



HAL
open science

Importance et rôles du contrôle de gestion dans une Université publique : une étude de cas

Yao Messah Kounetsron

► **To cite this version:**

Yao Messah Kounetsron. Importance et rôles du contrôle de gestion dans une Université publique : une étude de cas. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900539

HAL Id: hal-01900539

<https://hal.science/hal-01900539v1>

Submitted on 26 Oct 2018

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

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

Importance et rôles du contrôle de gestion dans une Université publique : une étude de cas

Yao Messah KOUNETSRON

Résumé :

Les universités publiques ne sont pas épargnées par les défis de la mondialisation notamment la concurrence des structures de formation privées et la nécessité d'assurer une formation de qualité aux étudiants pour améliorer leur chance sur un marché du travail de plus en plus concurrentiel. Ainsi le contrôle de gestion, outil de management des performances répandu dans les entreprises privées, mérite d'être mobilisé aussi dans les établissements de formation publics malgré leurs spécificités. A partir du cas d'une Université publique au Togo, ce papier veut montrer que le contrôle de gestion ne peut être limité à un contrôle financier et qu'il est nécessaire de mobiliser d'autres outils pour assurer un pilotage performant de ces organisations.

Mots clés : Contrôle de gestion, rôles, université publique.

Abstract :

Public universities aren't out of globalisation matters such as concurrence with private universities and the necessity to assume formation of quality to student and improve their chance on labour market. Management control, use in private enterprises as performance management tool, should be implement in public sector education institutions instead of their particularities. In this paper we use a case study focus on a public university to show that management control can't be limited to financial control. There is need to mobilise other tools to perform management in these organizations.

Key words: Management control, rules, public university.

Le contrôle de gestion fournit aux managers des outils de pilotage de la performance. A ce titre, toutes les organisations aussi bien privées que publiques en ont besoin pour être efficaces et efficientes. En plus, la mondialisation et l'intensification de la concurrence n'épargne pas les organisations publiques. Les Universités publiques ont l'obligation d'être performantes au même titre que les établissements privés, et ceci pour plusieurs raisons. Premièrement, il s'agit d'assurer une bonne utilisation de ressources publiques qui constituent la principale source de financement de ces institutions dans une logique de limitation du gaspillage des ressources. Deuxièmement, les Universités publiques doivent s'assurer de la qualité des produits que sont les diplômés qu'elles déversent sur le marché du travail, étant

entendu que la compétition y ai de plus en plus rude. Enfin, face à la concurrence des Universités et établissements privés, les universités publiques ont l'obligation d'attirer les meilleurs étudiants et enseignants. En Afrique, les grandes Université de renom sont plutôt rares. Cependant, dans la zone du Conseil Africain et Malgache pour l'Enseignement Supérieur (CAMES), on peut noter des efforts en vue d'améliorer la performance de l'enseignement supérieur. L'adoption d'une politique d'assurance qualité par le CAMES qui apparaît désormais comme une agence de qualité est un exemple. Toutes les conditions sont réunies pour qu'on parle de contrôle de gestion dans les Universités publiques en Afrique, mais la littérature semble totalement silencieuse sur les pratiques de contrôle de gestion dans ces organismes. Cela suscite l'interrogation suivante : quel contrôle de gestion pour les Universités publiques ?

Deux éléments de spécificité de ces organisations justifient la question du rôle centrale que doit jouer le contrôle de gestion. D'abord il s'agit d'organismes publics qui ne poursuivent pas un objectif de maximisation du profit. Ainsi la performance dans sa dimension financière est limitée à une logique d'économie. Ensuite, compte tenu de la nature de leurs activités, la performance d'un établissement d'enseignement ne peut se résumer à un résultat financier mais peut être aussi appréhendée par l'intermédiaire de la qualité des produits mis sur le marché. Ceci est la conséquence d'un processus impliquant plusieurs acteurs et activités. Au niveau de chaque maillon de cette chaîne il sera possible d'évaluer la performance sous différentes formes.

A partir d'une étude de cas, l'objectif de ce papier est de présenter les pratiques de contrôle actuelles, afin de révéler les limites et montrer que le contrôle de gestion doit être au centre du management de l'Université publique. Pour cela, la première partie fait la synthèse de la littérature sur le contrôle de gestion dans les Universités. La deuxième, présente le cas et les pratiques de contrôle de gestion identifiées. Enfin, la troisième partie analyse et discute les résultats.

1. Le contrôle de gestion dans les Universités : une synthèse de la littérature

La gestion de la formation ou d'une organisation développant des activités de formation implique selon Cohen (1997), des responsabilités opératoires relevant des domaines de la pédagogie, de l'administration et logistique, de la communication, de la gestion comptable et

financière et, de la gestion des ressources humaines. Concernant la gestion comptable, il s'agit du suivi des coûts de revient en comptabilité analytique, l'incidence des projets sur les charges et produits, la mesure des contributions aux résultats, donc de façon générale le suivi comptable de la formation. Aussi, le suivi des équilibres financiers, la gestion budgétaire ou la gestion de la trésorerie sont-ils des aspects importants. Ce cadre générale de gestion des organismes ou des établissements de formation, montre l'importance de plusieurs outils de contrôle de gestion, qui fournit l'essentiel des outils de management de la performance des organisations. La mise en place du contrôle de gestion apparaît donc indispensable dans la gestion d'un établissement de formation aussi bien public que privé.

Selon Bouquin (1997), le contrôle de gestion est un processus articulé autour de deux phases essentielles. La première concerne la planification de court terme et débouche sur les budgets. La seconde concerne le suivi des réalisations mettant en exergue des écarts suite à la comparaison entre prévisions et réalisations. Il s'agit aussi de suivre les indicateurs liés aux facteurs clés de succès. Cependant, il est nécessaire de tenir compte des spécificités de chaque organisation dans le déploiement des différents outils.

Selon Vulliez (1997), les établissements d'enseignement sont caractérisés par les apprenants qui y sont formés, les enseignants dont ils disposent, les méthodes et processus pédagogiques appliqués et enfin leurs notoriété et image. La gestion consistera à combiner ces caractéristiques pour atteindre les objectifs fixés. Cet auteur reconnaît que les objectifs de l'entreprise éducative sont souvent implicites ou mal formulés et qu'il est nécessaire de mieux les préciser. L'évaluation et le contrôle de l'entreprise éducative doit prendre en compte quatre aspects : les objectifs et missions, les enseignants, les apprenants, et enfin le budget.

Les Universités publiques sont des organisations spécifiques au regard d'abord de les activités de formation et recherche qui s'y déroulent faisant d'elles des entreprises de service. Ensuite le caractère d'organisation publique rend spécifique leur gestion. Le contrôle de gestion, dans le cadre d'une organisation publique dont l'objectif n'est pas la maximisation du profit, garde néanmoins ses objectifs qui sont d'assurer l'efficacité, l'efficience et l'économie (Bouquin, 1997). La dimension efficacité revient à identifier des objectifs pertinents et provoquer des comportements cohérents avec ces objectifs, d'où le rôle d'assurance qualité. Sur le plan de l'efficience, il s'agit d'utiliser les ressources disponibles de la manière la plus productive en évitant le gaspillage. La dimension d'économie fait allusion à la nécessité de se procurer les ressources au moindre coût. En tenant compte de la spécificité des services, le contrôle doit permettre une évaluation des ressources consommées, une évaluation des réalisations et une

comparaison avec les meilleures pratiques (Gervais, 1997). Cela revient à déterminer les coûts et identifier les causes des consommations de ressources afin de les suivre dans des tableaux de bord, faire un lien entre la qualité des prestations et les moyens mis en œuvre, ou encore mettre en place une démarche de *benchmarking* permettant une amélioration continue par comparaison aux meilleurs pratiques.

Le statut d'établissement public, bien que ne modifiant pas l'objectif du contrôle de gestion dans les Universités publiques, aura une influence sur les pratiques et leur efficacité. Les Universités publiques sont financées essentiellement par des ressources publiques garanties par l'Etat. Les ressources propres sont généralement faibles compte tenu du fait que c'est l'autorité publique qui fixe les tarifs non pas dans le but de couvrir les charges de l'institution mais de façon politique. Les difficultés de mesure du résultat de ces institutions poussent l'Etat à se focaliser surtout sur l'exigence d'une utilisation rationnelle des subventions accordées. En conséquence, les dimensions efficience et économie du contrôle de gestion seront favorisées par la comptabilité publique essentiellement orientée sur le suivi de l'utilisation des ressources budgétaires. Cependant l'autonomie de gestion implique une définition claire des objectifs à atteindre afin de juger de la pertinence des moyens et de la performance de l'institution universitaire. Fabre (2009) pense que les Universités sont des organisations politiques et cela handicape les outils de contrôle de gestion. Néanmoins il estime les Doyens des unités de formation et de recherche doivent jouer un rôle central dans la maîtrise des coûts à travers la mise en place d'une comptabilité analytique.

Les Universités publiques doivent faire face à la concurrence des Universités privées et le contrôle de gestion doit contribuer à la compétitivité de ces structures publiques.

2. Etude du cas ULT

Le contrôle de gestion est un processus décrit généralement en trois phases : la phase de finalisation, la phase de pilotage et la phase de contrôle.

2.1. La planification

Une des conditions du contrôle de gestion est l'existence des objectifs non ambigus (Burlaud, 1997). La planification permet de définir les objectifs de l'organisation et de faire un lien entre les objectifs de court terme et ceux de long terme. Le cas étudié dispose de document de

planification stratégique sur un horizon de six ans, de 2015-2020. Ce document identifie 8 axes de développement ainsi que les résultats attendus, les activités et échéances prévues. Cependant la mise en œuvre de ce plan tarde car les plans opérationnels sur trois ans qui devaient dans un premier temps émaner des différentes facultés, écoles et services de l'Université sont toujours arrêtés. En l'absence du plan opérationnel, les budgets sont toujours élaborés et adoptés sans qu'on ne puisse faire un lien avec le plan stratégique.

2.2. Le suivi des réalisations

Pendant l'exécution des actions, le suivi est nécessaire et demande une évaluation périodique des réalisations. Cette évaluation suppose l'existence d'un système d'information permettant d'avoir les informations sur l'acquisition et l'utilisation des ressources afin de déterminer des résultats ou contribution de chaque composant de l'Université. Les constats sont de plusieurs ordres. L'Université dispose d'une comptabilité plus proche de la comptabilité budgétaire que de la comptabilité générale. Depuis sa création dans les années 70, c'est seulement en 2015, que l'agent comptable a réussi à produire le compte de résultat et le bilan des exercices 2013 et 2014. Ces états financiers sont incapables de donner la valeur réelle du patrimoine de l'établissement car les biens ne sont pas évalués à leur valeur nette comptable, et les amortissements ne sont pas constatés ou calculés. Deuxièmement, on note l'absence d'une comptabilité analytique permettant d'évaluer les coûts de programmes de formation et d'évaluer la performance des différents programmes mis en œuvre au sein de l'institution. Enfin, les seuls éléments suivis sont les lignes budgétaires ou la trésorerie permettant d'assurer le fonctionnement continu de l'entité.

Ainsi les états financiers présentés sont annuels et concerne l'ensemble de l'Université. Aucun état intermédiaire (trimestriel ou semestriel) n'est présenté pour donner une situation à mi-parcours. Les différentes composantes de l'Université ne présentent aucun état financier ni annuel, ni à mi-parcours.

2.3. Le contrôle

Sur le plan financier, il n'existe aucun contrôle sur les résultats ni au niveau global, ni au niveau des sous-entités car des objectifs de résultat ne sont pas fixés aux différents responsables de l'Université. Il existe néanmoins un contrôle financier interne à l'Université qui assure la conformité des dépenses aux lignes budgétaires et aux besoins réels de l'entité.

Le contrôle externe effectué par le ministère de l'économie et la cour des comptes est effectué dans le sens de l'utilisation correcte des ressources budgétaires obtenues.

En somme, le contrôle est essentiellement budgétaire donc privilégiant l'aspect financier. Il s'agit d'un contrôle a priori par limitation de l'enveloppe financière de l'institution et de ses composantes, et d'un contrôle a posteriori vérifiant l'usage fait de ces ressources obtenues. On peut relever le fait que l'enveloppe budgétaire n'est pas entièrement disponible en début d'année mais octroyée par trimestre.

Tous les autres aspects du fonctionnement de l'Institution semblent non contrôlés compte tenu de l'absence de document formel fixant les objectifs sur les plans pédagogique, logistique et ressources humaines qui sont des dimensions importantes de la gestion de la formation (Cohen, 1997).

3. Discussion et conclusion

Le contrôle de gestion est un outil dont l'utilisation doit permettre aux dirigeants de maîtriser les différentes dimensions de la gestion d'un établissement d'enseignement. Les universités publiques doivent maîtriser le coût de formation en relation avec la question des produits finis. Le contrôle de gestion doit permettre de connaître le coût de chaque formation et identifier les déterminants de ce coût. Dans le but de maîtriser ces coûts, il est nécessaire d'identifier les processus et activités impliqués. Cette connaissance est fondamentale pour la mise en place d'une assurance qualité. Cependant l'existence d'un système d'information comptable performant est indispensable. Il apparaît primordial de dépasser la logique de la comptabilité budgétaire et mettre sur pied une comptabilité générale enregistrant toutes les opérations et présentant les états financiers exactement comme dans le cas d'une entreprise privée.

Le contrôle de gestion permet une gestion décentralisée et à ce titre, les différentes composantes de l'Université que sont les facultés, écoles et instituts, peuvent être transformés en de véritables centres de responsabilité. Ainsi ces sous-entités doivent tenir une comptabilité permettant de rendre compte de leurs activités en présentant des états financiers à mi-parcours. Des objectifs spécifiques à chaque centre de responsabilité doivent être fixés touchant aussi bien les aspects budgétaires ou financiers que les aspects pédagogiques, recherche, logistique, de communication et de gestion des ressources humaines.

Bibliographie

- Bouquin, H. (1997). Contrôle. In *Encyclopédie de Gestion* (Eds, Simon, Y., Joffre, P.). Paris : Economica, 667-686.
- Cohen, E. (1997). Gestion de la formation. In *Encyclopédie de Gestion* (Eds, Simon Y., Joffre P.), Paris : Economica, 1567-1580.
- Fabre, P. (2013). Le « doyen contrôleur des coûts » : outils de gestion et d'allocation des ressources dans la gouvernance des universités. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 19 (3) : 59 – 86.
- Gervais, M. (1997). Contrôle de gestion des activités de service. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Ed, Colasse B.), 2^e édition, Paris : Economica, 546-562.
- Vulliez, C. (1997). Gestion d'un établissement d'enseignement. In *Encyclopédie de Gestion*, (Eds, Simon Y., Joffre P.), Paris : Economica, 1500-1523.