

Received: 20-05-2024 | Approved: 04-06-2024 | DOI: <https://doi.org/10.23882/emss24081>

LA LOGIQUE BUDGETAIRE AU SERVICE DU CONTROLE DE GESTION DANS LE SECTEUR PUBLIC

BUDGETARY LOGIC AT THE SERVICE OF MANAGEMENT CONTROL IN THE PUBLIC SECTOR

DEKRI Meriam

Université Cadi Ayyad, Maroc

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Marrakech

LIRE-MD

(dekrimeriam@gmail.com)

Résumé :

La logique budgétaire domine les outils de pilotage répandus dans le secteur public. Depuis l'adoption de la gestion axée sur les résultats et de la loi organique relative à la loi de finance, les pratiques budgétaires sont en constante évolution afin de répondre aux nouvelles exigences et orientations managériales. A travers, cet article nous mettrons en exergue le cadre théorique de la pratique budgétaire dans les établissements publics à caractère non marchand. Dans une deuxième partie, nous allons mener une étude quantitative via le logiciel SPSS qui va nous permettre d'appréhender les relations existantes entre les différents outils de contrôle de gestion tout en mettant la lumière sur les perspectives d'évolution.

Mots clés : Budget, contrôle de gestion, contrôle budgétaire, secteur public, pratiques budgétaires

Abstract:

The budgetary logic dominates the management tools used in the public sector. Since the adoption of results-based management and the organic law relating to the finance law, budgetary practices are constantly evolving in order to respond to new requirements and managerial orientations. Through this article we will highlight the theoretical framework of budgetary practice in public establishments. In a second part, we will conduct a quantitative study using the SPSS software which will allow us to understand the existing relationships between the different management control tools while shedding light on the prospects for development

Keywords: Budget, Management control, budget control, public sector, Budget practices

Introduction

La réforme constitutionnelle, l'adoption de la loi organique relative à la loi de finance (LOF) et les différentes réformes mis en place visant la modernisation de la gestion des organisations publiques exigent l'instauration d'une nouvelle culture managériale qui œuvre pour le développement d'outils d'analyse de la performance de l'action publique. En effet, la culture d'évaluation s'impose fortement dans le secteur public, eu égard à l'accroissement des exigences des usagers et au resserrement des budgets. De ce fait, les débats autour du contrôle de gestion accordent une attention particulière à l'introduction des notions d'efficacité, d'efficience et de pertinence au sein des établissements publics. Conçue comme un outil pour décliner la stratégie et piloter la performance, la fonction contrôle de gestion est entrain d'évoluer et de prendre de l'ampleur dans les structures publiques en passant des pratiques traditionnelles basées essentiellement sur le budget vers la mesure de la performance. Dans cet article, nous allons essayer de dresser un état d'art des réformes qui ont constitué un tournant majeur dans les pratiques budgétaires au Maroc. Nous allons par la suite présenter un cadre théorique de la recherche et pour répondre à notre problématique dans quelle mesure la logique budgétaire impacte-elle les outils de contrôle de gestion dans le secteur public ? Nous avons choisi de mobiliser une approche purement quantitative moyennant l'utilisation du logiciel de traitement de données statistiques SPSS.

Revue de littérature

1. Les réformes budgétaires au Maroc

1.1 La globalisation des crédits

La mise en place de la gestion axée sur les résultats est encouragée par la globalisation des crédits, qui a pour objectif d'élargir la marge de manœuvre des responsables dans la gestion des crédits qui leur sont attribués. De cette manière, les ordonnateurs et sous-ordonnateurs ont davantage de liberté dans la gestion des crédits qui leur sont fournis. Elle permet donc de faire des transitions entre lignes d'un même paragraphe dans les chapitres du budget. Ces transferts ne sont pas soumis à l'approbation préalable de l'autorité ministérielle responsable des Finances. Ainsi, les responsables doivent s'engager d'une part envers les objectifs fixés et d'autre part envers les résultats obtenus. La morasse budgétaire est ainsi organisée autour des programmes aux quels sont attribués des objectifs et des indicateurs de mesure de la performance.

1.2 Cadre de Dépenses à Moyen Terme

Adopté en 2007, la circulaire du chef du gouvernement n°3/2007 du 8 Février 2007 incite l'ensemble des départements ministériels à mettre en place une programmation qui s'étale sur trois (03) ans. Le cadre de dépenses à Moyen terme a pour objectif de permettre l'adaptation des budgets triennaux glissants à la conjoncture économique du pays. Ainsi, ce cadre a contribué à l'appréciation des performances en favorisant l'évaluation des politiques publiques, en permettant une meilleure visibilité aux politiques sectorielles et en mettant l'accent sur l'obligation des résultats et la reddition des comptes. Ce cadre de dépenses à moyen terme vise la transition progressive du contrôle a priori en usage par un contrôle d'accompagnement et a posteriori basés sur l'appréciation des performances.

1.3 La gestion axée sur les résultats :

La gestion axée sur les résultats remonte aux années 1990, c'est une approche cyclique de gestion qui implique le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats, son objectif ultime est d'établir un lien entre les ressources affectées (crédits) et l'atteinte des résultats, afin d'obtenir une plus grande efficacité et efficience, une meilleure qualité de service, un accroissement de la transparence et de l'imputabilité dans la gestion publique (Jobert, 2013). Promue par l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), la gestion axée sur les résultats (GAR) est adoptée par plusieurs pays à travers le monde (USA, Canada, Nouvelle Zélande, France ...) . Selon (ACDI, 1999), cette méthode intègre les stratégies, les personnes, les ressources, les processus et les outils de mesure pour améliorer la prise de décision, la transparence et la reddition des comptes. Elle met l'accent sur l'atteinte des résultats, la mise en œuvre des mesures du rendement, l'apprentissage, l'adaptation ainsi que la production des rapports sur les réalisations. La gestion axée sur les résultats repose sur 7 piliers, à savoir : la simplicité, la logique causale, l'apprentissage par action, la méthodologie adaptable, le partenariat, la responsabilité et la transparence (Wone, Nedhirou, & Tal Dia, 2012). Au Maroc, la première vague de préfiguration de la GAR est adoptée à l'occasion de la loi de finance de 2014 impliquant quatre départements ministériels dont le ministère de finance et celui de l'éducation nationale. Juste après, les vagues de préfiguration se sont succédés jusqu'à sa généralisation en 2017. Cette réforme vise la restructuration de budget autour

de programmes, la programmation pluriannuelle, l'élaboration de projets de performance et le renseignement des indicateurs de suivi de performance. Pour réussir ce chantier, des mesures d'accompagnement ont été mises en place visant la sensibilisation, la formation et l'assistance des gestionnaires dans l'adoption de cette réforme.

1.4 La LOF

La loi organique relative à la loi de finance n°130-13 est l'aboutissement d'une série de réformes budgétaires engagées par le royaume. Entrée en vigueur en 2016, l'architecture générale porte sur trois axes fondamentaux, à savoir : le renforcement de la performance de la gestion publique, la transparence des règles financières et l'accroissement du rôle du parlement dans le contrôle des finances publiques. Ainsi, la nomenclature budgétaire est revue de manière à dépasser l'approche purement classique et normative de la présentation du budget, en l'orientant vers une nomenclature des dépenses par programme mettant la dimension régionale au centre de ses intérêts. La LOF a consolidé les principes de la gestion axée sur les résultats par l'accompagnement du projet de budget sectoriel par un projet dit de performance qui reprend la stratégie de chaque département ministériel, la traduit en programmes et affecte les crédits nécessaires à sa réalisation. A chaque programme correspond des objectifs, auxquels sont associés des indicateurs de suivi. La méthode de calcul des indicateurs doit être explicitée par les responsables nommés à la tête de chaque programme en charge de l'exécution des projets. Pareillement, les départements ministériels sont invités à dresser un rapport annuel de performance à la direction Budget du MEF. Ce dit rapport fournit un état des lieux des réalisations et relève les écarts entre les prévisions présentées dans les projets de performance (PdP) et les résultats obtenus. Le PdP devient alors une obligation pour l'ensemble des secteurs afin de pouvoir bénéficier du budget pour l'année suivante et pour redresser leur situation financière.

Hypothèses et modèle de recherche

Selon (Bouquin, 2011) « le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels. Il traduit la stratégie d'une organisation ». Le budget est considéré comme un outil de déclinaison

de la stratégie de coordination et de contrôle des performances. Ainsi, les modes d'utilisation des budgets peuvent avoir un caractère purement instrumentale, stratégique ou encore comportementale (Tableau 1). La distinction est faite entre deux grandes approches ; l'approche fonctionnaliste qui considère le budget comme un instrument d'optimisation des fonctionnements des entreprises et l'approche néo institutionnelle qui l'appréhende plus comme un outil de légitimation. La première approche est soutenue par les travaux d'Anthony et Simons stipulant que la manière dont le budget est utilisé par les managers influence les pratiques budgétaires. Dans ce sens d'analyse, Anthony propose deux modèles de contrôle budgétaire ; souple et étroit. Étroit lorsqu'il y a une définition détaillée des rôles de leurs subordonnés, leur participation fréquente à la prise de décision des managers subordonnés et leur suivi des résultats. Souple, lorsque les managers octroient plus de liberté à leur subordonnées de décider sur les détails et se concentrent plus sur le pilotage globale de l'entreprise (Anthony, 1988) . Le rôle du budget est primordial dans le pilotage de l'activité, la coordination et la motivation des acteurs. Dans le même sillage, les travaux de (Simons, 1995) proposent deux types de contrôles en fonction du but managérial de l'entreprise .Il s'agissent du contrôle diagnostique et du contrôle interactif. Le contrôle diagnostique le plus répandu dans la littérature et repose sur des mécanismes de contrôle formels déployés par les managers afin de suivre les réalisations et prendre des actions correctives dans le but d'atteindre la performance. Le contrôle interactif de Simons repose sur l'implication régulière et personnelle des subordonnées dans la prise de décision. Dans le même sillage, l'école de la contingence relie les caractéristiques du processus de budgétisation aux facteurs de la contingence notamment ; l'incertitude de l'environnement, la taille, la technologie, la structure et la stratégie (Donaldson, 1996) (Lawrence & Lorsch, 1967). (Anthony, R N, 1988) précise que les caractéristiques internes et externes de chaque organisation influencent l'architecture du contrôle de gestion, il évoque le caractère contingent du contrôle de gestion. Dans la continuité des travaux de cette école, (Hopwood, 1972) trois types d'utilisation du budget en fonction du rôle de l'information comptable : Le management sous contrainte du budget qui se base sur le respect des allocations budgétaires et d'une évaluation mécanique avec une grande spécification des objectifs privilégiant le court terme, cette forme était très répandue dans le secteur public marocain avant l'avènement de la LOF. Le deuxième type Profit conscious d'utilisation du budget représente une combinaison entre les formes d'évaluation subjective et mécanique dont l'objectif est la minimisation des coûts. La troisième

forme est un management sans comptabilité qui repose sur l'interprétation des managers qui est très rarement utilisé.

De l'autre côté, l'approche néo institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983) considère le budget comme un outil de légitimation de l'action, les systèmes de contrôle de gestion sont plus utilisés pour donner une certaine rationalité aux acteurs internes et externes. Pour (Covaleski & Dirsmith, 1983), le budget est un instrument pour obtenir les ressources nécessaires et un outil pour se légitimer auprès des parties prenantes de l'organisation s'écartant de l'objectif de suivi, de contrôle et de performance.

Tableau 1 : Rôle du système budgétaire

Auteurs	Rôle du système budgétaire
(Hofstede, 1977)	Contrôle des variations Outil de prévision Instrument de motivation
(Covaleski & Dirsmith, 1983)	Instrument de coordination et de contrôle des ressources Instrument de légitimation de l'action
(Simons, 1995)	Outil de dialogue Fonction de diagnostic Fonction interactive
(Shields, 1997)	Rôle proactif facilitant l'implémentation de la stratégie
(Gervais, 1998)	Mission technique
(Bouquin, 2001)	Coordination et communication Gestion prévisionnelle Délégation et motivation

Source : Adapté d'après les travaux (Villesèque- Dubus, 2005)

Méthodologie de recherche

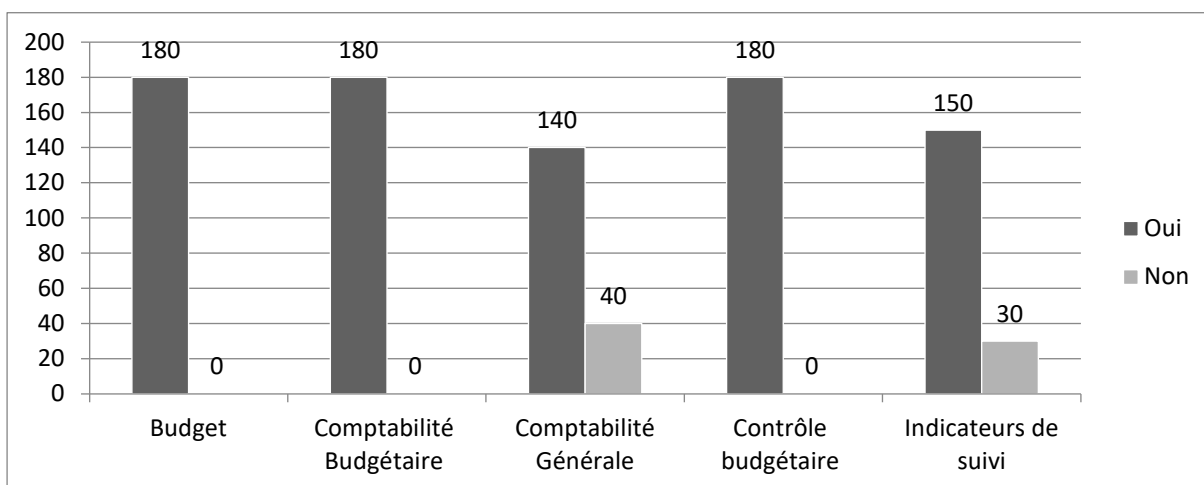
La recherche en sciences de gestion a pour objectif d'explorer, décrire, comprendre, expliquer, évaluer et prédire des phénomènes liés aux organisations. Elle se base sur trois sortes de méthodes : qualitatives, quantitatives et mixtes. Nous avons choisi une méthode quantitative vu la nature de la problématique qui cherche à étudier l'impact de la logique budgétaire sur les outils de contrôle de gestion dans le secteur public (Thiétart, Baumard, Donada, Ibert, & Blanc, 2014). Notre recherche s'inscrit dans un fondement épistémologique interprétativiste qui est favorable à la nature de la problématique et l'objectif de celle-ci puisqu'on cherche à explorer et interpréter plutôt que de comprendre la réalité. En effet, nous cherchons à explorer l'utilisation des outils

budgétaires comme outil de pilotage de l'activité. Nous avons opté pour une méthodologie quantitative reposant sur enquête par questionnaire administré via formulaire en ligne auprès d'un échantillon représentatif de 280 des collaborateurs relevant de 20 établissements publics à caractère administratif relevant de la région Rabat Salé Kenitra. Le traitement des données est effectué par le logiciel SPSS version 14. Nous avons opté pour les outils modernes d'administration basés sur les formulaires en ligne et le mailing. Dans ce sens, un questionnaire en ligne a été envoyé après avoir constitué une base de données de leurs adresses électroniques. Ce pendant, le taux de retour demeure faible, avec 180 questionnaires valables et 100 autres qui ne sont pas dûment renseignés et affichant un taux de non réponse assez élevé.

Discussion des résultats

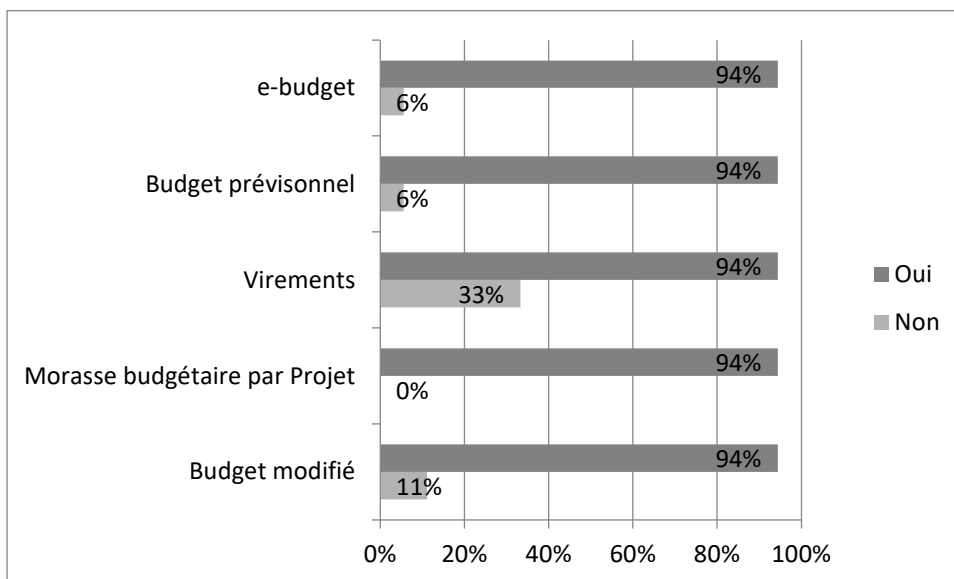
1. Analyse unidimensionnelle :

Figure 1 : Les outils de contrôle existants



Source : Analyse SPSS

D'après les outputs de SPSS, la gestion des établissements publics repose essentiellement sur l'exécution du budget, la comptabilité budgétaire est plus prédominante reprenant les engagements et les différentes dépenses à savoir ; le montant des crédits ouverts, des engagements effectués, du disponible à l'engagement, des émissions de paiement et des restes à payer. L'amorçage d'une comptabilité générale qui est tenu en externe constitue une phase majeure dans la réforme du secteur public. La mise en place des indicateurs de suivi est motivée par les dispositifs de la LOF et les exigences des projets de performance (Voir figure 1).

Figure 2 : Les techniques budgétaires

Source : Analyse SPSS

Les analyses de l'enquête ont révélé l'utilisation massive des virements entre les lignes budgétaires comme outil de modification de budget influençant ainsi l'exécution des projets, en réintégrant d'autres projets non programmés et réaffectant les ressources pour la réalisation des plans d'action offrant ainsi plus d'agilité pour l'organisation. On constate aussi la généralisation de la budgétisation axée sur les programmes et les projets au lieu de la nomenclature traditionnelle du budget. Les nouveaux dispositifs apportés par la LOF tels que la programmation budgétaire triennale, l'informatisation des processus budgétaires par le billet de la plateforme « e-budget » sont adoptés par les établissements publics (voir figure 2).

2. Analyse bidimensionnelle :

Le croisement des variables contrôle budgétaire et analyse des écarts ressort une forte indépendance avec un test de khi-deux très significatif inférieur à 0,006 largement acceptable (le seuil accepté dans ce type de test est de l'ordre de 0,1). Ceci peut être expliqué par le fait que le contrôle budgétaire est l'outil de contrôle le plus répandu dans les établissements publics au Maroc, le suivi de l'exécution de la stratégie est réalisé moyennant le budget, il permet ainsi de suivre les engagements et les paiements de le comparer aux réalisations d'où la forte relation existante (Voir tableau 2). Le budget se présente comme un outil de coordination et de contrôle des ressources. En effet, pour

(Gervais, 1990) le contrôle budgétaire est une comparaison constante entre les chiffres réalisés et les budgets prévisionnels, il révèle les motifs spécifiques de ces divergences, permet de communiquer efficacement à tous les échelons hiérarchiques de l'organisation, d'appliquer toutes les actions correctives requises et d'évaluer l'activité des gestionnaires du budget. C'est un levier de stimulation visant la réalisation des objectifs définis.

Tableau 2 : Test de Khi deux

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	16,465 ^a	4	,006
Rapport de vraisemblance	6,404	4	,222
Association linéaire par linéaire	5,151	1	,022
Nombre d'observations valides	180		

Source : Analyse SPSS

Tableau 3 : Test de chi deux

Tests du Khi-deux

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
Khi-deux de Pearson	14,895 ^a	4	,018
Rapport de vraisemblance	11,672	4	,013
Association linéaire par linéaire	6,890	1	,020
Nombre d'observations valides	180		

Source : Analyse SPSS

Les analyses SPSS démontrent une forte relation entre les variables budget et mesure des résultats, le test de khi-deux est très significatif avec une valeur approximative de 0,018. Ce résultat peut être expliqué d'après la littérature par le fait que le budget est l'instrument le plus utilisé par les établissements publics afin de mesurer les réalisations, de suivre les réalisation et évaluer les actions prises. Le budget est à la fois une fonction de diagnostic et interactive.

Conclusion

A travers cet article, nous avons sillonné les principales réformes budgétaires partant du contrôle modulé de la dépense, la gestion axée sur les résultats et arrivant à la récente réforme qui a formé un tournant majeur dans l'organisation budgétaire qui est la LOF. Nous avons marqué un arrêt pour expliciter leurs répercussions sur la gestion des établissements et entreprises publics en menant une étude quantitative pour apprécier l'adoption nouveaux dispositifs et pour analyser le rôle du budget dans les pratiques de contrôle de gestion. Les résultats ont démontré la dominance des pratiques de contrôle basé sur le budget dans la sphère publique qui constitue une pièce angulaire dans l'exécution, le suivi et la mesure des résultats. Certes d'autres outils de contrôle de gestion sont instaurés à savoir, indicateurs de suivi, les tableaux de bord et commencent à prendre de l'ampleur dans les pratiques des gestionnaires publics.

Références

- ACDI. (1999). La Gestion axée sur les résultats à l'ACDI : Guide d'introduction aux concepts et aux principes.
- Anthony, R. N. (1988). The management Control Function. The Harvard Business School .
- Bouquin, H. (2001). Le contrôle de gestion. PUF.
- Bouquin, H. (2011). Les fondements du contrôle de gestion. PUF.
- Covaleski, M., & Dirsmith, M. (1983). Budgeting as a Means for control and loose coupling. *Accounting, Organizations and Society* , Vol 8, n°4.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields . *American Sociological Review*, Vol 48, n°2 , 147-160.
- Diorath, B., & Goujet, C. (2011). Gestion prévisionnelle et mesure de la performance. Paris: Dunod.
- Donaldson, L. (1996). The Normal Science of Structural Contingency Theory. S.R. Clegg, C. Hardy & W.R Nord, *Handbook of organizational theory* , 57-76.
- Gervais, M. (1998). Le contrôle budgétaire. Paris: Economica.
- Gervais, M. (1990). Le contrôle de gestion et planification de l'entreprise. Economica.
- Hofstede, G.-H. (1977). Contrôle budgétaire : les règles du jeu. Editions Hommes et techniques.

- Hopwood, A. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research Supplement*, Vol. 10, N° 3, , 156-182.
- Jobert, S. (2013). *Gestion axée sur les résultats, logique et instrumentation*. ENAP, Québec.
- Lawrence, P., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard University Press .
- Sépari, S., & Alazard, C. (2004). *Contrôle de gestion Manuel et application*. Dunod.
- Shields, M. (1997). Research in Management Accounting by north Americans in the 1990. *Journal of management Accounting Research* , 3-61.
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston, Harvard Business School Press .
- Thiétart, R. A., Baumard, P., Donada, C., Ibert, J., & Blanc, A. (2014). *Méthodes de recherche en Management*. Paris: Dunod. 4^{ème} édition.
- Villesèque- Dubus, F. (2005). Vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation. *Comptabilité, Contrôle et Audit*, Vol 2 tome 1 , 127-147.
- Wone, I., Nedhirou, M., & Tal Dia, A. (2012). *Gestion axée sur les résultats et stratégies de développement sanitaire en Afrique S.F.S.P*. Santé Publique S.F.S.P , 459-464.