

Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance dans les collectivités territoriales: Revue de la littérature

Management control as a governance mechanism in local authorities: Theoretical approach

Hanan ELMOUADDINE (Doctorante)

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Mohammedia
Université Hassan II

Laboratoire de la Régulation Economique et Intelligence Stratégique –REIS-
Maroc

elmouaddinehanan@gmail.com

Siham IKHMIM (Doctorante)

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Mohammedia
Université Hassan II

Laboratoire de la Régulation Economique et Intelligence Stratégique –REIS-
Maroc

Sihamikhmim1@outlook.com

Noureddine ALIJ (PES FSJES Mohammedia)

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Mohammedia
Université Hassan II

Laboratoire de la Régulation Economique et Intelligence Stratégique –REIS-
Maroc

Alijnour@yahoo.fr

Date de soumission : 05/02/2022

Date d'acceptation : 09/03/2022

Pour citer cet article :

ELMOUADDINE.H et al. (2022) «Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance dans collectivités territoriales : Revue de la littérature», Revue Internationale du Chercheur «Volume 3 : Numéro 1» pp : 422 - 441

Résumé

Depuis la dernière décennie, le secteur public et plus particulièrement les collectivités territoriales, manifeste ainsi un intérêt croissant au contrôle de gestion, notamment avec la mise en place de la réforme du contrôle financier de l'Etat. Dans cette perspective, l'amélioration de la gestion publique est devenue un enjeu important pour les différentes collectivités territoriales, ces dernières sont de plus en plus soucieuses de concilier entre satisfaction des citoyens et rationalisation des dépenses. Cette nouvelle exigence s'explique en grande partie par le grand enjeu de passer d'une logique de moyens à une logique de résultats et de performance managériale.

Ce papier tente de s'imprégner de la réalité du niveau de développement du contrôle de gestion comme mécanisme alternatif dans la gouvernance des collectivités territoriales. En s'inscrivant dans ce contexte, ce travail a pour objectif d'examiner et synthétiser un état de l'art sur l'évolution de la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion et leur contribution à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales.

Mots clés : Gouvernance ; Mécanisme de gouvernance ; Collectivités territoriales ; Contrôle de gestion ; Performance.

Abstract

Over the past decade, the public sector and more particularly the local authorities, has shown a growing interest in management control, in particular with the implementation of the reform of the financial control of the State. In this perspective, the improvement of public management has become an important issue for the various local authorities, the latter are increasingly concerned with reconciling citizen satisfaction and rationalization of expenditure. This new requirement is largely explained by the great challenge of moving from a logic of means to a logic of results and managerial performance.

This paper attempts to immerse itself in the reality of the level of development of management control as an alternative mechanism in the governance of local authorities. Within this context, this work aims to examine and synthesize a state of the art on the evolution of the implementation of management control tools and their contribution to the improvement of governance in local authorities.

Keywords : Governance ; Governance mechanism ; Local authorities ; Management control ; Performance.

Introduction

De nos jours, les collectivités territoriales sont confrontées à différents problèmes organisationnels mettant en cause leur capacité à maîtriser les dépenses publiques et les risques locaux et à offrir des services cohérents aux besoins des acteurs et des parties prenantes. En effet, depuis plusieurs années, les collectivités territoriales sont confrontées à différents problèmes organisationnels mettant en cause notamment leur capacité à maîtriser les dépenses publiques et les risques locaux comme les scandales financiers dans l'attribution des marchés publics mettant en cause les élus et certaines entreprises, quasi-faillites financières, inefficacité des aides publiques locales, gaspillages, offre des services locaux insuffisante ou incohérente avec les besoins des acteurs locaux, ou encore dysfonctionnements des modes d'organisation.

Les questions de gouvernance invitent les chercheurs, les politiciens et les citoyens à la réflexion, étant donné que ces concepts occupent une place fondamentale dans le processus du management public. La gouvernance est l'un des termes, largement débattus, ces dernières années. Depuis les années 1990, ce terme ouvre la voie à plusieurs définitions et approches ; cependant, malgré l'absence d'une approche commune, l'ensemble des définitions adoptées convergent vers un point qui consiste à lier la gouvernance à une certaine efficacité de l'Etat dans la gestion des affaires publiques, et c'est ainsi qu'elle s'est imposée aujourd'hui comme un élément clé des politiques de développement. La gouvernance des collectivités territoriales a certainement pris de l'ampleur afin de développer une culture de performance et d'évaluation dans le secteur public. Il s'agit d'une approche qui incarne l'amélioration de la performance publique par le progrès du service rendu au citoyen.

La notion de gouvernance territoriale prend une place considérable dans le tissu managérial public et commence à susciter un intérêt particulier pour les chercheurs en la matière (Idrissi, 2018). Dans cette perspective, les collectivités territoriales sont devenues d'autant plus soucieuses de concilier entre la satisfaction des citoyens et la rationalisation des dépenses. Cette nouvelle exigence s'explique largement par le grand défi de passer à une logique de résultats et de performance dans ces institutions territoriales. Le présent article a pour objectif d'étudier la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales afin de répondre à notre question de départ : Dans quelle mesure l'adoption des outils de contrôle de gestion contribuent à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales ? Pour appréhender cette question, nous nous sommes basés sur les

approches du contrôle de gestion, cerner le concept de gouvernance, discuter la théorie de new public management, la théorie de l'agence, la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Nous allons interroger notre constat pour savoir comment s'opère l'adaptation des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales ?

Ainsi, la 1^{ère} partie de ce papier traite une revue de littérature sur le concept de la gouvernance, ces composantes et ses mécanismes dans les collectivités territoriales. La 2^{ème} partie étale la notion de contrôle de gestion dans ces collectivités. Pour conclure par une 3^{ème} partie qui explore l'impact du contrôle de gestion sur la bonne gouvernance des collectivités territoriales. En effet, ce travail de synthèse nous a permis de conclure que tous les mécanismes de gouvernance et les outils de contrôle de gestion en vigueur dans les organisations classiques peuvent aussi être adaptés dans le contexte des collectivités territoriales.

1. La gouvernance des collectivités territoriales :

1.1 Le concept de la gouvernance et ses fondements théoriques :

Le concept de gouvernance occupe une place fondamentale dans l'analyse du management public et la sociologie (Goumari et Jaouhari, 2020). Gaudin (2003) présente la gouvernance comme une vision des perspectives de résolution des problèmes. Il explique la gouvernance comme étant le dépassement des politiques antérieures qui montrent leurs limites et leurs insuffisances (Crespy, 2003). Ainsi, le terme gouvernance est devenu de plus en plus utilisé pour désigner le processus de prise de décision et aux niveaux national et local (Venise, 2011). La recherche d'une gouvernance publique semble pouvoir prendre appui sur plusieurs corps théoriques :

-La théorie de la dépendance envers les ressources (Pfeffer et Salancik, 2017), l'organisation est dépendante de son environnement en matières premières, en capital, en travail, en équipements, en débouchés pour ses produits et ses services. La dépendance qui s'ensuit donne à l'environnement le pouvoir d'imposer aux organisations des exigences en termes de structures, de processus organisationnels efficaces, de prix, de produits et de services concurrentiels. Ainsi, un non adoption des principes de bonne gouvernance locale apparaît comme un handicap pour « attirer puis ancrer les nouvelles entreprises » et développer une offre de biens publics locaux. D'une manière générale, la recherche d'une gouvernance publique ou locale semble pouvoir prendre appui sur plusieurs corps théoriques :

-La théorie d'agence (Jensen et Meckling) considèrent que la firme est un nœud de contrats, associant la firme et l'ensemble des parties prenantes et plus précisément les apporteurs des ressources, ils distinguent deux relations d'agence. La première lie le dirigeant aux actionnaires et la seconde, la firme (représentée par les dirigeants et les actionnaires) aux créanciers financiers. Ces apports sont complétés par les travaux de (Fama, 1980) qui considère que le système de gouvernance se compose de mécanismes « internes », mis en place volontairement par les parties prenantes ou par le législateur, et « externes »¹, résultant du fonctionnement par conséquence des marchés.

-La théorie des coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson, 1985) s'intéresse, elle, à la réduction des coûts de transaction rendue nécessaire grâce à une organisation territoriale qui favorise la coopération et la coordination des politiques locales et réduit l'incertitude. Enfin, la théorie des organisations (Desreumaux, 2005) apparaît comme un compromis entre les deux premières théories dans la mesure où elle considère l'organisation comme une arène composée de plusieurs acteurs ayant des intérêts divergents mais qui s'accordent sur des objectifs communs (Bazin, 1998). Nous constaterons qu'ici, les problèmes de la gouvernance publique locale rejoignent, dans bien des aspects, ceux de la gouvernance privée. Et, les questions, comme les réponses, qui se posent, et sont apportées, pour les sociétés par actions sont de même nature que ceux rencontrés dans une démocratie parlementaire.

1.2 Le management public :

Les courants du management public ont pour objectif la modernisation du secteur public par l'adoption de nouveaux modes de gestion et la transposition des outils utilisés dans les organisations privées avec une adaptation aux spécificités de ce secteur public. Dans ce cadre, deux courants seront présentés : le courant du New Public Management et l'école des choix publics.

1.2.1. L'école des choix publics :

Le choix public est généralement défini comme « l'étude économique des décisions ne relevant pas du marché, ou simplement comme l'application des sciences économiques à la politique (Mueller, 1984). La théorie relevant de ce domaine d'application prend essentiellement les outils et les méthodes d'approches qui ont été développés au niveau de la théorie économique, et les applique au secteur politique ou gouvernemental. L'objectif est de comprendre comment sont prises les décisions politiques et d'expliquer les défaillances de

l'Etat. Cette théorie étudie particulièrement le vote, le fonctionnement de l'Etat, la bureaucratie et les groupes de pressions (Marchand, 1999).

1.2.2. Le New Public Management :

Le new public management a pour objectif la modernisation du secteur public par la traduction de nouveaux modes de gestion et la transposition des outils de contrôle de gestion utilisés dans les organisations privées avec une adaptation aux spécificités de ce secteur public. Il est fondé par Hood en 1995, c'est un nouveau paradigme qui a émergé, visant à diffuser une culture de performance dans le secteur public moins centralisé en mettant l'attention sur les résultats, considérés en termes d'efficience, d'efficacité et de qualité de service.

1.3 La gouvernance des collectivités territoriales et ses mécanismes

Le concept gouvernance territoriale ou gouvernance locale renvoie au gouvernement des territoires, leurs modes de gestion et d'administration, vision à laquelle s'inscrivent également Leloup, Moyart, et Pecqueur (2005) qui voient le concept de gouvernance locale tel un moyen de régulation territoriale et d'interdépendance dynamique entre agents productifs et institutions locales. C'est aussi un mode de coordination entre les acteurs, car la gouvernance locale est aussi cet ensemble d'institutions, de mécanismes et de processus qui permettent aux citoyens et aux groupements de citoyens d'exprimer leurs intérêts et leurs besoins, de régler leurs différends et d'exercer leurs droits et obligations à l'échelon local Olsen (2007). Également pris sous l'angle d'un moyen participatif et moderne de gestion publique prônant l'autonomie des autorités locales dans l'exercice de leurs responsabilités, soumis à la recevabilité institutionnelle et citoyenne favorisant des réponses directes aux attentes des citoyens grâce à une approche cohérente, transparente, efficace et complète de l'action publique à tous les niveaux.

Enfin, c'est un puissant outil de pilotage du développement local fondé sur des relations partenariales entre le secteur privé et le secteur public orienté vers la réalisation d'objectifs et de stratégies collectives à dimensions organisationnelles et décisionnelles.

Selon Cannac et Godet (2001), une bonne gouvernance des collectivités publiques suppose la transparence de l'information, la lisibilité des budgets, l'évaluation publique des projets ex ante et ex post, la séparation des responsabilités, la limitation du cumul des mandats (interdiction pour les fonctionnaires d'exercer plusieurs mandats parlementaires de suite sans

démissionner de la fonction publique) et le rôle des différentes parties prenantes, notamment reconnaissance des prérogatives à l'opposition politique. C'est autour de ces principes que devraient s'articuler précisément les mécanismes de gouvernance locale, mécanismes qu'il reste à préciser. A cette fin, si dans les entreprises privées, le problème de l'efficacité des mécanismes de gouvernance a fait l'objet de nombreuses études, il n'en a pas été de même pour les institutions publiques ou plus précisément pour la sphère locale. Charreaux (1997) réalise en effet une distinction selon deux axes, la spécificité et l'intentionnalité des mécanismes de gouvernance.

Tableau.1 : Typologie des mécanismes de gouvernance locale

	Mécanismes spécifiques	Mécanismes non spécifiques
Mécanismes intentionnels	Citoyens (contrôle direct « politique ») Conseil communal, préfectoral ou régional Commissions internes (finance, marchés, participation citoyen, etc.) Auditeurs internes locaux Consultants / auditeurs contractuels Moyens de communication spécifiques (bulletin municipal, réunion de quartier, etc.)	Environnement légal et réglementaire Parlement (commissions parlementaires) Chambres régionales des comptes Comptable public (séparation entre l'ordonnateur et le comptable) Préfet (contrôle de la légalité et budgétaire) Syndicats Moyens de communication non spécifiques (informations comptable et budgétaire, médias, etc.)
Mécanismes spontanés	Associations des usages des services publics locaux, de contribuables Surveillance mutuelle inter-collectivités locales Culture publique et politique locale Notoriété auprès des électeurs/ citoyens, des fonctionnaires territoriaux	Marché politique (échéances électorales, partis politique) Marché bancaire (intermédiation financière) Marché des biens et services publics et privés (appel d'offre, etc.) Marché économique-fiscal (attractivité territoriale) Culture du service public local Environnement « sociétal »

Source : Adapté de Charreaux (1997, 2008)

Adaptée au secteur public, cette typologie nous conduit à présenter, tout d'abord, les mécanismes spécifiques intentionnels locaux. Parmi ceux-ci, nous trouvons notamment les citoyens, par le biais de leur contrôle « politique » direct des actions publiques locales, que ces dernières soient liées au fonctionnement général de la collectivité ou bien à l'investissement. Nous y trouvons aussi le conseil municipal, ainsi que les différentes

commissions locales, mêlant fonctionnaires territoriaux et élus, majoritaires ou minoritaires. Nous y trouvons également les moyens de communication, pour les communes, tels que le bulletin municipal ou les réunions de quartier permettant non seulement de diffuser l'information locale à l'extérieur de la collectivité, mais aussi d'exercer le contrôle « politique » des citoyens évoqués précédemment. Ensuite, cette typologie décrit les mécanismes, toujours intentionnels, mais non spécifiques. Parmi ceux-ci, nous y trouvons les contrôleurs externes légaux, qu'ils soient préfectoraux, comptables, juridictionnels ou de gestion, ces deux derniers étant effectués par les magistrats des Chambres Régionales des Comptes. Nous y trouvons aussi les moyens de communication tels que l'information légale comptable et budgétaire, ou l'intervention des médias locaux ou nationaux, mécanismes aussi nécessaires à l'information des acteurs externes locaux. Après, cette typologie prend en considération des mécanismes de gouvernance locale spontanés spécifiques. Dans ce cas, les associations des usagers ou des contribuables y sont considérées comme parties prenantes influençant la prise de décision locale en exerçant, via des groupes d'intérêts particuliers, une pression politique. Y sont trouvés aussi la notoriété des élus auprès des autres acteurs locaux, qu'ils soient internes ou externes. Enfin, cette typologie décrit les mécanismes de gouvernance locale spontanés non spécifiques. Le marché bancaire, privilégiant les intérêts des créanciers locaux focalisés sur la maîtrise des risques, ainsi que le marché économique-fiscal, influencé largement par l'attractivité des territoires, y est par exemple pris en considération. Sur la base de cette typologie, influencée par les corpus théorique et pratique précédents, nous proposons, par la suite, une comparaison des principaux mécanismes de gouvernance publique locale au niveau international qui mettra en évidence les différences existantes entre des pays avec des contextes historico-politiques distincts. L'ensemble de ces mécanismes ici évoqués ne pouvant pris en considération en même temps, notre analyse portera plus particulièrement sur les mécanismes de contrôle et d'information public local, en tant que principaux dispositifs de gouvernance publique, en nous limitant volontairement à l'étude des dispositifs institutionnalisés et formels.

2. Le contrôle de gestion dans l'univers public

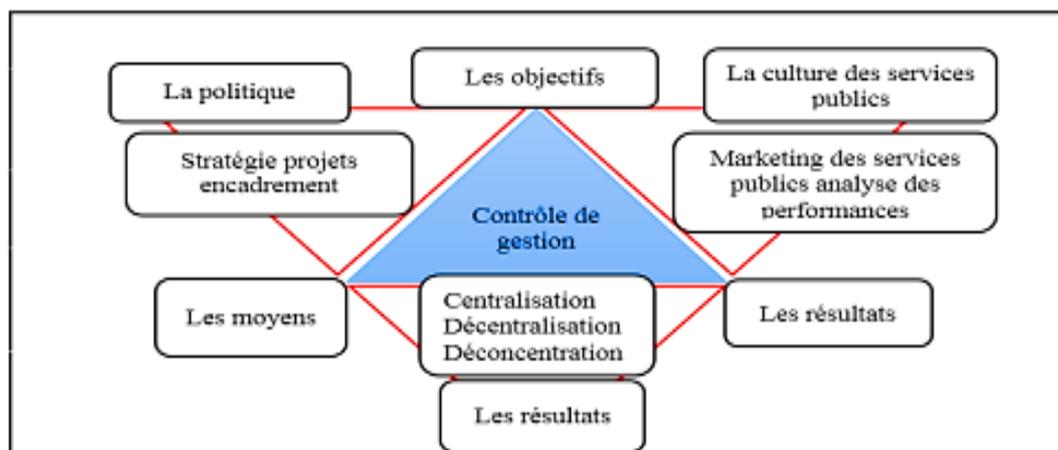
2.1 Concept de contrôle de gestion

Depuis les années 80, le secteur public a connu une crise financière due, essentiellement, à l'aggravation importante du déficit public. C'est dans le cadre de la recherche d'amélioration de la gestion des finances publiques qu'ont été transposés les principes de gestion appliquée

dans le secteur privé. Notamment, le contrôle de gestion qui s'accapare une place importante dans le programme des réformes initiées par le Nouveau Management Public (NPM) (Hopwood, 1984 ; Stewart, 1984 ; Gendron, Cooper et Townley, 2001 ; Pallot, 2003, cité par Chami et Salmi, 2016). En effet, le contrôle de gestion a pour objectif ultime la recherche de la performance à tel point que les chercheurs comme Orley (1999) et Lebas (1995) ont « étendu ses limites » et l'ont défini comme le « *pilotage ou management de la performance* ». Le contrôle de gestion moderne a dépassé les fonctions traditionnelles décrites comme instrumentales et est devenu un outil global de gestion des organisations. Cette idée est confirmée par des recherches de plusieurs auteurs (Bouquin, 2010; Lorino, 2003). Depuis son émergence, le contrôle de gestion a connu des évolutions majeures, d'un simple mode de contrôle et de suivi de l'information financière à un contrôle de gestion qui influe les comportements des individus en veillant à adapter leurs efforts avec les objectifs de l'organisation. Aujourd'hui, le contrôle de gestion est devenu un outil important dans les organisations publiques en plus de contribuer au développement de stratégies et de les transformer en objectifs. En ce sens, Demeestère a souligné que la mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'environnement public, entre autres, découle de l'utilisation optimale des ressources allouées, de la qualité des services fournis et de l'évaluation de la gestion de la qualité (Demeestère, 2005).

Le service de l'administration publique fonctionne dans un cadre réglementaire et juridique strict. En effet, le contrôle interne de ces entités est mis en œuvre à travers un ensemble de réglementations, correspondant à la procédure de gestion mécanique différemment au secteur privé (Bouquin & Pesqueux, 1999). Philippe Grandjean et Michel Charpentier cherchent à améliorer l'efficacité de la gouvernance publique à travers la mise en place du contrôle de gestion approprié pour renforcer une gestion plus cohérente des objectifs et des moyens pour obtenir des meilleurs résultats. La comptabilité budgétaire, la comptabilité analytique, la comptabilité générale et les tableaux de bord, ceux-ci sont considérés comme des outils de contrôle de gestion (Charpentier & Grandjean, 1998). Ainsi, dans le nouveau cadre du domaine public, le secteur public doit se doter d'outils et de méthodes de gestion modernes. Cependant, le contrôle de gestion doit tenir compte de la particularité du domaine public et s'adapter aux caractéristiques de l'organisation, comme la montre la figure ci-dessous :

Figure 1 : Contrôle de gestion dans les organisations publiques



Source : Charpentier M. et Grandjean P 1998, Op.cit., p.32

2.2 Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance territoriale

Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils visant à améliorer la rationalité et la méthode de contrôle. Dans ce domaine, un certain nombre d'instruments liés au secteur privé ont été transférés aux collectivités territoriales : comptabilité financière, comptabilité de gestion, outils de gestion de qualité, systèmes budgétaires, outils de gestion organisationnelle. Le système de contrôle de gestion doit être surveillé et évalué sur une base continue. Une surveillance efficace garantit un flux d'informations sur les performances des mécanismes de contrôle de gestion. Avec la succession des crises financières ces dix dernières années et la remise en cause du rôle du contrôle externe par le biais de l'audit externe, l'accent a été mis sur le contrôle interne et plus particulièrement le contrôle de gestion, comme mécanisme alternatif dans la gouvernance de l'entreprise.

Toutefois peu de recherches se sont intéressées à l'étude des liens entre le contrôle de gestion et la gouvernance. Parmi ces travaux on peut citer les recherches de Renard J. (2011), Bouquin H. (2008), Johanson H.T. (2008), Pesqueux Y. (2002), et Otley D. (2004). Ces chercheurs ont mis l'accent sur le rôle de contrôle de gestion et sa contribution dans la gouvernance de l'entreprise. Pour Bouquin (2008) « *le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner .Il conforte la gouvernance vue par les actionnaires ou d'autres parties prenantes. Il est un enjeu clé* ». Sa contribution dans la gouvernance de l'entreprise pour Renard (2011) s'exerce dans trois directions à savoir l'assistance à la direction générale pour définir les principes de gouvernance, la contribution

permanente à l'amélioration de la performance de toutes les activités et l'adaptation du système d'information.

2.3 La performance publique au cœur du contrôle de gestion

La notion de la performance est présente avec force dans la littérature de gestion, plusieurs recherches en sciences de gestion se sont intéressées à l'étude et à l'analyse de la particularité de cette approche qui occupe une place centrale dans toutes les démarches du management des organisations. Son contenu est variable et entraîne des pratiques différentes, notamment en ce qui concerne sa mesure. Ce concept ne se laisse pas canaliser par une définition acceptée de tous. Bourguignon (1995) constate que « tout se passe comme si le sens du mot performance en devienne superflu ».

Pour Bartoli (1997), le concept de la performance ne peut être définie qu'en le mettant en relation avec trois notions : résultats, moyens et objectifs, et en le reliant à trois logiques : une logique d'efficacité ; d'efficience ; et de pertinence. Pour (Marion et al., 2012), quelle que soit la grille de lecture choisie pour définir la performance, ce concept est associé à quatre principes fondamentaux à savoir l'efficacité qui traduit l'aptitude de l'entreprise à atteindre ses objectifs, en rapportant les résultats aux objectifs ; l'efficience qui met en relation les résultats et les moyens, en rapportant un indicateur de résultat à indicateur de mesure des capitaux employés ;

la cohérence permet de traduire l'harmonie des composants de base de l'organisation pour mesurer la performance organisationnelle en rapportant les objectifs aux moyens et la pertinence qui met en relation les objectifs ou les moyens avec les contraintes de l'environnement. La pertinence permet d'évaluer la performance dans le domaine stratégique, c'est-à-dire l'avantage concurrentiel à partir d'une appréciation entre l'adéquation des éléments de l'offre (créateurs de valeur) et les attentes du marché.

Mettant plus en exergue le contexte, Gibert (1986) définit la pertinence dans les organisations publiques et plus particulièrement dans les collectivités en termes de rapport entre les moyens mis en œuvre et les objectifs définis. Dans ce même secteur des gouvernements locaux, et s'inscrivant dans la dynamique de la Nouvelle Gestion Publique, Hood (1995) définit la performance en termes d'économie : s'assurer qu'il n'y a pas plus d'argent dépensé que prévue ; d'efficacité : rapport input/output et d'efficience : atteinte des objectifs dans la réalisation des besoins sociaux. Cette dernière vision de la performance se focalise sur l'atteinte d'une efficacité des coûts (Piotrowski et Rosembloom, 2002 ; Worthington, 2000).

Le développement du contrôle de gestion dans les collectivités locales ne dépend pas uniquement de l'effet d'évolutions socio-économiques et institutionnelles, mais aussi en raison de la volonté des élus et des fonctionnaires territoriaux. Actuellement, les collectivités territoriales comme toute organisation non marchande, dépendent des évolutions de leur contexte législatif et économique qui fait appel au développement du système de contrôle de gestion.

3. Méthodologie de recherche

Cette recherche repose à l'origine sur l'idée d'étudier le contrôle de gestion et sa contribution à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales. La méthode recommandée est conforme à l'esprit de la revue de la littérature traitant presque les mêmes sujets de recherche. La plupart des recherches dans ce domaine utilisent des méthodes qualitatives. Nous avons conçu cette étude sur la base de recherches sur des questions similaires (Drevetton & Rocher, 2010 ; Perray-Redslob & Malaurent, 2015). Les différentes recherches qui traitent cette problématique sont fondées sur des entretiens avec les contrôleurs de gestion, les responsables financiers, les responsables de service et les décideurs des collectivités territoriales (Drevetton & Rocher, 2010 ; Perray-Redslob & Malaurent, 2015), La méthode utilisée dans les cas traités c'est l'échantillonnage non probabiliste. En ce sens, nous abordons les travaux antérieurs liés au sujet de cet article et expliquons le lien entre les outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales, et par la suite, nous présentons les apports et les perspectives de la recherche.

4. Discussion de l'impact du contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales

Le contrôle de gestion et la gouvernance sont des concepts étroitement liés. L'essence de la réflexion est associée à la relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales. Cette relation a inspiré différentes approches. La mise en place du contrôle de gestion suit un processus qui respecte les prescriptions figurant dans la théorie des choix publics et la théorie du NPM. La mise en place d'un système de gouvernance se réfère à la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Il convient de noter que la gouvernance publique s'intéresse aux contrôles de gestion interne, arguant que des solutions alternatives doivent être trouvées aux crises financières affectant les collectivités territoriales.

Le rapport entre le contrôle de gestion et la gouvernance est un paradigme scientifique qui a interpellé peu de chercheurs. Les études qui se sont intéressées à ce paradigme sont celles de

Renard Jacques et Nussbaumer Sophie (2011), Bouquin Henri et Pesqueux Yvon (1999) . Ces chercheurs ont souligné le rôle du contrôle de gestion et sa contribution à la gouvernance des organisations. D'après Henri Bouquin le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner. Il renforce la gouvernance entre les actionnaires ou d'autres parties prenantes (Bouquin, 2008).

Notre analyse montre que le processus de transition managériale est un modèle de transfert des outils de gestion du secteur privé vers les collectivités territoriales. Il convient de prêter attention à l'importance des participants au réseau dans cette transition. Nous nous intéressons au contrôle de gestion dans les collectivités territoriales pour croiser des outils de contrôle de gestion dans différentes activités et domaines. L'influence de la culture de l'État sur le contrôle de gestion est essentielle pour comprendre l'adoption d'outils de gestion mieux conçus dans les collectivités territoriales. Le transfert des outils de gestion dans les collectivités territoriales donne l'importance aux dimensions des outils du contrôle de gestion qui sont basées sur des méthodes d'intelligence et des technologies de l'information afin de moderniser l'administration publique. Donc, le contrôle de gestion est un processus permettant aux gestionnaires de garantir une utilisation efficace des ressources pour atteindre les objectifs des organisations.

Cet article montre la contribution du contrôle de gestion dans la nouvelle gestion publique, notamment au sein des collectivités territoriales. Tout d'abord, il est préoccupé par ce qui s'est passé dans les collectivités territoriales après avoir été préconisé par une série de textes législatifs et réglementaires. Le contrôle de gestion permet de moderniser les outils financiers tels que le budget public, d'améliorer la qualité des services publics et de prendre des mesures pour rationaliser la participation aux dépenses et la réduction des déficits. Dans un second temps, nos recherches montreront comment les collectivités territoriales peuvent intégrer le contrôle de gestion dans le cadre de la gouvernance territoriale.

Le pouvoir administratif et législatif se concentrera sur la mise en place d'un contrôle de gestion pour gérer les deniers publics. L'introduction doit d'abord passer par les voies administratives avant d'être légalisée par la loi. Les collectivités territoriales cherchent à contrôler leurs dépenses autant que possible. En outre, les collectivités territoriales sont confrontées à une gestion budgétaire rigoureuse depuis plusieurs années. De ce fait, en raison du grand nombre de transferts effectués par le pays, leurs dépenses sont soumises à une pression croissante, ce qui a conduit à une recherche poussée d'informations sur les coûts et la

qualité des services. Par ailleurs, afin d'optimiser la qualité des services rendus, le changement de culture managériale dans le secteur privé est de plus en plus apprécié.

Contrairement à la plupart des entreprises, les collectivités territoriales peuvent fonctionner sans avoir à prouver qu'elles réalisent des bénéfices.

Elles n'ont pas besoin d'utiliser des ressources au moins égales pour justifier l'utilisation de leurs revenus. Ainsi, l'absence du compte de résultat ne doit pas interdire la recherche de performance, il doit être compensé par d'autres indicateurs d'efficience et d'efficacité.

C'est pourquoi la collectivité doit mettre en œuvre dans ses départements des tableaux de bord adéquats. En outre, si la collectivité territoriale n'est pas principalement destinée à générer des bénéfices, elle doit être justifiée par l'utilisation de critères d'évaluation de ses résultats.

Tout résultat peut être obtenu par des méthodes ou des moyens alternatifs, et il est toujours recommandé de réexaminer périodiquement la relation entre les moyens, les méthodes et les résultats.

Le contrôle de gestion est influencé par la gouvernance dans le contexte politique. Certains présidents des collectivités territoriales vivent en même temps deux existences. Ils sont des élus, mais aussi des administrateurs dans la gestion publique. Les collectivités territoriales exercent un contrôle de gestion territoriale selon les souhaits des élus. La gouvernance territoriale est la logique de la bureaucratie. Dans ce type de gouvernance, les organisations suivent généralement un modèle pyramidal, avec une autorité centralisée et une structure fonctionnelle.

Une meilleure gouvernance permet de contrôler les ressources en surveillant les indicateurs de suivi et le budget axé sur les moyens. Comme le montre l'étude de Bargain, la recherche du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales se fait en l'absence de rationalité de gestion. Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils destinés à améliorer la rationalité et les méthodes de contrôle. Dans ce domaine, certains outils liés au secteur privé ont été remis aux collectivités territoriales : comptabilité financière, comptabilité de gestion, outils de gestion de la qualité, systèmes budgétaires, outils de gestion organisationnelle. La budgétisation suit le raisonnement de la comptabilité générale dans des contextes où elle se concentre sur les coûts et les produits, pour établir un compte de résultat prévisionnel. Le budget suit une logique de comptabilité analytique, qui tente de répertorier les revenus et les dépenses en détail par type de produit ou de service, par centre de responsabilité, par type de

client et par région etc. Le Budget peut intégrer une logique de la gestion de trésorerie pour produire un budget ou un plan de trésorerie prévisionnel.

Le tableau de bord est venu pour compléter les outils de gestion financiers, surtout qui reflètent le compte de résultat comptable et le suivi budgétaire. Il fait partie des instruments de gestion de toute organisation structurée. Il est utilisé pour communiquer les indicateurs de gestion entre les différentes fonctions et niveaux, en plus, est un outil de communication, il contrôle également les activités en jouant le rôle d'alerte, il permet de fournir de l'information et de la formation, plus largement, Il constitue un outil de gestion qui peut donner la vie à la gestion de « prévoir, mesurer et agir ». Il doit refléter les objectifs de l'organisation et les moyens de les atteindre. Le tableau de bord reflète les spécificités du centre de responsabilité budgétaire auquel il correspond, sachant qu'il doit compléter l'information du système de suivi budgétaire. L'expérience montre que la fonction de contrôle de gestion est un service ou un super service comprenant le contrôle interne, le contrôle financier, l'audit et l'évaluation des politiques publiques. La nouvelle gestion publique contribue à faciliter le transfert des outils de gestion efficaces du secteur privé. Elle favorise la diffusion des outils de gestion, ainsi elle diffuse une culture de motivation, d'initiative et de contrôle, qui clarifie la logique de performance et valorise la responsabilité et utilise des indicateurs quantitatifs et qualitatifs pour mesurer les résultats.

Le contrôle de gestion a montré un intérêt pour la gestion de projet, les procédures qualité et les outils informatiques, notamment pour l'introduction de nouvelles normes comptables (Maurel, 2007). En définitive, ce sont les progrès de la culture managériale et la modernisation fonctionnelle de la structure et les contraintes budgétaires qui légalisent le contrôle de gestion des collectivités territoriales. Son déploiement dans une organisation régionale peut favoriser la cohérence dans toute l'organisation et la pérennité de ses actions. Par conséquent, le contrôle de gestion devient le garant de la gouvernance territoriale (Evahmanga, 2012).

Nous avons traité le contrôle de gestion et la gouvernance dans les collectivités territoriales. Jusqu'à présent, un contrôle de gestion publique est axé sur les moyens et les actions (Chauvey, 2005). Désormais, son efficacité dépend aussi de la généralisation de la comptabilité analytique pour évaluer le coût de ses actions. Le domaine du contrôle de gestion est clairement défini comme trois ensembles objectifs, moyens et résultats. En comparant les résultats obtenus avec les objectifs affichés (Beaulier & Saléry, 2006).

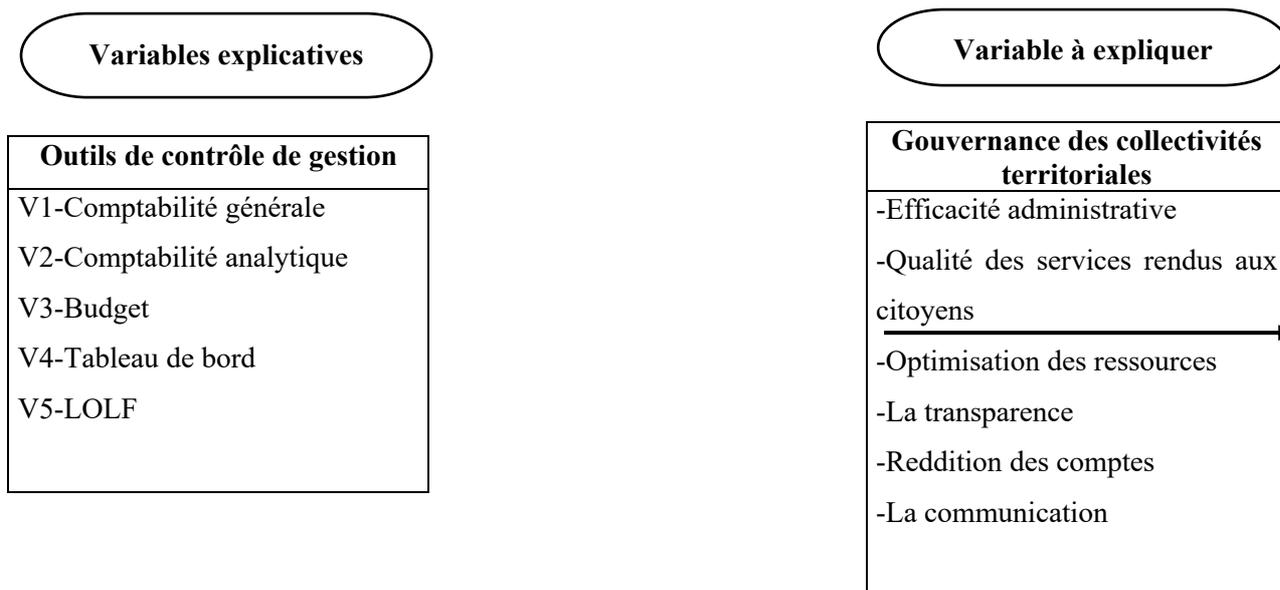
Le contrôle de gestion peut être considéré comme un vecteur de durabilité et de développement (Naulleau, 2003) et un outil de contrôle de la gestion territoriale (Berland, 2009). Par conséquent, cet article souligne le fait que, en raison de l'inadéquation, la collectivité territoriale a tenté d'introduire un contrôle de gestion et a obtenu un succès mitigé. Elle a l'obligation d'adapter ces outils à leurs propres fins, à savoir la finalité des services publics et des intérêts généraux. C'est la raison du rôle de contrôleur territorial de gestion. Cet article explique comment les collectivités territoriales traduisent des outils de gestion initialement conçus pour les entreprises privées. Comme le montre l'analyse, ces outils ont influencé la gouvernance territoriale. Le processus de la transposition permet d'expliquer les phases de construction de l'outil et de porter un regard nouveau sur les enjeux des processus de la traduction des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Notre discussion montre que le processus de traduction des outils de gestion est un modèle de transposition des outils de gestion du secteur privé dans les collectivités territoriales. Il est nécessaire de prêter attention à l'importance des autres participants au réseau dans ce chemin de transition. Nous nous intéressons au contrôle de gestion pour croiser des outils de contrôle de gestion avec la gouvernance dans les collectivités territoriales.

Le contrôle de gestion est un outil permettant aux gestionnaires de garantir une gouvernance efficace des ressources pour atteindre les objectifs de l'organisation. En effet, les principes de nouvelle gestion publique consolidée par la théorie de l'agence, la théorie des transactions et la théorie du choix publics orientent les collectivités territoriales vers la traduction de méthodes de gouvernance grâce à la mise en place de fonctions de contrôle de gestion.

Nous nous intéressons au contrôle de gestion pour croiser des outils de contrôle de gestion avec la gouvernance dans les collectivités territoriales. Le contrôle de gestion est un outil permettant aux gestionnaires de garantir une gouvernance efficace des ressources pour atteindre les objectifs de l'organisation. En effet, les principes de nouvelle gestion publique consolidée par la théorie de l'acteur réseau et la théorie interactionniste orientent les collectivités territoriales vers la traduction de méthodes de gouvernance grâce à la mise en place de fonctions de contrôle de gestion. Le résultat d'utilisation du contrôle de gestion est toujours une meilleure option pour rendre compte aux élus, aux gestionnaires et aux citoyens. En bref, bien qu'il ait été rencontré comme un outil de gestion dans le secteur privé, le contrôle de gestion est vu comme un moyen de gouvernance pour que son implantation dans le public tienne compte des changements de l'environnement et la particularité du secteur.

Enfin, nous avons répertorié les définitions et les types d'outils de gestion utilisés pour établir le modèle théorique. Ces résultats nous ont conduits à concevoir un modèle théorique présenté ci-après, ce modèle combine les outils de contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales.

Figure 2 : Relation entre la gouvernance des collectivités territoriales et les outils du contrôle de gestion



Source : Auteurs

5. Perspective et apports de la recherche

Nous avons tenté de définir le concept de contrôle de gestion et sa relation avec la gouvernance des collectivités territoriales. Cet intérêt s'exprime par l'inscription de concept dans son contexte. Nous nous sommes également concentrés sur les outils de contrôle de gestion et la gouvernance au sein des collectivités territoriales, en appliquant de nouvelles approches et théories. Plus encore, nous avons tenté de circonscrire de concept de gouvernance et sa relation avec le contrôle de gestion en discutant la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Nous avons enfin, procédé par une discussion qui articule les différents résultats obtenus de l'analyse théorique. Cela implique à comprendre comment les collectivités territoriales opèrent le transfert des outils de gestion liés au secteur privé. L'originalité de la recherche est d'utiliser les approches des outils de contrôle de gestion pour analyser le système de gestion de la performance ainsi que le transfert de ces outils est déterminant dans le management des collectivités territoriales. Les questions des outils de

contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales reste un champ vaste de recherche scientifique, Cette recherche n'est, ni exhaustive, ni fermée. Elle peut être complétée par d'autres recherches empiriques, approchées par d'autres méthodes pour enrichir cette question.

Conclusion

Finalement, comme le relève Guenoun (2009), la performance est un idéal vers lequel l'administration tend et pour aller plus loin. Selon Demeestere (2005), toute organisation vise à être performante et s'attache à remplir sa mission en gérant au mieux ses ressources même si la démarche n'est pas un chemin paisible et à portée de main, mais se présente plutôt comme un long processus parsemé d'entraves et d'embuches, qui feront qu'elle ne se fera pas sans difficulté. En 2021, la pandémie Covid-19 a touché la quasi-totalité des pays avec un score de plus que 50 millions de personnes. Cela a contraint l'administration publique à opérer dans des conditions lamentables, en opérant des arbitrages difficiles quant aux défis que représente le virus sur les plans sanitaire, économique et social. Rappelons qu'au printemps 2020, plus de la moitié de la population mondiale active ou autres ont été assujetties à un confinement très sévère marqué par l'imposition d'une panoplie de mesures visant à ralentir le fléau et enrayer la propagation du virus.

Dans ce contexte de panique et d'imprévu, une gestion stratégique, surtout celle fondée sur la performance des actions publiques, est une nécessité tant soit peu recherchée. Les principes de la « Nouvelle Gestion Publique » ont inspiré les orientations officielles concernant les mesures prises à l'égard de cette pandémie. Cette mesure traduite par une gestion prônant la performance se veut pour mission d'améliorer l'efficacité socio-économique, la qualité des services ainsi que l'efficience de la gestion publique.

Dans les collectivités territoriales, les outils de contrôle de gestion sont des mécanismes d'une bonne gouvernance. Ils apparaissent comme les meilleurs outils pour maîtriser le risque de dysfonctionnement et mieux gérer les deniers des collectivités territoriales tout en garantissant le respect des lois et réglementations applicables. En fait, il s'agit d'une demande croissante qui s'impose face aux nouvelles responsabilités des collectivités territoriales, surtout devant les organes de contrôle, en particulier les cours des comptes et autres parties prenantes.

BIBLIOGRAPHIE

- Bartoli A. (1997). Le management dans les organisations publiques, Dunod, Paris.
- Bazin S. (1998). Passage d'une logique concurrentielle à une logique organisationnelle des politiques locales d'attraction d'entreprises : le rôle de la gouvernance locale, *Revue d'Économie régionale et Urbaine*, n°4, p. 585-606.
- Beaulier, M., & Saléry, Y. (2006). 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales: bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques*(95), 69-85.
- Berland, N. (2009). Contrôle budgétaire, Bernard Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité. contrôle de gestion et audit*, Economica.
- Bouquin, H. (2008). Le contrôle de gestion : contrôle d'entreprise et gouvernance: Paris auphine University.
- Bourguignon A. (1995) “ Peut-on définir la performance ? ”, *Revue Française de comptabilité* n° 269 Juillet-Août, pp. 61-65.
- Cannac Y et Godet M.(2001). « La bonne gouvernance : l'expérience des entreprises, son utilité pour la sphère publique », *Futuribles*, n° 265, juin, p.
- Charreaux G. (1993), « Théorie financière et stratégie financière », *Revue Française de gestion*, n° 92.
- Charreaux G. (1996), “Vers une théorie du gouvernement des entreprises”, Working Papers FARGO N° 0960501.
- Charpentier, M., & Grandjean, P. (1998). Secteur public et controle de gestion:(pratiques, enjeux et limites): Éditions d'Organisation,Paris.
- Charreaux G .(2000), “ Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance ”, Working Papers FARGO N° 001201.
- Coase R.H. (1937) « The Nature of the Firm », *Economica*, vol.4, novembre, p. 331-351 ou traduction française, “La nature de la firme”, *Revue française d'Economie*, vol.2, n°1, 1987, p.133-163.
- Crespy, C. (2003). Jean-Pierre Gaudin : Pourquoi la gouvernance ? Pôle Sud,n°18, Observatoire des Politiques Publiques en Europe du Sud (OPPES), 179-180.
- Desreumaux A. (2005), « Théorie des organisations », 2è édition, EMS.
- Eddie Nebie et Elmoukhtar Tbitbi (2021). Le défi de la performance dans la gouvernance des collectivités territoriales au Maroc : Enjeux et perspectives. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, vol 2 n°4, pp.286-301.
- EL Azzaoui A. M & Ichou R. A (2021) «Contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : cas de la région Fès-Meknès», *Revue Internationale des Sciences de Gestion* , Vol 4 n°1, pp.874- 893.
- Evah-manga, E. (2012). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche sociologique: Editions L'Harmattan.
- FAMA Eugene F., JENSEN Michael C.(1983). « Separation of ownership and control », *Journal of Law and Economics*, vol. 26, pp. 301-325, june 1983.

- Guenoun M. (2009). Le management de la performance publique locale. Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales.. Sciences de l'Homme et Société. Université Paul Cézanne - Aix-Marseille III,. Français.
- Gibert Patrick.(1986) Management public, management de la puissance publique. In: Politiques et management public, vol. 4, n° 2. pp. 89-123;
- Goumari, S., & Jaouhari, L. (2020). The contribution of management control to improving governance in local authorities: Theoretical approach. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, vol 1 n°3, pp.38-57.
- Goumari, S., & Jaouhari, L. (2020). The contribution of management control to improving governance in local authorities: Theoretical approach. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, vol 1 n°3, pp.38-57.
- Jensen M.C. & Meckling, W.H. (1976). «Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure », Journal of Financial Economics, vol 3, n° 4 p. 305-360.
- La constitution du Royaume du Maroc 2011.
- Leloup, F., Moyart, L. & Pecqueur, B. (2005). La gouvernance territoriale comme nouveau mode de coordination territoriale ?. Géographie, économie, société, 7, 321-332.
- Marchand, C. (1999). Economie des interventions de l'Etat : théorie des choix publics. Paris : Presses universitaires de France.
- Maurel, C. (2007). Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux. Politiques et Management Public, 25(2), 85-101.
- Melkers J. E. & Willoughby K.G. (2001). Budgeter's views of State performance-budgeting systems: distinctions across branches, Public Administration Review, Vol. 61 n°1, pp.54-64.
- Mueller Dennis C. (1984).« Public choice : a survey », in « The theory of Public Choice – II », Edited by James M. Buchanan and Robert D. Tollison, Ann Arbor.
- Renard J. (2011). Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration, Ed. d'Organisation, Collection : Finance.
- Robert Behn (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures, public administration review, Vol 63 n°5, p.586 – 606.
- Venise, C. (2011). Bilan sur les notions de « bonne gouvernance » et de«bonne administration». [https://www.venice.coe.int/webforms/documentsdefault.aspx?pdffile=CDL\(2011\)006-f](https://www.venice.coe.int/webforms/documentsdefault.aspx?pdffile=CDL(2011)006-f).
- Nabaouia I. (2018). Effet des mécanismes de gouvernance sur la performance des sociétés marocaines cotées en bourse, Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, vol 1 n°4.
- Naulleau, G. (2003). La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques: les facteurs de réussite. Politiques et Management Public, 21(3), 135-147.
- Pfeffer & Gerald Salancik (2017). La dépendance des ressources est stratégique, Sandra Charreire Petit éd., Les Grands Auteurs en Management (pp. 151-165).
- Hood, C. (1995). 'The "New Public Management" in the 1980s: Variations on a Theme?' Organizations, Accounting and Society.