pour permettre leur imputation aux coûts de revient recherchés.

Les coûts des prestations délivrées à l’usager-client ne sont pas suffisamment connus. En l’absence d’une comptabilité analytique, les agents ont une forte capacité à sous-évaluer le coût de leurs prestations, ce qui peut générer de mauvaises décisions. Il convient de relever parmi celles-ci des tarifs inadaptés et de mauvais choix stratégiques.

**2-3) le contrôle budgétaire :**

Le suivi budgétaire a pour objectif de comparer le niveau des réalisations aux prévisions préétablis. Il permet de constater les écarts et d'analyser leurs causes et origines pour prendre les mesures correctives idoines. Certes, la gestion budgétaire représente l'outil incontournable pour le pilotage des actions mises en œuvre dans l'entreprise, mais elle présente un inconvénient lié à la lenteur de fourniture des informations et au volume important de cette dernière, alors que les impératifs de la gestion actuelle imposent de capacité de réaction rapide.

**2-4) le reporting :**

Il est définit comme étant : "un ensemble de procédures de circulation des informations assurant leur remontée régulière et formalisée des filiales et des unités de base vers les niveaux hiérarchiques supérieurs et la direction générale". Le reporting est un outil de contrôle, à posteriori, il permet de rendre compte des activités déléguées et de faire remonter les informations des unités élémentaires jusqu'au sommet de la hiérarchie. Il focalise l'attention des dirigeants sur les objectifs délégués à leurs subordonnés, ce qui leur permet de vérifier le degré de leur réalisation et d'évaluer la performance des responsables.

**2-5) le tableau de bord :**

Les tableaux de bord sont les instruments de pilotage à court terme dirigé vers l'action, ils comportent un nombre limité d'indicateurs clairs et pertinents. Ces derniers peuvent être financiers, physiques et/ou qualitatifs. Par leur aspect synthétique, les tableaux de bord attirent l'attention des responsables sur les points clés de leur gestion et améliorent ainsi la prise de décision.

**Comparaison entre le reporting et le tableau de bord :**

Souvent, on confond entre le tableau de bord et le reporting, même si on peut relever certains points communs mais ils restent différents. Points communs entre tableau de bord et reporting :

1. **Une simple description des deux notions, plusieurs similitudes peuvent apparaître :**

* tout les deux sont des outils d'aide à la prise de décision, offrant la possibilité d'adoption des mesures correctives;
* ils reposent sur le principe de comparaison entre les objectifs à atteindre et les résultats réalisés.
* ils permettent de déceler les anomalies et les perturbations et mettent en évidence les tendances.
* enfin, ils s'adaptent à l'organisation et à son évolution

1. **Les différences entre le tableau de bord et le reporting :**

Comme le montre le tableau ci-après le tableau de bord diffère du reporting sur plusieurs points :

**Tableau N.1 : tableau de comparaison entre le reporting et le tableau de bord.**

|  |  |
| --- | --- |
| **Tableau de bord** | **Reporting** |
| Suit la manière dont les objectifs sont réalisés; | Se focalise sur le degré de réalisation des objectifs; |
| Synthétise des informations propres à un responsable. Il est tourné, essentiellement, vers une information opérationnelle orientée vers le pilotage; | Synthétise des informations destinées aux supérieurs hiérarchiques. Ces informations sont orientées vers la vérification; |
| Il repose sur une sélection des informations (qualitatives, quantitatives ou physiques) pour ne retenir qu'un nombre limité d'indicateurs; | Il est essentiellement constitué d'indicateurs financiers déterminés après l'action. |
| Il sert de suivre et d'anticiper les actions; | C'est un outil de contrôle, a posteriori des responsabilités déléguées; |
| Il peut être d'une périodicité quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle selon les besoins du dirigeant et de l'activité suivie. | Généralement, il est de périodicité mensuelle |

### Les outils d'appui :

Ce sont les outils et les méthodes d'analyses, ayant pour objectif d'aider le manager lors de la mise en œuvre d'action corrective.

**3-1) le réengenering :** il permet de reconfigurer une fonction ou des processus afin d'améliorer la qualité du service rendu au client.

**3-2) le benchmarking :** c'est le processus qui consiste à identifier, analyser et adopter les meilleures pratiques des autres en vue d'améliorer les performances de l'organisation en question.

**Processus du contrôle de gestion**

Correspond à trois phases :

* Phase de prévision :
* Phase d’exécution :
* Phase d’évaluation : consiste à mettre en évidence les écarts et en détermine les causes ;
* Phase d’apprentissage : progression et amélioration.

**Structure de gestion :**

Le contrôle favorise la décentralisation donc un découpage en **centres de responsabilité** doit être assuré.

**Définition :** Un centre de responsabilité est constitué d’un groupe d’acteurs de l’entité regroupés autour d’un responsable disposant de moyens pour réaliser l’objectif qui lui a été attribué**.**

**Caractéristiques des centres de responsabilité**

**Centre de responsabilité et types de structure**

**Typologie des centres de responsabilité**

**Qu’est-ce qu’un indicateur de mesure de performance ?**

«**Un** **indicateur permet de mesurer l’écart entre le résultat obtenu et les objectifs poursuivis** », pour déterminer si ces derniers sont en voie d'être atteints. Il faut au préalable s’assurer que les indicateurs ont fait l’objet d’une définition explicite et partagée, afin de limiter les erreurs de construction et les interprétations divergentes : pour cela, il est indispensable de positionner la valeur de l’indicateur par rapport à une valeur de référence ou une cible à atteindre (une norme, une moyenne, une prévision, un objectif). Le choix de la référence est déterminant pour le jugement qui sera porté. Il fait partie intégrante de la construction de l’indicateur. La mise en place d’indicateurs

Les indicateurs doivent être parfaitement adaptés aux demandes des clients du tableau de bord. Un même indicateur peut donner lieu à différentes présentations. Par exemple, un service achats peut avoir besoin de suivre quotidiennement le nombre d’actes notifiés afin de respecter les enveloppes budgétaires allouées aux services, alors qu’un directeur d’administration centrale voudra suivre le volume mensuel des achats. Cet indicateur sera alimenté par les indicateurs quotidiens.

Les indicateurs doivent être différenciés des objectifs. Il est tentant en effet de modifier les objectifs pour qu’ils collent aux indicateurs. Dans ce cas, c’est tout le principe du contrôle de gestion qui est affecté.

Il convient également de différencier indicateurs et critères. Par exemple, le critère de rapidité d’accueil en crèche sera mesuré par l’indicateur de temps moyen de réponse des services sociaux et l’indicateur de temps moyen d’attente pour l’accueil réel de l’enfant.

Un *benchmarking* auprès des services similaires doit permettre d’inventorier les indicateurs déjà existants. Cela évitera des temps de recherche et de conception inutiles.

Ces indicateurs seront pertinents, quantitatifs et qualitatifs. Ils feront l’objet de compilations présentées dans des tableaux de bord, leur nombre et leur forme n’ont de limite que l’imagination. Les outils de calculs et de présentation tels qu’Excel permettent toutes sortes de présentations graphiques (tableaux, courbes, histogrammes, secteurs, bulles, points…).

**Les qualités d’un bon indicateur de politique sociale**

A l’occasion d’un café de la statistique consacré à la fiabilité des indicateurs, Jean-René Brunetière détaillait les dix qualités d’un bon indicateur. Son intervention ne concernait pas spécifiquement l’évaluation des politiques publiques mais s’y applique parfaitement. Les dix qualités énoncées sont les suivantes :

* 1. clarté (pas d’ambigüité dans la définition),
  2. pertinence (cohérent avec l’objectif),
  3. sélectivité (indépendant des phénomènes autres que ceux que l’on veut mesurer),
  4. fiabilité,
  5. comparabilité,
  6. sensibilité (précision ne doit pas être inférieure aux variations que l’on veut observer),
  7. accessibilité (peut être obtenu à un coût raisonnable),
  8. pérennité (possible de le suivre dans le temps),
  9. utilité (liens de causalité entre l’action menée et le résultat de l’indicateur),
  10. ne pas entraîner des effets contraires à ceux recherchés (l’existence de l’indicateur peut induire des effets pervers).

**Exemples d’indicateurs**

**Nombre moyen de jours de formation par acheteur pour l’année N :** Nombre de jours de formation dispensés en N/Nombre total d’acheteurs au 31/12 de N.

**Taux d’absentéisme :** Nombre de jours d’absence sur l’année/Nombre de jours théoriques de présence x100.

**Taux de nouveautés parmi les titres diffusés par une station de radio :** Nombre de titres nouveaux/Nombre total de titres diffusés x100.

**Taux de sélectivité retenu :** Nombre de candidats retenus/Nombre de candidats examinés x100

**Taux d’évasion des détenus incarcérés :** Nombre d’évasions/Total de la population détenue x100

**Exécution du budget**

La réalisation des opérations de recettes et de dépenses est basée sur un principe fondamental, la séparation des ordonnateurs et des comptables.

**Les ordonnateurs** commandent, reçoivent, utilisent une fourniture ou un service. Ce sont les responsables des collectivités, des administrations et des organismes publics.

Les ordonnateurs peuvent être les chefs de service des administrations, l’exécutif de la collectivité territoriale, etc.

**Les comptables** manient les fonds, les mouvements de compte et les disponibilités. Ils sont responsables du recouvrement des ordres de recettes remis par les ordonnateurs, et assurent le paiement des dépenses engagées par ces mêmes ordonnateurs. Ils sont nommés par le ministre des finances, dont ils dépendent hiérarchiquement pour la plupart.

On distingue pour les comptables : inspecteurs (niveau national) : trésoriers-payeurs (niveau régional et départemental) ; percepteurs-receveurs ou trésoriers (commune) ; agents comptables (établissements publics).

**5.4. Contrôle de l’exécution du budget**

L’exécution du budget est soumise à des contrôles de trois ordres différents. Le contrôle peut être a priori (avant l’exécution du budget) ou a posteriori (après l’exécution du budget).

**-Contrôle administratif** : a priori au niveau des administrations centrales (contrôleur financier) ; a priori au niveau local (inspecteur des finances)

**-Contrôle juridictionnel** : a posteriori sur les comptables (chambres régionales des comptes, Cour des comptes) ; a priori sur les ordonnateurs (Cour de discipline budgétaire).

**-Contrôle politique** : exercé par les assemblées délibérantes.

**Chapitre 6 / LA SEPARATION DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES**

Principe de droit budgétaire selon lequel les fonctions d’ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles. Cette incompatibilité s’étend également aux conjoints des ordonnateurs qui ne peuvent être, en aucun cas, leurs comptables assignataires.

**1 La justification du principe**

Ce principe a été imposé pour permettre d’obtenir une saine gestion des finances publiques. Pour cette raison, les règles de la comptabilité publique divisent les opérations d’exécution du budget en deux phases distinctes confiées à des catégories différentes et séparée d’agents publics : les ordonnateurs et les comptables.

**Les conséquences de cette règle sont :**

• la division du travail : les ordonnateurs et les comptables publics ont des compétences et des responsabilités différentes : les ordonnateurs prennent des actes générateurs de dépenses (engagement, liquidation et ordonnancement ou mandatement) et de recettes (constatation et liquidation), mais le maniement des deniers publics (recouvrement et paiement) est réservé aux seuls comptables publics chargés, au nom du ministre des finances, du contrôle des opérations budgétaires;

• l’unité de caisse : tous les fonds publics étant déposés dans une caisse unique sous le contrôle du ministre des finances, il en découle que tous les comptables publics lui soient reliés hiérarchiquement et dépendent de lui pour leur nomination ;

• l’aisance du contrôle : les ordonnateurs tiennent la comptabilité des engagements et la comptabilité des ordonnancements, les comptables publics tiennent les comptes de gestion ; le contrôle est facilité, puisqu’il peut rapprocher les deux comptabilités pour découvrir les irrégularités éventuelles ;

• la lutte contre la fraude : en interdisant que le même agent puisse engager une dépense et la payer (ou décider d’une recette et la recouvrer), le principe de la séparation permet d’éviter les risques de fraude du moment que l’ordonnateur et le comptable public se contrôlent mutuellement.

**2 Les dérogations au principe**

En principe, le contrôle des dépenses publiques ne tolère aucune dérogation ; cependant, parfois l’exécution est assurée par des comptables publics seuls, parfois par des ordonnateurs seuls :

• l’exécution par les comptables publics seuls : parfois des dépenses peuvent être payées sans ordonnancement préalable, c’est à dire sans que l’ordonnateur les prescrive chaque fois (pensions des moudjahidine et les pensions de retraite servies sur le budget de l’Etat, rémunérations des membres de la direction politique et du Gouvernement, frais et fonds spéciaux) ;

• l’exécution par les ordonnateurs seuls : un fonctionnaire du service de l’ordonnateur, appelé régisseur, peut recevoir, dans le cadre de la création d’une régie, des fonds publics et faire face à certaines menues dépenses dont la nature et le plafond sont fixés par le ministre des finances.

**3 La violation du principe**

La personne qui viole ce principe encourt des sanctions. La sanction est différente selon que le principe a été violé par le comptable public ou par l’ordonnateur.

• sa violation par le comptable : si le comptable public paie une dépense sans ordonnancement ou sans mandat de paiement, il sera mis en débet ; s’il recouvre de l’argent sans que la dette ait été régulièrement liquidée par l’ordonnateur ou, sans titre de perception, il sera déclaré concussionnaire ;

• sa violation par l’ordonnateur : si l’ordonnateur dépense de l’argent public, ou le recouvre, ou le détient sans autorisation, il sera accusé de gestion de fait, deviendra comptable de fait et se trouvera, dès lors, soumis aux obligations et à la responsabilité des comptables publics.

**Titre II / LES CATEGORIES DE LOIS DE FINANCES**

Les lois de finances sont au nombre de trois :

• la loi de finances de l’année : elle est votée pour l’année suivante ;

• la loi de finances complémentaire ou modificative : elle intervient en cours d’année ;

• la loi de règlement budgétaire : elle se produit après exécution de la loi de finances de l’année et de la loi de finances complémentaire ou modificative.

**Chapitre 1 / LALOI DE FINANCES DE L’ANNEE**

La loi de finances de l’année prévoit et autorise pour chaque année civile, l’ensemble des ressources et des charges de l’Etat, ainsi que les autres moyens financiers destinés au fonctionnement des services publics. Elle prévoit et autorise, en outre, les dépenses destinées aux équipements publics, ainsi que les dépenses en capital.

En vertu du principe de séparation des pouvoirs, la loi de finances de l’année est préparée par le Gouvernement et discutée et contrôlée par le Parlement (Assemblée populaire nationale et Conseil de la Nation).

Dans ce cadre, le Gouvernement prépare le projet de loi de finances, le dépose sur le bureau de l’Assemblée populaire nationale. Il est ensuite transmis à la commission des finances et du budget puis discuté et voté à l’Assemblée populaire nationale avant d’être transmis, pour adoption, au Conseil de la Nation.

**Les caractères généraux de la loi de finances**

Les principaux caractères de la loi de finances de l’année se trouvent précisés sur six points :

• le terme « loi de finances » évoque, d’une part, l’acte voté par le Parlement selon une procédure particulière et, d’autre part, le caractère impératif de cet acte ;

• le terme «prévoit» indique que la loi de finances commande une évaluation préalable de la nature et du montant des dépenses à effectuer ainsi que des recettes à réaliser pour l’année à venir : cette prévision est le préalable à toute possibilité d’autorisation parlementaire ;

• le terme «autorise» indique que l’autorisation parlementaire par son caractère préalable conditionne toutes les opérations budgétaires ;

• le terme «année civile» marque la limitation à une année de la durée de l’autorisation parlementaire afin de la rendre par sa brièveté plus efficace ;

• le terme «ensemble des ressources, des charges et autres moyens financiers» énonce, d’une part, l’objet de l’autorisation parlementaire qui réunit la totalité des opérations financières à la charge de l’Etat et des ressources supportées par l’Etat et, d’autre part, l’ordre dans laquelle elle doit intervenir : antériorité des ressources publiques sur les dépenses publiques ;

• les termes «fonctionnement des services» et «équipements publics» indiquent que les ressources et les autres moyens financiers sont destinés aussi bien à l’accomplissement d’opérations de fonctionnement nécessaires à l’exercice des services publics qu’à la réalisation d’opérations d’investissement assurant les interventions de l’Etat, notamment dans le domaine économique et social.

**A. La prévision budgétaire**

La prévision budgétaire consiste à fixer le montant probable des ressources publiques et à évaluer le montant des dépenses publiques, susceptibles d’être inscrites dans la loi de finances.

**B. Les organes chargés de la prévision budgétaire**

La prévision budgétaire appartient au ministre des finances : il procède à l’évaluation des ressources, établit les prévisions de dépenses de fonctionnement et de dépenses d’équipement à caractère définitif relatives aux besoins des différents départements ministériels et met en œuvre les procédures et les actions relatives à la présentation et au vote de la loi de finances.

Pour remplir ces missions, le ministre des finances a sous son autorité des services spécialisés :

• **la direction générale du budget** : elle est chargée des études budgétaires, de la centralisation des informations liées à l’élaboration du budget de fonctionnement et du budget d’équipement, de la répartition budgétaire, etc. ;

• **la direction générale du trésor** : elle est chargée des interventions de l’Etat et de la trésorerie, des emprunts et engagements de l’Etat, des affaires monétaires et financières, etc. ;

• **la direction générale de la comptabilité** : elle est chargée de l’inspection des services comptables, de la réglementation de la comptabilité des opérations financières, etc. ;

• **la direction générale des études et de la prévision**: elle est chargée des statistiques, de la prévision, des synthèses macro-économiques et financières, etc. ;

• **la direction générale des impôts** : elle est chargée de la législation fiscale, des statistiques, des opérations fiscales, etc. ;

• **la direction générale des douanes** : elle est chargée du contrôle et de la taxation des flux internationaux de biens et de capitaux ;

• **la direction générale du domaine national** : elle est chargée des opérations domaniales, du recouvrement des produits domaniaux, etc. ;

• **la direction générale des relations financières** : elle est chargée de la mise en œuvre de la coopération économique et financière avec l’extérieur, de la gestion de la balance commerciale, etc.

**C. Les méthodes de prévision budgétaire**

Il existe deux méthodes classiques de prévision des recettes et des dépenses : le système de la «pénultième année» et le système de l’«évaluation directe» et une méthode nouvelle appelée «modernisation des systèmes budgétaires» (M.S.B.).

**C1. Le système de la pénultième année (ou méthode automatique)**

C’est un mode d’évaluation des recettes qui consiste à inscrire comme produit probable du prochain exercice budgétaire les résultats effectifs du dernier budget exécuté.

Le budget étant préparé en cours d’année pour l’année suivante, les prévisions budgétaires sont établies forfaitairement en prenant pour base les résultats du dernier exercice connu.

Les «tantièmes de majoration» constituent des corrections mathématiques au système de la «pénultième année». Dans ce système, aux recettes de la «pénultième année», on ajoute la moyenne des pourcentages d’augmentation qui se sont produits d’une année à une autre pendant les cinq années précédentes.

**C2. L’évaluation directe (ou évaluation analytique)**

Le système de la «pénultième année» est remplacé par une méthode plus souple appelée «évaluation directe».

Cette méthode, liée à la prévision économique, se fonde à la fois sur l’évaluation des recettes et sur l’évaluation des dépenses.

En ce qui concerne les recettes : le ministre des finances se livre à une évaluation préalable aussi précise que possible. Cette évaluation est effectuée à partir des résultats des douze mois connus et à l’aide des statistiques et des perspectives économiques.

Toutefois, il convient d’y apporter des corrections, en tenant compte de l’évaluation de la matière imposable, des perspectives de recouvrement, des prévisions économiques, etc.

En ce qui concerne les dépenses : la méthode consiste à les évaluer directement à partir des crédits précédemment ouverts (budget de l’année en cours) et des besoins exprimés par les divers départements ministériels.

**C3. La modernisation des systèmes budgétaires (M.S.B.)**

Les systèmes de la «pénultième année» et de l’«évaluation directe» se sont avérés limités par rapport à l’accroissement considérable du montant des dépenses publiques et aussi par rapport aux exigences de l’efficacité et de la transparence.

Ces limites ont donc conduit à instituer une nouvelle méthode de prévision appelée «modernisation des systèmes budgétaires» («M.S.B.»).

La méthode «M.S.B.» consiste à remplacer à terme les procédures traditionnelles de prévision fondées sur des moyens par une démarche objective et cohérente d’évaluation des ressources et des charges budgétaires fondée sur des objectifs et des résultats et leur traduction sous forme de crédits budgétaires à inscrire dans la prochaine loi de finances.

Située dans une perspective à moyen terme, cette méthode vise à concilier le caractère annuel de la loi de finances avec la programmation pluriannuelle du plan de développement économique et social de la Nation.

**D. Les phases préliminaires de la prévision budgétaire**

La prévision budgétaire nécessite, au préalable, l’accomplissement de travaux préliminaires.

**D1. Le cadre budgétaire annuel**

Pour établir les prévisions budgétaires, le ministre des finances adresse chaque année à l’ensemble des ordonnateurs du budget général de l’Etat et des walis une directive portant «cadre budgétaire annuel» indiquant les éléments et les orientations générales devant servir de base à l’élaboration des propositions budgétaires.

Le «cadre budgétaire annuel» est fixé compte tenu, d’une part, de la politique budgétaire du Gouvernement et, d’autre part, du montant probable des ressources publiques.

**D2. L’expression des besoins par les ordonnateurs**

Dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions relatives à l’élaboration des propositions budgétaires, les ordonnateurs procèdent à une évaluation de leurs besoins comprenant aussi bien les dépenses courantes nécessaires au fonctionnement de leurs services que les dépenses d’équipement de l’Etat.

Ces besoins sont exprimés à travers des canevas joints au «cadre budgétaire annuel» et transmis au ministre des finances dans le respect des délais prescrits, en vue de la finalisation du projet de la loi de finances.

La finalisation consiste en l’évaluation du montant des dépenses publiques susceptibles d’être inscrites dans ce projet.

**E. Les phases de la prévision budgétaire**

La prévision budgétaire s’effectue en trois phases par les services du ministère des finances.

**E1. La première phase**

La première phase consiste à définir la politique budgétaire pour l’année à venir, en tenant compte de l’évolution des recettes et des dépenses.

Pour ce faire, le ministre des finances se fonde sur les informations économiques et statistiques (perspectives de croissance, taux d’inflation prévisible, prospectives des recettes et dépenses, etc.).

**E2. La deuxième phase**

Dans la deuxième phase, chaque ministre fait parvenir ses demandes de crédits au ministre des finances : des négociations entre les différents représentants des ministères et les fonctionnaires de la direction générale du budget ont pour objet d’arrêter les grandes masses de dépenses pour chaque département ministériel (dépenses de fonctionnement) et pour chaque secteur (dépenses d’investissement et dépenses en capital).

**E3. La troisième phase**

La troisième phase consiste à effectuer des mises au point puis à dresser un état évaluatif des recettes et des dépenses susceptibles d’être inscrites dans le projet de la loi de finances :

• l’évaluation des crédits destinés aux dépenses de fonctionnement repose sur la nature des crédits : crédits évaluatifs, crédits provisionnels, crédits limitatifs ;

• l’évaluation des crédits destinés aux opérations d’investissements est dédoublée : autorisations de programme et crédits de paiements.

Aux termes de la troisième phase le ministre des finances, élabore le projet de la loi de finances conformément à une structure appropriée.

Une fois élaboré, ce projet fait l’objet d’un examen en Conseil du Gouvernement puis en Conseil des ministres et devient programme du Gouvernement soumis à l’adoption du Parlement

**LE BUDGETGENERALDE L’ETAT**

Les recettes et les dépenses définitives de l’Etat, fixées annuellement par la loi de finances et réparties selon les dispositions législatives et réglementaires en vigueur, constituent le budget général de l’Etat.

Le budget général de l’Etat apparaît à l’intérieur de la loi de finances et contient les prévisions de recettes et les autorisations de dépenses de fonctionnement et d’équipements publics à caractère définitif.

Ces recettes et dépenses figurent sur des états annexés à la loi de finances :

• l’état «A» portant évaluation des recettes définitives applicables aux dépenses définitives du budget général de l’Etat ;

• l’état «B» portant répartition par département ministériel des crédits ouverts au titre du budget de fonctionnement ;

• l’état «C» portant répartition par secteur des dépenses d’équipement à caractère définitif au titre du budget d’équipement.

Après la promulgation et la publication de la loi de finances, le Gouvernement procède à la distribution des crédits budgétaires.

Ces crédits sont répartis et mis à la disposition :

• des départements ministériels pour les dépenses de fonctionnement ;

• des opérateurs publics ayant la responsabilité d’exécuter les programmes d’équipements publics financés sur concours définitifs ;

• des bénéficiaires des dépenses en capital pour les dépenses d’équipement à caractère définitif.

Les crédits budgétaires sont affectés et spécialisés, conformément à la nomenclature budgétaire, par chapitre budgétaire pour les dépenses de fonctionnement et, conformément à la nomenclature des investissements publics, par sous-secteur, pour les dépenses d’équipement à caractère définitif.

**L’exécution du budget général de l’Etat**

La procédure d’exécution du budget général de l’Etat est soumise à l’ensemble des règles de la comptabilité publique.

L’exécution du budget général de l’Etat est assurée, au regard du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, par deux catégories de fonctionnaires, statutairement séparées :

• les ordonnateurs ;

• les comptables publics.

L’exécution du budget général de l’Etat est réalisée :

• en matière de recettes, par des actes de constatation, de liquidation et de recouvrement ;

• en matière de dépenses, par des actes d’engagement, de liquidation, d’ordonnancement (ou de mandatement) et de paiement.

**L’exécution des dépenses publiques**

Les dépenses publiques comprennent, notamment :

• les dépenses de fonctionnement ;

• les dépenses d’équipement à caractère définitif.

L’exécution des dépenses publiques est réalisée en deux phases :

• **la première phase est administrative** : elle comporte les actes d’engagement, de liquidation, d’ordonnancement (ou mandatement) de la dépense et incombe aux ordonnateurs ;

**• la deuxième phase est comptable** : elle se conclut, après la phase administrative, par le paiement des sommes dues, à la diligence du comptable public.

**L’exécution des dépenses de fonctionnement**

L’octroi des crédits budgétaires, l’élaboration et, le cas échéant, l’approbation des «budgets» (ou «fascicules budgétaires») autorisent l’exécution des dépenses de fonctionnement et permettent tout à la fois de les engager et de les régler.

**L’exécution des dépenses d’équipement à caractère définitif**

L’exécution des dépenses d’équipement à caractère définitif ne peut être autorisée qu’après accomplissement de deux opérations essentielles :

• l’élaboration et la notification de la décision-programme par le ministre des finances ;

• l’individualisation du projet par le responsable compétent.

Le paiement est effectué par le comptable public qui procède au règlement de la dépense d’équipement à caractère définitif sur la base de décisions portant répartition des crédits de paiements.

**Titre I / LE BUDGETDE FONCTIONNEMENT**

(Les dépenses de fonctionnement)

Le budget de fonctionnement désigne la partie du budget général de l’Etat comprenant les dépenses de fonctionnement.

Les dépenses de fonctionnement assurent la couverture des charges ordinaires nécessaires au fonctionnement des services publics.

Dans le budget général de l’Etat, les dépenses de fonctionnement sont groupées en quatre titres.

La répartition des crédits budgétaires par titre a pour objet de présenter les dépenses de fonctionnement de chaque ministère en catégories homogènes et uniformes.

On distingue :

• les charges de la dette publique et dépenses en atténuation des recettes (dette intérieure, dette extérieure ; dégrèvement fiscaux, remboursement d’impôt, etc.) ;

• onnement de certaines institutions : Assemblée populaire nationale ; Conseil de la Nation ; Conseil constitutionnel ; etc.) ;

• les dépenses relatives aux moyens des services (rémunérations d’activité ; pensions et allocations ; charges sociales ; matériel et fonctionnement des services ; travaux d’entretien ; subventions de fonctionnement ; dépenses diverses, etc.) ;

• les interventions publiques (actions éducatives, culturelles, économiques etsociales).

1. R.N.Anthony, Planning and Control Systems: a Framework for Analysis, Harvard University, 1965 [↑](#footnote-ref-1)
2. Abdellatif Khemakhem, La dynamique du contrôle de gestion, Dunod, 1976 [↑](#footnote-ref-2)
3. R.N.Anthony, la fonction contôle de gestion, Publi-Union, 1993 [↑](#footnote-ref-3)
4. Manuel de contrôle des dépenses engagées ; ministère des finances, direction générale des budgets ; Algérie 2007 [↑](#footnote-ref-4)
5. Insuffisance de ressources budgétaires par rapport aux dépenses [↑](#footnote-ref-5)