



HAL
open science

Le contrôle de gestion dans les services publics.

Alain Burlaud

► **To cite this version:**

Alain Burlaud. Le contrôle de gestion dans les services publics.. Revue Française de Comptabilité, 1978, 88, pp.424-444. halshs-01392847

HAL Id: halshs-01392847

<https://shs.hal.science/halshs-01392847>

Submitted on 4 Nov 2016

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



rffc

revue
française
de
comptabilité

décembre 1978 n° 88

424

le contrôle de gestion
dans les services
publics

445

doit-on renoncer
à la société
interprofessionnelle ?

448

le nouveau plan
comptable des
coopératives agricoles
et la comptabilisation
des opérations
sous mandat

453

chronique
de droit pénal
des sociétés



ordre des experts comptables
et des comptables agréés
conseil supérieur
109, bd Malesherbes, Paris 8

Alain BURLAUD

*Assistant agrégé
à l'Université de Paris I,
Docteur
ès Sciences de gestion,
Membre du Comité d'études
et de recherches
sur l'économie d'entreprise*

le contrôle de gestion dans les services publics

TABLE DES MATIERES

Introduction

I - Contribution à la définition d'un système de contrôle de gestion dans les services publics

1/ Les objectifs du service public et le contrôle de sa gestion

- a) les objectifs explicites
- b) les objectifs internes
- c) les conflits d'objectifs

2/ Y a-t-il convergence des systèmes de contrôle de gestion des services publics et des entreprises privées ?

- a) la convergence secteur public-secteur privé
- b) les particularités des services publics par rapport au secteur privé

3/ Les instruments de mesure et de contrôle de la gestion des services publics

- a) contrôle de gestion et langage
- b) le contrôle de gestion, réaction à « l'internalisation » du pouvoir

II - Les problèmes posés par la pratique du contrôle de gestion dans les services publics

1/ Les systèmes de comptabilité analytique dans les services publics

- a) les objectifs spécifiques de la comptabilité analytique
- b) les deux notions clés de la comptabilité analytique : les coûts et la production
- c) la comptabilité analytique est-elle autonome par rapport à la comptabilité publique ?
- d) les problèmes particuliers posés par le traitement des charges
- e) l'articulation des différentes comptabilités
- f) conclusion

2/ Le développement de systèmes d'information plus souples : les indicateurs

- a) méthodologie des indicateurs
- b) l'utilisation des batteries d'indicateurs
- c) une tentative d'utilisation des indicateurs dans un cadre comptable : la méthode des surplus

3/ La mise en place du contrôle de gestion dans les services publics

- a) l'organisation d'un service de contrôle de gestion
- b) l'exercice ou la pratique du contrôle de gestion

Conclusion générale

Bibliographie

introduction.

Capitalisme et socialisme excluent l'Etat.

Bien entendu, cette condamnation unanime de l'Etat est prononcée en vertu de principes différents... et pourtant, dans tous les pays du monde, on assiste à un extraordinaire développement de son champ d'intervention !

« L'Etat chargé autrefois, surtout ou même exclusivement, de la tâche administrative d'assurer l'ordre intérieur, s'est vu confier, depuis la (première) guerre mondiale, l'attribution économique sans cesse plus importante et plus lourde d'assurer et d'améliorer le bien-être économique et social de la collectivité. Entre les extrêmes qui sont, d'une part, la fonction stricte de l'administration proprement dite et, d'autre part, la mission singulièrement extensive de l'organisation de la vie économique, la notion du service public constitue le pont » (1).

Depuis la seconde guerre mondiale, les services publics se sont encore étendus mais sans que l'on ait beaucoup progressé dans la recherche d'une définition exacte de ce concept. Si, en gros, on peut définir l'administration comme étant l'ensemble des services publics relevant du droit administratif, il existe d'autres services publics relevant du droit commun (sociétés d'économie mixte, entreprises nationalisées, etc.). Le contour de ce monde en quelque sorte amphibie (services publics relevant du droit privé) est extrêmement flou. Le professeur ROLLAND en donne la définition suivante : le service public est « une entreprise ou une institution d'intérêt général placée sous la haute direction des gouvernants et destinée à donner satisfaction à des besoins collectifs du public » (2).

Cette définition montre qu'il est peu utile d'affiner cette notion essentiellement empirique de service public puisque les besoins collectifs sont variables dans le temps et dans l'espace... (3)

(1) LAUFENBURGER (Henry), « L'intervention de l'Etat en matière économique », *L.G.D.J.*, 1939, p. 25.

(2) Cité par COLLIARD (Claude-Albert), *Cours d'institutions administratives*, Les Cours de Droit, 1965, p. 207.

(3) Il est intéressant de noter qu'à un même instant et en un même lieu, la notion de service public varie avec le niveau de revenu de l'agent économique considéré.

En revanche, il est utile de préciser que les moyens gérés directement ou indirectement par l'Etat sont considérables. « L'administration gère le quart du produit national brut (40 % en incluant le budget social) et emploie directement le dixième de la population active du pays (soit 2,2 millions de personnes) » (4). Encore faudrait-il ajouter à cela les entreprises nationalisées à caractère industriel ou commercial et le secteur privé « assisté » dont la survie est liée à des prêts du Crédit national et autres financements particuliers.

Paradoxalement, un secteur aussi important, disposant de moyens uniques, n'a pas su développer les méthodes de gestion garantissant son efficacité. A quelques exceptions près (notamment l'E.D.F. et la S.N.C.F. qui sont les cas les plus connus), le secteur public accuse un retard de plusieurs années sur les entreprises privées les mieux outillées dans le domaine du contrôle de gestion.

L'objet de cet article est de rechercher par quelles voies les services publics comblent ce retard en essayant de mieux contrôler une gestion souvent critiquée. Nous étudierons successivement la philosophie puis la pratique de cette technique, transposée du secteur privé dans le secteur public.

I. contribution à la définition d'un système de contrôle de gestion dans les services publics.

Tout système de contrôle de gestion d'une quelconque organisation suppose que l'on puisse définir trois éléments successifs (5) :

- les objectifs de l'organisation autour desquels s'organise et se structure son activité ;
- un instrument de mesure et de contrôle des écarts qui permette de faire le point, c'est-à-dire de situer l'action de l'organisation par rapport à ses objectifs ;
- une série d'actions correctrices permettant de redresser la situation lorsque la dérive par rapport à la route prévue devient significative.

(4) GALY (Philippe), *Gérer l'Etat*, Berger-Levrault, 1977, p. 160.

(5) Cf. AUBERT-KRIER (Jane), *Gestion de l'entreprise*, PUF, 1969, p. 420.

Alain Burlaud

Ceci pose deux types de problèmes qui attireront plus particulièrement notre attention :

1° bien que les services publics et les entreprises privées aient des objectifs différents, peut-on utiliser dans ces organisations les mêmes instruments de mesure et des actions correctrices identiques ?

2° quelle est l'autonomie des actions correctrices par rapport aux instruments de mesure ? L'instrument ne dicte-t-il pas un type d'action correctrice au lieu d'éclairer simplement le choix d'une modalité d'action ? C'est le problème de la neutralité de l'instrument de mesure.

Dans cette première partie, nous étudierons successivement les objectifs, les systèmes de contrôle (guidage) et les instruments de mesure propres aux services publics en gardant constamment à l'esprit les deux problèmes évoqués ci-dessus.

1/ Les objectifs du service public et le contrôle de sa gestion

Le problème n'est pas simple, car les services publics ne constituent pas une catégorie homogène et leurs objectifs sont souvent multiples. Pour simplifier, dans un premier temps, on peut distinguer les objectifs explicites et les objectifs implicites (qui sont généralement des objectifs internes), ce qui suppose que ces deux catégories puissent être examinées de façon indépendante. Il s'agit, en effet, d'une simplification, car la frontière ainsi établie est, dans bien des cas, artificielle et arbitraire. Dans la réalité, on ne peut séparer les objectifs explicites et implicites, les premiers n'étant souvent mis en avant que pour mieux dissimuler les seconds.

a) Les objectifs explicites

L'économie de marché ne peut satisfaire tous les besoins des hommes. Il en est notamment ainsi lorsque les biens ou services offerts sont obligatoirement consommés collectivement (diplomatie, justice, lorsqu'elle protège la collectivité, etc.) ou lorsque la demande est insolvable mais doit néanmoins être satisfaite pour des raisons humanitaires ou politiques (hôpitaux, asiles, etc.). Ces services publics, les plus traditionnels, ont donc pour objectif explicite la satisfaction d'une demande qui ne peut s'exprimer sur un marché.

Mais, inversement, le service public peut naître de contraintes liées à l'offre, même si la demande est

divisible et solvable. Il s'agit notamment des transports, de la distribution d'électricité et de gaz, etc., toutes activités qui nécessitent une coordination à l'échelon national, voire international. Les transports ferroviaires pourraient difficilement se développer s'il y avait des compagnies concurrentes alors que les réseaux doivent de plus en plus s'entremêler. Quant aux transports internationaux, ils deviendraient quasiment impossibles si de nombreuses compagnies françaises devaient se coordonner avec plusieurs compagnies dans chacun des pays voisins.

Ce sont les nécessités d'une planification centralisée qui entraînent la concentration jusqu'à son point ultime : le monopole. Dès lors, le pas qui mène à la nationalisation est vite franchi. En effet, surtout dans des secteurs stratégiques tels que l'énergie ou les transports, l'exercice d'un pouvoir de monopole indépendant des Pouvoirs publics ne serait pas accepté par l'opinion publique.

Que le service public naisse des caractéristiques de la demande ou de celles de l'offre, ses objectifs explicites sont relativement faciles à cerner :

— offrir des biens ou services en quantités suffisantes pour satisfaire la demande (le malthusianisme est en principe contraire à la notion de service public) ;

— recherche du coût minimum et non du profit maximum (lorsque les biens ou services sont vendus, l'objectif est au plus d'équilibrer le budget afin d'éviter une fiscalisation du déficit) ;

— participation active à la politique économique et sociale définie par le gouvernement (la politique des prix, le rythme et l'orientation des investissements, la gestion du personnel, les stratégies de développement ou de segmentation du marché lorsque cela est possible, sont fonction de choix politiques qui échappent dans une grande mesure aux dirigeants des services publics concernés).

Les objectifs explicites du service public sont essentiellement externes. Il s'agit d'un organisme sans autonomie, ne fonctionnant que pour un intérêt général à la définition duquel il ne doit pas prendre part. Enfin, les pressions des pouvoirs de tutelle sont d'autant plus fortes que sa responsabilité sociale est grande et que son activité est structurante (c'est-à-dire conditionne le développement économique et social). Malheureusement, il serait caricatural de s'arrêter à ce point de vue idyllique, car il existe d'autres objectifs, dont la rationalité économique n'est pas aussi claire, et qui peuvent être en contradiction avec les premiers.

b) Les objectifs internes

Leur prédominance est l'une des caractéristiques essentielles de l'entreprise privée à but lucratif. Les « outputs » ne sont que les moyens permettant d'atteindre ces objectifs. Elle cherche à récupérer sur les différents marchés sur lesquels elle opère des positions lui permettant d'assurer son existence, sa sécurité et sa croissance. Ce comportement, purement égoïste, dans un environnement plutôt hostile, appelle irrésistiblement la comparaison avec le comportement des êtres vivants guidés par l'instinct de conservation.

Il est évident que le service public ne vit pas à l'abri de ce monde et que la pureté de ses objectifs s'en trouve altérée. « On constate souvent une tendance (rendue possible par la difficulté de mesurer l'efficacité) à instaurer un "rideau de fumée" entre l'organisme de tutelle (s'il y en a un) et l'organisme sans but lucratif » (6).

On remarque, de même, « que les bénéficiaires des services de ces organismes apparaissent plus souvent aux membres de l'organisme comme des problèmes que comme des opportunités (clients) (...). Il semble d'ailleurs que cela corresponde à une tendance à l'affaiblissement dans le temps des objectifs externes au profit des objectifs internes, tendance d'autant plus forte que la coalition interne au pouvoir est peu soumise à des contrôles externes » (7).

La reconnaissance de l'existence d'objectifs internes dans les services publics conduit à poser la question fondamentale : le service public est-il encore au service du public ? Ou au contraire, a-t-il pris une autonomie par rapport à sa mission initiale tout comme les grandes entreprises qui se sont progressivement affranchies de la tutelle de leurs actionnaires pour servir les fins d'un pouvoir généralement complexe et composite (administrateurs, cadres dirigeants, banquiers, quelquefois Pouvoirs publics et représentants des salariés) ? L'étude des objectifs d'une organisation renvoie donc à l'étude du pouvoir dans cette organisation.

c) Les conflits d'objectifs

Nous avons vu que l'entreprise privée était une institution finalisée sur elle-même et ses résultats financiers. Mais ce terme de « résultats financiers » est

lui-même très vague. Il peut s'agir de bénéfice comptable, de dividende par action, de capacité d'autofinancement, de chiffre d'affaires, etc. Le fait de privilégier l'un de ces concepts plutôt qu'un autre équivaut à un partage du pouvoir différent d'une entreprise à l'autre.

Il en est bien sûr de même dans les services publics. Le pouvoir est la résultante de pouvoirs élémentaires qui généralement s'exercent dans un contexte conflictuel. On distingue schématiquement :

— l'autorité de tutelle qui définit la mission du service public et coordonne son action avec celle des autres services dont elle a la responsabilité ;

— le pouvoir de contrôle exercé par le ministère de l'Economie et des Finances par l'intermédiaire du contrôleur financier. C'est plus qu'une simple surveillance, qu'une garantie de régularité puisque ce contrôle va jusqu'au contrôle de l'opportunité de certaines décisions ;

— le groupe des gestionnaires du service, qui, par sa formation, ses traditions et parfois son recrutement (appel à des contractuels ayant travaillé dans le secteur privé) est fortement préoccupé de rationalité économique ;

— le groupe des techniciens qui symbolise généralement la défense de la qualité du service public indépendamment de toute considération de coût ;

— les défenseurs des intérêts corporatifs du personnel qui invoquent également souvent la qualité du service public pour justifier leurs revendications ;

— les usagers qui ont rarement la possibilité de s'exprimer directement mais peuvent parfois le faire par l'intermédiaire de leurs représentants élus, d'associations, comités et syndicats divers, ou grâce à la presse.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion remet en cause le *modus vivendi*, l'équilibre des forces en présence qui finit par s'établir car il privilégie forcément l'un des groupes (généralement le groupe des gestionnaires et/ou le pouvoir de contrôle) au détriment des autres. Chacun des pouvoirs a son mode d'expression privilégié. Or, le contrôle de gestion est tout orienté vers la recherche d'une plus grande rationalité économique, ce qui relègue au second plan les acteurs qui ne sauront ou ne pourront traduire leurs préoccupations dans ce nouveau langage. Ceci illustre bien l'absence de neutralité de l'instrument de gestion et permet d'entrevoir et d'expliquer les résistances que rencontrera

(6) DEMEESTERE (René) et VIENS (Gérard), « Le contrôle de gestion des organisations sans but lucratif », *Revue française de Gestion*, septembre-octobre 1976, p. 18.

(7) Ibid.

Alain Burlaud

sa mise en place. Et pourtant, les systèmes de contrôle de gestion gagnent du terrain dans les services publics, démontrant par-là que l'équilibre antérieur est rompu grâce à l'action des forces nouvelles que nous allons examiner.

L'autorité de l'Etat (et non la violence de l'Etat) n'existe que si elle rencontre un certain consensus lui conférant une légitimité⁽⁸⁾. Sans elle, les services publics ne peuvent plus remplir leur fonction. Or, les sources de cette légitimité ont évolué dans l'histoire. M. Romain LAUFER distingue trois périodes⁽⁹⁾ :

1° « L'Etat-gendarme et la légitimité fondée sur la nature du pouvoir : le critère de la puissance publique. » Cette conception, qui prévaut tout au long du XIX^e siècle jusqu'à l'avènement de la III^e République, justifie les pouvoirs de l'Etat en matière de police, justice et diplomatie par leur origine démocratique (puisque les représentants de l'Etat sont élus) et par les limites fixées à leur exercice (respect des libertés publiques et de la propriété privée). L'Etat a alors une obligation de résultat, le maintien de l'ordre, ce qui ne laisse guère de place à l'introduction de critères de gestion.

2° « Début de l'Etat-providence et de la légitimité fondée sur la nature des finalités poursuivies : le critère du service public. » Cette extension de l'activité administrative contredit « l'ancien système de légitimité, selon lequel la loi du marché peut seule réaliser l'optimum. Il faut justifier que le bras visible de l'Etat vienne prendre le relais de la main invisible du marché »⁽¹⁰⁾. L'intervention de l'Etat devient économique mais elle se limite à une action correctrice à vocation humanitaire qui ne se prête guère à une gestion au sens moderne du terme. C'est en fait une forme plus évoluée et moins répressive de maintien de l'ordre, dans la mesure où l'objectif reste d'éviter que n'éclate le scandale d'une misère ou d'une injustice « choquante ».

3° « L'Etat omniprésent ; vers une légitimité fondée sur les méthodes utilisées », sur la compétence.

(8) Sur la définition de ce concept, cf. MENDRAS (Henri), *Éléments de sociologie*, Armand Colin, 1967, pp. 151 à 156.

(9) LAUFER (Romain), « Crise de légitimité dans les grandes organisations », *Revue française de Gestion*, mars-avril 1977, pp. 119 à 121.

L'auteur cité se limite à l'histoire postérieure à la Révolution française. L'Ancien Régime connaissait d'autres systèmes de légitimité qui ne sont pas étudiés ici. Il faut également mettre entre parenthèses les périodes de guerre.

(10) LAUFER, op. cité, p. 120.

(11) LAUFER, op. cité, p. 121.

Alors que la seconde conception couvre les débuts de la III^e République, cette dernière apparaît avec la première guerre mondiale et surtout prend une dimension nouvelle à partir de 1945. Les frontières entre l'Etat et le secteur privé s'estompent, et l'on voit apparaître un continuum allant du service public à l'état pur (ministères, Conseil d'Etat, Cour de cassation, etc.) à l'entreprise privée traditionnelle. Certains établissements publics ont créé un énorme réseau de filiales et sous-filiales (c'est le cas, par exemple, de la Caisse des dépôts et consignations) ou « filialisés » certains de leurs services (activités informatiques du Commissariat à l'Energie Atomique, de la Caisse des dépôts, ou, pour partie, du ministère de l'Équipement). Les municipalités ont créé des sociétés d'économie mixte et l'Etat contrôle de façon plus (S.N.C.F.) ou moins (R.N.U.R.) étroite des entreprises relevant du droit commun avec leur réseau de participations. Une telle concentration de pouvoirs, dont on a même du mal à préciser les limites, échappe en grande partie au contrôle des parlementaires qui ne sont ni outillés, ni organisés, ni formés pour faire face à cette tâche.

A ce premier motif de suspicion s'ajoutent les griefs de gaspillage et d'inhumanité de l'Administration. Dès lors, pour légitimer cet élargissement de son champ d'action, l'Etat, qui ne peut invoquer les nécessités du maintien de l'ordre ou d'une certaine « justice économique », doit pouvoir apporter la preuve de l'efficacité économique de son intervention (ce qui fait appel à des critères de gestion relativement traditionnels) tout en respectant l'intérêt général (ce qui suppose que l'on puisse définir de nouveaux critères et éventuellement de nouvelles modalités de contrôle, tel le contrôle par les usagers).

Cette évolution du système de légitimité pèse sur l'équilibre du pouvoir dans les services publics et n'est pas étrangère à une transformation de leur mode de gestion. Mais ce qui fait à la fois l'intérêt et la difficulté de la question, c'est que, « comme pour l'entreprise privée, le nouveau système de légitimité n'est pas encore clairement établi »⁽¹¹⁾ et que, les deux ensembles (contrôle de gestion et système de légitimité) étant isomorphes, il en est de même pour le système de contrôle de gestion⁽¹²⁾.

Cette dernière remarque nous amène à approfondir l'étude des points communs entre service public et entreprise privée.

(12) L'évolution du système de légitimité de l'entreprise, et notamment la reconnaissance d'une responsabilité sociale ce celle-ci, poussent à rechercher de nouveaux systèmes d'information de gestion : bilan social, comptes de surplus, etc.

2/ Y a-t-il convergence des systèmes de contrôle de gestion des services publics et des entreprises privées ?

Nous avons vu qu'il existe un continuum de situations intermédiaires entre le service public « pur » et la P.M.E. la plus traditionnelle. Nous verrons donc les caractéristiques qui établissent ce point de contact entre secteur public et secteur privé, puis nous essaierons de faire ressortir celles qui restent propres aux services publics.

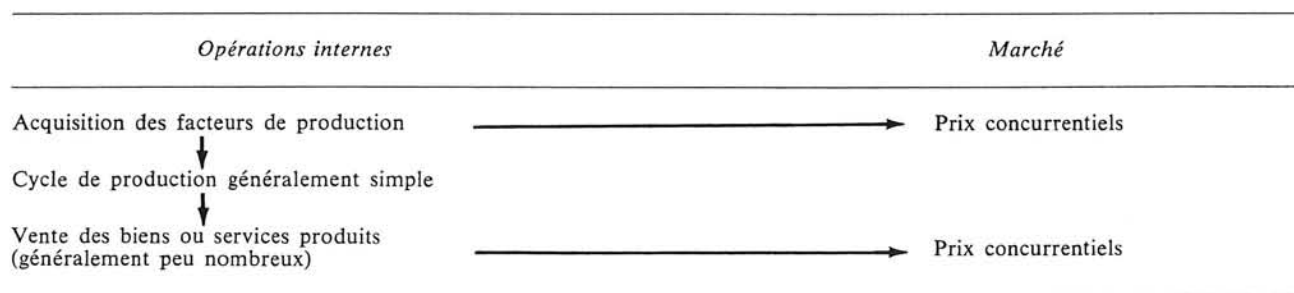
a) La convergence secteur public-secteur privé

« La comptabilité, contrôle et synthèse idéale du processus (de production), devient d'autant plus nécessaire que la production s'effectue davantage

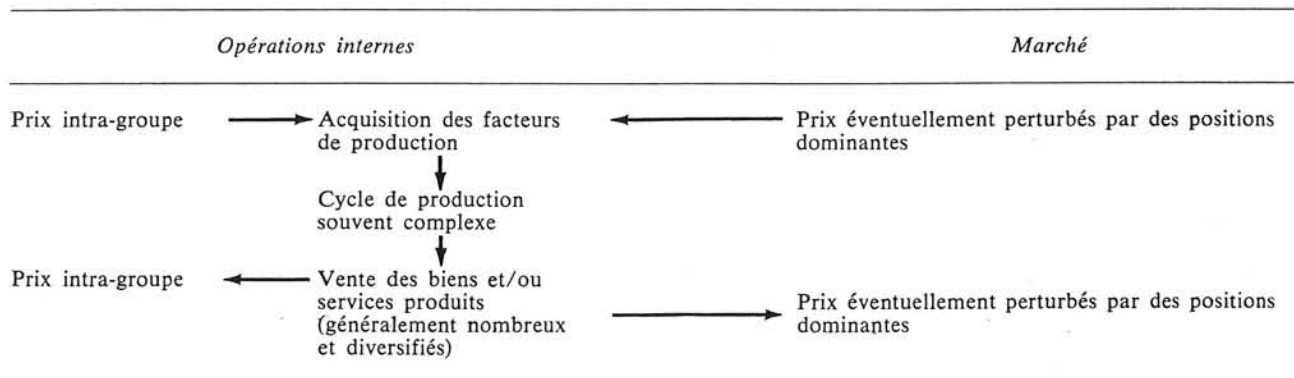
sur une échelle sociale et perd son caractère purement individuel ; donc plus nécessaire dans la production capitaliste que dans celle, disséminée, des artisans et des paysans, plus nécessaire dans la production communautaire que dans la production capitaliste » (13).

Cette citation fait bien ressortir les points de convergence du secteur privé et du secteur public. La ressemblance est d'autant plus forte que le détour productif est long, que la relation entre les moyens mis en œuvre et la « production » est difficile à établir, que la fonction de production est complexe. Plus les points de contact entre l'organisation et le marché sont rares (intégration verticale dans le secteur privé, services gratuits dans le secteur public) ou artificiels (prix de cession interne dans le secteur privé, prix administrés dans le secteur public), plus il faut développer un système interne d'informations de gestion qui éclaire le fonctionnement de cette organisation, laissée dans l'ombre par l'absence d'informations externes. Les trois schémas ci-dessous illustrent bien cette situation.

1° Petite entreprise



2° Entreprise intégrée dans un groupe



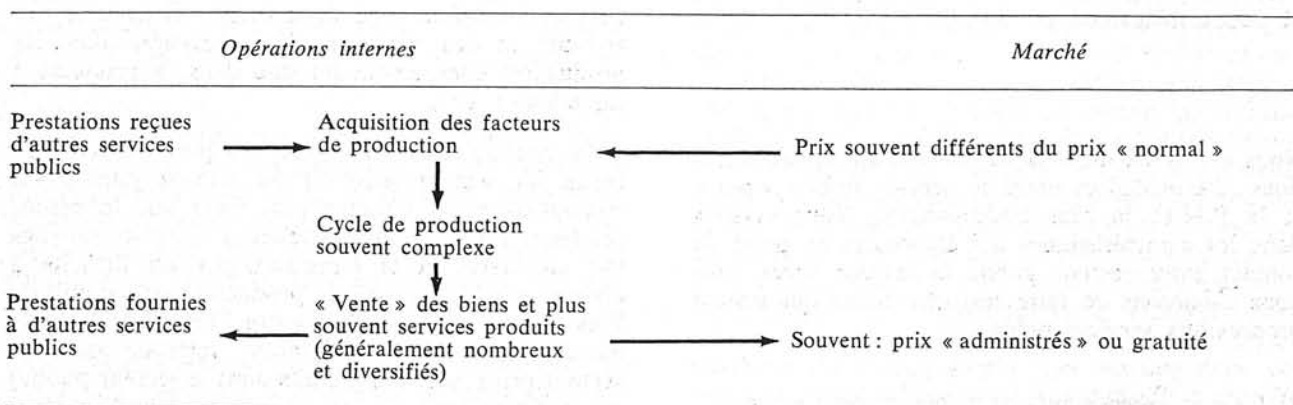
(13) MARX (Karl), *Le capital*, La Pléiade, NRF, tome 2, p. 573.

Pour actualiser cette citation, il suffit de remplacer la notion de comptabilité par celle, plus large, de système d'information de gestion.

le contrôle de gestion dans les services publics

Alain Burlaud

3° Service public



Si l'on prend en considération le type de relations avec le marché, et les comportements et problèmes qui en découlent, il y a bien convergence⁽¹⁴⁾ entre la grande entreprise et le service public. Par une démarche différente, M. LAUFER arrive à une conclusion semblable puisqu'il conclut son article de la façon suivante : « L'évolution semble marquée par une convergence croissante entre la grande entreprise privée et l'administration. La première doit de plus en plus légitimer son action par le caractère social de ses objectifs, la seconde par le caractère rationnel des méthodes utilisées. Ainsi peut-on faire l'hypothèse qu'à partir d'une certaine taille, d'un certain pouvoir, d'un certain impact sur l'environnement⁽¹⁵⁾, une organisation, qu'elle soit publique ou privée, doit être considérée à travers des catégories communes qui pourraient être celles du phénomène bureaucratique »⁽¹⁶⁾. Le développement accéléré de cette catégorie intermédiaire que sont les grandes organisations privées ayant une vie publique ou les organisations publiques ayant des comportements d'entreprise privée aboutit à la création d'un nouveau système économique : le « social-capitalisme »⁽¹⁷⁾.

Mais cette convergence ne s'exprime pas uniquement à travers les relations de l'organisation avec son environnement. Elle résulte aussi de la pratique du

pouvoir dans l'entreprise. Il est inutile ici de souligner l'importance de la « technostructure »⁽¹⁸⁾. BARAN et SWEEZY vont encore plus loin en précisant que « les institutions sélectionnent et façonnent les personnes qui les animent »⁽¹⁹⁾. Autrement dit, la personne morale (qu'elle soit publique ou privée) acquiert une volonté autonome, indépendante de la volonté de ses dirigeants. En affirmant cela, nous poussons le paradoxe jusqu'à la caricature mais notons simplement que déjà TOLSTOI franchissait ce pas en soulignant le peu d'importance des efforts des stratèges sur l'issue d'une bataille et en déclarant, à propos des grands capitaines : « Ils accomplissaient une œuvre dont le sens leur échappait (...) Tel est le sort invariable de tous les hommes d'action, et ils sont d'autant moins libres qu'ils occupent un poste plus élevé dans la hiérarchie sociale »⁽²⁰⁾. Cette dernière phrase s'applique-t-elle par exemple à M. BLOCH-LAINE qui a peut-être perdu sa place de patron du Crédit lyonnais en 1974, parce que cette banque (nationalisée !) ne respectait pas l'encadrement du crédit ?⁽²¹⁾.

Son dynamisme a-t-il été vaincu par le dynamisme de l'organisation ? C'est le grand problème de cet immense secteur nationalisé dont les dirigeants sont parfois issus de la fonction publique, parfois du privé ou encore sont originaires « de la maison »

(14) Il s'agit d'une convergence et non d'une simple similitude car ces deux types d'organisations évoluent en renforçant un certain nombre de points communs. A titre d'exemple, le « statut » du personnel des banques offre des garanties comparables au statut de la fonction publique.

(15) Souligné par nous, A.B.

(16) LAUFER, op. cité, p. 123.

(17) Cf. à ce sujet : VESSILIER (Elisabeth), *Economie publique : les bases d'un social-capitalisme à la française*, Masson, 1977, 211 pages.

(18) GALBRAITH (John, Kenneth), *Le nouvel état industriel*, NRF, Gallimard, 1969, pp. 71 et suivantes.

(19) BARAN (Paul) et SWEEZY (Paul), *Le capitalisme monopoliste*, Editions Maspéro, 1970, p. 51.

(20) TOLSTOI, *La guerre et la paix*, NRF, La Pléiade, 1972, p. 891.

(21) Cf. à ce sujet : FABRA (Paul), « La barbarie à visage monétaire », *Le monde de l'économie*, 10 janvier 1978, p. 21.

et sortis du rang, et qui ne savent pas très clairement s'ils doivent se conduire en banquier, assureur, transporteur, pétrolier, etc., ou en fonctionnaire chargé de la direction d'un service public. Il semble, pour l'instant, que cette dernière conception reste l'exception.

Il faut se demander cependant si cette convergence ne laisse pas place à une certaine spécificité du service public.

b) Les particularités des services publics par rapport au secteur privé

Dans un récent article, MM. SAIAS et LEONARDI recensent huit caractéristiques externes pour un service public : ⁽²²⁾

1. « Il fournit beaucoup plus de services que de biens (...).
2. Le profit n'est pas l'objectif recherché, ce qui rend inapplicable tout critère financier strict, pour apprécier le succès ou l'échec.
3. Une absence de relation quasi totale entre prix et coûts (...).
4. Le secteur public occupe souvent des situations de monopole (...).
5. (Il) opère hors des mécanismes de l'économie du marché (...).
6. Il ne peut théoriquement pas (...) avoir une stratégie de segmentation du marché (...) ⁽²³⁾.
7. Le financement par les fonds publics, (...) la nécessité de rendre compte publiquement et de supporter la critique, (...) ont pour conséquence une transparence plus importante.
8. Dans de nombreux cas, enfin, les responsables des activités publiques ont été formés spécialement pour le service public ».

⁽²²⁾ SAIAS (Maurice et LEONARDI (Jean-Paul), « Service public et service du public », *Revue française de Gestion*, mai à août 1977, p. 9.

La classification des particularités du service en externes/internes est, comme toute classification, arbitraire. Nous l'adoptons néanmoins pour des raisons de commodité.

⁽²³⁾ Ni une politique de prix fondée sur la rationalité économique du seul service public. Des contraintes économiques plus larges (blocage des tarifs publics, par exemple) et des considérations sociales entrent nécessairement en ligne de compte.

Cette liste doit être considérée comme une description de la silhouette d'un service public et non comme un ensemble de critères qui doivent être tous satisfaits. Certains services peuvent répondre à quelques-unes seulement de ces caractéristiques et, inversement, une entreprise privée peut les satisfaire presque toutes. Ajoutons enfin, pour compléter, que les services publics assument généralement mieux leur responsabilité sociale, ce qui fait peser sur eux des pressions dont le caractère économique n'est pas toujours évident. Cette constatation prend d'autant plus d'importance que l'activité exercée a un caractère structurant (a un impact important sur l'environnement) et que le service public est en position de monopole.

Le sujet de notre étude est le contrôle de la gestion des services publics. Il ne suffit donc pas de définir leurs particularités dans leurs relations avec leurs différents partenaires (marché, environnement économique...), mais il faut aussi examiner leurs conditions internes de fonctionnement. C'est peut-être là qu'apparaissent les contraintes les plus fortes d'un service public (bien que ces contraintes ne soient pas uniformes pour tous) et que se trouvent les traits les plus marquants de sa « personnalité ». Dans ce domaine, le nombre de cas de figure est tel qu'il n'est pas possible de les représenter tous. Nous ne retiendrons donc que deux catégories de contraintes internes : la gestion du personnel et la procédure budgétaire ⁽²⁴⁾, parce qu'elles sont les plus caractéristiques.

1. *La gestion du personnel.* Les services publics utilisant des personnels fonctionnaires doivent respecter les règles de la fonction publique. Lorsque ce statut ne s'applique pas, il existe généralement un régime particulier, souvent plus avantageux que celui des fonctionnaires. C'est le cas pour les personnels de la Banque de France, du Comptoir des entrepreneurs, de la S.N.C.F., de l'E.D.F., etc. Ces statuts, très protecteurs, entraînent une rigidité dans la gestion du personnel que beaucoup d'entreprises privées évitent. Pour retrouver cette souplesse, aussi bien l'Etat que les établissements publics essaient de conserver, contre la volonté des syndicats, un volant de contractuels, vacataires et autres auxiliaires. Les entreprises privées connaissent aussi une certaine rigidité de leurs effectifs et essaient de tourner la difficulté grâce à un appel accru au personnel intérimaire. Mais elles ne connaissent pas les problèmes de la S.N.C.F. ou des Charbonnages de France.

⁽²⁴⁾ Ces contraintes ne s'imposent pas à l'ensemble du secteur public. Les entreprises nationalisées, par exemple, en sont affranchies.

Pour prendre un autre exemple, « un hôpital ne peut ni recruter, ni licencier librement ses dirigeants et ses médecins »⁽²⁵⁾. L'Education nationale ne peut arrêter totalement d'embaucher des professeurs dans certaines disciplines en supprimant les concours de recrutement (C.A.P.E.S. ou agrégation). Par contre, des maîtres auxiliaires sont licenciés dans les mêmes disciplines. Peu d'entreprises ont un tel système de gestion de leur personnel...

2. *Les procédures budgétaires.* Le budget de l'Etat est un acte juridique. Les dotations des chapitres budgétaires sont, sous réserve d'exceptions, limitatives. Inversement, lorsqu'une entreprise dispose d'un budget, les dotations ont plutôt, sous réserve d'exception, un caractère évaluatif. D'autre part, le budget de l'Etat correspond à des coûts de moyens (bien que la mise en place de budgets de programmes constitue un effort pour changer d'optique), alors que dans les entreprises on s'intéresse plus à des coûts d'activité. Enfin, la dernière différence essentielle réside dans le fait que les services de l'Etat n'incluent pas d'amortissements dans leur budget. Le secteur public ignore généralement la notion d'autofinancement et, en l'absence d'amortissements, ne bénéficie pas de l'effet Lohmann-Rüchti⁽²⁶⁾. Cette dernière remarque explique peut-être en partie pourquoi le secteur public financé par le budget croît moins vite que le secteur public à caractère industriel et commercial, financé par la vente de ses produits.

Après avoir tenté de définir les objectifs des services publics, puis de les situer par rapport au secteur privé, nous allons essayer de déterminer les caractéristiques d'un instrument de mesure et de contrôle de leur gestion qui soit adapté à leurs spécificités.

3/ Les instruments de mesure et de contrôle de la gestion des services publics

Dans son sens le plus large, le concept de système de contrôle de gestion peut recouvrir des méthodes d'évaluation-correction extrêmement variées. Chaque organisation, à travers le mode d'exercice du pouvoir qui y prévaut, génère son propre instrument de contrôle de gestion, même si celui-ci n'a pas d'existence officielle. En reprenant la classification des organisations en quatre types de physiologie

des structures définie par M. GELINER⁽²⁷⁾, on doit pouvoir définir quatre modèles de contrôle de gestion, la réalité ne correspondant bien sûr jamais à un modèle « pur ». Ainsi, dans une entreprise de type « privé-traditionnel », le contrôle de gestion prendra la forme de démonstrations répétées de loyauté, d'intégration et de subordination dont les subordonnés devront constamment faire preuve dans leurs relations avec les chefs de service. En contrepartie, ils bénéficieront d'une protection proportionnelle à leur dévouement. Il y a bien un couple évaluation-correction, mais il ne prend pas la forme quantitative et « scientifique » que l'on donne au terme de contrôle de gestion dans son sens le plus habituel. La plupart des auteurs réservent ce terme à la forme qu'il peut prendre dans une structure de type « management moderne », en oubliant qu'il peut prendre une forme purement qualitative.

Nous allons voir maintenant que le système de contrôle de gestion suppose un langage assurant une certaine cohérence à l'organisation, qu'il peut faire contrepoids à « l'internalisation » du pouvoir et comment il doit être adapté aux objectifs de l'organisation.

a) Contrôle de gestion et langage

Nous avons déjà eu l'occasion de montrer que l'on pouvait voir en TOLSTOI un théoricien des organisations défendant l'idée d'une certaine autonomie de volonté de l'organisation par rapport à celle de ses dirigeants. La citation suivante illustre bien cette conception : « Napoléon non plus ne fut pour rien dans la direction de la bataille, parce qu'aucun point de son dispositif ne fut exécuté et que lui-même ignore pendant le combat ce qui se passait. En conséquence, le fait que ces gens ont massacré leurs semblables s'est produit sans intervention de sa part, non point par la volonté de Napoléon, mais bien par celle de centaines de milliers d'hommes qui participaient à l'affaire. Napoléon eut seulement l'illusion que tout se passait par sa volonté »⁽²⁸⁾. Mais pour que l'action de ces milliers d'hommes ne ressemble pas au mouvement brownien des particules, il fallait bien une volonté commune. Seul un langage, avec tout le symbolisme dont il est chargé, pouvait servir de ciment et coordonner toutes ces actions⁽²⁹⁾. « Une langue porte déjà en elle une vision du monde, qu'adoptent nécessairement ceux qui la parlent »⁽³⁰⁾.

(25) LEVY (Emile), « L'hôpital est-il une entreprise ? », *Revue française de Gestion*, mars-avril 1976, p. 14.

(26) Cf. à ce sujet BURLAUD (Alain) et COSSU (Claude), « Multiplicateur d'amortissement et inflation », *Economie et Comptabilité*, n° 118, juin 1977, pp. 3 à 27.

(27) GELINER (Octave), *Le secret des structures compétitives*, Ed. Hommes et Techniques, 1967, p. 52.

(28) TOLSTOI, op. cit., p. 1023.

(29) Le cri de « Vive l'Empereur » avait une signification bien plus profonde que le simple sens de ces deux mots. Il exprimait peut-être l'espoir de vaincre et de s'emparer des richesses de l'ennemi.

(30) ROGER (Guy), *Introduction à la sociologie générale : l'action sociale*, Ed. H.M.H. Points, 1970, p. 92.

Il est bien connu que la plupart des organisations ont un langage « maison » comportant ses tournures, ses mots et sigles qui finit par forger des attitudes homogènes. De même, toute évolution des comportements entraîne une évolution du langage sans que l'on puisse déterminer le facteur causal. Ainsi, lorsque les banques ont pris leur « virage marketing », elles ont commencé à parler de « produits », ce qui a libéré les imaginations et fait apparaître de nombreux « produits nouveaux ».

L'idée est donc, à travers la mise en place d'un système de contrôle de gestion, d'aider l'organisation à forger le langage qui exprimera son « inconscient collectif » et le modèlera afin de la préparer à faire face de façon homogène à toutes les situations. C'est un peu ce qu'exprime TOLSTOI en rapportant le dialogue suivant :

« On le dit habile homme de guerre ⁽³¹⁾, objecta Pierre.

— J'ignore ce que cela veut dire, rétorqua André avec un sourire narquois.

— Un habile homme de guerre, c'est celui qui prévoit toutes les éventualités..., qui devine les intentions de l'adversaire.

— Mais c'est impossible, répondit André, comme si la chose était tranchée depuis longtemps » ⁽³²⁾.

Puis, questionné sur les causes d'une victoire, André répond qu'elle dépend « du sentiment qui est en moi, en lui, (...) en chaque soldat » ⁽³³⁾. Ce sentiment commun est bien ce que nous appelons aujourd'hui l'inconscient collectif d'une organisation.

Enfin, il est essentiel de garder à l'esprit le fait que le système de contrôle de gestion peut renforcer l'idéologie dominante, l'échelle des valeurs dans l'organisation, ou peut graduellement la faire évoluer, mais ne peut en aucun cas aller à contre-courant. Il y aurait alors une réaction de rejet telle que sa mise en place serait impossible. Ces conflits ont été vécus dans certains hôpitaux où le groupe des administrateurs (victime en plus d'un moindre prestige) s'est heurté aux médecins. La résistance

de ces derniers s'est organisée. Comme l'explique M. LEVY : « La stratégie de la spécialisation croissante et de l'innovation est celle qui permet le mieux d'échapper au contrôle des autres groupes et d'asseoir la domination du groupe médical » ⁽³⁴⁾.

b) *Le contrôle de gestion, réaction à « l'internalisation » du pouvoir*

Si, théoriquement, le service public est l'instrument d'une « mission de service public », la « déviation bureaucratique » ⁽³⁵⁾ ne tarde pas à dissocier l'instrument (l'organisation) de sa fonction ou mission. Cela explique qu'il n'y ait pas (ou peu) de mortalité dans l'administration. A titre anecdotique, mentionnons que le ministère de l'Agriculture a conservé jusqu'à une date très récente un « service de la garantie » !

En poussant un peu plus loin la caricature ⁽³⁶⁾, on pourrait dire qu'il y a une sorte « d'existentialisme des organisations publiques ». Au-delà de la période de création du service, il y a sa longue existence marquée par la prolifération des déviations. Elle est marquée par une inversion des facteurs, et l'on peut dire qu'alors « l'existence précède l'essence » ⁽³⁷⁾ ou que « l'homme (traduire : le service) n'est rien d'autre que ce qu'il se fait » ⁽³⁸⁾. C'est bien l'aboutissement du processus d'internalisation du pouvoir.

Absence de mortalité et internalisation du pouvoir expliquent la complexité des relations dans l'administration, car une fonction correspond rarement à un seul service et inversement, un même service remplit plusieurs fonctions. A titre d'exemple, la fonction de défense des consommateurs est assurée par :

— la Direction générale de la concurrence et des prix (DGCP), du ministère de l'Economie et des Finances ;

— le Service de la répression des fraudes et du contrôle de la qualité, du ministère de l'Agriculture ;

— la Direction de la police économique et de la répression des fraudes, du ministère de l'Intérieur ;

⁽³⁴⁾ LEVY, op. cit., p. 23.

⁽³⁵⁾ Cf. à ce sujet GALY (Philippe), *Gérer l'Etat*, Berger-Levrault, 1977, pp. 61 à 173.

⁽³⁶⁾ La caricature est un outil pédagogique ayant une fonction un peu comparable à celle de la loupe pour un naturaliste. Elle n'invente rien, mais souligne certaines caractéristiques.

⁽³⁷⁾ SARTRE (Jean-Paul), *L'existentialisme*, Ed. Nagel, 1947, p. 21.

⁽³⁸⁾ Ibid., p. 22.

⁽³¹⁾ Traduire : homme d'affaires ou patron.

⁽³²⁾ TOLSTOI, op. cit., p. 1008.

⁽³³⁾ Ibid., p. 1009.

le contrôle de gestion dans les services publics

Alain Burlaud

- l'Institut national de la consommation (INC), sous tutelle du ministère de l'Economie et des Finances ;
- le secrétariat d'Etat à la consommation dont le programme est approuvé en Conseil des ministres, et enfin, bien sûr,
- les tribunaux.

Un tel découpage, issu de la « déviation bureaucratique », ne peut que l'entretenir du fait d'une dilution des responsabilités.

Absence de mortalité, dilution des responsabilités et internalisation du pouvoir sont trois obstacles majeurs à la mise en place d'un contrôle de gestion. Cela suppose que l'on puisse définir avec précision, pour chaque unité, une mission et des objectifs. Il faut ensuite découvrir une « fonction de production » qui permette :

- de s'assurer de l'adéquation entre les objectifs et les moyens,
- de faire des prévisions,
- de comparer les réalisations aux prévisions.

Il faut enfin que ce système d'information débouche sur des actions de régulation qui assurent la maîtrise, la direction de l'ensemble. Le contrôle de gestion doit être un système de gestion (dans le sens où l'on parle d'analyse de système) permettant un contrôle externe de l'ensemble. La simple obéissance hiérarchique est une forme de contrôle de l'organisation, mais ce n'est pas un système (l'information est à sens unique) et elle ne permet pas un contrôle externe.

Ces considérations montrent l'importance du bouleversement que constitue, dans l'administration, l'introduction de la notion de contrôle de gestion.

Cependant, il faudra un contrôle de gestion sur mesure, qui intègre notamment les contraintes et les principes du service public. M. GALY en dénombre dix ⁽³⁹⁾. Nous les ramènerons à six :

1. Utilité. Il faut apprécier la conformité de l'action administrative avec sa mission d'intérêt général. Ceci ne peut être valablement apprécié que de l'extérieur, en toute indépendance.
2. Légalité. Cette contrainte, commune à toutes les organisations, prend pour la plupart des services publics une forme particulière puisqu'ils relèvent généralement du droit administratif.

3. Continuité. Théoriquement, la mission de service public doit être poursuivie en toutes circonstances.

4. Egalité des citoyens devant le service public, ce qui interdit toute politique de discrimination ou de segmentation.

5. Gratuité. Cela découle du principe d'égalité qui interdit toute discrimination par l'argent. Cependant, un nombre croissant de taxes sont associées au bien ou service procuré : P.T.T., radio et télévision, passeports, « cartes grises », etc.

6. Efficacité. Le service public ne peut rechercher la rentabilité ou le profit, mais il doit optimiser le rapport coût/avantage. Cependant, faute d'un instrument de mesure de cette efficacité, la notion reste généralement vide, ce qui nous ramène à notre problème.

La prise en compte de ces contraintes débouche sur « un nouveau contrôle de gestion ». Après en avoir défini quelques caractéristiques très générales, nous allons maintenant en examiner la pratique.

II. les problèmes posés par la pratique du contrôle de gestion dans les services publics.

Cette pratique connaît un retard considérable par rapport à ce qui se fait dans le secteur privé, sans doute en partie à cause des insuffisances de la comptabilité publique. Elle est l'homologue appauvri de la comptabilité générale dans les entreprises privées et répond au même souci de veiller à ce qu'il soit fait un usage régulier des deniers publics (et non des biens sociaux), ce qui ne signifie pas un usage optimum (en fonction de quels critères ?). Elle ne prévoit pas la tenue de comptes d'immobilisations, ce qui ne permet pas de saisir tous les moyens utilisés et consommés par les différents services. De même, les charges de sécurité sociale des personnels titulaires et les pensions sont mal connues car elles sont inscrites au budget des charges communes et non à ceux des services « dépensiers ». Or cette comptabilité est la seule ayant une valeur juridique.

⁽³⁹⁾ Cf. GALY, op. cit., pp. 75 à 78.

Le commissaire aux comptes, insuffisant pour contrôler une organisation aussi lourde et complexe, est remplacé par trois institutions :

— Le contrôleur financier placé auprès de chaque administration ;

— Le trésorier-payeur général (T.P.G.), comptable public à l'échelle départementale (principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable) ;

— La Cour des comptes dont la mission, intermittente, est comparable à celle d'un service d'audit interne dans une grande entreprise.

Tous ces contrôles, en dépit d'une évolution récente, restent essentiellement des contrôles de régularité plus que d'opportunité. Les discussions budgétaires et les procédures d'arbitrage ne favorisent guère une évolution.

« Cette méthode de choix est analogue à celle d'une ménagère qui répartirait son argent entre ses divers fournisseurs, boulanger, boucher, épicier, fruitier, etc., en les laissant libres d'apprécier la quantité et la qualité des prestations correspondantes, qu'elle ne contrôlerait d'ailleurs pas, et en s'efforçant seulement d'éviter les jalousies entre eux et de répartir équitablement l'augmentation de ses dépenses d'un exercice à l'autre. Les choix correspondent donc à des arbitrages, où la "carrure" des demandeurs compte plus que ce qu'ils vont faire de l'argent » (40).

L'évolution vers un contrôle de la gestion des services publics n'a pas, non plus, pu se faire par une simple transposition de ce qui se fait dans le « privé », comme le souligne le Professeur LEVY (41).

« Les systèmes de management public mettent l'accent sur les budgets (inputs) mais se préoccupent rarement des résultats (outputs) » (42). Ceux-ci cumulent le double défaut, du point de vue de la commodité du contrôle de gestion, d'être généralement des services et de ne pas être concurrencés sur un marché. Il en découle « qu'est bon administrateur celui qui ne dépasse pas son budget même au prix de résultats quantitativement et/ou qualitativement médiocres. Qui, dans ces conditions, acceptera (...) d'acquiescer l'information nécessaire pour améliorer ses outputs (...) ? » (43).

(40) GALY, op. cit., p. 156.

(41) LEVY (Emile), « L'hôpital est-il une entreprise ? », *Revue française de Gestion*, mars-avril 1976, p. 9.

(42) SAIAS (Maurice) et LEONARDI (Jean-Paul), « Service public et service du public », *Revue française de Gestion*, mai-août 1977, p. 16.

(43) Ibid.

Enfin, l'objectif d'un service public n'est pas de dégager un bénéfice d'exploitation sur un exercice donné, représenté par le solde du compte d'exploitation, mais de coordonner ses moyens et éventuellement ses flux financiers sur une longue période pour assurer à terme un équilibre global. Le bilan comptable reste très fortement marqué par les contraintes de trésorerie de l'entreprise privée (actifs par liquidité croissante, passifs par exigibilité croissante, calcul du fonds de roulement). Une telle analyse est évidemment dépourvue de signification pour un service public. La comptabilité analytique d'entreprise, pour sa part, répond à quatre soucis :

- 1° Fourniture d'éléments à la comptabilité générale (valorisation du stock, des travaux faits par l'entreprise pour elle-même, etc.) ;
- 2° Etablissement de résultats par produits ;
- 3° Etude des conditions internes d'exploitation ;
- 4° Organisation d'une gestion déléguée.

Seuls ces deux derniers points peuvent motiver la mise en place d'une comptabilité analytique dans un service public alors que dans les entreprises les réticences ont été vaincues grâce aux deux premiers points. Quel est l'inspecteur du fisc ou le commissaire aux comptes qui accepterait une évaluation de produits en cours sans un minimum de comptabilité analytique ? Une telle contrainte, presque légale, n'existe pas dans un service public.

Cependant, en dépit d'un « terrain » mal préparé, comme nous l'avons vu dans la première partie, plusieurs tentatives ont eu lieu. C'est ce que M. GALY appelle, avec humour, « l'échec permanent de la réforme administrative permanente », « l'insaisissable management » ou « le changement pour le changement » (44). Pourtant, ces errements étaient à la fois inévitables et nécessaires car le problème était nouveau. A la manière des auteurs de science-fiction qui ne créent pas des êtres ou des objets nouveaux mais seulement des combinaisons originales d'êtres ou d'objets connus (hommes à corps d'insecte et vice versa), l'Administration a essayé d'adapter ce qui se faisait dans les entreprises. Dans ce travail, elle a d'ailleurs souvent eu besoin de la caution d'organismes extérieurs, jouissant d'un certain prestige et incarnant le progrès en matière de management (45). C'était nécessaire à la fois pour valoriser les efforts de la direction de ces administrations et pour faire accepter le projet de réforme par une certaine hiérarchie.

(44) GALY, op. cit.

(45) La CEGOS est intervenue aux P.T.T., la SEMA au ministère de l'Équipement, Arthur ANDERSEN à la Caisse des dépôts et consignations, Price Waterhouse à l'Assistance publique, etc.

Alain Burlaud

Cette première approche du problème correspond historiquement à une première phase que l'on peut situer au début des années 70 : ⁽⁴⁶⁾

- 1970 à l'Aviation civile et au Service des transmissions (STI) du ministère de l'Intérieur,
- 1972 pour les expériences pilotes dans les directions départementales de l'Équipement et aux P.T.T.,
- 1973 pour la Caisse des dépôts et consignations et le Service organisation et informatique (SOI) du ministère de l'Intérieur,
- 1974 au secrétariat général pour l'Administration de la police, etc.

Il ne semble pas qu'actuellement d'autres expériences, menées sur le même modèle, soient en cours. Au contraire, certaines sont même abandonnées (cas des directions départementales de l'Équipement) et la réflexion se porte sur des techniques de contrôle de gestion extra-comptables, et notamment sur la conception de systèmes d'indicateurs. Ils permettraient de mieux prendre en compte les contraintes quantitatives et qualitatives (et non financières) du service public. Ce second mouvement s'est développé de façon plus particulièrement marquée à partir de 1974, environ. Est-ce une simple coïncidence ou est-ce lié à la crise économique qui a remis en cause les méthodes de gestion de nombreuses entreprises privées et le prestige de leurs conseils ? Il est évidemment difficile de répondre d'une manière définitive à cette question...

Nous étudierons, dans les deux paragraphes qui suivent, les systèmes de comptabilité analytique dans les services publics ⁽⁴⁷⁾, puis les systèmes d'indicateurs. Dans un troisième paragraphe, nous verrons comment doit être organisée la fonction de contrôle de gestion.

1/ Les systèmes de comptabilité analytique dans les services publics

a) Les objectifs spécifiques de la comptabilité analytique

Elle peut avoir pour objectif l'exercice d'un contrôle de gestion de type autoritaire reposant sur la trilogie : tarification, normalisation, sanction.

⁽⁴⁶⁾ Elle suit de peu le début des expériences de RCB.

⁽⁴⁷⁾ Souvent, dans le secteur public, la comptabilité analytique est baptisée : « Comptabilité de gestion ». Ce terme fait peut-être mieux ressortir que la comptabilité analytique est un instrument essentiel du contrôle de gestion.

Tarification : il s'agit de calculer le prix de revient des différents services afin de faire payer le bénéficiaire. Exemple : la taxe payée pour l'obtention d'un passeport serait égale à son prix de revient. Cette optique n'a évidemment de sens que si le service n'est pas gratuit. Dans ce dernier cas, ce qu'il faut rechercher, c'est plutôt une fonction de production qui mette l'accent sur la distinction entre charges fixes et variables afin de tourner la difficulté de la répartition de ces charges fixes dont nous parlerons plus loin.

Normalisation : il s'agit de pouvoir comparer et éventuellement égaliser les coûts de prestations identiques rendues par des organismes distincts. C'est un peu l'optique du ministère des Universités qui donne aux universités une subvention fixe par étudiant et par heure de cours ⁽⁴⁸⁾, qu'elles que soient les conditions particulières de fonctionnement. Notamment, on ne tient pas compte des charges fixes qui peuvent être très différentes d'un établissement à l'autre.

Sanction : sans être l'objectif principal de la comptabilité analytique, elle en est souvent la conséquence puisqu'elle met en lumière les coûts anormaux. Il est évident que cette conception autoritaire du contrôle de gestion (tentante pour l'autorité de tutelle par exemple) est à l'origine de bien des appréhensions et d'autant de phénomènes de rejet.

Mais la comptabilité analytique peut aussi être l'instrument d'un contrôle de gestion plus souple. Elle est la condition préalable à une décentralisation des responsabilités, à une direction par objectif. Elle fournit les moyens d'un autocontrôle (phase interne), puis d'un contrôle a posteriori pertinent (phase externe). Enfin, elle permet un meilleur ajustement des moyens à l'activité et c'est bien là que les progrès les plus importants restent à faire dans les services publics. Mais ce nouveau langage véhicule un message qui risque de ne passer que superficiellement.

b) Les deux notions clés de la comptabilité analytique : les coûts et la production

La notion de coût, tout d'abord, est souvent assez vague lorsqu'il s'agit d'un service public car on doit essayer de dépasser le cadre juridique étroit de l'organisation, contrairement à ce que fait une

⁽⁴⁸⁾ En droit et sciences économiques, cette subvention est de 24 F par étudiant et par heure dans le 1^{er} cycle, 26 F dans le 2^e cycle et 250 F dans le 3^e cycle (chiffres de 1977).

entreprise privée. Pour connaître le coût d'un programme, il faut savoir quels sont les coûts « internes » (directement mis en œuvre par un ministère, par exemple) et les coûts « externes » (supportés par diverses autres collectivités publiques ou privées), comment les saisir, les valoriser, savoir sur quelle période il faut les prendre en considération, etc.

Il faut également savoir jusqu'à quel niveau de détail il faut descendre dans l'analyse des coûts. Le prix de revient d'une préfecture, par exemple, n'a pas de sens. Une telle unité a des activités trop nombreuses et susceptibles de se combiner dans des proportions trop variables pour qu'une comparaison, dans le temps comme dans l'espace, des coûts ainsi obtenus fournisse des renseignements utiles.

A supposer que l'on ait trouvé un niveau de calcul de coûts satisfaisant, jusqu'où faut-il remonter dans l'imputation d'une quote-part de frais généraux ? Si l'on peut calculer relativement facilement le coût direct d'une carte grise, faut-il ajouter une quote-part des frais généraux de la préfecture, puis, pourquoi pas, du ministère de l'Intérieur, des services du Premier ministre, de l'Elysée et de l'Assemblée nationale ?

Il est difficile de donner une réponse générale à ces questions. Le « bon sens », dont il est difficile de donner une définition scientifique, tranchera...

Le problème de la définition de la production n'est guère plus simple, d'autant plus qu'il est lié au précédent. C'est pourtant un point essentiel, car seule la production peut justifier l'importance des moyens consommés. Les exemples d'ambiguïté sont nombreux.

Quelle est la production d'un hôpital ? C'est l'amélioration de l'état de santé du malade entre la date de son entrée et celle de sa sortie. Mais la médecine n'est pas une science suffisamment exacte pour que l'on puisse mesurer cette production. On dira alors que la production de l'hôpital est égale au nombre de journées facturées. Mais c'est prendre le problème à l'envers puisque l'on mesure la production à partir de la consommation de moyens. La comparaison production-moyens n'a alors plus aucun sens ! Sans compter que c'est inciter les hôpitaux à garder les malades le plus longtemps possible afin d'étaler les charges fixes sur une « production » maximum.

Quelle est la production d'une université ? Quelle est la valeur des connaissances supplémentaires acquises par les étudiants ? Si l'on mesure la production par le nombre de diplômes délivrés, on incite les universités à brader les diplômes. S'il

s'agit du nombre d'inscrits, c'est organiser une chasse stérile. aux inscriptions ⁽⁴⁹⁾.

Nous pourrions multiplier les exemples, mais ceux-là montrent que dans de nombreux cas, le problème est insoluble. La comptabilité analytique prend alors souvent la forme d'une comptabilité de moyens qu'il est difficile de dépasser ⁽⁵⁰⁾. L'efficacité avec laquelle ces moyens seront utilisés n'apparaîtra pas et devra être mise en évidence par un système d'indicateurs extra-comptables.

c) La comptabilité analytique est-elle autonome par rapport à la comptabilité publique ?

« La comptabilité analytique est autonome. Elle se fonde sur les données de la comptabilité générale » ⁽⁵¹⁾. Il est évident qu'un certain nombre d'éléments sont forcément communs sur le plan pratique, il est souhaitable d'en profiter pour organiser des recoupements entre les deux systèmes comptables, ce qui en accroît la fiabilité. Cependant, sur un certain nombre de points, des divergences vont apparaître.

Tout d'abord, la comptabilité analytique devra prendre en compte des amortissements qui ne sont pas calculés par la comptabilité publique. Cela pose cependant des difficultés. Il y a des biens dont l'État est propriétaire depuis longtemps et qui, dans une entreprise privée, seraient entièrement amortis, bien qu'ils gardent une valeur d'usage. Faut-il calculer pour ces biens un amortissement ? Nous y serions plutôt favorables, mais la question peut être discutée car la somme des amortissements peut dépasser la valeur estimée du bien. Une solution peut consister à substituer à la notion d'amortissement celle de loyer supplétif. Mais il faut alors retirer des charges (charges non incorporables), les charges du propriétaire. C'est la solution retenue par le ministère de l'Intérieur qui calcule les loyers supplétifs d'après les cours pratiqués sur le marché.

Le but des amortissements supplétifs n'est pas de dégager une capacité d'autofinancement (cette notion est dépourvue de sens pour un service public qui

(49) Certaines universités parisiennes, notamment, sont allées jusqu'à « recruter » des étudiants par petites annonces !

(50) La meilleure illustration dont nous ayons eu connaissance est le « Système frais » de la Caisse des dépôts et consignations.

(51) Décret du 29 décembre 1962 relatif à la comptabilité publique.

Alain Burlaud

ne peut et ne doit s'autofinancer) ⁽⁵²⁾, mais seulement de calculer des coûts comparables entre eux. La dotation aux amortissements ne correspond pas, ici, à un cash-flow. Dans le cas du service public, l'amortissement a pour seule fonction un étalement des charges. Il est donc linéaire. Si la Direction de l'aviation civile du ministère des Transports suit les taux pratiqués dans le privé, le Centre national d'études des télécommunications (CNET) retient, ce qui est plus logique, une durée probable de vie.

Pour les dépenses de personnel, certaines charges ne figurent pas dans la comptabilité générale, c'est-à-dire au budget des différents départements ministériels, mais au budget des charges communes. Il s'agit notamment de la taxe sur les salaires (la plupart des services publics ne sont pas assujettis à la T.V.A.), des charges de retraite non couvertes par les retenues (et qui peuvent être assimilées à des cotisations patronales fictives) et des diverses cotisations aux organismes de Sécurité sociale. Elles doivent donc normalement être réintégrées sous forme d'éléments supplémentifs. Comme autres charges supplémentives, la Direction générale des télécommunications et le CNET tiennent compte des charges financières liées à l'immobilisation du capital par un service donné, selon un taux forfaitaire pour la DGT et selon le taux d'actualisation retenu pour le plan en ce qui concerne le CNET.

Enfin, pour rattacher correctement les charges et les produits à l'exercice, la comptabilité analytique devra prendre en compte l'existence de stocks, ce que la comptabilité administrative peut négliger puisqu'elle ne fait pas apparaître de résultat. C'est déjà fait dans les services centraux d'approvisionnement de l'Aviation civile. Par contre, les matières et pièces détenues par les services extérieurs sont réputées consommées en raison de la faible importance de leur valeur et de leur durée réduite de stockage.

d) Les problèmes particuliers posés par le traitement des charges

Lorsque plusieurs services concourent à la réalisation de plusieurs « produits », il faut, pour calculer le prix de revient de chacun de ces produits, définir des unités d'œuvre pour chaque section. Cela est

d'autant plus difficile que les services publics, pour une grande proportion d'entre eux, ont des activités purement administratives et multiples. A titre d'exemple, au ministère de l'Équipement, les directions départementales pilotes (DDE des Alpes-Maritimes, Loir-et-Cher, Meurthe-et-Moselle) ont recensé 250 à 300 « produits ». Nous sommes ici aux antipodes du taylorisme (une DDE est une petite entité) et c'est ce qui rend la tâche ardue. La seule règle que l'on puisse donner est que l'unité doit impérativement être telle que la grande masse des charges indirectes constituant le coût varie, sinon proportionnellement, du moins dans le même sens que le nombre d'unités d'œuvre. Par exemple, dans un lycée, l'unité « élève » constitue une bonne unité d'œuvre pour la demi-pension. Par contre, pour les dépenses d'enseignement (salaires des professeurs, entretien des classes, etc.), l'unité d'œuvre sera plutôt la classe. Ces dernières dépenses sont approximativement indépendantes du nombre d'élèves par classe (entre 15 et 35) mais directement fonction du nombre de classes.

Lorsque les activités d'un même service sont multiples (bureau de poste dont les employés sont polyvalents et où chaque guichet remplit plusieurs fonctions), un second problème est celui de la ventilation des charges directes entre les différents « produits », et notamment des frais de personnel qui sont généralement les plus importants. Lorsque cela est possible, on peut faire un pointage réel des heures passées à chaque tâche. C'est assez facile pour des ouvriers sur un chantier de travaux publics ou pour un pool dactylographique. Dans les autres cas, lorsque les tâches sont variées et irrégulièrement réparties dans le temps, il faut procéder à une répartition statistique de l'emploi du temps des agents, avec les approximations qui en découlent.

Enfin certains services publics ayant une activité complexe, il y a un nombre impressionnant de relations entre différents services faisant l'objet de prestations réciproques. Les deux systèmes que nous avons pu étudier de façon approfondie, le système RAMAGE (Rationalisation, Modernisation et Automatisation de la Gestion) du ministère de l'Équipement et le « Système frais » de la Caisse des dépôts et consignations ont simplement ignoré le problème en négligeant les prestations réciproques. Il a été estimé que le coût d'un traitement rigoureux excédait les avantages pouvant en résulter. Simplifiant encore plus, la Direction générale des télécommunications ne prévoit pas le déversement des sections auxiliaires dans les sections principales. A notre connaissance, le CNET doit être l'un des services publics à avoir poussé le plus loin l'analyse des charges puisqu'il prévoit un traitement complet.

⁽⁵²⁾ L'autofinancement, financement interne de la croissance, est l'expression de l'autonomie d'une organisation. Un service public doit au plus couvrir ses frais car tout développement de ce service (même si c'est en utilisant le multiplicateur d'amortissement) est un choix politique, susceptible d'être contrôlé en tant que tel, appartenant aux instances politiques.

Les prestations internes sont traitées lorsqu'elles interviennent entre « services de soutien interne » (informatique, imprimerie, ateliers) par calcul matriciel et, entre services de soutien interne et services opérationnels, par facturation à coût préétabli (ce qui ne permet pas de résoudre le problème des prestations réciproques, mais elles sont peut-être rares dans le cas présent).

La taille et la complexité de nombreux services publics ne permettent guère de mettre en œuvre une méthode susceptible de satisfaire intellectuellement un puriste de la comptabilité analytique. Mais le problème n'est pas là. Il est plutôt de concevoir un système évolutif qui, pas à pas, puisse décrire de façon toujours plus précise les opérations, indépendamment de la recherche du « coût véritable ». D'ailleurs, les grandes firmes connaissent des problèmes identiques et tendent à concevoir des systèmes de comptabilité analytique composés de sous-systèmes qui ne sont reliés entre eux que par des prix conventionnels (ou prix de cession interne lorsqu'il s'agit de filiales d'un groupe). Là aussi, on a abandonné l'idée de rechercher un « vrai coût » et de procéder à un traitement « exact » des charges.

e) L'articulation des différentes comptabilités

Nous avons déjà vu qu'il était nécessaire de relier entre eux les différents systèmes comptables pour en accroître la fiabilité. Plus précisément, l'articulation entre la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire se fait grâce à la technique des comptes réfléchis, comme dans les entreprises. Cette méthode ne remet pas en cause l'autonomie relative des différents systèmes comptables. A titre d'exemple, la Direction générale des télécommunications utilise les comptes « liquidations réfléchies » et « recettes budgétaires réfléchies » pour faire le lien. Des comptes analogues semblent être utilisés par les autres administrations.

La seule difficulté dans un tel système, mais elle n'est pas spécifique au service public, provient de la multiplication des nomenclatures. Les problèmes de passage d'une nomenclature à l'autre avec les risques de lacune sont parfois à l'origine d'erreurs. Cela rend aussi plus aigus les problèmes de maintenance du système.

f) Conclusion

La comptabilité analytique, transposée avec quelques modifications du secteur privé au public n'en

constitue pas moins un instrument incomplet. Elle permet de décrire et de contrôler la formation des coûts, ce qui est un premier pas vers une gestion plus rigoureuse. Mais la difficulté qu'il y a à définir une production, à la relier aux coûts et à ventiler les coûts en fixes et variables (variables en fonction de quelle activité ?) limite la portée de l'outil. Il ne permet notamment pas de contrôler l'exécution de la mission du service public.

C'est dans cette optique que se développe depuis plusieurs années une réflexion sur des indicateurs qui viendraient compléter l'information comptable.

2/ Le développement de systèmes d'informations plus souples : les indicateurs

Ces nouvelles recherches ne sont pas propres aux services publics. Dans les entreprises, la plupart des travaux sur le bilan social se sont orientés dans cette direction⁽⁵³⁾. Mais la méthode peut trouver bien d'autres domaines d'application. Un indicateur c'est « une donnée empirique (ou plutôt une mesure) révélant la présence ou l'intensité d'un phénomène ou d'une variable »⁽⁵⁴⁾, donc un outil quasi universel dont nous étudierons les applications au contrôle de la gestion des services publics. Cependant, avant de traiter de cette utilisation particulière des indicateurs, il convient d'en préciser les principales caractéristiques.

a) Méthodologie des indicateurs

« Selon leur rôle pour les observateurs, on distingue :

- les indicateurs cognitifs qui traduisent les valeurs réelles des attributs du système décrit (...);
- les indicateurs normatifs, qui traduisent les préférences sur les valeurs des attributs du système décrit et qui sont, en général, prospectifs (valeurs futures souhaitables) »⁽⁵⁵⁾.

En fait, un même indicateur peut être à la fois cognitif et normatif selon la valeur qu'on lui donne. La seule contrainte est que les indicateurs normatifs ont au moins une structure ordinale.

⁽⁵³⁾ Cf. à ce sujet : BURLAUD (Alain), *Information des salariés et défaillances de l'entreprise*, thèse complémentaire, Paris, 1977, pp. 66 à 73.

⁽⁵⁴⁾ MENDRAS (Henri), op. cit., p. 245.

⁽⁵⁵⁾ WALLISER (B.), *Indicateurs*, Ouvrage de méthode, ministère de l'Economie et des Finances, juin 1977, p. 4.

« Tout indicateur est une variable d'un modèle et doit donc faire partie d'un ensemble cohérent et organisé d'indicateurs interdépendants définis conjointement à partir d'un schéma explicatif au moins qualitatif du système étudié »⁽⁵⁶⁾. Ceci met en évidence un triple problème :

— Un indicateur est une variable d'un modèle, ce qui signifie qu'il appauvrit le phénomène qu'il est censé représenter. Cette schématisation ne doit pas aboutir à une image biaisée de la réalité. Ainsi, un indicateur de loisir qui comparerait la durée totale de la journée au nombre d'heures travaillées ignorerait un éventuel allongement du temps de transport domicile-travail ou le développement du travail au noir.

— Un indicateur doit faire partie d'un ensemble, de même qu'en analyse financière on ne saurait se limiter à un seul ratio. Ainsi, le budget de programme du ministère de l'Équipement utilise, pour caractériser chaque programme, une batterie d'indicateurs de réalisation.

— Enfin, un indicateur est défini à partir d'un schéma explicatif, plus généralement d'un système de valeurs, qui n'est que trop rarement explicite.

Ayant précisé ce qu'est un indicateur, il convient d'en définir les qualités. M. WALLISER⁽⁵⁷⁾ en recense huit :

- pertinence,
- objectivité,
- univocité (par rapport au phénomène observé),
- sensibilité,
- prévision,
- fidélité,
- transparence (c'est-à-dire simplicité de compréhension),
- accessibilité (c'est-à-dire calculable à partir de grandeurs observables recueillies à un coût acceptable).

Espérons qu'il existe des indicateurs respectant toutes ces conditions...

Enfin, lors de la construction d'une batterie d'indicateurs, il est un certain nombre d'écueils à éviter.

1° Les indicateurs ne doivent pas être trop simplifiés. Ainsi, le nombre de kilomètres d'autoroutes construits n'a pas de signification si l'on ne distingue pas le kilométrage en rase campagne du kilométrage en milieu urbain. Si de plus un tel indicateur avait une valeur normative, ce serait inciter le décideur à multiplier les autoroutes de campagne et, éventuellement, à faire des choix anti-économiques.

⁽⁵⁶⁾ Ibid., p. 7.

⁽⁵⁷⁾ Op. cit., pp. 7 et 8.

2° « Les indicateurs ne doivent pas approcher un phénomène par des variables de commande »⁽⁵⁸⁾. Par exemple, l'efficacité d'une formation universitaire ne peut être mesurée par le taux de réussite aux examens de cette université. Par contre, le taux de succès à un concours administratif, indépendant de l'université, peut être significatif.

3° Un indicateur ne doit pas approcher un phénomène A par un phénomène B qui lui est corrélé si un troisième phénomène C est susceptible de modifier les rapports entre A et B. « Ainsi, le nombre d'infractions commises par les automobilistes ne peut être apprécié par l'indicateur "nombre de contraventions", puisque celui-ci dépend simultanément du nombre d'infractions et de l'intensité de la répression (qui sont liés par ailleurs) qui, de plus, est une variable de commande »⁽⁵⁹⁾.

b) L'utilisation des batteries d'indicateurs

Dans une *entreprise privée*, l'objectif est de satisfaire de manière aussi efficace que possible des besoins solvables. La satisfaction du marché est mesurée par le chiffre d'affaires et l'*efficacité* par la maximisation de l'écart entre ce chiffre d'affaires et le prix de revient.

Par contre, le but de l'action administrative est plus généralement un certain impact en faisant une économie de moyens. Toutefois, il n'y a pas la même liberté de gestion et de choix des moyens. C'est pourquoi, dans le *secteur public*, nous parlerons d'*efficience* et non d'*efficacité*. La comptabilité analytique est un bon instrument de mesure de l'efficacité et peut être adaptée à la mise en évidence d'économies de moyens, mais ne permet pas de mesurer un impact ou de prendre en compte des contraintes de service public. Par exemple, une commune ne peut décider qu'il est plus rentable de laisser brûler quelques maisons par an plutôt que d'entretenir une équipe de pompiers. Au contraire, elle devra faire en sorte que la probabilité pour que certains jours les pompiers ne puissent plus faire face à la demande soit quasiment nulle. Seuls des indicateurs peuvent le faire apparaître. M. POINSARD⁽⁶⁰⁾ distingue quatre catégories d'indicateurs, selon l'objet qu'ils décrivent⁽⁶¹⁾.

⁽⁵⁸⁾ WALLISER, op. cit., p. 13.

⁽⁵⁹⁾ Ibid.

⁽⁶⁰⁾ POINSARD (R.), *Les indicateurs de programme*, Ouvrage de méthode, ministère de l'Économie et des Finances, juin 1977, 16 pages.

⁽⁶¹⁾ On trouvera une autre classification dans *Ministère de l'Équipement, Projet de loi de finances pour 1977*, Budget de programmes, Imprimerie nationale, 1976, p. 8.

1° Les indicateurs de moyens. Ils peuvent être remplacés par une comptabilité analytique de moyens (exemple : « Système frais » de la Caisse des dépôts et consignations) mais peuvent néanmoins compléter utilement en décrivant des unités physiques qui pourront être mises en relation avec les flux financiers : nombre de personnes, superficie des locaux, nombre de véhicules, etc.

2° Les indicateurs de résultat ou de réalisation. Le résultat d'un programme est l'ensemble des produits de ce programme, qu'ils soient de nature matérielle, monétaire, juridique ou informatique. Ce sont les effets désirés, directs du programme. Exemple : longueur d'autoroutes mises en service, nombre de plans d'occupation des sols publics, etc.

3° Les indicateurs d'impact. Ils décrivent l'effet dernier du programme, ses conséquences économiques et sociales, son utilité réelle et non plus seulement les effets désirés. Exemple : au lieu d'étudier des kilométrages d'autoroutes, on calculera la diminution du temps de parcours (si le tracé de l'autoroute fait un détour par rapport à la route, cet indicateur d'impact est plus significatif que le nombre de kilomètres), la réduction du nombre d'accidents, l'accroissement du trafic, etc. Les indicateurs sociaux font généralement partie des indicateurs d'impact.

4° Les indicateurs d'environnement. « L'environnement du programme est constitué par tout ce qui peut avoir une influence sur son fonctionnement ou sur l'utilisation de ses résultats, sans pour autant dépendre de lui » (62). Il s'agit en quelque sorte de décrire les événements extérieurs qui ont pu « parasiter » un programme : phénomènes climatiques exceptionnels, mouvements sociaux particulièrement longs, etc.

En réalité, dans bien des cas, les utilisateurs ne disposent pas d'une batterie complète d'indicateurs décrivant un programme sous les quatre aspects définis ci-dessus. Les difficultés pratiques sont immenses. Par exemple, le budget de programme du ministère de l'Équipement ne présente pour chaque groupe de programme (regroupement de plusieurs programmes d'actions) qu'une dizaine d'indicateurs de réalisation comparés à un compte de coût global. Pour chacun des cinq domaines d'activité (regroupement de groupes de programmes) il y a en plus quelques indicateurs d'impact et d'environnement.

La valeur absolue de ces indicateurs n'a généralement pas une grande signification car il est difficile

de trouver une échelle de mesure cohérente et homogène. Par contre, ils n'en demeurent pas moins un outil essentiel du contrôle de gestion qui procède par exception (clignotants, seuils d'alerte) ou par calcul d'écart par rapport à des prévisions ou des normes.

Hormis les difficultés de construction d'une batterie d'indicateurs, il convient de considérer les problèmes liés à son introduction dans un processus de contrôle de gestion. Juger le responsable d'une activité sur des indicateurs peu appropriés peut aboutir à des comportements irrationnels. Par exemple, le taux d'occupation des lits dans un hôpital ne doit pas prendre une importance trop considérable car la réaction du corps médical serait alors de prolonger inutilement les séjours des malades. D'une manière générale, tout système d'indicateurs (comme tout système de contrôle) a tendance à générer des effets pervers, les énergies se mobilisant pour « travailler les indices » au lieu de remplir une mission. Au fur et à mesure que ces déviations apparaissent, il faut modifier les indicateurs, les faire évoluer. Ce n'est pas la moindre des difficultés que de créer cette « dynamique des indicateurs ».

c) Une tentative d'utilisation des indicateurs dans un cadre comptable : la méthode des surplus

Nous ne résumerons pas ici les principes de la méthode des comptes de surplus (63), mais rappelons simplement qu'il s'agit d'analyser en prix et en volume toutes les variations entre deux comptes d'exploitation d'une même entreprise. L'objectif est de retrouver ce lien entre flux physiques et flux financiers que les comptables avaient « oublié ». Cela permet de saisir et de comprendre l'ensemble des effets redistributifs de toute activité économique, qu'il s'agisse d'une entreprise privée ou d'un service public. Malheureusement, la mise en pratique de la méthode soulève un certain nombre de difficultés.

1° L'analyse prix-volume est pratiquement toujours très délicate. Même pour un poste apparemment simple comme les salaires, le nombre d'heures de travail n'est pas forcément un bon indicateur de volume si la structure des qualifications change. Nous n'entrerons pas dans le détail des solutions particulières proposées pour tenir compte de l'hétérogénéité de certains postes et de l'effet qualité.

(62) POINSARD, op. cit., p. 7.

(63) Cf. à ce sujet CERC (Centre d'étude des revenus et des coûts), *Les comptes de surplus des entreprises*, document n° 18, 2^e trimestre 1973, La Documentation française, 80 pages.

2° La dérive des prix, qui n'est pas homothétique pour tous les postes du compte d'exploitation, masque certains effets redistributifs. L'utilisation d'indices de prix permet de retrouver une image plus fidèle de la réalité ⁽⁶⁴⁾.

3° Le dernier problème est spécifique aux services publics : nombre d'entre eux n'ont pas de produits (ne réalisent aucun chiffre d'affaires) mais bénéficient d'une dotation budgétaire. Comment, dans ce cas, calculer le surplus distribué (ou pris) aux « clients » ? Le contribuable qui paie les services n'en est pas forcément le bénéficiaire. En calculant le volume produit par le service public et sa valeur totale (qui est égale à la dotation budgétaire), on peut reconstituer un « prix » unitaire. Dans le cas d'une augmentation du volume et d'une baisse du « prix » unitaire, peut-on dire que :

- le contribuable est bénéficiaire de la diminution de prix et
- l'usager bénéficiaire de l'augmentation de volume ?

C'est sans doute une solution possible. Mais elle mériterait d'être approfondie.

Cette application de la méthode des comptes de surplus à l'ensemble des services publics (et non seulement à l'E.D.F., la S.N.C.F. et les Charbonnages de France, qui tous trois sont des services publics à caractère industriel et commercial), permettrait de mieux comprendre au profit de qui ils fonctionnent et éventuellement de réorienter leur activité.

3/ La mise en place du contrôle de gestion dans les services publics

Après avoir étudié rapidement les outils du contrôle de gestion, il faut aborder les problèmes posés par sa mise en place. Leur résolution est au moins aussi importante que la mise au point d'outils adéquats.

a) L'organisation d'un service de contrôle de gestion

Une des idées fondamentales en la matière est qu'il n'est pas de fonction contrôle sans une certaine

division des tâches ⁽⁶⁵⁾. La fonction publique est accoutumée de longue date à cette idée avec la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable (trésorier-payeur général ou TPG). Par contre, le problème est assez nouveau lorsqu'il s'agit de contrôle de gestion.

Actuellement, deux institutions remplissent des fonctions de contrôleur de gestion, comme nous l'avons déjà vu :

— Le *contrôleur financier*, rattaché à la direction du budget, qui, placé auprès des différents services « dépensiers », a une mission *permanente* de contrôle de régularité et d'opportunité.

— La *Cour des comptes* qui, selon les termes du décret du 20 septembre 1968, « procède à la vérification des pièces justificatives des opérations de l'État, pour assurer le contrôle budgétaire et de gestion ». L'étendue de sa mission est toutefois limitée par son caractère *ponctuel*.

Cette conception du contrôle est trop étroite compte tenu des objectifs qui sont les nôtres. Nous sommes ici en présence d'un contrôle « garde-fou » alors que nous recherchons un instrument de guidage. Ces deux aspects ne sont pas incompatibles et peuvent se compléter.

La fonction de contrôleur de gestion au sens de guider doit être aussi décentralisée que possible pour être efficace. C'est pourquoi nous ne pensons pas qu'il faille confier cette tâche à une nouvelle catégorie de fonctionnaires (une de plus, diront certains !) ou aux comptables mais plutôt aux ordonnateurs. Il ne faut cependant pas dissimuler les difficultés que cela pose. Les ordonnateurs ne connaissent que les opérations donnant lieu à des flux physiques (pouvant ou non être associés à des flux financiers), les comptables que les opérations donnant lieu à des flux financiers (pouvant ou non être associés à des flux physiques). La solution préconisée suppose donc que l'on organise une circulation plus ample de l'information entre les comptables et les ordonnateurs.

Il ne faut pas centraliser le contrôle de gestion mais le diffuser aussi loin que possible dans les différents services en formant, partout où cela est possible, des « correspondants » chargés de collecter les informations permettant d'alimenter le système de contrôle de gestion et d'en interpréter les résultats.

⁽⁶⁴⁾ Cf. à ce sujet BURLAUD (Alain), *Comptabilité et inflation*, thèse, Paris, 1976, pp. 258 à 263.

⁽⁶⁵⁾ Cf. à ce sujet BURLAUD (Alain), *Problèmes généraux de la gestion des entreprises*, supplément au cours photocopié de M. LASSEGUE, Les cours du droit, 1977, pp. 28 et suivantes.

Cette solution réduit au minimum le nombre de « permanents du contrôle de gestion » et sensibilise un maximum de personnes à cette réflexion, évitant ainsi une « technocratisation » du système.

Bien sûr, cette réorganisation n'est pas suffisante. Entraînant un accroissement des responsabilités des différents chefs de service, elle nécessite un certain nombre de mesures d'accompagnement et notamment une clarification des organigrammes afin d'éviter les conflits de compétence.

b) *L'exercice ou la pratique du contrôle de gestion*

L'organisation décrite doit permettre d'éviter deux déviations possibles :

1° Un contrôle de gestion qui fonctionnerait en circuit fermé, pour les besoins d'un seul service. Ce serait une bureaucratisation de la fonction en même temps que la négation de son utilité réelle. Son seul intérêt serait alors de légitimer le pouvoir de l'organisation (monopole, droit d'expropriation, de lever une taxe, etc.) vis-à-vis du public par le recours aux « 3M » (méthodes modernes de management). Faire du contrôle de gestion et le faire savoir devient alors un élément d'une politique de relations publiques plus que l'instrument permettant de rechercher une meilleure efficacité.

2° Un contrôle de gestion répressif qui paralyserait encore davantage les services administratifs et aboutirait à une hypertrophie de la « manie du parapluie ». Sans compter que le réflexe de rejet pourrait dans ce cas être tel que le contrôle de gestion serait paralysé à son tour... C'est ce que dans les grandes entreprises privées on appelle le « reporting », manie consistant à passer plus de temps à expliquer ce que l'on fait et pourquoi on le fait, qu'à faire.

L'organisation que nous avons proposée doit tendre vers une pratique démocratique du contrôle de gestion, fondée sur la notion d'autocontrôle qui crée une demande dans le sens d'une clarification des objectifs⁽⁶⁶⁾. La transparence des différents rouages administratifs s'en trouverait accrue et le contrôle de leur fonctionnement par le Parlement facilité. Sans vouloir trop privilégier une conception scientiste du contrôle parlementaire au détriment d'une conception politique, il serait cependant souhaitable de renforcer le mouvement RCB et la pratique des

budgets de programme grâce à un contrôle de gestion dans les services publics.

Enfin, nous avons vu que le contrôle de gestion, à travers son vocabulaire, véhiculait une idéologie qui est celle des économies de marché. Nous avons également insisté pour que les recherches actuellement en cours soient encouragées et aboutissent à la création d'un outil spécifique aux services publics afin de ne pas privatiser leur fonctionnement et leurs objectifs. Faire passer ce nouveau langage dans les mœurs de la fonction publique n'est pas la moindre des difficultés. L'évolution qui se dessine depuis quelques années autorise cependant un certain optimisme. Par exemple, de nombreux services publics s'ouvrent sur l'extérieur en se convertissant au marketing, non dans le sens « manipulation de la demande » mais dans le sens « prise en considération des besoins du consommateur » (de l'utilisateur)⁽⁶⁷⁾. Les guichets uniques se multiplient ainsi que les services d'accueil, d'orientation ou de renseignement avec des brochures expliquant *les droits des usagers*. Sous la pression de l'opinion publique, ces services publics ont ainsi réagi contre les tendances à l'internalisation du pouvoir dont nous avons parlé dans la première partie et devraient donc être ouverts à l'introduction d'un contrôle de gestion qui fasse clairement apparaître la responsabilité sociale de l'organisation.

conclusion générale.

Quelle que soit l'évolution politique du pays, le domaine d'intervention de l'Etat restera immense et contesté. Ce n'est pas le moindre des paradoxes. Les uns contestent son aptitude à être « efficace » en termes purement économiques, tandis que les autres regretteront son incapacité à asservir le secteur public à des objectifs politiques. Pour résoudre ce dilemme, pour légitimer son existence, le secteur public devra donc s'offrir des garanties tendant à le placer au-dessus de tout soupçon. Il devra éclairer le public sur les conditions de son fonctionnement interne et lui rendre compte du degré d'accomplissement de la mission qui lui est assignée.

⁽⁶⁶⁾ Cela ne signifie pas nécessairement que l'on adopte une direction par objectifs (DPO) au sens habituel du terme et dans un contexte d'entreprise privée.

⁽⁶⁷⁾ Cf. à ce sujet LASSEGUE (Pierre), *Gestion commerciale*, Les cours du droit, 1977, tome 1, p. 31.

Dans cette perspective, la RCB n'est pas un avatar d'une « réformite » incurable. Il s'agit au contraire d'un mouvement de fond, d'une saine réaction contre une bureaucratisation incontrôlée. Sans doute, le tort a-t-il été d'être trop ambitieux en commençant par la RCB. Il fallait au préalable mettre en place toute une infrastructure, dont nous avons essayé de définir les grandes lignes dans cet article, et qui aurait permis d'alimenter la RCB.

Si nous n'avons pu présenter une solution « clé en main », offrir du « prêt-à-porter », c'est parce que le problème est infiniment vaste et complexe. A trop vouloir simplifier, on finirait par confondre « justice rapide et justice expéditive », pour prendre un exemple imagé. Il faut attendre pour que la pratique, pour que les tâtonnements d'une recherche empirique dégagent quelques familles de solution. Mais l'empirisme n'entraîne pas nécessairement la cécité.

Au contraire, à la lumière de quelques expériences récentes, nous avons essayé de montrer selon quels axes cette recherche devait être menée, afin qu'elle reste cohérente avec une certaine conception du service public. L'instrument de mesure et de contrôle qui sera mis au point ne sera pas neutre, puisqu'il aura une incidence sur les comportements. Le problème est donc d'inventer un nouveau langage, véhiculant une autre idéologie que celle du profit, ce qui sera nécessairement très lent. Faire une enquête sur les expériences qui ont été menées, les resituer dans un cadre théorique plus général et en faire la critique, dégager les axes des recherches futures, telle a été notre contribution à cette évolution que nous voulons aussi réfléchie que possible. Nous espérons qu'alors la RCB prendra un second souffle pour éviter de tomber dans le piège de la technocratisation des choix budgétaires (TCB) ou, au contraire, devenir un instrument de la démocratisation des choix budgétaires (DCB !) en redonnant aux instances politiques les moyens de reprendre le contrôle d'un appareil qui tend à leur échapper.

bibliographie.

Ouvrages et articles consacrés exclusivement à la gestion des services publics

BRUTE DE REMUR (Damien), *Essai sur la convergence des comptabilités*, thèse de 3^e cycle, Montpellier 1977, 356 pages.

BUZELAY (Alain), *Vérité des prix et services publics*, LGDJ, 1971, 251 pages.

Centre d'études des revenus et des coûts (CERC), *Le coût de l'hospitalisation*, cahier n° 45/36, 1977, 229 pages.

Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables, Groupe d'études, *Missions dans le secteur public : comptabilité et gestion du secteur sanitaire et social concernant les établissements privés à but non lucratif conventionnés*, dactylographié, 1977, 32 pages.

Cossu (Claude), « Méthodes de calcul des coûts dans les universités », *Bulletin Phase 2*, OCDE, novembre 1975, pp. 2 à 10.

CUENIN (Serge), *Fonctions de coût dans l'université*, Université de Dijon, Institut de recherche sur l'économie de l'éducation, septembre 1976, 21 pages.

DEMEESTERE (René) et VIENS (Gérard), « Le contrôle de gestion des organisations sans but lucratif », *Revue française de gestion*, septembre-octobre 1976, pp. 14 à 24, et « Peut-on maîtriser la hausse des coûts hospitaliers ? », *Revue française de Gestion*, mai-août 1977, pp. 25 à 32.

Ecole nationale d'administration, *Cinq exercices d'analyse économique en milieu hospitalier*, ENA, 1974, 76 pages.

FLAISSIER (J.), *Une méthode de calcul des prix de revient administratifs*, ministère de l'Economie et des Finances, Service central d'organisation et méthodes (SCOM), Direction du budget, 1973, 31 pages.

GALY (Philippe), *Gérer l'Etat*, Berger-Levrault, 1977, 241 pages.

LAUFER (Romain), « Crise de légitimité dans les grandes organisations », *Revue française de Gestion*, mars-avril 1977, pp. 112 à 123.

LEVY (Emile), « L'hôpital est-il une entreprise ? », *Revue française de Gestion*, mars-avril 1976, pp. 9 à 24.

Ministère de l'Economie et des Finances, Direction de la prévision, Sous-direction C, Groupe d'analyse de programme, *Les comptes de programme*, mémoire de stage de 3^e année de H.E.C., 17 janvier au 8 avril 1977, 111 pages.

Ministère de l'Equipement, Projet de loi de finances pour 1977, présentation du budget sous forme de *Budget de Programmes*, Imprimerie nationale, 1976, 213 pages.

POINSARD (R.), *Les indicateurs de programme*, ministère de l'Economie et des Finances, ouvrage de méthode, Instruments budgétaires, juin 1977, 16 pages.

Premier ministre, Secrétariat général du groupe central des villes nouvelles : manuel de contrôle de gestion, *Mettre en place un contrôle de gestion efficace dans les établissements publics d'aménagement de villes nouvelles*, ministère de l'Equipement, Direction de l'aménagement foncier et de l'urbanisme, août 1975, 144 pages.

SAIAS (Maurice) et LEONARDI (Jean-Paul), « Service public et service du public », *Revue française de Gestion*, mai-août 1977, pp. 9 à 24.

Secrétariat d'Etat aux Universités, *Compte rendu de la journée « Université-Cour des comptes » du 11 décembre 1975*, 71 pages.

SEMA (Métra International), *Introduction d'une comptabilité analytique au ministère du Développement industriel et scientifique*, dactylographié, 85 pages.

TERNY (Guy) et HUSSAIN (K.M.), « Du calcul et de l'analyse des coûts à la connaissance de l'affectation des ressources dans les universités », *Revue d'économie politique*, juillet 1976, 44 pages.

THYRION (Pierrette), *Rapport de stage de maîtrise à l'Administration française des Postes et des Télécommunications, Service des Programmes et Etudes économiques*, Université de Paris 1, UER 06, décembre 1975, 62 pages.

WALLISER (B.), *Les indicateurs*, ministère de l'Economie et des Finances, ouvrage de méthode, Instruments d'analyse, juin 1977, 14 pages.