Développer un contrôle de gestion efficace

Pour une plus grande performance territoriale



Développer un contrôle de gestion efficace

Pour une plus grande performance territoriale

> Bruno Carlier Consultant

Christophe Ruprich-Robert Consultant



Tél.: 04 76 65 87 17 - Fax: 04 76 05 01 63

Retrouvez tous nos ouvrages sur www.territorial-editions.fr



éférence DE 365 Avril 2017

Vous souhaitez être informé de la prochaine actualisation de cet ouvrage?

C'est simple!

Il vous suffit d'**envoyer un mail** nous le demandant à:

jessica.ott@territorial.fr

Au moment de la sortie de la nouvelle édition de l'ouvrage, nous vous ferons une **offre commerciale préférentielle.**

Avertissement de l'éditeur:

La lecture de cet ouvrage ne peut en aucun cas dispenser le lecteur de recourir à un professionnel du droit.

Ce pictogramme mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'auteur de l'écrit, particulièrement dans le domaine de l'édition technique, le développement massif du **photocopillage**.



Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, de la présente publication est interdite sans autorisation du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 20 rue des Grands-Augustins, 75006 Paris).

© Territorial, Voiron
ISBN: 978-2-8186-1187-6
ISBN version numérique: 978-2-8186-1188-3
Imprimé par Reprotechnic, à Bourgoin Jallieu (38) - Mai 2017
Dépôt légal à parution

Sommaire

troduction	p. 9
Du contrôle comptable au contrôle financier Du contrôle financier au contrôle stratégique	
rtie 1	
ontrôle interne et contrôle de gestion	
napitre I contrôle interne	р.15
A - Définition	p.15
B - Les acteurs du contrôle interne	p.15
C - Structurer son système d'information	p.16
napitre II articulation des différentes fonctions du contrôle interne et l'organisation d'u e contrôle de gestion	
A - Les fondements méthodologiques du contrôle de gestion	р.19
B - L'articulation des différentes fonctions	p.20
C - Utilité et missions du contrôle de gestion en univers public	p.21
L'utilité Les missions	
D - L'organisation du contrôle de gestion	
E - Les profils et compétences des contrôleurs de gestion	
1. Le référentiel d'activité par poste	
2. La définition des savoir-faire	
3. Un référentiel de formation et de connaissance	p. 30
napitre III ettre en place le contrôle de gestion dans une collectivité locale	p. 33
A - Les difficultés techniques à l'implantation du contrôle de gestion	p.33
Les questions structurelles	
2. Les questions opérationnelles. B - La stratégie de mise en place d'un système de contrôle de gestion/pilotage	
b - La silategie de trise en place à un système de comitoie de gestion/pliolage	
1. Les conditions de succès	
1. Les conditions de succès 2. La démarche d'implantation	p.38
2. La démarche d'implantation	
2. La démarche d'implantation napitre IV npliquer le contrôle de gestion dans le processus stratégique	p.43
2. La démarche d'implantation napitre IV npliquer le contrôle de gestion dans le processus stratégique A - L'intérêt de l'approche stratégique pour les collectivités locales	p.43
2. La démarche d'implantation napitre IV npliquer le contrôle de gestion dans le processus stratégique	p.43 p.43
2. La démarche d'implantation napitre IV apliquer le contrôle de gestion dans le processus stratégique A - L'intérêt de l'approche stratégique pour les collectivités locales 1. Les principes de l'action stratégique 2. Le diagnostic stratégique 3. L'élaboration de la stratégie.	p.43 p.43 p.44 p.45
2. La démarche d'implantation napitre IV apliquer le contrôle de gestion dans le processus stratégique A - L'intérêt de l'approche stratégique pour les collectivités locales 1. Les principes de l'action stratégique 2. Le diagnostic stratégique	p.43 p.44 p.45 p.46

Chapitre V Le contrôle de gestion facteur de performance publique A - Les nécessités font loi p.52 B - La définition de la notion de performance Partie 2 Les outils du contrôle de gestion Chapitre I Les outils d'information et de contrôle A - La segmentation par politiques publiques p.57 1. Objectif p. 57 2. Définition p.57 3. Construction 57 4. Intérêt p. 59 5. Présentation p.60 B - Le système d'information externe 1. Objectif. p.63 2. Intérêt p. 66 C - Les tableaux de bord 1. Objectif p. 68 2. Définition p. 68 3. Présentation p. 68 5. Intérêt p. 73 7. La fiche indicateur p.75 1.Le plan d'investissement. 2. La restitution de l'information p.77 3. Mise en place du PPI. p.**78** E - Comptabilité analytique et coût de revient p.80 2. Objectif p. 80 3. Le cas des collectivités locales. 4. Les méthodes d'analyse des coûts de revient p81 F - Les analyses comparatives 1. Définition p.85 2. Objectif p. 85 3. Méthodologiep.86 G - Contrôle et pilotage des satellites p.88 1. Contrôle des satellites p.88

2. Pilotage des satellites p.88

Chapitre II Les outils de management A - Les analyses stratégiques _____p.89 2. La préparation budgétaire. p.89 3. L'analyse de la valeur....p.90 4. Le management par projet p.91 5. La démarche qualité p.91 1. Objectif p91 2. Présentation p. 91 C - Les contrats d'objectif. 1. Objectif 2. Construction 92 3. Contenu p.92 D - Les fiches de compte rendu mensuel p.93 р.93 2. Démarche p. 93 3. Présentation p. 93 E - Le rapport d'activitép.95 1. Objectif 2. Construction p. 95 1. Construction p. 96 Partie 3 Un exemple de système de tableaux de bord Chapitre I Le tableau de bord externep.103 Chapitre II Les tableaux de bord de gestion p.105 p.105 B - Construction p.105 C - Présentation p.105

 1.Thème 1 : gestion financière
 p. 106

 2.Thème 2 : gestion administrative
 p. 110

 3.Thème 3 : ressources humaines
 p. 111

 4.Thème 4 : moyens généraux
 p. 113

 5.Thème 5 : grands projets
 p. 114

pjectif. Instruction Insultation et mise à jour Imples de tableaux de bord d'activités In tableau de bord de gestion de matériel Insultation et mise à jour Imples de tableaux de bord d'activités In tableau de bord de gestion de matériel Insultation de l'économie d'un département sur l'aide Insultation de l'économie d'un département	p.118 p.118 p.116 p.116 p.116 p.117 p.123 p.123 p.123
esentation nsultation et mise à jour mples de tableaux de bord d'activités n tableau de bord de gestion de matériel uelques tableaux de bord sélectionnés dans une direction de l'économie d'un département sur l'aide ux entreprises, la recherche, l'aide aux agriculteurs V u de bord stratégique annuel esentation : exemple de tableau de bord stratégique de et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.118 p.116 p.116 p.117 p.117 p.123 p.123 p.123 p.124 p.144
Insultation et mise à jour Imples de tableaux de bord d'activités In tableau de bord de gestion de matériel Insultation et mise à jour Insultation et mise à jour Imples de tableaux de bord d'activités Insultation de l'économie d'un département sur l'aide Insultation de l'économie d'un de l'aide Insultation de l'économie d'un de l'économie d'un d'un d'un d'un d'un d'un d	p.116 p.116 p.117 p.126 p.126 p.127 p.127
mples de tableaux de bord d'activités n tableau de bord de gestion de matériel uelques tableaux de bord sélectionnés dans une direction de l'économie d'un département sur l'aide ux entreprises, la recherche, l'aide aux agriculteurs V u de bord stratégique annuel ojectif marche essentation : exemple de tableau de bord stratégique de et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.110 p.110 p.112 p.123 p.123 p.123
n tableau de bord de gestion de matériel uelques tableaux de bord sélectionnés dans une direction de l'économie d'un département sur l'aide ux entreprises, la recherche, l'aide aux agriculteurs V u de bord stratégique annuel ejectif marche essentation : exemple de tableau de bord stratégique Ile et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.110 p.111 p.122 p.123 p.123 p.124
uelques tableaux de bord sélectionnés dans une direction de l'économie d'un département sur l'aide ux entreprises, la recherche, l'aide aux agriculteurs IV u de bord stratégique annuel spectif marche essentation : exemple de tableau de bord stratégique Ile et pilotage des satellites Idu suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.11p.12p.12p.12p.14
ux entreprises, la recherche, l'aide aux agriculteurs V u de bord stratégique annuel pjectif marche esentation : exemple de tableau de bord stratégique le et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.12p.12p.12p.12p.14p.14p.14
de bord stratégique annuel ojectif marche esentation : exemple de tableau de bord stratégique de et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.12p.12p.14p.14
marche esentation : exemple de tableau de bord stratégique le et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.12p.14p.14
le et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.12
le et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.14 p.14
le et pilotage des satellites du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.14 p.14; p.14;
c du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.142
c du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.142
c du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.142
c du suivi juridique, financier et comptable connaissance protection	p.142
protection	p.142
performance	1.4
	p. I 4
l che méthodologique de contrôle et de pilotage des satellites	n 1 <i>4</i> 4
s huit composantes de la démarche	
onnaître	
urveiller	
·	
, -	
	p.149
principes.	p.14
	valuer flaîtriser contrôler consolider communiquer mise en place du système de pilotage a définition de l'intensité du pilotage es modes de pilotage III cux de bord s principes

B - Schéma préparatoire à l'élaboration de tableaux de bord	1.40
d'une SEML d'aménagement	
Intérêts et risques des SEML d'aménagement La mise en place d'indicateurs de pilotage et de gestion	
2. Lu mise en place à malcaleurs de phologe et de gestion	p.130
Chapitre IV	
Organiser le pilotage au sein de la collectivité et assurer les conditions de po	
du système	p. I 54
A - Coordonner l'action au sein de la collectivité	p.154
B - Le suivi des satellites	p. 154
C - La procédure d'information	p. 159
D - Assurer les conditions de pérennité du système	
1. L'organisation du satellite	
2. Les difficultés à surmonter	
Partie 5	
Les systèmes d'information	
Chapitre I Le système d'information au cœur de la modernisation	₅ 165
A - L'intégration informationnelle	
1. Les principes 2. Le plan d'action	
·	
B - Schéma d'une solution intégrée	p. I 0 ŏ
Chapitre II	
Mettre en place un système d'aide à la décision	p.170
A - L'information dont a besoin un dirigeant	p.170
B - Construire son outil d'aide à la décision	p 171
1. Information et prise de décision	
2. Le système d'information	
3. Du système d'information au système d'information décisionnel	
4. Un système spécifique à une organisation	
Un système d'information cloisonné On système d'information en silos	
7. Les principes techniques du système d'information décisionnel	
8. Architecture type d'un SID.	
9. Les différents niveaux de restitution de l'information	p.177
Conclusion	, 179 [©]
	Hickory (
	on e
	estii
	de g
	ô ê
	Développer un contrôle de gestion efficace
	o u
	per
	do
	Déve
Somm	naire



En dépit d'un environnement protégé, puisqu'elles se trouvent en situation de monopole sur leur territoire et que leurs activités sont soigneusement encadrées par la législation, les collectivités locales sont cependant obligées de s'ouvrir à une démarche moderne de gestion intégrant une dynamique stratégique et une gestion rigoureuse des moyens. À cet égard, le contrôle de gestion est un outil fondamental du dispositif de modernisation et du management des collectivités.

Le contexte de la gestion locale publique locale est aujourd'hui abondamment décrit. Il conjugue des ressources qui stagnent ou qui diminuent avec une demande sociale qui ne faiblit pas. Les collectivités territoriales se voient contraintes à des arbitrages de plus en plus précis, parfois douloureux, avec l'obligation claire de se focaliser sur certaines priorités et de limiter d'autres actions. Elles doivent en outre s'assurer de la qualité à la fois des décisions prises et de leur mise en œuvre et ont même la nécessité de rendre compte de cette qualité auprès de leurs citoyens/électeurs/contribuables.

Les collectivités locales évoluent aujourd'hui dans un environnement de plus en plus contraint et incertain. Environnement contraint bien sûr par des ressources financières de plus en plus rares qui imposent des choix et des arbitrages bien plus précis et douloureux qu'auparavant. La marge sur les recettes étant faible ou nulle, la maîtrise des dépenses publiques devient l'enjeu majeur aussi bien sur les moyens de fonctionnement que sur le choix du niveau de qualité de service.

Et environnement incertain, tout d'abord car la réforme territoriale redessine le paysage local : la loi Maptam, la loi NOTRe, ou encore la loi n° 2015-29 du 16 janvier 2015 relative à la délimitation des régions, aux élections régionales et départementales ont apporté de réels bouleversements dans la gestion locale. Les limites territoriales, les compétences et la gouvernance des collectivités ne cessent d'évoluer.

Les enjeux sont aujourd'hui de maîtriser les risques économiques, juridiques, politiques d'organisations qui n'ont cessé de se développer et de croître depuis les lois de décentralisation et qui doivent apprendre à évoluer dans un contexte nettement moins favorable. Ils sont également d'améliorer le pilotage en anticipant des évolutions et en assurant la cohérence des politiques et des actions menées.

Les besoins de maîtrise des ressources, de pilotage des activités et de légitimité de l'action publique beaucoup plus forts aujourd'hui (on doit mieux gérer et mieux communiquer). Il faut certainement pour les collectivités mieux se connaître, retrouver de la lisibilité et de la visibilité. La décision publique locale redevient aujourd'hui un choix entre des activités ou des actions incompatibles (ou presque) plus qu'une question de rythme de hausse des recettes permettant de financer presque tous les projets.

Pour le contrôle de gestion, les objectifs dans ce nouveau cadre sont à la fois stratégiques, opérationnels et managériaux. Il s'agit :

- de recueillir l'information de gestion de la manière la plus fluide possible pour injecter plus de données dans la aestion :
- de structurer et analyser cette information pour aider à la prise de décision ;
- de vérifier l'application des décisions prises et donc la mise en place d'un système de pilotage efficace et pertinent;
- de diffuser une culture de gestion et du pilotage dans les services en tenant compte des facteurs humains et de l'accompagnement au changement dans ce nouveau paradigme.

Les collectivités ont donc dû réagir rapidement en procédant à une recherche tous azimuts des champs de progrès dans leur gestion. Elles ont été en mesure d'innover dans leurs pratiques, car, et c'est sans doute un des rares points positifs, l'urgence économique et politique a facilité des ruptures managériales parfois brutales. Les exécutifs et directions générales ont pu imposer des actions profondes de changement pour rechercher ou maintenir un service public de qualité avec moins de ressources. L'objectif affiché est d'aboutir à des collectivités plus agiles, plus réactives, plus économes, plus efficaces tout en tenant compte des finalités politiques et des problématiques humaines d'accompagnement du changement pour les agents des collectivités.

L'élargissement de leurs compétences, la croissance des besoins et la raréfaction des ressources ont, ces dernières années, engendré une prise de conscience des élus et de l'administration sur les carences de leur système de gestion. Sont apparues alors de multiples cellules contribuant, à des degrés divers, à l'aide à la prise de décision.

Les services de contrôle de gestion, d'audit interne ou des missions d'évaluation des politiques publiques se sont ainsi progressivement multipliés et développés.

Sous l'impulsion des élus, des directions générales et de certains des services évoqués ci-dessus, les modes de gestion ont évolué, beaucoup plus rapidement d'ailleurs que ne le laissait supposer l'habituelle réputation de lenteur des administrations.

La démarche a été conduite en plusieurs étapes. Tout d'abord, les collectivités n'ont plus été capables de gérer leur budget de manière traditionnelle, c'est-à-dire en respectant simplement la réglementation comptable et budgétaire. Les principes de base de la gestion financière (équilibre intertemporel des ressources et des dépenses) se sont imposés aux prix de quelques crises retentissantes qui ont eu le mérite de servir d'exemple.

La situation financière s'est donc assainie, mais la contrepartie a été la limitation, parfois drastique, des dépenses. Il a fallu faire des choix de plus en plus douloureux. Cette réduction des dépenses a incité les collectivités à s'interroger non seulement sur la manière dont leurs politiques publiques sont conduites, mais surtout sur le bien-fondé de certaines de ces politiques. Ainsi, une réflexion stratégique approfondie s'est peu à peu avérée nécessaire.

Du contrôle comptable au contrôle financier

Les premières démarches d'amélioration de la gestion se sont concentrées sur le contrôle comptable, c'est-à-dire sur le respect des objectifs à court terme tels qu'ils sont définis dans le budget. Il n'y a pas dans ce cas, de stratégie explicite. Les directions opérationnelles élaborent un budget prévisionnel qui est accepté, modifié et corrigé par les élus et la direction générale. Tout est construit autour des activités passées et des savoir-faire existant, sans se préoccuper des mutations sur les activités et les métiers à moyen et long termes. Les seules performances contrôlées dépendent de la bonne exécution budgétaire. Le contrôleur de gestion se préoccupe essentiellement de surveiller les éventuels dérapages et n'intervient que lorsque les clignotants d'alarme s'allument.

Or, le diagnostic est évident pour l'ensemble des acteurs de la gestion locale. L'évolution du contexte législatif, économique, social a entraîné de nécessaires adaptations. Comme le souligne un rapport déjà ancien mais encore d'actualité à cet égard du Conseil économique et social¹, « le système financier local est devenu plus fragile. Les dépenses obligatoires des collectivités locales, notamment les départements, augmentent quand la conjoncture économique se dégrade, les recettes indirectes évoluent de manière moins favorable, les ajustements nécessaires obèrent leurs capacités d'investissement et tendent à augmenter la fiscalité directe ».

Ainsi, face à une évolution lourde et structurelle des conditions de réalisation des équilibres budgétaires, les collectivités locales ont dû intégrer une démarche de stratégie financière. Elles ont pris en compte certains phénomènes comme les transferts de charges issus de la décentralisation, la progression tendancielle des dépenses notamment sociales, le désengagement financier de l'État, la banalisation des possibilités d'emprunt, le risque de taux qui s'y rattache.

À cela se sont rajoutées une plus grande volatilité des recettes, liées étroitement aux évolutions de la conjoncture économique et sociale, et enfin la multiplication des gestions externalisées entraînant de nouveaux risques.

La plupart des collectivités, pour s'adapter à ce nouvel environnement, ont mis en place des outils financiers spécialisés comme la gestion de trésorerie ou la gestion de la dette. Mais surtout, elles se sont attachées à développer de véritables stratégies financières.

Celles-ci sont basées sur des analyses de prospectives financières pluriannuelles et sur l'évaluation et la prévention des risques.

Toutefois cette pratique reste incomplète. Si elle permet d'anticiper et de maîtriser l'évolution de certaines données de l'environnement local (grâce à une approche dépassant le cadre de l'annualité), si elle donne une vision claire du risque encouru, elle ne constitue pas le gage d'une politique d'ensemble cohérente répondant aux besoins de la population.

CES, Le bilan et les perspectives de la décentralisation, séance du 6 juillet 1994 - rapporteur M. Didierjean.

Ainsi, bien que nécessaire, cette démarche ne saurait être suffisante. L'action locale ne peut se réduire à l'élaboration d'une stratégie financière. Elle doit être complétée par une stratégie d'action.

Du contrôle financier au contrôle stratégique

Les collectivités publiques se doivent de plus en plus de conduire une réflexion stratégique permettant de prendre des décisions engageant la collectivité à moyen et long termes dans le cadre de méthodes et de techniques rationnelles. La faible croissance de la richesse fiscale et la diversification accélérée des activités et donc des métiers de la collectivité impliquent des choix de positionnement stratégiques.

Ce positionnement dépend de l'environnement réglementaire, social et économique, et des choix politiques. Il oblige chaque institution locale à repenser ses missions, ses objectifs et la force de l'engagement sur chacune de ces missions, en tenant compte des ressources présentes et futures. Il est donc indispensable de construire un système permettant de s'interroger sur l'allocation des ressources et son efficacité.

La réflexion stratégique a par ailleurs une influence certaine sur le mode de prise de décision au sein de l'institution. Elle implique de s'interroger sur les rôles respectifs des élus, de la direction générale et des services.

Ce mode de gestion donne aux élus un instrument qui permet de connaître les impacts, les succès, mais aussi les erreurs commises.

En outre, il apparaît aujourd'hui nécessaire de structurer le processus de décision en associant étroitement élus (rôle d'initiative), direction générale (rôles de coordination et de contrôle), directions opérationnelles (rôles de mise en œuvre et de proposition).

Aussi, afin d'amplifier les effets de la démarche, il est utile d'ouvrir le processus de réflexion stratégique. Cette réflexion ne doit pas être réservée à quelques experts, mais doit être élargie à un nombre plus important d'acteurs afin de bénéficier d'une plus grande diversité d'opinions et d'idées et de mieux préparer l'implication des cadres intermédiaires dans sa mise en œuvre.

Celle-ci suppose des structures mobiles et flexibles afin de rapprocher le pouvoir et la capacité de décision d'une part et le terrain d'autre part. C'est la possibilité donnée, aux services et aux élus, de pouvoir réagir ensemble et rapidement aux évolutions de l'environnement et des politiques publiques. C'est une des conditions pour garantir une réponse satisfaisante aux attentes et besoins de la population.

Pour ce faire, il faut aussi interroger le management. L'organisation doit être réactive. Ce qui signifie que chaque unité opérationnelle doit pouvoir :

- mobiliser des ressources dans le cadre des actions de progrès décidées ;
- optimiser ses investissements matériels et immatériels dans une logique d'adéquation missions/moyens;
- développer son capital compétence et redéployer les ressources au niveau des métiers ;
- accepter un contrôle a posteriori;
- fournir aux élus et à la direction générale les informations de base de l'analyse stratégique.

La tendance actuelle, devant la complexité des décisions à prendre, confirme la nécessité d'un contrôle stratégique venant en appui de la légitimité politique.

Dans ce cadre de transformation et de modernisation le contrôle de gestion, au sein des collectivités locales, intègre une dimension managériale et stratégique importante. Ce phénomène provient de plusieurs caractéristiques propres à ce secteur. En effet, la multiplicité et la complexité des actions et des finalités, le caractère multidimensionnel du management, la dimension politique, sont autant d'éléments qui font que la qualité du service ne peut se réduire à une mesure simple de l'efficience ou de l'efficacité.

Les collectivités représentent en réalité un conglomérat de petites administrations et de services publics, d'organisations à but non lucratif, d'opérations conjointes avec d'autres institutions, de contrats particuliers auxquels s'ajoutent les tâches plus directement politiques de la gestion des rapports sociaux. Tous ces éléments doivent être pilotés, les actions rendues cohérentes, c'est pourquoi l'introduction du contrôle de gestion dans ce type d'organisation ne peut être voulue uniquement comme un acte purement technique de quantification. La dimension qualitative est

essentielle. La mesure du rapprochement entre objectifs et résultats si elle n'intègre pas la dimension de satisfaction du public peut amener à commettre des erreurs graves d'interprétation.

L'intérêt du contrôle de gestion est de s'intéresser aux différents niveaux de mesure de l'activité. Une des facettes du métier va consister à comparer des indicateurs internes et externes, d'effectuer des synthèses d'information par regroupement et recoupement. Le contrôle de gestion doit être capable de mesurer les attentes du public, la satisfaction de la population, la pertinence entre objectifs et moyens, l'efficacité et l'efficience du service rendu. A la diversité des actions des collectivités locales doit répondre la diversité du système de contrôle de gestion.

Pour cette raison, si le contrôle de gestion est un élément du contrôle interne, il y tient une place particulière (partie 1). Ses outils (parties 2, 3 et 4) doivent permettre de répondre aux besoins complexes des institutions publiques. Enfin, le système d'information (partie 5) est un élément essentiel de réussite de la fonction. En effet, le métier du contrôle de gestion consiste avant tout, à partir de la matière première que représente l'information, de produire une plus value essentielle pour les décideurs, qui grâce à l'agrégation, la synthèse, l'analyse et l'enrichissement de celle-ci, est en capacité de fournir un efficace outil de pilotage.

Partie 1

Contrôle interne et contrôle de gestion





Le contrôle interne

A - Définition

L'ordre des experts comptables définit le contrôle interne comme :

« l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

Cette définition est relayée par celle du Consultative Comitee of accountancy de Grande Bretagne en 1978 : « Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle financiers et autres, mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées. »

Quant à l'American Institute of certified public account, il précise :

« Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction ».

Plus récemment en 2009, le COSO (*Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) a défini le contrôle interne comme « un processus mis en œuvre par le Conseil d'Administration, la Direction Générale, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité aux lois et aux réglementations en vigueur »

Le terme « contrôle » est ainsi à comprendre dans le sens de « **maîtrise** ». Le contrôle interne peut être défini comme un dispositif visant **la maîtrise des activités au sein d'une organisation.**

Globalement, le contrôle interne a quatre missions fondamentales :

- la fiabilisation de l'information ;
- la maîtrise des risques et le respect des lois ;
- l'accroissement de la performance de l'organisation :
- le contrôle de l'application des objectifs.

B - Les acteurs du contrôle interne

Il n'existe pas d'organisation type du contrôle interne au sein des collectivités. Ce dernier est construit autour d'un ensemble de fonctions qui contribuent au processus général de contrôle. On peut citer principalement l'inspection générale, le conseil en organisation ou en gestion, le conseiller juridique, l'évaluation des politiques publiques, l'audit interne et le contrôle de gestion.

L'inspection générale a pour but de contrôler, au sens « de vérifier », le respect des normes fixées par l'organisme. Il s'agit de s'assurer du respect par les agents du dispositif de contrôle interne de l'organisation. Son objectif est d'affirmer si la loi, la réglementation, les règlements intérieurs sont ou non respectés et, de déterminer à quel niveau et par qui ces dysfonctionnements sont effectués. Il ne s'agira pas tant de détecter un risque ou un problème pour le résoudre que de détecter les personnes qui ne respectent pas les normes du contrôle interne.

- > Le contrôle ou conseil juridique s'attache à vérifier la régularité des procédures et des actes émis par la collectivité. Il conseille à ce titre les services et les directions.
- > Le contrôle de gestion est chargé de la mise en place de méthodologies, de techniques et d'outils qui ont pour objectif de:
 - clarifier le système d'offre de services de la collectivité au moyen de diverses techniques et notamment par la segmentation des politiques publiques;
 - s'assurer de la bonne aestion de l'organisation :
 - suivre les évolutions des activités et des coûts ;
 - suivre la mise en œuvre des décisions de la direction générale ;
 - créer des outils de management ;
 - contrôler et piloter les satellites.

Ainsi le contrôle de gestion va s'intéresser à l'ensemble des activités de la collectivité en conservant son indépendance vis-à-vis des directions.

- > L'évaluation de politiques publiques utilise des éléments du contrôle interne sur des domaines évalués, mais sa vision est d'avantage tournée vers les effets et la mesure de l'impact d'une ou d'un ensemble de politiques publiques sur son environnement.
- > L'audit interne remplit une fonction d'expertise indépendante au sein de l'organisation. Il assiste la direction générale pour le contrôle des activités.

L'audit interne est à l'intérieur d'une organisation une fonction d'évaluation périodique et méthodique d'informations, de processus d'action, de systèmes d'organisation ou de production par une personne indépendante de celle qui assure, en général, la responsabilité du secteur en question. Il a pour but de rédiger un rapport sur le résultat de cet examen avec l'objectif d'accroître la véracité, l'utilité, les performances de l'objet analysé.

Cette définition appelle certaines précisions :

- les observations recommandées par l'auditeur l'engagent de facon personnelle. Son opinion peut se traduire soit par un simple jugement sur l'information ayant fait l'objet de l'étude, soit être complétée par la formulation de recommandations:
- l'expression d'observation nécessite une déontologie articulée autour de principes (régularité, sincérité, efficacité...) et de critères de référence connus et acceptés par l'ensemble des personnes concernées.

Dans le cadre de l'audit interne, l'auditeur est rattaché soit directement à la direction générale et, dans ce cas, possède une vocation transversale, soit à une direction particulière et, a une vocation spécialisée. D'une manière aénérale, le commanditaire est dans une situation hiérarchique par rapport à l'entité auditée. Cette hiérarchie peut être administrative ou politique (les élus).

> Le conseil en organisation a pour but d'apporter des solutions aux dysfonctionnements détectés par l'auditeur. Il aura pour mission principale de mettre en place les recommandations préconisées par l'auditeur à l'issue de son évaluation. Une fois le problème mis en évidence, sa fonction est de proposer et mettre en œuvre une solution technique appropriée.

C - Structurer son système d'information

Le contrôle interne, comme on l'a vu, ne correspond pas à une fonction unique mais à un ensemble de dispositifs. Le système de contrôle interne doit bâtir son action, ses missions et ses référentiels en harmonie et en complémentarité avec ses interlocuteurs privilégiés et les métiers voisins.

L'articulation entre les acteurs du contrôle interne dépend en fait de la gualité et de l'étendue du système de contrôle interne. Ce dernier est variable selon les collectivités. Le positionnement de chaque acteur est lié à l'histoire de l'institution.

Aujourd'hui, il est rare que les collectivités disposent d'un dispositif complet de contrôle interne. L'audit interne et le conseil en organisation sont par exemple rarement repérés en tant que tel. En revanche, elles ont toutes un système de contrôle interne (sophistiqué ou primaire), c'est-à-dire un ensemble de procédures et de mesures de contrôle