

## DEFINITION ET ENJEUX DU CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion est un dispositif d'aide au pilotage de la performance. Il est défini par la *Circulaire n° 003/PM du 06 juillet 2015*, qui en fixe également les modalités d'organisation dans le cadre de l'élaboration, de l'exécution et du suivi de l'exécution du budget de l'Etat, comme suit : « Le contrôle de gestion dans l'approche programme est un système de pilotage mis en œuvre au sein d'un département ministériel ou d'une administration, en vue d'améliorer le rapport entre les ressources (humaines, matérielle et financières) engagées et les résultats obtenus au titre de l'exécution d'un programme donné, sur la base d'objectifs préalablement définis et au terme d'une démarche de planification stratégique ».

Cette définition met en exergue trois principaux enjeux qui sont explicités ci-dessous relativement au pilotage et la décision, à l'optimisation des moyens pour les résultats et à la maîtrise des performances.

### 1.1 Aider au pilotage et à la prise de décision

Le dispositif de contrôle de gestion vise à proposer des aides au pilotage opérationnel et notamment pour améliorer la réactivité des prises de décision afin d'atteindre les objectifs fixés. Il permet d'optimiser l'efficacité, l'efficience et la qualité de service d'une entité publique. « Le contrôle de gestion s'inscrit dans le pilotage de la performance qui consiste dans la capacité d'un responsable de programme ou d'un responsable d'action de prendre une décision initiale ou corrective, en s'appuyant sur la connaissance des coûts, des activités, et des résultats » (*circulaire PM du 06 juillet 2015*). Ce dispositif, inhérent au pilotage stratégique permet de prévoir, suivre et analyser les réalisations et performances de chaque programme. C'est une démarche interne au profit des décideurs. Orienté vers le progrès continu, elle s'exerce en amont et en aval de l'action.

Considérant que « le contrôleur de gestion a pour mission principale d'appuyer le responsable de programme dans l'atteinte des objectifs qui lui sont assignés au titre de l'exécution de la loi de finances » (*circulaire PM du 06 juillet 2015, article 21*), son action sera principalement focalisée sur les objectifs inscrits dans le projet de performance des administrations (PPA), ceux dont le responsable de programme devra rendre compte devant la représentation nationale au travers du rapport annuel de performance (RAP).

La Loi portant régime financier de l'Etat a été conçue comme un levier de réforme et de modernisation de l'Etat. L'association à chaque programme d'objectifs assortis d'indicateurs de performance offre la possibilité de donner une nouvelle dimension au débat budgétaire. Le responsable de programme utilise les marges de manœuvre résultant d'un budget global (encadrée par la fongibilité des ressources et les libertés de gestion) pour piloter la gestion de la politique qui lui est confiée conformément aux objectifs retenus. Ce principe de responsabilisation définit la logique de résultat de la nouvelle gestion publique.

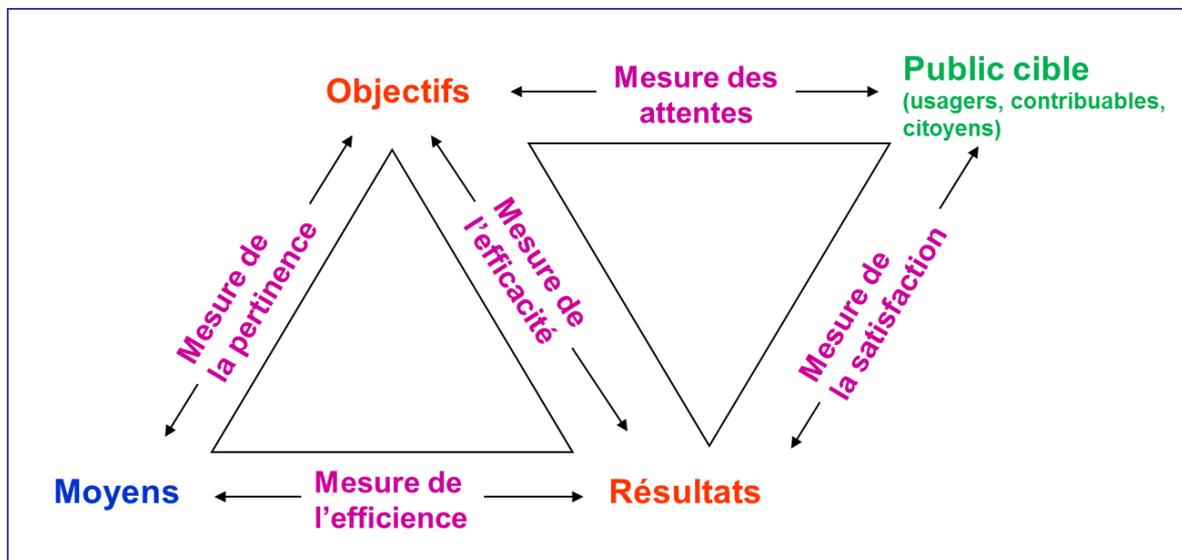
L'information sur les performances cherche à dépasser la description de la consommation des moyens et du volume d'activité ou du contrôle de régularité (logique de moyens), pour montrer comment, dans le cadre de ressources contraintes, l'effet des politiques ou la qualité des services publics peuvent être accrus au meilleur coût. C'est la volonté de « dépenser mieux ». C'est une très noble et importante mission confiée au contrôleur de gestion.

Les réalisations des services de l'Etat doivent répondre aux attentes :

- des usagers, en tant que bénéficiaires directs ou indirects de certaines prestations (scolarité, santé, sécurité, justice, etc.),
- des citoyens, puisque l'action des administrations publiques se situe dans le cadre de politiques publiques,
- des contribuables, puisque l'essentiel des ressources financières dont disposent ces administrations publiques provient de leurs contributions.

## 1.2 Rechercher l'optimum entre les objectifs, les moyens et les résultats

Le contrôle de gestion questionne en permanence la performance dans une recherche constante de l'optimum.



Titre : « Triangle du contrôle de gestion »

La spécificité du service public crée des particularités auxquelles doit s'adapter le contrôle de gestion :

- les finalités et les missions particulières (missions régaliennes, missions de service public),
- la notion d'intérêt général, de service public
- les principes fondamentaux du droit administratif (universalité du service public, égalité d'accès aux services publics, mutabilité du service public),
- les règles de gestion propres aux finances et à la comptabilité publiques, aux marchés publics, à la gestion des fonctionnaires, etc, dans le respect des normes et conventions internationales.

Etant donné que le contrôle de gestion est un concept issu du secteur privé avec comme focus le profit et la rentabilité, ce modèle de « triangle du contrôle de gestion » permet de prendre en compte les particularités du secteur public. Il ouvre ainsi la perspective de rendre utilisable le contrôle de gestion dans la sphère du management public, de sorte que les administrations soient aussi pilotées en fonction des résultats attendus des programmes

La logique de résultat voulue par la LRFE implique qu'en contrepartie des engagements sur les objectifs, une certaine liberté de gestion soit donnée aux gestionnaires quant à la manière de les atteindre. La programmation ne fixe pas le détail des activités à effectuer ou des crédits à consommer, elle garde plutôt un caractère indicatif. Il appartient aux administrations d'utiliser au mieux les marges de manœuvre liées à la globalisation des crédits, pour arrêter les modalités d'action les plus appropriées en vue d'atteindre les objectifs stratégiques.

Compte tenu de la longueur des chaînes de responsabilité au sein de l'État, des visions politiques de long termes et des résultats attendus de courts termes, le passage de témoin entre la responsabilité politique (Gouvernement, Parlement) qui s'exprime chaque année au travers des votes des lois de finances et la responsabilité de gestion revêt une importance cruciale. Le responsable de programme est à la charnière de ces deux niveaux de responsabilité, entre politique et administratif. Il concourt à l'élaboration des choix stratégiques, sous l'autorité du ministre compétent, et il est responsable de leur mise en œuvre opérationnelle par les administrations.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion constitue une aide au pilotage des politiques ministérielles sur deux aspects majeurs :

1. le renforcement du pilotage stratégique (à long terme),
2. le développement du management opérationnel (utilisation optimale des ressources en cours d'exercice et pilotage infra annuel).

Le contrôle de gestion vient éclairer et alimenter les méthodes de répartition des moyens, sous contrainte de l'exigence de performance des programmes. [Néanmoins, le lien entre performance et allocation des moyens n'est pas systématique et dépend de la nature des missions considérées.]

### **Clarification de concept : Pilotage par la performance et budgétisation par la performance**

Le budget de l'Etat est organisé par grandes politiques publiques déclinées en programmes. Ainsi, le budget est structuré selon une logique de destination des dépenses plutôt que par nature.

L'orientation de la gestion vers les résultats ne doit pas être confondue avec une budgétisation par objectif qui consisterait à fixer d'abord les objectifs et les valeurs cibles (ex : nombre d'écoles construites, nombre de rapports rédigés) souhaités, puis à déterminer les enveloppes de crédits nécessaires pour les réaliser. Cette démarche aurait pour conséquence directe une augmentation des dépenses de l'Etat.

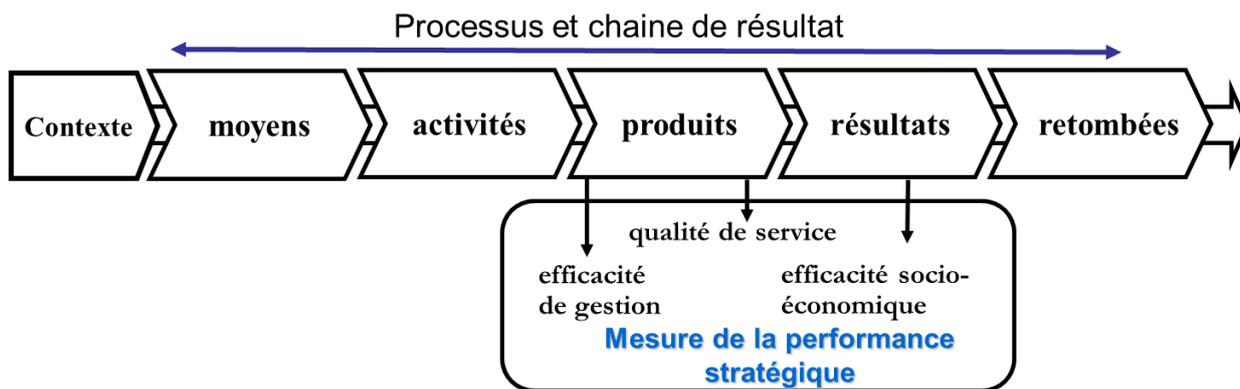
Une budgétisation par objectif n'est pas possible pour plusieurs raisons :

- le budget de l'État se construit sous contrainte d'enveloppe globale et selon les orientations politiques. C'est le Parlement qui vote annuellement le montant des ressources inscrites dans la loi de finances initiale. La répartition des enveloppes entre programmes se fait au sein d'un montant global déterminé en fonction de la situation des finances publiques et du contexte macro-économique.
- le lien entre une dotation budgétaire et des objectifs de performance n'est pas mécanique : une amélioration des résultats socio-économiques ou de la qualité de service peut, par exemple, être obtenue à moyens constants grâce à une amélioration des modalités de mise en œuvre des crédits ou grâce à une meilleure allocation des moyens (ie : recherche de l'efficacité).
- il existe des limites techniques : un résultat peut être bon ou mauvais pour de multiples raisons (responsabilité propre du manager mais aussi éléments de contexte, cas de force majeure, niveau de priorisation insuffisant par rapport aux moyens alloués). Il n'y a pas de conséquences financières mécaniques directes à tirer des résultats : de mauvais résultats ne peuvent conduire à réduire les moyens ou à les concentrer ; de même à moyens constants, les résultats peuvent être améliorés grâce à une révision des modalités de mise en œuvre de la politique ou de sa conception.

Seule une analyse des résultats constatés et des choix de gestion opérés peut orienter la décision. Ceci permet de rentrer dans une logique de progrès continu voulue par le législateur. Dans cette perspective, la performance vise à éclairer l'exercice de budgétisation en rendant compte de la performance.

### 1.3 Maitriser les performances publiques

Le contrôle de gestion s’inscrit dans une approche systémique et d’analyse des processus. Les processus de production, et donc les organisations qui les sous-tendent, doivent être alignés sur les objectifs. Certains processus sont critiques en tant qu’ils portent les activités à plus forts enjeux pour la réussite du programme. Chaque processus peut être évalué quant à sa performance (délais d’exécution, consommation de ressources, qualité du produit, adéquation à la demande du bénéficiaire, etc.). Nous pouvons formaliser comme suit la chaîne de résultat.

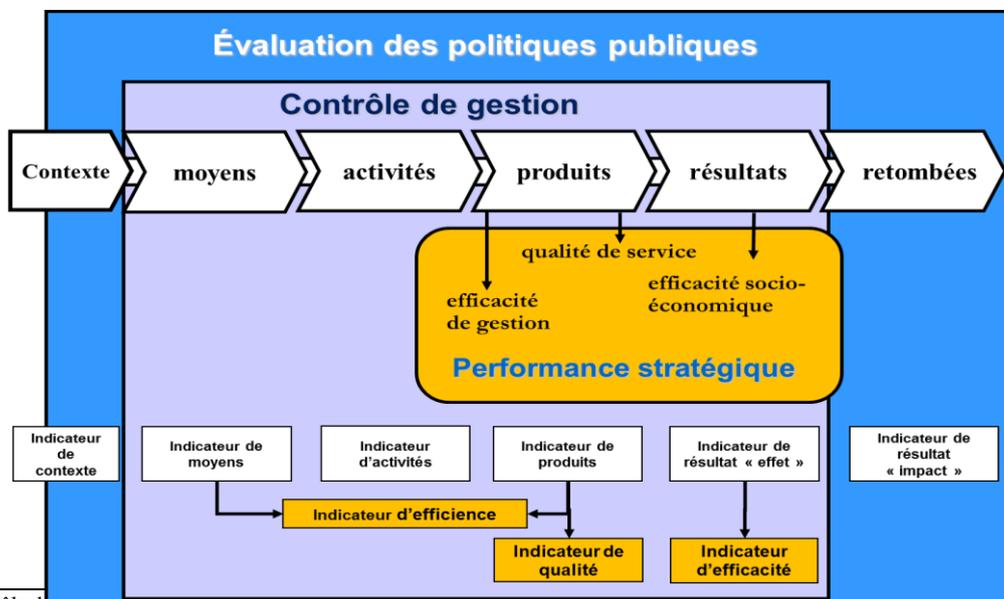


#### 1.3.1 Trois axes de la performance publique

La mise sous contrôle des processus permet concrètement l’atteinte de la performance recherchée par la définition de cibles de réalisation et de progrès. Ces cibles sont fixées selon un ou plusieurs des trois axes ci-après :

- efficacité socio-économique de l’action publique (vue du citoyen),
- efficacité de la gestion, aussi appelée, efficacité dans l’emploi des ressources (vue du contribuable),
- qualité du service rendu (vue de l’usager).

Ces trois axes, qui forment les dimensions de la performance [stratégique] publique, sont structurantes et s’inscrivent obligatoirement dans une perspective pluriannuelle. Ainsi, on cherchera à conserver une stabilité des objectifs sur un cycle budgétaire de 3 ans. On notera que ces trois axes ne s’inscrivent pas dans la même temporalité. L’efficacité des services se mesure de façon infra-annuelle, alors que l’efficacité de l’action publique ne se perçoit souvent que sur plusieurs années. Il peut aussi exister un décalage entre les attentes des usagers, des citoyens et des contribuables et les objectifs d’intérêt général, tels que les perçoivent les responsables politiques. Les objectifs s’inscrivent sur la chaîne de résultats à différents niveaux stratégiques et opérationnels.



La nécessité d'une analyse stratégique est impérieuse pour la définition des objectifs et des axes stratégiques retenus. Exemple d'objectifs et d'indicateurs.

Point de vue	Catégorie d'objectif	Exemples d'objectifs	Exemples d'indicateurs *
Citoyen	efficacité socio-économique	Accroître l'insertion professionnelle des jeunes diplômés	% de diplômés ayant un emploi 6 mois après l'obtention de leur diplôme
Usager	qualité du service rendu	Assurer aux usagers un service réactif	% d'usagers recevant une réponse dans un délai inférieur au seuil défini
Contribuable	efficience de la gestion	Réduire le coût de gestion de l'impôt	Coût de collecte de l'impôt par redevable

\* Indicateurs assortis d'une valeur cible pluriannuelle

### 1.3.2 Performance stratégique et performance opérationnelle

La **performance stratégique** précise des voies de progrès sur des processus critiques de l'organisation : efficacité, efficience, qualité (exemple : objectif de réduire les délais de production des logements sociaux). Elle fixe le but à atteindre en déclinaison directe des orientations de haut niveau. Elle détermine le sens de l'action à horizon pluriannuel mais avec un pilotage infra-annuel. Elle n'est pas strictement liée aux volumes de ressources (exemple : réduire le temps d'attente au guichet).

La **performance opérationnelle** est directement corrélée aux volumes de ressources, avec un suivi physico-budgétaire (exemple : nombre de dossiers traités, nombre de compte rendus produits), définie annuellement et quantifiée sur la base des ressources disponibles (exemple : nombre de logements construits / nombre de logements à construire), cohérente avec la stratégie et le contexte territorial (exemple : concentration des programmes d'école dans les zones prioritaires).

Dans le management par la performance, il est demandé au responsable de programme d'optimiser ses résultats sous contrainte de limitation des ressources, de rendre compte de la bonne gestion, d'apprécier et d'améliorer la dépense publique. Il s'agit de répondre à la question « comment dépenser mieux ! »

#### Clarification de concept : Stratégie

La stratégie est souvent confondue avec la priorité. La stratégie est la méthode (ou chemin, voie) définie pour arriver à l'objectif (cf. Manuel de pilotage et d'exécution du budget-programme, éditions 2012, p. 144). L'objectif est la priorité fixée parmi les différents choix possibles. Le plan stratégique ou « vision » fixe des orientations politiques à long terme. Sur cette vision se justifient des programmes, et la raison d'être des ministères qui les supportent. La stratégie est la méthode choisie pour atteindre l'objectif avec la plus grande efficience.

#### Logique pluriannuelle des ressources et des objectifs

La logique pluriannuelle inscrite dans la LRF (art 15 et 36, al 2), associée au DSCE, permet d'offrir une vision à long terme pour l'Etat et une certaine stabilité des moyens pour les responsables de programmes. On entend communément par moyens toutes les ressources budgétaires, humaines, matérielles et immatérielles disponibles pour contribuer à l'action publique. Notons que ces ressources sont autant internes (fiscalité, recettes non fiscales, etc.) qu'externes (fond de concours, emprunt, aide extérieure, etc.). La loi de

finances initiale est votée annuellement, mais elle s'inscrit dans une perspective pluriannuelle à 3 ans. Ainsi, le responsable de programme s'engage sur une stratégie justifiée à trois ans dont il devra rendre compte.

### **Fédération des acteurs de la gestion publique et formalisation**

Le renfort des comptabilités budgétaire et générale inscrites dans la loi offre une meilleure lecture de la nature des dépenses, du patrimoine de l'Etat, des perspectives budgétaires et des flux de trésorerie. Pour autant, des spécificités propres au secteur public sont à prendre en compte dans la mise en œuvre du contrôle de gestion, à savoir :

- Les moyens ne sont pas nécessairement tous gérés et contrôlés par le responsable qui en a l'usage (exemples : les moyens en personnel, certains projets d'investissement, les aides extérieures, etc.),
- Le niveau de performance atteint n'est pas directement lié au volume des moyens alloués (qualité de service, efficacité, impact socio-économique).

Ces particularités justifient que le contrôle de gestion prête une attention particulière à :

- La définition et la justification des objectifs et des moyens dans un document de contractualisation : définition claire des périmètres de responsabilité, justification des budgets dès la première unité monétaire et par activité, etc. La contractualisation signifie la formalisation et l'engagement sur les objectifs sous contrainte de moyens, sur un délai établi entre plusieurs parties.
- le développement d'une approche partenariale afin de fédérer, sur les objectifs, des services et des moyens qui peuvent être attachés à d'autres organismes. Ce décloisonnement en vue d'atteindre des objectifs de service public pour le bien commun s'inscrit dans l'esprit du management par la performance voulu par la loi.

**Un éclairage croisé entre la performance stratégique (les trois axes de la performance), le volume des ressources consommées, la quantité de production de l'administration sont dans le champ d'analyse du contrôle de gestion.**