

La contribution des outils de contrôle de gestion à l'appréciation de la performance organisationnelle des communes marocaines : résultats d'une étude qualitative.

The contribution of management control tools to the assessment of the of the organizational performance of Moroccan municipalities: results of a qualitative study.

Rachid TATOUTI

Enseignant chercheur à la FSJES d'Ait Melloul
-Université Ibn Zohr- Maroc

Omar BENOTMAN

Professeur Agrégé en Economie et Gestion.
-Centre Reda Selaoui des CPGE- Agadir. Maroc

Date de soumission : 14/05/2024

Date d'acceptation : 02/06/2024

Pour citer cet article :

TATOUTI R. & BENOTMAN O. (2024) « La contribution des outils de contrôle de gestion à l'appréciation de la performance organisationnelle des communes marocaines : résultats d'une étude qualitative. », Revue Internationale du Chercheur «Volume 5 : Numéro 2» pp : 813 - 837

Résumé.

Les communes marocaines semblent émerger, aujourd'hui, comme une locomotive du développement local. Elles devraient répondre à des attentes considérables liées surtout à leur capacité à satisfaire les besoins des citoyens-clients. A cet effet, elles ne lésinent pas sur tous les moyens pour se moderniser et devenir, beaucoup plus, performantes. Pour cette raison, elles sont amenées à mettre en œuvre un ensemble de dispositifs qui vont leur permettre de mesurer et d'apprécier cette performance. Dans ce cas, l'instauration des outils de contrôle de gestion apparaît d'un intérêt particulier. Avant d'y procéder, il est fondamental de porter une attention particulière à la perception des responsables communaux concernant la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle. Afin d'apporter des éclaircissements à cette problématique, nous avons opté pour une approche qualitative reposant sur des entretiens semi-directifs. Dans cette perspective, nous allons exposer les résultats d'une étude de cas menée auprès de six responsables de deux communes sélectionnées dans notre échantillon, et situées dans la région de Souss-Massa.

Mots clés : Outils Contrôle de gestion ; Contrôle de gestion ; Communes; Performance organisationnelle ; Performance publique.

Abstract.

Moroccan municipalities seem to be emerging today as a locomotive for local development. They should meet considerable expectations linked above all to their ability to satisfy the needs of citizen-clients. To this end, they do not skimp on all means to modernize and become much more efficient. For this reason, they are required to implement a set of systems that will allow them to measure and assess this performance. In this case, the establishment of management control tools appears of particular interest. Before proceeding, it is fundamental to pay particular attention to the perception of municipal managers concerning the relationship between management control and organizational performance. In order to shed light on this issue, we opted for a qualitative approach based on semi-structured interviews. In this perspective, we will present the results of a case study carried out with six managers of two municipalities selected in our sample, and located in the Souss-Massa region.

Keywords : Management control tools; Management Control; Municipalities; Organizational performance ; Public performance.

Introduction

Le 03 mars 2023, le gouvernement marocain avait procédé à la publication du décret, tant attendu, n° 2-22-580, relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion (CDG) dans les départements ministériels. Il s'agit, en effet, du premier texte juridique en la matière. Cet engouement croissant que porte, aujourd'hui, les départements ministériels à la mise en œuvre d'un tel dispositif, ne semble limité à eux seuls. Ainsi, d'autres organisations et administrations, même les plus décentralisées, avaient manifesté leurs intérêts et avaient procédé à la mise en œuvre d'une esquisse de modèle de contrôle de gestion en leur sein. Il s'agit, en fait, des communes.

L'Etat pour consolider le processus de la modernisation des administrations publiques avait procédé à la publication d'un ensemble des textes juridiques qui encadrent cette opération. Ainsi, la loi organique des lois de finance (LOLF) avait instauré un ensemble des outils et dispositifs conduisant les communes à mettre en œuvre un système de contrôle de gestion. Cet outil est, selon la loi, semble être le garant d'une gestion efficace, efficiente et cohérente des deniers publics.

Sur le volet budgétaire, l'Etat avait instauré une budgétisation axée sur les résultats (BAR). Cette nouvelle façon de concevoir le budget permet de passer d'une gestion budgétaire axée sur la dépense publique à une gestion axée sur les résultats. De même, l'établissement du budget devrait s'inscrire dans une démarche de planification stratégique et devrait prendre en considération les attentes des citoyens (Budget citoyen). A travers ce mécanisme, l'Etat a voulu inculquer aux communes une culture organisationnelle, imprégnée du souci de satisfaire les besoins des citoyens-clients.

Ces réformes avaient pour objectifs de faire irriguer des communes pour agir comme de véritables entreprises privées. Des communes qui larguent des méthodes et pratiques de gestion basées sur une légitimité juridico-politique vers des nouvelles pratiques dont la légitimité dépend des résultats obtenus, de la satisfaction des usagers et d'une meilleure performance de la commune. Toutefois, ces aspirations semblent être loin de se concrétiser.

Par ailleurs, si on voulait faire la synthèse de vingt ans de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques, on peut confirmer que l'installation semblait incomplète et imparfaite. Ces imperfections pourraient être dues, entre autres, à la dimension organisationnelle et culturelle de ces entités, à la manière dont les dirigeants communaux appréhendent l'efficacité des outils de contrôle de gestion pour évaluer la performance des communes, et enfin à la faible prise en compte de la dimension humaine. A cet effet,

l'objectif de notre article sera de répondre à la problématique suivante : **quelle est la perception des responsables communaux de la relation entre contrôle de gestion et performance organisationnelle de leurs communes ?** Afin de mieux cerner les rouages de cette problématique, nous procéderons, premièrement, à mobiliser un corpus théorique varié, portant sur les approches du contrôle de gestion en relation avec la performance des communes. Deuxièmement, nous allons mener une étude de cas auprès des 6 responsables de deux communes, spécifiquement choisies, de la région de Souss-Massa. Pour ce faire, Nous avons opté pour une approche qualitative basée sur la réalisation d'une série d'entretiens semi directifs. Cet outil, nous apparaît, le mieux adapté pour répondre aux besoins de notre étude. Pour aborder cette problématique, nous débuterons par une brève présentation du cadre théorique de la recherche. Celui-ci devrait servir comme support pour comprendre les soubassements théoriques de la mise en œuvre d'un système de CDG en relation avec la performance organisationnelle des communes (1). Ensuite, nous présenterons notre étude qualitative (2). Enfin, nous analyserons les résultats obtenus pour en tirer les implications les plus pertinentes (3).

1. Le Contrôle de Gestion (CDG) dans les communes : approche théorique

1.1 La classification des systèmes de CDG dans les communes

Plusieurs chercheurs se sont intéressés au sujet de contrôle de gestion dans les communes. Ainsi, Meyssonier, (1993), Roussarie, (1994), Gibert, (1995), Pariente, (1998) et Bargain, (2014), (cités par :Daanoune. R & Chilouah I.,2018, p :249), soulignent que l'étude du contrôle de gestion dans les communes, dans sa globalité, est liée à l'étude des modalités pratiques de sa mise en œuvre. En effet, il s'agit des finalités de contrôle de gestion, des systèmes d'information et d'incitation dans les communes.

Mc Mahom et Holmes, (1991), Chenhall, (2003) et Luft et Shields, (2003) insistent tous sur l'intérêt de l'étude de la phase d'introduction du contrôle de gestion dans les communes. A ce niveau, ils distinguent trois dimensions d'analyse : technique, cognitive et sociologique. La première consiste à étudier et à sélectionner les meilleurs outils de contrôle de gestion pour les mettre en œuvre, tout en tenant compte de la vision, et des objectifs de la commune. La deuxième s'intéresse aux phénomènes d'apprentissage organisationnel, puisque les conventions et routines organisationnelles mises en place dans l'organisation devront évoluer lors de l'introduction du contrôle de gestion (Solle, 2001). La troisième privilégie une approche mettant l'accent sur le rôle et le comportement des acteurs, c'est à dire, l'ensemble

des comportements adoptés par des acteurs dans une organisation afin de préserver leurs intérêts (les stratégies d'acteurs).

1.2 Les finalités du Contrôle de Gestion dans les communes

L'instauration d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités locales semble s'inscrire dans l'optique d'atteindre un ensemble des finalités : économique, politique, et conformité (Bal , M., & Jaouhari, L. 2021).

1.3 Le CDG et la motivation des ressources humaines dans les communes

Pour mettre en œuvre une démarche de contrôle de gestion dans les communes, il s'avère nécessaire de chercher à converger les intérêts des individus-acteurs avec ceux de l'organisation. A cet effet, la motivation des ressources humaines est une condition sine qua non de la réussite d'une telle démarche, car elle est garante de l'atteinte des objectifs, le partage des informations et la diffusion des performances ciblées entre les acteurs de l'organisation.

1.4 Les pratiques de contrôle de gestion dans les communes

Plusieurs travaux de recherche se sont intéressés à décrire l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les communes. Brièvement, nous allons exposer les plus importantes et les plus récentes organisées en fonction de la nature des outils de contrôle de gestion.

1.4.1 La maîtrise des coûts

Maîtriser les coûts s'avère une condition indispensable pour les administrations publiques, généralement, et pour les communes, spécifiquement. A cet effet, pour pouvoir atteindre cet objectif, les communes semblent investir dans la tenue des deux systèmes de la comptabilité : générale et de gestion.

-La comptabilité générale : la tenue d'une comptabilité publique (recettes-dépenses) est une obligation légale. Toutefois, ce système d'enregistrement semble présenter plusieurs lacunes : comptabilité de dépenses et non pas du patrimoine, absence de la notion de l'image fidèle, absence de valorisation monétaire des services rendus par la commune, diversité des intervenants dans le processus de la tenue de la comptabilité, une responsabilité comptable éparpillée et en chevauchement continu, absence des comptes consolidés, absence des normes et un plan comptables spécifiques...etc.

-La comptabilité de gestion : plusieurs chercheurs se sont intéressés à la mise en œuvre de la comptabilité de gestion dans les communes. Ainsi, Meyssonier (1993), Roussarie (1995),

Gibert (1995), Demeestère (2000), et A. Bargain (2014), (cités par :Daanoune. R & Chilouah I.,2018,p :250) se sont tous focalisés à étudier les facteurs d'adoption de la comptabilité des coûts dans les communes. Tous ont souligné l'importance de la culture organisationnelle, l'implication de la direction et la motivation dans la trajectoire de développement de ce système dans les communes.

1.4.2 Les outils de suivi et de pilotage de la performance

❖ Les budgets

Ils sont les outils les plus largement répandus dans la gestion prévisionnelle des communes. Certaines ont favorisé des budgets axés sur les résultats, d'autres ont mis en œuvre une démarche innovante de la budgétisation (Budget à base zéro) ou bien une démarche de l'analyse de la valeur. Quelques communes, peu nombreuses, ont mis en œuvre un système de pilotage de la gestion à partir des choix budgétaires et de la planification des décisions. (Meyssonnier, 1993). Dans le même ordre d'idées, Bernard (1992), (cité par Bencheikh, E., & Boutachkourt, FZ. 2021), avait identifié trois types de budget dans les administrations publiques : le budget des dépenses, le budget-productivité et le budget-programme.

❖ Le Tableau de bord

L'usage de cet outil a envahi les communes ces dernières années. Elles en trouvent un outil efficace pour mesurer leurs performances (individuelle, organisationnelle, économique politique...etc.). Plusieurs élus politiques se sont vu servir de cet outil dans l'évaluation de leurs programmes électoraux proposés aux électeurs. De même, la gestion interne de la commune semble évaluer à travers cet outil. Ainsi, le projet politique de la commune est exprimé sous forme d'un ensemble des objectifs, spécifiques, mesurables, atteignables, réalisables et temporels dont l'évaluation sera faite à travers un système de tableau de bord (Hilmi et Kaizer, 2023).

❖ La remontée de l'information

C'est un outil de contrôle de gestion qui permet de fournir périodiquement des informations financières et comptables aux dirigeants de la commune. Il permet aux élus, présidents des communes, de mieux vérifier le bon fonctionnement des services et départements de la commune, de suivre et de piloter l'exécution d'un projet, de suivre la traçabilité d'une opération d'engagement ou de recouvrement des fonds publics, de mesurer le degré de la satisfaction des citoyens, et de piloter les projets de nature sociale ou environnementale. C'est

un outil indispensable pour assurer la coordination entre les objectifs des élus, et ceux des responsables des départements et services communaux.

❖ La stratégie

Il s'agit d'identifier la relation entre la planification stratégique et la mise en œuvre du contrôle de gestion dans une commune. Le rôle particulier du contrôleur de gestion, en collaboration avec les élus, sous la supervision des autorités de la tutelle, est de mettre en œuvre une stratégie pour la commune. Il devrait donc avoir une certaine maîtrise des outils de la planification stratégique. Le contrôle de gestion permettra aux élus de vérifier, au quotidien et même en temps réel, la capacité de la commune à atteindre les objectifs stratégiques qu'elle s'est fixés. C'est alors un outil indispensable pour piloter la stratégie des communes. A travers la mise en œuvre d'un ensemble des KPI (Key Performance Indicator), le contrôle de gestion favorise la prise de décisions par les élus, et permet aux communes d'évaluer leurs performances.

❖ Le Système d'Information

La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle de gestion dans les communes devrait être consolidé par l'instauration d'un système d'information. Il constitue une nécessité primordiale pour le partage de l'information, pour le contrôle et la détermination des responsabilités ainsi qu'un outil efficace de la communication entre les différents services et départements de la commune. Evin-Leclerc (2018) met l'accent sur le rôle de la digitalisation sur les performances des communes. Il avance, tant d'autres, les bienfaits suivants : économiser du papier, gagner du temps, simplifier et standardiser les processus, alléger la charge de travail...etc. Le contrôle de gestion a le double rôle d'informateur et de communicant au sein de la commune. En effet, il conçoit le système d'information, le gère et l'anime. Parallèlement, il en communique les éléments sélectionnés à destination des acteurs internes (élus, responsables des départements ou externes...etc.) ,et/ou externes (citoyens, autorité de la tutelle, partenaires, grand public, soumissionnaires...etc.).

1.5 Les déterminants de la mise en œuvre du CDG dans les communes

1.5.1 La disponibilité d'un Système d'Information

Le système d'information est un outil indispensable et support essentiel à la réussite de l'implantation du contrôle de gestion dans les communes. Ainsi, Boitier & Louard (2004) (cités par Zbir, N. 2021). avaient démontré que la mise en œuvre d'un ERP (Entreprise Ressources Planning) dans une organisation conduit à l'uniformisation des modes de contrôle

et de supervision, d'autant plus qu'il facilite la communication entre les différents acteurs (responsables, chefs de services, membres du conseil communal, fonctionnaires territoriaux).

1.5.2 L'instauration de la fonction Audit interne

La fonction audit interne, selon Williamson (1975), renforce et consolide la présence d'un système de contrôle de gestion dans les communes, car, d'après toujours l'auteur, il favorise la boucle de l'apprentissage du développement organisationnel. L'audit interne, en tant que source d'enseignements, offre aux élus et aux responsables une mine d'informations et les dote de connaissances et d'expertise dans les domaines de la gouvernance, de la gestion des risques et du contrôle. (Zaam, H., & Hainous, M. 2021). De même, il permet de vérifier l'exactitude et la conformité aux normes et aux lois des informations communiquées par le système de contrôle de gestion. Ils avancent que le contrôle de gestion et l'audit interne sont deux fonctions qui se complètent, l'une à l'autre, pour un bon pilotage de la performance communale.

1.5.3 La volonté politique et l'implication des acteurs.

La commune est une organisation avant tout politique. A cet effet, l'instauration d'un système de contrôle de gestion peut être expliquée par le profil du dirigeant-élu et de son appartenance politique (gauche, droite, extrême droite, conservateur, populiste...etc.). De ce fait, il apparaît alors que le facteur politique est un déterminant contingent non négligeable dans le processus de l'instauration d'un tel dispositif au sein de la commune.

2. Le New Management Public (NMP).

2.1 New Management Public : de quoi s'agit-il ?

Selon Bezes (2005), le New Management Public (NMP) se considère comme « un ensemble hétérogène d'axiomes tirés de théories économiques, de prescriptions issues de savoir de management, de descriptions des pratiques expérimentées dans des réformes et de rationalisations doctrinales réalisées par des organisations transnationales ». De sa part, Hood (1995) (cité par : EL Azzaoui, A. M., & Ichou, R. A. 2021) avance que le NMP 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'efficacité, d'efficacités et de qualité de service.

2.2 Fondement théorique

2.2.1 La théorie des coûts de transaction (R. Coase, O. Williamson)

Le postulat des théories économiques classiques et néoclassiques reposait sur l'hypothèse que les mécanismes du marché (ajustement de l'offre à la demande) étaient optimaux. Ronald Coase remet en cause le marché comme mode d'ajustement optimal et oppose les structures de marché aux structures de l'organisation. Il est le premier à fonder la légitimité de l'organisation sur sa capacité à effectuer des transactions en interne d'une manière plus économique que par le marché. Il met en évidence que le passage par le marché entraînait des coûts de transaction (analyse, négociation, rédaction des contrats et vérification de leur exécution...). L'organisation, qui réunit un groupe de personnes par un ensemble de contrats pour réaliser des tâches sans recourir au marché, permet d'éviter les coûts de transaction. Cette théorie intervient comme un paramètre important dans le choix des formes de gouvernance : soit faire faire par le marché (externaliser, sous-traiter, appel d'offre, délégation des services, bon de commande), ou bien, faire soi-même par l'organisation (comptabilité, production des services non marchands, tenir un système de contrôle de gestion), ou encore, faire par une alliance (partenariat public-privé, contrat programme, contrat d'efficacité).

2.2.2 La théorie d'agence (M. Jensen et W. Meckling, 1976)

La théorie de l'agence définit la relation d'agence comme suit : « un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent ». Comme l'indique la définition, la théorie de l'agence est la relation qui lie le principal, commanditaire d'une action, à un agent, le commandité (relation d'agence). Cette relation est caractérisée par le fait que la situation du principal dépend de l'action de l'agent. La théorie de l'agence s'intéresse aux organisations qui sont des « nœuds de contrats » entre un principal et un agent ; On pense là à la relation qui lie la commune avec les prestataires de services ou bien les attributaires d'un marché public. Cette relation d'agence se situe dans l'asymétrie d'informations (zones d'incertitude) qui peut exister entre le principal et l'agent. Si l'agent dispose de plus d'informations que le principal sur les travaux qu'il doit réaliser, il peut les utiliser à son profit et dans ce cas, les intérêts des deux parties divergent. Par conséquent, le contrat de fait entre le principal et l'agent est désormais déséquilibré. Dans un tel contexte, le principal doit limiter ou annuler les effets négatifs qui pourraient survenir en raison d'une asymétrie d'informations ou en raison d'intérêts divergents. Le contrôle de

l'agent par le principal est donc indispensable et requiert la mise en œuvre d'une contractualisation qui implique : des mécanismes de gouvernance et de contrôle (comptabilité de gestion, Reporting, plans d'action, tableaux de bord, surveillance et évaluation des résultats...), ou bien des coûts d'agence qui sont liés essentiellement aux dépenses de surveillance et d'incitation (bonus, participation, intéressement, primes...) (el Kezazy et al., 2024).

2.2.3 La théorie des choix publics (Buchanan & Tullock)

Selon cette théorie, les individus sont des agents rationnels, ils ne cherchent que leur intérêt personnel. Il s'agit, alors, des postulats de base de la microéconomie sur laquelle repose l'économie néoclassique. En microéconomie, les comportements humains sont simplifiés par la figure de « l'Homo economicus ». Il en est de même pour les phénomènes politiques avec « l'Homo politicus » : l'homme politique est sensé maximiser son utilité et poursuivre son intérêt personnel. Dans la sphère politique, les individus, selon les concepteurs de cette théorie, semblent adopter la même logique ; Les dirigeants-élus visent prioritairement à maximiser leur chance d'être élus plusieurs fois par les électeurs. Cet opportunisme est globalement vérifié chez l'homme politique au pouvoir qui, vu sa fonction, sa priorité devrait être l'intérêt général. Toutefois, en réalité, il cherche avant tout à maximiser son intérêt personnel.

2.2.4 L'apprentissage organisationnel

Pour Mezias (1996), le concept d'apprentissage organisationnel est défini comme : « une adaptation des comportements des acteurs et de l'organisation pour faire face aux changements de l'environnement ». Cyert et March (1963) définissent l'apprentissage organisationnel comme l'adaptation de l'organisation à son environnement. En 1988, March et Levitt expliquaient qu'il s'agit « d'un processus par lequel les organisations codifient les ingénieries du passé et les transforment en routines ». Argyris et Schön (1978), les spécialistes de ce concept, énoncent que l'apprentissage organisationnel est un processus par lequel les membres d'une organisation détectent des « erreurs » et les corrigent en modifiant leur théorie d'action.

3. Etude qualitative : méthodologie et terrain de recherche

3.1 Présentation du terrain de recherche

3.1.1 Justification du choix

Notre étude porte sur un échantillon de 6 responsables appartenant à deux communes de la région de Souss-Massa. Le choix de la taille de notre échantillon semble se justifier par les similitudes qui existent entre les pratiques de contrôle de gestion dans les communes. D'ailleurs, ces dernières sont gérées par les mêmes textes juridiques, ce qui implique des pratiques de gestion standardisées. De même, le choix de ces deux communes est lié au fait qu'elles disposent, toutes les deux, d'une structure de contrôle de gestion un peu formalisée. L'appartenance de notre échantillon à la région de sous Massa peut s'expliquer par l'accessibilité relative à l'information. Notre réseau relationnel nous a permis, d'une part, de contacter et d'organiser les réunions avec les responsables facilement, et d'accéder à des informations variées et riches (documents internes, rapports des conseils communaux, rapports de performance, plan d'action communal), de l'autre part.

3.1.2 Le terrain de recherche exploratoire

Notre échantillon regroupe les responsables et les chefs de services appartenant aux communes décrites ci-après (Tableau 1).

Tableau n° 1 : Tableau synoptique de la commune d'Ait Melloul et d'Agadir

<i>Critère</i>	<i>Ait Melloul</i>	<i>Agadir</i>
<i>Emplacement géographique</i>	la rive sud de la vallée du Souss	le centre ouest du Maroc
<i>Nombre des membres du conseil communal</i>	39	13
<i>Population</i>	171 847 (2014).	420 288 (2014)
<i>Superficie</i>	38Km ²	110 km ²
<i>Ressources humaines</i>	Hommes :87% Femmes :13% Cadres supérieurs : 22 (10%) Cadres moyens : 163 (70%) Cadres inférieurs (bac.) :45 (20%)	Hommes : 79 % Femmes : 21% Cadres supérieurs : 21% Assistants : 69 % Cadres moyens : 10%

« Source : Elaboré par nos soins »

3.2 Les entretiens semi-directifs

Nous avons mené au total 6 entretiens auprès des responsables des deux communes d'Agadir et d'Ait Melloul (Tableau n°2). Les caractéristiques professionnelles et personnelles de nos répondants peuvent ainsi être résumées comme suit :

Tableau n°2 : Le profil des interlocuteurs de nos entretiens

<i>Code</i>	<i>Fonction de l'interlocuteur</i>	<i>Formation académique</i>	<i>Ancienneté dans le poste</i>
RES01	Le Responsable du Service des ressources humaines	Bac+3	12
RES02	Le Responsable de la division des ressources financières et des affaires Économiques	Bac+3	15
RES03	Le Chef de la division du budget, de la comptabilité et des marchés	Bac+5	15
RES04	Le Chef de la division des affaires sociales culturelles sportives	Bac+3	13
RES05	Le chef de service du contentieux, de l'état civil et la légalisation des signatures	Bac+3	8
RES06	Le chef du service rénovation urbaine et de l'environnement	Bac+3	8

« Source : Elaboré par nos soins »

Nous avons ainsi élaboré notre guide d'entretien (Tableau n°3) autour de trois thématiques qui sont déclinées en sous thèmes, eux-mêmes déclinés en des questions ouvertes.

Tableau n°3 : Guide d'entretien de l'étude qualitative

<i>Thèmes</i>	<i>Sous-thèmes</i>
Caractérisation de la performance	Conception de la performance : définition et déterminants
	Les implications de la performance.
	Conception de la performance individuelle : définition et caractéristiques.
Les outils de contrôle de gestion	La perception du contrôle de gestion.
	Les outils de contrôle de gestion.
	Les facteurs déterminants de la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion.
	Les freins à la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion.
Les outils de pilotage de la performance	Les indicateurs de suivi de la gestion.
	Les outils de pilotage de la performance.
	Le mode de coordination et de circulation de l'information.

« Source : Elaboré par nos soins »

Les entretiens semi-directifs, réalisés sur le lieu de travail et à partir de ce guide d'entretien unique (Tableau n°3), ont été modulés selon la nature des répondants. Nous avons fait le choix d'un questionnement ouvert pour éviter d'influencer les répondants et pour leur permettre de s'exprimer de manière spontanée sur leurs représentations des pratiques de CDG et de la conception qu'ils ont de la notion de la performance. A travers ces questions, notre objectif n'était pas de recueillir des informations normées, mais de ramener nos répondants à déployer un discours sur la performance et sur les outils de CDG au sein de leurs organisations, afin de pouvoir en identifier leurs perceptions.

3.3 Méthode d'analyse des données recueillies

Nous avons opté pour une analyse thématique du contenu de nos entretiens réalisés. Cette méthode nous apparaît adéquate, car elle est en harmonie avec la nature des méthodes de collecte mobilisées, d'une part, et avec les données recueillies fondées sur des représentations de nos interlocuteurs, préalablement identifiées à travers des thèmes prédéfinis, de l'autre part. Pour le traitement des données, nous avons opté pour un traitement manuel. Nous l'avons estimé convenable vu nombre relativement réduit des entretiens effectués.

4. Résultats et discussion de l'étude qualitative

4.1 Caractérisation de la performance de la commune par les répondants

4.1.1 Conception de la performance : définition et déterminants

En considérant la distinction portant sur la multidimensionnalité du concept de la performance de l'organisation, les réponses de nos interlocuteurs accordent plus de place à ses dimensions financière et économique, sans pour autant négliger les autres dimensions, sociale et globale. De l'extrait des verbatims des personnes interrogées, ressort que la performance est avant tout un résultat économique ou financier obtenu grâce à l'efficacité des dispositifs organisationnels et managériaux mis en place :

RES03 : « *Je pense que l'essentiel ici est de relever ce qui préoccupe le plus une commune dans son fonctionnement au quotidien. Dans ce cas, on ne peut ignorer l'importance de l'aspect financier et économique. Je dirai donc que la performance de la commune est avant tout une performance financière et économique qui assure son rayonnement, quoiqu'on ne doive pas ignorer d'autres aspects qui y contribuent* ».

RES02 : « *Le concept de la performance de la commune couvre une réalité complexe. On parle ainsi de performance financière, économique, sociale, sociétale, environnementale ou tout simplement de performance globale, concept qui est de plus en plus utilisé qui englobe l'aspect social et environnemental dans le cadre de la responsabilité sociale et sociétale, à vrai dire, de la commune. Il n'empêche que l'aspect financier et économique reste le plus prégnant dans les préoccupations de la commune* ».

4.1.2. Les implications de la performance

Dans les propos de nos interlocuteurs, d'autres éléments associés à la performance organisationnelle de la commune se dégagent. Ils apparaissent plus comme des facteurs permissifs, des facteurs qui alimentent la performance économique. On y trouve ainsi des

développements en termes d'efficacité et d'atteinte d'objectifs, de la qualité et du management des ressources humaines.

RES04 : *« Cependant il ne faut pas oublier que d'autres types de performances contribuent à la réalisation de l'objectif financier de la commune, à savoir, entre autres, sa performance sociale grâce par exemple à la qualité de ses ressources humaines, au développement de leurs compétences et à leur satisfaction et leur bien-être au travail ; Ce qui implique une mobilisation, un engagement du personnel qui ne peuvent qu'impacter positivement la performance de la commune. »*

RES05 : *« La notion de performance de la commune a beaucoup évolué dans le temps, en fonction de l'évolution de son environnement. La performance financière assure la chance des élus d'être réélus plusieurs fois, mais elle dépend aussi de plusieurs facteurs : la qualité des RH, la performance de la fonction RH, la dynamique de l'équipe des élus, l'efficacité de l'activité de la commune en termes d'organisation de travail et de management et de sa capacité à atteindre les objectifs préalablement définis. »*

On remarque ainsi chez nos interlocuteurs une préoccupation, celle de ne pas omettre les dispositifs qui permettent de réaliser la performance de la commune au sens de sa performance économique et financière. Il s'agit de ces facteurs médiateurs (compétences humaines, dynamise de l'équipe, l'implication des élus...etc.) ; Des mécanismes sous-jacents à la réalisation de la performance globale de la commune qui reste ,certes, perçue en se référant à des éléments objectifs et rationnels tels que la performance économique, financière, le niveau d'atteinte des objectifs, etc.

4.1.3 Conception de la performance individuelle : définition et caractéristique

Les propos de nos interlocuteurs, portent également sur des éléments qui ont trait à la performance individuelle au travail. Cette problématique, qui semblait sous-entendue dans leurs propos, a été développée par nos interlocuteurs à la suite de notre question sur la définition et les déterminants de la performance individuelle au travail. L'analyse des propos recueillis nous montre que les notions et expressions prépondérantes qui reviennent fréquemment sont celles de productivité, d'atteinte des objectifs, satisfaction des citoyens, mobilisation, motivation, et engagement. Le fonctionnaire territorial doit disposer des aptitudes et compétences pour atteindre les objectifs qui lui sont assignés ; Il doit produire un service de qualité destiné aux citoyens et contribuer ainsi à la réalisation de la performance globale de la commune. Les outils et pratiques de CDG doivent alors permettre de fournir des

indicateurs fiables permettant d'apprécier, de mesurer et de valoriser le degré d'atteinte des objectifs individuels et par ricochet ceux de la commune.

4.2 Principales représentations associées à la fonction CDG

4.2.1 La perception du CDG

Il s'agit ici d'identifier les priorités de la fonction CDG au sein des organisations de nos répondants, le degré d'importance des moyens qui lui sont dédiés et l'intérêt qu'accorde le management de la commune aux outils et pratiques du CDG. L'analyse thématique du contenu des propos produits par nos répondants (Tableau n°4), nous a permis de relever les éléments cités ci-dessous :

Tableau n° 4 : La perception du contrôle de gestion par les interlocuteurs

<i>Sous-thème</i>	<i>Contenu</i>	<i>Entretien-source</i>
La perception du contrôle de gestion.	Le CDG est une fonction indispensable pour le pilotage de la performance de la commune.	RES01, RES03, RES05, RES06
	Le CDG est une fonction stratégique.	RES02, RES04
	Il existe un lien de cause à effet entre CDG et performance de la commune.	RES01, RES03, RES05, RES06
	Le CDG est un outil efficace pour piloter et apprécier la performance d'une commune.	RES02, RES05, RES01

« Source : Elaboré par nos soins »

D'après ce tableau, il apparaît que nos interlocuteurs ont une conception favorable vis-à-vis de la mise en œuvre du CDG dans les communes. Cette perception semble être un facteur déterminant de sa réussite.

4.2.2 L'intérêt accordé par la commune aux outils de contrôle de gestion

L'intérêt de la commune pour les outils du CDG semble être évident. Les propos de nos répondants, soulignent l'appui attribué aux outils du CDG pour aider la commune à réaliser ses activités et aussi à atteindre ses objectifs. Pour appuyer ces affirmations, nous citons, à titre d'exemple, les deux *verbatim* suivants :

RES06 : « *Autant pour des considérations d'efficacité que pour celles relatives à nos valeurs organisationnelles, les outils de CDG m'apparaissent pouvoir contribuer, efficacement, au pilotage de la performance globale de la commune. Ainsi, la mise en œuvre d'une démarche de calcul de coût, nous aidera parfaitement à maîtriser l'évolution des coûts (efficience) et à*

mieux orienter nos ressources (lutter contre le gaspillage). Notre modèle de gouvernance publique est conçu pour permettre cela. »

RES03 : *« En ma qualité de responsable de la division du budget, de la comptabilité et des marchés, le modèle de la gestion de notre commune est récemment conçu et orienté vers la logique de l'organisation performante. A cet effet, la mise en œuvre des outils de la comptabilité de gestion nous permettra de mieux déterminer le coût des services rendus aux citoyens. De même, ça va nous aider à déterminer avec efficacité, grâce à des raisonnements de calcul rationnels, les coûts estimatifs de nos marchés publics (dossier financier). Dans le même ordre d'idée, l'usage des tableaux de bord nous facilitera la mise en œuvre des responsabilités et l'instauration d'une logique de la méritocratie au sein de notre commune. »*

4.2.3 Les facteurs déterminants la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion

Il s'agit ici de présenter les facteurs favorisant la mise en place d'un système de CDG dans la commune. Ces facteurs sont bien évidemment décrits par nos interlocuteurs en réponse à nos questions. L'objectif était de mieux comprendre les déterminants de la mise en œuvre des outils de CDG dans les communes. Nous avons également exploité, à ce niveau, une documentation interne des organisations concernées pour apporter plus de détails qui vont dans le sens de leurs propos. Nous avons également cherché à connaître les principaux facteurs d'émergence du système de CDG au sein des communes (Tableau n°5). L'analyse s'est penchée aussi sur l'étendue de déploiement de ces outils au sein des organisations de nos interlocuteurs.

Tableau n°5 : Les facteurs d'émergence d'un système de contrôle de gestion

<i>Sous-thème</i>	<i>Contenu</i>	<i>Entretien-source</i>
Les facteurs d'émergence d'un système de contrôle de gestion.	La volonté politique.	RES04, RES03, RES05, RES02
	Le système d'information.	RES06, RES04, RES03
	La présence de la fonction Audit interne.	RES06, RES04, RES05, RES03
	L'implication des acteurs (ministère de la tutelle, CRC...etc.)	RES04, RES06, RES01
	La culture organisationnelle.	RES01, RES03

« Source : Elaboré par nos soins »

La réussite de la mise en place d'un système de CDG au sein des communes implique inévitablement plusieurs acteurs et surtout, comme le soulignent nos répondants, l'administration de la tutelle. De même, la prise en considération des dimensions culturelle, politique, informationnelle et juridique pourrait garantir le succès de cette mise en œuvre. Les extraits des *verbatim* des responsables interviewés attestent cette affirmation :

RES04 : « *A mon avis, je pense que la volonté politique des élites constitue un facteur déterminant de la mise en œuvre d'un système de CDG au sein d'une commune, car finalement, ce sont ces élites qui devraient rendre compte devant les citoyens. A cet effet, ils leur faut un outil qui va mesurer leur performance, c'est-à-dire, est ce qu'ils se sont arrivés, bel et bien, à réaliser les objectifs déclarés dans le Plan d'action communal ?* ».

RES03 : « *...La présence d'un système d'information, la fonction de l'audit interne ainsi qu'une culture organisationnelle favorisant la méritocratie, pour moi, semblent être davantage, des facteurs qui favorisant l'épanouissement d'une véritable, comme je l'appelle, culture de contrôle de gestion au sein des communes.* »

RES06 : « *Je crois que les communes ne sont pas assez mature pour mettre en œuvre un système de CDG sans l'implication des autres acteurs surtout l'administration de la tutelle. Celle-ci semble exercer une autorité de contrôle et sans sa volonté et son implication le CDG n'aura pas lieu dans les communes.* »

4.2.4 Les freins à la mise en place d'un système de CDG

En réponse à notre question : quels sont les freins à la mise en œuvre d'un système de CDG dans une commune ? Nos répondants ont avancé plusieurs facteurs (Tableau n°6). Ces freins peuvent être d'ordre organisationnel, juridique, politique ou bien culturel.

Tableau n°6 : Les obstacles devant la mise en œuvre d'un système de CDG

<i>Sous-thème</i>	<i>Contenu</i>	<i>Entretien-source</i>
Les freins à la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion	Le poids de la bureaucratie.	RES01, RES02, RES03, RES04, RES05, RES06
	Le poids des textes juridiques.	RES01, RES05, RES04
	Le système de jeu politique.	RES06, RES02,
	Manque de moyens nécessaires (humain, matériel, système d'information...etc.).	RES05, RES04, RES02
	La culture organisationnelle.	RES02, RES04

« Source : Elaboré par nos soins »

D'après ce tableau, il s'est avéré que tous nos interlocuteurs ont pointé du doigt le mode de fonctionnement purement bureaucratique des communes, comme le premier obstacle devant la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion dans les communes. Ainsi Le **RES02** avance : « ...je crois que le fonctionnement rigide et trop bureaucrate de la commune, ne lui permet pas d'adapter un mécanisme, tel que le CDG, qui nécessite un système flexible, une forte décentralisation du pouvoir, un degré de réaction très élevé aux changements de l'environnement, une forte implication du top management et une motivation des individus ; Sans ces changements, à mon avis, la commune ne pourrait pas tirer pleinement profit de la mise en œuvre d'un tel dispositif et ne va permettre en aucun cas d'améliorer sa gestion ou bien d'apprécier sa performance.... ».

Les autres interlocuteurs ont mis l'accent sur le poids des textes juridiques, le système de jeu politique, le manque de moyens nécessaires ainsi que la culture organisationnelle qui domine, actuellement, les communes marocaines (peur de l'innovation, réticence aux changements, zones d'incertitude, stratégies d'acteurs, la peur de devoir rendre compte...etc.).

4.3 Les indicateurs de pilotage de la performance

4.3.1 Les indicateurs de suivi de la gestion.

Dans cette rubrique, nos interlocuteurs nous en ont avancés que la mise en œuvre des indicateurs de gestion relève des préoccupations de conseil municipal en concertation avec l'administration de la tutelle. Ces indicateurs, présentés dans le tableau n°7, bien étant de natures variées, ont tous comme objectif de suivre la gestion quotidienne des affaires de la communes.

Tableau n°7 : Les indicateurs de suivi de la gestion.

<i>Sous-thème</i>	<i>Contenu</i>	<i>Entretien-source</i>
Les indicateurs de suivi de la gestion	Indicateurs de moyens : humains, financiers, matériels, organisationnels	RES05, RES03, RES04, RES06,
	Indicateurs d'activité : moyens déployés pour atteindre les objectifs	RES01, RES06,
	Indicateurs de fonctionnement : nombre d'heures de travail, nombre d'actes civil produits...etc.	RES04, RES03, RES01
	Indicateurs de résultats : résultat réalisé/moyens engagés	RES03, RES05, RES02, RES01

« Source : Elaboré par nos soins »

En dépit de l'absence d'un département ou d'un service spécifiquement dédié au contrôle de gestion dans les communes, ses pratiques sont omniprésentes dans l'esprit de la gestion quotidienne des responsables. Ainsi, l'adoption de la gestion par les indicateurs semble apparaître d'intérêt particulier. Néanmoins, il est à noter que l'utilisation et le choix de ces indicateurs reste une affaire personnelle, peu uniforme, peu évolutive et variable d'une commune à une autre. L'extrait des verbatims de nos interlocuteurs illustre cette réalité :

RES01 : « *Pratique importante de mes pratiques de gestion, depuis que j'ai été nommé à la tête de service. Il s'agit de gérer la performance de mon service à travers une série des indicateurs surtout d'activité est de fonctionnement. Procéder ainsi me permet de mieux satisfaire les citoyens et de motiver mes subordonnés.* ».

RES03 : « *...dans notre commune, la mise en œuvre des indicateurs de résultats est en vigueur depuis l'adoption de LOLF de 2013...* ».

RES02 : « *le suivi des indicateurs de moyens mis à la disposition des subordonnés est un élément très important dans la gestion de mon service...* »

4.3.2 Les outils de pilotage de la performance

Pour apprécier et évaluer la performance, une série d'outils de pilotage sont déployés, comme illustré dans le Tableau n°8. Ces indicateurs sont élaborés en référence au modèle de la performance défini par la loi organique relative à la loi des finances (loi n°130 – 13).

Tableau n°8 : Les outils de pilotage de la performance

<i>Sous-thème</i>	<i>Contenu</i>	<i>Entretien-source</i>	<i>Extrait des verbatims</i>
Les outils de pilotage de la performance	Tableau de bord	RES04, RES03, RES01.	RES04 : « <i>pour moi, le tableau de bord constitue un outil indispensable pour piloter la performance externe de la commune, c'est-à-dire la piloter vers la réalisation de ses objectifs</i> ».
	Le rapport de performance	RES05, RES06, RES02.	RES 05 : « <i>...dans les rapports de performance (RdP) sont détaillés les objectifs de performance étayés des indicateurs de mesure qui leur sont associés ...</i> ».
	Rapport d'audit	RES04, RES03, RES01.	RES01 : « <i>... la présence de la fonction d'audit interne permet à la commune de se doter d'un outil d'apprécier sa performance et d'un mécanisme d'apprentissage....</i> ».

	Plan d'action communal	RES03, RES05, RES02, RES01, RES04, RES06.	RES02 : « ... <i>Le PAC est conçu selon l'architecture suivante : phase de diagnostic, de formulation de la vision stratégique, de l'évaluation des moyens, des plans d'action et d'évaluation. Il constitue un outil efficace pour bien apprécier la performance de notre commune vis-à-vis des citoyens-clients</i> »
--	------------------------	---	--

« Source : **Elaboré par nos soins** »

Les quatre outils de pilotage utilisés dans les communes s'inspirent des pratiques et des outils de contrôle de gestion, mais adaptés aux spécificités des communes. Leur utilisation est largement répandue au sein des communes. Toutefois, leur ponctualité ainsi que leur caractère contraignant (aspect juridique) empêchent de les concevoir dans une approche de pilotage stratégique de la commune.

4.3.3 Le mode de coordination et de circulation de l'information

Selon nos interlocuteurs, les principaux modes de coordination et de circulation de l'information déployés dans les communes sont inspirés des outils et pratiques du CDG (Tableau n°9). Ainsi, ces mécanismes constituent des éléments indispensables pour apprécier efficacement la performance interne de la commune.

Tableau n°9 : Le mode de coordination et de circulation de l'information.

<i>Sous-thème</i>	<i>Contenu</i>	<i>Entretien -source</i>	<i>Extrait des verbatims</i>
	Outils de production d'informations (Exemple : diagnostic du territoire)	RES03, RES02, RES05.	<p>RES04 : « <i>La mise en œuvre d'un PAC permet de mettre en œuvre un diagnostic participatif. Ainsi les parties prenantes de la commune participent dans l'établissement d'un diagnostic de cette dernière.</i> »</p> <p>RES02 : « <i>Chaque année, et dans le cadre de la préparation de notre PAC, nous organisons des réunions de concertation avec les parties prenantes de la commune, afin d'établir un diagnostic participatif...Les résultats de ces réunions de concertation sont prises en considération lors de la fixation des objectifs de la</i></p>

Le mode de coordination et de circulation de l'information			<i>commune. »</i>
	Outils de concertation, de coordination et de coopération entre acteurs (Exemple : groupes de travail, forums...)	RES04, RES01, RES06.	RES06 : « <i>La tenue des groupes de travail, de discussion semble aujourd'hui une nécessité pour notre commune. L'objectif est de garantir une communication fluide entre la commune et ses parties prenantes (administration, ONG...), mais aussi entre les acteurs internes de la commune (groupes WhatsApp, site web de la commune, réseaux sociaux, forums de discussion...)</i> »
	Systèmes de gestion et d'aide à la décision	RES05, RES02, RES03.	RES03 : « <i>Dans notre commune, nous avons investi dans une solution interne de gestion. Il s'agit en quelque sorte d'un ERP dédié à la gestion des communes. Presque tous nos services y sont connectés. Ceci en plus des systèmes traditionnels de l'Etat auxquels notre commune est bien évidemment liée (GID, GIR, portail des marchés publics.)</i> »
Les modes de coordination (supervision directe, standardisation des résultats et des qualifications)	RES03, RES05, RES02, RES01.	<p>RES02 : « <i>D'ailleurs comme toute organisation publique, la supervision directe, la standardisation des résultats et des compétences sont les moyens de coordination les plus utilisés pour la gestion des affaires quotidiennes de la commune, mais aussi dans les relations de communication entre les différentes lignes hiérarchiques dans notre commune...</i> »</p> <p>RES 01 : « <i>Vue la contrainte légale, on recourt à l'ajustement mutuel dans peu de situations, surtout celles qui nécessitent un traitement un peu différent de celui dicté par la loi. Dans ce cas, c'est au supérieur hiérarchique de prendre une décision et de statuer sur l'arrangement ainsi inventé.</i> »</p>	

Source : Elaboré par nos soins

Les modes de production, de coordination et de circulation de l'information, conjugués aux systèmes d'aide à la décision et aux modalités de concertation entre les acteurs, semblent être des fonctions du support indispensables pour assurer le succès de l'implémentation d'un système de CDG au sein des communes.

Conclusion et perspectives.

L'étude qualitative menée au sein d'un échantillon des responsables communaux, nous a permis de démêler la perception de ces acteurs quant à la contribution des outils de contrôle de gestion à l'appréciation de la performance organisationnelle des communes marocaines.

Ce travail de recherche a mis en exergue la réalité de la pratique du contrôle de gestion dans les communes et sa relation avec le pilotage de la performance. D'ailleurs, nous tenons à souligner l'intérêt croissant qu'apporte les responsables aux outils du contrôle de gestion. Ils les considèrent comme stratégiques et efficaces pour apprécier la performance organisationnelle de leurs organisations. Pour cela, ils usent un ensemble des indicateurs (de moyens, d'activité, de fonctionnement, de résultats), mobilisent un arsenal d'outils de pilotage (Tableau de bord, rapport de performance, rapport d'audit, plan d'action communal), et s'appuient sur une panoplie des outils de coordination et de circulation de l'information (diagnostic, groupe de travail, SIAD, supervision directe, standardisation des résultats). Toutefois, le bilan de ses actions semble mitigé. Ainsi, la présence des barrières organisationnelles (poids de la bureaucratie, la rigidité juridique, le système de jeu politique...etc.) pourrait limiter l'extension et la généralisation des outils du CDG dans les communes marocaines. De même, sa concrétisation apparaît tributaire à plusieurs facteurs (la volonté politique, la disponibilité d'un système d'information, l'implication de l'autorité de la tutelle). Sur le plan théorique, les résultats tirés de cette étude pourraient enrichir la littérature sur la perception des dirigeants communaux quant à l'utilisation des outils de contrôle de gestion pour l'appréciation et le pilotage de la performance des communes. En outre, ils devraient être consolidés par la mise en œuvre d'une étude quantitative. Celle-ci, pourrait compléter les enseignements tirés de la présente étude qualitative. Sur le plan managérial, notre recherche offre aux responsables des communes marocaines, une perspective actualisée sur la contribution des outils de CDG à l'évaluation de la performance organisationnelle de leurs communes. Elle leur permet de les considérer comme leviers d'action leur permettant d'agir sur l'efficacité, l'efficience et la pertinence de leurs organisations.



Quelques soient le degré de la pertinence des résultats de notre étude qualitative, celle-ci reste tributaire à plusieurs limites. Ainsi, la taille réduite de l'échantillon, le nombre très restreint des thèmes abordés, le traitement manuel des données, pourraient biaiser les résultats dégagés. Par conséquent, nous invitons les futurs chercheurs à compléter cette étude en élargissant la taille de l'échantillon, à explorer d'autres thèmes et sous-thèmes et à traiter les données en utilisant un logiciel sophistiqué.

BIBLIOGRAPHIE

- 1) Alexandre E.L. (2018). « Pour une stratégie patrimoniale au sein des collectivités locales » *Revue Gestion & Finances Publiques*, Volume 6 : numéro 6, pp : 61-63.
- 2) Bal, M., & Jaouhari, L. (2021). Performance des collectivités territoriales : Quel mode de pilotage à l'ère du Covid 19? *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, Volume 5 : numéro 4, pp :31-59.
- 3) Barbara L. & James G. M. (2011). « Organizational learning ». *Annual Review of Sociology*, Volume 14 , pp. 319-340. <http://www.jstor.org/stable/2083321> .
- 4) Bezes, P. (2005). «Le renouveau du contrôle des bureaucraties : l'impact du New Public Management». *Revue Informations sociales*, Volume 6 : numéro 126, pp : 26-37.
- 5) Bencheikh, E., & Boutachkourt, FZ. (2021). « Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques : Une Revue de littérature ». *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, Volume 5 :numéro 1,pp : 291-311.
- 6) Burlaud, A., & Gibert, P. (1996). « L'analyse des coûts dans les organisations publiques », in F. La casse et J.-C. Thoenig ». L'Harmattan.
- 7) Chenhall, R. H. (2003). « Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future ». *Accounting, Organizations & Society*, Volume 28 : numéro 2. pp :127-168
- 8) Chris, A. & Donald A.S.(2001). « Apprentissage organisationnel :Théorie, méthode, pratique ». Collection : Management. Éditeur : De Boeck Supérieur, p :380.
- 9) Cyert, R. M., & March, J. G. (1963). « *A behavioral theory of the firm* ». Prentice Hall/Pearson Education
- 10) Daanoune. R & Chilouah I., (2018). « Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc – Cas d'une commune urbaine » . *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. Volume 2 : Numéro 4, pp : 240-269.
- 11) DEMEESTERE, R. (1989). « *Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ?* », Volume 7, pp : 33-45.
- 12) 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*, Volume 4 : numéro 1, pp : 874-893.
- 13) el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.



14) François, M. (1993). «Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales » *Politiques et management public*, Volume 11 : numéro 1, pp :129-145.

15) Gibert P. (1995), « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial », *Politiques et Management Public*, volume 13 : numéro 3, pp. 203-225.

16) HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

17) Jensen M.C., Meckling W., « Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, Vol 3, n°4, p.305-360.

18) Luft, J. et M. Shields. (2003), « Mapping management accounting : graphics and guidelines for theory-consistent empirical research », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28, p : 169-249.

19) McMahon, R. G., & Holmes, S. (1991). « Small business financial management practices in North America: a literature review. *Journal of Small Business Management* », Volume 29 : numéro 2, p : 19

20) Michel. G. (2003). « Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction ». *Revue française de gestion*, Volume 1 : numéro 142. pp : 43 – 63.

21) Miner, A.S. and Mezas, S. (1996), "Ugly duckling no more: Past and futures of organizational learning research", *Organization Science*, Volume 7 : numéro 1, pp. 88-99.

22) René Demeestère. (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*. LGDJ.

23) Solle, G. (2001), « Rénovation des outils de gestion et faits sociaux : le cas des organisations universitaires », *Comptabilité Contrôle Audit*, Volume 7 : n° 1, pp.147-159.

24) S.Miner, & al. « Fini le vilain petit canard : passé et avenir de la recherche sur l'apprentissage organisationnel ». consulté le : 20 mai 2024. <https://doi.org/10.1287/orsc.7.1.88>

25) Williamson, O.E. (1975), « Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications ». Free Press, New York.

26) Zbir, N. (2021). « La gouvernance locale et les mécanismes de coordination des acteurs locaux territoriaux à l'ère du COVID-19 ». *Revue Internationale du Chercheur*, volume 2 : numéro 2, pp : 442-466.

27) Zaam, . H., & Hainouss , M. (2021). « Le contrôle des collectivités territoriales marocaines : typologie, limites et justification de la mise en place de l'audit interne ». *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit* , Volume 4 : numéro 4. pp : 168-190.