

**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**Ministère de L'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**Ecole Supérieure de Commerce**

**Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en  
sciences de gestion**

**Option : contrôle de gestion**

**Thème :**

**Évaluation du contrôle de gestion et la  
performance des collectivités territoriales  
« Cas wilaya de Tlemcen »**

**Présenté par les étudiantes :**

FARES Nour El Houda

SAIDANI Maghnia

**Sous l'égide du professeur:**

BERRAG Mohamed

- ESC-

Année universitaire : 2015-2016



**République Algérienne Démocratique et Populaire**

**Ministère de L'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique**

**Ecole Supérieure de Commerce**

**Mémoire de fin d'étude en vue de l'obtention du diplôme de master en  
sciences de gestion**

**Option : contrôle de gestion**

**Thème :**

**Évaluation du contrôle de gestion et la  
performance des collectivités territoriales  
« Cas wilaya de Tlemcen »**

**Présenté par les étudiantes :**

FARES Nour El Houda

SAIDANI Maghnia

**Sous l'égide du professeur:**

BERRAG Mohamed

- ESC-

Année universitaire : 2015-2016

## ***Remerciements***

*Avant toute chose, nous remercions le bon dieu le tout puissant*

*Nous tenons également à remercier :*

- Le professeur à l'ESC **BERRAG Mohamed**, notre encadreur de mémoire et notre enseignant pour les contributions et les conseils qui ont œuvré à la réalisation de ce travail.*
- Tous les dirigeants de la wilaya de Tlemcen qui ont manifesté un intérêt considérable pour la présente recherche surtout monsieur **ZIANI Yahia**, inspecteur régional.*
- Tous les enseignants qui nous ont accompagné durant nos études.*

## ***Dédicace***

*Je dédie ce travail*

*A mon père Djamel qui m'a toujours soutenu tout au long de mes  
années d'études.*

*A ma mère Fatima pour m'avoir donnée la vie et la joie de vivre. La  
bonne éducation, les conseils et les bénédictions.*

*A mes sœurs, Hadjer, Douaa, et mes frères, Abderrahmane, Oussama  
et Ahmed, qui n'ont cessé d'être pour moi des exemples de  
persévérance, de courage et de générosité.*

*A tous les membres de ma famille.*

*A mon binôme Maghnia*

*A mes copines, Hadjer, Saada, Aicha, Khalida, Hayet, Khaoula,  
Fouzia, Adrar, et tous mes amis...*

*...C'est à eux que je dédie ce travail*

*Nour El Houda...*

## ***Dédicace***

*Je dédie ce travail*

*A mon père Lakhdar pour son grand soutien dans ma vie et durant la  
réalisation de ce mémoire.*

*A ma mère Milouda pour m'avoir donné la vie et la joie de vivre. La  
bonne éducation, les conseils et les bénédictions.*

*A mon grand-père Mohamed et ma grand-mère Meriem.*

*A mon frère Abdullah et mes sœurs Djamila et Wahiba*

*A tous les membres de ma famille qui m'ont aidé de près et de loin*

*A mon binôme Nour El Houda*

*A mes copines, Hadjer, Saada, Aicha, Khalida, Hayet, Khaoula,*

*Fouzia, Adrar, et tous mes amis...*

*...C'est à eux que je dédie travail*

*Maghnia...*

**Table des matières**

Remerciements	
Dédicace	
Table des matières .....	I-VI
Liste des tableaux .....	VII
Liste des figures .....	VIII
Liste des abréviations .....	IX
Résumé .....	X-XI
Introduction générale.....	A-D
<b>Chapitre 01 : Notions sur le contrôle de gestion et sa place dans le secteur public .....</b>	<b>01</b>
<b>Section 01 : Les concepts clés de contrôle de gestion .....</b>	<b>02</b>
1. Définitions et mission du contrôle de gestion .....	02
1.1. L'évolution de la conception du contrôle de gestion. ....	02
1.2. Définitions des concepts du contrôle de gestion .....	04
1.3. Le processus du contrôle de gestion et son positionnement .....	07
1.3.1. La position hiérarchique de contrôle de gestion dans l'organisation .....	07
1.3.1.1. Le rattachement du contrôle de gestion à la direction générale .....	07
1.3.1.2. Le rattachement du contrôle de gestion à la direction fonctionnelle ....	08
1.3.1.3. Le rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels .....	09
1.3.2. Processus du contrôle de gestion .....	10
1.3.2.1. La planification .....	10
1.3.2.2. La budgétisation .....	11
1.3.2.3. Le suivi des réalisations .....	11
1.3.2.4. Mesure et analyse des résultats .....	11
1.4. Mission et rôle du contrôle de gestion .....	13
2. L'objet du contrôle de gestion.....	14
2.1. Mission et rôle du contrôleur de gestion .....	14

---

2.2. Les qualités du contrôleur de gestion.....	16
<b>Section 02 : Outils du contrôle de gestion et pilotage de la performance dans un contexte public .....</b>	<b>18</b>
1. Le contrôle de gestion dans un contexte public .....	18
1.1. Contrôle de gestion dans les organisations publiques.....	18
1.2. Les difficultés rencontrées dans la mise en place du contrôle de gestion.....	20
2. Le concept de la performance dans l'organisation publique.....	22
2.1. New public management et l'émergence de la performance publique .....	22
2.1.1. Définition de new public management .....	22
2.1.2. Les grands principes de new public management .....	22
2.1.3. Les différents modèles de new public management .....	23
2.2. Notion de performance dans l'organisation publique .....	24
2.3. Nécessité du contrôle de gestion pour la performance de l'organisation publique ...	26
2.3.1. Les facteurs influençant à l'émergence du besoin du contrôle de gestion pour la performance publique. ....	26
2.3.2. Les modèles de contrôle de gestion adaptés à la mesure de la performance publique .....	27
3. Les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'organisation .....	32
3.1. Outils de prévisions .....	32
3.1.1. Plan stratégique.....	32
3.1.2. Plan opérationnel .....	32
3.1.3. Le budget .....	35
3.2. Outils de contrôle .....	36
3.2.1. Comptabilité financière .....	36
3.2.2. Comptabilité analytique .....	37
3.2.3. Le contrôle budgétaire .....	37
3.2.4. Le reporting .....	38
3.2.5. Le tableau de bord Informatique.....	38



---

3.2.6. Système d'information.....	39
3.2.7. Analyse financière .....	39
Conclusion du premier chapitre .....	40
<b>Chapitre 02 : Etat du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.....</b>	<b>41</b>
<b>Section 01 : Le contrôle de gestion vers la performance des collectivités territoriales ...</b>	<b>42</b>
1. Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance dans les collectivités territoriales	42
1.1. Le concept de performance des collectivités territoriales .....	42
1.2. Les indicateurs de performance des collectivités territoriales .....	43
1.3. La performance des collectivités territoriales et participation des citoyens .....	46
2. La contribution du système de contrôle de gestion à la gestion des risques par le contrôle interne dans les collectivités territoriales .....	47
2.1. La démarche de gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales .....	47
2.1.1. L'évaluation des risques .....	48
2.1.2. La gestion des risques .....	49
2.2. Les finalités de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales .....	50
2.2.1. La finalité conformité « éthique » .....	50
2.2.2. La finalité économique. ....	50
2.2.3. La finalité politique .....	51
2.3. Les conditions de succès d'une démarche de contrôle de gestion .....	52
<b>Section 02 : Le contrôle budgétaire comme un outil de pilotage dans les collectivités territoriales .....</b>	<b>56</b>
1. Le cadre budgétaire .....	56
1.1. La démarche générale du processus budgétaire .....	56
1.1.1. La fixation des objectifs pour l'année à venir .....	57
1.1.2. Construction et sélection du pré-budget .....	57
1.1.3. Construction et négociation des budgets détaillés .....	57
1.1.4. Construction et négociation des budgets détaillés .....	57

1.1.5. Le calendrier .....	58
1.1.6. Révisions .....	58
1.2. La structure et les règles budgétaires .....	59
1.2.1. Les principes budgétaires .....	59
1.2.2. La structure du budget .....	60
2. La pratique budgétaire .....	63
2.1. Les documents budgétaires .....	63
2.1.1. Le budget primitif (BP) .....	63
2.1.2. Le budget supplémentaire(BS). .....	63
2.1.3. Le compte administratif (CA) et le compte de gestion (CG) .....	64
2.2. Préparation, vote et adoption du budget .....	64
2.2.1. La préparation du budget .....	64
2.2.2. Vote et règlement du budget .....	65
2.2.3. L'adoption du budget .....	65
2.2.4. L'exécution du budget .....	66
2.3. La clôture des comptes et le contrôle budgétaire .....	68
2.4. L'appréciation de la performance financière .....	72
2.4.1. L'axe pour l'amélioration de la procédure et du cadre budgétaires .....	72
2.4.2. La qualité comptable en termes d'information.....	72
Conclusion du deuxième chapitre .....	74
<b>Chapitre 03 : Le contrôle de gestion et l'évaluation de la performance des collectivités territoriales algériennes « cas wilaya de Tlemcen » .....</b>	<b>75</b>
<b>Section 01 : Historique et présentation des collectivités territoriales Algérienne .....</b>	<b>76</b>
1. Description des collectivités territoriales algériennes .....	76
1.1. Bref historique des collectivités territoriales.....	76
1.2. Les organes des collectivités territoriales .....	78
1.2.1. Les organes de la commune.....	78

1.2.2. Les organes de la Wilaya .....	79
1.3. Les services des collectivités territoriales .....	80
1.3.1. Les services publics communaux .....	80
1.3.2. Les services publics de la wilaya .....	81
1.4. L'élément financier des collectivités territoriales .....	81
1.4.1. Budget communal .....	81
1.4.2. Budget de la wilaya .....	83
2. Présentation de la wilaya de Tlemcen .....	84
2.1. Structure organisationnelle de la wilaya .....	84
2.2. L'appréciation de la performance selon le prospect de la wilaya de Tlemcen. ....	85
2.2.1. La performance publique locale de la wilaya .....	85
2.2.2. L'évaluation des secteurs d'activités et leurs impacts sur la performance de la wilaya de Tlemcen .....	86
2.2.3. Contribution du budget dans la mesure de la performance financière de la wilaya de Tlemcen .....	90
 <b>Section 02: La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. 92</b>	
1. Principale problématique liée au contrôle de gestion et sa mise en œuvre .....	92
1.1. La réalité du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales .....	92
1.1.1. Compétences attendues d'un contrôleur de gestion interne .....	92
1.1.2. Création de directions du contrôle de gestion au sens large .....	93
1.1.3. Des systèmes locaux de contrôle de gestion beaucoup plus présents.....	93
1.1.4. Temps et mise en place d'un contrôle de gestion interne.....	94
1.2. Les difficultés techniques à l'implantation du contrôle de gestion .....	95
1.2.1. Difficultés liées aux fixations d'objectifs mesurables .....	95
1.2.1.1. Diversité des missions, imprécision des objectifs, absence de système de planification .....	95
1.2.1.2. La quantification des activités .....	96
1.2.1.3. Pluralité des objectifs.....	99
1.2.1.4. Quantification des objectifs .....	99
1.2.2. La dissociation des informations de gestion et la perte de l'unicité budgétaire	99
1.2.2.1. La dissociation des informations de gestion .....	100
1.2.2.2. La perte de l'unicité budgétaire .....	100
1.2.3. Le mangement .....	101

---

1.2.3.1. Le renforcement des marges de manœuvre à chaque niveau hiérarchique .....	102
1.2.3.2. L'implication de la hiérarchie dans le dialogue de gestion .....	102
1.2.3.3. L'individualisation des carrières et de rémunérations .....	102
2. La stratégie de la mise en place d'un système du contrôle de gestion .....	103
2.1. La démarche d'implantation .....	103
2.1.1. Lancement de la démarche d'implantation.....	103
2.1.1.1. Le comité de pilotage.....	103
2.1.1.2. Les groupes de travail .....	104
2.1.1.3. La fixation des objectifs de la démarche.....	104
2.1.1.4. La création d'un service de contrôle de gestion et ces missions.....	104
2.1.2. Analyse de l'existant.....	105
2.1.3. Le projet technique .....	105
2.2. Modèle proposé relative à la mise en place de tableau de bord prospectif dans la wilaya de Tlemcen. ....	107
2.2.1. Les conditions préalables et favorables à l'introduction de ce modèle. ....	107
2.2.2. Étapes d'élaboration du modèle de balanced scorecard proposé à la wilaya de Tlemcen.....	108
2.2.2.1. La définition des objectifs et des missions globaux. ....	108
2.2.2.2. La définition des stratégies et les plans d'action pour chaque axe. ...	108
2.2.2.3. La définition des objectifs pour chaque axe. ....	109
2.2.2.4. La présentation de la carte stratégique.....	111
Conclusion du troisième chapitre .....	114
<b>Conclusion générale .....</b>	<b>115</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>118-121</b>
<b>Annexes .....</b>	<b>i-vi</b>

---

### Liste des tableaux

Désignations	Page
<b>Tableau n° 01:</b> La comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion. ....	04
<b>Tableau n° 02:</b> Les rôles de contrôleur de gestion. . ....	16
<b>Tableau n° 03:</b> Population active (unité : personne).....	87
<b>Tableau n° 04 :</b> Population occupée par secteur d'activité.....	89
<b>Tableau n° 05:</b> Mission de service publique : (solidarité) .....	96
<b>Tableau n° 06 :</b> Un suivi du budget et des dépenses pour chaque prestation réalisée par un service.....	97
<b>Tableau n° 07 :</b> Les délais de mandatement et de mise en paiement.....	98
<b>Tableau n° 08 :</b> Exemple de délibération de programme .....	101
<b>Tableau n° 09 :</b> Tableau de bord prospectif .....	113

---

**Liste des figures**

Désignations	page
<b>Figure n° 01</b> : Triangle du contrôle de gestion. ....	06
<b>Figure n° 02</b> : Rattachement du contrôle de gestion à la direction générale. ....	08
<b>Figure n° 03</b> : Rattachement du contrôle de gestion à la direction fonctionnelle.....	08
<b>Figure n°04</b> : Rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels .....	10
<b>Figure n° 05</b> : Contrôle de gestion en quatre étapes (processus d'apprentissage).....	12
<b>Figure n° 06</b> : Contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques .....	28
<b>Figure n° 07</b> : La performance publique, des intrants à la confiance .....	30
<b>Figure n° 08</b> : Les indicateurs qui répondent aux attentes des trois catégories de publics.....	45
<b>Figure n° 09</b> : Le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales ..	52
<b>Figure n°10</b> : Processus budgétaire classique.....	56
<b>Figure n°11</b> : Budgétisation et contrôle budgétaire.....	58
<b>Figure n°12</b> : La liaison entre la section de fonctionnement et d'investissement .....	62
<b>Figure n°13</b> : Les organes de la commune .....	78
<b>Figure n°14</b> : Les organes de la wilaya .....	79
<b>Figure n°15</b> : L'organigramme de la wilaya de Tlemcen.....	85
<b>Figure n°15</b> : Population occupée par secteur d'activité.....	88
<b>Figure n°16</b> : La carte stratégique des collectivités territoriales .....	112

---

**Liste des abréviations**

<b>ANDI</b>	Agence Nationale de Développement de l'Investissement
<b>APC</b>	Assemblée Populaire Communal
<b>APW</b>	Assemblée Populaire de la wilaya
<b>BP</b>	Budget Primitif
<b>BS</b>	Budget Supplémentaire
<b>BSC</b>	Balanced Scorecard
<b>CA</b>	Compte Administratif
<b>CG</b>	Compte de Gestion
<b>CRC</b>	Chambre Régionale des Comptes
<b>DAL</b>	Direction de l'Administration Locale
<b>DGE</b>	Dotation Globale d'Equipement
<b>DRAG</b>	Direction de la Réglementation, des Affaires Générales
<b>DTN</b>	Direction des Transmissions Nationales
<b>EEE</b>	Economie, Efficience, Efficacité
<b>IOO</b>	Inputs, Outputs, Outcomes
<b>NPM</b>	New Public Management
<b>ONS</b>	Office Nationale des Statistiques
<b>ROI</b>	Return On Investissement
<b>TBP</b>	Tableau de Bord Prospectif

## Résumé

Le contrôle de gestion comme un système de pilotage qui est retenu pour désigner l'utilisation des outils de gestion vers une amélioration continue de la performance organisationnelle. Le contrôle de gestion a enregistré un progrès très notable dans les entreprises privées. Par contre, leur évolution dans les entreprises publiques est récemment pratiquée. Mais leur application en Algérie est peu fréquente, surtout dans les organisations publiques et plus particulièrement, dans les collectivités territoriales.

Le but de ce travail est d'évaluer la performance des collectivités territoriales, afin d'expliquer la mise en place de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, visant à assurer une meilleure maîtrise des moyens humains, financiers et matériels des services eu regard de leurs missions.

Mots clés :

- Contrôle de gestion ;
- Performance ;
- Collectivités territoriales.



## المخلص

تعتبر وظيفة مراقبة التسيير كنظام للإرشاد و التحكم في استعمال أدوات التسيير من اجل التحسين المستمر للأداء التنظيمي. و قد سجلت مراقبة التسيير تقدما ملحوظا على مستوى المؤسسات الخاصة على عكس المنظمات العمومية التي أصبحت مؤخرا معنية هي الأخرى بتطبيق وسائل التسيير من اجل تحسين أداءها لكن تطبيقها يعد نادرا في المؤسسات العمومية الجزائرية بصفة عامة و في الجماعات الإقليمية بصفة خاصة.

الهدف من هذه الدراسة تقييم أداء الجماعات الإقليمية من اجل تطبيق مراقبة التسيير على مستوى الجماعات الإقليمية لضمان مراقبة أفضل للموارد البشرية, المالية و المادية.

### الكلمات المفتاحية

- مراقبة التسيير

- الأداء

- الجماعات الإقليمية

# **Introduction générale**

## **Introduction générale**

Toute organisation vise à être performante. Donc le contrôle de gestion peut être perçu comme une source de progrès d'améliorations potentielles à tous les types d'entreprises. C'est une fonction qui a pour but de motiver les responsables, et à les inciter à exécuter des activités contribuant à atteindre les objectifs de l'organisation. Il constitue un outil permettant l'efficacité, lorsque les objectifs tracés sont atteints et l'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Le contrôle de gestion s'est initialement développé dans le secteur privé. La transposition du contrôle de gestion vers le secteur public n'est pas chose facile, et difficile à réaliser.

L'évolution des organisations et de leur environnement qui peut s'inscrire dans le champ de la mondialisation économique, oblige les organisations notamment celles qui ont un caractère public et plus particulièrement les collectivités territoriales, de restructurer leur service de contrôle dont les dirigeants ont désormais besoin.

La recherche de la performance de la gestion publique vise à optimiser la qualité du service rendu au citoyen. Ceci requiert le renforcement de l'autonomie et de la responsabilité du manager public sur la base d'objectifs et de moyens clairement définis dont il considérait comme étant une responsabilité impraticable ; car le premier problème rencontré dans beaucoup de collectivités territoriales, et qui semble moins fréquent dans le secteur privé, c'est que l'ensemble des objectifs n'est pas très facile à formaliser, parce que toute mise en place d'un système de pilotage dans une collectivité territoriale, en principe, doit commencer par une formalisation des objectifs.

Le présent travail de recherche est centré sur l'étude du contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales. Le choix de ce thème n'est pas le produit du hasard. Son importance, a été un facteur qui a fortement motivé ce choix. En effet l'opérationnalisation du contrôle de gestion figure parmi les axes fondamentaux en matière de performance des collectivités territoriales.

Ce travail rapproche l'aspect théorique qui repose sur la recherche documentaire basée sur la collecte des informations concernant ce champ d'étude, d'une part et de l'aspect pratique tiré du diagnostic réalisé au niveau des collectivités territoriales algériennes et les modèles d'évaluation de la performance.

Et prendre vers la fin la wilaya de Tlemcen comme un terrain pour approfondir cette recherche afin de lui proposer un modèle propre.

L'objectif de la recherche est de proposer des outils susceptibles d'améliorer l'opérationnalisation du contrôle de gestion par l'introduction des outils de pilotage et des indicateurs du tableau de bord et de performance.

Dans ce contexte, cette étude cherche à répondre à la problématique suivante :  
**« comment peut-on évaluer la fonction du contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales algériennes ? ».**

Sous cet angle, avant de donner une réponse globale à la présente problématique, il est important de répondre aux questions partielles ci-dessous ;

- C'est-quoi le contrôle de gestion et qu'elle est sa réalité au sein des collectivités territoriales ?
- Quelle est la démarche à suivre (le contrôle budgétaire) pour atténuer le niveau de dysfonctionnements constatés et quelles sont les pistes à exploiter en vue d'améliorer les systèmes en place ?
- Comment peut-on évaluer la performance des collectivités territoriales, et plus particulièrement, la wilaya de Tlemcen avec un modèle relatif au contrôle de gestion ?

Pour mieux cerner la problématique, on a élaboré un cadre de recherche qui s'appuie sur une hypothèse générale qui stipule que :

L'absence du contrôle de gestion constitue un obstacle et un facteur de blocage du développement de la gestion des différentes fonctions au sein des collectivités territoriales algériennes. Il est donc nécessaire d'évaluer l'ensemble des activités de la collectivité, pour avoir une lecture par politique publique qui reflète le niveau de la performance de la collectivité.

Sous cet angle, il est important de mettre des hypothèses préalables aux questions précédemment citées.

- **Hypothèse n°01** : Le contrôle de gestion est une fonction qui permet d'assurer l'utilisation des ressources et l'application des outils de gestion de façon efficace, efficiente, et pertinent .mais l'absence d'un certain nombre d'outils de contrôle de gestion constitue des contre-performance et la mauvaise opérationnalisation dans le secteur public algérien en général.

- **Hypothèse n°02** : L'absence d'un contrôle budgétaire au sens du contrôle de gestion (basé sur l'analyse des écarts constatés) est un facteur majeur du non performance dans les collectivités territoriales algériennes.

- **Hypothèse n°03** : La disposition d'un tableau de bord propose une vision globale et multidimensionnelle de la performance de la wilaya de Tlemcen, ce qui aide les responsables à prendre des initiatives et corriger les dérives.

Quant aux méthodes retenues durant ce travail de recherche, elles sont à la fois **descriptives et analytiques**. Descriptive dans le sens de mesurer, de clarifier et relier les concepts du contrôle de gestion au domaine des collectivités territoriales. Analytique, parce que la recherche comporte une étude critique concernant le suivi budgétaire mise en place au sein des collectivités territoriales algériennes et une évaluation des secteurs d'activité orientée vers la performance de la wilaya de Tlemcen. De même une proposition d'ensemble d'indicateurs réunie dans un tableau de bord prospectif relative à la wilaya de Tlemcen.

Pour ce qui est du plan de travail, il est scindé en trois chapitres. A ce titre le premier chapitre présente une approche conceptuelle liée au contrôle de gestion et ses particularités dans les organisations publiques. Tandis que, le deuxième chapitre est réservé à la présentation d'un état du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales axées sur la performance.

En fin, une démarche méthodologique est présentée dans le dernier chapitre, ayant trait à la mise en œuvre du contrôle de gestion conduite à la performance des collectivités territoriales algériennes, afin de proposer un suivi de performance par un tableau de bord au profit de la wilaya de Tlemcen.

Une conclusion générale permet de retracer les principales instructions de cette recherche et les perspectives de développement possible.

**Chapitre I :**

**Notions sur le contrôle de  
gestion et sa place dans le  
secteur public**

**Chapitre 01 : Notions sur le contrôle de gestion et sa place dans le secteur public**

Depuis quelques années, le contrôle de gestion connaît des mutations importantes, car les objectifs actuels du contrôle de gestion tournent vers le pilotage de la performance, l'amélioration permanente de l'organisation et la prise en compte des risques. Il apparaît que le contrôle de gestion, même s'il est bien défini de façon conceptuelle, est dans son application opérationnelle beaucoup plus large et floue qu'il n'y paraît.

L'introduction de contrôle de gestion afin d'améliorer la performance dans le secteur public devient, un sujet d'enquête privilégié, avec l'apparition de new public management (NPM), mais le champ d'application du contrôle de gestion dans les organisations publiques rencontrées plusieurs problèmes ou obstacles qui peuvent empêcher la performance de ces organisations.

Dans cette perspective, on tente d'aborder cette thématique à travers ce premier chapitre en traitant deux sections à savoirs :

**Les concepts clés de contrôle de gestion ;**

**Outils du contrôle de gestion et pilotage de la performance dans un contexte public.**



## **Section 01 : Les concepts clés de contrôle de gestion**

Avant d'aborder cette section, il est primordial de faire comprendre la notion du contrôle de gestion, son évolution, sa mission et son rôle afin de clarifier leur objet.

### **1. Définitions et mission du contrôle de gestion**

Pour mieux expliquer la notion de contrôle de gestion, il faut d'abord mettre l'accent sur leur évolution.

#### **1.1 L'évolution de la conception du contrôle de gestion**

Le terme de contrôle de gestion a connu la même évolution que celle de la comptabilité de gestion, autrement dit, on ne peut pas effectuer un contrôle de gestion sans vrais maîtrise de la comptabilité de gestion, la notion de contrôle est né avec la révolution industrielle, il est imposé dans l'entreprise lors de l'application de la division du travail et de la répartition des tâches. La mise en place systématique d'un système de contrôle des activités de chaque fonction s'est avérée indispensable pour piloter l'entreprise à atteindre les objectifs prévus.

Dans sa forme initiale le contrôle de gestion à un caractère quantitatif basé sur le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique et le reporting. Ce modèle a été adopté par les entreprises américaines (Dupont de Nemours ; Général Motors), Européennes et internationales. Ses principales caractéristiques peuvent être résumées comme suite :

- Une mesure financière de la performance : l'utilisation des ratios ROI (return on investissement) en contrôle de gestion trouve son origine chez Dupont de Nemours et General Motors. Le ROI rapproche le résultat d'exploitation de la valeur des actifs utilisés et constitue en fait une expression de la rentabilité des capitaux engagés. Ce ratio est décomposé en plusieurs ratios pour démontrer que la performance dépend à la fois du niveau de résultat et de la rotation des capitaux. Dans l'esprit des modèles classiques de contrôle de gestion, toute décision doit être prise sur la base de ce ratio, on définit un taux de rejet en deçà de quel aucun projet d'investissement n'est retenue et on définit un taux minimal qui permet d'évaluer la performance de différents centres de responsabilité<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> [Http://www.memoireonline.com/01/12/503 impacts de la gestion sur la rentabilité. l'efficacité des entreprises au Rwanda.cas des entreprises public](http://www.memoireonline.com/01/12/503/impacts_de_la_gestion_sur_la_rentabilite_l_efficacite_des_entreprises_au_Rwanda.cas_des_entreprises_public), consulté le 14/02/2016 à 17 :55.

- Existence de centres de responsabilité : pour que les objectifs de l'organisation soient atteints à travers l'action des unités décentralisées, il convient non pas d'exercer un contrôle tatillon de leurs tâches quotidiennes mais de leur déléguer l'autorité de gestion nécessaire sous la forme d'objectifs précis. Cette délégation d'autorité nécessite d'organiser l'entreprise en centre de responsabilité.

- La nécessité de la planification : le processus de la planification nécessite d'identifier différents horizons ; un objectif à long terme pour les objectifs stratégiques, un horizon à moyen terme pour l'identification des moyens à mettre en œuvre et la définition des objectifs plus tactique, enfin un horizon à court terme pour la planification des actions concrètes dans le cadre de la préparation du budget annuel.<sup>1</sup>

- La boucle de contrôle : le contrôle de gestion est perçu comme système de pilotage autorégulé qui s'articule autour de trois phases :

- ★ La prévision qui débouche sur la planification des objectifs et des moyens à chaque niveau de responsabilité
- ★ Les réalisations qui sont mesurées à intervalles réguliers, et confrontées à la prévision afin de mettre en évidence des écarts.
- ★ Les mesures correctives qui découlent de l'analyse des écarts.

Au milieu de la décennie quatre vient, une nouvelle approche cybernétique du contrôle de gestion vient d'apparaître qu'**Hugues BOISVERT** qualifie de « contrôle de gestion renouvelé »<sup>2</sup>. Elle tente de dépasser les limites de l'approche traditionnelle. Elle propose de passer du contrôle de gestion par l'amont au contrôle de gestion par l'aval et du coût de revient classique au coût de revient par activité. Les objectifs et les outils d'analyse sont à la fois quantitatifs et qualitatifs. Aussi, le contrôle de gestion implique une complémentarité permanente entre gestion stratégique et gestion opérationnelle.

---

<sup>1</sup> Hervé ARNOUD, Le contrôle de gestion... en action, Edition LIAISONS, 2001, pp.10-12.

<sup>2</sup> Hugues BOISVERT, Le renouvellement de la comptabilité de gestion, Edition gestion, 1989, p.155.

Le tableau ci-dessous nous donne une comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion :

**Tableau n° 01** : la comparaison entre les deux modèles de contrôle de gestion.

<b>Contrôle de gestion traditionnel</b>	<b>Le contrôle de gestion renouvelé</b>
- Surveiller	- Motiver
- Programmer	- Orienter
- A posteriori	- A priori
- Passif	- Actif
- Méfiance	- Confiance
- Exécutants	- Décideurs
- Subalternes	- Collègues
- Directif	- Participatif
- Flux descendant	- Flux ascendants
- Indicateurs financiers	- Indicateurs physiques
- Normes internes	- Cibles externe
- Système fermé	- Système ouvert
- Plus opérationnel	- Plus stratégique
- Activité de transformation	- Activité de cycle de vie

**Source** : Hugues BOISVERT, Le renouvellement de la comptabilité de gestion, Edition gestion, 1989 p.258.

## 1.2. Définitions des concepts du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion en tant que mode de management peut être défini comme suite :

Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisé de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Hervé ARNOUD, Op cit, 2001, p08.

Selon **Yves DUPUY** et **Gérard ROLLAND** le contrôle de gestion est défini comme l'ensemble des processus de recueil et d'utilisation d'informations ayant pour but de surveiller et de maîtriser l'évolution de l'organisation à tous ses niveaux<sup>1</sup>.

À partir de ces définitions, on peut dire que le contrôle de gestion est un ensemble des programmes d'action, c'est un processus qui permet aux dirigeants fonctionnels et opérationnels d'allouer les ressources pour réaliser les résultats performants.

Le contrôle de gestion est aussi défini comme « un système organisé d'aide à la décision de nature à assurer une maîtrise de la gestion en promouvant l'efficacité, la productivité et la rentabilité dans l'entreprise »<sup>2</sup>.

La définition qui précède confirme que le but de tout contrôle de gestion est toujours de contribuer à la réalisation des objectifs ; à savoir : l'efficacité, la productivité et la rentabilité.

Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

C'est la définition la plus claire et la plus complète car elle reste la plus répandue et la plus classique des définitions.

En effet, selon **Bouquin**, 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 »<sup>3</sup>

Le contrôle de gestion gère non seulement les coûts, mais aussi les valeurs, par la construction d'indicateurs de performance. Il gère également le changement dans une dynamique de progrès continue, par une pratique permanente d'analyse et de diagnostic.

En effet, le contrôle de gestion est un processus permanent qui consiste systématiquement à revoir les résultats, comparer les réalisations avec les prévisions et prendre des mesures correctives, en approuvant l'efficacité, l'efficience et l'économie.

Cette définition porte les concepts clés suivantes :

---

<sup>1</sup> Yves DUPUY, Gérard ROLLAND, Manuel du contrôle de gestion, Edition DUNOD, Paris 1994, P. 8.

<sup>2</sup> Abtye B.H, Contrôle de gestion, Evaluation, Contraintes, Décisions, Edition CLET-banque, Paris, 1980, p. 68.

<sup>3</sup> <https://docs.google.com>, consulté le 24/03/2016 à 10 :45.

**Efficienc**e : c'est le rapport entre les réalisations obtenues et les moyens consacrés à l'action ou au programme suivi.

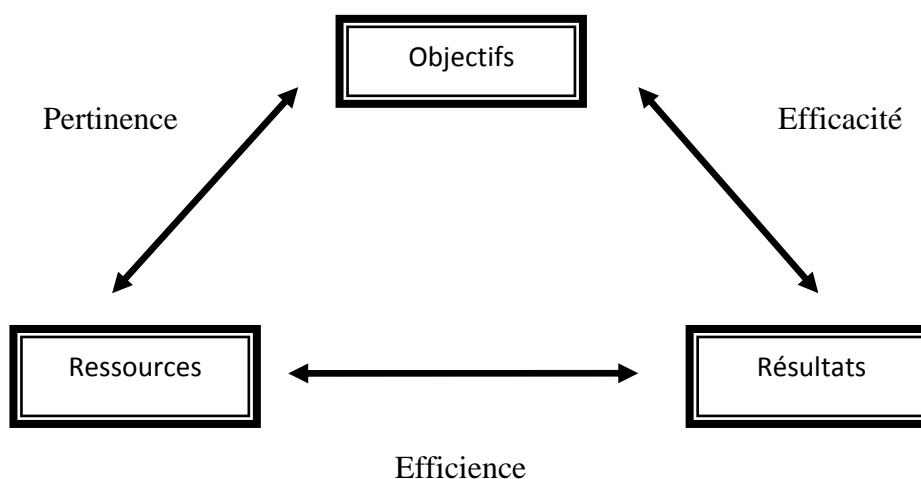
**Efficacit**é : elle mesure les résultats obtenus au regard des objectifs et met en évidence les rapports de causalité entre les objectifs, implicites et explicites, et les effets réels de l'organisation

**Économ**e (**Pertinence**) : l'adéquation entre les objectifs explicites et les moyens utiliser.

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 ou résultats en fin d'exercice

**Figure n° 01** : Triangle du contrôle de gestion



**Source** : Hélène Löning et autres, Contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, Edition Dunod, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2008, p. 06.

### 1.3. Le processus du contrôle de gestion et son positionnement

Le développement du contrôle de gestion dans les entreprises nécessitent de clarifier son positionnement par rapport aux autres formes du contrôle afin de comprendre leur processus.

#### 1.3.1. La position hiérarchique de contrôle de gestion dans l'organisation

Selon ANNE-MARIE KEISER, le service du contrôle de gestion est au centre des flux d'informations de l'entreprise. Il reçoit, traite, analyse, explique et transmet à d'autres services, des informations reçues. Le choix de son emplacement dans la structure d'une organisation est important et conditionne l'avenir du service et des services rendus<sup>1</sup>.

C'est pourquoi la recherche de la place de la fonction «contrôle de gestion» dans une organisation pose plusieurs problèmes :

- Le service «contrôle de gestion» doit-il exister comme service distinct ? Le problème est celui de savoir si une ou plusieurs personnes peuvent occuper à temps plein cette fonction. Pratiquement, cela dépend de la taille de l'entreprise.

Selon Jacques Fettu, les grandes entreprises calquent leur contrôle de gestion sur leur structure. Celle-ci est plus ou moins décentralisée en un certain nombre de niveaux de délégation auxquels sont associés des niveaux de contrôle de gestion<sup>2</sup>.

- À quel service doit-on rattacher le «contrôle de gestion» ?

##### 1.3.1.1. Rattachement du contrôle de gestion a la direction générale

Dans cette situation, le contrôle de gestion a un poids important du fait de son rattachement direct à la direction générale. Il reçoit des informations de tout premier ordre sur les orientations que la direction générale ou, le cas échéant, tel directeur de branche, tel directeur de marché, ou tel directeur régional, souhaite donner à l'entreprise et aux activités.

Ce mode de rattachement a l'avantage de garantir au service contrôle de gestion une forte indépendance de jugement et d'analyse sur la marche de l'entreprise.

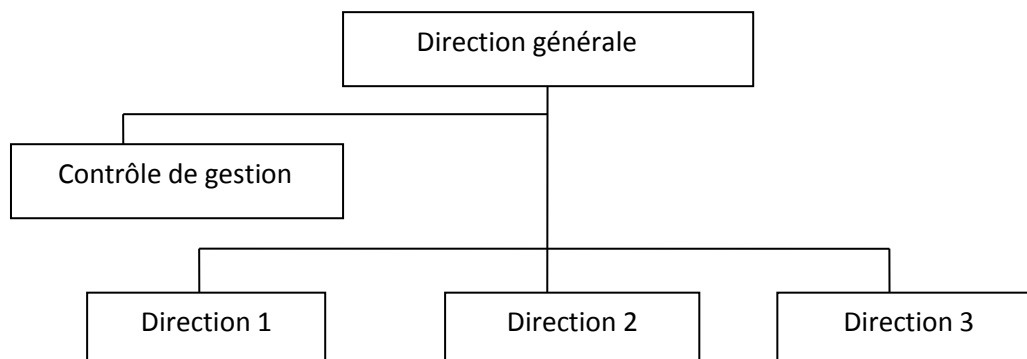
---

<sup>1</sup> Keiser ANNE-MARIE, Contrôle de gestion, Edition ESKA, 3ème Edition. Paris, 2004, p.31.

<sup>2</sup> Jacques FETTU, Le contrôle de gestion bancaire et financier, Editions d'organisations, Paris, 3ème Edition, 2000, p.83.

Cette figure schématise le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion à la direction générale.

**Figure n° 02 :** Rattachement du contrôle de gestion à la direction général



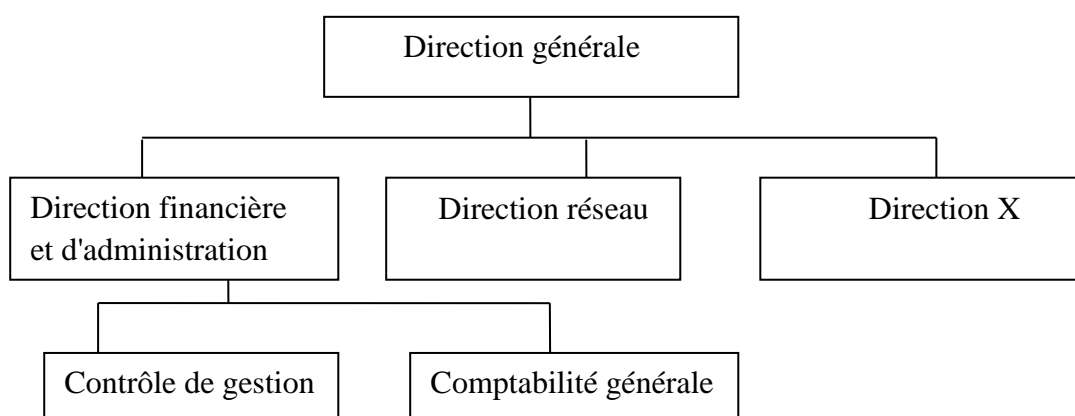
**Source :** Jacques FETTU, contrôle de gestion bancaire et financier, Editions d'organisations, Paris, 3<sup>ème</sup> Edition, 2000, p.90.

### 1.3.1.2. Rattachement du contrôle de gestion à la direction fonctionnelle

La direction fonctionnelle peut être celle des principales activités. Il s'agit par exemple de la fonction financière, de la direction gestion et plan, de la direction administrative ou de la direction information et gestion.

Cette figure réduit le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion à la direction fonctionnelle.

**Figure n° 03:** Rattachement du contrôle de gestion à la direction fonctionnelle.



**Source :** Jacques FETTU, Le contrôle de gestion bancaire et financier, Editions d'organisations, Paris, 3<sup>ème</sup> Edition, 2000, p.90.

Dans ce deuxième mode de rattachement, le contrôle de gestion dépend de la direction financière ou de la direction administrative. Il est aussi plus proche des informations financières et comptables de l'entreprise. Par ailleurs, dans cette position, le contrôle de gestion n'est pas, comme dans le premier cas, assimilé à la direction générale, ce qui permet une meilleure communication avec les directions opérationnelles. Cependant, l'inconvénient de ce mode de rattachement est qu'il limite l'implication du contrôle de gestion dans la discussion des orientations stratégiques de l'entreprise, ce qui lui fait courir le risque de réduire son rôle à une implication mécanique dans la procédure budgétaire.

Une telle conception fait du contrôleur de gestion un membre de la fonction financière chargée en quelque sorte d'une fonction de vigilance financière. Ce mode de rattachement n'est pas approprié du fait qu'il ne permet normalement pas au contrôleur de gestion d'avoir l'indépendance dans toutes ses activités.

### **1.3.1.3. Rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels**

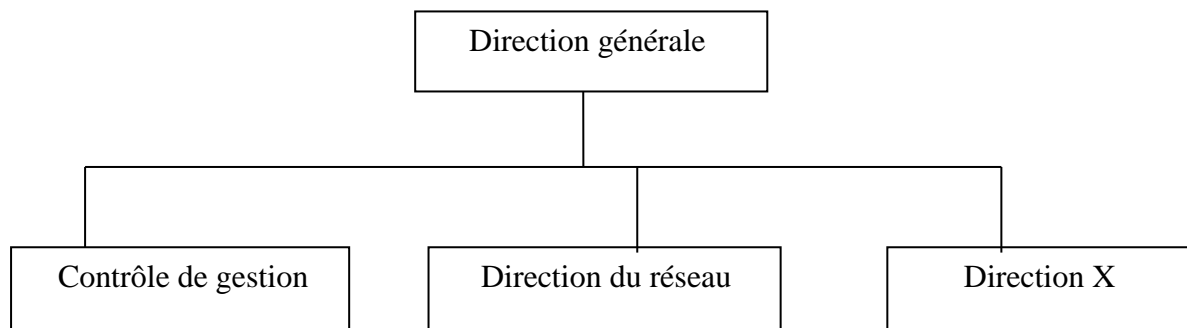
Certaines organisations placent la fonction du contrôle de gestion au même niveau que les principaux responsables de l'entreprise, ce qui peut faciliter la communication. Dans une structure par divisions ou centres de profit, le contrôle de gestion peut être décentralisé, le contrôleur de gestion de la division est rattaché hiérarchiquement au responsable de la division et fonctionnellement au contrôleur central. Toutefois, l'avantage de ce mode de rattachement du contrôle de gestion est la possibilité d'une transmission et d'une analyse efficace et rapide de l'information comptable.

Dans la mesure où l'information de gestion constitue le cœur du métier du contrôleur, il est préférable que ce dernier soit indépendant de ceux qu'il doit contrôler. L'organisation du contrôle de gestion en service fonctionnel rattaché à la direction générale est à cet effet le plus apte à garantir l'indépendance de cette activité.



Cette figure simplifie le rattachement hiérarchique du service de contrôle de gestion à la direction fonctionnelle.

**Figure n° 04:** Rattachement du contrôle de gestion aux responsables opérationnels.



**Source :** Jacques FETTU, Le contrôle de gestion bancaire et financier, Editions d'organisations, Paris, 3<sup>ème</sup> Edition, 2000, p..91.

### 1.3.2. Processus du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion peut être vu comme un processus, une « boucle » qui suppose l'enrichissement et l'apprentissage progressifs. Il s'agit en fait d'un cycle constitué les étapes suivantes <sup>1</sup>:

- La planification;
- La budgétisation;
- Le suivi des réalisations;
- Mesure et d'analyse des résultats.

#### 1.3.2.1. La planification

Le point de départ du processus de contrôle de gestion est constitué par la phase de planification. C'est au cours de cette phase qu'on aboutit à une définition d'objectifs à long terme et à une définition opérationnelle de la stratégie (plan d'action à long terme).

La planification s'étend sur plusieurs années, pour la rendre plus pratique, elle est découpée en plusieurs plans à courts termes appelés « Budgets ».

---

<sup>1</sup> Hélène Löning et autres, Contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, Edition Dunod, Paris, 3<sup>ème</sup> Edition, 2008, p. 03.

### 1.3.2.2. La budgétisation

Elle vise l'efficacité à court terme de l'exploitation des ressources de l'entreprise ; elle se manifeste correctement à travers l'action dont la valorisation constitue le budget.

Selon **BOYER**, le budget est une expression comptable et financière des plans d'action retenue pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans. Il est la prévision détaillée, période par période, des recettes et des dépenses<sup>1</sup>.

L'essentiel de cette phase est la définition, la coordination et l'application des plans d'action dans tous les domaines de la gestion de l'entreprise. Les budgets permettent donc de mesurer les performances et les qualités de la gestion de l'entreprise à partir des prévisions initiales et du contrôle a posteriori.

### 1.3.2.3. Le suivi des réalisations

La phase d'élaboration des objectifs et des plans à court terme est suivie par la mise en application de ses plans c'est-à-dire la réalisation de ces objectifs. Lors de la mise en application, on fait périodiquement le point pour mesurer les résultats partiels atteints. La mesure des résultats consiste à constater et à quantifier les réalisations. Il s'agit donc de répondre à la question : « combien a-t-on réalisé » ? Le contrôleur de gestion utilise à cet effet l'outil comptable pour chiffrer les réalisations<sup>2</sup>.

### 1.3.2.4. Mesure et analyse des résultats

Après avoir anticipé les objectifs et les plans d'action qui leur correspondent ; la performance peut être différente de celle envisagée, en particulier si les plans d'action ne sont pas mis en œuvre correctement ou si des aléas surgissent, ainsi, un suivi des résultats obtenus et une comparaison régulière avec les objectifs sont nécessaires, afin de réagir en cas d'écart.

---

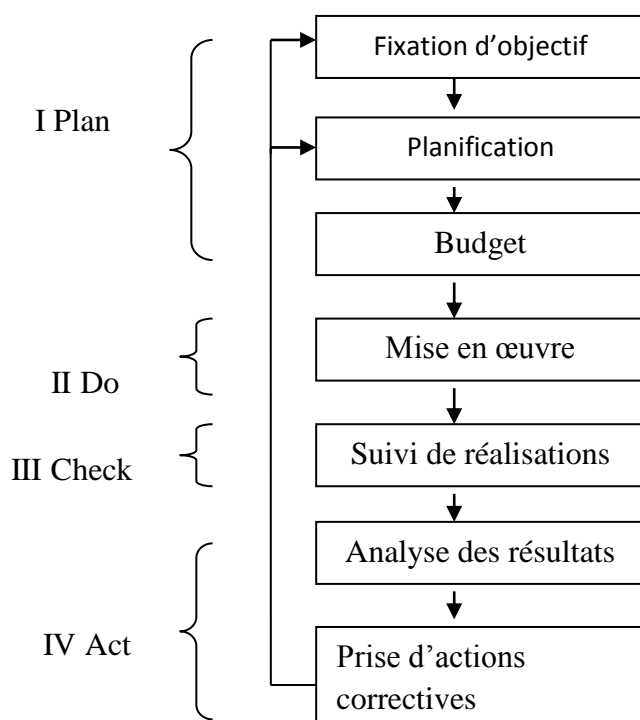
<sup>1</sup> A. BOYER, Les indispensables de la gestion : l'essentiel de la gestion, Edition d'organisation, Paris, 1995, p. 70.

<sup>2</sup> [Http://www.memoireonline.com/01/12/503 impacts de la gestion sur la rentabilité, l'efficacité des entreprises au Rwanda.cas des entreprises public](http://www.memoireonline.com/01/12/503_impacts_de_la_gestion_sur_la_rentabilite_l_efficacite_des_entreprises_au_Rwanda.cas_des_entreprises_public), consulté le 23/03/2016 à 15 :41.

Il existe plusieurs méthodes qui permettent de mesurer le décalage entre les prévisions et les réalisations ou "les écarts" et les décomposer en sous-écarts pour connaître les causes d'un dérapage éventuel et d'orienter ainsi les actions correctives, pour que cette étape soit à la fois plus rapide et plus opérationnelle, elle est adossée par des modélisations enrichies de la performance comme : le tableau de bord<sup>1</sup>.

Il est possible de mentionner les quatre étapes de processus de contrôle de gestion dans la figure suivante.

**Figure n° 05** : le contrôle de gestion en quatre étapes (processus d'apprentissage).



**Source** : Hélène Löning et autres, Contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, Edition Dunod, Paris, 3<sup>ème</sup> Edition, 2008, p. 03.

<sup>1</sup> Françoise Giraud et autre, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Edition EJA, Paris, 2002, p.27.

Les étapes de « planification », au sens de fixation d'objectifs et gestion prévisionnelle, sont suivies d'une phase de réalisation, dont les résultats sont soigneusement enregistrés puis analysés, afin, élément essentiel du processus d'apprentissage, de se traduire par des actions correctives incorporées dans la « planification » du cycle suivant. Ces « corrections » portent le plus souvent sur les actions à mener, les moyens à mettre en œuvre et la façon de les mettre en œuvre, mais peuvent, en cas extrême, remettre en cause les objectifs eux-mêmes.<sup>1</sup>

#### **1.4. Mission et rôle de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.

Le contrôle de gestion doit assurer plusieurs tâches sont les suivantes<sup>2</sup>:

- Au niveau de la prévision : le contrôle de gestion aide les managers à bien gérer leurs activités. En effet, par le cycle de planification il les incite à réfléchir sur les objectifs à atteindre, les ressources à mettre en œuvre, les plans d'action à suivre et les conséquences de toute action entreprise, de même le contrôle de gestion doit s'assurer de la compatibilité de budgets émanant des différents services.
- Au niveau du conseil : le contrôle de gestion doit fournir aux différents centres de responsabilité les informations nécessaires à la mise en œuvre d'un ensemble de moyens permettant d'améliorer leur gestion.
- Au niveau de contrôle : le contrôle de gestion doit déterminer les responsabilités et assurer le suivi permanent de l'activité de l'entreprise en gardant la compatibilité entre eux par le tableau de bord.
- Au niveau de la mise au point des procédures : la mission de contrôle de gestion consiste à élaborer les indicateurs et les uniformiser pour que la comparaison de l'entreprise avec son environnement soit homogène

---

<sup>1</sup> Hélène Löning et autres, *Op.cit*, 2008, p. 03.

<sup>2</sup> <http://www.memoireonline.com/04/11/4404m-lecontrôle-de-gestionau-service-de-la-performance-de-lentreprise2.html>, consulté le 14/02/2016 à 17 :55.

## 2. L'objet du contrôle de gestion

Le rôle du contrôleur de gestion consiste à définir et analyser les données de l'entreprise, c'est pourquoi il doit être doté d'une qualité spécifique nécessaire pour exercer sa mission.

### 2.1 Mission et rôle du contrôleur de gestion

Dans son rôle d'expertise en contrôle de gestion, le contrôleur de gestion a plusieurs missions. Il a d'abord une mission d'aide au pilotage, se traduisant par : <sup>1</sup>

- Un rôle de coordination et de synthèse en matière de gestion prévisionnelle (plan à moyen terme, budget...); son rôle ne se limite pas à assurer le bon fonctionnement de ces procédures, il doit aussi, par sa connaissance du métier de l'organisation avoir un sens des enjeux des décisions à prendre, aider les responsables opérationnels et sur lesquels des objectifs ambitieux aideront à le faire ; il s'aide pour cela d'un apport de références externes.
- Un rôle d'aide au suivi des réalisations par rapport aux objectifs des budgets et plans ; il analyse et interprète les écarts en liaison avec les responsables opérationnels; au-delà de l'analyse formelle , il les aide à effectuer le diagnostic des causes de ces écarts ; il joue un rôle d'alerte en cas de dérive , et sait anticiper les problèmes potentiels ; il sait remettre en perspective la gestion courante et les orientations stratégiques ; il peut aussi suggérer aux responsables des propositions d'actions rectificatives permettant d'améliorer les performances.
- Un rôle d'expertise en matière de développements d'instrument de gestion ; il aide les responsables opérationnels à construire des tableaux de bord pertinents ; plus généralement , il est garant de la mise sous contrôle des différentes unités grâce à l'utilisation de système d'information de gestion de qualité (fiabilité , pertinence de la structuration des bases de données comptables et physique , des calculs de couts ...), à la mise en œuvre effective de règles de gestion et de procédure adéquates , à la réalisation d'une véritable animation de gestion.

---

<sup>1</sup> René DEMEESTERE, Le contrôle de gestion dans le secteur publique, Edition LGDJ, Paris, 2002, p.p.185-186.

Il a également une mission d'expertise économique :

- ★ Diagnostic et évaluation économique des principales décisions.
- ★ Formation et information des responsables opérationnels.
- ★ Conseil permettant d'apporter une véritable plus-value dans les négociations avec les interlocuteurs externes (tutelles, sous-traitant, organismes satellites ...) en maîtrisant le langage économique et en distinguant l'essentiel de l'accessoire dans ce domaine, pour construire des réponses et des propositions de qualité.

Pour mener à bien ces missions, les compétences requises sont variées ; il s'agit d'allier les savoirs et les savoir-faire techniques (méthodes, outils, règles de gestion et procédures...) avec une bonne connaissance du métier de l'organisation (enjeux de son environnement, caractéristiques, forces et faiblesses de ses processus opérationnels ...) et d'importantes qualités relationnelles pour communiquer, expliquer, comprendre les résistances, animer, convaincre et savoir faire reconnaître la fonction.

L'importance de ces missions amène fréquemment à faire de contrôleur un membre à part en trière de l'équipe de Direction de l'organisation. Ceci ne doit cependant conduire à aucune confusion entre les responsabilités de conseil qui sont de son ressort et celles de décision qui appartiennent à la ligne hiérarchique.

Il est clair en effet que le pilotage et la prise de décision sont assurés en dernier ressort par les responsables opérationnels, avec l'assistance de l'expérience et de l'expertise du contrôleur.

Il est clair également que selon les organisations, la fonction peut connaître un développement plus au moins important et se résumer parfois à des fonctions de production de chiffres, proches de la comptabilité.

Dans tout les cas, il convient de positionner précisément la fonction vis-à-vis de celle des responsables opérationnels. Il faut aussi qu'il s'assure que ces informations sont disponibles au moment voulu. Ces données sont regroupées dans des reporting nombreuse et diverse. Le contrôleur de gestion à souvent de la responsabilité de dresser ces reporting et de leur donner la cohérence. Ils portent les noms de tableau de bord, balanced scorecard ou encore rapports d'activité... le contrôleur de gestion se charge en suivi de distribuer l'information financière et quantitative à toute la hiérarchie.

## 2.2. Les qualités du contrôleur de gestion :

Compte tenu de sa fonction particulière, le contrôleur de gestion doit posséder certain nombre de qualités. Le tableau ci-dessous résume ces qualités.

**Tableau n° 02 : Les rôles de contrôleur de gestion..**

Qualités techniques	Qualités humaines
<ul style="list-style-type: none"> <li>-Rigoureux, méthodique, organisé</li> <li>-Fiable, clair</li> <li>-Cohérent</li> <li>-Capable de synthèse</li> <li>-Faisant circuler l'information sélectionnée</li> <li>-Maîtrisant les délais</li> <li>-Connaissant les outils</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Morales : honnêteté, humilité</li> <li>-Communicantes : dialogue, animation, formation,</li> <li>diplomatie, persuasion</li> <li>-Mentales : ouverture, critique, créativité</li> <li>-Collectives : écoute, accompagnement, implication</li> <li>-Sociales : gestion des conflits</li> <li>-Entrepreneuriales : esprit d'entreprise</li> </ul>

**Source :** Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI, DCG 11 contrôle de gestion - manuel et applications, Dunod, Paris, 2<sup>ème</sup> édition, 2010, p.30.

**Jacques Fettu**, décrit le contrôle de gestion comme un métier qui nécessite une qualification technique mais aussi des qualités humaines d'animation et de communication.

Sur le plan technique, outre une grande rigueur, le contrôleur de gestion doit être dispenseuse de forte culture générale en gestion, reposant à la fois sur une bonne maîtrise de la comptabilité générale, analytique, et sur une maîtrise satisfaisante de l'outil micro-informatique, en particulier de l'usage des tableurs.

Plus généralement, il doit posséder une capacité à poser et à analyser en termes économiques les différentes dimensions de l'activité de l'entreprise. Il doit être en fin de compte multidisciplinaire et omniscient.

Sur le plan humain, les qualités requises du contrôleur de gestion sont principalement des qualités de contacts et de communication. Il a, en effet un rôle de «catalyseur» au sein de l'entreprise.

Rigueur et pragmatisme sont d'autres qualités importantes des contrôleurs de gestion. Ils doivent en effet élaborer des procédures et des schémas de traitement de diffusion et d'analyse de l'information qui soient utilisés plutôt que parfaits<sup>1</sup>.

Enfin, comme tout fonctionnaire, le contrôleur de gestion doit disposer d'une certaine autorité personnelle pour être écouté des opérationnels, en particulier quand il en dépend hiérarchiquement, comme c'est souvent le cas, sur ce point, la compétence constitue sa meilleure arme.

---

<sup>1</sup> Jacques FETTU, *Op.cit*, 2000, p. 95.



## **Section 02 : Outils du contrôle de gestion et pilotage de la performance dans un contexte public.**

Il nous paraît important de commencer par expliciter le terme premier de la performance, celui qui est au cœur de la raison d'être des organisations publiques, afin d'être efficace, efficiente et rentable, doit employer à son secours des outils nécessaires pour une gestion saine.

### **1. Le contrôle de gestion dans un contexte public.**

Tandis que l'entreprise privée cherche à promouvoir les intérêts propres individuels ou collectifs de ses membres et poursuit des objectifs divers, l'organisation publique est instituée pour satisfaire l'intérêt général. Ce critère provoque certaines difficultés en matière de gestion des services par rapport à celui des produits.

#### **1.1. Contrôle de gestion dans les organisations publiques.**

Le champ d'action de l'organisation publique est contrairement différent à une entreprise privée, l'organisation publique évolue dans un cadre légal et réglementaire strict définissant ses missions, les ressources mises à sa disposition et dans une certaine mesure la manière de répartir ces dernières.

Ce cadre juridique influence très largement la culture interne et les comportements des responsables publics dans le sens où le respect de la règle et du droit devient dominant, au détriment parfois, de toute autre règle de gestion ou d'organisation.

Le contrôle de gestion actuellement peut être défini comme étant le pilotage de la performance, ce concept existe depuis des années dans les entreprises, mais son émergence dans le secteur public prend le rôle depuis quelques années récentes.

Pendant fort longtemps, bon nombre d'organisations publiques ont été d'avantage administrées dans leur fonctionnements quotidiens que gérées dans une optique économique.

Les causes de ce phénomène sont multiples : prééminence du contrôle externe, administratif, centré sur le respect formel des budgets et la consommation des moyens ; prestations difficilement identifiables et quantifiables ; priorité accordée au service réalisé, par conséquent, à ceux qui rendent ce service plus qu'à l'organisation qui permet de le faire...

Depuis quelques années, cependant, on voit apparaître, çà et là, dans les collectivités territoriales, les hôpitaux, ou encore les organisations culturelles, des systèmes de contrôle de gestion. Les forces à l'œuvre qui poussent ces organisations à modifier leurs pratiques de gestion sont le plus souvent liées à des modifications de leur environnement : <sup>1</sup>

- Il existe une volonté et une nécessité toujours plus grandes de légitimer et de rendre plus performante l'action du service public en mettant en œuvre une démarche de modernisation.
- les pouvoirs publics attendent des institutions qu'elles soient à même de faire la démonstration de la qualité de leur gestion et qu'elles les aident à justifier le bien-fondé de leurs choix budgétaires vis-à-vis des contribuables.
- la gestion de leurs ressources financières se complique et conduit les organisations à s'ouvrir à de nouveaux partenariats, à diversifier les voies de valorisation de leurs compétences, à mettre en place des dispositifs pour administrer au mieux les ressources disponibles.

Les organisations publiques sont ainsi confrontées à la nécessité de se doter d'un cadre de gestion. Elles sont donc conduites à s'interroger peu ou prou sur leurs missions, leurs objectifs, leurs moyens et les liens entre ces trois éléments.

Cependant, l'introduction de systèmes de contrôle de gestion dans ce type d'organisation ne peut être réalisée par la transposition d'outils et de méthodes développés dans un tout autre contexte. Les organisations publiques présentent effet des caractéristiques fortes avec lesquelles les systèmes de contrôle de gestion doivent composer, soit parce qu'elles agissent comme des freins à leur introduction soit parce qu'elles constituent des raisons de développement d'un nouveaux contrôle de gestion, mieux adapté.

---

<sup>1</sup> Alain BURLAUD et autre, Contrôle de gestion, France, 2004, pp.283-284.

## 1.2. Les difficultés rencontrées dans la mise en place du contrôle de gestion.

Plusieurs limites empêchent la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques :<sup>1</sup>

Nombreuses organisations publiques se sont engagées ces dernières années dans la mise en œuvre d'une démarche de contrôle de gestion. La route est longue : la mise en œuvre projetée implique des investissements lourds en systèmes d'information et des changements culturels profonds en matière de relations hiérarchiques et de savoir-faire managériaux. Les risques d'échec sont très présents et la plupart des organisations publiques font preuve d'une grande prudence : il s'agit d'une thématique très sensible.

Le constat est souvent douloureux : tout ou presque est à construire en matière de contrôle de gestion. On ne dispose ni de comptabilité analytique, susceptible de renseigner sur les ressources affectées aux finalités poursuivies, ni d'indicateurs indiquant l'état de réalisation de ces finalités.

Il n'est cependant pas réaliste de tout conduire de front, pour des raisons à la fois techniques et d'adhésion des parties prenantes. Un projet de cette envergure se conduit dans la durée : plusieurs années de constance dans l'effort sont nécessaires pour parvenir à un déploiement complet de la démarche. Une organisation comme La Poste a mis plus de six années à déployer une démarche de pilotage et de contrôle de gestion jugée satisfaisante par les parties prenantes.

En pratique, deux actions seront conduites en parallèle dans ce déploiement : la composante technique, avec les systèmes d'information et les indicateurs, et la composante managériale au travers de la mise en œuvre de centres de responsabilité et d'instances de contractualisation et de suivi des résultats.

Ainsi, il ne nous paraît pas souhaitable d'afficher un lancement de la démarche par la comptabilité analytique. Celle-ci constitue bien sûr une dimension importante du déploiement mais elle pose un certain nombre de difficultés qui en rendent la mise en œuvre difficile.

---

<sup>1</sup> Gérard NAULLEAU, « Les difficultés à la mise en place du contrôle de gestion », Revue de politiques et management public, vol. 21, n° 3, 2003, pp. 136-137.

Techniquement, la comptabilité publique traditionnelle ne permet pas le raccordement rapide d'une comptabilité analytique : absence d'amortissement, enregistrement par nature des charges, identification souvent problématique des ressources précisément affectées aux différents niveaux de responsabilité. En outre, l'absence de valorisation monétaire des productions limite considérablement.

Dans le secteur public, on ne pilotera pas d'objectifs de chiffre d'affaires, de marges ou de contributions mais plutôt des objectifs de réductions de coûts. Aussi, commencer par la comptabilité analytique, c'est prendre le risque d'afficher que la seule variable de pilotage ce sont les coûts, ce qui est à la fois réducteur, l'objectif étant bien de piloter les deux termes de la performance - valeur/coût -, démotivant pour les responsables, voire menaçant, et enfin peu pertinent dans la mesure où le secteur public reste marqué par l'inertie de ses dispositifs d'allocation des ressources. Il est donc peu probable que l'information analytique génère pour les dirigeants, et en particulier pour les responsables intermédiaires, une vraie valeur ajoutée décisionnelle susceptible d'améliorer la performance.

Le but de la démarche de contrôle de gestion est de permettre une amélioration continue de la performance organisationnelle et il est important de prendre le temps de diffuser ce concept en phase de lancement de la démarche, afin d'éviter des confusions ou des réductions très tentantes.

Le contrôle de gestion n'est pas un « super-système » de suivi des activités à l'usage des dirigeants ou d'une tutelle mais une démarche de management concernant tous les responsables et visant des améliorations de performance par des innovations et par une meilleure focalisation stratégique. Pour cela, il est nécessaire que soient explicitées les finalités de chaque entité en vue d'amorcer le processus.

## 2. Le concept de la performance dans l'organisation publique

Les réformes dans les organisations publiques renforcent les exigences des citoyens devenus désormais clients qui veulent que leur organisation soit performante. Or, la performance est polysémique et pluridimensionnelle et sa réalisation dépend de beaucoup de facteurs.

### 2.1. Le New Public Management et l'émergence de la performance publique

New Public Management vise, dans le but d'accroître l'efficacité de la gestion publique, la transposition des principes de management prévalant dans le secteur privé.

#### 2.1.1. Définition de New Public Management

Le **NPM** a été émergé essentiellement au cours des trois dernières décennies dans les pays développés et industriels comme étant une source des récessions, des dépressions, des besoins progressifs appuyant à l'amélioration de performance des services publics et, pour certains d'entre eux, le refus des hausses d'impôts est marqué par les citoyens. Ces facteurs ont obligé les autorités publiques à rendre compte de leur action, de penser à appliquer les méthodes de management généralement usées dans le secteur privé.

Selon **A. Bartoli**, on rappellera la définition de management public comme étant : « L'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques visant à développer leurs performances générales et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation »<sup>1</sup>. Par contre aujourd'hui l'idée principale de la **NPM** c'est que les méthodes de management du secteur privé sont supérieures à celles du secteur public et peuvent lui être transposées.

#### 2.1.2. Les grands principes de NPM

Les pays qui ont initié des réformes de leur fonction publique ont appliqué des méthodes différentes, en fonction de leur sensibilité politique. Les principes et outils de la **NPM** sont relativement homogènes mais les expériences nationales sont hétérogènes et singulières.

---

<sup>1</sup> Yvon PESQUEUX, Article de Le nouveau management public, hal-00510878, version 1 - 22 aout 2010, France, p. 01.

La **NPM** est basée sur une dizaine de principes fondamentaux :<sup>1</sup>

- Introduction d'une forme de compétition entre les services administratifs fondée sur la croyance de l'effet positif et galvanisant du marché dans l'optimisation des services fournis à la population.
- Utilisation de mécanismes de marché en lieu et place des anciennes techniques et pratiques bureaucratiques.
- Plus de délégation de responsabilité au gestionnaire le plus proche du public.
- Redéfinition de l'utilisateur ou du bénéficiaire comme d'un client (personnalisation des prestations fournies).
- Conduites des organisations publiques et de leurs membres en fonction de missions, stratégies et objectifs axés sur les résultats.
- Attitude générale pro-active plutôt que réactive.
- Volonté de gagner de l'argent, voire de rentabiliser les prestations qui contribuent au financement du budget de l'État.
- Décentralisation de l'autorité dans les organisations et encouragement à la gestion participative.
- Encouragement à la création de partenariats avec le secteur privé, voire délégation de nombreuses prestations.
- Séparation plus stricte entre le niveau politique (stratégique) et le niveau opérationnel (gestion des organisations publiques).

### **2.1.3. Les différents modèles de NPM.**

Sont principalement en nombre de quatre :<sup>2</sup>

#### **2.1.3.1. Modèle de l'efficience :**

Les organisations publiques sont comparées à celles du privé. L'objectif est la réalisation d'économies sur le fonctionnement des services administratifs et doit être atteint grâce à l'introduction de mécanismes de marché.

---

<sup>1</sup> Yves EMERY et David EMERY, Paradoxes de la gestion publique, Editions L'Harmattan, Paris, 2005, pp.8-9.

<sup>2</sup> Idem, p. 09.

### **2.1.3.2. Modèle du downsizing**

Il s'agit d'éliminer une grande partie de la structure intermédiaire des services administratifs par la délégation des responsabilités au niveau des échelons ayant un contact direct avec les usagers. De plus des programmes ou des politiques publics sont sous traités en dehors de la fonction publique.

### **2.1.3.3. Modèle de l'excellence**

La modernisation de l'administration est atteinte par le truchement du respect de normes qualité et par un changement culturel visant l'apprentissage et l'amélioration permanente des processus de production et des prestations fournies.

### **2.1.3.4. Modèle d'orientation service public**

Il s'agit de renforcer les missions du secteur public par l'application de principes de gestion provenant du secteur privé et de prendre en considération les valeurs et missions propres au secteur public et, en fonction de ces dernières, visé à l'amélioration des prestations.

Au-delà des spécificités de ces modèles types, il faut retenir que les expériences de **NPM** font appel à divers mécanismes et outils de gestion propre au secteur privé tout en adoptant des démarches de modernisation plus « universelles » telles que le changement de la culture, la responsabilisation... Le **NPM** ne constitue donc pas un nouveau paradigme de la gestion publique tant les formes des modernisations administratives sont différentes.

## **2.2. Notion de performance dans l'organisation publique.**

Jusqu'à aujourd'hui la performance dans les secteurs publics et privé, reste un concept ambigu, multidimensionnel et complexe. Elle est l'un des concepts les plus populaires dans la théorie de la gestion publique et les pratiques actuelles. La performance dans le domaine public est une notion difficile à cerner»

L'évaluation de la performance publique consiste à porter, à l'aide de critères transparents, un jugement de valeur sur les produits et les effets des politiques publiques. Pour ce faire, il faut mettre en relation les différents éléments constitutifs d'une politique et tester empiriquement la validité du modèle de causalité sur lequel elle repose. Dans ce sens, nous définissons ici quatre critères d'évaluation : l'effectivité, l'efficacité, l'efficience allocutive et l'efficience productive<sup>1</sup>, à savoir que :

- **L'évaluation de l'effectivité** : analyse l'adéquation entre les outputs et les impacts réels et ceux visés.

- **L'évaluation de l'efficacité** : analyse l'adéquation entre les outcomes réels et les objectifs visés.

- **L'évaluation de l'efficience allocutive** : analyse le rapport entre les ressources investies et les outcomes réels. Ce critère compare les coûts et les bénéfices d'une politique en se concentrant sur les principaux effets voulus du programme politico administratif. L'analyste se demande si l'on pouvait atteindre les mêmes effets avec moins de ressources, ou si l'on pouvait assurer un meilleur degré de réalisation des objectifs avec les mêmes ressources.

- **L'évaluation de l'efficience productive** : qui analyse le rapport entre les ressources investies et les outputs réels. Selon cette évaluation managériale, l'analyste se demande si l'arrangement politico-administratif pouvait produire les mêmes outputs avec moins de ressources, ou s'il pouvait produire plus et/ou de meilleurs outputs avec les mêmes ressources. Lors de l'application de ce critère, il faut considérer aussi bien les coûts directs et matériels que les ressources immatérielles (par ex. le temps, le consensus, le capital symbolique), ces dernières étant trop souvent omises dans la pratique.

---

<sup>1</sup> Peter KNOEPFEL et Frédéric VARONE, « Mesurer la performance publique : méfions-nous des Terribles simplificateurs », Politiques et management public, vol. 17, n° 2, 1999, p.129.



### **2.3. La nécessité du contrôle de gestion pour la performance de l'organisation publique**

Plusieurs facteurs influençant à l'émergence de contrôle de gestion qui conduit à une meilleure performance des organisations publiques par différents modèles.

#### **2.3.1. Les facteurs influençant à l'émergence du besoin de contrôle de gestion pour la performance publique**

L'analyse de la mise en place du contrôle de gestion au sein d'un organisme public est le sujet de préoccupation de plusieurs gestionnaires et auteurs en ce moment, ce besoin est dû essentiellement à des facteurs environnementaux et des facteurs organisationnels<sup>1</sup>.

##### **2.3.1.1. Les facteurs environnementaux principaux :**

- Avec le courant du **NPM**, une nouvelle évolution idéologique de la société s'inscrit sous la conception du managérialisme. Cette idéologie implique le sens d'un « système de description, d'explication et d'interprétation du monde à partir des catégories de la gestion » dont les concepts principaux du contrôle de gestion et le modèle de son application dans le secteur privé deviennent une norme inéluctable, signe de bonne gestion, que se doivent d'appliquer les autres organisations publiques.

- Dans ce contexte de cette idéologie de managérialisation de la société, des nouvelles réformes structurelles se sont mises en exergue afin de moderniser de la gestion publique, dont les concepts de contrôle de gestion sont les premiers concernés par cette importation, ce dernier est présenté comme une fonction centrale qui doit permettre aux gestionnaires d'assurer leur responsabilité de pilotage des politiques publiques, et les aider à identifier les leviers permettant d'améliorer l'efficacité et la qualité de leur action. D'ailleurs, en France, le comité interministériel pour la Réforme de l'État a érigé, en octobre 2000, la généralisation du contrôle de gestion dans les services comme moyen de modernisation de la gestion publique.

---

<sup>1</sup> Stéphanie CHATELAIN-PONROY, « Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg », article publié dans Politiques et Management public 27, 3 (2010) 73-102, version 1, 18 janvier 2011, p. 04

- Les organisations publiques souvent perçues comme des structures soumises à des restrictions budgétaires « budgétivores ». Elles éprouvent donc le besoin de justifier le bien fondé des subventions qui leur sont accordées pour faire face à leurs missions, de faire parfois même la démonstration de leur utilité économique.

### **2.3.1.2. Les facteurs organisationnels majeurs**

- Les évolutions des missions et l'élargissement des activités des organisations publiques produisent des effets multidimensionnels et obligent les institutions à s'interroger sur la hiérarchisation de leurs missions. Seule la mise en place d'outils de contrôle permet de fonder un jugement sur la pertinence de pérenniser de telles activités.

- L'ouverture de l'organisation publique à de nouveaux partenaires notamment aux entreprises, cette ouverture exige la nécessité de développer de nouvelles sources de financement pour faire face à l'extension des missions et l'intensification des exigences du public. Les organisations sont donc incitées à intégrer un nouveau langage et de nouveaux outils. De ce fait, le contrôle de gestion semble le plus adéquat.

- Constante modification des modalités de fonctionnement qui pousse l'organisation à assumer des fonctions nouvelles dont les exigences semblaient contradictoires avec celles que les établissements connaissaient traditionnellement. Cette modification témoigne du besoin de souplesse de ces institutions en matière de conduite de leur gestion.

### **2.3.2. Les modèles de contrôle de gestion adaptés à la mesure de la performance publique**

Malgré la variété des modalités possibles pour appréhender la performance, son développement au sein de contrôle de gestion conduit à recenser trois modèles principaux :

Le modèle : Economie, Efficacité, Efficacité (**EEE**), le modèle : Inputs, Outputs, Outcomes (**IOO**) et le modèle du Balanced Scorecard (**BSC**).<sup>1</sup>

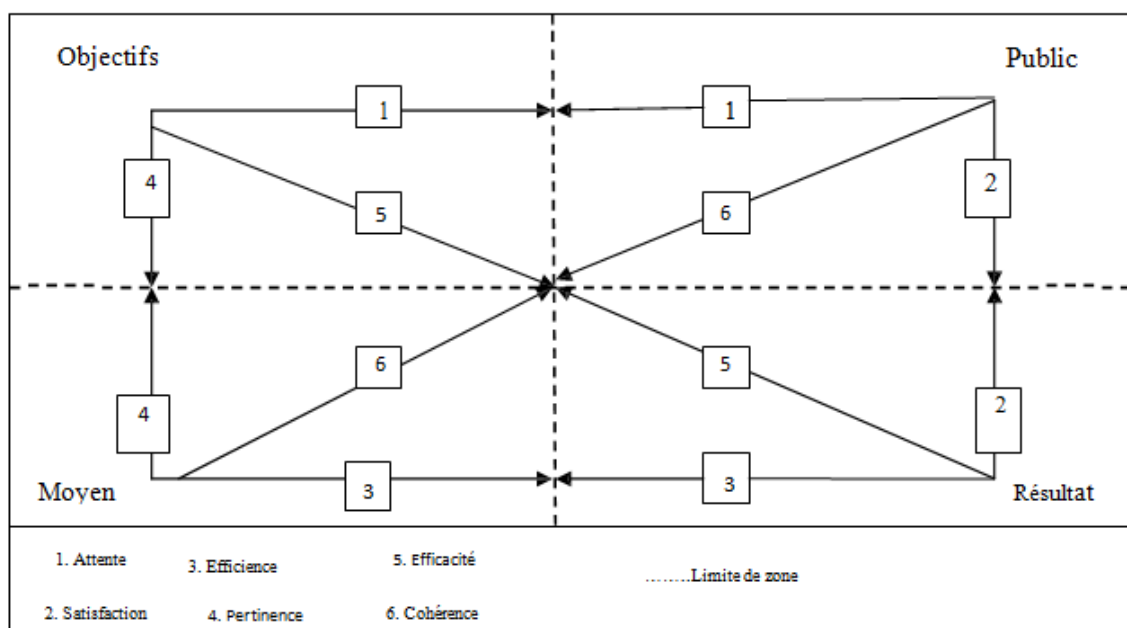
---

<sup>1</sup> Marcel GUENOUN, « Le mangement de la performance publique locale », thèse de doctorat en sciences de gestion de l'université Paul Cézanne, Soutenue le 25 Mars 2009, p.191.

### 2.3.2.1. Le modèle des EEE

Le système des **EEE** est une méthode utilisée dans le contrôle de gestion des organisations publiques, il s'inscrit sous le modèle du triangle du contrôle de gestion, C'est dans la relation entre les trois pôles de ce triangle que se jouent l'économie, l'efficacité et l'efficacéité de l'organisation ce modèle décompose la performance en trois composantes complémentaires : économie, efficacité et efficacité (figure 06).

**Figure n° 06** : contrôle de gestion et évaluation des politiques publiques.



**Source** : J. DUPUIS, Le contrôle de gestion dans les organisations publiques, Presses Universitaires de France, Paris, 1991, p. 34.

- **L'économie - ou budgétisation** : L'économie correspond à la définition des moyens nécessaires à réunir pour atteindre les objectifs fixés. Ses axes d'analyse sont la budgétisation, la définition de plans d'action et l'identification des leviers de gestion. Elle mesure également a posteriori l'écart entre les objectifs annoncés et les moyens mobilisés ». <sup>1</sup>

<sup>1</sup> Annie BARTOLI, Le management dans les organisations publiques, Dunod, Paris, 1997, p.82.

Outre, pour N. BERLAND « L'économie est la conséquence de l'adéquation ou encore de la cohérence de la prévision et de la consommation. Cette évaluation de performance permettra non seulement de définir les ressources nécessaires à la réalisation d'un objectif mais également d'informer les responsables sur les moyens disponibles et l'atteinte éventuelle des résultats »<sup>1</sup>.

- **L'efficience** : L'efficience est la relation entre les résultats et les moyens, le but à travers de cette relation est de vérifier si l'atteinte des résultats s'est faite de manière optimale et n'est plus de savoir si l'on a réussi à faire ce que l'on désirait. Les axes d'analyse consistent à jouer sur « la flexibilité du budget, envisager le redéploiement du personnel ou la réorganisation des services »<sup>2</sup>.

- **L'efficacité** : L'efficacité rapproche les résultats des objectifs. Après analyse des résultats, le contrôle de gestion peut aider à définir des actions correctives pour mieux atteindre les objectifs en fixant des seuils d'alerte ou en ré-planifiant les activités.<sup>3</sup>.

### 2.3.2.2. Le modèle IOO

Le modèle Inputs-Outputs-Outcomes est un modèle développé par **Geert BOUCKAERT** et **Johon HALLIGAN** en 2008, il regroupe une gamme de critères d'évaluation de la performance organisationnelle. Ce modèle intègre les trois éléments du modèle précédent : l'économie est intégrée dans les inputs, l'efficience est le ratio entre outputs et inputs, les outcomes incluent l'efficacité. Selon « ce modèle rend explicites des dimensions de la performance qui sont au mieux implicites dans le modèle **EEE** »<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Moussa OUDAÏ, Evaluation de la performance de la stratégie d'enseignement supérieur et de la recherche, mémoire pour l'obtention du Master 2 Recherche Finances Publiques et Fiscalité, Université d'Aix-Marseille, Faculté de Droit et de Science Politique, 2011, p.45.

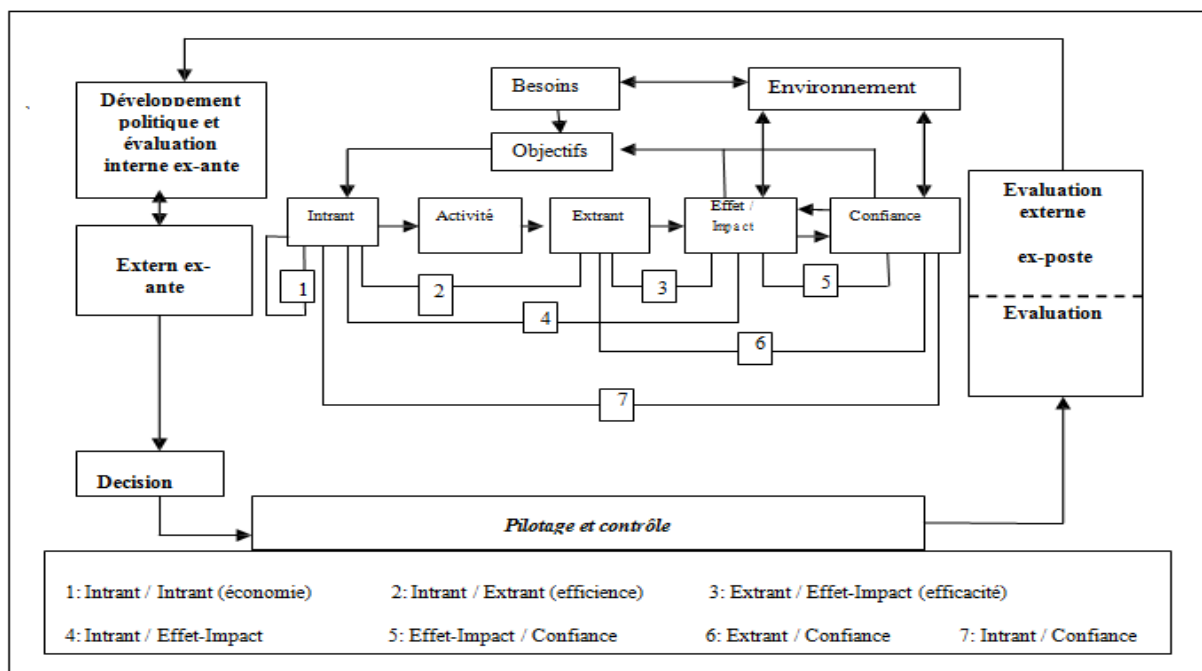
<sup>2</sup> Marcel GUENOUN, Op.cit, 2009, p. 193.

<sup>3</sup>Idem, p. 192.

<sup>4</sup> G.A BOYNE, « Concepts and Indicators of Local Authority Performance: An Evaluation of the Statutory Frameworks in England and Wales », Public Money and Management, Vol. 22, n° 2, 2002, p.18.

Afin d'intégrer la complexité de la performance du secteur public. Il convient de présenter le modèle proposé par **BOUCKAERT** qui étend profondément le modèle **IOO** tel que l'illustre-la Figure 07 ci-dessous :

**Figure n° 07** : la performance publique, des intrants à la confiance.



**Source:** Geert BOUCKAERT et Johon HALLIGAN, Managing performance: International comparaisonse, Edition Rutledge, London, 2008, p.33.

L'analyse de ce modèle Input-Output-Effet/Outcomes permet d'intégrer les modèles **EEE** et **IOO**, tout en mettant en avant les spécificités du secteur public. Selon **BOUCKAERT**, les outcomes sont les effets des actions publiques et la confiance envers le secteur public, ces outcomes fondent la complexité de la mesure de la performance dans le secteur public. Outre, une grande quantité de facteurs politiques, sociologiques et environnementaux influencent tant les effets des actions publiques que la confiance envers le secteur public, ce qui perturbe l'analyse des relations entre outputs et outcomes. Si des corrélations entre extrants et effets ont pu être mesurées, la relation entre effets et confiance n'a pas été corroborée<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Marcel GUENOUN, Op.cit, 2009, p. 212.

### 2.3.2.3. Le modèle du Balanced Scorecard

Le Balanced Scorecard est un outil de pilotage stratégique, Le souci de **Kaplan et Norton** a travers de cet outil est de rééquilibrer l'approche traditionnelle de la performance en ajoutant, à l'axe de la performance financière, trois autres axes qui rendent compte des autres dimensions de la performance. Alors le système Balanced Scorecard est composé de quatre axes principaux :<sup>1</sup>

- **L'axe « finance »** : mesure le degré des performances financières de l'organisation.
- **Un axe « clients »** : avec 5 mesures génériques : la part de marché, la satisfaction et la fidélité des clients, le nombre de nouveaux clients ou encore le taux de rentabilité par segment.
- **Un axe « processus internes »** : dont l'objectif est de prendre en compte l'ensemble des processus internes avec une attention particulière pour l'innovation, le service après-vente et la production (le premier étant assez négligé par l'analyse comptable de la performance).
- **Un axe « apprentissage organisationnel »** : considéré comme l'axe des moyens qui permettent d'atteindre les objectifs des trois axes précédents, il est l'axe sur lequel les systèmes de pilotage sont les plus sommaires. Kaplan et Norton proposent -sans être exhaustifs- de mesurer la satisfaction et la motivation des salariés, la productivité du travail en mesurant la part de chiffre d'affaire par salarié, la fidélité des salariés en mesurant le turnover, la capacité des systèmes d'information<sup>2</sup>.

L'importance accordée à l'articulation d'indicateurs financiers et non financiers est très compatible avec le principe selon lequel les organisations publiques ne recherchent pas principalement le profit.

Le **BSC** a pu être considéré comme une concession minimale des organisations publiques à l'injonction de mesurer leur performance.

---

<sup>1</sup> Robert S KAPLAN et. David P. NORTON, Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance, Editions d'organisation, Paris, 1999, p.163.

<sup>2</sup> Marcel GUENOUN, Op.cit, 2009, p. 196.

### **3. Les outils du contrôle de gestion au service de la performance de l'organisation.**

Pour réaliser les missions qui lui ont été confiées, le contrôleur de gestion doit disposer de deux catégories d'outils à distinguer : il s'agit des outils de prévision et outils de contrôle.

#### **3.1. Outils de prévisions.**

Généralement les outils de contrôle des prévisions sont :

- plan stratégique.
- plan opérationnel.
- le budget.

##### **3.1.1. Plan stratégique**

Un plan stratégique est défini comme un document qui résume pourquoi une organisation existe (sa mission), ce que l'organisation désire accomplir (ses objectifs) ainsi que la façon dont elle compte y arriver (la stratégie).

Le plan stratégique est donc l'outil de la prévision à long terme (5 à 10 ans). Il a pour objectif de favoriser la mise en cause permanente, de faciliter les adaptations aux variations de l'environnement, et d'accélérer la saisie des nouvelles opportunités.

Le plan stratégique permet ainsi à l'entreprise de réagir à propos de ses forces, ses faiblesses, ses opportunités ainsi que ses menaces face à son environnement économique et social.

##### **3.1.2. Plan opérationnel**

Selon **Michel GERVAIS**, un plan opérationnel est défini comme une tactique à laquelle une organisation s'intéressera aux modalités d'application pratique de la stratégie et à une meilleure combinaison des moyens lors de l'accomplissement des activités habituelles. Le plan opérationnel est donc les moyens de base qu'une organisation (entreprise) peut se servir afin d'atteindre ses stratégies<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Michel GERVAIS, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Edition Economica, Paris, 1981, p.330.

Le plan opérationnel est donc l'outil de prévision à moyen terme (2 à 5 ans), ici le terme de plan signifie l'introduction de date, calculer l'objectif en quantité, et rechercher les moyens. Un plan opérationnel doit comporter :<sup>1</sup>

- Un plan d'investissement
- Un plan de financement
- Un plan de résultat opérationnel.

### 3.1.2.1. Le plan d'investissement

Ce plan se présente sous la forme d'un tableau d'immobilisation dont l'acquisition est programmée sur la durée du plan.

Il est important de noter que les projets d'investissements retenus et à réaliser sur les cinq années à venir ont fait l'objet d'une étude préalable permettant de mesurer leurs rentabilités.

Les projets ont compétition répondant au mieux aux objectifs seront sélectionnés sur la base de critères de choix, notamment financiers, tels que :<sup>2</sup>

- La valeur actuelle nette.
- Le délai de récupération du capital.
- Le taux de rentabilité interne.
- L'indice de profitabilité.

Le choix d'un projet d'investissement sur la base de ses différents critères dépendra de l'investisseur et de sa politique d'investissement.

En effet, un investisseur ayant un besoin en fonds de roulement partiellement insatisfait optera pour un projet dont le délai de récupération du capital est le plus court.

Par contre, si l'investisseur n'a pas de besoins immédiats de trésorerie, il privilégiera une rentabilité meilleure mais plus lointaine.

Dans ce cas, la méthode de la valeur actuelle nette sera considérée comme plus appropriée.

---

<sup>1</sup> Idem, p.330.

<sup>2</sup> Patrice VIZZAVONA, Gestion financière, Editions BERTI, Alger, 1999, p. 426.



### 3.1.2.2. Le plan de financement

Le plan de financement est le seul moyen qu'a l'entreprise de vérifier a priori que sa politique d'investissement et de financement est cohérente.

Autrement exprimé, le plan permet de s'assurer qu'il n'existe au cours du temps aucun écart important entre les emplois et les ressources et que l'équilibre financier est ainsi garanti.

L'entreprise doit donc définir sa politique d'investissement, puis les ressources nécessaires au financement des investissements prévus ainsi que les emplois qu'ils génèrent <sup>1</sup>.

En d'autres termes, le plan de financement récapitule les emprunts qui ont été sélectionnés pour financer les investissements avec leurs caractéristiques principales (montants, taux, durée, date de remboursement).

Le plan de financement a également pour but de vérifier que l'équilibre financier est garanti. Pour vérifier l'équilibre du bilan, il est indispensable d'établir par année :

- Un bilan prévisionnel.
- Un tableau de financement prévisionnel.

En effet, les investissements nouveaux entraînent des besoins supplémentaires en actifs circulants qui ne sont généralement pas couverts par le crédit fournisseur.

Par mesure de sécurité, il vaut mieux couvrir les besoins nets d'exploitation par des capitaux permanents. Si ce principal n'est pas respecté, il y aura malgré tout équilibre puisque le totale des emplois égaux le totale des ressources, mais dans des conditions d'ajustement précaires, par l'augmentation des dettes à court terme, ce qui compromet la solvabilité future de l'entreprise.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Idem, P. 426.

<sup>2</sup> Josette PILVERDIER LATREYTE, Finance d'entreprise, Editions ECONOMICA, Paris, 1988, p.p. 151-154.

### 3.1.2.3. Les comptes de résultats prévisionnels

Le compte de résultats constitue un des états comptables de synthèse prévus par tous les plans comptables.

Les comptes de résultats prévisionnels représentent une récapitulation :

- De tous les produits que l'on prévoit de réaliser, engendrés par l'activité de l'entreprise au cours des deux à cinq années à venir.
- De toutes les charges générées par l'activité de l'entreprise pour cette même période.

Pour que ces prévisions soient cohérentes, elles doivent s'appuyer sur des hypothèses économiques homogènes, en particulier, le taux d'inflation et le taux de croissance des principales natures de charges.

### 3.1.3. Le budget

**Yves DUPUY** et **Gérard ROLLAND**, quant à eux définissent les budgets comme des expressions qui détaillent les produits et les charges à court terme. Ils doivent donc décomposer et chiffrer de manière cohérente le contenu des plans. Enfin, le budget est donc l'outil de prévision à court terme (1 an, découpage mois par mois) à partir des objectifs quantitatifs de vente et de production, et selon ce découpage opéré par la stratégie, les responsables des centres budgétaires vont établir le programme d'action<sup>1</sup>.

On identifie généralement quatre ensembles de budgets au sein d'une organisation :<sup>2</sup>

- Les budgets d'exploitation.
- Les budgets d'investissement.
- Les budgets d'opérations financières.
- Les budgets de trésorerie.

---

<sup>1</sup> Yves DUPUY et Gérard ROLLAND, *Op.cit*, 1994, p.28.

<sup>2</sup> Elie COHEN, « Dictionnaire de gestion », Editions CASBAH, Alger, 1998, pp. 47-48.

## **3.2. Outils de contrôle**

Le contrôle de gestion est abordé à travers des outils de gestion : comptabilité financière, comptabilité analytique, contrôle budgétaire, tableaux de bord, ...

### **3.2.1. Comptabilité financière**

La comptabilité financière est un système d'informations qui fournit des données sur les activités financières des entreprises, à plusieurs types d'utilisateurs qui ont besoin de ces informations pour prendre leurs décisions. Les informations financières sont codées, enregistrées au jour le jour dans un journal et un grand livre et traduites selon des principes stricts et bien établis. Périodiquement elles donnent lieu à publication d'états financiers : bilan, compte de résultat et tableau de financement. Ces états doivent ensuite être interprétés afin de prendre des décisions rationnelles.

Par ces aspects, elle forme un outil d'analyse non négligeable pour le contrôle de gestion.

Pour que la comptabilité financière soit un outil de contrôle de gestion, elle doit subir quelques adaptations :

- Fournir les documents de synthèse sur des périodicités plus rapprochées.
- Etaler les charges dont la fréquence de la facturation est faible.
- Préciser le mode de traitement des postes évalués lors des travaux de fin d'exercice.
- Rapprocher les documents de synthèse à des normes prévisionnelles ou à la situation précédente.
- Neutraliser les effets de l'inflation sur les comptes, lorsque celle-ci est significative.

La comptabilité financière constitue l'outil de contrôle de gestion par excellence car elle constitue la première source d'informations de l'entreprise.

### 3.2.2. Comptabilité analytique

Elle est considérée comme outil efficace de la gestion prévisionnelle, car elle se focalise sur les centres d'activités d'une entreprise en relevant particulièrement à chaque branche les coûts supportés par celles-ci d'une manière bien détaillée.

D'après **Michel GERVAIS**, la connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendus étant un élément d'informations non négligeables pour conduire et contrôler sa gestion. La méthode de coût complet permet :<sup>1</sup>

- Une valorisation de stock aux différentes étapes du cycle de production et de vente.
- L'élaboration d'un tarif pour la commercialisation d'un bien ou d'un service dont le prix n'est pratiquement pas définie ou imposée par la concurrence.
- L'établissement d'un devis pour des pièces unitaires, la fabrication de petites séries ou l'accomplissement des travaux spéciaux.

De toute façon l'évaluation des coûts complets n'est pas une tâche facile ; elle nécessite un travail dur et sérieux.

Il se pose tout d'abord le problème de la nature des chargées à incorporer dans les coûts et aussi le problème d'allocation des charges entre coûts des produits ou de commandes,

### 3.2.3. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire consiste à comparer les réalisations aux prévisions, aux différents niveaux jugés convenables. Il consiste ensuite à analyser et contrôler les écarts constatés et de provoquer les actions correctives.

Définit le contrôle budgétaire comme la comparaison permanente des résultats réels et prévisions chiffrés figurant au budget afin :<sup>2</sup>

- De rechercher la cause d'écarts.
- D'informer les différents niveaux hiérarchiques.
- De prendre les mesures correctives éventuelles nécessaires et d'apprécier l'activité des responsables budgétaires.

---

<sup>1</sup> Michel GERVAIS, Op cit, 1981, p..31.

<sup>2</sup> Idem, p.31

En ce sens le contrôle budgétaire est une fonction du contrôle de gestion et il dépend de la qualité de ses interventions.

#### **3.2.4. Le reporting**

D'après **Philippe CAMUS**, le reporting est un ensemble de documents qui ont pour objectifs d'informer la hiérarchie de la situation et des résultats des centres de responsabilités.

Le contrôleur de gestion doit remonter l'information à la direction générale à travers le reporting ce qui facilite le directeur général de juger l'information reçue pour pouvoir prendre la décision<sup>1</sup>.

#### **3.2.5. Le tableau de bord**

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs se portant à une même entité (un centre de responsabilité, un projet, un processus ...), utilisé par la même équipe ou par le même responsable du centre, comité de pilotage, chef de pilotage ...), organisé de façon cohérente à des fins de mesure et de maîtrise des performances de cette entité.

On peut généralement distinguer deux parties dans un tableau de bord : une partie qui regroupe les indicateurs de reporting, d'une part, servant à rendre des comptes sur les résultats obtenus et à dialoguer entre niveaux hiérarchiques (et souvent aussi entre fonction) et une partie regroupe les indicateurs l'avancement des plans d'action et les résultats obtenus par ceux-ci (contribution aux résultats de l'entité). Ces derniers restent en diffusion interne à l'entité concernée.

Pour élaborer un tableau de bord, d'un centre de responsabilité, d'un projet, d'un processus transverse ou d'une entité quelconque, on est généralement amené à réunir des éléments portant sur trois thèmes principaux :<sup>2</sup>

- L'efficacité et la gestion de la production.
- L'économie et maîtrise des coûts.
- L'efficacité la maîtrise des résultats (atteinte des objectifs, appréciation des impacts obtenus, suivi des actions entreprises pour atteindre ces résultats...).

---

<sup>1</sup> Philip CAMUS, Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, Editions d'organisations, 3<sup>ème</sup> Edition., Paris, 2000, p.319.

<sup>2</sup> René DEMEESTERE, Op cit, 2002, pp. 185-186

### **3.2.6. Système d'information**

Le développement de l'informatique de gestion permet de concevoir une approche différente de contrôle de gestion centré sur l'analyse des systèmes d'informations.

Les systèmes d'information facilité de façon considérable le fonctionnement des activités organisationnelles, ceci a donc un impact direct de réalisation des tâches dont le contrôleur de gestion est chargé d'exécuter.

### **3.2.7. Analyse financière.**

L'analyse des états financiers a pour but de poser un diagnostic sur la structure financière et sur les performances de l'entreprise en se basant sur des documents comptables. Les résultats de cette étude permettent :

- Au gestionnaire, d'émettre un jugement de valeur sur l'état de santé de son entreprise, la qualité de sa gestion à un moment donné et de prendre des décisions stratégiques de politique financière, de choix d'investissement, de gestion de trésorerie.
- A l'analyste externe (c'est-à-dire tout tiers intéressé : clients, fournisseurs, travailleurs, actionnaires, Etats,...), d'obtenir des renseignements quant à l'évolution de la structure financière et des conditions d'exploitation d'une entreprise.

L'analyse financière permet aux différents partenaires d'entreprise de juger sa situation financière. De son tour cette analyse financière favorise au contrôleur de gestion de mieux connaître comment l'entreprise est gérée et transmet cette information aux décideurs pour décider de l'avenir de l'organisation.

## Conclusion du premier chapitre

Le contrôle de gestion de l'entreprise est la maîtrise de sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une structure évolutive.

On peut conclure que la performance est un concept ambigu et très complexe qui se varie selon le contexte où il s'utilise mais reste toujours très important

A ce périmètre, la performance dans le secteur public est un exercice absolument plus complexe, la création d'une image équilibrée du service et de la concentration sur les priorités de l'organisation ne sont pas des tâches faciles.

Outre, le secteur public est jugé inefficace, excessivement bureaucratique, rigide, coûteux, centré sur son propre développement, non innovant et ayant une hiérarchie trop centralisée, qui reproduit plusieurs obstacles à la mise en œuvre d'un contrôle de gestion efficace dans les organisations publiques. Alors il a pu s'agir d'un désir d'une gestion plus cohérente pour répondre à cette inefficacité, par des outils indispensables afin de planifier, suivre, motiver et mesurer la performance de ces organisations.

Sous cet angle, l'émergence de **NPM** avec l'idée principale que les méthodes de management du secteur privé, supérieures à celles du secteur public, peuvent lui être transposées .et la technique de contrôle de gestion est apparue le plus adéquat afin de résoudre ce problème.

**Chapitre II :**

**Etat du contrôle de gestion**

**dans les collectivités**

**territoriales**



**Chapitre 02 : État du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

Le chapitre précédent relève les différentes analyses relatives à l'évaluation de contrôle de gestion dans le secteur public. La performance publique est un sujet qui conduit souvent à des positions caricaturales. Tout le monde a un avis sur l'action publique et son niveau de performance.

Une approche sociétale est donc un préalable nécessaire et conduit à mieux appréhender la performance ressentie par les citoyens, et plus particulièrement celle des collectivités territoriales. La réflexion sera recentrée sur la performance des collectivités territoriales.

Toutes les collectivités font le constat de la nécessité de mettre en place un suivi efficace de leurs budgets, dans ce périmètre le contrôle de gestion joue un rôle primordial qui permet d'assurer le pilotage et la performance des collectivités territoriales.

Cette importance fondamentale de son rôle aux collectivités territoriales, qui est le cœur de cette recherche, elle va être présentée dans ce chapitre, en traitant les deux sections, à savoir: Le contrôle de gestion vers la performance dans les collectivités territoriales et le contrôle budgétaire comme un outil de pilotage dans les collectivités territoriales.

## **Section 01 : Le contrôle de gestion vers la performance des collectivités territoriales**

Le contrôle de gestion est un moyen qui par la mise en œuvre de procédures transparentes permettra à la collectivité d'optimiser la gestion locale (moyenne humaine, techniques et financiers).

Il permet de mesurer la performance d'une entité, soit son coût, son efficience (quel est le rapport entre le coût et le résultat ?) et son efficacité (quel est l'écart entre le résultat et l'objectif ?). Il peut s'exercer sur l'activité des services de la collectivité elle-même comme vers ses partenaires.

### **1. Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance dans les collectivités territoriales**

La performance occupe un grand intérêt pour les collectivités territoriales à cause des éclairages qu'elle offre aux managers dans la gestion stratégique et le pilotage quotidien de leur organisation, qui peut être mesurée par l'ensemble d'indicateurs.

#### **1.1 Le concept de performance des collectivités territoriales**

Le concept de performance, est variable et entraîne des pratiques différentes, notamment en ce qui concerne sa mesure. Ce concept ne fait pas l'objet d'une définition acceptée de tous. **BOURGUIGUON**, constate que « le sens du mot performance est devenu superflu <sup>1</sup> ». Depuis les années 80, la décentralisation a été considérée comme la pierre angulaire de la bonne gouvernance, une solution à plusieurs problèmes d'ordre administratif et l'amélioration de la performance aux niveaux local et national.

La décentralisation est un moyen d'améliorer la performance dans la réduction de la pauvreté et que ses bénéfices incluent l'amélioration de l'efficacité des services publics offerts, elle doit permettre de distribuer des services plus appropriés, une meilleure gouvernance et l'habilitation des citoyens locaux.

---

<sup>1</sup> Annick BOURGUIGUON, « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de comptabilité* n° 269, 1995, p.62.

Selon **DUPUIS** et **GUDEDON** la décentralisation se définit par « l'attribution d'une certaine autonomie à des collectivités qui administrent librement par des conseils élus, sous le contrôle du gouvernement<sup>1</sup>». Pour atteindre ces objectifs de la décentralisation, des dispositions doivent être mises en place pour une meilleure prise de décision par rapport, d'une part à l'allocation et l'utilisation des ressources, l'organisation des gouvernements locaux, une participation efficace des populations et d'autre part, par rapport à l'évaluation des diverses actions publiques. Il s'agit en fait, pour les collectivités territoriales de trouver solution à des problèmes de performance et du pilotage de la performance.<sup>2</sup>

La décentralisation a plusieurs aspects, on trouve « la décentralisation politique (ou démocratie), la décentralisation administrative (ou déconcentration) et la décentralisation fiscale<sup>3</sup>». La performance des collectivités territoriales peut être aussi appréhendée à travers la qualité de la décentralisation fiscale dont elle est la répartition du contrôle des revenus et des dépenses budgétaires à travers les différents niveaux de gouvernement. Elle structure donc l'origine des ressources nécessaires aux actions de développement des communes.<sup>4</sup>

On constate, d'après les définitions au-dessus, que la démarche de performance, ou son pilotage, serait un dispositif ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant cette gestion vers l'atteinte de résultats avec des moyens prédéterminés.

## 1.2 Les indicateurs de performance des collectivités territoriales

Selon **Burns & Waterhouse** « les mesures de performance étaient définies comme l'utilisation des indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et réalisations<sup>5</sup> ».

Mais actuellement il n'est pas seulement d'élaborer des indicateurs de performance mais d'établir un système qui peut mesurer les résultats à travers les indicateurs financiers et non financiers<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> DUPUIS et GUDEDON, Droit Administratif, Edition Armand Colin, 3<sup>ème</sup> édition, Paris, 1991, p.183.

<sup>2</sup> Aimé TOGODO AZON et DIDIER Van Caillie, Outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales, 2010, p.03.

<sup>3</sup> Stéphanie BOULENGER et autres, « Déconcentration, délégation et dévolution : Avantage, inconvénient et mise en place, Montréal », Aout 2011, p. 05.

<sup>4</sup> Aimé TOGODO AZON, Impact des Facteurs de Contexte sur le Design des Systèmes de Contrôle de Gestion dans les Collectivités Locales Béninoises, thèse de doctorat en science commerciale à l'école de gestion de l'université de Liège, soutenue 2011, p.34.

<sup>5</sup> W. J BURNS et J. H WATERHOUS, « Budget control and organization structure, Journal of Accounting Research », Vol. 13, 1975, pp.177-203.

<sup>6</sup> D. P MOUNIHAN « Managing for results in state government: Evaluating a decade of reform », Public Administration Review, Vol. 66, n°1, 2006, pp.78-90.

Une fois défini ce que l'on souhaite piloter, il convient de construire l'instrument de mesure de la performance c'est-à-dire le tableau de bord qui se définit comme un support d'informations synthétiques, présentant une série d'indicateurs pertinents et susceptibles de fournir une aide à la décision dans le cadre d'un dialogue de gestion.

Les éléments constitutifs du tableau de bord sont donc les indicateurs qui permettent de mesurer l'action des services dans la mise en œuvre de la stratégie. Cette mesure peut revêtir plusieurs formes selon l'angle d'analyse souhaité (optimisation des coûts ; atteinte des objectifs...).

On distingue traditionnellement, les indicateurs dits « simples » qui regroupent les notions<sup>1</sup> :

- De moyens
- De résultats
- D'objectifs
- D'environnement

Et les indicateurs dits « composés » qui sont :

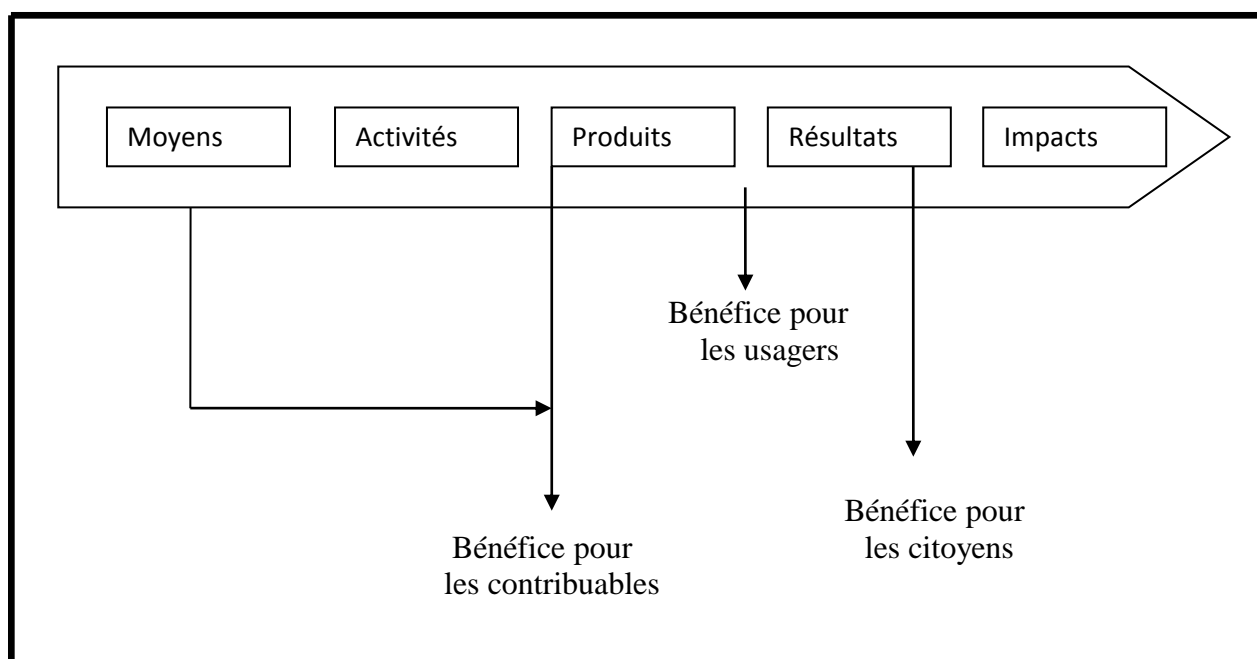
Des ratios autour des notions :

- D'efficience
- D'efficacité
- D'impact

On peut considérer les indicateurs comme pertinents s'ils : Sont suffisamment représentatifs de l'objectif. Ils doivent couvrir le spectre des préoccupations de la collectivité et de ses administrés. L'État propose de sélectionner des indicateurs susceptibles de répondre aux attentes de trois catégories de publics identifiées dans le schéma ci-dessous et non exclusives les unes des autres :

---

<sup>1</sup> Olivier LANDEL: Démarches locales de performance : pratiques et enjeux Principes consacrés par la LOLF, le rôle précurseur des collectivités locales, France, 2007, p.75.

**Figure n° 08** : les indicateurs qui répondent aux attentes des trois catégories de publics.

**Source:** Olivier LANDEL, Démarches locales de performance, pratiques et enjeux Principes consacrés par la LOLF, le rôle précurseur des collectivités locales, France, 2007, p.76.

L'objectif du contrôle de gestion est de définir un rapport coût / qualité du service rendu et nécessite pour cela une approche du coût fondée sur l'examen de la comptabilité générale et analytique et en cela dépend de la qualité de celle-ci.

Pour mesurer ce rapport, il est nécessaire de mettre en place des indicateurs de plusieurs sortes <sup>1</sup>:

- Des indicateurs d'activité (qu'est-ce qui a été fait ?).
- Des indicateurs de coûts (qu'est-ce que cela a coûtés ?).
- Des indicateurs de qualité (qu'est-ce que cela valait ?).
- Et des indicateurs de résultats du service rendu (qu'est ce qui a été significatif ?).

Le croisement des résultats de ces indicateurs va donner les éléments d'appréciation de l'efficacité du service, c'est-à-dire de son efficacité au moindre coût.

<sup>1</sup> William NAHUM, et autre, « La qualité comptable au service d'une gestion performante des collectivités locales », guide des bonnes pratiques N°18, Paris, 2007, p. 34.

Dans les organisations publiques telles que les collectivités locales, le système de mesure de la performance peut jouer quatre rôles<sup>1</sup>:

- Aider les municipalités à évaluer si la «valeur reçue» (contribution) de l'état central, des fournisseurs, des citoyens et des employés est conforme à celle qui est espérée d'eux.
- Aider les municipalités à évaluer si la «valeur fournie» (besoin) aux citoyens et usagers est suffisante (par rapport à leurs besoins) pour qu'ils puissent continuer.
- Aider l'organisation dans le design et l'implémentation du «processus d'efficience» (processus qui contribue aux objectifs secondaires).
- Aider les collectivités locales à évaluer leurs «propriétés stratégiques», c'est-à-dire aider l'organisation à évaluer ses planifications et ses contrats, à la fois implicites et explicites, qu'elle a négocié avec ses partenaires par l'évaluation de l'impact des objectifs secondaires sur les objectifs primaires.

### 1.3. La performance des collectivités territoriales et participation des citoyens

L'impact de la participation des citoyens dans l'évaluation de la performance des organisations publiques est la préoccupation de plusieurs chercheurs au cours de ces dernières décennies. **Folz** voit que la participation des citoyens à l'évaluation de l'action publique est un Axe du succès afin d'améliorer des services<sup>2</sup>.

Aussi, **Kelly et Swindell** trouvent une corrélation plus forte entre la mesure administrative de l'output et la satisfaction des citoyens. À cet égard, les auteurs voient que l'intégration et la participation de la citoyenneté forment une composante d'un programme complet d'évaluation de la performance des services municipaux<sup>3</sup>.

La participation et de la satisfaction des citoyens sont des indicateurs pertinents pour mesurer de la performance dans les gouvernements locaux<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup>Aimé TOGODO AZON, *Op cit*, 2010, p.06.

<sup>2</sup>Folz D.H, « Service Quality and Benchmarking the Performance of Municipal Services», *Public Administration Review*, Vol. 64, n°2, March/April, 2004, pp. 209-220.

<sup>3</sup>Kelly M. J et C Swindell, «A multiple-indicator approach to municipal service evaluation: correlating performance measurement and citizen satisfaction across jurisdictions », *Public Administration Review*, Vol. 62, n°5 Sept/Oct 2002, p. 615.

<sup>4</sup>Melkers J et K, Willoughby, «Models of Performance-Measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects», *Public Administration Review*, Vol. 65, n°2 March/April, 2005, p. 180-190

Outre, les élections rassemblent un bon indicateur d'évaluation de la performance des collectivités territoriales dans les pays démocratiques. L'avis d'un électeur de réélire un élu dépend à la fois du bien-être de l'électeur, des décisions de politiques observables prises par le politicien et des résultats des décisions politiques non observables.

Selon l'article 11 de la loi n° 11-10 L'assemblée populaire communale (APC) prend toute mesure pour informer les citoyens des affaires les concernant et les consulter sur les choix des priorités d'aménagement et de développement économique, social et culturel, dans les conditions définies par la présente loi<sup>1</sup>.

Dans ce domaine, notamment, les supports et les médias disponibles peuvent être utilisés. L'APC peut également présenter un exposé sur ses activités annuelles devant les citoyens.

Pour réaliser les objectifs de démocratie locale, dans le cadre de la gestion de, l'APC veille à mettre en place un encadrement adéquat des initiatives locales, visant à intéresser et à inciter les citoyens à participer au règlement de leurs problèmes et à l'amélioration de leurs conditions de vie.

## **2. la contribution du système de contrôle de gestion à la gestion des risques par le contrôle interne dans les collectivités territoriales**

La gestion des risques et le contrôle de gestion sont deux démarches parallèles, voire même que la mise en place d'un système de contrôle de gestion découle de la gestion des risques dans le sens où l'identification de ces derniers est un préalable nécessaire dans les collectivités territoriales.

### **2.1. La démarche de gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales**

Pour une collectivité, un risque représente tout événement qui empêcherait de répondre à cet objectif de satisfaction de l'intérêt général ou le contraindrait profondément. C'est au regard de cette considération principale que doit être prise en compte la démarche de gestion des risques et de contrôle interne au sein d'une collectivité.

---

<sup>1</sup>L'article n° 11, la loi n° 11-10, JORADP, 22 juin 2011, pp.6-7.

### 2.1.1. L'évaluation des risques.

L'absence d'évaluation des risques dans les collectivités est actuellement l'un des freins principaux à l'obtention d'une qualité comptable suffisante. Les risques sont en effet plutôt mal retraduits dans les comptes des collectivités territoriales tant pour leur propre gestion que pour la gestion déléguée notamment en matière de services publics. Le portefeuille des risques géré par les organisations publiques couvre notamment les aspects suivants :<sup>1</sup>

- Risques découlant de l'environnement réglementaire et liés au non respect des instructions budgétaires.
- Risques découlant de la défaillance des services dans les processus opérationnels et de support.
- Risques liés à la commande publique.
- Risques liés à la maîtrise des participations, opérateurs, et à la gestion déléguée : délégataires de service public, coût/qualité du service, absence de plan de patrimoine.
- Risques découlant d'une gouvernance publique de la politique et du droit insuffisante : déficit démocratique, absence de concertation ou de système d'écoute des attentes des citoyens/usagers.
- Risques de fraude interne et externe.
- Risques relatifs à la défaillance des services dans la gestion patrimoniale des actifs.
- Risques liés à la sécurité des personnes.
- Risques globaux/environnementaux : catastrophes naturelles, sinistres, accidents...

D'une manière générale, certains risques peuvent être créés par :

- Une mauvaise vision politique par rapport aux enjeux (développement du territoire en cohérence avec les territoires contigus ou englobant, mauvaise appréhension du développement durable, de l'urbanisme...
- Les décalages entre « vision politique » et « décisions politiques », plan de mandat déficient, mauvaise hiérarchisation des projets, mauvaise appréhension de la juste qualité.

---

<sup>1</sup> William NAHUM, et autre, Op cit, 2007, p.17.



- Les décalages entre « décision politique » et « mise en œuvre », plan d'action déficient, erreurs de programmation annuelle, mauvais phasage du calendrier opérationnel avec le calendrier politique.

Ce qui importe au sens large est l'information financière retracée dans l'ensemble des éléments comptables mis à disposition de la décision politique, afin que l'utilisation des deniers publics soit plus efficace, plus sûre. Cette information financière ne peut s'obtenir que grâce à une amélioration encore plus importante de la qualité comptable issue de la sphère privée qui intègre véritablement cette culture de prise en compte des risques potentiels de toute nature qu'ils soient.

### **2.1.2. La gestion des risques.**

Les risques financiers n'ont plus été au centre des problématiques de management des collectivités, à quelques exceptions.

Les collectivités ont aussi, en théorie, souvent "externalisé" le risque financier au travers de contrats de délégation de service avec des partenariats publics privés.

Sur le périmètre de la gestion publique, le management du risque financier reste très limité. Trois classes de risque en particulier :<sup>1</sup>

- La gestion du passif financier (produits structurés).
- La gestion des services concédés (dette et risque de gestion déficitaire).
- La gestion du personnel, notamment prospectivement (retraites...).

Ces risques sont à prendre en compte dans une démarche de contrôle interne ; la plupart de ces risques peuvent entraîner une altération de la qualité du service public, une augmentation des coûts sans contrepartie en matière de recettes, et éventuellement un surendettement mettant la collectivité en difficulté financière.

Afin de mieux appréhender ce que peut recouvrir un système intégré de contrôle interne en termes d'enjeux, il convient de décliner la préoccupation de satisfaction de l'intérêt général d'une collectivité territoriale en trois enjeux principaux :<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Idem, p.25.

<sup>2</sup> Bartoli M, La gestion des risques et le contrôle interne dans les collectivités territoriales, Edition DFCG, Paris, 2013, p.32.

- L'amélioration continue du service public rendu à l'utilisateur : permettre une amélioration continue et progressive de la qualité, la pertinence, l'équité ou encore la proximité du service public.
- La continuité du service public : prévenir l'activité contre tout événement pouvant entraîner un dysfonctionnement ou une discontinuité du service public.
- La performance objective de l'action publique : grâce à une mise sous contrôle efficace des processus et des risques, optimiser le fonctionnement en termes de qualité, de coût et d'efficacité en répondant aux exigences de transparence, afin d'améliorer la production et la délivrance du service public.

## **2.2. Les finalités de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

Trois types de finalité de contrôle de gestion à savoir la finalité conformité, la finalité économique et la finalité politique :<sup>1</sup>

### **2.2.1. La finalité conformité « éthique »**

La finalité éthique vise principalement le respect de la régularité et la mesure de la conformité des actes communaux. Ceci sous-entend l'existence des lois et règlements. L'accent est mis ici sur le respect de l'orthodoxie financière par rapport aux règles de dépenses publiques et des recettes publiques.

Le contrôle dans ce cas est plus un contrôle externe exercé sous la forme d'un audit ou d'inspection générale, le système d'incitation sera alors basé sur le respect des procédures de dépenses et de recettes.

Concernant les outils de contrôle de gestion utilisés afin d'atteindre cette finalité, on trouve le budget traditionnel et le budget de productivité.

### **2.2.2. La finalité économique**

Les missions de cette finalité ont évolué dans le temps. Au départ, la mission dévolue aux autorités locales est d'allouer les ressources selon des lignes budgétaires, après les missions ont orienté pour contrôler l'atteinte de la performance, l'efficacité et l'efficience des services offerts.

---

<sup>1</sup> Aimé TOGODO AZON, *Op.cit*, 2010, p.258.

L'outil qui va mesurer la performance est le budget d'output et le système d'incitation peut être axé sur le résultat basé sur l'output. Ce qui peut s'apparenter au contrôle par les résultats parce que le manager est plus tenu responsable des outputs. Alors il doit assurer le bon fonctionnement du budget de productivité et du programme.

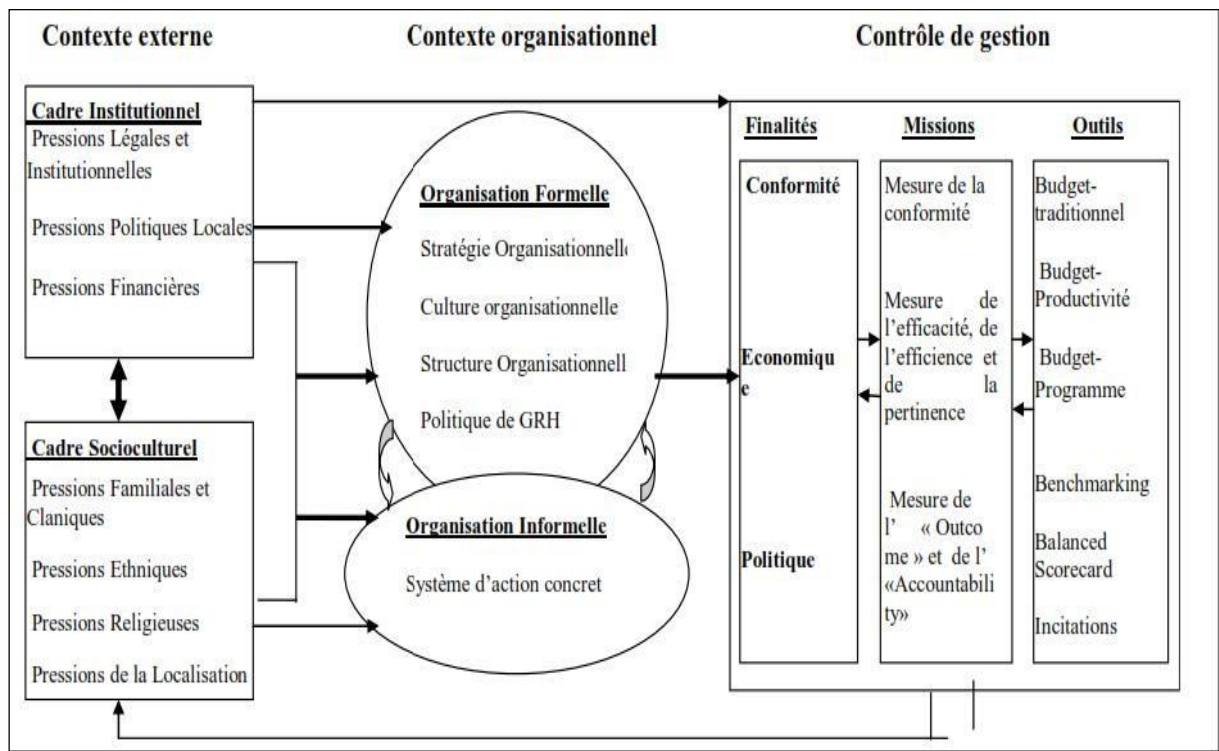
### **2.2.3. La finalité politique**

Deux missions fondamentales justifient la finalité politique. Les autorités locales seront tenues à la mesure de l'outcome et celle de l'accountability, sachant que les politiciens pensent et décident de manière rationnelle de manière à assurer leur élection et rester au pouvoir, le budget output doit intégrer les buts importants des programmes politiques et la performance à atteindre; buts et performance qui seront mesurés grâce au budget outcome utilisé pour évaluer la qualité de l'efficacité des programmes et savoir si oui ou non les buts ont été atteints. En revanche et en ce qui concerne l'accountability, deux approches sont identifiées:

- La vision traditionnelle exige un compte rendu sur la conduite et les raisons poussant les individus à certaines actions, cherchant à rappeler la dépendance réciproque.
- Dans le secteur public et dans la mouvance de la nouvelle gestion publique, l'accountability est vue comme la responsabilité des autorités publiques devant les citoyens et consommateurs.
- Concernant les outils on trouve le benchmarking comme outil de pilotage de la performance pour moderniser les gouvernements locaux et accroître l'accountability. En revanche, actuellement les préoccupations prennent le rôle sur le tableau de bord prospectif.

La figure ci-après schématise le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

**Figure n° 09** : Le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.



Source : Aimé TOGODO AZON, *Op cit*, 2010, p.99.

### 2.3. Les conditions de succès d'une démarche de contrôle de gestion

Au-delà du recours à l'expertise d'un contrôleur de gestion compétent, le succès d'une démarche de contrôle de gestion nécessite qu'un certain nombre de conditions soient réunies.

Celles-ci sont d'ordre technique, mais aussi et avant tout d'ordre politique, en ce sens qu'elles dépendent de la volonté des dirigeants et de leur capacité à mettre en place une véritable culture de la performance appropriée par les différents acteurs de l'organisation.

On trouve :<sup>1</sup>

### **2.3.1. Une direction générale impliquée**

La mise en place d'un processus de planification et de pilotage des performances est un changement important. En effet, cela modifie le processus d'allocation des ressources qui est toujours un point sensible, cela amène les responsables à prendre des positions sur ce que sont les priorités de l'organisation, ce qui peut être parfois délicat dans un contexte public, de plus cela modifie les responsabilités de chacun en mettant en place des éléments de décentralisation et en demandant des engagements en matière de résultats.

Un tel changement n'est donc possible qu'avec une volonté ferme d'une direction générale convaincue des avantages d'une telle démarche : capacité à mieux s'adapter aux besoins des usagers, à dégager des ressources qui pourront être utilisées à de nouvelles fins, meilleures anticipation et réactivité, amélioration du dialogue interne et de la coopération entre les services...

Cette volonté n'est d'ailleurs pas elle-même indifférente aux exigences de performances qui peuvent être exprimées par les tutelles, les bailleurs de fonds, les électeurs, les médias, les interlocuteurs externes divers... qui peuvent selon les cas être plus ou moins soucieux de la performance de telle ou telle organisation publique et exigeants pour que celle-ci apporte la preuve des résultats qu'elle obtient et des progrès qu'elle effectue.

### **2.3.2. Une gestion finalisée**

Des cycles de gestion bien organisés et des résultats de gestion sanctionnés, mais l'implication des dirigeants doit être complétée par celle des différents responsables. Comme dans tout changement de système de management, il s'agit avant tout de changer les comportements : on le voit ici à l'importance à accorder au dialogue de gestion dans le cadre de réunions d'élaboration des plans et de suivi de leur exécution ou de leur réorientation, qui amène une évolution certaine dans les relations hiérarchiques.

---

<sup>1</sup> René DEMEESTERE: Le contrôle de gestion dans le secteur publique, édition LGDJ, Paris, 2002, PP.188-189.

En effet, ces processus visent à être de véritables lieux d'échanges entre les différents responsables de l'organisation pour trouver la meilleure façon de conduire des changements visant à l'amélioration des performances. Ils doivent donc comporter des allers et retours multiples verticalement entre niveaux hiérarchiques, horizontalement entre les acteurs parties prenantes à un même processus ou à un même projet. La qualité de ces échanges est un des points clés de leur bon fonctionnement. Elle nécessite en particulier un calendrier bien choisi, des réunions bien gérées (ordre du jour, dossier préparatoire, discipline de parole, écoute des différentes pointes de vue, relevé de décisions..).

Sinon, le risque est de voir l'exercice devenir purement formel et conclu en fonction des rapports de pouvoir plus qu'en se fondant sur une analyse collective des options possibles et de leurs avantages respectifs.

Mais, là aussi, l'implication des responsables repose sur l'intérêt qu'ils peuvent voir à mettre en œuvre de telles démarches.

Un des leviers de renforcement de cette implication reste bien évidemment la reconnaissance des résultats de gestion obtenus par chacun.

### **2.3.3. Une information de qualité et un contrôle interne solide**

La qualité de ces dialogues repose pour une bonne part sur la qualité des informations permettant de mesurer les résultats obtenus et à atteindre, et d'effectuer les diagnostics des points d'amélioration.

En effet, l'expérience montre que, faute de chiffres fiables, les dialogues de gestion tournent vite à la discussion sur les chiffres ( chacun ayant les siens), au lieu d'être une discussion ( suivie d'action) sur les actions à mener compte tenu de la situation que l'on a diagnostiquée en s'appuyant sur les chiffres fournis par le contrôle de gestion, dans le cadre de règles de gestion commun , acceptées et appliquées.

Les chiffres produits par les systèmes d'information comptables et opérationnels doivent donc être fiables et pertinents, compte tenu des priorités de l'organisation. Cela implique en particulier un bon niveau de contrôle interne, donc des procédures bien construites, comprises et appliquées, garantissant par construction (séparation de fonctions...) et par vérification une qualité de production des informations et une maîtrise des risques pouvant exister sur les différents processus de gestion.

#### **2.3.4. Un scénario d'introduction progressive**

Un changement de cette importance demande du temps. Il se fait donc en plusieurs étapes successives, gérées en management de projet, avec une communication claire et en s'attachant à montrer rapidement de premiers résultats.

Un des scénarios possibles de mise en œuvre est de commencer par la mise en place du système de suivi : instruments de mesure (tableaux de bord et comptabilité de gestion) et dynamique d'animation de gestion, de suivi régulier des résultats, pour ensuite progresser vers une meilleure finalisation de la gestion et une adaptation des démarches d'allocation des ressources.

Cela permet en particulier de mettre l'accent sur l'aspect apprentissage, recherche d'amélioration régulière des performances, en valorisant les succès obtenus et en créant des incitations à progresser de façon positive.

## Section 02 : Le contrôle budgétaire comme un outil de pilotage dans les collectivités territoriales

Un cadre budgétaire pour les collectivités locales est un véritable outil de performance ayant pour principales finalités de structurer le dialogue budgétaire, d'organiser le pilotage stratégique autour des objectifs et des indicateurs associés aux différents programmes et de réguler l'allocation de crédits et le plafond des autorisations budgétaires.

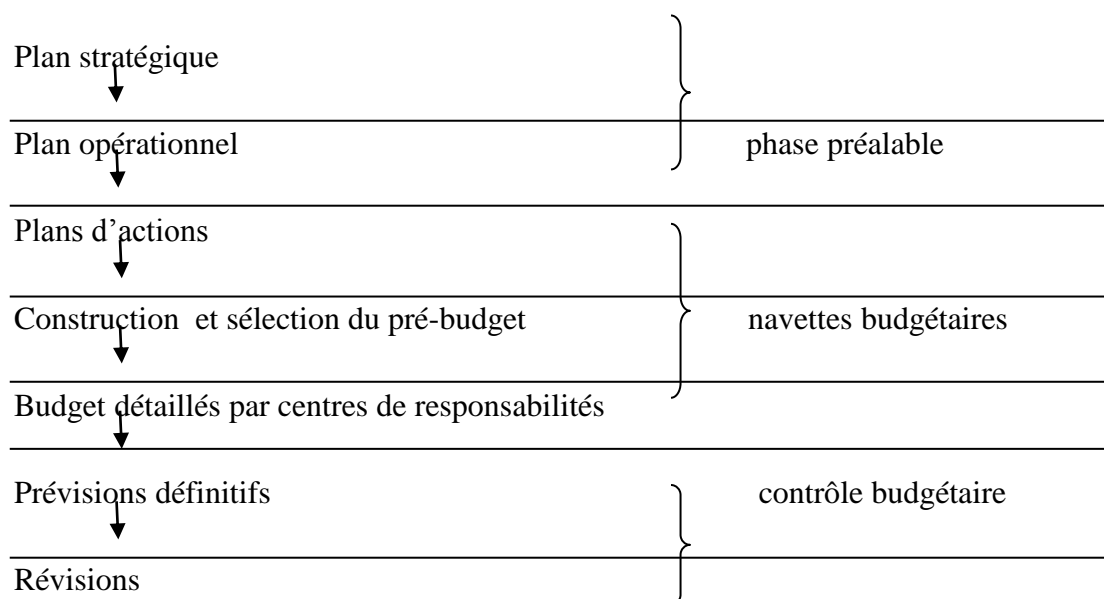
### 1. Le cadre budgétaire

L'élaboration du budget obéit à des règles universelles et spécifiques relatives au maniement des deniers publics.

#### 1.1. La démarche générale du processus budgétaire

La démarche comporte différentes étapes qui peuvent être résumées par le schéma ci-dessous :<sup>1</sup>

**Figures n° 10** : processus budgétaire classique.



**Source** : Alain BURLAUD et autres, Contrôle de gestion, France, 2004, p.59.

<sup>1</sup> Alain BURLAUD et autres, Contrôle de gestion, France, 2004, pp.60-61.



### **1.1.1. La fixation des objectifs pour l'année à venir**

La direction générale, secondée par le service « contrôle de gestion », lance la campagne budgétaire et définit le cadre dans lequel les budgets doivent être préparés. Elle fournit pour cela un certain nombre d'informations, en particulier :

- Les objectifs pour l'année à venir, en termes financiers mais aussi en matière d'activités.
- Des prévisions chiffrées sur l'environnement.
- Les politiques à mettre en œuvre.

### **1.1.2. Construction et sélection du pré-budget**

Le cadre général d'élaboration des budgets définit, le contrôleur de gestion peut élaborer des prés-budgets par centres de responsabilité. Pour cela, il va effectuer des prévisions sur le résultat d'exploitation.

Les budgets sont ensuite consolidés afin d'évaluer leurs effets sur le résultat de l'organisation. La direction générale, réunie en comité budgétaire, choisit alors la simulation la plus proche de ses objectifs, c'est-à-dire celle qui correspondant aux résultats qu'elle souhaite atteindre.

### **1.1.3. Construction et négociation des budgets détaillés**

A chaque responsable est communiqué son pré-budget, c'est-à-dire la variante budgétaire qui a été privilégiée par la direction générale. Il fournit un cadre de travail avec des objectifs datés et chiffrés à partir desquels chaque responsable doit travailler.

### **1.1.4. Prévisions définitives**

Les négociations terminées, les budgets sont arrêtés et consolidés. On obtient le « budget de synthèse » qui va être évalué par la direction générale puis validé. Les budgets détaillés peuvent alors être mensualisés pour permettre leur suivi mensuel et, ultérieurement, la mise en œuvre du contrôle budgétaire.

### 1.1.5. Le calendrier

Les budgets doivent être établis avant le début de l'année budgétaire qui les concerne. Autrement dit, lorsque l'exercice coïncide avec l'année civile, les budgets de l'année N doivent être prêts pour le 1<sup>er</sup> janvier N. La procédure budgétaire commence alors en général début de septembre N-1 pour s'arrêter fin décembre N-1. Lorsqu'il existe un processus formel de planification, la construction du plan stratégique et du plan opérationnel constitue une étape préalable à l'élaboration des budgets détaillés.

### 1.1.6. Révisions

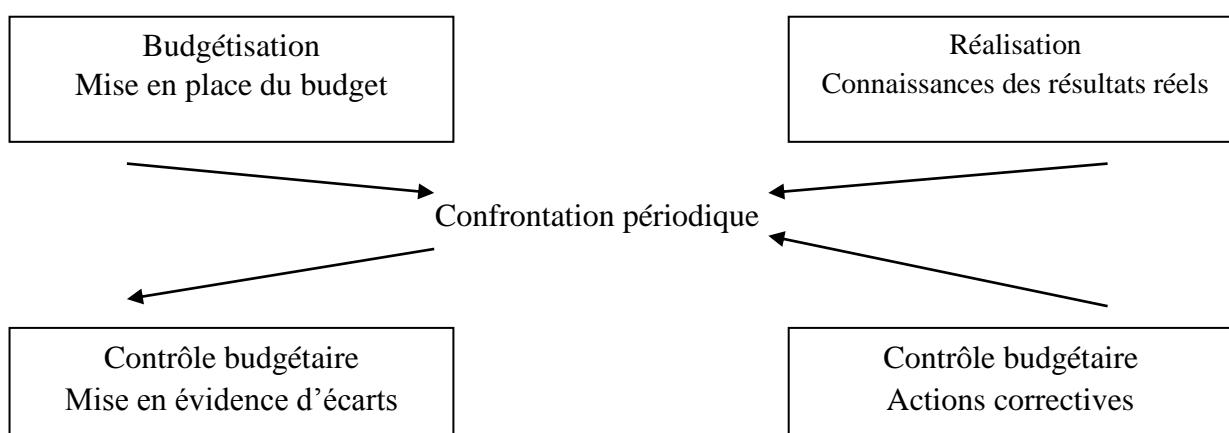
Les budgets ne constituent pas un cadre de prévisions figées : ils sont évidemment actualisés « chaque fois que des circonstances majeures rendent le travail de prévision antérieure peu utilisable pour la conduite de l'action ».

Ils doivent, par ailleurs, être actualisés en cours d'année pour tenir compte d'éventuels écarts – entre les réalisations et les prévisions – décelés lors de la procédure de contrôle budgétaire.

La mise en place d'une gestion budgétaire va donc permettre de piloter l'organisation dans la mesure où une responsabilité est associée à chaque budget. Chaque responsable devra rendre compte des écarts si ces derniers sont jugés significatifs.

Le schéma ci-après, modélise la budgétisation et contrôle budgétaire.

**Figure n° 11** : budgétisation et contrôle budgétaire.



**Source** : Alain BURLAUD et autres, *Contrôle de gestion*, France, 2004, p.62.

## **1.2. La structure et les règles budgétaires**

Les principes budgétaires sont des règles techniques, destinées à assurer la bonne gestion des finances publiques. Ces règles président à l'élaboration, au vote et à l'exécution du budget.

### **1.2.1. Les principes budgétaires**

On les dénombre sous forme de six principes fondamentaux :

#### **- L'équilibre budgétaire**

L'équilibre budgétaire signifie l'égalité entre les dépenses publiques et les ressources définitives prévues pour les financer, c'est-à-dire les ressources autres que l'emprunt, les moyens de trésorerie ou les manipulations monétaires<sup>1</sup>.

Ce principe qui n'est pas une nécessité juridique mais un des plus importants principes techniques du droit budgétaire, n'admet ni déficit, ni excédent.

Actuellement, le principe de l'équilibre budgétaire subit une véritable entorse avec ce qu'on appelle le «découvert budgétaire» et le «déficit budgétaire».

#### **- L'annualité budgétaire**

Principe de droit budgétaire selon lequel les autorisations de dépenses, les prévisions de recettes ne sont valables que pour une année<sup>2</sup>.

L'exercice budgétaire coïncide avec l'année civile, il commence le 1<sup>er</sup> janvier et se termine le 31 décembre. Il doit être voté un budget par an mais l'assemblée délibérante peut apporter des modifications en cours d'année en votant des décisions modificatives. Le budget doit être exécuté dans l'année. Cependant, ce principe est atténué par l'existence d'une journée complémentaire<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Manuel du contrôle des dépenses engagé, MF-DGB, 2007, p.07.

<sup>2</sup> Idem, p.09..

<sup>3</sup> Manuel du Direction générale des Finances publiques, « Mémento financier et fiscal du Maire en France », 2008, p.14.

### - L'unité budgétaire

Principe de droit budgétaire selon lequel tous les éléments budgétaires doivent être rassemblés dans un seul document<sup>1</sup>.

### - L'universalité budgétaire

Le budget doit réunir en une seule masse toutes les ressources publiques et doit imputer sur cette masse l'ensemble des dépenses publiques, pour leur valeur réelle, sans limite, contraction ou affectation<sup>2</sup>.

### - La séparation des ordonnateurs et des comptables

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<sup>3</sup>.

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'agent public : les ordonnateurs et les comptables<sup>4</sup>.

### - La spécialité des crédits

Le principe de la spécialité des crédits signifie que les crédits prévus et autorisés dans le budget ne constituent pas une masse globale permettant de faire face indifféremment aux dépenses, mais une série de crédits correspondant à une opération précise, avec un montant fixé<sup>5</sup>.

## 1.2.2. La structure du budget

D'un point de vue comptable, le budget se présente en deux parties, une section de fonctionnement et une section d'investissement. Chacune de ces sections doit être présentée en équilibre, les recettes égalant les dépenses.

---

<sup>1</sup> Manuel du contrôle des dépenses engagé, *Op cit*, 2007, p.10.

<sup>2</sup> Idem, p.10.

<sup>3</sup> Jean GIRARDON, *Les collectivités territoriales*, Editions Ellipses, France, 2001, p.80

<sup>4</sup> Idem, p.80.

<sup>5</sup> Manuel du contrôle des dépenses engagé, *Op cit*, 2007, p.12.

### **- La section de fonctionnement**

Cette section retrace toutes les opérations de dépenses et de recettes nécessaires à la gestion courante et régulière de la commune, celles qui reviennent chaque année<sup>1</sup>.

Par exemple, en dépenses : les dépenses nécessaires au fonctionnement des services de la commune, les prestations de services extérieurs comme les charges d'entretien, les autres charges de gestion courante, le paiement des intérêts des emprunts.

En recettes : les produits locaux, les recettes fiscales provenant des impôts directs locaux, les dotations de l'État comme la dotation globale de fonctionnement et les participations provenant d'autres organismes ou collectivités locales.

### **- La section d'équipement et d'investissement**

Elle présente les programmes d'investissements nouveaux ou en cours. Elle retrace les dépenses et les recettes ponctuelles qui modifient de façon durable la valeur du patrimoine comme les dépenses concernant le remboursement des capitaux empruntés, les acquisitions immobilières ou les travaux nouveaux (ex : construction d'une salle des sports). Parmi les recettes d'investissement, on trouve généralement les recettes destinées au financement des dépenses d'investissement, comme par exemple les subventions d'investissement, la dotation globale d'équipement (DGE), les emprunts, le produit de la vente du patrimoine...

La section d'investissement est par nature celle qui a vocation à modifier ou enrichir le patrimoine de la collectivité.

Les deux sections sont indépendants mais en trouvent un cas exceptionnel, résulte en effet :<sup>2</sup>

La seule liaison qui unit les deux sections du budget communal s'opère par l'autofinancement appelé prélèvement pour dépenses d'équipement public, compte 83, dépenses en section en section de fonctionnent et article 100 en recette de la section d'équipement et d'investissement..., ce qui permet à la collectivité de réaliser un effort d'épargne sur les recettes de fonctionnement au profit de l'équipement et de l'investissement en vue la dépréciation de ces biens ou de les accroître.

---

<sup>1</sup> Manuel du Direction générale des Finances publiques, Op cit, 2008, p.16.

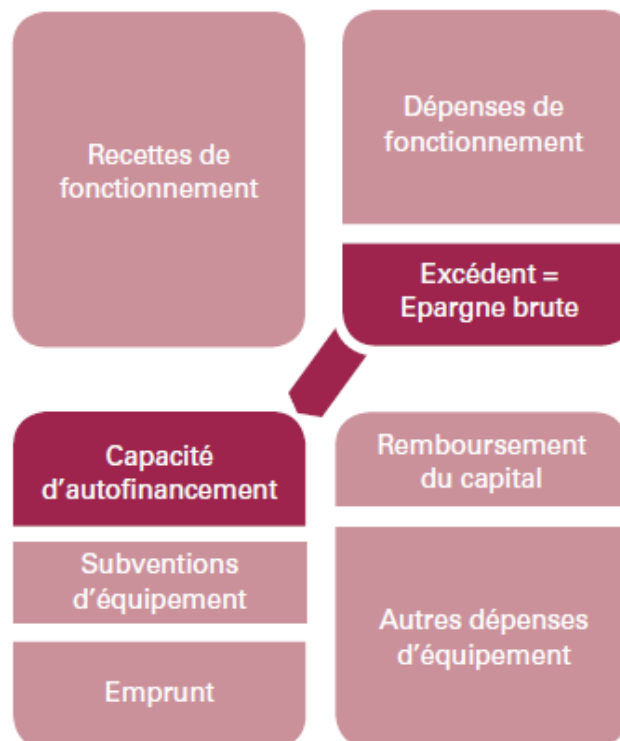
<sup>2</sup> Chérif RAHMANI, Les finances des communes algériennes, Edition Casbah, Alger, 2002, pp.28-29.

Cependant, la pratique a montré des situations de moins en moins exceptionnelles, devenues hélas même la règle, et qui font que la section de fonctionnement enregistre un déficit souvent adossé à une insincérité budgétaire avérée tandis que la section d'équipement affiche paradoxalement un solde positif.

Si la section de fonctionnement affiche un déficit, l'assemblée communale peut soit diminuer ses dépenses de fonctionnement ou augmenter ses recettes de fonctionnement, soit réduire un ou plusieurs programmes d'équipement autofinancés à concurrence du déficit, opération de devant se traduire par une diminution de la dotation de l'article 100, prélèvement pour dépenses publiques, et la même diminution doit s'effectuer à la section de fonctionnement, (compte 83-prélèvements) pour dépenses d'équipement publiques. Ainsi l'équilibre budgétaire se trouve rétabli. C'est, en principe, cela la logique de l'équilibre budgétaire.

La figure ci-après indique la liaison entre la section de fonctionnement et d'investissement :

**Figure n°12** : La liaison entre la section de fonctionnement et d'investissement.



Source : [WWW.INET.CNFPT.FR](http://WWW.INET.CNFPT.FR), publié Octobre 2015, consulté le 13/03/2016 à 11 :30.

## **2. La pratique budgétaire**

La pratique budgétaire, elle s'étale généralement sur : la durée de l'exercice budgétaire qui est d'un an et coïncide avec l'année civile, la préparation par l'organe exécutif du budget primitif de l'année N ainsi que la discussion de ses orientations par l'assemblée délibérante ont lieu au cours de l'année N-1, la discussion et l'adoption du budget primitif par l'assemblée délibérante se tiennent soit à la fin de l'année N-1, soit au cours de 1<sup>er</sup> trimestre de l'année N, l'exécution du budget par l'ordonnateur et le comptable se déroule tout au long de l'année N, avec des ajustements possibles par le vote du budget supplémentaire et des décisions modificatives, la clôture des comptes du budget de l'année N, ainsi que les vérifications et les contrôles, se situent dans l'année N-1.<sup>1</sup>

### **2.1. Les documents budgétaires**

Le budget, expression générique, se traduit par une série de documents qui, s'ils ont tous en commun de relater les dépenses et les recettes de la collectivité, ainsi se succèdent :

#### **2.1.1. Le budget primitif (BP)**

Retrace les prévisions de dépenses autorisées et les recettes escomptées pour l'année considérée<sup>2</sup>.

#### **2.1.2. Le budget supplémentaire(BS)**

Les prévisions inscrites au budget primitif peuvent être modifiées en cours d'exercice par l'assemblée délibérante, qui vote des décisions modificatives. Le budget Supplémentaire, établi généralement au second semestre de l'année, a essentiellement pour objectif de reprendre les résultats budgétaires de l'exercice précédent. Ces résultats, désormais connus plus tôt grâce à l'utilisation de moyens informatiques, sont le plus souvent repris au budget primitif. La décision modificative appelée budget supplémentaire a ainsi tendance à perdre de son intérêt<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Jean GIRARDON, *Op cit*, 2001, p.83.

<sup>2</sup> Chérif RAHMANI, *op.cit*, 2002, p.45.

<sup>3</sup> Manuel du Direction générale des Finances publiques, *Op cit*, 2008, p.15.

### **2.1.3. Le compte administratif (CA) et le compte de gestion (CG)**

Ce sont deux documents dont le contenu est identique puisqu'ils sont le reflet d'une même réalité que la séparation des ordonnateurs et des comptables permet d'éclairer de deux points de vue différents. Le compte administratif est établi à partir des comptes de l'exécutif ordonnateur, le compte de gestion à partir de ceux du comptable payeur.<sup>1</sup>

Le compte administratif traduit le résultat de l'exercice ; ce dernier est primordial pour juger de la qualité de la gestion de l'ordonnateur, notamment à travers l'importance des écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations concrètes.

Les impératifs juridiques, économiques et sociaux difficiles à prévoir dans leurs conséquences financières peuvent obliger les responsables de la gestion municipale à prendre des décisions financières modificatives pour des dépenses sous-évaluées ou nouvelles, Il s'agit d'ouverture de crédit par anticipation ou autorisation spéciale selon que cela intervient avant ou après le budget supplémentaire. Leur régularisation a lieu, selon le cas, au budget supplémentaire ou au compte administratif.<sup>2</sup>

## **2.2. Préparation, vote et adoption du budget**

Selon les principes budgétaires, chaque budget s'étale généralement sur la préparation, l'adoption et le vote du budget.

### **2.2.1. La préparation du budget**

Selon la taille de la collectivité, donc l'importance de son budget, l'exécutif de moyens plus ou moins développés pour l'élaborer. Si dans les petites communes rurales la préparation du budget se fait généralement par une discussion entre le maire, le secrétaire de mairie et le percepteur, dans les collectivités municipales plus grandes, un service est spécialement affecté à cette préparation qui s'étale sur plusieurs mois<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Jean GIRARDON, *Op.cit*, 2001, p.82.

<sup>2</sup> Chérif RAHMANI, *op.cit*, 2002, p.46.

<sup>3</sup> Jean GIRARDON, *op.cit*, 2001, pp.83-84.



Pour la commune, la préparation de budget se fait par le secrétaire général de la commune, sous l'autorité du président de l'assemblée populaire communale. Le projet de budget est soumis par le président de l'assemblée populaire communale à l'assemblée pour adoption, et approuvé par l'autorité de tutelle<sup>1</sup>.

Et pour la wilaya, le projet de budget est préparé et présenté par le wali, à l'Assemblée populaire de wilaya qui le vote et l'adopte dans les conditions prévues par la présente loi. Il est approuvé par le ministre chargé de l'intérieur, conformément aux dispositions<sup>2</sup>.

### **2.2.2. Vote et règlement du budget**

Le budget de la commune est voté par l'APC et réglé dans les conditions prévues par la présente loi<sup>3</sup>.

Le projet de budget de la wilaya est voté obligatoirement en équilibre par l'Assemblée populaire de wilaya<sup>4</sup>.

Le projet de budget primitif pour les collectivités territoriales doit être voté avant le 31 octobre de l'exercice précédant celui auquel il s'applique. Et le budget supplémentaire doit être voté avant le 15 juin de l'exercice auquel il s'applique.

À la clôture de l'exercice budgétaire considéré, le 31 mars le wali établit le compte administratif de la wilaya et le soumet à l'Assemblée populaire de wilaya pour adoption.

### **2.2.3. L'adoption du budget**

Le budget communal ne peut être adopté s'il n'est pas voté en équilibre ou n'a pas prévu les dépenses obligatoires.

Lorsque le projet de budget n'est pas voté pour cause de dysfonctionnement au sein de l'APW, le wali la convoque exceptionnellement en session extraordinaire pour l'adopter<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> L'article 180 de la loi n° 11-10, JORADP, 03 juillet 2011, p.30.

<sup>2</sup> L'article 160 de la loi n° 12-07, JORADP, 21 février 2012, p.26.

<sup>3</sup> L'article 181 de la loi n° 11-10, JORADP, 03 juillet 2011, p.30

<sup>4</sup> L'article 161 de la loi n° 12-07, JORADP, 21 février 2012, p.26.

<sup>5</sup> L'article 168 de la loi n° 12-07, JORADP, 21 février 2012, p.27.

Dans le cas où, pour une cause quelconque, le budget de la commune ou de la wilaya n'a pas été définitivement réglé avant le début de l'exercice, les recettes et les dépenses ordinaires portées au dernier exercice continuent à être faites jusqu'à l'approbation du nouveau budget.

Lorsque le budget n'est pas voté, pour cause de dysfonctionnement au sein de l'APC ou de l'APW, le wali convoque l'APC ou l'APW en session extraordinaire pour l'adopter.

#### **2.2.4. L'exécution du budget**

L'exécution du budget est soumise au principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable :<sup>1</sup>

Dans les grandes entreprises, il existe souvent, à côté des services commerciaux ou administratifs traditionnels, un service comptable chargé uniquement de l'encaissement des factures et du règlement des fournisseurs.

Dans le secteur public, la séparation ordonnateur/comptable répond au même principe de spécialisation et de séparation des tâches : chacun a un rôle précisément.

Si les rôles de chacun restent bien définis par les textes, les objectifs communs - satisfaire les besoins de la collectivité et rendre plus efficace la gestion des finances locales - conduisent l'ordonnateur et le trésorier à rapprocher leurs compétences au travers d'actions de partenariat adaptées à l'environnement local.

L'exécution du budget 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;

---

<sup>1</sup> Manuel du Direction générale des Finances publiques, Op cit, 2008, p.18.

#### **2.2.4.1 L'exécution des recettes**

L'exécution des recettes est faite par l'ordonnateur et le comptable comme suite :

##### **- L'ordonnateur**

★ **Constatation des droits de la collectivité et calcul de la créance** : fait générateur :  
échéance - service exécuté...

★ **Mise en recouvrement** :

Établissement du titre de recette et inscription sur un bordereau récapitulatif.

-Enregistrement dans la comptabilité administrative.

-Envoi au comptable du bordereau appuyé des titres de recette et des pièces justificatives.

##### **- Le comptable**

★ **Visa à partir des pièces justificatives** :

-De la régularité de la recette.

-De l'identification du débiteur.

★ **Prise en charge et recouvrement** :

-Enregistrement comptable.

-Envoie au débiteur de l'avis des sommes à payer.

-Encaissement du règlement du débiteur par remise d'espèces, d'un chèque bancaire, par prélèvement.

#### **2.2.4.2. L'exécution des dépenses**

L'exécution des dépenses est faite par l'ordonnateur et le comptable comme suite :

##### **- L'ordonnateur**

★ **Engagement** :

-Fait générateur : bon de commande - marché – contrat.

-La dépense est engagée dans la limite du crédit ouvert au budget correspondant à la nature des dépenses à engager.

**★ Calcul du montant de la dépense :**

- Fait générateur : exécution du service
- Vérification du décompte de la dépense avec les pièces justificatives (factures, marchés, contrats) après constatation du service fait.

**★ Mandatement :**

- Établissement du mandat et inscription sur un bordereau récapitulatif
- Établissement de l'ordre du virement
- Enregistrement dans la comptabilité administrative
- Envoie au comptable du bordereau appuyé des mandats, pièces justificatives de la dépense.

**-Le comptable****★ Visa :**

- Des pièces justificatives jointes au mandat
- De l'exacte imputation budgétaire
- De la disponibilité du crédit budgétaire
- De la validité de la créance.

**★ Prise en charge et mise en paiement**

- Enregistrement comptable
- Contrôle du niveau de la trésorerie
- Règlement de la dépense au créancier par virements informatisés aux établissements financiers.

**2.3. La clôture des comptes et le contrôle budgétaire**

Comme tous les actes des collectivités territoriales du budget sont soumis au contrôle de l'égalité et sa transmission au préfet, au plus tard dans les 15 jours de son adoption pour le **BP**, le rend exécutoire. La nature particulière des actes budgétaires entraîne, à côté de celle du juge administratif, intervention d'une juridiction spécifique, la chambre régionale des comptes (**CRC**) dont les investigations vont au de là du simple contrôle de l'égalité.

En cas d'irrégularités administratives ou financières, le préfet peut sous certaines conditions, se substituer à l'exécutif local pour éviter une rupture dans le fonctionnement de la collectivité. L'assemblée délibérante à l'origine de la décision budgétaire, clôt par le vote du compte administratif et du compte de gestion la période budgétaire. Sur la base de ses comptes définitifs, s'opère alors le contrôle de l'activité de l'ordonnateur et du comptable<sup>1</sup>.

### **2.3.1. La chambre régionale des comptes et le contrôle financier**

Une **CRC** a été instituée dans chaque région, regroupant plusieurs wilayas. Son président est soit un conseiller maître soit un conseiller référendaire à la cour des comptes ; il est nommé par décret sur proposition du premier président de la cour des comptes. Il peut être issu également du corps des conseillers des chambres régionales. Les autres magistrats sont détachés de la cour des comptes auprès des chambres régionales ou appartiennent au corps des conseillers des chambres régionales<sup>2</sup>.

Si magistrats sont inamovibles et délibèrent collégalement leurs jugements, décisions, avis, propositions, rapports et observations. Les fonctions du ministère public sont assurées par des commissaires choisis parmi les magistrats de la chambre régionale<sup>3</sup>.

Dans le cadre du contrôle financier, les **CRC** interviennent a priori lors de l'élaboration ou de l'exécution du budget et a posteriori sur les comptes définitivement arrêtés.

---

<sup>1</sup> Jean GIRARDON, *Op.cit*, 2001, pp.87-88.

<sup>2</sup> Chérif RAHMANI, *Op.cit*, 2002, p.27.

<sup>3</sup>Idem, p.27.

### 2.3.1.1. Le contrôle financier a priori

Dans le cadre du contrôle financier a priori, les **CRC**, bien que composées de magistrats, sont des organes administratifs. Si leurs contrôles portent sur l'ensemble des documents budgétaires (**BP, BS, CA**), il est limité à quatre cas de saisine et intervient sur la demande de préfet :<sup>1</sup>

- Non-adoption du budget primitif dans les délais : si ces délais ne sont pas respectés, le préfet saisit la CRC et l'assemblée ne peut plus délibérer sur le budget de l'exercice en cours. La chambre, après l'audition de l'organe exécutif, par un avis, propose des mesures pour régler le budget. Cet avis est notifié au préfet publié et communiqué aux membres de l'assemblée délibérante.
- Le non-respect de la règle de l'équilibre du budget primitif : cette règle implique que chaque section (fonctionnement et investissement) du budget soit présentée en équilibre.
- Le déficit du compte administratif : avec un compte administratif déficitaire, la collectivité doit réagir par l'augmentation de ses recettes et la réduction de ses dépenses dans le **BP** suivant pour retrouver l'équilibre et résorber le déficit.
- L'inscription d'une dépense : toute collectivité est tenue d'inscrire à son budget les crédits nécessaires au règlement des dépenses obligatoires et l'exécutif doit les mandater. Le non respect de ces règles entraîne l'intervention de la **CRC** à la demande du préfet, du comptable ou de toute personne y ayant intérêts.

### 2.3.1.2. Le contrôle financier a posteriori

La nature de l'intervention de la **CRC** diffère selon qu'elle contrôle la gestion de l'ordonnateur ou le compte du comptable :<sup>2</sup>

#### - Le contrôle sur la gestion des ordonnateurs

Le président de l'assemblée délibérante doit soumettre son compte administratif de l'assemblée avant le 1<sup>er</sup> juillet de l'année suivant l'exercice. L'assemblée entend, débat et arrête les comptes.

---

<sup>1</sup> Jean GIRARDON, *Op.cit*, 200, p. 89.

<sup>2</sup> Chérif RAHMANI, *op.cit*, 2002, pp. 135-136.

Le compte administratif permet de confronter les prévisions et les réalisations budgétaires et de s'assurer que le président de l'assemblée délibérante n'a pas outrepassé ses pouvoirs.

Le compte administratif se présente globalement sous une forme analogue à celle du budget, cela afin de faciliter les rapprochements des opérations prévues et des opérations réalisées.

Parallèlement au contrôle de l'assemblée sur le compte administratif, la cour des comptes consacre, chaque année, une partie de son rapport public à la gestion de la collectivité. Ce rapport est établi notamment sur la base des observations des **CRC** faites à partir précisément des comptes administratifs des collectivités territoriales.

Elle informe le président de l'assemblée délibérante des observations relatives à sa gestion qu'elle envisage d'incérer dans ce rapport et les invite à lui faire part de leurs réponses qui sont publiées à la suite des observations de la cour des comptes. Ce contrôle est intéressant dans la mesure où il constitue un audit global sur la gestion de la collectivité et permet une évaluation des politiques publiques locales.

#### **- Le contrôle de la caisse du comptable**

Le comptable présente avant le 1<sup>er</sup> juillet suivant l'exercice, son compte de gestion où doivent figurer toutes les opérations de recettes et de dépenses effectuées.

La chambre régionale juge les comptes de gestion des comptables publics et les comptes administratifs des collectivités ainsi que les comptes des personnes qu'elle a déclarées comptable de fait, sous réserve d'appel devant la cour des comptes. La comptabilité administrative permet de donner une image fidèle de l'exécution du budget.

## **2.4. L'appréciation de la performance financière**

La bonne tenue de la démarche budgétaire conditionne le réalisme de toute évaluation de la performance financière à travers la sincérité budgétaire et la qualité comptable.

### **2.4.1. L'axe pour l'amélioration de la procédure et du cadre budgétaire**

Elaboration du budget constitue un indicateur de mesurer la performance, et un outil d'aménagement de la stratégie de la collectivité .cette amélioration, vise tout d'abord à renforcer la participation de l'assemblée délibérante en suscitant le débat et en améliorant l'information mise à sa disposition dans le but de la rendre plus lisible, compréhensible et globale.

La participation des élus est notamment mise en avant au moment du débat d'orientation budgétaire qui se voit ainsi amélioré.

L'influence de l'assemblée délibérante sur le contenu du budget s'exerce peu en pratique par le droit d'amendement. Elle se traduit davantage par une participation active des différentes commissions, issues de l'assemblée, à l'élaboration des documents budgétaires.

Les élus de l'opposition devraient pouvoir disposer de l'information et être plus régulièrement associés à l'évaluation des politiques publiques. Ensuite, il s'agira de repenser la présentation du budget en confectionnant une nomenclature stratégique.

Une fois que la présentation du budget par domaine d'activité a été validée et que la procédure d'adoption a été modifiée, il est souhaitable de poursuivre la démarche en vue de rechercher un meilleur niveau de performance.



### 2.4.2. La qualité comptable en termes d'information

Les Chambres Régionales des Comptes ont à de nombreuses reprises mis le doigt sur les manquements au respect des normes comptables essentielles, autant d'exemples de défaillances comptables sans impact direct et immédiat sur la santé financière de la collectivité mais qui peuvent fausser l'analyse et conduire à un diagnostic éloigné de la réalité. Les conséquences en terme de prospective peuvent s'avérer dramatiques dans la mesure où ces analyses rétrospectives servent bien souvent de base à la stratégie financière qui fonde les décisions à prendre en matière de fiscalité, d'endettement et de réalisation d'un programme d'équipement.

Si ces manquements aux règles d'exécution budgétaire sont pénalisants pour l'analyse et font obstacle à un diagnostic financier fiable, ils sont perfectibles et peuvent être «rattrapés» par des corrections lors de l'analyse de manière à en limiter l'impact sur les conclusions. Au contraire, certains manques ne peuvent être rattrapés par une analyse extracomptable notamment en ce qui concerne le patrimoine des collectivités.

Accessoirement la qualité comptable peut également permettre d'accélérer le recouvrement des créances et donc de limiter le coût des lignes de trésorerie, et de s'assurer que toutes les recettes ont bien été titrées (apport de recettes nouvelles).

Les outils de mesure peuvent se traduire par :<sup>1</sup>

- La mise en place d'outils de mesure de la gestion locale
- La maîtrise de la fiscalité (évolution des taxes/moyenne nationale)
- Le service de la dette (remboursement dette/budget)
- La solvabilité (capital restant dû/budget)
- La sincérité budgétaire (respect du budget)
- Les marges de manœuvre (coûts fixes/budget)

---

<sup>1</sup> William NAHUM et autres, *Op cit*, p.34.

---

## **Conclusion du deuxième chapitre**

À partir de ce chapitre, on peut conclure qu'il ya une disparité plus ou moins forte dans la pratique des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, et que la performance des collectivités territoriales dans l'environnement étudié ne peut être appréhendée qu'à travers le contrôle de gestion de ces organisations.

Il apparaît alors que la performance et le contrôle de gestion sont étroitement liés. Dans le cadre des collectivités territoriales peuvent donner trois grandes orientations qui sont appelées «finalités» à leurs actions.

Il est primordial de prendre en considération la démarche de gestion des risques articulés autour du contrôle de gestion au sein d'une collectivité par ce que la mesure de la performance et les processus d'exécution budgétaires sont contribués essentiellement à répondre à ce besoin de sécuriser les actions conduites.

De plus, le contrôle de gestion est l'outil par excellence de la performance financière laquelle évaluée par l'amélioration de l'information financière au moment de la préparation du budget, ce dernier est considéré comme étant le rachis des collectivités territoriales.

**Chapitre III :**

**Le contrôle de gestion et  
l'évaluation de la  
performance des  
collectivités territoriales  
algériennes**

**Cas : Wilaya de Tlemcen**

### **Chapitre 03 : Le contrôle de gestion et l'évaluation de la performance des collectivités territoriales algériennes « cas wilaya de Tlemcen »**

Les collectivités territoriales algériennes s'insèrent dans un contexte global donné. L'objectif fondamental de ce chapitre est de présenter d'une part le contexte global dans lequel exercent les communes et les wilayas algériennes et évaluer le contrôle de gestion utilisé selon le prospect de la wilaya de Tlemcen. D'autre part, on propose des outils de gestion à même de répondre aux multiples difficultés qui rendent délicate à l'implantation et la mise en place d'un contrôle de gestion dans les collectivités territoriales algériennes.

---

## **Section 01 : Historique et présentation des collectivités territoriales algériennes**

Les collectivités territoriales algériennes sont les communes et les wilayas. Depuis l'indépendance de l'Algérie, proclamée le 3 juillet 1962, plusieurs textes officiels définissent et régissent la composition, les limites territoriales, la consistance, l'organisation et le fonctionnement des communes et des wilayas algériennes. Le territoire de l'Algérie, n'est divisé que par ces deux collectivités territoriales : les wilayas et les communes regroupées dans des wilayas. Depuis 1984, l'Algérie est composée de 48 wilayas et de 1 541 communes. Il n'existe pas d'autres collectivités territoriales en Algérie, les régions algériennes ne sont que des régions géographiques ou culturelles, et les daïras ne sont que des entités administratives.

### **1. Description des collectivités territoriales algériennes**

L'évolution des collectivités territoriales algériennes dans son organisation a connu plusieurs changements depuis l'indépendance, on présente dans ce contexte une analyse de l'historique des collectivités territoriales en Algérie, son organisation, ses différents services ainsi l'élément financier de ses collectivités.

#### **1.1. Bref historique des collectivités territoriales**

**1963 :** Le décret 63-189 du 16 mai 1963 est le premier texte officiel de l'État algérien qui réorganise les communes issues de la colonisation française. Ce texte maintient la division de l'Algérie en quinze départements algériens et donne la liste des communes algériennes par départements et par arrondissements.

La première réorganisation du territoire algérien après son indépendance réduit le nombre de communes de 1 485 à 631, réparties dans 83 arrondissements.

**1965 :** Le décret 65-246 du 30 septembre 1965 procède au changement de nom de nombreuses communes, notamment toutes celles dont le nom est hérité de la colonisation française. Ce décret porte le nombre de communes en 1965 à 676, réparties dans 91 arrondissements, pour une population de 10 281 050 habitants.

**1967 :** L'ordonnance 67-24 du 18 janvier 1967, crée le code communal qui organise la commune algérienne, spécifie ses attributions et définit son financement.

L'article premier du code communal spécifie que la commune est la collectivité territoriale politique, administrative, économique, sociale et culturelle de base. Son deuxième article précise qu'elle est administrée par une assemblée élue, l'assemblée populaire communale formée, de délégués communaux.

**1969 :** L'ordonnance 69-38 du 23 mai 1969 crée le code de la wilaya qui organise la wilaya algérienne, en remplacement des départements algériens, spécifie son organisation et son fonctionnement. Ce texte ne modifie pas le nombre de wilayas ni leur composition en terme de communes.

L'article premier du code de la wilaya spécifie que la wilaya est une collectivité publique territoriale, dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Son troisième article précise que la wilaya est administrée par une assemblée populaire élue au suffrage universel et par un exécutif nommé par le gouvernement et dirigé par un wali.

Le code de la wilaya de 1969 définit la daïra comme étant une circonscription administrative en remplacement des arrondissements issus de la colonisation française. Les wilayas sont divisées en daïras, regroupant un certain nombre de communes, dont la liste et la consistance sont fixées par décret ministériel. Les daïras sont administrées par un chef de daïra qui assiste le wali dans l'application des lois et règlements et assure le bon fonctionnement des services administratifs et techniques dans les communes constituant la daïra.

#### **1974 : Premier redécoupage territorial et réorganisation des wilayas et des communes**

L'ordonnance n° 74-69 du 2 juillet 1974 réorganise le territoire algérien en portant le nombre de wilayas de 15 à 31. Les wilayas sont désignées chacune par le nom de leur chef-lieu.

La réorganisation se fait par la création de 18 wilayas nouvelles et la suppression de deux wilayas, par rattachement ou en détachement de communes entre deux ou plusieurs wilayas. Il réorganise aussi la composition des daïras.

Les décrets du 12 juillet 1974 fixent les limites territoriales des wilayas et leur composition en termes de communes et de daïras.

## 1984 : deuxième redécoupage territorial et réorganisation des wilayas et des communes

La loi n° 84-09 du 4 février 1984 réorganise le territoire algérien en portant le nombre de wilayas de 31 à 48 et le nombre de communes à 1540. Les nouvelles wilayas résultent de la fusion de deux wilayas ou plusieurs parties de wilayas ou de la division d'une wilaya. Les nouvelles communes résultent de la division d'une commune existante et de la fusion de deux communes ou plusieurs parties de communes.

Le décret n° 84-365 du 19 décembre 1984 fixe la composition, la consistance et les limites territoriales des communes composante chacune des wilayas.

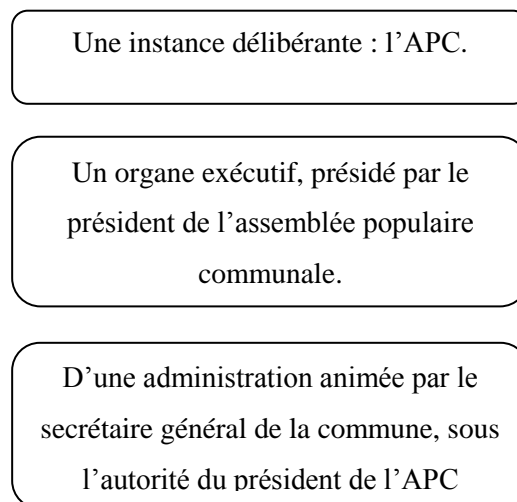
### 1.2. Les organes des collectivités territoriales algériennes

Le code des collectivités territoriales diffère entre les organes de la commune et celui de la wilaya.

#### 1.2.1. Les organes de la commune

Le schéma ci-après résume les organes de la commune.

**Figure n° 13** : Les organes de la commune



**Source** : Elaboré sur la base de l'article n°15 de la loi n° 11-10 du 22 juin 2011 relative à la commune.

Les instances de la commune inscrivent leur action dans le cadre de la législation et de la réglementation en vigueur.

En référence l'article 16 de code de la commune l'assemblée populaire communale (APC) se réunit en session ordinaire, tous les deux (2) mois. La durée de chaque session n'excède pas cinq (5) jours. Et une session extraordinaire, à la demande de son président, des deux tiers (2/3) de ses membres, ou à la demande du wali.<sup>1</sup>

### 1.2.2. Les organes de la Wilaya

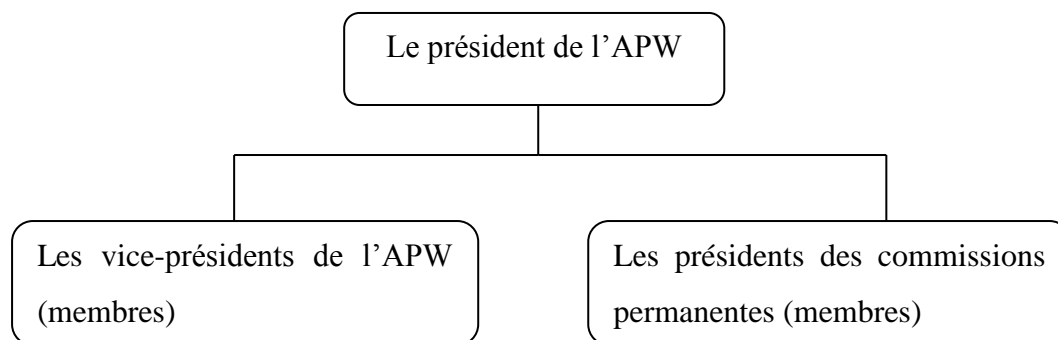
La wilaya est dotée de deux organes selon l'article n°21 de la loi n°12-07 du 21 février relative à la wilaya sont:<sup>2</sup>

- l'Assemblée populaire de wilaya (APW).
- le wali.

L'APW tient, chaque année, quatre (4) sessions ordinaires, obligatoirement au cours des mois de mars, juin, septembre et décembre ,d'une durée maximale de quinze (15) jours, et ne sont pas cumulables. Et une session extraordinaire à la demande de son président, du tiers (1/3) de ses membres ou à la demande du wali.

En application de l'article 28 de la loi n°12-07 du 22 juin 2011 relative à la wilaya, l'APW dispose d'un bureau, composé des membres suivants :

Figure n° 14 : Les organes de la Wilaya.



Source : Elaboré sur la base de l'article n°28 de la loi n°12-07 du 22 février 2012 relative à la wilaya.

<sup>1</sup> L'article n°15, loi n°11-10, JORADP, 03 juillet 2011, p.06.

<sup>2</sup> Loi n°12-07, JORADP, 22 février 2012, p.07.



### **1.3. Les services des collectivités territoriales**

Les wilayas et les communes disposent plusieurs services publics au profit des citoyens afin d'améliorer leur niveau de vie.

#### **1.3.1. Les services publics communaux**

La commune assure des services publics communaux visant la satisfaction des besoins de ses citoyens et la gestion de son patrimoine.

A ce titre, elle crée, outre les services d'administration générale, des services publics techniques pour prendre en charge, notamment :

- L'alimentation en eau potable et l'évacuation des eaux usées.
- Les ordures ménagères et autres déchets.
- L'entretien de la voirie et la signalisation routière.
- L'éclairage public.
- Les halles, marchés et poids publics.
- Les parkings et aires de stationnement.
- Les fourrières.
- Les transports collectifs.
- Les abattoirs communaux.
- Les services funéraires, l'aménagement et l'entretien des cimetières, y compris ceux de Chouhada.
- Les espaces de culture relevant de son patrimoine.
- Les espaces de sport et de loisirs relevant de son patrimoine.
- Les espaces verts.

---

### **1.3.2. Des services publics de la wilaya**

Sous réserve des dispositions légales applicables en la matière et en vue de satisfaire les besoins collectifs de ses citoyens, la wilaya peut créer, par délibération de l'Assemblée populaire de wilaya, des services publics de wilaya, pour prendre en charge, notamment :

- Les voiries et réseaux divers.
- L'aide et les soins à l'enfance, aux personnes âgées ou souffrantes d'un handicap ou de maladies chroniques.
- Le transport public.
- L'hygiène, la salubrité publique et le contrôle de qualité.
- Les espaces verts.
- L'artisanat et les métiers.

Le nombre et la taille de ces services publics sont modulés selon les capacités, les moyens et les besoins de chaque wilaya.

### **1.4. L'élément financier des collectivités territoriales**

Le budget est considéré comme un élément financier majeur par lequel les collectivités territoriales manifestent son existence et son autorité à travers ses recettes et ses dépenses.

#### **1.4.1. Budget communal**

Le budget communal est le tableau des prévisions de toutes les recettes et de toutes les dépenses annuelles de la commune. C'est un acte d'autorisation et d'administration qui permet le fonctionnement des services communaux et l'exécution du programme d'équipement et d'investissement de la commune<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> L'article n°176, loi n°11-10, JORADP, 03 juillet 2011, p.29.

Le budget comporte un titre de recettes et un titre de dépenses :

**- Les recettes comprennent**

En application de l'article n°195 de la loi n°11-10 relative à la commune, les recettes de la section de fonctionnement se composent :<sup>1</sup>

-Du produit des ressources fiscales dont la perception au profit des communes est autorisée par la législation et la réglementation en vigueur.

-Des participations ou attributions de produits de fonctionnement de l'Etat, du fonds commun des collectivités locales et des établissements publics.

-Des taxes, droits et rémunérations de services autorisés par les lois et règlements ;

-Du produit et des revenus du patrimoine communal.

Sont affectés à la couverture des dépenses de la section d'équipement et d'investissement :

-Le prélèvement sur les recettes de fonctionnement.

-Le produit des concessions de services publics communaux.

-L'excédent dégagé par des services publics gérés sous forme d'établissement à caractère industriel et commercial.

-Le produit des participations en capital.

-Les subventions de l'Etat, du fonds commun des collectivités locales et de la wilaya.

-Les produits des aliénations.

-Les dons et legs acceptés.

-Toute recette temporaire ou occasionnelle.

-Les produits des emprunts.

**- Les dépenses comprennent**

En référence de l'article n°198 de la loi n°11-10 relative à la commune, la section de fonctionnement comprend en dépenses :<sup>2</sup>

-Les rémunérations et charges du personnel communal.

-Les indemnités et charges liées aux fonctions électives.

-Les contributions établies par les lois sur les biens et revenus communaux.

-Les frais d'entretien des biens meubles et immeubles.

-Les dépenses d'entretien de la voirie communale.

---

<sup>1</sup> Loi n°11-10, JORADP, 03 juillet 2011, p.32.

<sup>2</sup> Loi n°11-10, JORADP, 03 juillet 2011, p.33.

- Les participations et contingents communaux.
- Le prélèvement sur la section de fonctionnement au profit de la section d'équipement et d'investissement
- Les intérêts de l'emprunt.
- Les charges de fonctionnement liées à l'exploitation de nouveaux équipements.
- Les frais de gestion des services communaux.
- Les charges antérieures.

La section d'équipement et d'investissement comprend en dépenses, notamment :

- Les dépenses d'équipement public.
- Les dépenses de participation en capital à titre d'investissement.
- Le remboursement en capital de l'emprunt.
- Les dépenses de réhabilitation des infrastructures communales.

#### **1.4.2. Budget de la wilaya**

Le budget de la wilaya est l'état des prévisions des recettes et des dépenses annuelles de la wilaya. Le budget de la wilaya est également un acte d'autorisation et d'administration qui permet le fonctionnement des services de la wilaya et l'exécution de son programme d'équipement et d'investissement<sup>1</sup>.

Le budget de la wilaya comporte deux sections équilibrées en recettes et en dépenses selon l'article n°158 de la loi n°12-07 relative à la wilaya :<sup>2</sup>

- Une section de fonctionnement.
- Une section d'équipement et d'investissement.

Chaque section est divisée en recettes et en dépenses obligatoirement équilibrées.

Un prélèvement sur les recettes de fonctionnement est affecté à la couverture des dépenses de la section d'équipement et d'investissement.

La comptabilité des collectivités territoriales est tenue conformément aux règles de la comptabilité publique, elle est tenue sous la responsabilité des ordonnateurs et les comptables publics.

---

<sup>1</sup> L'article n°157, loi n°12-07, JORADP, 21 février 2012, p.25.

<sup>2</sup> Loi n°12-07, JORADP, 21 février 2012, p.26.

## **2. Présentation de la wilaya de Tlemcen**

D'après l'article 1<sup>er</sup> de la loi n° 12-07 du 28 Rabie El Aouel 1433 correspondant au 21 février 2012 relative à la wilaya, la wilaya algérienne est une collectivité territoriale décentralisée créée par la loi et une circonscription administrative déconcentrée de l'Etat. Elle est dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

La wilaya de Tlemcen s'étend sur une superficie de 9 061 km<sup>2</sup>. Sa population en 2008 est de 949 135 habitants avec un taux d'accroissement annuel de 1,56%. La densité de la population est de 105 habitants/km<sup>2</sup> (2008). La wilaya est subdivisée en 20 daïras et 53 communes.

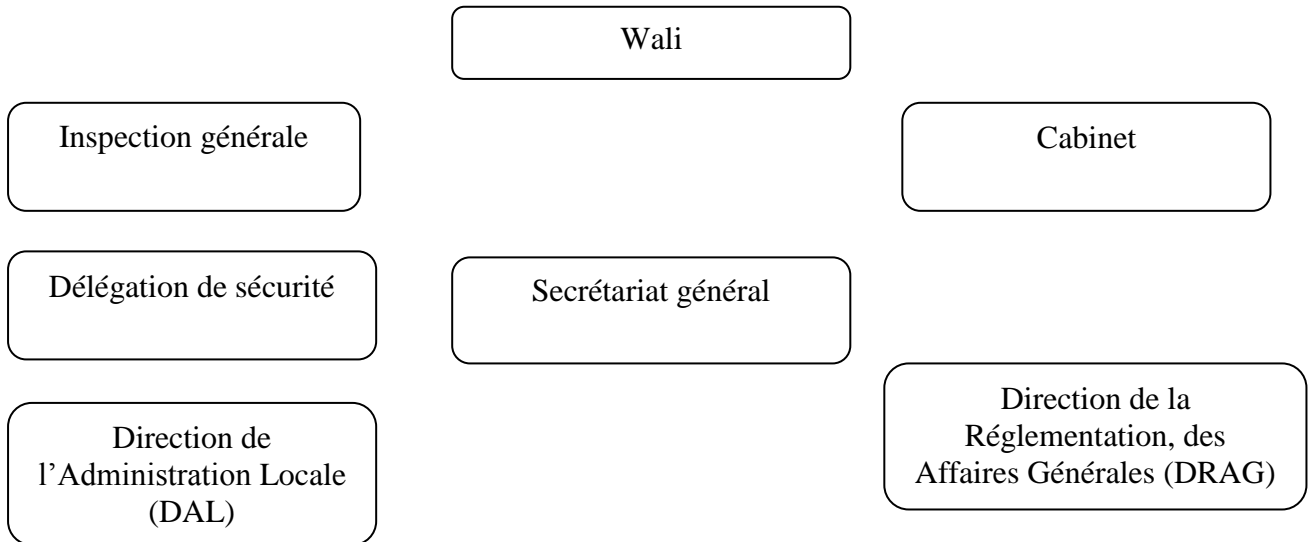
### **2.1. Structure organisationnelle de la wilaya de Tlemcen**

La wilaya de Tlemcen est une collectivité territoriale décentralisée et une circonscription administrative déconcentrée de l'Etat. Elle est dotée de deux organes, l'Assemblée Populaire de Wilaya, organe délibérant élu au suffrage universel et le Wali, exécutif de wilaya, représentant de la wilaya et de l'Etat et délégué du gouvernement.

Décret exécutif n° 94-215 du 14 Safar 1415 correspondant au 23 juillet 1994 déterminant les organes et les structures de l'administration générale de la wilaya.

La wilaya est organisée en plusieurs structures et organes schématisés dans la figure ci-après :

**Figure n° 15** : L'organigramme de la wilaya de Tlemcen.



**Source** : Voir l'annexe n° 01.

### 2.3. L'appréciation de la performance selon le prospect de la wilaya de Tlemcen

En peut mesurer la performance publique de la wilaya de Tlemcen par secteur d'activité qui reflète la satisfaction des besoins des citoyens, et la performance financière par la contribution du budget.

#### 2.3.1. La performance publique locale de la wilaya

Selon l'analyse effectuée au sien de la wilaya de Tlemcen, la performance publique locale pourrait être définie par les éléments suivants :

- La réalisation des objectifs plus ou moins établis et communiqués et qui constitue la vision stratégique locale. Alors, la performance se réduit à l'atteinte des résultats espérés par l'action municipale.
- La performance publique correspond aussi à une bonne utilisation des ressources (l'efficience).
- La performance publique locale suppose aussi la satisfaction des citoyens du territoire concerné.
- La performance publique locale conditionne la réussite politique et la légitimité.

### **2.3.2. L'évaluation des secteurs d'activités et leurs impacts sur la performance de la wilaya**

La performance par secteurs d'activité se traduit par l'évaluation de ressources naturelles, potentialités économiques, infrastructures (économiques, administratives et sociales), activités touristique.

#### **2.3.2.1. Ressources naturelles**

Les substances utiles que le sol de la wilaya recèle (plomb et zinc, calcaire et argile pour ciment, gypse, pierres ornementales, granulats, ...) représentent de multiples opportunités d'investissement.

#### **2.3.2.2. Potentialités économiques**

L'activité économique de la wilaya se caractérise par :

- L'agriculture est un secteur important dans l'économie de la wilaya, la prédominance de la céréaliculture, arboriculture, un plateau continental des plus développés,
- Les espèces halieutiques riches et diversifiées sont autant de créneaux attractifs.
- L'existence de grands complexes industriels dans les domaines des télécommunications, électronique, textiles, électrolyse de zinc, agroalimentaire, matériaux de construction et qui constituent autant d'opportunités pour un partenariat mutuellement avantageux.

#### **2.3.2.3. Infrastructures économiques, administratives et sociales**

- Existence de 10 zones d'activités.
- Une université en pleine croissance, en mesure d'encadrer et d'impulser le développement local.
- Le secteur de l'éducation nationale est doté d'un ensemble d'établissements scolaires dont 466 écoles primaires, 113 CEM et 47 lycées.
- Le secteur de la santé compte 04 hôpitaux, 17 polycliniques et 262 salles de soins.

#### 2.3.2.4. Activités touristique

La wilaya dispose d'une façade côtière de plus de 70 Km, offrant un panorama exceptionnel pour la promotion du secteur du tourisme.

Huit zones d'expansion touristique sont toujours dans l'attente d'investissements de portée régionale, nationale voire internationale.

Ces atouts s'ajoutent à l'importance du tourisme thermal, balnéaire et de montagne auquel la Wilaya s'emploie à réunir les conditions de son développement.

L'importance géoéconomique de la wilaya de Tlemcen, caractérisée par une position frontalière d'une part et côtière d'autre part, est un atout qui permet de favoriser le climat des investissements dans la région, et que le bénéficiaire en termes de secteur de la pêche maritime qui est enregistré dans ces dernières années une nette amélioration grâce au volume d'investissement qui a dépassé les 4 milliards en 2010.

Cette amélioration est due à la rigueur et l'importance données par la direction générale de la pêche pour redynamiser ce secteur. Ce littoral enregistre une riche réserve de produits de pêche, ainsi que la création de 1250 emplois en 2010 qui s'ajoutent au nombre des marins-pêcheurs et aux propriétaires de bateaux qui dépassent les 3550.

#### 2.3.2.5. La situation économique et la performance de la wilaya de Tlemcen

La population totale de la wilaya de Tlemcen est de 949 135 habitants

Le tableau suivant indique la population active de la wilaya de Tlemcen.

**Tableau n° 03** : Population active (unité : personne)

Catégorie/ /année	2007	2008	Variation
Population active	324.877	329.877	1,54%
Population occupée	271.899	297.373	9,36%
Nombre de chômeurs	52.978	32.504	-38,65%
Taux de chômage	16,30%	9,85%	-6,45%

**Source** : Elaboré sue la base de l'office nationale des statistiques (ONS).



Le taux d'occupation de la population active, selon les données officielles, a connu une progression notable de l'ordre de 9,36% entre 2007 et 2008. Ainsi le taux de chômage connaît un de ces niveaux les plus bas, soit 9,85% par rapport à celui des années antérieures : supérieur aux 20%.

Le tableau suivant indique la population occupée par secteur d'activité.

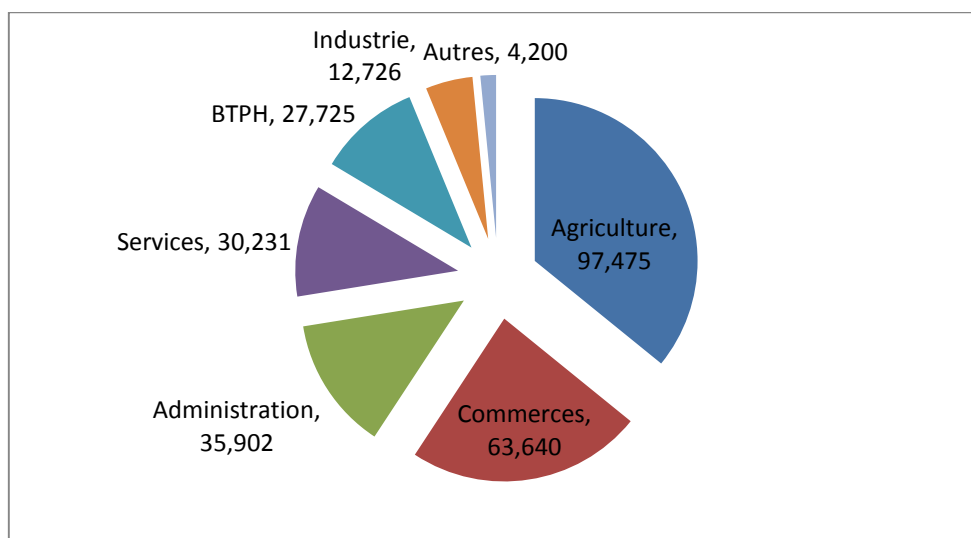
**Tableau n° 04** : Population occupée par secteur d'activité

Secteurs	Population occupée
Agriculture	97 475
Commerces	63 640
Administration	35 902
Services	30 231
Bâtiments et travaux publics	27 725
Industrie	12 726
Autres	4 200

**Source:** Agence Nationale de Développement de l'Investissement (ANDI)-2010

La figure suivante schématise la population occupée par secteur d'activité pour l'année 2010.

**Figure 18** : Population occupée par secteur d'activité



**Source :** Elaboré sur la base d'analyse précédente

L'effectif de la main d'œuvre employée est structuré dans les activités à faible productivité du travail qui regroupent les 57,92% du total. Hormis l'agriculture et l'administration sont le reste des activités pourrait être supposé lié, étant donnée la faiblesse de l'industrie, au commerce extérieur principalement aux importations. Et de ce point de vue l'emploi qui s'y développe presque la moitié de l'ensemble peut être considéré comme précaire ou vulnérable. En effet la fluctuation du volume des importations reste très liée aux variables extérieures : recettes pétrolières, effets attendus de la récession économique mondiale, ou encore de la politique économique nationale plutôt conjoncturelle que structurelle.

En conséquence, L'amélioration des conditions et cadre de vie des populations d'une collectivité territoriale à travers le développement locale qui inclus le développement écologique, sociale et économique lequel signifie la satisfaction des citoyens en matière de (santé, habitat, hydraulique, travaux publics, énergie, jeunesse, pêche, commerce, éducation...) dont il présentait par le plan quinquennale 2010-2014, dans ce cadre l'enveloppe financière allouée à la wilaya de Tlemcen pour le financement des réalisations inscrites par les différents secteurs d'activité est de 237 milliards de dinars .

L'activité d'une collectivité territoriale vise à satisfaire l'intérêt général : donc créer un service public, c'est pour répondre à un besoin d'intérêt général.

L'aptitude de ces entités à servir les intérêts locaux se vérifie au niveau de la prestation du service public local, et c'est la qualité de cette prestation qui détermine la qualité de vie du citoyen local et leur satisfaction. Dans ce contexte on peut conclure que la satisfaction des citoyens comme étant un bon indicateur pour évaluer la performance des collectivités territoriales.

Pour ces raisons cumulées, il est difficile de donner une définition simplifiée de la performance publique locale. Cependant, on propose un paragraphe qui contient une démonstration élastique de ce que signifie la performance publique locale :

« La performance publique locale est la satisfaction des besoins des citoyens en proposant des services adéquats moins coûteux dans le cadre des politiques publiques comportant les objectifs les plus pertinents ».

### **2.3.3. La contribution du budget dans la mesure de la performance financière de la wilaya de Tlemcen**

La wilaya est soucieuse de sa santé financière, et voulait être vigilante envers sa performance financière en adoptant des indicateurs qui en mesurent et qui en veillent.

La conception de la performance financière pour la wilaya de Tlemcen couvre plusieurs aspects et nécessite plusieurs configurations d'équilibre, équilibre entre différents types de dépenses, entre sources de financement et d'endettement, entre sources et dépenses de fonctionnement, d'investissement, et surtout entre les dépenses et les recettes.

Or, la conception de la performance financière prend un trait différent approprié au contexte de la wilaya de Tlemcen, distinguée par des facteurs historiques, réglementaires et la nature de la décentralisation appliquée. Cette conception se focalise sur deux éléments : réduire le déficit budgétaire et améliorer les recettes fiscales locales.

La démarche de pilotage financier dans la wilaya de Tlemcen s'appuie généralement sur l'élaboration et le contrôle budgétaire comme un document de base indispensable pour mesurer la performance.

On estime que le budget ne plus pouvoir répondre aujourd'hui aux attentes des collectivités territoriales confrontées à un environnement complexe et incertain, qui se traduit par les insuffisances suivantes :

- La lourdeur, la complexité, la longueur du processus budgétaire.
- Les prévisions budgétaires deviennent incertaines et peu fiables dans des environnements complexes et instables.
- Le budget est un frein à l'innovation parce qu'il résulte souvent d'un renouvellement des résultats de l'année précédente.

Il apparaît néanmoins aujourd'hui que le budget est indispensable pour l'analyse des écarts et qu'il est nécessaire non pas de le supprimer, mais de le compléter par d'autres instruments mieux adaptés aux problématiques de pilotage actuelles des collectivités territoriales.

Au regard de ce processus, il semble que cette tâche incombe désormais, en théorie, aux systèmes de mesures de la performance ; ces systèmes qui ont pour but principal de: «traduire la mission et la stratégie de l'organisation en un ensemble d'indicateurs de performance qui constituent la base d'un système de pilotage de la stratégie », se présentent aujourd'hui, dans leurs versions les plus diffusées dans le contrôle de gestion, sous la forme de tableaux de bord prospectif ou de balanced scorecard.

Pour les collectivités, un résultat négatif signifie que les services de la période seront payés par les contribuables de demain. Un résultat positif signifie au contraire que les contribuables de cette année financent les services de citoyens de demain.

Le budget utilise les prévisions pour en faire un outil de pilotage de l'organisation par la confrontation régulière avec les réalisations comptables. La mise en évidence d'écarts entre le « réel » et le « prévue » devient un moyen d'alerte des responsables opérationnels sur la qualité de leur gestion.

Dans cette optique, l'écart est un clignotant, un signale d'alerte qui permet de s'interroger sur l'efficacité et l'efficacités des décisions prise mais pas un élément explicatif d'un éventuel dysfonctionnement.

Dans ce cadre en doit traiter et analyser le budget de wilaya de Tlemcen axée sur la performance.

---

## **Section 02 : La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

La mise en place d'un contrôle de gestion dans les collectivités territoriales est une opération délicate. Elle nécessite, pour s'assurer des conditions de succès, de mettre en place une méthodologie particulière. La pertinence de celle-ci dépend tout d'abord de la qualité du recensement des difficultés de l'exercice et de l'adaptation des solutions qui veulent y répondre. On penchera ensuite plus avant sur la démarche d'implantation concrète d'un tel système dans une collectivité.

### **1. Principale problématique liée au contrôle de gestion et sa mise en œuvre**

Les difficultés d'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales proviennent des faiblesses d'élaboration de la politique du contrôle dans chaque collectivité, à cause d'une absence fréquente d'une véritable conduite du changement et la mauvaise gestion interne.

#### **1.1. La réalité du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

La mise en place d'un contrôle de gestion relève d'une volonté affichée et déterminée de la direction générale des services ou de l'exécutif. Cet engagement doit être soutenu et maintenu pour que la démarche réussisse : c'est un préalable.

Dans certains cas, l'exécutif peut s'opposer à la direction générale. La création d'un service est jugée superflue au regard des retours attendus. Dans ce cas, la direction générale n'est pas pour autant privée de moyens de pilotage, mais il n'y a pas d'interface identifiée entre les directions et la direction générale. D'autres dispositifs de pilotage remplissent les fonctions « traditionnelles » du contrôle de gestion : inspection générale, audit, cellule d'évaluation, conseil en organisation et contrôle budgétaire...

##### **1.1.1. Compétences attendues d'un contrôleur de gestion interne**

Les services de contrôle de gestion sont, en général, de création récente. L'effectif est majoritairement composés de personnels jeunes, compétents, et ils sont issus du secteur privé ou y ont eu une expérience en contrôle de gestion.

On a tenté d'identifier et de hiérarchiser les compétences attendues d'un contrôleur de gestion :

- Savoir communiquer avec les autres et travailler en équipe.
- Avoir une expérience variée, publique et/ou privée.
- Être réactif et savoir résoudre des problèmes.
- Créativité et rigueur.
- Avoir des connaissances techniques.

### **1.1.2. Création de directions du contrôle de gestion au sens large**

On saisit mieux le parti pris de certaines grandes collectivités de regrouper avec le service du contrôle de gestion interne, l'évaluation, l'audit interne, l'inspection, le contrôle de gestion externe, la prospective, la qualité, voire le conseil en organisation. Les complémentarités sont évidentes et le portefeuille de missions converge vers le pilotage la performance pour peu que le périmètre assigné à chaque sous-entité soit clair. Ce regroupement a le mérite de restaurer la coordination et la convergence entre services.

### **1.1.3. Des systèmes locaux de contrôle de gestion beaucoup plus présents**

En l'absence de contrôle de gestion, les éléments de pilotage locaux restent, pour partie, dans les directions. Le reporting n'est pas structuré : les remontées d'informations suivent une voie plus informelle, à la demande.

Lorsqu'il existe un contrôle de gestion, la formalisation est plus importante. Elle s'appuie sur l'ébauche d'un véritable schéma de gestion. En particulier, des réseaux de référents métier sont mis en place en relation directe avec le contrôle de gestion. Selon les moyens alloués, chaque contrôleur de gestion interne possède un portefeuille de directions qu'il « suit » régulièrement. Pour certains chefs de service, il est utile d'organiser certains chevauchements pour assurer une certaine polyvalence et des échanges de savoir-faire entre les contrôleurs de gestion. L'objectif est de gagner en adaptabilité et en flexibilité.

Lorsqu'un contrôle de gestion existe, l'association de toutes les directions au processus formalisé de contrôle de gestion est possible. En particulier, et bien que l'on ne puisse résumer le contrôle de gestion à ces outils, la majorité des directions, voire la totalité, peut être couverte par des tableaux de bord plus ou moins standardisés.

Dans ce dernier cas, certaines directions se prêtent plus facilement au déploiement du contrôle de gestion que d'autres.

#### **1.1.4. Temps et mise en place d'un contrôle de gestion interne**

La mise en place d'un contrôle de gestion interne efficace, accepté et reconnu, s'inscrit dans le temps long. Il est, par conséquent, soumis aux aléas des modifications des styles de management. C'est un point critique pour l'organisation du contrôle de gestion : il doit pouvoir s'adapter à la demande immédiate des décideurs internes, alors qu'il se met en place dans la durée. Sans qu'il soit possible d'en faire une loi générale, il est possible d'établir un lien entre la permanence d'un style de management et la présence d'un contrôle de gestion consolidé. Dans une collectivité visitée, le contrôle de gestion interne s'est ainsi mis en place sur deux mandats avec une volonté forte de l'exécutif reconduit et la direction générale de services.

Durant le premier mandat, l'objectif fut de changer l'état d'esprit si bien que la démarche a commencé sur la base du volontariat. Le contrôle de gestion interne intervenait en support à la demande des directions volontaires. Les directeurs communiquaient sur les gains attendus et réalisés. C'était une période de progrès incrémentiels permettant à la culture de contrôle de gestion de se diffuser dans l'organisation. Il s'est agi d'une phase de travail de fond et d'acculturation de l'organisation. Durant le deuxième mandat, l'objectif était alors d'étendre la démarche à toute la structure. Le contrôle de gestion n'était plus dans la logique de justification, mais d'accompagnement des services en leur fournissant les outils nécessaires. Et c'est parce que les services y aient intérêt qu'ils ont accepté le contrôle de gestion.

Dans cet exemple, le développement du contrôle de gestion accompagne (et non précède) un changement culturel. La conséquence principale est que le déploiement du contrôle de gestion interne implique l'acceptation de résultats différés et une implication forte et volontaire de la direction générale. Peut-on généraliser les caractéristiques de ce cas ?

## **1.2. Les difficultés techniques à l'implantation du contrôle de gestion**

Si le principe d'un contrôle de gestion des collectivités territoriales s'inscrit dans une logique peu discutable, de nombreux obstacles propres au service public sont cependant à résoudre. Une tentative de calquer exactement le contrôle de gestion des collectivités territoriales sur le modèle du secteur privé serait au mieux inefficace, au pire nuisible : les hommes, les structures, l'environnement y sont très différents. Par nature, l'activité administrative est principalement une activité de service. Certaines caractéristiques propres à ce secteur nécessitent donc d'adapter les techniques de contrôle de gestion.

### **1.2.1. Difficultés liées aux fixations d'objectifs mesurables**

La diversité et la complexité des missions d'une collectivité territoriale, aussi bien que des résistances d'ordre culturel, entraînent des difficultés spécifiques à ce secteur dans l'évaluation des activités et leur traduction en objectifs opérationnels. Les outils proposés par le contrôle de gestion peuvent cependant contribuer à les résoudre.

#### **1.2.1.1. Diversité des missions, imprécision des objectifs, absence de système de planification**

Les collectivités territoriales sont à mener à faire face à une multiplicité de missions, couvrant les domaines les plus variés tels que l'urbanisme, l'économie, les transports, l'aide sociale, la culture ou encore la protection civile. La diversité et la nature de ces missions posent d'emblée des difficultés à mesurer la satisfaction des usagers. Mais ces difficultés sont amplifiées car nombre de collectivités ne définissent pas clairement leurs politiques publiques, avec à la clé un système de planification pour faciliter leur mise en œuvre, la segmentation stratégique semble être l'outil le plus adapté pour la clarification des missions et des objectifs de la collectivité.



Le tableau ci-après indique comment une collectivité pourrait segmenter sa mission de service public « solidarité » :

**Tableau 05 : Mission de service public (solidarité)**

politiques publiques	segments	cibles	prestation
Insertion et autonomies	maintien à domicile	Enfants et familles Personnes âgées Personnes handicapées	Aide directe aux personnes prêt de bonification pour l'accession au logement Aménagements
	Extrême précarité	Personnes sans domicile	Accueil Financement ou construction de centre d'aide
	Insertion professionnelles	Personnes sans profession Personnes handicapées	Formation Accueil et orientation
Prise en charge des personnes ayant perdu leur autonomie	Action d'éducation en milieu ouvert	jeunes	Subventionnement de projets Financement de postes éducateur de rue
	Prise en charge	Personnes âgées Personnes handicapées	Accueil en maison spécialisée Financement carte santé ou prise en charge des soins

**Source :** Elaboré par les étudiantes.

### 1.2.1.2. La quantification des activités

L'activité des collectivités territoriales étant une activité de service, elle est par nature difficile à mesurer. Mais à cet obstacle technique vient souvent s'ajouter un obstacle de nature culturel. Nombre de fonctionnaires tendent à considérer que la collectivité, parce qu'elle n'est pas une entreprise et n'a pas à faire de bénéfice, ne peut et ne doit pas s'efforcer d'être productive. L'essentiel est de rendre des services de qualité. C'est la raison pour laquelle les agents expriment parfois des réticences à quantifier les activités qu'ils contribuent à mettre en œuvre, pour résoudre ce problème il importe donc de se doter d'un système d'information adapté aux besoins des services puis, introduire des outils de gestion tels que les tableaux de bord.

Ces derniers permettent en effet de mesurer l'activité des services et d'observer les écarts entre les objectifs prévus et les objectifs réalisés, pour prendre d'éventuelles mesures correctrices.

Les tableaux de bord budgétaires ci-après sont donnés à titre d'exemple. Dans une collectivité, ils pourraient utilement être complétés par des tableaux de bord permettant de suivre les activités administratives, les ressources humaines, ou encore les actions de communication.

Le tableau ci-après permet d'assurer un suivi du budget et des dépenses pour chaque prestation réalisée par un service :

**Tableau n° 06 :** Un suivi du budget et des dépenses pour chaque prestation réalisée par un service.

Nom du service.....

Prestation	code	prévu	Réalisé	Ecart
Totale service				

**Source :** Elaboré par les étudiantes sur la base d'évaluation budgétaire.

Le tableau de bord ci-après éclaire les délais de mandatement et de mise en paiement :

**Tableau n° 07** : Les délais de mandatement et de mise en paiement.

TABLEAU GLOBAL	Janvier	Février	Mars	Avril	Mai	....	Moyenne
Délai mandatement ordonnateur(1)							
Délai légal de mandatement(2)							
Écart (1)- (2)							
Délai total de mise en paiement(3)							
Délai de mise en paiement N-1							
Décomposition de mise en paiement							
Délai réception par service/réception par service finances							
Réception par service finances/ envoi paierie							
Délai envoi paierie/mise en paiement							
Délai total de mise en paiement							

**Source** : Elaboré par les étudiantes sur la base de l'annexe n° 02.

### **1.2.1.3. Pluralité des objectifs**

En pratique, la pluralité des objectifs peut poser deux difficultés majeures. Premièrement, dans le cadre d'une même mission, les responsabilités sont parfois transversales et mal définies. Deuxièmement, les objectifs ne sont pas hiérarchisés, cet état de fait entraîné de nombreux dysfonctionnements : une même tâche se trouve effectuée plusieurs fois ou n'est pas effectuée, plusieurs initiatives sont lancées dans des sens différents et contradictoires, les agents ne savent quelles activités mener en priorité, ce qui rend extrêmement difficiles les arbitrages entre la satisfaction des usagers, le coût et la qualité.

Ces dysfonctionnements ont un fort impact en termes de surtemps et de délais non respectés. Ils nuisent profondément à la qualité des services rendus au public et affectent la lisibilité des politiques publiques menées.

La première difficulté peut être résolue par la mise en place de groupes de projet structurant les missions transversales de la collectivité « management par projet » qu'il importe d'instaurer un système de concertation et de collaboration des différents intervenants, pour fixer des objectifs communs et définir les responsabilités de chacun.

### **1.2.1.4. Quantification des objectifs**

La quantification des objectifs peut poser problème si les résultats obtenus sont clairement en deçà de ce qui avait été prévu. C'est pourquoi la quantification peut être ressentie comme un risque de la part des élus.

À ce titre, la mise en œuvre de contrats d'objectifs formalisés entre les politiques, l'exécutif, la direction générale, les directions et les services constituent l'occasion d'un dialogue entre les différents acteurs. Le contrat d'objectifs devra toujours faire l'objet d'un bilan en fin de période, il peut par ailleurs constituer l'objet d'un tableau de bord.

## **1.2.2. La dissociation des informations de gestion et la perte de l'unicité budgétaire**

La dissociation des informations de gestion dans l'allocation des moyens et la pluralité des sources de financement rendent les analyses complexes à réaliser.

### **1.2.2.1. La dissociation des informations de gestion**

L'existence de processus dissociés gérés par des responsables différents selon des critères différents rend difficile la mise en place d'une politique cohérente de gestion. Les outils d'information et de gestion mise en place dans la collectivité peuvent ainsi différer d'un service à l'autre, ce qui d'une part ne facilite pas le développement d'analyse globale, d'autre part risque d'alimenter un sentiment d'iniquité chez les agents.

Le rassemblement des descriptions de procédures dans un guide facilitera la documentation sur les règles à appliquer et renforcera ainsi la qualité du contrôle de gestion. Ce guide permettra en outre de vérifier la pertinence et la cohérence des procédures.

### **1.2.2.2. La perte de l'unicité budgétaire**

Nombre de collectivités territoriales ne parviennent pas à maintenir une unicité budgétaire portante nécessaire à son suivi. En effet, la multiplicité des sources de financement (les dotations budgétaires, les impôts locaux, les emprunts ou encore les fonds de concours). Et le système d'affectation des recettes et des dépenses hypothèquent l'efficacité de suivie budgétaire.

En général, cet état de fait a pour conséquences des reports importants. En effet, l'inscription dans le budget de l'année où débute une opération importante de l'ensemble des dépenses et des recettes qui lui sont affectées suscite un gonflement artificiel de ce budget. Se gonflement provoque souvent non seulement un appel prématuré aux prêts et ainsi le gel inutile de ressources financières mais également l'augmentation des reports liée à la non-consommation de l'ensemble des crédits de paiement engagés pour le financement des investissements.

Pour diminuer ces reports, il importe de mettre en place une programmation et une allocation efficace des ressources financières. Sur ce point il paraît particulièrement judicieux de développer les autorisations de programme, dont un modèle possible et proposé ci-après :

**Tableau n° 08 : Exemple de délibération de programme**

Autorisation de programme pour la réalisation de .....								
Décidé par la délibération de l'assemblée délibérante du.....								
	Totale	déjà réalise	reste à réaliser	Ventilation				
				2006	2007	2008	2009	2010
Dépenses								
-Achat de terrain								
-Travaux de démolition								
-Achat de mobilier								
-Autres dépenses								
Recettes								
-Subventions								
-Emprunts								
-Autofinancement								
-Dotation globale d'équipement								
-Remboursement TVA								
-Autres recettes affectées								
-Préciser l'intitulé de l'opération de l'équipement en cause.								
-Mettre la date de l'assemblée délibérante ayant adopté la présente autorisation du programme.								
-Indiquer, pour les différentes années en cause.								
-La ventilation décidée pour les dépenses et les recettes restant encore à réaliser.								

**Source :** Elaboré sur la base de l'analyse précitée.

### 1.2.3. Le mangement

Les tâches effectuées par les agents des collectivités territoriales sont complexes et diversifiées, l'implication des hiérarchies opérationnelles est souvent faible dans le dialogue de gestion et la séparation des rôles entre les élus et les fonctionnaires oppose parfois la décision et la mise en œuvre.

La mise en place d'une articulation entre ces différents éléments est une nécessité qui passe tant par une responsabilisation accrue des fonctionnaires que par une implication plus forte des décisionnaires dans le dialogue de gestion.

### **1.2.3.1. Le renforcement des marges de manœuvre à chaque niveau hiérarchique**

Les collectivités territoriales peuvent souffrir d'une absence de formalisation des responsabilités à chaque niveau. Or ces imprécisions provoquent plusieurs dysfonctionnements. Premièrement, l'absence de déclinaison de l'objectif globale à chaque échelon peut nuire fortement à l'efficacité des services. Deuxièmement, une forte démotivation peut être engendrée par un travail de pure exécution, les agents n'étant pas engagés à faire preuve de leurs initiatives et de leurs résultats.

La formalisation des responsabilités, déclinant à chaque échelon les objectifs globaux en objectifs opérationnels, peut s'appuyer sur l'instauration de contrats d'objectifs que devra faire l'objet d'un bilan en fin de période. Il peut par ailleurs constituer le thème d'un compte rendu mensuel.

### **1.2.3.2. L'implication de la hiérarchie dans le dialogue de gestion**

La déconnection entre la sphère administrative et la sphère politique tend à introduire un hiatus entre les orientations globales qui ont été fixées et la réalité du terrain, il s'avère donc nécessaire de généraliser une formalisation des objectifs à chaque niveau liant les objectifs de résultat à la gestion des ressources. Il importe que les résultats soient évalués en regard des moyens engagés et ce à chaque étape de la conduite d'une mission, afin de dégager les marges d'économie possibles ou au contraire les investissements nécessaires.

### **1.2.3.3. L'individualisation des carrières et de rémunérations**

La plupart des collectivités territoriales peinent à mettre en œuvre une différenciation dans la gestion des carrières de leur personnel. Or la déconnection entre la gestion des carrières et l'évaluation des résultats peut nuire fortement à l'efficacité du système de Contrôle de gestion, puisqu'elle peut remettre en cause, au moins à titre individuel, l'intérêt de l'effort, et par conséquent celui des processus de contrôle.

Pour surmonter ses obstacles, plusieurs possibilités existent. Premièrement, lors des entretiens d'évaluation, le système de rémunération de l'agent peut être mis en adéquation avec les objectifs qu'il poursuit. D'autre part de fixer la même norme de rendement entre les services pour préserver une égalité entre ceux-ci. Enfin il est possible de faire varier les taux et les calculs suivant les catégories de personnel ou suivant les individus, en invoquant de motifs de service.

## **2. La stratégie de la mise en place d'un système du contrôle de gestion**

La mise en place d'un tel système ne doit pas avoir pour corollaire la remise en cause systématique de l'existant et notamment de la qualité du travail effectué ou les compétences des agents. Il s'agit au contraire d'optimiser les compétences pour favoriser la performance générale de la collectivité.

### **2.1. La démarche d'implantation**

Peut se diviser en quatre étapes successives. Le premier est celle du lancement, la deuxième phase est celle de l'évaluation, en troisième lieu, la phase de conception, enfin a lieu la phase de mise en place.

#### **2.1.1. Lancement de la démarche**

Cette étape consiste à former le comité de pilotage et les groupes de travail. Elle permet également de finaliser et d'officialiser les objectifs et de recueillir l'adhésion des échelons hiérarchiques. Enfin, le planning prévisionnel doit être établi et la démarche présentée à l'ensemble du personnel (objectifs, rôles respectifs, calendrier).

##### **2.1.1.1. Le comité de pilotage**

Un comité de pilotage doit être créé. Outre le promoteur et l'animateur du projet, il regroupe les décideurs de la collectivité, maire, président, élu délégué, directeur général, secrétaire générale, directeur et/chefs de service. Ce comité est chargé de suivre l'avancée des travaux, de fixer les orientations et de décider des options qui pourraient être proposées.

Le promoteur du projet réalise quant à lui, le travail de conception, les tests, la mise en œuvre opérationnelle, le rapport au comité.



### **2.1.1.2. Les groupes de travail**

Des groupes de travail doivent être créés dans chaque service. Ces derniers seront composés le plus largement possibles, indépendamment de considérations de grade ou de statut. La mission de ces groupes de travail est double. D'autre part, ils sont la mémoire de l'existant et participeront donc à son analyse. Ils contribueront d'autre part à l'élaboration de la démarche (choix des indicateurs, des procédures, de périodicité et des personnes qui alimenteront les tableaux de bord) et à la validation des solutions retenues.

### **2.1.1.3. La fixation des objectifs de la démarche**

Elle consiste à donner aux services des méthodes et des outils leur permettant d'améliorer leur efficacité. Pour cela, il faut pouvoir suivre la qualité, gérer l'activité (programmer, planifier, suivre) et animer en favorisant la participation et l'implication de tous.

### **2.1.1.4. La création d'un service de contrôle de gestion et ces missions**

Un contrôle de gestion efficace ne peut se contenter de la mise en place de nouveaux outils, aussi efficace soient-ils. Un suivi centralisé au niveau de la collectivité, au-delà des contrôles internes aux services, est un des facteurs essentiels de réussite en ce qu'il permet d'opérer des réajustements constants aussi bien des objectifs (pour faire face aux changements de l'environnement) que des méthodes et des moyens.

Cet objectif peut être atteint par la mise en place d'un service contrôle de gestion rattaché à la direction générale. Ce service doit avoir une vocation horizontale et aider chaque direction à mieux atteindre les objectifs de la collectivité et à obtenir un fonctionnement plus cohérent et plus efficace de l'administration de son ensemble. Dans cette optique, trois grands axes d'activité peuvent être fixés pour le service :

- **Le suivi de gestion** : Le premier de ces axes consiste à élaborer des outils de suivi. Dans cette perspective, des outils de gestion communs tels que de tableaux de bord des directions qui peuvent mis en place au sein des services. Le service de contrôle de gestion dans le cadre de sa mission de suivi, analyse les résultats des indicateurs de tableau de bord, analyse les écarts objectifs/réalisations, propose et étudie les mesures nécessaires pour redéfinir certains objectifs ou réduire certains écarts.

- **La modernisation des services** : Le deuxième domaine de l'activité concerne l'animation et la coordination des actions bien générale que spécifiques d'animation et de management. Il effectue les analyses de procédures ou de dysfonctionnement et coordonne les équipes de projets, à l'initiative du directeur général des services il s'inscrit ainsi dans le cadre d'une politique globale de management, qu'il relie auprès des directions elles-mêmes impliquées dans ce processus pour leur domaine.

- **La veille administrative** : Le troisième domaine d'activité du service du contrôle de gestion consiste à recueillir les informations sur les actions d'autres collectivités, à étudier et évaluer ces actions, à en proposer les enseignements en liaison avec les services du domaine.

Le service de contrôle de gestion doit être un lieu d'observation et d'échange et d'expériences permettent d'alimenter la réflexion des élus dans leurs projets et celle des services dans leurs propositions.

### **2.1.2 Analyse de l'existant**

Cette phase a pour objet de faire le point sur la réalité du pilotage en vigueur dans la collectivité. Cette réalité s'étudie tout d'abord en fonction de la capacité actuelle de l'institution à mesurer la performance d'une équipe (direction, service, groupe de projet).

La performance est liée à la production de l'équipe (qualité, quantité, coût) et à l'environnement dans lequel évolue cette dernière (sécurité, conditions de travail). À l'issue de cette étude, on pourra mettre en évidence les points forts et les points faibles des informations de synthèse produites et utilisées par les services, les contraintes éventuelles relatives à la mise en œuvre des outils de gestion seront appréciées.

### **2.1.3. Le projet technique**

En fonction des décisions prises par le comité de pilotage, le groupe de travail et le promoteur de la démarche vont rédiger la maquette des tableaux de bord retenus et proposer les outils nécessaires à l'élaboration du système de contrôle et de pilotage.

Un système d'information est composé de plusieurs types d'indicateurs qui répondent chacun à des besoins différents. L'ensemble des outils devra être intégré dans un schéma directeur du contrôle de gestion afin de fixer le cadre de travail, les propriétés, et de bien préciser les liens qui existent entre tous les outils afin d'éviter les redondances et favoriser la synergie.

L'utilité d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales apparaît évidente. Cependant, malgré la nécessité perçue, il apparaît que les expériences significatives et durables d'implantation de tels systèmes dans les organisations sont rares. En effet, les notions de productivité, de rentabilité, de performance et de contrôle, auxquelles renvoie nécessairement le contrôle de gestion, sont aujourd'hui très éloignées de la culture administrative et de l'environnement public.

La prise en compte des difficultés rencontrées dans les collectivités est absolument nécessaire. Il s'agit de ne pas oublier que, dans les collectivités territoriales la culture de gestion est souvent embryonnaire : le contrôle s'effectue traditionnellement par les règles et non les résultats.

Au terme de ce développement, on peut retenir les règles de base suivantes pour implanter dans de bonnes conditions un contrôle de gestion dans les collectivités territoriales :

- Il faut une forte motivation et mobilisation des dirigeants de l'institution locale.
- Il est impératif de mener une action de communication interne autour du contrôle de gestion : l'ensemble des agents doit être associé à la démarche.
- Une des premières missions est de construire un système d'information de qualité pour introduire l'habitude de la gestion prévisionnelle.
- Le contrôle de gestion doit être le garant de la cohérence entre les objectifs des dirigeants et ceux des divers responsables.
- Il importe de rechercher en priorité les opportunités rapides.

## **2.2. Modèle proposé relative à la mise en place de tableau de bord prospectif (TBP) dans la wilaya de Tlemcen.**

Comme recommandation à la wilaya de Tlemcen se représente dans la mise en place d'une vraie démarche de contrôle de gestion, et le modèle qui sera proposé, est exceptionnel dans la mesure où il est propre aux caractères de la wilaya. Ce modèle qu'on a choisi, est la dernière méthode innovatrice de contrôle de gestion qui est le « **balanced scorecard** ».

Les raisons d'être choisis ces méthodes sont les suivantes :

- L'amélioration de la performance est liée toujours à la notion de pilotage stratégique, et le balanced scorecard est un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers, à court terme et à long terme qui aident les dirigeants dans leurs prises de décisions stratégiques.
- Le **TBP**, un instrument du contrôle de gestion stratégique qui propose une vision globale et multidimensionnelle de la performance.
- Le **TBP** fournit aux responsables une vision claire de leurs activités, facilite la communication et unifier le langage afin de comprendre les objectifs stratégiques à tous les niveaux.
- Le **TBP** clarifie la stratégie et favorise à un consensus sur ses orientations.

### **2.2.1. Les conditions préalables et favorables à l'introduction de ce modèle.**

- Il faut une véritable volonté de la part des grands responsables qui chapeautent la fonction de la présidence au sein de la wilaya de Tlemcen. Cette volonté s'interprète par leurs aspirations et ambitions personnelles.
- Il faut une équipe des dirigeants compétents au niveau de la direction générale qui est capable de fixer les objectifs et de les traduire selon les différentes structures dans les différents modes d'action.
- La mise en place de ce modèle exige une clarification d'un mode de fonctionnement de l'organisation, ses objectifs et ses facteurs clés de succès ou d'échec. Cette représentation simplifiée est appelée différemment : ils l'appellent soit modèle, soit carte ou encore mapping, cette carte doit être avalisée par la hiérarchie.
- Il faut instaurer un système d'informations ou plus précisément un système comptable constituant de la comptabilité générale et analytique car il participe à l'amélioration des pratiques de contrôle de gestion.

-Il faut unifier le langage de la wilaya en renforçant l'idée de la communication et le dialogue en gestion, et cela ne peut pas se réaliser qu'avec l'implantation des nouveaux outils de gestion et informatique et du nouveau progiciel afin de faciliter le travail et gagner beaucoup de temps.

### **2.2.2. Etapes d'élaboration du modèle de balanced scorecard**

Afin d'élaborer et mettre en place un **TBP**, on a suivi les étapes suivantes :

#### **2.2.2.1. La définition des objectifs et des missions globaux.**

Au cours du stage exécuté au sein de la wilaya de Tlemcen, on s'est renseigné auprès de ces différents responsables sur son objectif global stratégique. Le résultat était un consensus de ses représentants sur deux objectifs principaux qui sont :

- Améliorer la satisfaction des citoyens.
- Assurer la qualité des services publics.

#### **2.2.2.2. La définition des stratégies et les plans d'action pour chaque axe**

A ce titre, on trouve que chaque axe possède ses propres stratégies qui englobent les objectifs de ses axes.

##### **- La stratégie de l'axe usager de service public**

En revenant aux exemples probants des travaux de **Robert S. Kaplan** et **David P. Norton** concernant les trois stratégies pour l'axe client «La supériorité produite, L'intimité client, l'excellence opérationnelle », on a essayé de faire une analogie entre leur modèle et les exigences de la stratégie de la wilaya.

##### **- La stratégie de l'axe financier**

État La wilaya de Tlemcen est une organisation publique financée par une grande partie de subvention de l'État. Son autonome au niveau budgétaire est partiel et soumis au contrôle a priori et a posteriori. Sous cet angle, sa stratégie au niveau de cet axe est différente par rapport aux autres organisations qui sont pour but essentiel est lucratif.

### **- La stratégie de l'axe processus interne**

La stratégie de l'axe processus interne se résume par : la gestion des relations entre les usagers de service public et les collectivités territoriales et par l'excellence opérationnelle.

### **- La stratégie de l'axe d'apprentissage organisationnel**

Les stratégies de l'apprentissage organisationnel forment les changements à long terme. En pratique, il existe trois types d'objectifs :

- Les compétences stratégiques.
- Les technologies stratégiques.
- L'ambiance favorable à l'action.

### **2.2.2.3. La définition des objectifs pour chaque axe**

Afin d'atteindre les stratégies des axes précédemment cités, les objectifs des collectivités territoriales seront comme suite selon chaque axe :

#### **- Les objectifs de l'axe usager de service public**

Pour l'axe client, les objectifs de la wilaya de Tlemcen seront comme suite :

- Confiance alternative entre le citoyen et la wilaya.
- Mesurer la satisfaction des citoyens.
- Développer et améliorer les services rendus.
- Répondre aux besoins de marche d'emploi pour aider à l'insertion professionnelle.

#### **- Les objectifs de l'axe financier.**

Pour l'axe financier, les objectifs se résument en trois points :

- Optimiser la gestion du patrimoine.
- Créer et chercher des nouvelles ressources de financement extrabudgétaire.
- Alléger la lourdeur de la procédure budgétaire en revendiquant le renforcement de l'idée de l'autonomie financière.

**- Les objectifs de l'axe processus interne.**

Les objectifs de la wilaya de Tlemcen dans cet axe sont :

**☆ Pour l'Excellence opérationnelle**

On a trois objectifs :

- Renforcer les structures et la valorisation des services publics.
- Améliorer la production locale.
- Améliorer l'environnement physique et veiller à l'utilisation efficace des ressources.

**☆ Pour l'approximation des citoyens avec les institutions locales**

On a deux objectifs :

- Veiller au respect des engagements envers les citoyens.
- Améliorer le contact avec l'utilisateur du service public.

**- Les objectifs de l'axe apprentissage organisationnel**

Enfin et pour cet axe, les objectifs sont :

**☆ Pour la Compétence.**

On a un seul objectif :

- Responsabiliser les personnels et revendiquer les compétences sur la base de la formation initiale et professionnelle, du savoir-faire et de l'expérience.

**☆ Pour la Technologie.**

Deux objectifs sont parus :

- Développer le système d'information.
- Mise en place de nouveaux outils de gestion.

**☆ Pour la motivation.**

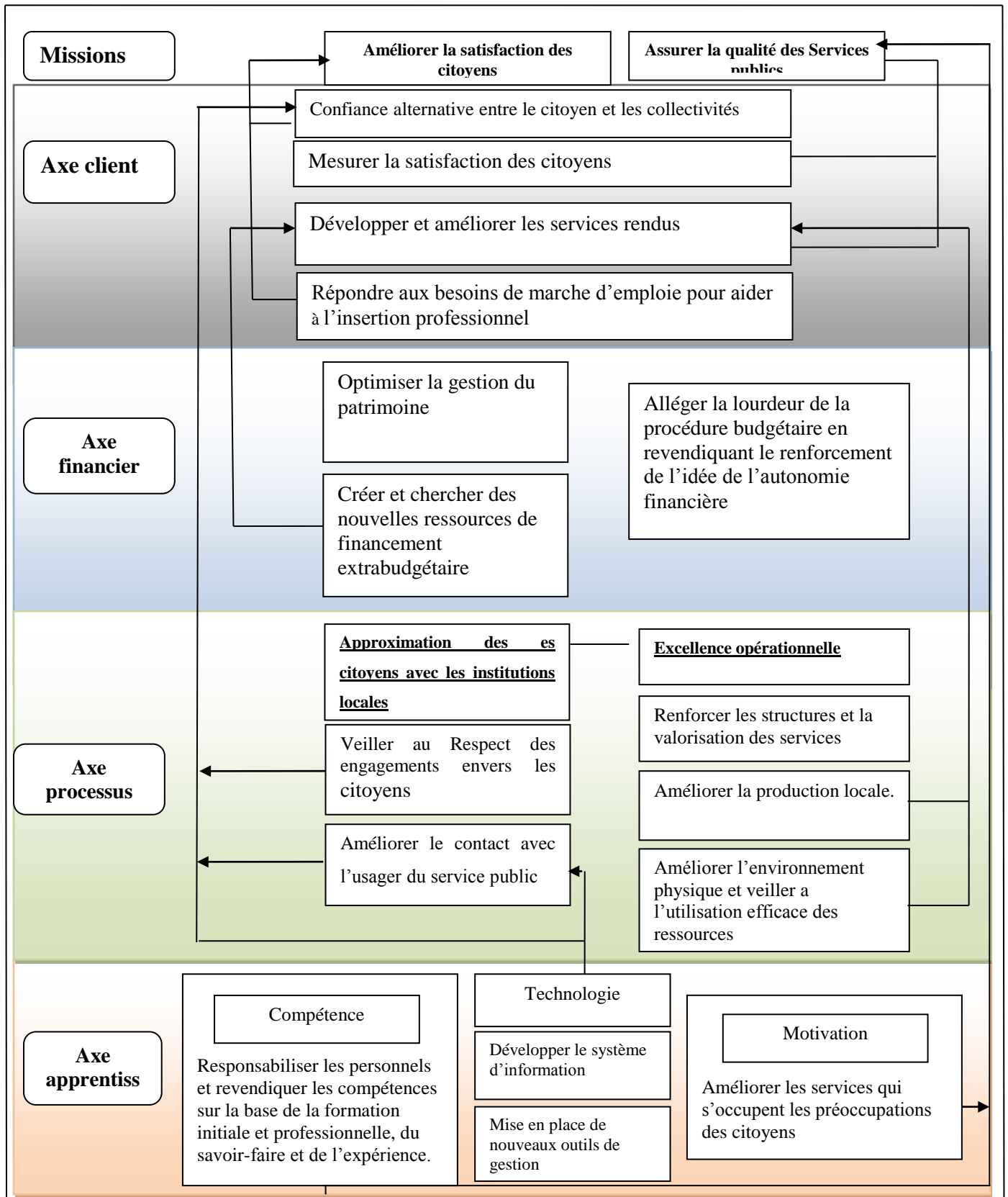
- Améliorer les services qui s'occupent des préoccupations des citoyens.

#### **2.2.2.4. La présentation de la carte stratégique.**

À partir des indicateurs qu'on a abouti auparavant, la carte stratégique relative aux caractères de la wilaya se présente dans le schéma ci-dessous :



Figure n°22 : La carte stratégique des collectivités territoriales



Source : Elaboré sur la base d'analyse précédente.

Le TBP de la wilaya de Tlemcen se résume les indicateurs ci-après :

**Tableau n° 09** : Tableau de bord prospectif

Axe	Indicateur
Usager des services publics	Satisfaction moyenne des citoyens taux de chômage taux d'occupation de la population active Indicateur de participation des citoyens dans les élections municipales
Finances	La Subvention annuelle de l'Etat. Cout totale de chaque type de service Le niveau d'engagement des dépenses Budget total approprié pour la formation du personnel occupé par les autorités locales Les délais de mandatement et de mise en paiement.
Processus Internes	Le taux de rentabilité de travail Bonne d'exécution de budget de fonctionnement et d'investissement Le pourcentage des initiatives non réalisées dans les délais prévus Indicateurs sur la période pendant lesquelles les personnes ont bénéficié du service
Apprentissage organisationnel	Taux annuel de l'embauche Nombre des projets éducatifs, culturels et sportifs Le rapport de proximité entre le citoyen et les institutions locales Le volume des investissements

**Source** : Elaboré sur la base de la carte stratégique précédente

### **Conclusion du troisième chapitre**

Les collectivités territoriales, comme toute organisation publique, sont soumises impérativement à des contrôles légaux, d'après le dialogue alterné avec les chefs services, on a remarquer qu' il existe différents formes de contrôles, on à cité notamment le contrôle financier et le contrôle comptable qu'en peut les qualifier des contrôles permanents, par contre, le contrôle de l'inspection général des finances comme un contrôle ponctuel. Ces contrôles n'ont pas pour objectif la correction de déviation de réalisation des objectifs prévus en temps réel lequel apprécié par le contrôle de gestion dont il considérait comme un concept flou dans les organisations publiques.

La présente partie permis de prendre connaissance de la wilaya de Tlemcen, et une représentation globale des différents services qui existe et on a accompli une évaluation de la performance du contrôle de gestion au sein de la wilaya.

Afin de mesurer et évaluer la performance de la wilaya de Tlemcen, le choix relatif au contrôle de gestion a été le modèle de **TBP**, comme étant une méthode innovatrice de contrôle de gestion, touche l'aspect financier et non fiancer et prend en considération tous les acteurs des collectivités territoriales « citoyens, élus, ... ». On a essayé a travers ce travail d'élaborer ce modèle en suivant les différentes étapes qu'on a développées en partie théorique.

Ce modèle reste une simple proposition en vue de le valider afin d'évaluer ces résultats et corriger ces inconvénients.

# **Conclusion générale**

## Conclusion générale

Le but de la démarche du contrôle de gestion est de permettre une amélioration continue de la performance organisationnelle, le contrôle de gestion a enregistré un progrès très notable dans les entreprises privées. Par contre, leur évolution dans les entreprises publiques est récemment pratiquée, avec les réformes qui sont expérimentées depuis de nombreuses années et sont rassemblées vers la fin sous le terme de «New Public Management». Ainsi que l'évolution de ce dernier vers l'évaluation de la performance publique au sein des collectivités territoriales ont fait l'objet de ce présent travail.

En Algérie, l'application du contrôle de gestion est peu fréquente, surtout dans les organisations publiques. Concernant les collectivités territoriales algériennes, les contrôles qui existent sont les contrôles parlementaires et d'autres contrôles qui n'ont pas pour objectif la correction de déviations et des écarts entre les résultats réalisés et les objectifs prévus.

En effet, le contrôle de gestion peut être perçu comme un vecteur de pérennité et de développement.

Alors, dans ce cadre, **comment peut-on évaluer la fonction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales (Wilaya de Tlemcen) en renforçant les instruments de ce contrôle ?**

Concernant les hypothèses, qui ont été posées au début de cette recherche, on a arrivé aux résultats suivants :

- Le contrôle de gestion est l'ensemble des moyens et techniques permettant de s'assurer l'utilisation optimale des outils de gestion, de plus sa performance est définie comme la réalisation des objectifs organisationnels avec une combinaison adéquate de l'ensemble de ces ressources humaines et matérielles. Et comme il est reconnue par la majorité que la performance publique ne rependant plus aux exigences actuelles, est la cause de l'inadaptation voire de l'absence d'un certain nombre d'outils de contrôle de gestion. C'est d'ailleurs, les sources des contre-performances et la mauvaise opérationnalisation dans le secteur public algérien en général.

- 
- L'absence d'un contrôle budgétaire au sens du contrôle de gestion (basé sur l'analyse des écarts constatés) est un facteur majeur du non performance dans les collectivités territoriales algériennes, parce que le contrôle budgétaire va permettre de s'assurer que les objectifs de performance arrêtés lors de la phase d'élaboration soient effectivement atteints.
  - Dans le but d'évaluer la performance des collectivités territoriales en Algérie et de lui proposer un modèle propre relative au contrôle de gestion, on a choisi la wilaya de Tlemcen comme un terrain d'investigation afin d'approfondir cette recherche. Pour confirmer la dernière hypothèse, le modèle élaboré relatif au tableau de bord prospectif, afin d'évaluer et améliorer la performance de la wilaya de Tlemcen par des indicateurs partagés selon quatre axes (axe usager du service public, axe finance, axe processus interne et axe d'apprentissage organisationnel).

On a proposé ce modèle relatif au contrôle de gestion qui est propre à la wilaya de Tlemcen. Ce modèle fournira aux responsables une vision claire de leurs activités, facilite la communication et unifie le langage. Mais pour justifier la proposition fournie dans cette présente étude, il devra tester ce modèle au cours du temps afin d'en vérifier la validité bien que délicate et difficile.

Le développement du contrôle de gestion demeure indispensable pour les collectivités territoriales algériennes, surtout avec la complexité des situations actuelles (la diversification des dépenses publiques ...), en vue d'encourager une réflexion progressive de la culture de gestion et de son contrôle est sensibilisé tous les intervenants aux exigences de performance de l'action publique.

Vu l'importance de la problématique, la limite du temps et des obstacles rencontrés durant la rédaction de ce travail, il est recommandé les axes de recherche suivants afin de mieux cerner l'évaluation du contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales algériennes :

- Les obstacles et les conditions de la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.
- L'impact du contrôle de gestion sur la gestion des ressources humaines dans les collectivités territoriales.

- Du contrôle budgétaire et financier au contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.
- La gestion des risques des ressources humains dans les collectivités territoriales.
- L'évaluation des politiques publiques.
- New Public Management (NPM).

# **Bibliographie**



## Bibliographie

### Ouvrages :

1. ALAZARD Claude, SÉPARI Sabine, DCG 11 contrôle de gestion - manuel et applications, Edition Dunod, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010.
2. ARNOUD Hervé, Le contrôle de gestion... en action, Edition LIAISONS, 2001.
3. B.H Abtye, Contrôle de gestion, Evaluation, Contraintes, Décisions, Edition CLET-banque, Paris, 1980.
4. BARTOLI. A, Le management dans les organisations publiques, Edition Dunod, Paris, 1997.
5. BOISVERT Hugues, Le renouvellement de la comptabilité de gestion, Edition gestion, 1989.
6. BOUCKAERT, G et HALLIGAN. J, Managing performance : International comparaisonse, Edition Rutledge, London, 2008.
7. BOYER. A, Les indispensables de la gestion : l'essentiel de la gestion, Edition d'organisation, Paris, 1995.
8. BURLAUD Alain et autre, Contrôle de gestion, France, 2004.
9. CAMUS Philip, Le contrôle de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise, Editions d'organisations, 3<sup>ème</sup> Edition., Paris, 2000.
10. DEMEESTERE René, Le contrôle de gestion dans le secteur publique, Edition LGDJ, Paris, 2002.
11. DUPUIS et GUDEDON, Droit Administratif, Edition Armand Colin, 3<sup>ém</sup> édition, Paris, 1991.
12. DUPUY. Y et ROLLAND. G, Manuel du contrôle de gestion, Edition DUNOD, Paris 1994.
13. FETTU Jacques, Contrôle de gestion bancaire et financier, Editions d'organisations, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris, 2000.
14. GERVAIS Michel, Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Edition Economica, paris, 1981.
15. GIRARDON Jean, Les collectivités territoriales, Editions Ellipses, France, 2001.
16. Giraud Françoise et autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Edition Gualino, Paris 2002.
17. KAPLAN Robert S et. NORTON David P, Le tableau de bord prospectif : un système de pilotage de la performance, Editions d'organisation, Paris, 1999.

18. LAUZEL. P et TELLER. R, Le contrôle de gestion et budget, Edition Dalloz, Paris, 1997.
19. LE NEDIC Thierry, La Performance dans le secteur public, Paris, 2009.
20. LEVENE. J.P, Gestion comptable : 3 analyses, Edition Foucher, Paris, 1998.
21. Löning Hélène et autres, Contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, Edition Dunod, 3<sup>ème</sup> Edition, Paris 2008.
22. Olivier LANDEL: Démarches locales de performance : pratiques et enjeux Principes consacrés par la LOLF, le rôle précurseur des collectivités locales, France, 2007.
23. PILVERDIER LATREYTE Josette, Finance d'entreprise, Editions ECONOMICA, Paris, 1988.
24. RAHMANI Chérif, Les finances des communes algériennes, Edition Casbah, Alger, 2002.
25. VIZZAVONA Patrice, Gestion financière, Editions BERTI, Alger, 1999.
26. Yves EMERY et David EMERY, Paradoxes de la gestion publique, Editions L'Harmattan, 2005.

#### **Articles :**

1. BOURGUIGUON Annick, « Peut-on définir la performance ? », Revue Française de comptabilité, 1995, n° 269.
2. BOYNE G.A, « Concepts and Indicators of Local Authority Performance: An Evaluation of the Statutory Frameworks in England and Wales », Public Money and Management, 2002, Vol. 22, n° 2.
3. BURNS W. J et WATERHOUS J. H, « Budget control and organization structure », Journal of Accounting Research, 1975, Vol. 13.
4. CHATELAIN-PONROY Stéphanie, « Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg », Article publié dans Politiques et Management public, version 1,18 janvier 2011.
5. D. H Folz, « Service Quality and Benchmarking the Performance of Municipal Services », Public Administration Review, 2004, Vol. 64 n°20.
6. Gérard NAULLEAU, « Les difficultés à la mise en place du contrôle de gestion », Revue de politiques et management public, vol. 21, n° 3, 2003, pp. 136-137.
7. J. Melkers et K. Willoughby, « Models of Performance-Measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects », Public Administration Review, 2005, Vol. 65, n°2.

8. KNOEPFEL Peter et VARONE Frédéric, « Mesurer la performance publique : méfions-nous des Terribles simplificateurs », Revue de Politiques et management public, 1999, vol. 17 n° 2.
9. M.J Kelly et C. Swindell, « A multiple-indicator approach to municipal service evaluation: correlating performance measurement and citizen satisfaction across jurisdictions », Public Administration Review, 2002, Vol. 62, n°1.
10. MOUNIHAN D. P, « Managing for results in state government: Evaluating a decade of reform », Public Administration Review, 2006, Vol. 66, n°1.
11. PESQUEUX Yvon, Article de Le nouveau management public, hal-00510878, version 1 - 22 aout 2010, France.

### **Manuels :**

1. Manuel du contrôle des dépenses engagé, Ministère des finances - Direction Générale du Budget, 2007.
2. Manuel du Mémento financier et fiscal du Maire en France, Direction générale des Finances publiques, 2008.
3. William NAHUM, et autre, « La qualité comptable au service d'une gestion performante des collectivités locales », guide des bonnes pratique N °18, Paris, 2007.

### **Thèse et mémoires :**

1. GUENOUN Marcel, « Le mangement de la performance publique locale », thèse de doctorat à l'université Paul Cézanne, soutenue 25 Mars 2009.
2. OUDAÏ Moussa, « Evaluation de la performance de la stratégie d'enseignement supérieur et de la recherche », Mémoire du Master à Université d'Aix-Marseille, Faculté de Droit et de Science Politique, soutenue 2011.
3. TOGODO AZON Aimé et IDIER.V, « Outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales », Thèse de doctorat à l'école de gestion l'université de liège, soutenue 2010.

### **Dictionnaires :**

- COHEN Elie, Dictionnaire de gestion, Editions CASBAH, Alger, 1998.

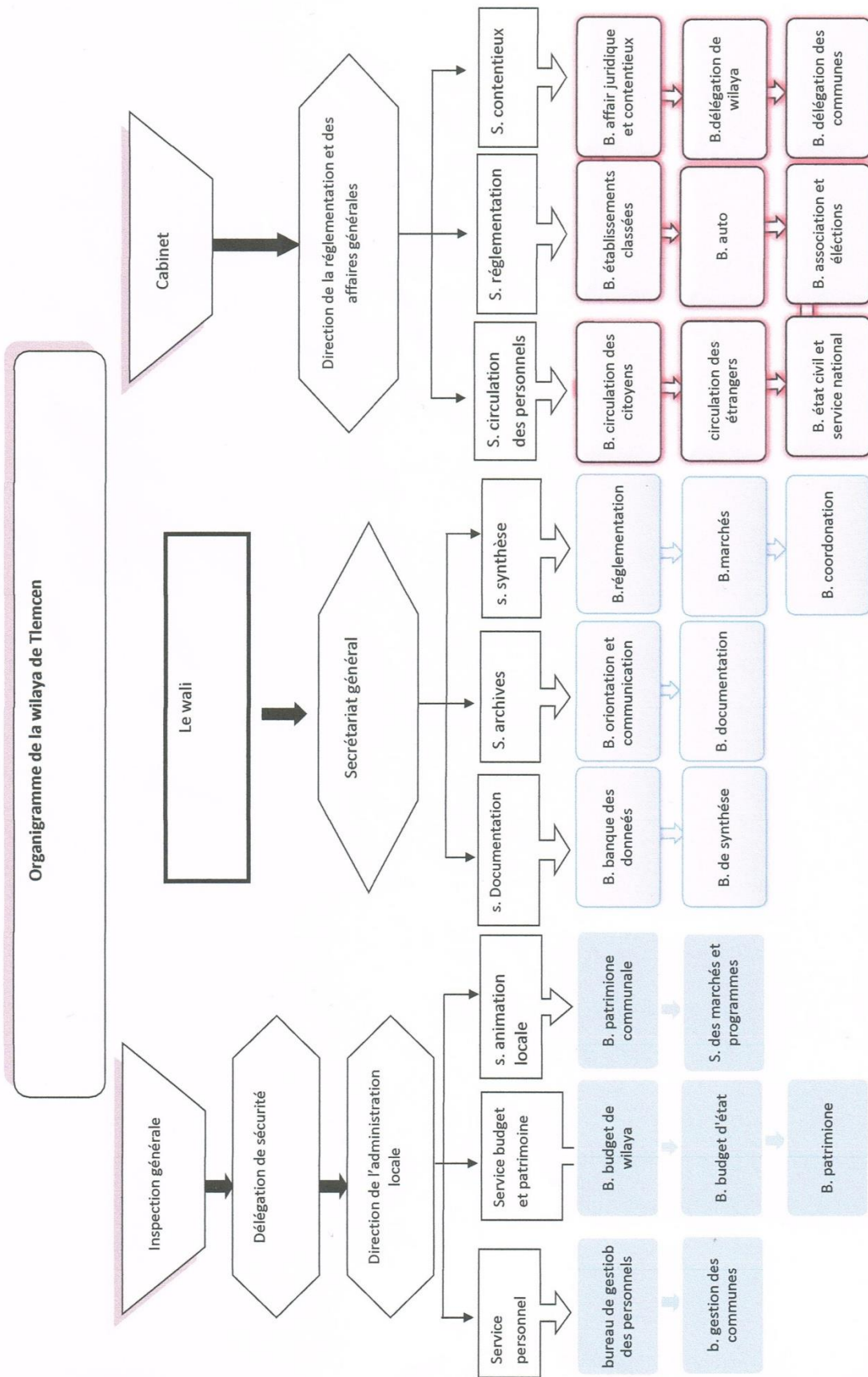
**Textes législatifs et réglementaires :**

1. Loi 11-10 du 22 juin 2011 relative à la commune, JORADP n° 37, 3 juillet 2011.
2. La loi 12-07 du 21 février 2012 relative à la wilaya, JORADP.

**Sites internet :**

1. [Http://www.memoireonline.com/01/12/503 impacts de la gestion sur la rentabilité, l'efficacité des entreprises au Rwanda.cas des entreprises public](http://www.memoireonline.com/01/12/503_impacts_de_la_gestion_sur_la_rentabilite_efficacite_des_entreprises_au_Rwanda.cas_des_entreprises_public), consulté le 14/02/2016 à 17 :55.
2. [Https://docs.google.com](https://docs.google.com), consulté le 24/03/2016 à 10 :45
3. [WWW.INET.CNFPT.FR](http://WWW.INET.CNFPT.FR), publié Octobre 2015 consulté le 13/03/2016 à 11 :30.

# **Annexes**





**ANNEX 03****2012**

المبلغ الإجمالي للميزانية الإضافية لسنة 2012

- النفقات: 7.793.397.328,07

- الإيرادات: 7.793.397.328,07

(1) النفقات المنجزة في قسم التسيير : 4.144.814.761, 45

(2) النفقات المنجزة في قسم التجهيز والاستثمار : 2.657.48.304,14

المبلغ الكلي للنفقات : 4.410.563.065,59

(3) الفائض المرحل إلى الميزانية الإضافية لسنة 2013 : 3.382.834.262.48

**2013**

المبلغ الإجمالي للميزانية الإضافية لسنة: 2013

- النفقات: 6.075.406.100,97

الإيرادات: 6.075.406.100,9

(1) النفقات المنجزة في قسم التسيير: 2.790.442.755,76

(2) النفقات المنجزة في قسم التجهيز والاستثمار: 602.257.955.85

المبلغ الكلي للنفقات: 3.392.700.711,61

(3) الفائض المرحل إلى الميزانية الإضافية لسنة 2014: 2.682.705.389,36



**2014**

المبلغ الإجمالي للميزانية الإضافية لسنة 2014

- النفقات: 6.794.848.554,20

-الإيرادات: 6.794.848.554,20

(1) النفقات المنجزة في قسم التسيير: 4.736.416.008,09

(2) النفقات المنجزة في قسم التجهيز والاستثمار: 392.694.947,28 .

المبلغ الكلي للنفقات: 5.129.110.955,37

الفائض المرحل إلى الميزانية الإضافية لسنة 2015 : 1.665.737.598,83

**2015**

المبلغ الإجمالي للميزانية الإضافية لسنة 2015: 7.247.924.051,81 دج

- النفقات: 7.247.924.061,88 دج

-الإيرادات: 7.247.924.061,88 دج

(1) النفقات المنجزة في قسم التسيير: 2.201.115.087,68

(2) النفقات المنجزة في قسم التجهيز والاستثمار: 1.595.248.731,74

المبلغ الكلي للنفقات: 3.796.363.819,42 دج

(3) الفائض المرحل إلى الميزانية الإضافية لسنة 2016 : 3.451.560.242,46. دج



COMMUNE

ANNEXE N° 5  
FICHE D'ENGAGEMENT

EXERCICE 19

ARTICLE

I. — Engagements

S/ARTICLE

Numéro des engagements	DATE	NATURE	MONTANT		REDUCTION		TOTAL CUMULE		OBSERVATIONS
	31-12	Réductions pour services non faits							
31 décembre. TOTAL....								TOTAL E égal au TOTAL L	

II. — Livraisons

DATES	NATURE	VALEUR		VALEURS CUMULEES		OBSERVATIONS
31 décembre. TOTAL.....						TOTAL L

III. — Ordonnancements

Numéro des ordonnancements	DATE	NATURE ET CREANCIER	MONTANT		MONTANT CUMULE		RESTES A REALISER	
							Tot. E :	Tot. O :
							Restes à réaliser	