



HAL
open science

LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES MUSÉES CANADIENS

André Lafortune, Jean-Guy Rousseau, Lucie Bégin

► **To cite this version:**

André Lafortune, Jean-Guy Rousseau, Lucie Bégin. LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES MUSÉES CANADIENS. 20ÈME CONGRES DE L'AFC, May 1999, France. pp.CD-Rom. halshs-00587803

HAL Id: halshs-00587803

<https://shs.hal.science/halshs-00587803>

Submitted on 21 Apr 2011

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.

LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES MUSÉES CANADIENS

Andrée Lafortune, professeure agrégée
École des Hautes Études Commerciales de Montréal

Jean-Guy Rousseau, professeur honoraire
École des Hautes Études Commerciales de Montréal

Lucie Bégin
Étudiante au doctorat
École des Hautes Études Commerciales de Montréal

Résumé

Sous l'angle de l'efficacité comme de l'efficience, le contrôle de gestion s'avère un outil essentiel à la réalisation des objectifs organisationnels et au suivi des actions stratégiques. Étant donné son apport à une saine gestion, une étude exploratoire a été menée auprès de gestionnaires de musées canadiens afin de connaître leurs attitudes face au contrôle et de recenser les systèmes mis en place et les pratiques en usage dans ces entreprises. Malgré une attitude en général plutôt favorable à l'endroit du contrôle, les résultats de cette recherche révèlent un faible déploiement des outils de contrôle de gestion et des lacunes au niveau du contrôle interne.

Abstract

Under the angle of the effectiveness like efficiency, management control proves to be a tool essential with the achievement of the organisational objectives and the follow-up of the strategic actions. Being given its contribution to management, an exploratory study was undertaken. We contacted managers of Canadian museums in order to know their attitudes toward control and to find systems and practices of use in these companies. In spite of an attitude in general rather favorable to control, the results of this research reveal a weak deployment of management control tools and gaps in internal control.

Adresse de correspondance :
Professeure Andrée Lafortune
École des Hautes Études Commerciales de Montréal
3000 Chemin de la Côte-Sainte-Catherine
Montréal, Canada
H3T 2A7
Adresse électronique : andree.lafortune@hec.ca

LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES MUSÉES CANADIENS

1. LE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES MUSÉES

Les musées subsistent grâce aux fonds publics: subventions, dons, commandites, bourses et soutien de leur communauté. Pour continuer à être considérés légitimes et à obtenir le soutien financier du public, ils sont tenus de gérer leurs ressources avec efficacité, efficience et économie [Jackson, 1991; Weil, 1996]. Dans ce contexte, quel apport le contrôle de gestion peut-il avoir et quels outils peut-il fournir pour aider les gestionnaires des musées dans leur tâche? En somme, pourquoi parler de contrôle de gestion dans les musées?

1.1. Des pressions internes et externes

Les musées allouent des ressources rares et doivent de ce fait rendre compte de leur gestion à ceux qui les financent: les organismes subventionnaires, les mécènes, les donateurs et autres bailleurs de fonds. De plus, étant investis d'une mission sociale, ils ont aussi des obligations envers tous ceux qui soutiennent leurs activités: les employés, les bénévoles et les amis du musée, les visiteurs, les payeurs de taxes et la collectivité en général.

À ces pressions externes se greffe le problème de la continuité du musée dans une période où les subventions stagnent alors même qu'il en coûte toujours plus cher pour répondre aux attentes du public et assumer les activités liées à la mission muséale.

La conjonction de ces deux tendances fait que les musées connaissent actuellement une double crise, de l'avis même des intervenants de ce milieu¹. D'un côté, ils doivent rétablir leur crédibilité auprès du public; l'obligation de rendre compte signifie qu'ils doivent démontrer qu'ils valent ce qu'ils coûtent. De l'autre, face à cette crise du financement, des choix doivent être faits dans les activités à maintenir [Weil, 1994]. Dans cette optique, l'évaluation de la performance s'impose aussi bien pour éclairer l'allocation interne des ressources que pour rendre compte à l'externe et c'est là que le contrôle de gestion s'avère d'une grande utilité.

2. C : UTILITÉ POUR LES GESTIONNAIRES DES MUSÉES

[Mévellec, 1990;]. En liant entre eux les différents sous-systèmes d'orientation stratégique, [Rotch, 1993], le contrôle de gestion permet aux gestionnaires de saisir la composition des coûts de leur établissement et la contribution

activant les signaux d'alerte rapidement et en informant les dirigeants sur les résultats, le système de contrôle de gestion permet une prise de décision éclairée sur les différentes opérations .

Parallèlement, le système de contrôle de gestion facilite le travail des gestionnaires en générant des données

appuyer leurs rapports d'activités. En ce sens, les divers éléments du système de contrôle de gestion soutiennent les gestionnaires autant sur le plan de la gestion interne que face à l'obligation de rendre compte.

¹ C'est ce qui ressort du séminaire de Wintergreen (Virginia, U.S.A., juin 1993) dont le thème « Success: Accountability Museums » est explicite quant aux préoccupations des participants. Regroupant des divers intervenants du monde performance et les difficultés qu'ils posent (mesure, interprétation, utilisation) mais aussi sur la nécessité pour les musées de rendre compte de l'utilisation faite de leurs ressources [Weil, 1994]

2

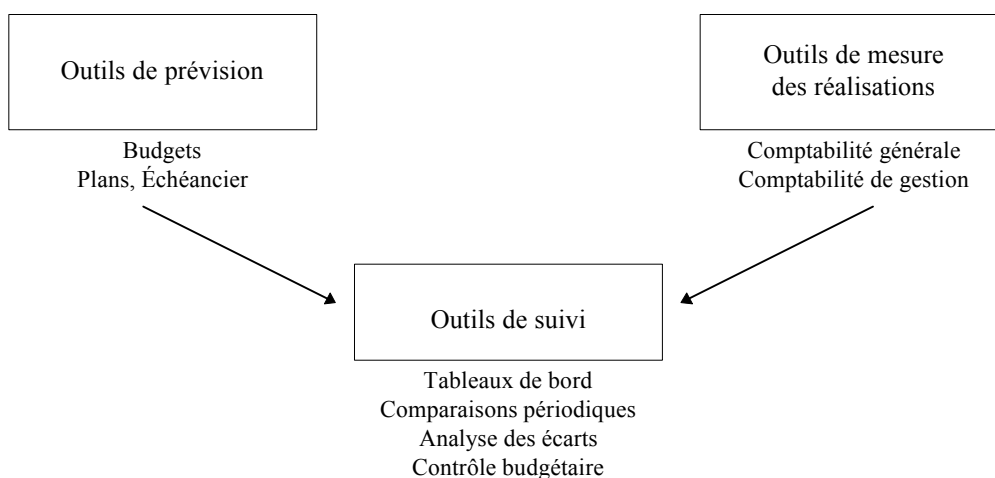
fonctionnement d'une organisation. Dans une telle situation, le contrôle de gestion ne dictera pas son élimination mais incitera plutôt le décideur à s'assurer que d'autres activités en assureront le financement. Il ne s'agit donc pas fins les fonds sont utilisés et de s'interroger sur la pertinence des différentes dépenses.

2.1. Les éléments du contrôle de gestion dans les musées

De façon générale, le système de gestion s'appuie sur trois types d'outils (figure 1): les outils de prévision dans lesquels sont formulés les objectifs poursuivis (le plan stratégique, le budget global, les budgets par programme, les prévisions de ventes et de niveau d'activités, les échéanciers), les outils de mesure des réalisations qui servent à compiler les données historiques (comptabilité générale, comptabilité analytique, rapports de production et de vente) et les outils de suivi qui permettent de suivre la progression des réalisations par rapport aux prévisions et aux objectifs. Toutefois, il est important de préciser que dans le cas des musées, ces outils peuvent montrer des particularités et ce, en raison de la nature même des musées (OSBL).

Figure 1

Les outils du contrôle de gestion



2.1.1. Les outils de prévision

Premier élément du système de contrôle de gestion, le plan stratégique traduit en activités concrètes la mission, les buts et les priorités du musée ; il détermine les ressources qui seront allouées aux différentes opérations. Par la suite, le budget résume les prévisions de revenus et de dépenses auxquelles correspondent les anticipations sur le niveau d'activités (nombre de visiteurs, nombre d'expositions ou de programmes, etc.). Enfin, la préparation de l'échéancier des réalisations permet de situer les opérations dans le temps et d'en suivre l'évolution.

Tous ces éléments semblent couler de source, mais lorsque vient le temps de les formuler par écrit, les musées rencontrent de nombreuses difficultés surtout quand il faut formuler un plan stratégique sur 3 ou 5 années comme le demandent souvent les bailleurs de fonds [Ouellette, 1996]. D'abord, le caractère intangible de la production muséale et le fait que les musées ont aussi des obligations envers les générations futures (préserver l'héritage culturel afin de pouvoir le leur transmettre) rend ardue la tâche de traduire la mission en des objectifs clairs et mesurables [Jackson, 1991]. Ensuite, la définition des buts du musée fait intervenir des jugements de valeur qui suscitent parfois des prises de position idéologique et des débats houleux³. Finalement, la précarité du financement et les coupures toujours possibles dans les subventions compliquent la tâche des gestionnaires qui doivent planifier dans un contexte de grande incertitude où la survie même de l'institution n'est la plupart du temps pas assurée.

Devant les multiples difficultés que suscite la planification stratégique, il n'est guère étonnant qu'un grand nombre de musées la négligent. C'est du moins ce qui ressort de l'enquête menée en 1992 par Davies [1994] auprès des

³ C'est le cas lorsque s'affrontent des visions opposées sur l'orientation du musée qui peut privilégier les attentes de l'élite, celles des organismes subventionneurs, celles des professionnels et experts en muséologie ou encore celles du grand public [Zolberg, 1994]. Chacun de ces groupes a des demandes légitimes envers le musée mais celles-ci sont souvent contradictoires entre elles [Ames, 1988].

musées d'Angleterre et du Pays de Galles. Dans cette étude, il apparaît qu'il y a un écart entre, d'une part, l'acceptation et la compréhension que les directeurs de musées ont de la planification stratégique et, d'autre part, les pratiques concrètes auxquelles celle-ci donne lieu. Au nombre des défaillances relevées, il semble que l'horizon de planification ne dépasse guère l'année courante, que les outils d'analyse utilisés pour situer l'institution dans son environnement se limitent, dans la plupart des cas, à une simple lecture des principaux indicateurs de performance⁴ et qu'à peine la moitié des musées participants font l'étude des coûts de leurs propres services. Par ailleurs, tout comme Châtelain [1997] l'observe, la taille des établissements muséaux exerce une influence déterminante sur le degré de formalisation des prévisions et sur le niveau du développement des outils tels que l'organigramme, le plan stratégique, la budgétisation par fonctions ou par activités. Néanmoins, Hatton [1992] souligne que, le plus souvent c'est dans la mise en œuvre de la stratégie que le bât blesse ; outre qu'il faut motiver le personnel à réaliser les objectifs, il importe aussi d'en suivre la progression, à chaque étape.

2.1.2. Les outils de mesure des réalisations

Le système de comptabilité générale fournit une large part des informations nécessaires au suivi des résultats; il est donc important que les données relatives aux transactions soient enregistrées rapidement, avec précision et régularité. L'informatisation des données quantitatives facilite la production des états financiers et des divers rapports comptables, quelle que soit leur périodicité (par exemple, rapports hebdomadaires pour la trésorerie, journaliers pour les ventes ou le nombre de visiteurs, mensuels pour les états financiers, et ainsi de suite selon les besoins des gestionnaires et les points sensibles de l'organisation).

Des mesures suffisantes en termes de contrôle interne sont aussi nécessaires pour assurer la fiabilité des données comptables et prévenir les irrégularités dans les transactions entourant les opérations de l'institution muséale. De plus, la mise en place d'un système de comptabilité de gestion est souhaitable mais il nécessite des compétences et une formation en comptabilité que le personnel administratif des musées n'a pas toujours. D'autre part, les experts sont partagés sur l'approche à prendre : comptabilité de ressources classique ou comptabilité par activités [Boisvert et Brault, 1991].

Quelle que soit la qualité des données comptables et la rapidité avec laquelle elles sont produites, soulignons tout de même qu'elles doivent être complétées par des informations non-financières sur les opérations comme, par exemple, des études sur le profil des clientèles, des sondages auprès des visiteurs pour connaître leur satisfaction ou encore, l'analyse des tendances dans la fréquentation. Ces données permettront de mesurer à quel point les objectifs du musée en termes d'accessibilité ou d'accroissement du taux de fréquentation de certaines clientèles sont atteints ou si des correctifs s'avèrent nécessaires.

2.1.3. Les outils de suivi des résultats

Dans les musées comme ailleurs, le contrôle permet de mesurer les progrès réalisés par rapport aux plans [Hatton, 1992]. Dans cette perspective, il s'appuie sur les outils de suivi que sont le tableau de bord, le contrôle budgétaire, les comparaisons périodiques et l'analyse des écarts. Ici, la difficulté consiste d'un côté, à ne s'attarder qu'aux indicateurs les plus significatifs et de l'autre, à exercer régulièrement le suivi afin de réagir sans délai. En somme,

« (...) monitoring the results, (...) should provide several management tools to an individual institution: a warning system (...); a way of measuring responsible staff capability; and a clearer sense of purpose for the museum and proof of its commitment to excellence.» [Ames, 1994 : 23]

Étant interdépendantes, les trois catégories d'outils de contrôle de gestion permettent de suivre les résultats et de les comparer aux standards de coûts du secteur ou aux objectifs prévus pour la période. Si des écarts négatifs sont repérés, ils deviennent l'objet d'une investigation sur leur cause et des correctifs appropriés sont par la suite déployés. Si les résultats dépassent les prévisions, ils peuvent signaler l'existence de nouvelles opportunités de croissance ou de développement. Le système de contrôle de gestion vise à accroître l'efficacité et l'efficacéité du musée. Pour ce faire, il incite les gestionnaires à scruter chacun des postes budgétaires et à les reconsidérer en relation avec les objectifs poursuivis. Simultanément, il invite les dirigeants à s'assurer que les actions entreprises donnent les résultats escomptés. Ainsi présenté, le contrôle de gestion apparaît comme une technique, sorte

⁴ Sur les 109 musées participants, 50 % ne font pas l'analyse SWOT (forces, faiblesses, opportunités, menaces) et 73% ne font pas l'analyse des tendances [Davies, 1994 : 60].

d'exercice de comparaison entre les objectifs et les résultats à la lueur des données compilées tout en permettant de générer des données nécessaires quant à l'évaluation de la performance.

3. ÉTUDE EXPLORATOIRE AUPRÈS DES GESTIONNAIRES DE MUSÉES

La qualité d'un système de contrôle de gestion et l'importance qui lui est accordée dépendent en grande partie de l'attitude des dirigeants ou gestionnaires en poste face à cette question. Sans leur appui, les contrôles deviennent vite caducs et les systèmes perdent leur efficacité. Étant donné le rôle prépondérant que tiennent les gestionnaires dans l'implantation et le maintien d'un système de contrôle, nous avons tenté de cerner, dans le cadre de cette étude exploratoire, la compréhension qu'ils ont des avantages du contrôle et la manière dont ils l'appréhendent dans leur gestion. C'est ainsi que nous avons interrogé, par le biais d'un questionnaire écrit, 20 gestionnaires de musées canadiens. Il est important de souligner que cette enquête a porté uniquement sur des musées francophones subventionnés par le gouvernement fédéral. Cette étude s'inscrivant dans une démarche exploratoire, nous avons dû nous limiter dans le choix de notre échantillon de recherche et ce, en raison de contraintes de temps et d'argent.

3.1. Résultats de l'étude exploratoire

Dans l'ensemble, les réponses indiquent que les gestionnaires des musées sont sensibilisés au contrôle. C'est ainsi que

- 95 % des répondants admettent que «tous les employés doivent se sentir concernés par le contrôle, qu'il y ait ou non un contrôleur»;
- 65 % ne croient pas que le «contrôle des coûts et des budgets devrait relever uniquement du contrôleur» ;
- dans 95 % des cas, les répondants reconnaissent que le «contrôle interne est un élément primordial d'un saine gestion»;
- 19 répondants sur 20 ne trouvent pas que «les contrôles contribuent à créer un climat de suspicion» (soit 95 %);
- 85 % rejettent l'idée qu'une organisation «qui fait confiance à ses employés n'a pas besoin d'un système élaboré de contrôle de gestion» ;
- 90 % considèrent que le contrôle de gestion est important pour les entreprises de petite taille comme pour les autres et qu'il n'occasionne pas des coûts supérieurs aux avantages qu'il procure.

Quelques énoncés ont fait ressortir des opinions moins monolithiques. C'est le cas, pour ce qui touche au rôle du contrôleur. Le quart des répondants (25 %) pensent qu'il «ne doit pas participer aux décisions des directeurs artistiques et de production» alors que 50 % expriment une opinion contraire et 25 % restent ambigus sur la question.

La majorité des répondants (soit 55 %) disent que «la mission artistique et culturelle prime sur les aspects administratifs et comptables» contre 15 % qui sont «plutôt en désaccord» avec l'énoncé et 30 % qui ont une opinion mitigée. *A priori*, ce résultat soulève des inquiétudes car il pourrait indiquer une tendance à reléguer le contrôle au second plan. Par contre, quand on considère que les aspects administratifs et comptables ne sont pas la «raison d'être» des musées mais bien des outils les aidant à mener à bien leur mission, ce résultat se comprend. En somme, la mission artistique et culturelle oriente la stratégie des organisations et les aspects administratifs et comptables lui servent de support de sorte qu'ils ne devraient pas être négligés.

De façon plus détaillée, voici les résultats obtenus pour chacun des grands thèmes abordés dans le questionnaire, soient les composantes structurelles, les systèmes de gestion et le contrôle interne.

3.2. LES PRATIQUES ACTUELLES DE GESTION ET DE CONTRÔLE

3.2.1. Les composantes structurelles

Il est important de décrire les structures organisationnelles parce qu'elles nous informent sur la manière dont les responsabilités et les tâches sont réparties entre les membres de l'entreprise. Ces structures, qui découlent des politiques générales d'administration et qui manifestent le style de direction des leaders, encadrent les membres en

définissant le rôle de chacun et l'autorité dont il dépend. Leur description permet en quelque sorte d'évaluer le degré
Il récapitule les résultats globaux pour l'ensemble des 20 musées.

Le grande majorité des musées de notre échantillon (80 %) dispose d'un organigramme et, pour la plupart d'entre eux, ils en font une mise à jour régulière. Sur les 4 musées où il n'y en a pas, 3 sont de très petite taille (chiffre formalisation (cette conclusion a été confirmée statistiquement pour l'ensemble des répondants de l'enquête).

La séparation des fonctions incompatibles

de déceler les erreurs et les fraudes. Or, dans plus de 27 % des cas, cette séparation n'est pas assurée soit à cause d'une mauvaise compréhension de sa pertinence (ce que révèle le taux élevé de répondants ayant coché «ne sais

administratives et celles de production sont confiées à une seule et même personne, il est plausible de penser que c'est surtout le manque de personnel, disponible et qualifié, qui explique l'absence de séparation des fonctions
taille.

La description écrite des tâches

musées nous étonne d'autant plus que, en moyenne, ces institutions n'emploient que 2,9 personnes de manière permanente dans des fonctions administratives (dans 70 % des musées, ce nombre oscille entre 1 et 3 personnes).

Puisque les musées de notre échantillon disposent d'un personnel administratif réduit, on pourrait penser qu'ils confient à leur vérificateur externe une partie du travail à faire. De plus, si leurs ressources internes sont peu ou mal expertises professionnelles intéressantes en plus de la connaissance qu'il a de l'organisation.

Nos résultats montrent que le vérificateur externe n'est pratiquement pas utilisé que ce soit pour le travail lié aux des services du vérificateur externe explique qu'on y ait si peu recours. Au passage, ajoutons que les 15% qui ont recours à ces services professionnels externes sont de très petites entreprises (chiffre d'affaires inférieur à 500 000\$).

Le responsable du contrôle

La majorité des musées de notre échantillon (soit 90 %) a un responsable du contrôle.

En définitive, les établissements du secteur muséal semblent, toutes proportions gardées, plus formalisés que ne le sont les organisations des autres secteurs des arts et de la culture (Rousseau et al. 1997, Bégin et al. 1996). Pour étonnant qu'il soit, ce résultat ne semble pas attribuable à l'âge – qui pourtant est souvent un facteur de formalisation (institutionnalisation des pratiques, bureaucratisation, etc.) – puisque les musées se situent dans la moyenne des établissements atteints par l'enquête (20,3 années d'existence comparé à 20,75 pour l'enquête). Il est possible que cette formalisation soit liée aux opérations internes des musées mais, à ce point de nos recherches, nous ne disposons pas des informations nécessaires pour avancer d'autres hypothèses.

Tableau 1

Les composantes structurelles				
Énoncé de la question	Non	Oui	Plus ou moins	Nombre de répondants
Votre entreprise a-t-elle un organigramme?	4 20 %	16 80 %	- -	20
Si oui, est-il régulièrement mis à jour ?	1 6,3 %	12 75 %	3 18,7 %	16
La séparation des fonctions incompatibles est-elle assurée?	3 20 %	11 73,3 %	1 7,7 %	15
Les fonctions administratives et celles de production sont-elles confiées à des personnes distinctes?	5 25 %	15 75 %	- -	20
Les descriptions de tâches sont-elles formulées par écrit?	5 25 %	15 75 %	- -	20
Votre vérificateur externe fait-il une partie du travail dans les communications avec le gouvernement?	17 85 %	3 15 %	- -	20
Votre vérificateur externe fait-il une partie du travail dans la gestion de votre organisation?	18 94,7 %	1 5,3 %	- -	19
Avez-vous un responsable du contrôle dans votre organisation?	2 10 %	18 90 %		20

3.2.2. La structure des musées à but non lucratif

La majorité des musées étudiés sont des organismes sans but lucratif (OSBL) (15 sur 20). De manière générale, la taille du conseil d'administration des OSBL est plus grande que dans les entreprises privées⁵. Le grand nombre de membres que l'on retrouve sur le conseil d'administration des musées à but non lucratif peut s'expliquer par différentes préoccupations. Parfois, c'est un moyen pour les OSBL d'intégrer des membres prestigieux de la communauté afin d'accroître la visibilité et la crédibilité de leur institution. C'est aussi une façon de s'assurer une représentation active dans les réseaux d'influence. De plus, cela permet de se doter de compétences professionnelles bénévoles qui seraient autrement inaccessibles aux petits établissements (avocat, comptable, etc.).

Un problème souvent déploré par les conseillers juridiques ainsi que par les vérificateurs comptables touche à la méconnaissance que les administrateurs semblent avoir de leurs rôles et responsabilités dans la gestion des affaires de la corporation. Il appert que les deux tiers des gestionnaires interrogés (soit 10 sur 15) pensent que les membres de leur conseil d'administration connaissent leurs rôles et responsabilités. Cette interprétation semble corroborée par le fait que, dans 93,3 % des cas, le conseil d'administration approuve le budget et que, une fois sur 2, il participe aussi à son élaboration.

Au niveau de la participation des membres du conseil d'administration aux activités des musées qu'ils administrent, le tiers des répondants trouve qu'ils sont «très actifs», le 1/3 les considère «assez actifs» et le dernier tiers les juge «peu actifs». Sur le plan de la gestion, 27 % sont «très impliqués», 60 % sont «assez impliqués» et seulement 13 % sont «peu impliqués». Ces chiffres pourraient indiquer que les institutions muséales ne réussissent pas toutes également à susciter l'engagement et la participation active des membres du conseil d'administration se privant peut-être des compétences de ces personnes; il serait utile lors de recherches futures de nous arrêter sur les raisons expliquant le niveau de participation des membres. Dans l'ensemble, il apparaît que les membres du conseil d'administration se sentent concernés par le fonctionnement et la survie des institutions muséales où ils siègent.

⁵ Dans les 3 musées privés à but lucratif de notre échantillon, le conseil d'administration comporte entre 1 et 5 membres alors que sa taille varie entre 6 et 20 membres dans 93% des musées sans but lucratif.

comités aux mandats bien définis pour accroître l'efficacité et la capacité décisionnelle des administrateurs. Le tableau 2 montre qu'à l'exclusion du comité exécutif, du comité des finances levée de fonds et/ou du marketing, les organisations du domaine

Tableau 2

Comités afférents au conseil d'administration des OSBL					
	Oui	Non		Oui	Non
	9 60 %	40 %	Comité de recrutement membership	33,3 %	10
Comité de finances budget	8	7 46,7 %	et/ ou de marketing	8	7 46,7 %
	4 26,7	73,3 %	Autres comités	40 %	9

Au sujet de la rémunération des employés, nos résultats viennent nuancer ce qui en est dit dans la littérature [Krug, 1992]

cours dans les entreprises privées à but lucratif. En effet, on observe que 42,8 % de nos répondants (6 sur 14) sont d'avis que «le personnel administratif rémunéré reçoit un salaire comparable à ceux versés dans le secteur privé»

3.2.3. Les systèmes de gestion

Si l'on convient que le contrôle de gestion suppose une appréhension globale de l'entreprise et qu'il dépasse

bien du point de vue de leur développement que de leur implantation, il est nécessaire de le situer dans la continuité de l'analyse stratégique. C'est l'approche que nous avons privilégiée dans l'élaboration de la section portant sur les

Tableau 3

Les systèmes de gestion			
Énoncé de la question	Non	Oui	Nombre de répondants
Avez-vous un plan stratégique?	6 30 %	14 70 %	20
Faites-vous un budget annuel?		20 100 %	20
Le budget annuel comporte-t-il des prévisions mensuelles?	9 45 %	11 55 %	20
Si vous faites des prévisions mensuelles, les résultats mensuels sont-ils comparés au budget?		11 100 %	11
Faites-vous des révisions périodiques des budgets?	2 10 %	18 90 %	20
Préparez-vous des états financiers mensuels?	6 30 %	14 70 %	20
Établissez-vous des prévisions de trésorerie?	5 25 %	15 75 %	20
Utilisez-vous les prévisions de trésorerie dans votre gestion quotidienne?	5 33,3 %	10 66,7 %	15
Votre système comptable est-il informatisé?	2 10 %	18 90 %	20 %
Confiez-vous la comptabilité de votre établissement à des ressources externes ?	16 80 %	4 20 %	20
Vos états financiers sont-ils examinés par un vérificateur externe?	1 5 %	19 95 %	20

Le plan stratégique

Dans le questionnaire, nous avons défini le plan stratégique dans les termes suivants: “document qui décrit les grands axes sur lesquels votre organisation entend se développer dans les années à venir ainsi que les moyens qu’elle prévoit mettre en œuvre pour atteindre les objectifs découlant de l’énoncé de mission”. Selon cette conception, la formulation d’un tel plan suppose une réflexion sur le long terme ce qui fournit un indicateur de l’importance que les dirigeants accordent à la maîtrise de leurs ressources et à l’évolution de l’organisation.

Il apparaît que 70 % des musées disposent d’un plan stratégique. Dans notre échantillon, 4 des 6 musées qui n’en ont pas sont de petite taille ce qui corrobore les constatations faites sur l’ensemble des répondants de l’enquête à l’effet que dans les petites entités (chiffre d’affaires annuel égal ou inférieur à 500 000 \$), le plan stratégique est plus souvent absent. Selon les commentaires des gestionnaires interrogés, le manque de personnel explique dans la majorité des cas cette absence.

Le budget annuel

Nous constatons que 100 % des gestionnaires de musées indiquent préparer un budget annuel. Ce résultat peut toutefois être surévalué⁶ dans la mesure où, pour obtenir des fonds du fédéral, les musées qui composent notre

⁶ En d’autres termes, il est possible que dans l’ensemble des musées canadiens cette proportion soit beaucoup moins grande surtout pour les musées qui ne soumettent pas de demandes de subventions ou de contributions. Les conditions imposées par les bailleurs de fonds pourraient être déterminantes à ce niveau.

la demande ou pour justifier leurs projets.

Bien que la totalité des musées soit dotée d'un budget, des différences importantes apparaissent au niveau de des institutions revues. Seules les très petites entités se satisfont d'un budget global (les 3 musées qui adoptent le budget global ont tous un chiffre d'affaires annuel inférieur à 500 000\$) ce qui peut être justifiable dans l'éventualité

Dans 55 % des musées, le budget n'est pas assorti de prévisions mensuelles (11 répondants sur 20). Par contre, les 9 répondants qui reconnaissent faire des prévisions mensuelles disent aussi les comparer périodiquement aux résultats

Finalement, les trois quarts des répondants indiquent prévoir les mouvements de trésorerie (15 sur 20). Mais seulement 10 de ces 15 gestionnaires ajoutent les utiliser dans leur gestion quotidienne (soit 66,7 %). Soulignons

Les états financiers

Compte tenu des programmes informatiques actuels qui facilitent grandement la préparation des états financiers et répondants révèlent ne pas préparer les états financiers mensuels. Il est toutefois possible que des états mensuels ne soient pas nécessaires si l'organisation n'a que très peu de transactions. Dans le cas des très petites entités, on peut pertinents.

Dans 95 % des cas, les états financiers annuels sont examinés par un vérificateur externe. Pour élevée qu'elle souvent, les organismes subventionnaires imposent l'obligation d'une vérification externe.

Il existe un certain nombre d'outils de suivi couramment décrits dans la littérature en finance et en contrôle de gestion. Certains d'entre eux sont plus appropriés aux réalités des entreprises privées à but lucratif qu'à celles à but s'intégrer dans les tableaux de bord ⁷ progression de ses résultats par rapport aux objectifs qu'elle s'est donnés, les divers outils discutés ici nous semblent pertinents dans la majorité des musées.

7

d'OSBL australiennes. De cet exercice, il conclut que la plupart des ratios de rentabilité – une mesure du profit – pertinents car ils permettent d'établir la capacité d'une organisation à remplir ses obligations financières de court terme. Quant aux ratios de stabilité financière, qui mesurent la marge de sécurité disponible pour les créateurs OSBL.

KENT R. (1993), *Financial Ratios in Analysing*
University of Technology, Paper no. 20.

. Brisbane, Australia,

Tableau 4

Les outils de suivi					
	Oui	Non		Oui	Non
Ratios financiers	6 30 %	14 70 %	Analyse des écarts	11 55 %	9 45 %
Comparaison avec le secteur	3 15 %	17 85 %	Analyse de tendances	2 10 %	18 90 %

Seulement 30 % des gestionnaires des musées calculent et suivent les ratios financiers ce qui est nettement insuffisant d'autant plus que les ratios financiers d'endettement, d'exploitation, de délais de recouvrement, de fonds de roulement, etc. demeurent applicables à toute entreprise, qu'elle soit ou non à but lucratif. Le fait que si peu de répondants s'intéressent aux ratios financiers pourrait signifier que ces gestionnaires n'en reconnaissent pas la pertinence ou la valeur informative. Un manque de formation en gestion pourrait être à l'origine du peu d'intérêt porté à ces indicateurs de suivi.

Même si elle n'est pas souvent faite (15 % des cas), la comparaison des résultats avec ceux d'autres institutions muséales permettrait de relativiser les résultats, notamment en ce qui a trait aux ventes de produits dérivés, aux revenus de commandites ainsi qu'aux coûts des expositions, de conservation, de publicité, de billetterie, d'encadrement des bénévoles, des mesures de sécurité, des assurances, et ainsi de suite. C'est souvent à tort que certains gestionnaires soutiennent que les données de leur organisation ne sont pas comparables.

En bout de ligne, la comparaison des résultats avec ceux des années antérieures ou avec les budgets demeure la manière la plus simple de suivre l'évolution de l'organisation, d'autant plus qu'elle ne demande ni calculs compliqués, ni de recueillir des données externes. De plus, comme la manière dont sont préparés ces données ne devrait pas varier d'une période sur l'autre pour une même institution, les données sont en principe totalement homogènes dans leur contenu. Compte tenu de ce qui précède, il n'est pas étonnant que l'analyse des écarts se révèle être l'outil de suivi le plus employé (55 % des répondants la font).

Les analyses de tendances (analyse chronologique) permettent d'établir en quoi l'évolution des indicateurs progresse conformément aux prévisions ou aux objectifs de développement. Les résultats indiquent que les gestionnaires de musées ne font pas un suivi très élaboré à ce chapitre, étant donné qu'à peine 10 % d'eux recourent à cette technique d'analyse.

Les difficultés rencontrées

La littérature nous dit que les entreprises des arts et de la culture connaissent des difficultés au niveau de la gestion. Nous avons donc demandé aux répondants d'identifier les trois éléments qu'ils considèrent les plus préoccupants pour la survie de leur musée. En tant que facteur prioritaire, les difficultés au plan du personnel (manque de personnel, personnel non-qualifié, recrutement difficile, formation du personnel) sont pointées dans 50 % des réponses (10 répondants sur 20), suivi des questions entourant le financement (la levée de fonds, le financement bancaire, les problèmes de liquidités, le manque de fonds et la baisse des subventions) qui sont nommées dans 45 % des cas comme premier problème (soit 9 des 20 répondants).

Par contre, le contrôle n'est choisi que par 1 seul répondant et encore, il apparaît comme troisième choix. La comptabilité, la tenue de livres et la production des rapports financiers ne sont signalées par aucun répondant dans les éléments préoccupants ou nécessitant des améliorations.

3.2.4. Les mesures de contrôle interne

Outre les grands systèmes de gestion et de contrôle qui permettent la compilation des données comptables, financières et autres, il existe une série de mesures de contrôle interne qu'une organisation soucieuse de ses ressources devrait mettre en place afin de prévenir les erreurs, les irrégularités et les fraudes et pour protéger son patrimoine. Plusieurs d'entre elles relèvent plus du sens commun que d'une analyse exhaustive de tous les systèmes et de toutes les opérations et sont faciles à instaurer dès lors que l'on est sensibilisé à leurs avantages.

Tableau 5

Les mesures de contrôle interne				
Énoncé de la question	Oui	Non	Sans objet Ne sais pas	Nombre de répondants
Les reçus pour enregistrer les dons sont-ils prénumérotés?	17 85 %		3 15 %	20
Les entrées sont-elles contrôlées par des billets prénumérotés?	8 40 %	9 45 %	3 15 %	20
Les billets gratuits ou promotionnels sont-ils contrôlés?	15 75 %	1 5 %	4 20 %	20
Le dépôt des recettes est-il fait quotidiennement?	8 40 %	11 55 %	1 5 %	20
Est-ce que la personne qui enregistre les recettes est la même que celle qui manipule l'argent et/ou fait les dépôts bancaires?	7 35 %	13 65 %		20
Est-ce que la personne qui effectue les conciliations bancaires est différente de celle qui tient les livres et manipule l'argent?	10 50 %	10 50 %		20
Les conciliations bancaires sont-elles effectuées mensuellement?	17 85 %	2 10 %	1 5 %	20
L'accès aux locaux et installations est-il réservé aux seules personnes dûment autorisées?	17 85 %	1 5 %	2 10 %	20
Vous assurez-vous que les salaires versés correspondent aux heures réellement travaillées?	20 100 %			20
Les salaires versés font-ils l'objet d'une conciliation avec les déductions à la source et les salaires bruts?	19 95 %	1 5 %		20

Plusieurs contrôles internes portant sur les recettes servent à vérifier que les sommes enregistrées dans les livres comptables correspondent bien aux argents encaissés. L'utilisation de documents prénumérotés (factures, billets, reçus, cartes de membres, chèques, réquisitions d'achats, etc.) est une mesure qui permet de comparer les enregistrements comptables avec les dépôts et les débours de manière à déceler les erreurs et à prévenir les fraudes. Dans l'ensemble, ces mesures de contrôle interne se révèlent adéquates dans les musées à l'exception du contrôle des entrées par des billets prénumérotés où des améliorations seraient souhaitables (45 % des répondants disent ne pas utiliser des billets prénumérotés).

D'autre part, le contrôle des encaissements nécessite d'effectuer quotidiennement le dépôt des recettes qu'elles soient constituées de chèques ou d'argent comptant. Or, 40 % des répondants ne font pas de dépôt quotidien ce qui pourrait être raisonnable dans les cas où l'organisation ne ferait aucune transaction commerciale. Dans tous les autres cas, ce type de négligence ouvre la porte au vol de même qu'à la possibilité que des effets soient perdus ou deviennent périmés.

Dans 35 % des cas, une seule et même personne enregistre les recettes et fait les dépôts et/ou manipule l'argent et, dans 50 % des musées, c'est la même personne qui effectue les conciliations bancaires et tient les livres. On constate donc que la séparation des fonctions incompatibles n'est pas toujours assurée dans les institutions muséales. Lorsqu'on ne peut assurer la séparation des fonctions incompatibles, faute d'un personnel compétent et suffisamment nombreux, il est utile de faire vérifier le travail effectué par une tierce personne ou par une personne en autorité afin de déceler les irrégularités ou les erreurs.

Le contrôle des déboursés est un autre aspect important du contrôle interne. Le droit d'émettre et de signer des chèques devrait conséquemment être strictement réservé à des personnes en autorité et capables d'effectuer un suivi approprié. Par mesure préventive, il est aussi important que les chèques soient prénumérotés et fassent l'objet d'une double signature. Or, un grand nombre de répondants indiquent que ce droit est accordé à 4 personnes et plus (40 % des cas) ce qui pourrait révéler des défaillances dans le contrôle. Dans les musées privés à but lucratif, le nombre de signataires ne dépasse pas 3 personnes.

Il arrive souvent que les personnes autorisées à signer les chèques ne soient pas en permanence sur place (par exemple, le président du conseil d'administration ou le trésorier d'une OSBL) ce qui explique que ce droit soit accordé à plusieurs personnes différentes. Cependant il reste souhaitable d'en restreindre leur nombre pour éviter les paiements en double et pour maintenir le contrôle sur l'encaisse. Des remarques similaires s'appliquent à propos du nombre de personnes pouvant autoriser les achats ou les approvisionnements. Seules des responsables d'unité budgétaire devraient avoir ce droit et celui-ci devrait être accompagné d'un plafond préétabli quant aux sommes pouvant être engagées. Dans 70 % des cas, de 1 à 4 personnes peuvent autoriser les achats ce qui pourrait indiquer qu'en général, les musées reconnaissent l'importance du contrôle sur les dépenses et les engagements.

Par contre, le contrôle de la petite caisse semble recevoir toute l'attention voulue. La totalité des 20 répondants s'assurent que les remboursements sont accompagnés des pièces justificatives, puis annotées et classées après paiement. Pareillement, le contrôle des salaires, des heures travaillées et des déductions à la source semblent des tâches correctement effectuées.

Quant à la question de l'accès aux installations, celle-ci se présente dans le cas des musées comme un impératif lié à la sécurité des artefacts et autres objets que le musée acquiert, conserve et expose. Il appert que cet accès est strictement réservé aux seules personnes dûment autorisées dans 85 % des établissements étudiés.

En somme, cette revue des éléments de contrôle interne permet de conclure qu'en général, les musées de notre échantillon prêtent une attention sérieuse aux précautions de base en matière de contrôle interne bien que des lacunes aient été constatées, surtout dans les établissements de très petite taille où le personnel est peu nombreux.

4. AVENUES DE RECHERCHE

Il ressort de cette étude exploratoire que le contrôle de gestion dans les musées canadiens comporte de nombreuses avenues de recherche. Notamment, il serait utile d'identifier les indicateurs de suivi concrètement utilisés dans ces institutions et de reconnaître les impératifs liés à l'accomplissement des fonctions muséales. Afin d'approfondir notre connaissance de la situation du contrôle de gestion dans les musées et de cerner le niveau de développement des systèmes de gestion qui le supportent, il serait intéressant de réaliser des études de cas exhaustives. Enfin, même si comme le soutient Ames [1994]⁸, les buts des musées relèvent de l'intangible et du qualitatif et seront, de ce fait, toujours difficiles à mesurer, il n'en est pas moins important pour les gestionnaires de musées de disposer de tableaux de bord et d'indicateurs de résultats pour mener à bien leur mission.

⁸ AMES P. J. (1994) «Measuring Museums' Merits», pp. 22-30 in K. Moore, *Museum Management*, London, U.K., Routledge.

BIBLIOGRAPHIE

- AMES P. (1988), «A Challenge to Modern Museum Management: Meshing Mission and Market», *International Journal of Museum Management*, vol. 7, pp. 151-157.
- AMES P. (1994), «Measuring Museums' Merits», pp. 22-30 in K. Moore (ed.), *Museum Management*, London, U.K., Routledge.
- BÉGIN L., LAFORTUNE A., ROUSSEAU J.-G. (1996), «Du temps et de l'argent...Réflexions sur le contrôle de gestion dans les entreprises des arts», *Gestion, revue internationale de gestion*, vol. 21, no. 3, septembre, p. 57 à 60.
- BOISVERT H. (1991), *Le contrôle de gestion, vers une pratique renouvelée*. Ottawa, Éditions du Nouveau Pédagogique.
- BOISVERT H. et S. BRAULT (1991), «Le rideau se lève sur la comptabilité par activités», pp. 381-396 in *Actes de la 1^{ère} Conférence internationale sur la gestion des arts*. Montréal, École des Hautes Études Commerciales.
- CARDINAL D. (1989), «Teaching the Management of the Arts in Canada», pp. 205-212 dans *La pratique des arts au Canada*. Ottawa, Série Thèmes Canadiens, vol. 12.
- CHÂTELAIN S. (1997), «Le contrôle de gestion dans les musées. Émergence et développement du contrôle de gestion dans des organisations non lucratives soumises à des faisceaux de contraintes environnementales et organisationnelles. Étude des pratiques françaises», Communication présentée au Congrès de l'International Association for Accounting Education and Research et de l'Association Française de Comptabilité, Paris, IAAER/AFC, octobre.
- DAVIES S. (1994), «Strategic Planning in Local Authority Museums», pp. 52-71 in K. Moore, (ed), *Museum Management*. London, U.K., Routledge.
- HATTON A. (1992), «Museum Planning and Museum Plans», *Museum Development*, January, pp. 32-39.
- JACKSON P. M. (1991), «Performance Indicators: Promises and Pitfalls», pp. 41-64 in S. Pearce (ed.), *Museum Economics and the Community*. London, U.K., The Athlone Press.
- KRUG K. (1992), «Excellence in Arts Management: In Search of Characteristics Common to Well-Run Arts Organizations», *Muse*, vol. 10, no. 2, automne, pp. 5-18.
- MÉVELLEC P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*. Paris, Éditions Comptables Malherbes.
- OUELLETTE P.-F. (1996), «La gestion muséale en des temps turbulents», *Musées*, vol. 18, no. 1, p. 36.

ROUSSEAU J.-G., LAFORTUNE A., BÉGIN L. (1997), *Les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises des arts et de la culture*. Montréal, École des Hautes Études Commerciales, Chaire de Gestion des Arts, Cahier de recherche.

ROTCH W. (1993), «Management Control Systems : One View of Components and Their Interdependence», *British Journal of Management*, vol. 4, no. 3, September, pp. 191-203.

WEIL S. E. (1994), «Creampuffs and Hardball. Are You Really Worth What You Cost?», *Museum News*, vol. 73, no. 5, September/October, pp.42-43, 60, 62.

WEIL S. E. (1996), «Museums in the United States : The Paradox of Privately Governed Public Institutions», *Museum Management and Curatorship*, vol. 15, no. 3, September, pp. 249-257.

ZOLBERG V. L. (1994), «Art Museums and Cultural Policies : Challenges of Privatization, New Publics, and New Arts», *Journal of Arts Management, Law and Society*. vol. 23, no. 4, Winter, pp. 277-290.