



## « Les fondamentaux du contrôle de gestion public »

Formation des responsables d'unité de gestion du budget par objectifs  
de l'administration tunisienne

**Partie 2**  
**6 au 8 avril 2021**

# SOMMAIRE

Partie 1

Connaitre la démarche de contrôle de gestion

Partie 2

Appréhender le métier de contrôleur de gestion et les outils à sa disposition

Partie 3

Fiabiliser les données et procéder aux traitements statistiques

Partie 4

Définir les objectifs et les indicateurs

Partie 5

Elaborer les tableaux de bord

Partie 6

Mener une analyse de coûts

Partie 7

Assurer le reporting et participer au dialogue de gestion

4.1

Des objectifs stratégiques aux objectifs opérationnels

4.2

La notion d'indicateurs et leur typologie

4.3

La fiche indicateur

### Les « piliers » d'un objectif

L'objectif définit à la fois le but et la cible de performance à atteindre.

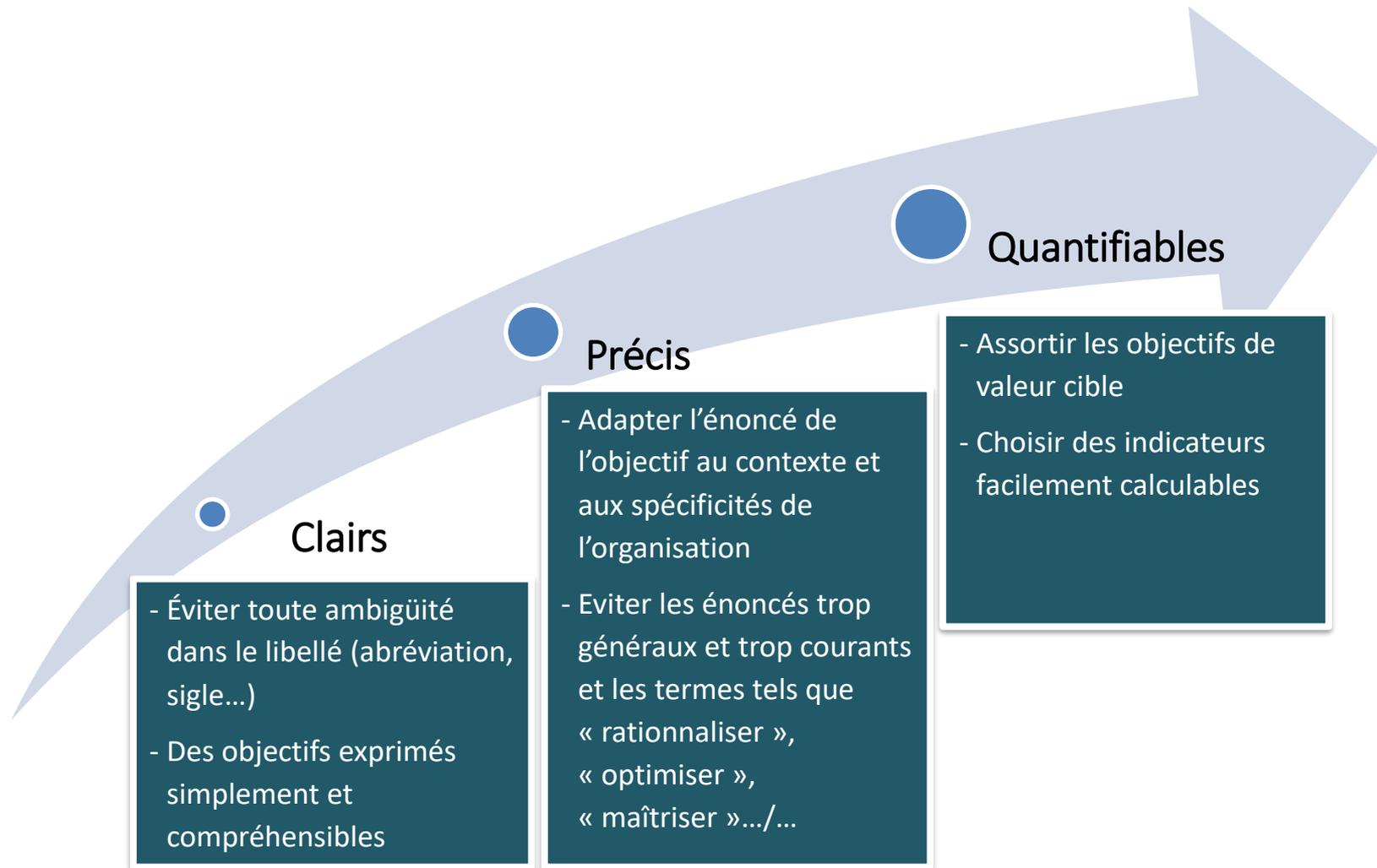
Il doit, dans son énoncé, respecter trois critères essentiels :

- Une **unité d'action** ou une thématique de performance
- Un **périmètre et un champ** précis d'application
- Une **déclinaison temporelle**

L'objectif doit être orienté vers les finalités de la politique des actions à mener ou en terme de maîtrise de moyens.

### Les différents niveaux d'objectifs

- **Des méta-objectifs** : le slogan, les chartes, qui visent à fédérer autour d'une vision partagée
- **Des objectifs stratégiques** qui orientent l'action et les politiques à long terme dans le cadre d'un environnement mouvant
- **Des objectifs opérationnels** qui dictent les conduites au quotidien et orientent le fonctionnement des services



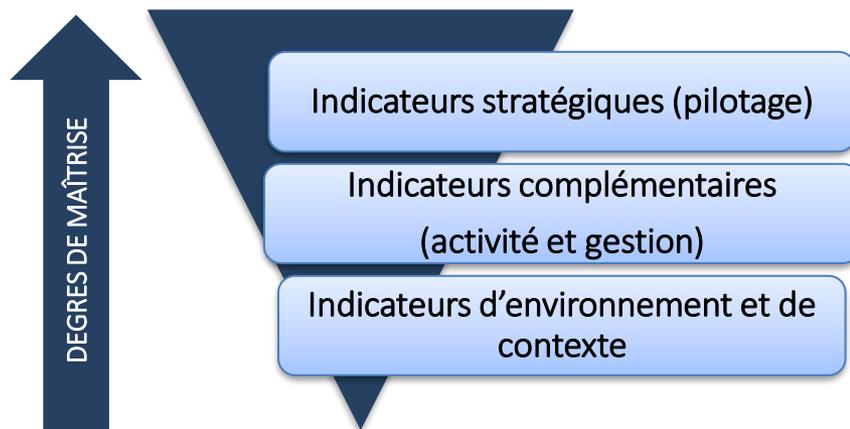
## La « SMART » attitude ....

<b>SPECIFIQUE</b>	<b>MESURABLE</b>	<b>ACCESSIBLE</b>	<b>REALISTE</b>	<b>TEMPOREL</b>
<b>Se focaliser sur la résolution d'un problème, d'une difficulté, d'un risque</b>	<b>Retenir une voie de progrès « chiffrable » (temps, délai, coût, ...)</b>	<b>Identifier des progressions raisonnables</b>	<b>Définir un objectif concret définissable par des critères objectifs</b>	<b>Fixer une période de temps délimitée à l'amélioration souhaitée</b>
<b>Ne pas décrire l'ensemble de l'activité du service (pas trop englobant)</b>	<b>Ne pas retenir une performance non quantifiable précisément</b>	<b>Ne pas décourager les gens par un objectif trop ambitieux</b>	<b>Eviter les objectifs conceptuels trop éloignés des activités réalisées</b>	<b>Ne pas laisser les réalisations futures dicter le rythme de progression</b>

## La définition :

- Un **instrument de mesure** : qui dispose de toutes les qualités requises (fidélité, objectivité, précision, etc.) pour évaluer en permanence l'atteinte progressive et/ou le respect des objectifs. Il s'exprime dans une unité d'œuvre significative (euro, heure, pourcentage).
- Un **instrument d'analyse** : qui illustre le phénomène à interpréter mais qui fait également sens (*Ex : L'absentéisme/climat social de la direction*)
- **Ne pas confondre l'objectif avec l'indicateur** (*Ex : Le taux de réussite au bac*)

## Le choix des indicateurs en fonction du degré de maîtrise



## Les critères de qualité d'un indicateur

**LA PERTINENCE**

- Capacité de l'indicateur à répondre de manière précise et concise à la question-clé, universalité de l'indicateur dans sa transcription de situations et phénomènes propres à des dispositifs différents
- Lien étroit avec l'objectif

**LA ROBUSTESSE**

- Capacité à décrire et traduire une situation de la même manière pour tous les destinataires
- Stabilité de l'indicateur dans le temps et dans l'espace sans remise en cause régulière ou trop fréquente des modalités de calcul
- Absence de biais d'interprétation dans les données sources alimentant l'indicateur

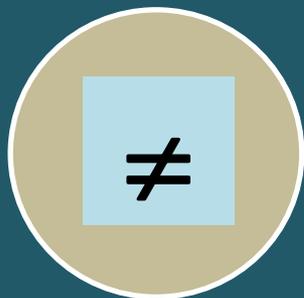
**LA PRODUCTIBILITE**

- Capacité à produire les informations à temps, dans un délai et un coût raisonnable en vue de la prise de décision
- Responsabilisation (gestion des droits) dans la production et la saisie des données, alimentation aisée d'une BDD

**LA COMPREHENSION**

- Libellé clair et explicite, acceptation du mode de calcul, perception de l'utilité stratégique ou opérationnelle
- Absence d'effets pervers et de biais d'analyse

Les modalités de présentation d'un indicateur



**Un écart**

Par rapport à un standard, une cible



**Un ratio**

Son évolution dans le temps  
Le choix du dénominateur



**Un graphique**

Visualiser les évolutions  
Tendance, rythme



**Une alerte**

Définir un seuil d'alerte  
Actions correctives



## La fiche indicateur

Nom de l'indicateur	« libellé »
Code (alpha numérique)	
Champ d'application (axe d'analyse)	
Mode de calcul	
Données sources	
Représentation graphique	
Périodicité de saisie et d'édition	
Socle réglementaire/référentiel	
Personne responsable de son alimentation	
Biais d'interprétation potentiels	
Mise en perspective avec indicateurs associés	

Chaque indicateur doit faire **l'objet d'une fiche**. Elle doit être actualisée en fonction de l'évolution des paramètres et toutes les fiches doivent être archivées dans une base de données accessible en lecture.

### Exemple de fiche indicateur



<b>Code indicateur N°</b>	<b>Libellé de l'indicateur</b>	<b>Couverture : commun ou spécifique</b>
<b>Axe</b>	Ressources, activités, processus	
<b>Question clé</b>	Problématique que l'indicateur est censé illustrer	
<b>Signification</b>	Sens et interprétations potentielles	
<b>Définition</b>	<u>Mode de calcul :</u>	<u>Représentation graphique ou chiffrée</u>
	<u>Unité :</u>	<u>Unité :</u> %
<b>Lecture et biais possibles d'interprétation</b>	<u>Commentaires et précisions :</u>	
	Mise en perspective des résultats avec le contexte et la situation existante/attendue Mesures correctives ou d'évolution envisageables Association de la lecture avec un ou plusieurs autres indicateurs pour une compréhension plus globale	

## Modèle de fiche indicateur dans le SI performance (extrait du guide CIMF)

- Il faut décliner les objectifs stratégiques et opérationnels au niveau des opérateurs et / ou unités opérationnelles.

**Modèle : Fiche indicateur**

+ Nouvel indicateur

Objectif*	Choisir un objectif
Code Indiateur*	Code Indicateur
Type indicateur*	Choisir un type
Nature indicateur*	Choisir nature de l'indicateur
Désignation*	Désignation
Définition*	<div><p><b>B</b> <i>I</i> <b>H</b>       <span>Preview</span> </p><p>Définition détaillée de l'indicateur : intervenants, formule de calcul, unité de mesure, fréquence ...</p></div>

Cas pratique :  
Analyse des objectifs et des  
indicateurs de différents PAP 2021  
en Tunisie

5.1

La définition du tableau de bord

5.2

Les grandes méthodes d'élaboration

5.3

La mise en forme du tableau de bord

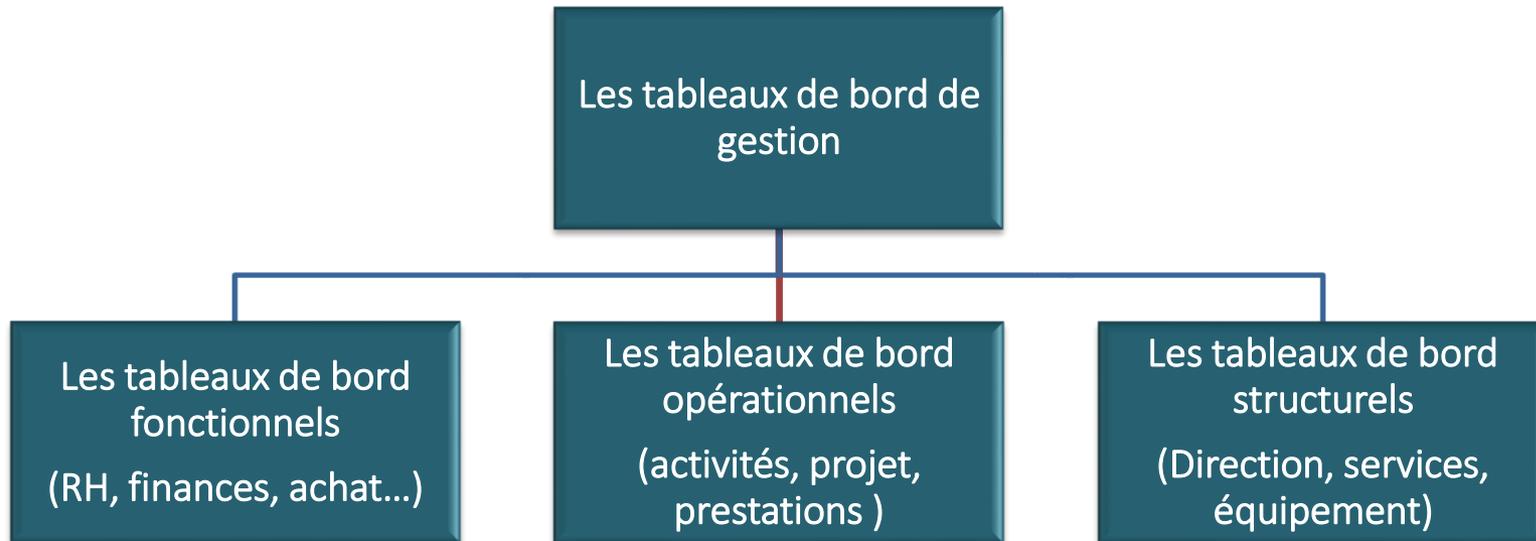
### Les points-clés d'une définition

- Un instrument de gestion **synthétique** qui recense un nombre limité d'indicateurs orientés vers la compréhension de l'atteinte d'**objectifs prédéfinis et quantifiés**.
- Des **alertes** par rapport à des cibles et des trajectoires de performance.
- Une **double dimension à la fois rétrospective** (taux de réalisation d'un objectif) et **prospective** (tendance d'évolution d'un phénomène).
- Une **capacité d'action à court terme** permettant d'influencer le niveau des indicateurs.
- L'association du **chiffre, de la représentation graphique et du commentaire**.

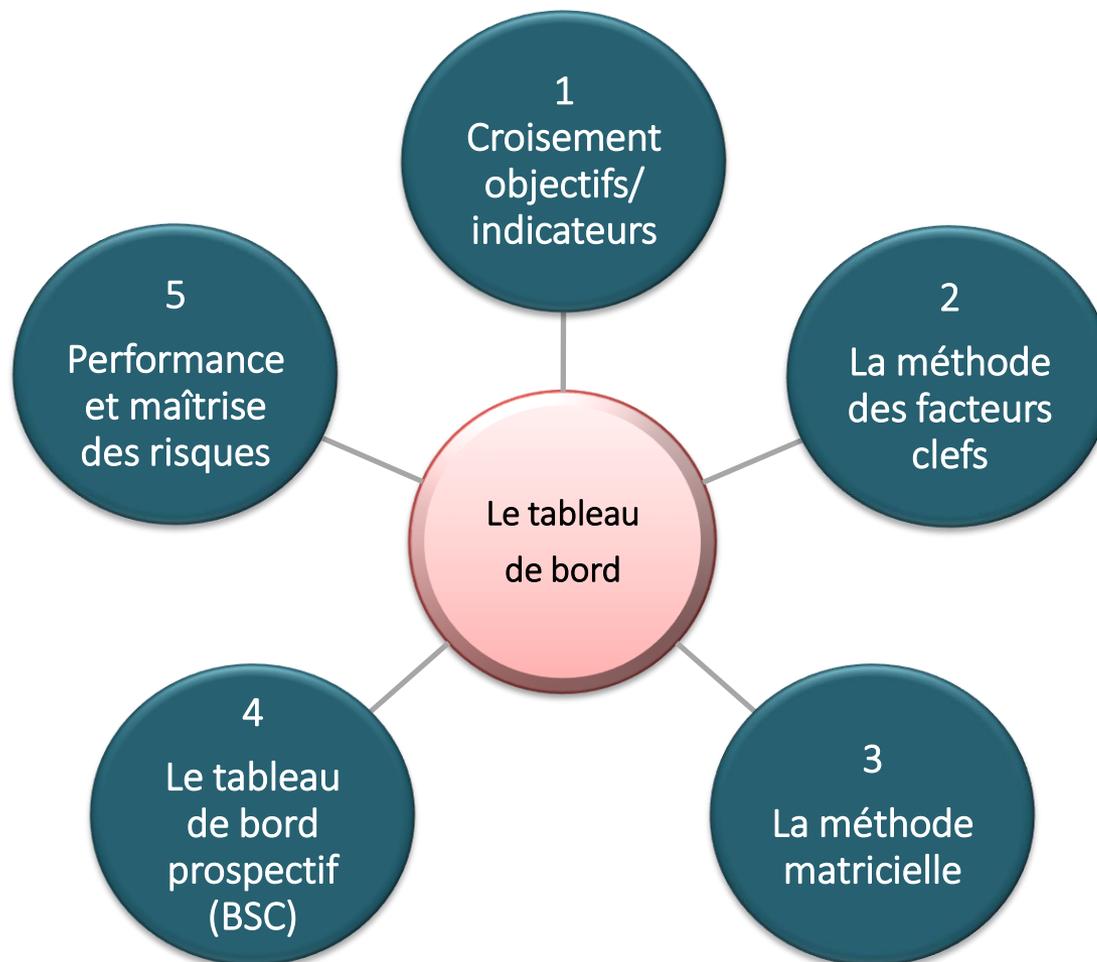
### Les caractéristiques d'un bon tableau de bord

- Un **instrument « sur mesure »** adapté aux caractéristiques de la direction ;
- Des objectifs **clairement énoncés et temporalisés** ;
- Un instrument **d'appui à la décision** ;
- Un **outil collectif** et non *intuitu personae* ;
- Des indicateurs en lien avec les **attentes des différents niveaux de responsabilité**.

Différents types de tableaux de bord



## Des méthodes usuelles d'élaboration des tableaux de bord



## 2 - La méthode des facteurs-clés

- Identifier les **points-clés invariants**, les **composantes principales** relevant du champ d'application du tableau de bord :
  - Pour un processus : l'enchaînement des principales phases, ou des activités ;
  - Pour un projet : la planification des actions et des moyens associés ;
  - Pour une fonction de gestion : (RH, finances, communication, gestion immobilière, ...).
  
- Rechercher et **hiérarchiser les indicateurs récurrents et permanents** qui reflètent l'état du fonctionnement général de l'organisation.
  
- L'objectif prioritaire est **d'optimiser la gestion de la fonction et du processus** dans toutes ses composantes.

## Exemple : Croisement direct objectifs/indicateurs : exemple du Référentiel Qualipref 2.0

**ACCUEIL GENERAL**

1. Nous vous informons sur les conditions d'accès et d'accueil dans nos services, et de manière systématique lors de chaque changement

2. Un accueil attentif et courtois

3. Nous vous orientons vers le bon service et vous prenons en charge

4. Nous veillons au confort de nos espaces d'accueil et d'attente

5. Un accueil téléphonique courtois et efficace

6. Une réponse claire et compréhensible à vos demandes dans un délai annoncé et respecté

7. Une réponse systématique à vos suggestions et réclamations

8. A votre écoute pour progresser

Engagement 1

Taux de satisfaction : accueil

Taux de mise à jour du site internet dans les délais

Engagement 2

Taux de satisfaction : courtoisie, disponibilité, prise en compte des personnes à mobilité réduite, langage compréhensible

Engagement 3

Taux de satisfaction : orientation des usagers, signalétique

Engagement 4

Taux de satisfaction : services disponibles, confort de l'accueil

Engagement 5

Taux de décroché en moins de 5 sonneries

Taux de satisfaction sur l'accueil téléphonique

Taux d'appels perdus au niveau du standard

Taux de satisfaction des usagers sur le transfert d'appels

Engagement 6

Taux de satisfaction : langage compréhensible (idem engagement 2)

Taux de réponses aux courriels pour les demandes d'informations dans les 5 jours ouvrés

Délai moyen de réponse aux demandes d'information par courriel

Taux de réponses aux courriers dans le délai de 15 jours ouvrés

Taux de demandes de pièces complémentaires dans le délai de 10 jours ouvrés

Engagement 7

Taux de réponse aux suggestions et réclamations dans le délai de 15 jours ouvrés

Délai moyen de réponse aux suggestions et réclamations

Engagement 8

Taux de satisfaction associé à chaque critère

Ce référentiel Qualité et en cours d'évolution avec la prise en compte des **engagements de « Qual-e-pref »**

## Exemple : Croisement direct objectifs/indicateurs : exemple du Référentiel Qualipref 2.0

**DELIVRANCE DES TITRES**

9. Des informations nécessaires à la délivrance des titres accessibles

Engagement 9

Taux de mise à jour du serveur vocal dans les délais

Taux de connexion au site internet

Taux de mise à jour du site internet dans les délais

10. Un accueil téléphonique dédié, à des horaires communiqués

Engagement 10

Taux de satisfaction : accueil téléphonique dédié

Taux d'appels perdus des numéros dédiés

11. Des déplacements en préfecture réduits au strict minimum

Engagement 11

Taux de mise à jour du site internet

12. Un délai moyen de traitement des demandes de titres (CNI, passeports, certificats provisoires d'immatriculation et permis de conduire) affiché et respecté

Engagement 12

Délai moyen de délivrance ou de traitement des demandes de cartes grises (en temps réel et en temps différé)

Délai moyen de traitement des demandes de permis de conduire (en temps différé),

Délai moyen de traitement des passeports

Délai moyen de traitement des CNI

13. Une délivrance sécurisée des titres grâce à une lutte contre la fraude organisée

Engagement 13

Taux de dossiers de fraudes détectés en matière de délivrance de titres

Nombre d'actions de sensibilisation réalisées

## 2 - Les 5 étapes de la méthode des facteurs-clés

1. **Décrire le processus ou la fonction à contrôler** : décomposition en facteurs-clés
2. **Associer des objectifs spécifiques** à la réalisation et à l'optimisation de chaque facteur-clé
3. **Rechercher les indicateurs** (4 à 5) par facteur-clé
4. **Présenter le tableau de bord** par facteur-clé
5. **S'interroger sur la reconfiguration et l'optimisation du processus** au regard d'objectifs plus stratégiques qu'opérationnels

Les champs d'analyse	Les objectifs	Les indicateurs
Le recrutement	Assurer le recrutement de personnels en fonction des besoins dans le respect du plafond d'emplois (schéma d'emploi)	Taux de turnover, Nombre de recrutements par catégories, dates moyennes d'entrée et de sortie ...
La gestion des métiers et des compétences	Respecter la réglementation et les échéances en matière d'évaluation des personnels	Taux de réalisation des entretiens d'évaluation, taux de définition des objectifs individuels, note moyenne ...
La formation	Réaliser le plan de formation annuel pour l'ensemble des catégories de personnel	Taux d'agents formés, taux de réalisation du plan de formation, nombre de jours de formation/agents ...
La paie	Evaluer les impacts de la gestion du personnel sur la paie	Temps moyen de traitement des états de paie, heures supplémentaires/impact CET, taux d'erreur de saisie, ...
L'activité	Assurer l'efficience des services	Taux d'absentéisme par cause, taux de remplacement, heures supplémentaires réalisées, ...

## 3 - La méthode matricielle

Elle repose sur les points suivants :

- **Un indicateur est susceptible de couvrir et d'aider à la compréhension de plusieurs objectifs** (il n'y a pas obligatoirement de lien exclusif et strict entre un objectif et un indicateur) à la fois
- Un indicateur couvre plus ou moins bien un objectif : **intensité d'interprétation** et valeur différentielle

1. Définition et inscription des objectifs dans la matrice
2. Remue-méninge sur la recherche des indicateurs
3. Calage du libellé, « nom de l'indicateur »
4. Cotation de la capacité de chaque indicateur à alimenter la compréhension d'un ou plusieurs objectifs (+++)
5. Sélection des indicateurs en fonction du degré de rattachement aux objectifs
6. Recherche du mode de calcul et de la capacité à les produire



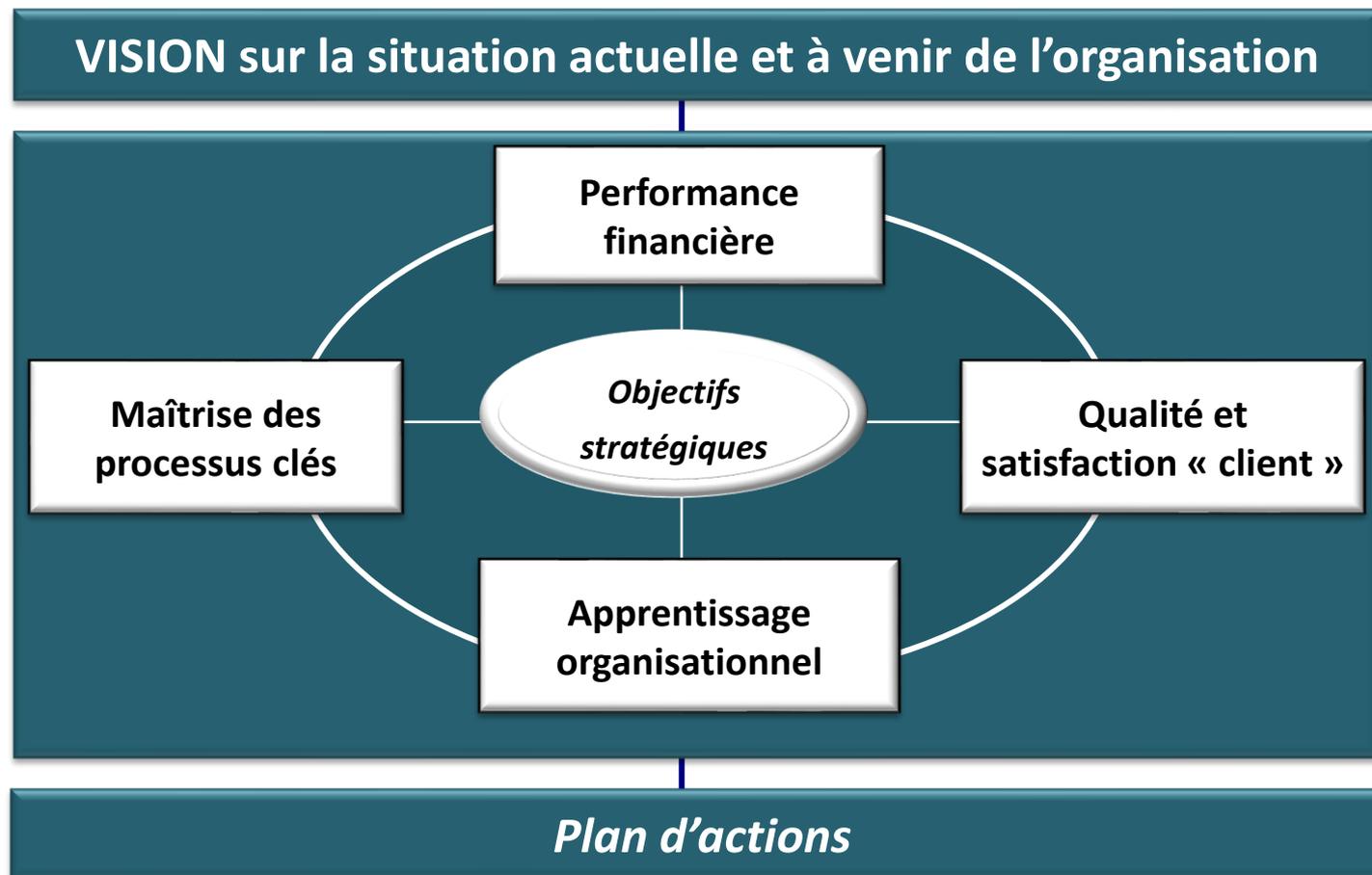
	O1	O2	O3	O4	O5
I1	+++		+		
I2					+++
I3	+	+	+++		
I4					++
I5				+++	

## 4 - La méthode balanced scorecard (BSC Norton et Kaplan)

Autrement appelée « **tableau de bord prospectif** », la méthode repose sur les points suivants :

1. L'identification préalable d'une **vision et d'objectifs stratégiques adaptés à l'organisation**.
2. La définition de **4 cadrans de performance** : la performance financière, la réponse aux attentes des clients, l'optimisation des processus de gestion, l'entreprise apprenante
3. Les cadrans apportent des réponses à différents acteurs internes et externes :
  - a. « Les actionnaires » ou les contribuables pour la composante finance
  - b. Le client, l'utilisateur, l'ayant droit, le justiciable pour la composante client
  - c. Le manager, les responsables de service, les gestionnaires pour la composante processus
  - d. La direction, les agents pour la composante entreprise apprenante
4. Des **indicateurs** sont recherchés et **adaptés dans toutes les composantes qui sont mises ensuite en perspective** (liaison entre indicateurs) dans une carte stratégique

Les modèles managériaux de la performance : la BSC (Norton et Kaplan)



## 5 – Le croisement performance, maîtrise des risques et innovation

*Inspirée des travaux de R. Simons, la méthode repose sur les points suivants :*

1. **Toute organisation doit contrôler en permanence quatre domaines illustrant sa performance** et sa capacité à atteindre des objectifs :
  - a. La performance de gestion
  - b. La maîtrise des risques dans toutes leurs composantes
  - c. Les innovations et la prise de risque
  - d. Les valeurs et la culture interne
2. La **performance de gestion** doit se limiter à un **nombre très restreint d'indicateurs** : « comment suis-je informé que les choses évoluent dans le bon sens ? ».
3. Le risque se traduit par **la maîtrise de tous les facteurs** pouvant mettre en péril le devenir de l'organisation, des managers, d'affecter la rentabilité et l'image.
4. **Toute organisation, si elle veut se développer, doit « prendre des risques »** en s'appuyant sur des démarches **innovantes** et en recherchant à se singulariser.
5. La dimension **valeur-culture-adhésion** des agents est plus difficile à suivre dans un contexte de court terme. Le tableau de bord s'appuiera donc sur les trois premières composantes.

Les modèles managériaux de la performance : Les champs de contrôle stratégique (selon Robert Simons)

**Les 10 critères-clé de performance :**

« les informations qui laissent à penser que l'organisation agit sans dysfonctionnement et problèmes majeurs »

Maîtrise de la performance et anticipation des risques de gestion

**La maîtrise des pratiques « frontières » :**

« les points de vigilance mal maîtrisés, les situations qui peuvent remettre en cause la pérennité de l'organisation et l'atteinte de ses missions »

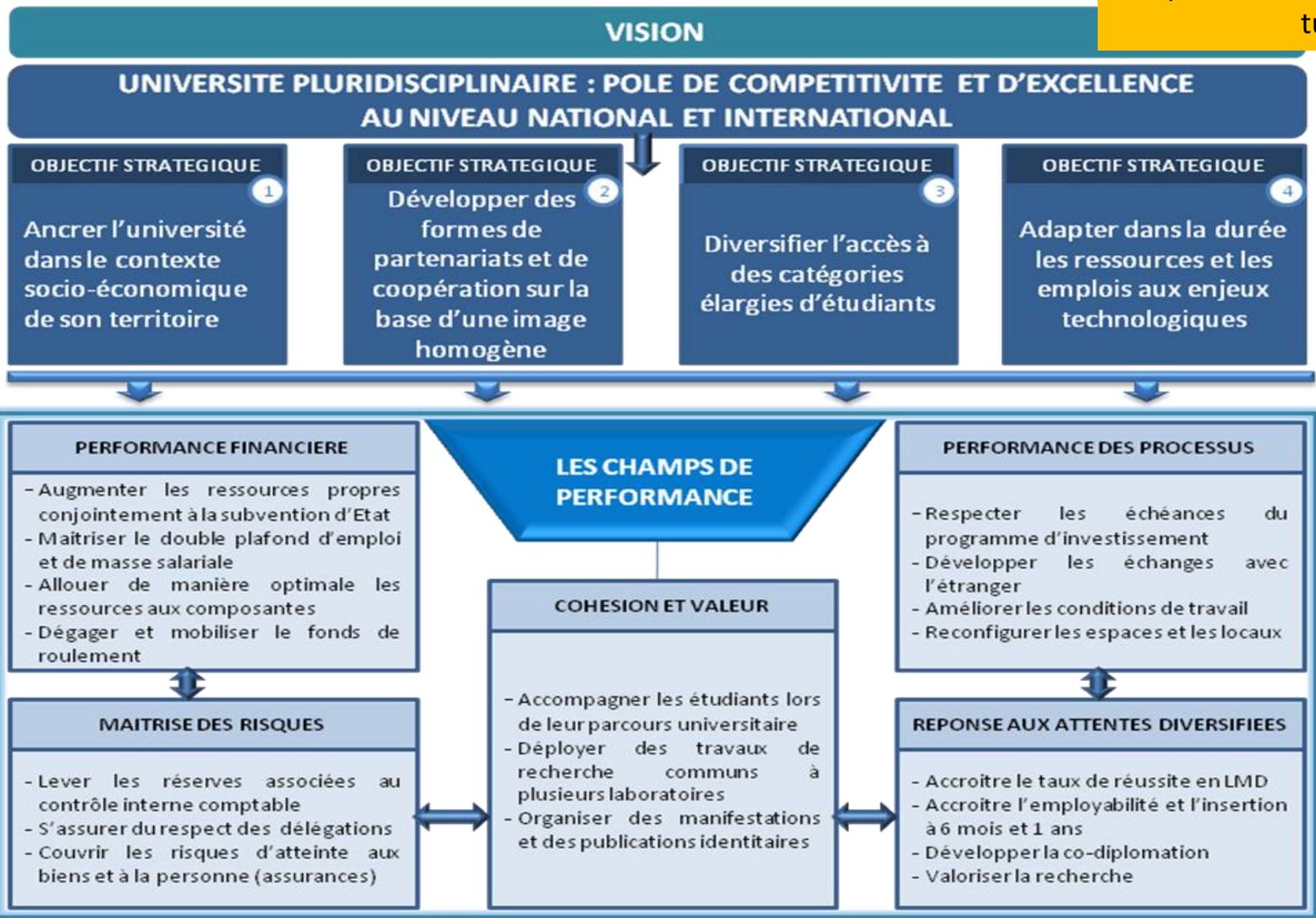
**Les incertitudes stratégiques :**

« les initiatives, les projets à finalités différées, les innovations risquées, l'affection de nouvelles responsabilités.../... »

**Les évolutions de la culture interne, valeur et esprit d'entreprise**

Cas pratique :  
Elaboration d'un tableau de bord adapté au contexte de l'administration tunisienne

Le tableau de bord d'une université : la croisée des méthodes



## Annexe n° 4

## Compte Rendu de gestion du sous programme « ..... »

## La structure du compte rendu de gestion des sous-programmes

**Programme :****Sous-programme :****Responsable sous-programme :****Exercice budgétaire :****Compte-rendu : 1<sup>er</sup> – 2<sup>ème</sup> – Final**

Ce compte-rendu est destiné à rendre compte au responsable du programme de l'état d'avancement de l'exécution budgétaire et de la performance du sous programme « ..... ».

Chaque responsable du programme est tenu de présenter ce rapport périodiquement au RDP selon un échéancier convenu dans le cadre du dialogue de gestion.

**Présentation du sous-programme :**

La cartographie du sous programme (Les UOs auquel elles sont rattachées) .

**1-Suivi des objectifs/indicateurs :**1-2 Suivi des objectifs / indicateurs assignés au sous- programme :

Les objectifs stratégiques et opérationnels portés par le SPRG	Indicateurs	Valeur réalisée (à l'instant t) (a)	Valeur à réaliser l'année en cours (b)	Valeur cible à moyen terme	Taux de réalisation ((a)/(b))*100
Obj1 :	Ind1 : Ind2 :				
Obj2	Ind1 : Ind2 :				
Obj1 :	Ind1 : Ind2 :				
Obj1 :	Ind1 : Ind2 :				

- Description des difficultés rencontrées ( si elles existent)
- Proposition des mesures correctrices

## La structure du compte rendu de gestion des sous-programmes

### 1-2 Suivi des objectifs / indicateurs assignés aux unités opérationnelles :

A noter que le contenu du tableau précédant ne doit pas être répété, mais plutôt les objectifs opérationnels et les indicateurs des unités opérationnelles sont à mentionner. Ce tableau est alimenté par les unités opérationnelles concernées.

Les UOs	Les objectifs portés par les UOs	Indicateurs	Valeur réalisée (à l'instant t) (a)	Valeur à réaliser l'année en cours (b)	Valeur cible à moyen terme	Taux de réalisation ((a)/(b)) *100
UO1	Obj1 :	Ind1 : Ind2 :				
	Obj2	Ind1 : Ind2 :				
UO2	Obj1 :	Ind1 : Ind2 :				
	Obj1 :	Ind1 : Ind2 :				

- Description des difficultés rencontrées
- Description des mesures correctrices

### 2. Suivi budgétaire par activités.

A noter que la colonne des sous-activités est ajoutée une fois le référentiel d'activités est répertoriées dans la nouvelle nomenclature

activités	ANNEE N			
	Prévision annuelle a	Dépenses totales y compris période en cours b	Crédits Disponibles c=a-b	Taux En % d=b/a *100
Activité 1				
Activité 2				
Activité 3				
Activité 4				

- Description des difficultés rencontrées
- Description des mesures correctrices

## La structure du compte rendu de gestion des sous-programmes

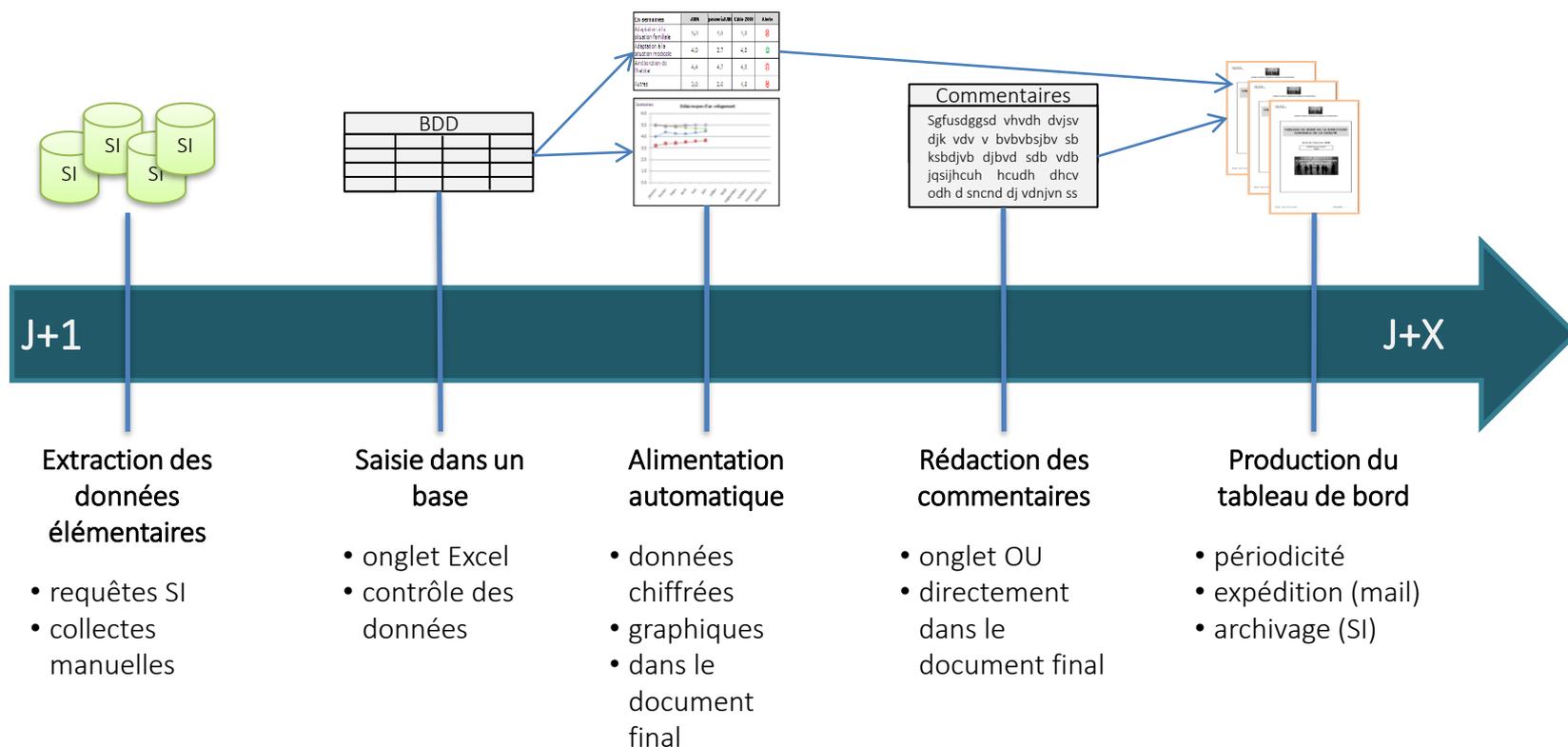
### 2. Suivi budgétaire par natures économiques des dépenses.

Nature de dépenses	ANNEE N			
	Prévision annuelle	Exécution totale y compris période en cours	Disponible	Taux En %
	a	b	c=a-b	d=b/a*100
Dépenses de rémunération				
Dépenses de gestion				
Dépenses d'intervention				
Dépenses l'investissement				
Dépenses des opérations financières				
<b>Total</b>				

- Description des difficultés rencontrées
- Description des mesures correctrices

Le responsable de programme peut demander des détails précis sur les unités opérationnelles Rattachés au sous-programme concerné, dans ce cas un tableau peut être ajouté.

- Un système possible de démarrage sous Excel de production d'un tableau de bord

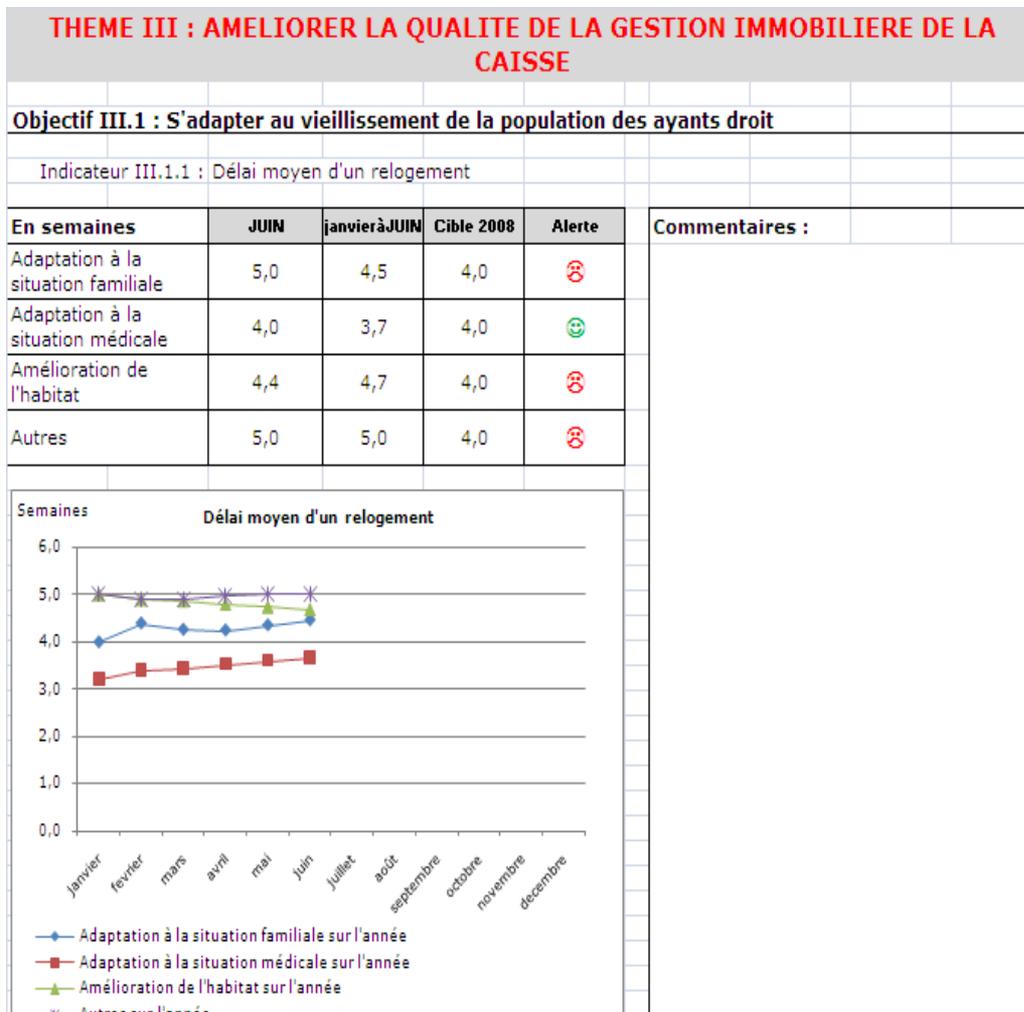


## Les règles et bonnes pratiques

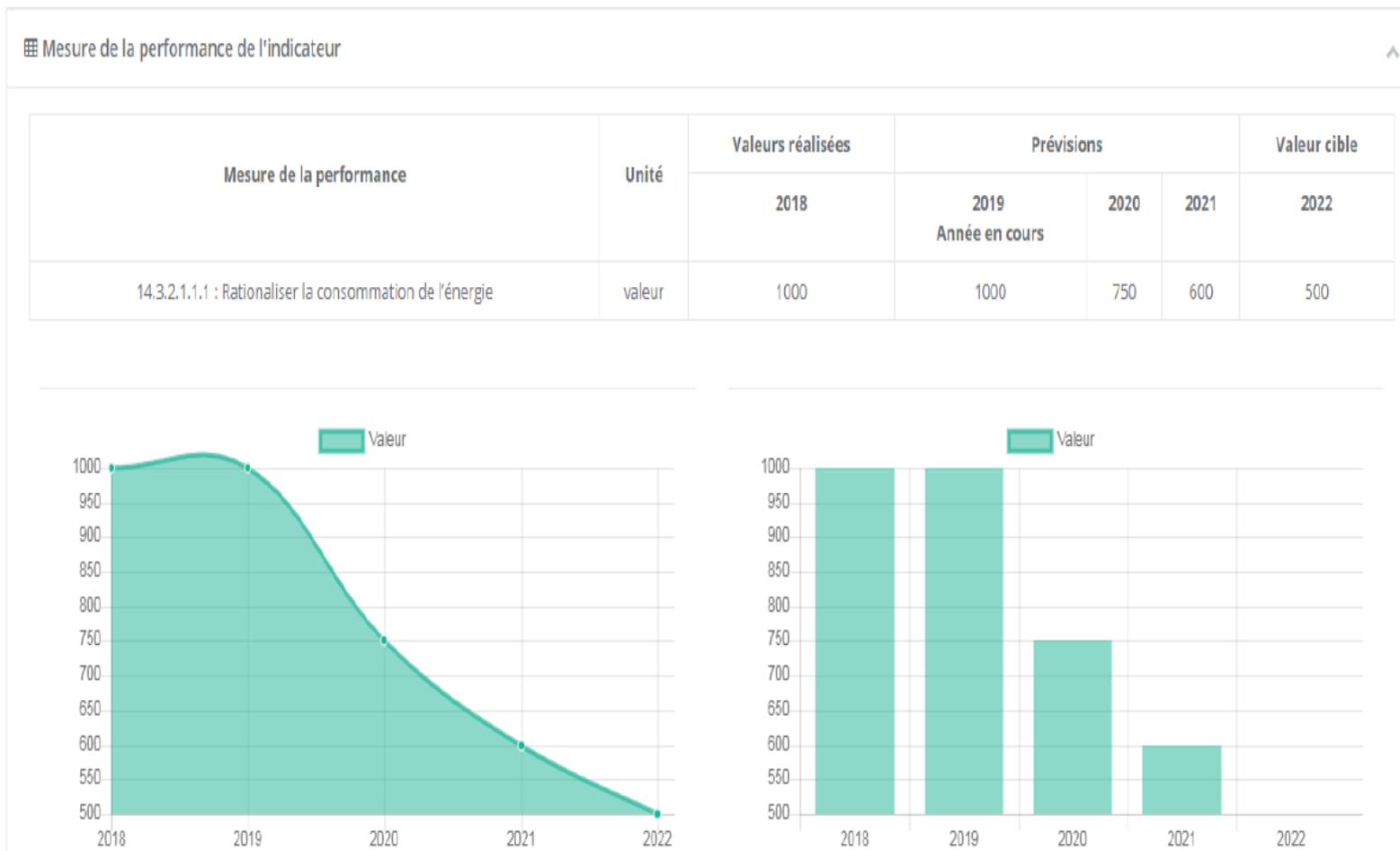
L'impact d'une représentation graphique sera maximum si la forme respecte quelques règles de base :

- **SIMPLICITE**
  - Lecture facile (découpage du tableau par titre, libellés indicateurs clairs, données repérables, couleurs -si possible- aidant à la lecture)
  - Compréhension facile (positionnement logique des données)
- **CONCISION**
  - Peu d'informations sur un même graphique ou dans un même tableau
  - Pas plus de 4 informations stratégiques par page
- **CLARTE**
  - Espacement suffisant
  - Taille des polices adaptée
- **PRECISION**
  - Explication des situations critiques (partie commentaire)
- **COMMUNICATION**
  - Lecture en diagonale et « préparez-vous à savoir... » en bas à droite de la 4<sup>ème</sup> de couverture

La règle des 3 éléments : le chiffre, le graphe et le commentaire



Un modèle possible de représentation graphique (extrait du guide SI performance CIMF)



- 6.1 Comptabilité analytique et analyse des coûts
- 6.2 L'identifications des objets de coûts
- 6.3 Les différentes approches analytiques
- 6.4 L'analyse des écarts budgétaires

## La comptabilité en appui du management

- Le terme de **comptabilité de gestion** remplace assez souvent (depuis la fin des années 1990), dans le privé comme dans le public, la notion de **comptabilité analytique** (en vogue après la seconde guerre mondiale) qui, elle-même, s'était substituée à celle de **comptabilité industrielle** (issue du Taylorisme).
- C'est la traduction du terme anglo-saxon de « **management** ou **managerial accounting** ».
- La comptabilité de gestion, à **finalités exclusivement internes** dans les entreprises, s'appuie sur la comptabilité générale (ou financière) qui est organisée autour de l'obligation de fournir des informations à des tiers essentiellement externes (banques, clients, État, associés...)

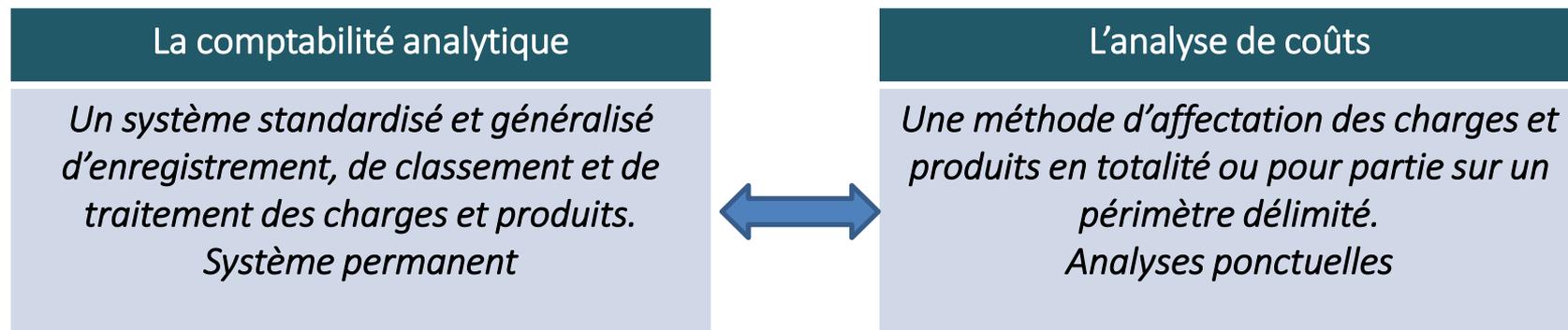
### La comptabilité de gestion : un système adaptatif

- La comptabilité de gestion ne repose pas sur un système normalisé. Elle **s'adapte sur mesure** aux caractéristiques de l'organisation, à ses produits, à sa structure et aux projets qu'elle développe.
- La comptabilité générale fournit un résultat global et une situation patrimoniale. La comptabilité de gestion **analyse la composition** des coûts et du résultat et cherche à **comprendre les dérives** éventuelles.
- La comptabilité de gestion constitue, dans une **logique autant rétrospective** que **prospective**, une **aide prioritaire à la décision** pour les managers.

### La comptabilité de gestion : un certain reflet de l'organisation

- La comptabilité de gestion repose sur :
  - Une **certaine conception** de l'**organisation** du point de vue de ses dirigeants,
  - Une **modélisation des échanges** et des flux internes.
  
- La comptabilité de gestion vise à l'affichage et à la maîtrise des coûts au regard des objectifs de performance. Cependant ....
  - Un **coût est toujours une « hypothèse »**, une opinion, la résultante du choix d'un modèle particulier de comptabilité de gestion.

## Une différence entre analyse de coûts et comptabilité analytique

**L'analyse de coûts a pour but :**

- De **connaître** les coûts des prestations délivrées
- D'envisager **la réduction des coûts en maintenant la qualité** des prestations
- D'étayer **la prise de décision** portant sur le **développement** des actions et des projets
- D'identifier les **ressources utiles** en fonction des activités déployées

## La comptabilité analytique dans le secteur public : d'une possibilité à une quasi « obligation »



L'exemple français

- **Le décret GBCP du 7 novembre 2012 (articles 55 et 59) :**

Selon les besoins....il est tenu une comptabilité analytique.

***« La comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet .... de mesurer le coût d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et le cas échéant des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion »***

- **Le décret GBCP du 7 novembre 2012 et décret du 24 septembre 2018 (article 209) :**

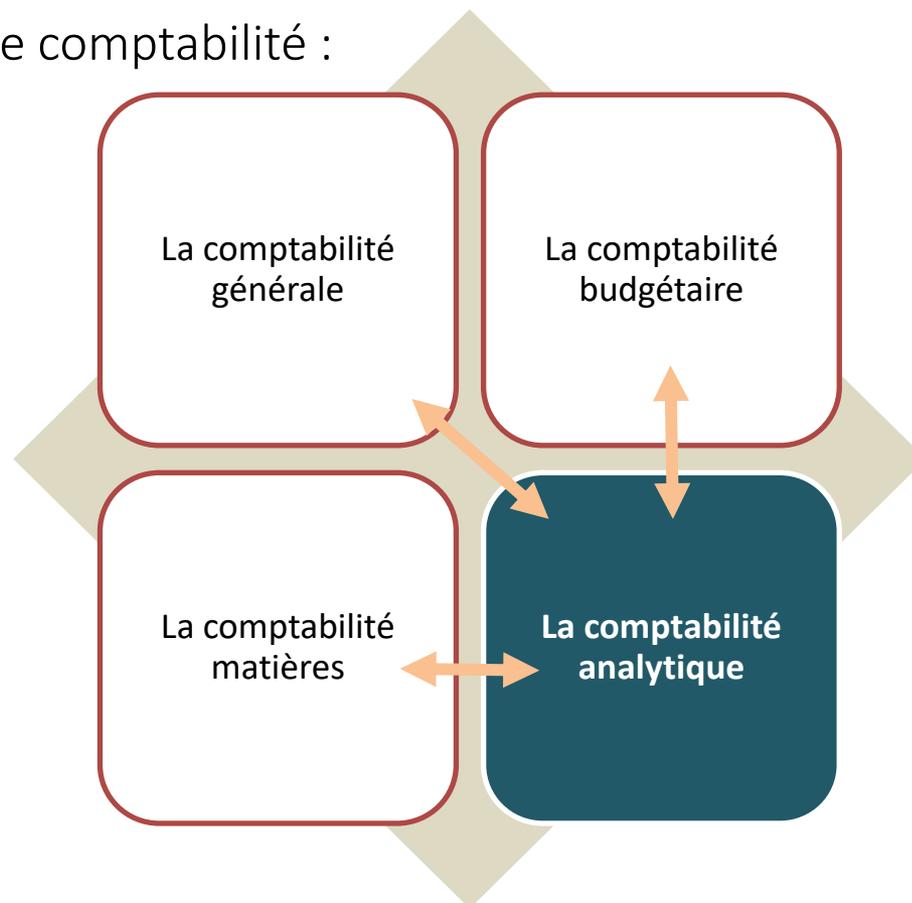
***« L'ordonnateur est chargé, le cas échéant, de la comptabilité analytique. Il peut en confier la tenue à l'agent comptable.***

***Les principes régissant la comptabilité analytique sont fixés par arrêté du ministre chargé du budget. Les modalités d'élaboration de cette comptabilité sont définies par l'organe délibérant sur proposition de l'ordonnateur, dans le respect de ces principes.***

***L'agent comptable veille à la cohérence de la comptabilité analytique avec la comptabilité budgétaire et générale de l'organisme. En cas de difficulté, il informe l'ordonnateur et, le cas échéant, l'organe délibérant. »***

### L'articulation entre les comptabilités

- L'analyse de coûts (comme la comptabilité de gestion) s'appuie sur les autres types de comptabilité :



## L'articulation entre les comptabilités

	COMPTABILITÉ BUDGETAIRE	COMPTABILITÉ GÉNÉRALE	COMPTABILITÉ MATIÈRES	COMPTABILITÉ ANALYTIQUE
OBJECTIFS PRINCIPAUX	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Préparation et suivi du budget</li> <li>- Respect des autorisations budgétaires accordées</li> <li>- Analyse du respect des engagements budgétaires de l'établissement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Analyse patrimoniale</li> <li>- Régularité, sincérité, image fidèle</li> <li>- Détermination du résultat</li> <li>- Rentabilité globale de l'organisation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Enregistrement et suivi des flux et des stocks de matières et évaluation des pertes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Analyse de gestion</li> <li>- Allocation optimale</li> <li>- Analyse de rentabilité</li> <li>- Choix d'investissement</li> <li>- Tarification</li> </ul>
RÈGLE D'AFFECTATION	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nomenclature normalisée</li> <li>- répartition de type M.P.A./ par groupe fonctionnel ou chapitre</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Plan comptable général</li> <li>- Par nature et par compte</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Par flux</li> <li>- Par stocks physiques de produit</li> <li>- Par matière première</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Par destination</li> </ul>
USAGE	Interne et externe	Avant tout externe	Interne	Avant tout interne
MÉTHODES	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Comptabilité d'engagement</li> <li>- Suivi budgétaire</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Évaluation du résultat</li> <li>- Soldes intermédiaires de gestion</li> <li>- Plan de trésorerie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Inventaire</li> <li>- Gestion du stock</li> <li>- Valorisation du stock</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Calcul de coûts</li> <li>- Analyse des écarts</li> </ul>

## L'ajustement initial obligatoire du périmètre de charge :

	Définition
<b>Charges incorporables</b>	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, qu'il est nécessaire d'intégrer dans la détermination du coût
<b>Charges non incorporables</b>	Charges effectives, prises en compte dans la comptabilité générale, mais dont la comptabilité analytique fait abstraction
<b>Charges supplétives</b>	Charges hors budget qui ont une relation économique avec la production de l'organisation et qu'il convient d'intégrer au périmètre des charges pour l'analyse des coûts
<b>Coûts harmonisés</b>	Coût qui intègre dans le périmètre de charges une moyenne de charges par catégorie et non pas les charges réelles supportées par la structure ou l'activité
<b>Produits / recettes</b>	Produits des ventes et de la tarification, subventions
<b>Produits affectés</b>	Recettes rattachées directement à un objet de coût, financement conditionné par la réalisation d'une activité spécifique
<b>Prix de cession interne (PCI)</b>	Valorisation analytique de la valeur d'un échange de service ou de bien entre deux entités internes à l'entreprise

Les différentes appréhensions des coûts

**Le comportement des coûts**

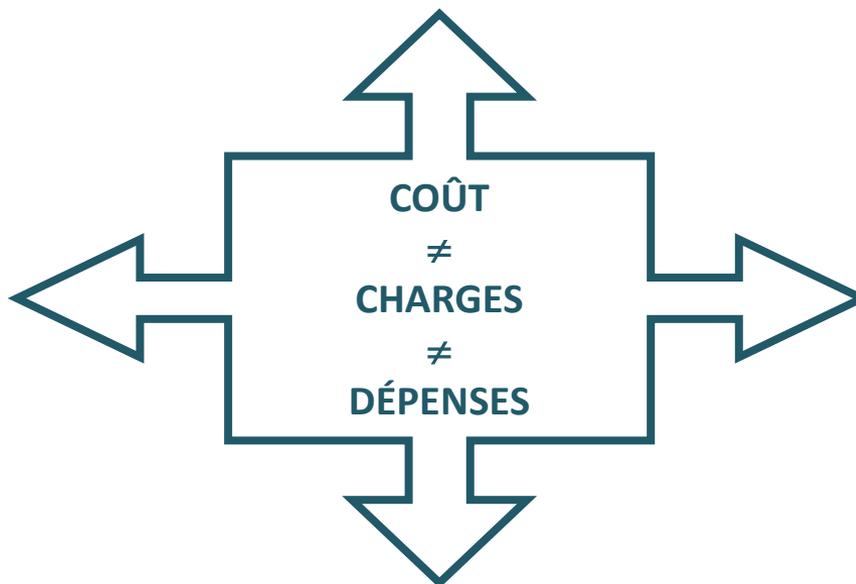
Coûts fixes et coûts variables

**La destination des coûts**

Coûts directs  
et coûts indirects

**Le contenu des coûts**

Coûts complets et  
coûts partiels



**Les coûts et la décision**

Coûts réversibles / irréversibles  
Coûts maîtrisables / inéluctables

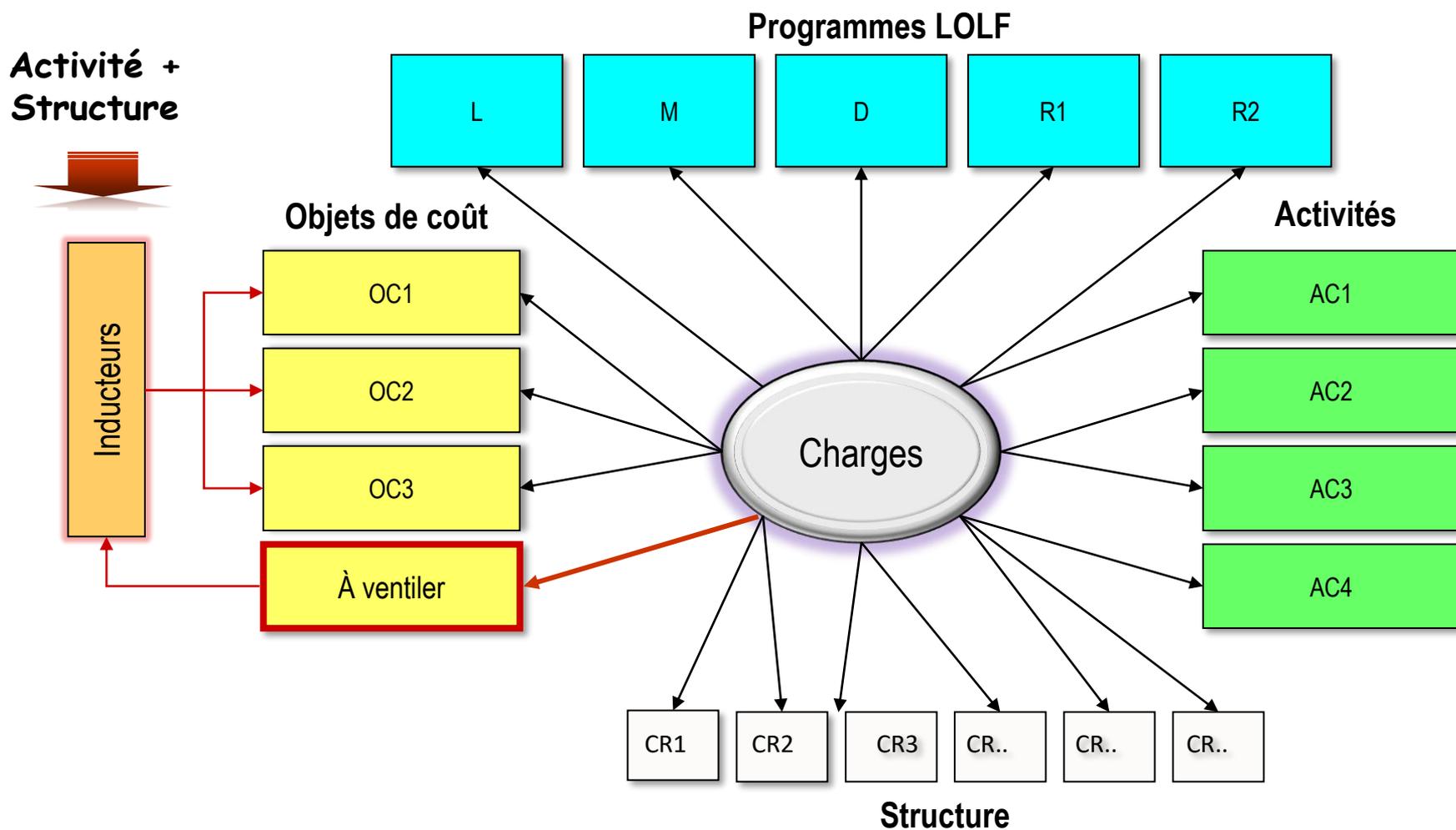
### La notion d'objet de coûts

- Ils sont associés aux objectifs poursuivis par l'organisation et **aux axes analytiques** (organiques, fonctionnels, produits, processus).
- Ils peuvent être **indépendants** les uns des autres, **imbriqués** (« poupée gigogne ») ou **interdépendants**.
- Ils constituent des **unités d'enregistrement des charges** et d'analyse pertinente des coûts.
- Ils sont **très divers** : fonctions, services, programmes, activités, projets, processus, activités, produits, décisions, entités géographiques, unités d'œuvre et/ou inducteurs d'activité...

## CENTRES DE RESPONSABILITE ET CENTRES D'ANALYSE

<b>Un responsable</b>	Les centres de coût	Les centres de profit	Les centres de chiffre d'affaires	Les centres d'investissement	Les centres discrectionnaires
<b>Une activité homogène</b>	<b>Objectif :</b>	<b>Objectif :</b>	<b>Objectif :</b>	<b>Objectif :</b>	<b>Objectif :</b>
<b>La possibilité de mesurer l'activité</b>	Maîtriser ses coûts À Activité constante	Maximiser (RT-CT) Ou Minimiser (CT-RT)	Maximiser l'offre : RT ou quantités réalisées	Maîtriser (RT-CT) et le retour sur investissement	Pouvoir expliquer l'utilisation des ressources
<b>Des charges directement affectables et contrôlables par le centre lui-même</b>					

Exemple : L'articulation des objets de coûts à l'Université



Exemple : nomenclature analytique d'un établissement de formation

AXES ANALYTIQUES		OBJETS DE COUTS PRINCIPAUX		OBJETS DE COUTS ELEMENTAIRES				FILTRES
NIVEAU 1	NIVEAU 2	NIVEAU 3		Niveau 4				
FORMATION (F)	1.1	Formations fonctionnaires stagiaires	1.1.1	Conservateurs	UE 1, UE 2....	FAD	Présent	
			1.1.2	Bibliothécaires	UE 1, UE 2, UE 3....	FAD	Présent	
	1.2	Formations diplômantes "Universitaires" / masters	1.2.1	Master SIB		FAD	Présent	
			1.2.2	Master HCP		FAD	Présent	
			1.2.3	Autres masters		FAD	Présent	
	1.3	Formations diplômantes établissement ENSSIB	1.3.1	Cadre op. des biblio (CODB)		FAD	Présent	
			1.3.2	Sciences de l'info. (DUSIB)		FAD	Présent	
	1.4	FTLV	1.4.1	Stages intra		FAD	Présent	
			1.4.2	Stages inter		FAD	Présent	
	RECHERCHE (V)	2.1	Activités de recherche	2.1.1 Différents projets de Recherche				
2.2		Valorisation et soutien						
PUBLICATION (P)	3.1	BBF	3.1.1	Papier				
			3.1.2	Numérique				
	3.2	Collection papier	3.2.1	Papier				
			3.2.2	Numérique				
	3.3	Coll. Boite à outils	3.3.1	Papier				
			3.3.2	Numérique				
	3.4	Coll. La numérique						
	3.5	Média numérique						
	3.6	Bibliothèque numérique						

RAYONNEMENT (R)	4.1	Actions internationales					
	4.2	Evénements	4.2.1	Colloques			
			4.2.2	Séminaires			
			4.2.3	Expositions			
	4.3	Bibliothèque	4.3.1	Documentation			
			4.3.2	Services			
GESTION INTERNE (G)	5.1	Pilotage des ressources (DRH, DF, DSI )	5.1.1	Gestion administrative			
			5.1.2	Formation & Professionnalisation			
	5.2	Communication					
	5.3	Logistique générale	5.3.1	Matériels et équipements			
			5.3.2	Services généraux			
			5.3.3	Reprographie			
5.4	Informatique	5.4.1	Achats et maintenance				
		5.4.2	Projets informatiques				

## Une différence entre les méthodes en coûts partiels et complets

**Les modèles  
en coûts partiels**

- Le modèle de la contribution
- L'imputation rationnelle des charges fixes

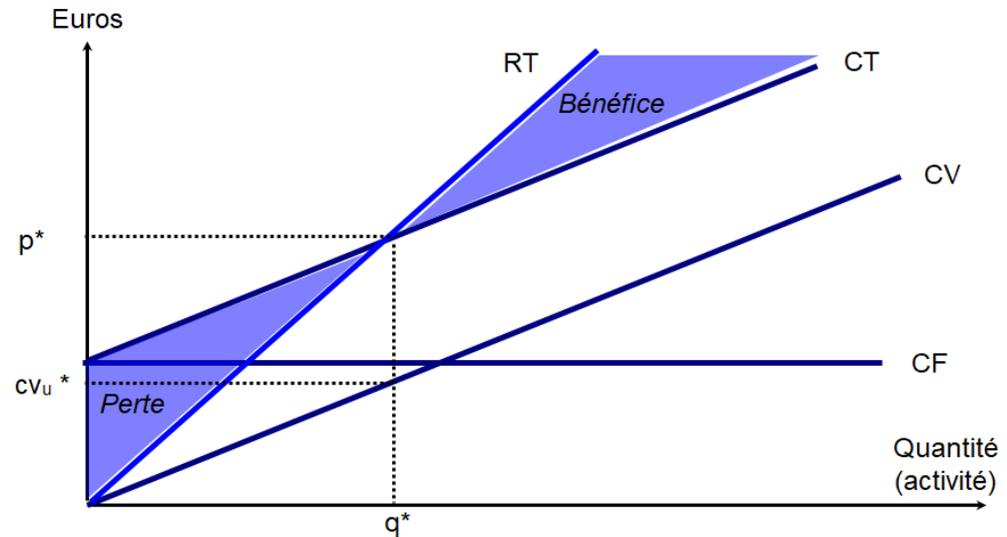
**Le Target  
costing  
(coût cible)****Les modèles  
en coûts complets**

- Le modèle des sections homogènes
- La comptabilité par activités (ABC)

## La méthode de contribution

Cette méthode permet de **déterminer le « point mort »** (seuil de rentabilité) pour un produit ou une prestation donnée.

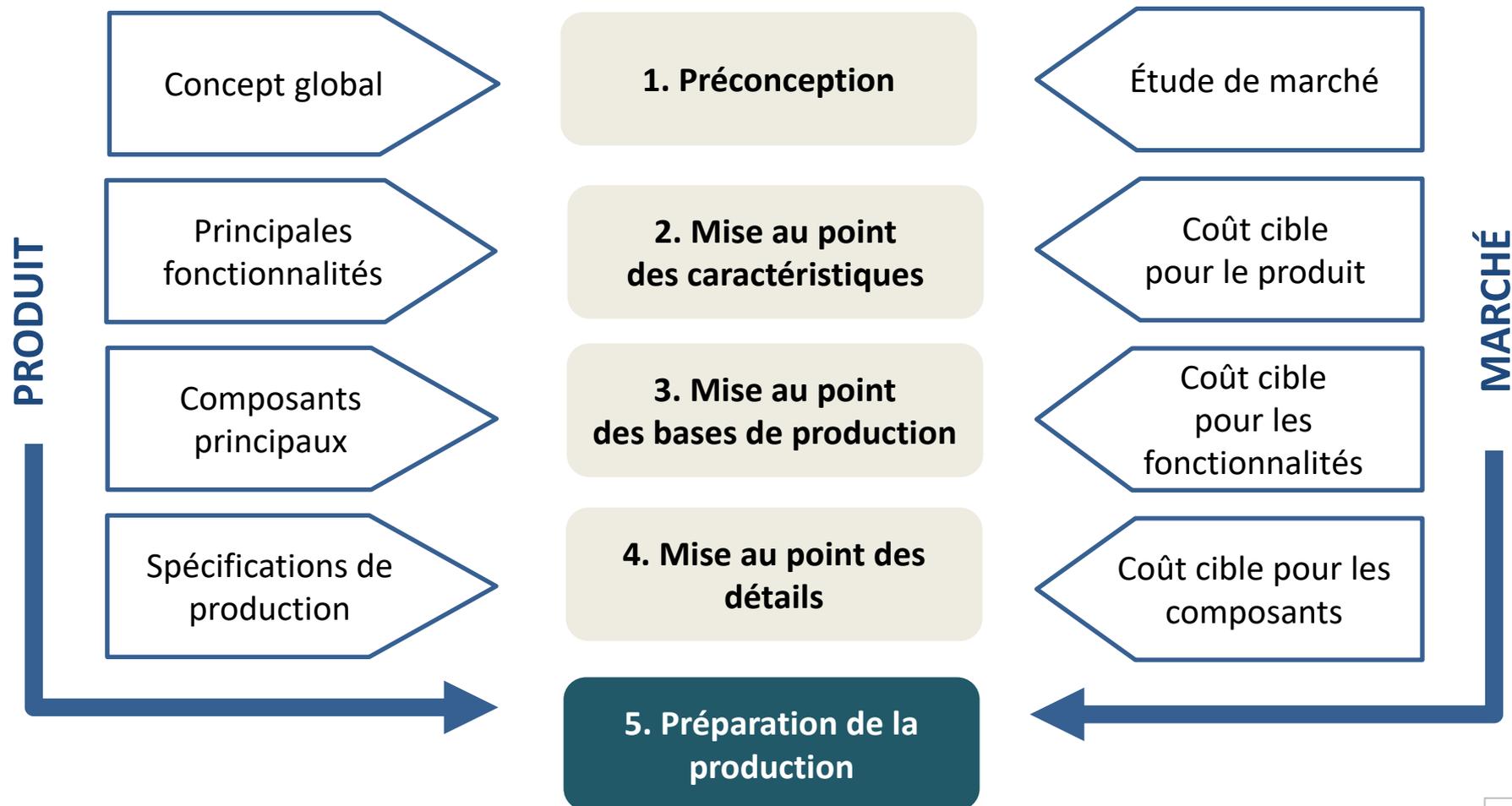
Adaptée au secteur public, elle permet de déterminer le niveau de **subventionnement** idéal qui permet de limiter les « pertes » (quel est le niveau de déficit acceptable en fonction du montant de la subvention OU que peut-on financer au delà de la subvention).



Définir les marges de manœuvre pour atteindre un équilibre budgétaire avec ou sans subvention :

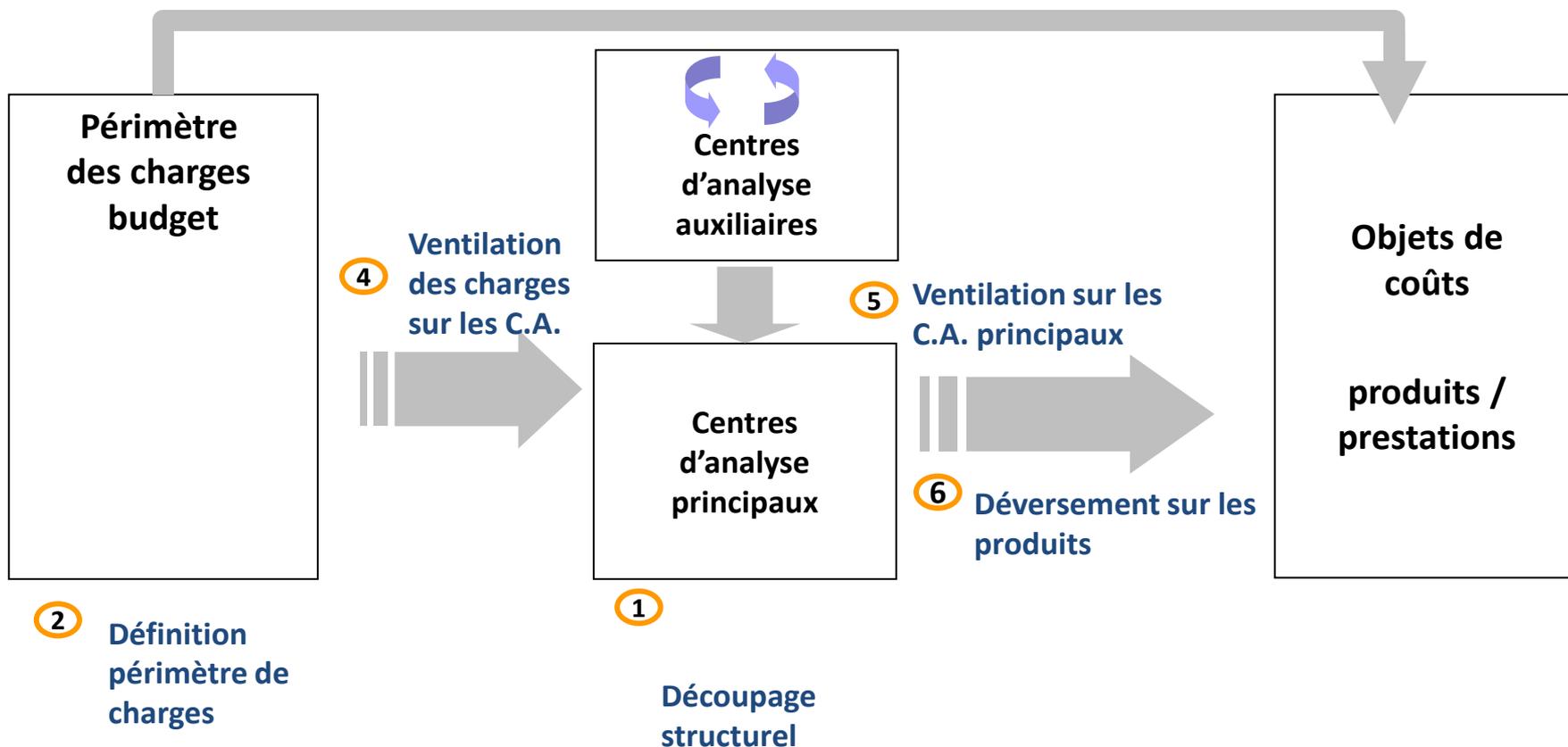
- **Agir sur le volume de l'activité** (quantités de prestations ou de produits réalisés) :  $Q^* = CF / (P-v)$
- **Agir sur les coûts variables unitaires** :  $v^* = P - (CF/Q)$
- **Agir sur le « prix »** (ou coût budgété) des prestations ou des produits réalisés :  $P^* = v + (CF/Q)$
- **Dans le cas d'une subvention forfaitaire (F) et d'une subvention unitaire (s)** :  $CF + (v \times q) = (P \times q) + (s \times q) + F$

Le Target Costing ou « design to cost »



La méthode de sections homogènes

3 Affectation directe aux prestations



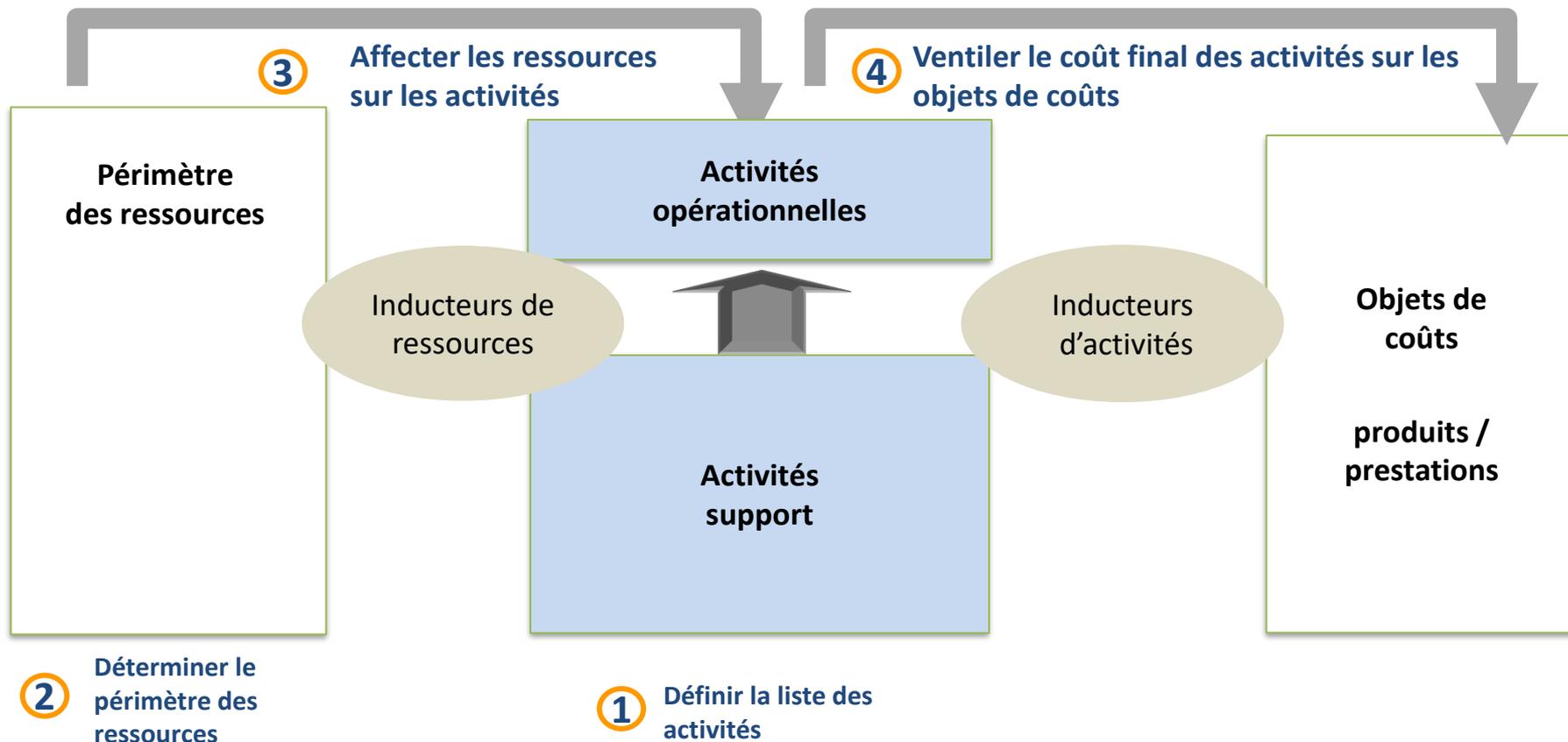
## La méthode de sections homogènes

	Avantages	Inconvénients
<b>La comptabilité analytique en sections homogènes</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Modèle en coût complet traitant de l'ensemble <b>des charges consommées</b> ;</li><li>• Découpage organique en <b>centres d'analyses principaux et auxiliaires</b> ;</li><li>• <b>Déversement en cascade</b> des données de l'exécution budgétaire vers les biens ou services ;</li><li>• <b>Une seule unité d'œuvre par centre d'analyse</b> censée traduire de manière « homogène » le fonctionnement du centre.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Les unités d'œuvre sont plus utiles à la mécanique analytique qu'à la compréhension des coûts ;</li><li>• Les charges de structure sont déversées globalement sur les centres « producteurs » et les « prestations » ;</li><li>• Difficulté de remonter dans la chaîne de création des coûts ;</li><li>• Difficulté pour identifier les causes de dérives des coûts.</li></ul>

## La comptabilité ABC (activity based costing)

- Une approche transversale par **processus et par activité** ;
- Une hypothèse de plus grande **stabilité des activités** par rapport aux services ou centres de responsabilités ;
- Les **inducteurs de ressources** : la nature et le volume des ressources consommées sont justifiés par les activités ;
- Les **inducteurs d'activités** : critères qui permettent la ventilation du coût de l'activité sur l'objet de coût ;
- Le traitement attentif réservé aux **charges dites de structure**, ou indirectes, concernant les activités supports ;
- La notion de processus, de chaîne d'activité générant des échanges valorisés comptablement (élasticité coût, plus-value) : **la création de valeur** ;
- L'identification **d'activités « cœur de métier »** et d'autres plus « externalisables ».

La comptabilité ABC (activity based costing)



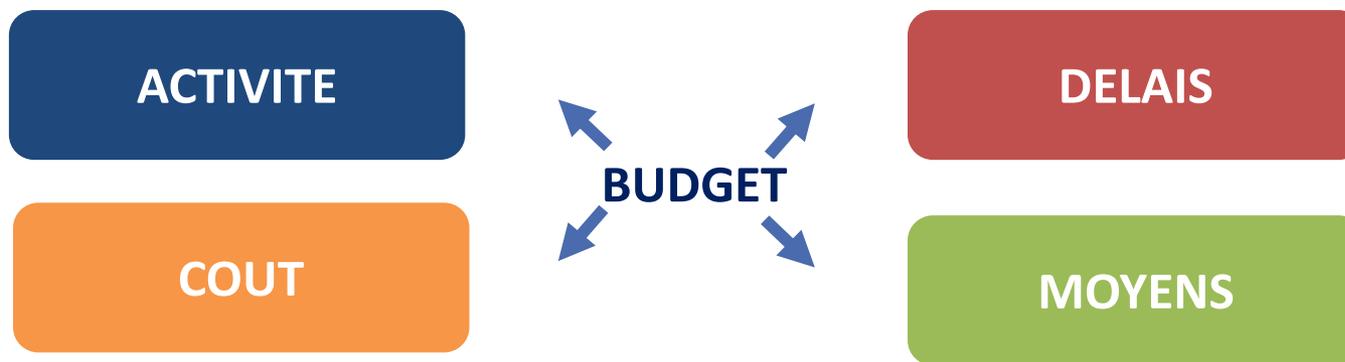
## La comptabilité ABC (activity based costing)

	Avantages	Inconvénients
<p><b>La comptabilité analytique par activités</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modèle en coût complet traitant de <b>l'ensemble des ressources</b> ;</li> <li>• Découpage transversal de la <b>structure par activités</b> et par processus (opérationnels et supports) ;</li> <li>• Les activités traduisent des « <b>métiers</b> » ;</li> <li>• Identification <b>d'inducteurs</b>, facteurs explicatifs des coûts ;</li> <li>• <b>Compréhensible des agents</b> car traduisant la complexité et la réalité de leurs activités.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Notion d'inducteur plus difficile à comprendre que celle d'unité d'œuvre ;</li> <li>• La multiplicité des inducteurs complique les règles de déversement ;</li> <li>• Méthode plus axée vers l'analyse de la valeur des activités que vers leur réduction des coûts ;</li> <li>• La suppression des activités pose problème.</li> </ul>

### L'intérêt de l'analyse détaillée des écarts budgétaires

- **L'analyse d'écarts consiste en l'appréciation a posteriori des différences entre des coûts constatés et les coûts préétablis (standards) :**
  - évaluer les différents facteurs qui ont fait dévier le coût réel du coût préétabli ;
  - prendre des mesures correctives.
  
- **Les écarts permettent en général de mettre en évidence :**
  - la pertinence de l'allocation des ressources humaines ;
  - les impacts de répartition du travail et l'impact de l'organisation sur les coûts ;
  - l'efficacité du personnel, voire la productivité ;
  - les dérives du coût horaire ;
  - la sur-consommation de ressources (masquant une diminution de l'activité par exemple) ;
  - les surcoûts liés au prolongement des délais (coût à terminaison révisée) ;
  - la mauvaise estimation des standards initiaux.

Les facteurs à l'origine d'un écart budgétaire : critères de variabilité



### Exemple du nombre de contentieux de la préfecture

	PREVU	REALISE	ECART
Nombre de contentieux	900	780	-13,3%
Nombre d'heures	2	2,2	+10%
Coût horaire	60	63	+5%
<b>Résultat</b>	<b>108 000</b>	<b>108 108</b>	<b>+0,1%</b>

Les différents types d'écarts

ÉCART BUDGÉTAIRE ↔ 108€

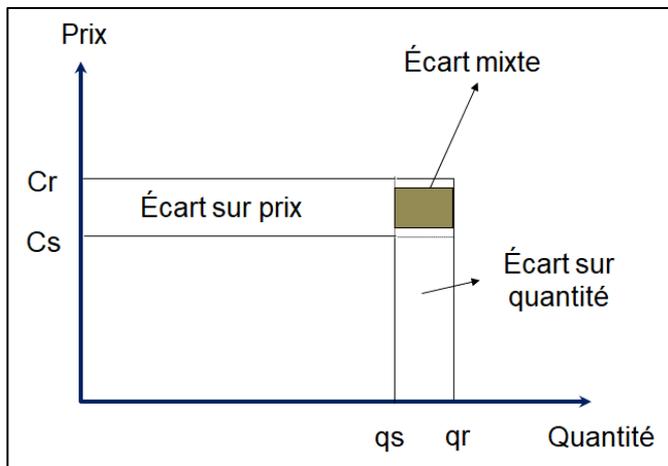
ÉCART SUR L'ACTIVITÉ  
↔  $(-120) * 120 = -14\ 400€$

ÉCART GLOBAL SUR STANDARD  
↔  $(138,6 - 120) * 780 = 14\ 508€$

ÉCART SUR QUANTITÉ  
↔  $0,2 * 60 * 780 = 9\ 360€$

ÉCART SUR COÛTS  
↔  $3 * 2,2 * 780 = 5\ 148€$

ÉCART DE RÉPARTITION  
DES MOYENS



7.1

La notion de reporting

7.2

Le dialogue de gestion

7.3

Les bonnes pratiques de la communication de gestion

## Le reporting : une définition

« Une activité du contrôle de gestion qui vise à rendre compte périodiquement à la Direction des performances et des résultats observés conformément aux objectifs de l'organisation »

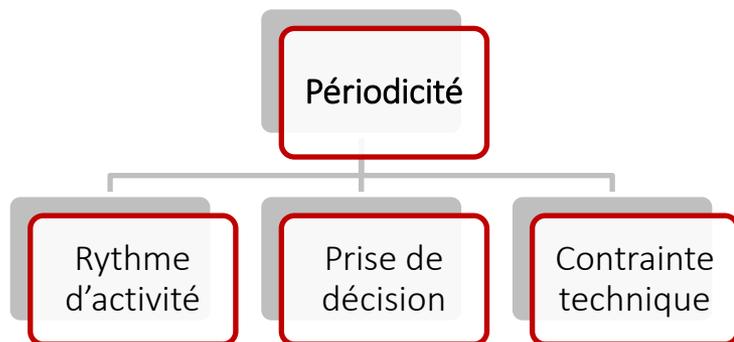
(YMAGO Conseil)

## Les leviers d'un reporting efficace

- Une **action de communication** :
  - **Un support adapté** (PPT par exemple) privilégiant la présentation graphique ;
  - **Insister sur l'essentiel** et s'appuyant sur des exemples significatifs ;
  - Des **propos adaptés à l'auditoire** et à la « culture interne » ;
  - Un **discours** logique (« story telling ») **percutant, persuasif mais non blessant**.
- La comparaison des résultats par rapport aux **périodes antérieures et aux cibles**
- La mise en évidence des **points forts, des progressions/améliorations, des risques renforcés, des dégradations**
- Une **dimension prospective** : tendances, « reprévisions » et mesures correctives induites
- L'analyse des résultats depuis la dernière réunion de reporting (**tableau de bord de suivi des mesures**)

## La périodicité

*La périodicité peut être déterminée selon 3 facteurs :*



*La périodicité a un impact sur la nature des analyses qui seront menées, et sur le document produit*

**ANNUEL**

- Bilan / rétrospectif
- Communication externe
- Rapport

**TRIMESTRIEL**

- Reporting / replanification
- Pilotage interne
- Tableau de bord

**MENSUEL**

- Reporting / replanification
- Pilotage interne – communication instances
- Tableau de bord commenté
- Un indicateur trimestriel peut intégrer un tableau de bord mensuel

« *Le dialogue de gestion est un processus par lequel différents échelons administratifs échangent des informations et parviennent à une décision concertée. La fonction contrôle de gestion est souvent «à la manœuvre» pour organiser ce dialogue: produire les indicateurs, définir les inducteurs de coûts, répartir les moyens entre services.* » Guide du contrôle de gestion 2015

### Les objectifs du dialogue de gestion

- Amener les acteurs à **participer au dispositif de performance** (faire évoluer les expertises, permettre l'accès à la formation, dédramatiser).
- Faire valoir l'intérêt des acteurs, **ce que chacun peut retirer** : agents, publics, opérateurs.
- Envisager les **modalités d'intéressement** aux résultats de gestion et à l'atteinte des performances.

### Les méthodes d'animation du dialogue de gestion

- Organisation de **réunions de sensibilisation** aux objectifs et outils du CDG.
- **Présentation de cas**, d'exemples d'application du contrôle de gestion (invité extérieur à l'entité).
- Organisation de **formations-ateliers**
- **Laisser du temps** pour l'appréhension des résultats et la modification des pratiques
- Recueillir les **idées d'ajustement** des indicateurs et outils de CDG.../...

La diffusion

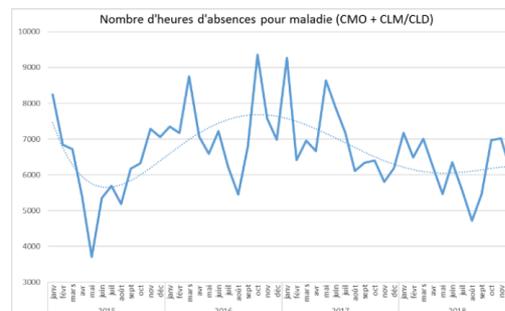
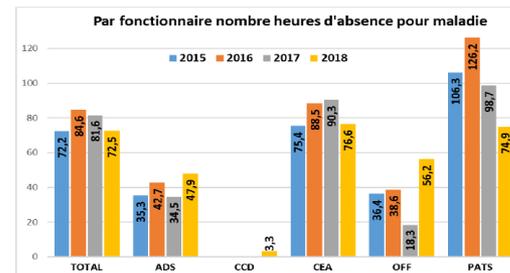
- Une diffusion ciblée pour un impact maximum
  - Instaurer un **plan de « reporting »** en accord avec le calendrier du dialogue de gestion interne
  - Définir et lister précisément les **destinataires**
  - Viser un **public homogène**
  
- Une diffusion ciblée :
  - Auprès des **destinataires pour action** disposant d'une marge de manœuvre ou d'un pouvoir de décision
  - Auprès des contributeurs du tableau de bord, **« pour information »**, afin de maintenir la mobilisation autour de l'outil

IV. Absences : Analyse des indisponibilités pour Maladies (2015↔2018)

L'indisponibilité des agents pour maladies (CMO CLM/CLD) recule sur un an de **-11,2%** à 72,5 heures par fonctionnaire.

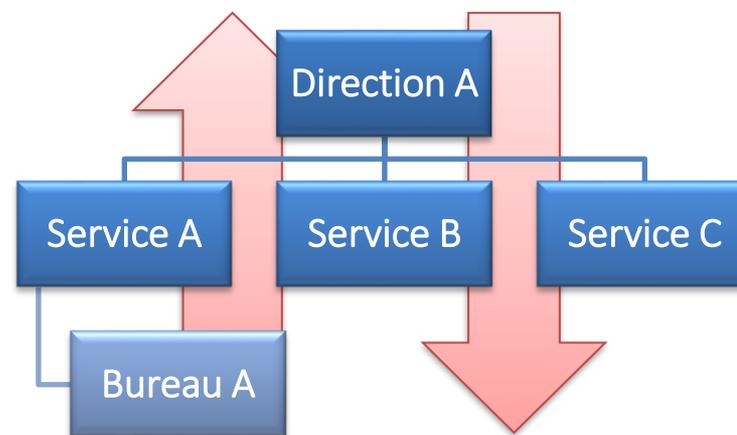
Par catégorie

- PATS : 74,9 H/F → **-24%** (-40% sur 2 ans)
- CEA : 76,6 H/F → **-15%**
- ADS : 47,9 H/F → **+39%**
- OFF : 56,2 H/F → **+207%**



Après avoir été, dans un créneau de **6000 ↔ 9000** heures mensuelles entre septembre 2015 et septembre 2017, les heures d'absences mensuelles pour maladies sont contenues dans un créneau **5000 ↔ 7000** heures depuis mi-2017

Bilan RH (extrait) DDSP XY  
31/12/2018



## Les 10 bonnes pratiques

**« Ce qui est trop simple est toujours faux, ce qui est trop précis souvent inutilisable... »  
(Paul Valéry)**

1. Faire **valider les résultats** par les « services-sources »
2. Interroger les agents concernés avant toute communication généralisée d'informations sensibles et d'écarts aux objectifs
3. Organiser des **réunions périodiques** au-delà de la diffusion des tableaux de bord
4. **Partager les bonnes pratiques** entre directions et services
5. Différencier les résultats associés à un **effort de gestion, des effets d'aubaine** ou liés à une variation conjoncturelle du contexte
6. Faire partager **l'intérêt d'appliquer les objectifs** et ce que cela induit au quotidien tant pour les agents que pour les bénéficiaires (publics, usagers...)
7. Penser que la performance résulte de l'intervention mais aussi de **l'implication des agents**
8. Elaborer des « **contrats de performance** » internes indiquant les modalités de prise en compte et de **valorisation des résultats**
9. **Suivre le plan d'action** régulièrement et **l'adéquation entre les ressources injectées et les effets constatés**
10. **Rester réaliste .../...**

The logo for Ymago Conseil features the word "ymago" in a large, teal, rounded sans-serif font. Below it, the word "conseil" is written in a smaller, teal, rounded sans-serif font. The text is centered over a light brown rectangular background.

ymago  
conseil

Merci de votre confiance