

Si la fonction contrôle de gestion est de présence plus récente dans les établissements de santé et plus généralement dans le secteur public, l'histoire montre son apparition dès les années 1920 en milieu productif. L'intensification des situations de concurrence, les changements nécessaires et plus rapides auxquels doivent faire face tous les types d'organisation, marchandes ou à but non lucratif, poussent chaque entreprise à adapter ses modes de gestion, rendant le système de contrôle de gestion à la fois incontournable et à questionner.



C'est dans cet esprit que la Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de l'Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès a organisé un colloque international malicieusement intitulé « **Le contrôle de gestion dans tous ses états** ». Chercheurs, universitaires, professionnels juniors ou plus expérimentés ont présenté et échangé autour de nombreuses réflexions, pratiques et enjeux constatés sur cette principale discipline des sciences de gestion. Cette première édition, concentrée, approfondie et intensive, a rencontré un fort intérêt, tant pour la trentaine d'intervenants francophones que pour les auditeurs (estimés à plus de 200 - professeurs, experts, doctorants, étudiants ... - sur les 2 jours).

Nous avons eu l'honneur, le plaisir et l'opportunité de participer à ce colloque qui s'est tenu les 21 et 22 avril 2017, notamment en présentant une communication intitulée « *Profil et missions des contrôleurs de gestion hospitaliers francophones* ». Notre diaporama est librement consultable et téléchargeable ici :

<https://www.pilar-institute.com/sites/default/files/Nathalie%20LHOSTIS%2C%20Pilar%20-%20Fes%202017%20-%20-%20Colloque%20CDG%20-%20Profil%20et%20missions%20CDG%20hospitaliers.pdf>

Une organisation universitaire, ouverte aux champs académiques et aux pratiques en entreprises



Pour être très précis, le colloque a été entièrement organisé et animé par le laboratoire de recherches sur l'Entrepreneuriat et Dynamique Economique des Territoires et des Organisations (EDETTO). Il s'est intégralement tenu en français. Placé sous l'égide classique d'un comité scientifique et d'un comité d'organisation, le programme a été établi à partir d'un appel à communication international.

Placés comme une occasion de débattre du contrôle de gestion comme champ de recherche, discipline de formation et pratique au sein des organisations privées, publiques et sociales, trois objectifs principaux, assurément atteints, avaient été préalablement fixés :

- ✓ Engager un débat sur les dimensions théoriques, cognitives et pratiques du contrôle de gestion
- ✓ Favoriser des échanges entre académiciens et gestionnaires
- ✓ Faire émerger des thématiques de recherche répondant aux spécificités du contexte et des organisations au Maroc

Trente cinq communications ont été exposées, en ateliers ou séances plénières, et un séminaire complet a été consacré à une méthode innovante du pilotage du couple coût / valeur (sur laquelle nous reviendrons plus loin).

Autant de moments qui ont rendu compte de l'importance actuelle et à venir du contrôle de gestion, tant au Maroc qu'en France ou en Italie.

Des outils qui évoluent ... mais des problèmes qui restent les mêmes

De nombreuses communications, en particulier issues de la recherche, ont mis en évidence le caractère **dynamique** de la définition, des outils et du positionnement du contrôle de gestion. Ainsi, si les années 1970-1980 ont vu une fonction influencée par les théories organisationnelles, la décennie 1990 a posé la question de l'aide au déploiement de la **stratégie**, du système de « régulation du comportement de l'homme », et de la dichotomie pilotage vs. contrôle. Peu à peu, au cours des années 2000, la fonction voit (ou tente ?) de modifier son **image**, passant d'une vision coercitive à un positionnement plus « compréhensif » des situations, des problématiques et des acteurs. L'intérêt de plusieurs présentations du colloque a été de mettre en lumière, depuis le début de la décennie actuelle, des **formes émergentes** de la fonction. Nous citerons – et invitons à approfondir ! – les dimensions nouvelles autour d'un contrôle de gestion **environnemental**, dédié à l'**immatériel** ou plein et entier membre d'une authentique responsabilité sociale d'entreprise (**RSE**), thématique incluse dans le périmètre plus vaste encore du **Développement Durable**.

Ainsi, les sociétés – les établissements de santé en font partie – ont pris conscience de leur capital immatériel, et de rappeler, non sans satisfaction et soulagement pour notre part, qu'**une très grande part de la valeur d'une organisation se situe « hors bilan comptable »**. De quoi faire réfléchir sur des indicateurs de pilotage plus globaux, qualitatifs et moins financiers, sur les dispositifs internes de pilotage à recentrer sur l'**encadrement intermédiaire** ou sur les critères de découpage en centres non plus de responsabilité mais en véritables « **ilots de valeur** ».

La plupart des définitions, des concepts, de leurs auteurs et des courants a par ailleurs fait **consensus**. A ce sujet, nous avons retenu d'intéressantes et polyformes approches de la **performance**, proposée comme synonyme de succès. Plusieurs intervenants ont insisté sur le fait que la « performance » est fonction de la représentation que l'on se fait de la réussite (voilà de quoi donner à réfléchir aux établissements de santé ...), qu'elle se construit et qu'elle est associée aux notions de pertinence et de cohérence. Parmi les autres cadres proposés, dans lequel s'insère le contrôle de gestion, le retour à la **définition d'une organisation** n'est pas sans intérêt, et nous retiendrons celle qui la pose comme une structure en processus, doublée d'un ensemble d'acteurs humains en interaction.

S'il fallait pousser encore les recadrages et rappels conceptuels, la **(re)-définition de la valeur** serait tout aussi constructive, les communications nous ayant démontré en miroir les limites atteintes par les méthodes de coûts connues, mais finalement conventionnelles, alors que la prise de décision s'insère aujourd'hui dans un environnement où **marché et organisation co-construisent la valeur**. Un paradigme différent se fait jour, qui fait du marché le facteur premier du pilotage, ce qui détermine alors l'organisation. Penser la valeur, cadre du pilotage et de sa fonction inhérente, le contrôle de gestion, invite alors à se pencher et à circonscrire des **attributs de valeur** (posés par le client, et nous voyons bien des traductions pour le patient face au système de santé), des **sources de création de valeur** (comme les réseaux et coopérations, la recherche et l'innovation) et une approche propre relative à l'**institution elle-même**.

Ces premiers éléments montrent que pour réfléchir au contrôle de gestion, il n'est pas inutile de reposer certains concepts, eux-mêmes évolutifs puisque le monde bouge. Les outils sont, de fait, non statiques (du point de vue des mesures, des calculs de coûts, des processus budgétaires, des capacités à soutenir la formation de la stratégie...), mais ils questionnent toujours et encore les relations entre la gouvernance, la fonction contrôle de gestion et la performance.

Que faut-il enseigner, et chercher, en matière de contrôle de gestion ?

Cette situation de questionnement amène celle qui a donné lieu à de riches présentations et échanges, de la **formation des contrôleurs de gestion**, tant dans les choix des disciplines à enseigner (comptabilité de gestion, budget, tableaux de bord etc...) que des moments de dispensation de ces enseignements. Dans le même champ d'analyse, les problématiques particulières pour les étudiants thésards et du choix de leur question de recherche a montré un intérêt récent, mais croissant pour la fonction. Par exemple, la première thèse consacrée au contrôle de gestion à la Faculté de Sciences Juridiques, Economiques et Sociale de Fès (qui compte un millier de doctorants en 2016-2017, pour près de 33 000 étudiants) a été soutenue en 2002. 11 autres ont suivies, largement dévolues au thème de la « performance » (8 sur 12) et avec un terrain majoritairement dominé par des grandes entreprises privées (7 sur 12).

Un débat, restant ouvert à cette heure, en a surgi, autour du **cloisonnement** persistant entre l'**université** (qui forme) et l'**entreprise** (qui recourt au contrôleur de gestion).

L'apport de **disciplines connexes** est rapidement apparu comme très bénéfique, ouvrant des perspectives plus larges encore sur le comportement des acteurs, la proposition de création de connaissances, voire d'outils, propres au contrôle de gestion, autant de conseils et commentaires apportés à de nombreux jeunes doctorants du laboratoire venus exposés à l'assistance leurs travaux.

Un séminaire dans le colloque : « Piloter la performance organisationnelle par la valeur ajoutée horaire »

A l'issue du colloque, un séminaire expert a été animé par Michel Pendaries, consultant et chercheur au Cret-log à Aix-Marseille Université. Fruit de sa grande carrière professionnelle et universitaire, M. Pendaries a exposé une **nouvelle méthode** de pilotage de la performance organisationnelle à partir de la « Valeur Ajoutée Horaire » (VAH). Ajoutons dès ce stade que nous avons perçu des transpositions et des intérêts certains de cette méthode sur des secteurs hospitaliers, tels que les blocs opératoires, certaines activités logistiques, voire même, en l'aménageant, des prestations de soins.

Ainsi, l'auteur part du constat que les analyses et outils marquent une forme de séparation entre les coûts d'un côté, et la valeur de l'autre. Sa proposition est de mettre en place un dispositif global, calé avec les ressources de l'entreprise et qui **articule la valeur à la vente avec les modalités de production de cette même vente**. L'illustration et la mesure se font au moyen du concept novateur de « heure de valeur ajoutée ». L'un des premiers apports de la méthode est de reposer des fondements théoriques autour de la conception de la performance organisationnelle, du système de contrôle à celui de pilotage, et de points très intéressants sur la valeur, sa création et sa production. Et d'expliquer que « *le fondement théorique de la méthode VAH est de considérer que la valeur créée et produite par l'entreprise est basée sur ses ressources et ses compétences pilotées à partir de ses capacités dynamiques organisationnelles* ». En ce sens, la méthode VAH appartient à la sphère des systèmes de pilotage. Un résumé peut être apporté ainsi : « *Le principe véhiculé par la méthode VAH est que toute entreprise doit chercher à vendre (faire acheter par les clients) les temps [heures] à valeur ajoutée (HVA) de son organisation, cristallisés dans ses produits et/ou ses prestations de service* ».

D'un point de vue technique, un compte de résultat par « îlot de valeur » est construit. Le prix de vente est établi en sommant la valeur achetée, augmentée de la valeur produite (cette dernière étant calculée à partir de la valeur ajoutée horaire).

Cette méthode à découvrir vient de faire l'objet d'une **publication** dans un ouvrage¹ très intéressant que nous recommandons, paru ce premier trimestre 2017 aux Presses Universitaires de Provence.

¹ PENDARIES M. (2017) *Piloter la performance organisationnelle : une aide à la décision avec la Valeur Ajoutée Horaire*, Presses Universitaires de Provence

Un concept et un outil à découvrir pour l'hôpital

Ce colloque a aussi été l'occasion de découvrir et de proposer à la réflexion ou à l'utilisation deux sujets, dont les caractéristiques sont, il est vrai, de nature différente.

Le premier touche au concept du « **slack** ». A notre connaissance, cette notion est peu, voire pas, utilisée en milieu hospitalier, alors qu'elle présente de réels intérêts de pilotage et qu'elle est recourue dans d'autres secteurs. Force est de constater que ce terme est malheureusement difficile à traduire. De retour du colloque, nous avons entrepris quelque recherche à ce sujet en domaine hospitalier. Nous avons ainsi repéré les travaux de Laurent Bourgeon (Essec) et Benoît Demil (IAE Lille), qui ont publié en mai 1999 un travail sur « *Slack organisationnel et innovation : application au secteur public hospitalier* »². Les auteurs exposent ainsi que « *Cyert et March (1963) ont souligné les premiers le rôle important du slack dans les organisations. Dans leur vision de l'organisation comme ensemble de coalitions, le slack est ce que l'organisation « paye » en plus aux membres de l'organisation pour maintenir un fonctionnement satisfaisant. [...] Le double rôle du slack : il amortit et absorbe les chocs extérieurs (Thompson, 1967 ; Meyer, 1982) et il permet au sein de l'organisation d'initier des changements (Zajac et al., 1991) et d'absorber les conflits internes (Cyert et March, 1963). Au-delà de cette définition basée sur les fonctions du slack, c'est la notion de ressources en excès qui prédomine à travers les différentes définitions recensées.* »

Le slack est donc une situation dans laquelle les incitations excèdent ce qui est nécessaire à la poursuite de la participation des membres ou au maintien de l'organisation. Il est consubstantiel à l'organisation. Mais sa mesure reste délicate, alors même qu'il est l'un des déterminants des résultats de performance.

En d'autres termes, les facteurs de production (plateaux techniques, ressources humaines, capital, technologies...) s'avèrent toujours partiellement sous-utilisés. Par exemple, un manipulateur de radiologie nouvellement recruté réalisera des examens d'imagerie moins rapidement qu'un collègue plus ancien dans l'organisation, ce temps de « prise en main » pouvant s'apparenter à du slack.

D'autres types de « slack » existent (au niveau financier ou budgétaire par exemple).

Nous invitons le secteur hospitalier à investiguer ce sujet, dont certains chercheurs estiment le volume à **20%, voire 25% des ressources des organisations**.

Le second sujet, d'un tout autre plan, est relatif à un outil bureautique récent, « **Prezi** » Nous avons découvert cet outil contemporain de présentation (pour lequel nous informons que nous n'avons aucun lien ni aucune forme d'intérêt avec l'entreprise qui l'a créé), qui nous a paru être à la fois une alternative et un complément au célèbre et non moins décrié PowerPoint. De nombreux cadres, et en particulier les professionnels du contrôle de gestion, dans leur rôle fréquent et attendu de « communicant », se demandent souvent comment donner un caractère plus vivant et animé à leurs présentations. Prezi nous a semblé répondre en bonne partie à ces questions. Deux présentations de doctorantes utilisant cet outil nous ont paru plus captivantes, voire percutantes et mieux mémorisables. Après recherches, l'outil présente l'intérêt de fournir des modèles de présentation à personnaliser, et fonctionne sans conditions de logiciel puisqu'il suffit de cliquer sur un lien pour accéder et démarrer une présentation.

Tout cela n'enlève bien évidemment pas la priorité absolue relevant du fond.

Prezi n'est pas sans points faibles, le premier étant ses fondements sur la technologie Flash. Des évolutions viendront probablement combler ces points. En effet, Prezi a été créée par une start-up éponyme hongroise en 2009. Sa version française a été lancée en 2014 et le bouche-à-oreille est positif et important. Il est disponible en version gratuite dans le cloud et propose contre offres payantes des fonctionnalités plus complètes avec la possibilité de « privatiser » les présentations créées³.

²<http://www.strategie-aims.com/events/conferences/15-viiieme-conference-de-l-aims/communications/2348-slack-organisationnel-et-innovation-application-au-secteur-hospitalier-public/download>

³ FOURNIER Audrey, « Prezi, l'anti-PowerPoint, lance une version française ». Le Monde.fr, 3 avril 2014

http://www.lemonde.fr/technologies/article/2014/04/03/prezi-l-anti-powerpoint-lance-une-version-francaise_4395162_651865.html

Fès, ville impériale et deuxième métropole croissante du Maroc

Territoire, environnement, culture ... toutes ses idées échangées lors du colloque et de ses riches intermédiaires n'auraient pu trouver meilleurs sens et incarnation qu'ici, à Fès. Les hommes font les villes et leur histoire, et celle de Fès est particulièrement importante. Traversée incessamment par quelque vent frais descendant du proche Rif, elle fait partie des cités impériales et royales du grand pays qu'est le Maroc. L'opportunité du colloque nous a donné l'avantage de découvrir cette ville de 1,1 million d'habitants, la deuxième du pays après Casablanca, avant Tanger et Marrakech.



Trois grands secteurs, visibles en plusieurs hauts points de la ville, la composent : la **médina**, dont la découverte vaut à elle seule un prétexte imparable de venue à Fès, classée par l'UNESCO pour ses longs et très beaux remparts, l'enceinte royale, aux jardins que l'on imagine volontiers propices à l'échange et au voyage baudelairien, et enfin la ville nouvelle, des administrations aux sièges d'entreprises nationales et multinationales qui y trouvent là infrastructures et moyens de communications.

La ville pluriséculaire, n'a jamais autant vécu son présent, armée de ces savoir-faire uniques pour le cuir et sa maroquinerie, la poterie et son corollaire céramique, la tapisserie... et un sens incarné de l'accueil, favorable au tourisme. La ville grandit et se tourne vers des choix de croissance volontaristes et ambitieux, sur des secteurs tout aussi porteurs que différents, de l'agriculture à la culture. Nous avons par ailleurs découvert des expériences tout à fait intéressantes dans les domaines portuaires et industriels.



Les défis n'en sont que plus grands :

les évolutions démographiques, des zones rurales vers la ville, dans un contexte géopolitique complexe, posent notamment la question de la formation des professionnels, de l'adaptation législative des formes d'entreprises, avec la question prégnante de l'offre de services publics performants. Citons dans le domaine de la santé l'initiative, en cours et que nous applaudissons, du RAMED, Régime d'Assistance médicale fondé sur les principes de l'assistance sociale et de la solidarité nationale au profit des démunis, déployé depuis 5 ans et ayant bénéficié à plus de 10 millions de personnes à fin 2016.

Nul étonnement donc, que ce premier colloque ait été organisé par les « fassis », dans la lignée d'une grande histoire universitaire et spirituelle, et souhaitant, avec détermination et intelligence, œuvrer à la place du Maroc dans le monde.



Le présent compte-rendu ne s'est pas voulu exhaustif, mais souhaite faire part de la richesse et de la variété des présentations et des échanges. Comme l'a évoqué certain président de séance en fin de colloque, l'idée des organisateurs n'était pas de chercher des réponses définitives, mais de repousser les limites de ce qui est connu et admis en matière de contrôle de gestion. Deux points importants, qui nécessitent des approfondissements, ont été retenus autour du statut des outils du contrôle de gestion, ainsi que des conditions d'utilisation et d'implantations. La dimension culturelle des organisations est par ailleurs soutenue comme importante, à la fois conditionnant et « prédisant » les modalités de déploiement du contrôle de gestion.

Un grand merci pour la confiance et l'intérêt de nos hôtes à participer à ce premier, et certainement pas dernier, colloque sur ce contrôle de gestion qui nous réunit.

Pour accéder au **programme** du colloque, cliquer ici :

<https://www.pilar-institute.com/sites/default/files/Programme-CDG%20-%20Fes%202017.pdf>

Pilar vous offre d'accéder à la **communication** réalisée au titre de notre participation au colloque « Le contrôle de gestion dans tous ses états » : « *Profil et missions des contrôleurs de gestion hospitaliers francophones* »

<https://www.pilar-institute.com/sites/default/files/Nathalie%20LHOSTIS%2C%20Pilar%20-%20Fes%202017%20-%20Colloque%20CDG%20-%20Profil%20et%20missions%20CDG%20hospitaliers.pdf>

Nous vous recommandons par ailleurs l'**ouvrage pédagogique** des professeurs Mohammed Hemmi et Abdellatif MARGHICH « *Contrôle de gestion, Coûts budgets et performance. Manuel et exercices corrigés* », paru en 2016, ISBN 9789954376096



Abréviations

RSE Responsabilité Sociale de l'Entreprise

VAH Valeur Ajoutée Horaire

Posté le 28 avril 2017 par Nathalie L'Hostis

Pilar est spécialisée dans la formation, le conseil et le recrutement en contrôle de gestion et aide au pilotage hospitalier. Nos programmes sont spécialement conçus pour vous accompagner sur ces sujets.



Pilar est sur Twitter http://www.twitter.com/Pilar_Institute

Pilar est sur Facebook [facebook.com/pages/Pilar-Institute/43016771703441](https://www.facebook.com/pages/Pilar-Institute/43016771703441)

