

## **Contrôle de gestion et la bonne gouvernance dans les collectivités territoriales : Une revue de littérature**

### **Management Control and Good Governance in Local Authorities: A Literature Review**

**EL KEZAZY Hamza**

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Ibn Tofail

Laboratoire de Recherche en Sciences de gestion des organisations

MAROC

elkezazy.hamza@gmail.com

**Date de soumission** : 06/01/2022

**Date d'acceptation** : 18/04/2022

**Pour citer cet article** :

EL KEZAZY H. (2022) «Contrôle de gestion et la bonne gouvernance dans les collectivités territoriales : Une revue de littérature», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 5 : Numéro 2» pp : 120 - 151

**Digital Object Identifier** : <https://doi.org/10.5281/zenodo.10632209>

**Résumé :**

Cette étude explore l'impact de l'adoption d'outils de gestion du secteur privé sur la gouvernance des organisations publiques, en se concentrant sur les collectivités territoriales. En intégrant des concepts tels que le contrôle de gestion, le nouveau management public et la bonne gouvernance, l'objectif est de comprendre dans quelle mesure le contrôle de gestion territorial contribue à améliorer la gouvernance des collectivités territoriales.

S'inscrivant dans le domaine des Sciences de Gestion, l'étude met en lumière le concept de bonne gouvernance, promu par des initiatives internationales. L'article explore les évolutions en cours, interrogeant la persistance des spécificités des organisations publiques par rapport aux entreprises privées.

**Mots clés : Collectivités territoriales; outils contrôle de gestion ; bonne gouvernance; Nouveau Management Public.**

**Abstract:**

This study explores the impact of adopting private sector management tools on the governance of public organizations, with a focus on local communities. By integrating concepts such as management control, new public management, and good governance, the objective is to understand to what extent territorial management control contributes to enhancing the governance of local communities.

Situated in the field of Management Sciences, the study highlights the concept of good governance, promoted by international initiatives. The article examines ongoing developments, questioning the persistence of specificities in public organizations compared to private enterprises.

**Keywords: Local government entities; management control tools; good governance; New Public Management.**

## **Introduction**

Cette étude vise à comprendre l'impact de l'adoption d'outils de gestion du secteur privé sur la gouvernance des organisations publiques, en se concentrant sur les collectivités territoriales. En intégrant des concepts tels que le contrôle de gestion, le nouveau management public et la bonne gouvernance, l'objectif central est de répondre à la question : "Dans quelle mesure le contrôle de gestion territorial contribue-t-il à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales ?" L'approche interdisciplinaire est soulignée pour appréhender ces dynamiques complexes.

La recherche s'inscrit dans le domaine des Sciences de Gestion, en mettant en lumière le concept de bonne gouvernance, promu par des initiatives internationales pour favoriser la démocratie, la transparence, la responsabilité et la participation citoyenne. La revue de la littérature explore les évolutions en cours et s'interroge sur la persistance ou la disparition des spécificités des organisations publiques par rapport aux entreprises privées.

Cet article expose l'objet de la recherche, examinant la participation du contrôle de gestion territorial à la bonne gouvernance des établissements publics, avec une revue de la littérature orientée vers la compréhension des entités publiques marocaines. Cet article sera divisé en trois sections : premièrement, soulignant l'impact du nouveau management public et des outils de contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales. Deuxièmement nous explorons l'émergence du contrôle de gestion dans ces collectivités, mettant en lumière les avantages et défis associés à son utilisation. Le dernier point se penche sur le rôle spécifique du contrôleur de gestion territorial.

## **1- le concept de contrôle de gestion dans le secteur public : outil de la bonne gouvernance**

Nous visons à éclairer les questions liées au contrôle de gestion, au nouveau management public (NMP), et à la bonne gouvernance dans le secteur public en procédant à une revue de littérature. Cette démarche permet de concentrer l'attention sur ces concepts cruciaux dans le contexte des réformes mondiales des organisations du secteur public, souvent désignées sous le terme de "nouveau management public" (Barzelay, 2001 ; Hood, 1995). Cette évolution a pris racine initialement dans les pays développés, mais a progressivement trouvé application dans certaines économies en développement au cours des années 90.

Le contrôle de gestion dans le secteur public est défini comme un processus visant à surveiller et gérer les activités et les ressources gouvernementales, avec pour objectif d'assurer une mise en œuvre efficace des politiques publiques, une optimisation des ressources et la réduction des risques pour les citoyens.

Le nouveau management public, en tandem avec la bonne gouvernance, émerge comme un cadre essentiel pour améliorer l'efficacité et la qualité des services publics. Il met l'accent sur des principes tels que la responsabilité, la collaboration, et l'engagement envers la qualité des services, afin de répondre aux besoins et aux attentes des citoyens.

La bonne gouvernance, quant à elle, est considérée comme fondamentale pour renforcer la confiance des citoyens dans les institutions publiques. Elle implique une culture d'intégrité, de transparence, de responsabilité, ainsi qu'une mise en œuvre rigoureuse des processus de contrôle et de surveillance pour garantir l'efficacité et la qualité des services publics.

L'examen de la littérature s'articulera autour de la relation entre la bonne gouvernance et le contrôle de gestion, puis se penchera sur le cadre théorique du nouveau management public et de la bonne gouvernance, notamment dans le contexte des administrations publiques, dans l'optique de moderniser le secteur public.

### **1.1- cadre conceptuel et revue de littérature des notions de Contrôle de Gestion et Bonne Gouvernance dans le secteur public**

Le contrôle de gestion est une composante essentielle de la gestion efficace au sein d'organismes publics et privés à l'échelle mondiale. Il englobe l'organisation, les règles et les procédures visant à garantir l'atteinte des résultats escomptés des programmes publics, l'alignement des ressources sur les objectifs déclarés, la protection contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise

gestion, ainsi que la prise de décision éclairée grâce à la collecte, l'archivage, la communication et l'utilisation opportune d'informations fiables. Le contrôle de gestion s'avère ainsi crucial pour assurer une gestion transparente et efficace des activités, quel que soit le secteur d'activité ou la taille de l'organisation concernée.

### 1.1.1- Concepts clés du contrôle de gestion

Cet article offre un aperçu historique de l'évolution du contrôle de gestion, explorant ses diverses fonctions, missions et objectifs, tout en examinant son positionnement au sein de l'organisation par rapport à d'autres formes de contrôle et fonctions. Le contrôle est analysé comme le respect d'une norme, impliquant des sanctions ou récompenses dans un processus dynamique intégré à la gestion. Le contrôle de gestion, en tant que processus défini, permet aux gestionnaires de prendre des décisions éclairées, offrant une approche de supervision des intervenants au sein de la structure. Doté d'outils de calcul, d'analyse et de soutien à la prise de décision, il sert de pilote pour les produits, activités et processus organisationnels en alignement avec les objectifs fixés. En tant qu'outil de gestion, il facilite la réflexion, les prises de décision et les actions des gestionnaires à différents niveaux hiérarchiques.

- **Aperçu historique de l'évolution du contrôle de gestion**

L'aperçu historique de l'évolution du contrôle de gestion remonte à l'apparition de l'écriture en Mésopotamie vers 3300 avant J.C., marquant le début de la gestion des terres et des troupeaux. Cette nécessité conduisit à l'élaboration d'une comptabilité pour contrôler les relations économiques, établissant ainsi la première représentation écrite des nombres. L'histoire des coûts remonte au XVe siècle, avec des évolutions notables pendant la révolution industrielle, passant du système de putting-out au système factory.

Au XIXe siècle, la comptabilité industrielle émerge, suivie par la comptabilité analytique d'exploitation vers 1915 avec l'OST de F. Taylor. Actuellement, le terme "comptabilité de gestion" englobe toutes les démarches permettant aux gestionnaires de bien connaître les coûts au sein de leur organisation. Le contrôle de gestion, lié à la phase d'industrialisation du début du XXe siècle, émerge avec la croissance des unités de production. Les premières formes de contrôle de gestion évoluent pour répondre aux enjeux de délégation des tâches et de contrôle des résultats.

Après l'analyse des coûts, les entreprises introduisent des budgets prévisionnels et réels pour contrôler les réalisations et mesurer les écarts, associant souvent le contrôle de gestion au contrôle budgétaire. Dans un contexte de croissance, le contrôle de gestion devient essentiel

pour aider les gestionnaires à prendre des décisions éclairées, superviser les acteurs de la structure et relever les défis liés au développement des produits et services.

- **Missions et fonctions du contrôle de gestion**

Les responsables de la production, considérés comme des acteurs stratégiques clés, sont au cœur du contrôle de gestion, une perspective similaire à celle des grandes entreprises industrielles du début du XXe siècle qui le voyaient comme le domaine spécifique de la production. L'objectif de productivité et de rendement quantitatif guide des choix de production tels que la production de masse, des produits peu diversifiés, une division du travail et une centralisation des responsabilités.

Initialement axé sur la gestion de la production dans un contexte taylorien, le contrôle de gestion évolue vers une approche quantitative de résolution des problèmes. Les premières fonctions du contrôle de gestion étaient limitées à la gestion de la production, avec un accent sur la productivité et la rationalisation. Les responsables de production nécessitaient des outils de suivi opérationnel à court terme, impliquant le contrôle des actions, la détection des écarts par rapport aux objectifs et l'utilisation du calcul des coûts pour orienter les actions futures.

Au fil du temps, le contrôle de gestion s'étend à d'autres fonctions telles que la finance, les ressources humaines et le marketing pour servir au suivi opérationnel de toutes les activités de l'entreprise. Actuellement, dans un contexte d'évolution sociologique, de normes comptables contraignantes et de pressions diverses, le contrôle de gestion se positionne comme un outil crucial pour améliorer la gouvernance globale de l'organisation, selon C. ALAZARD et S. SEPARI (2004). Les missions actuelles du contrôle de gestion comprennent non seulement la maîtrise des coûts et le contrôle des résultats, mais aussi l'amélioration continue des processus pour accompagner le changement et faire évoluer les outils et les systèmes d'information.

Les tendances actuelles, selon les auteurs, incluent le passage du contrôle de gestion traditionnel axé sur la maîtrise des coûts à une orientation vers l'amélioration continue des processus. Le contrôle de gestion contemporain est perçu comme un système d'information et de pilotage continu, visant à soutenir la prise de décision tout au long du processus stratégique et opérationnel en temps réel.

- **Définitions du contrôle de gestion**

Le contrôle, défini comme la capacité de maîtriser et diriger une situation conformément aux objectifs définis, implique la mesure des résultats par rapport aux objectifs fixés. R.

ANTHONY, ANTHONY et DEARDEN, M. GERVAIS, A. BURLAUD, JL ARDOUIN, M. Michel, J. SCHMIDT, et H. BOUQUIN contribuent à l'évolution de la notion de contrôle en le définissant comme un processus assurant l'efficacité et l'efficience des ressources pour atteindre les objectifs organisationnels. Selon Philippe LORINO, le contrôle de gestion favorise une dynamique d'apprentissage organisationnel.

La Délégation Interministérielle à la Réforme de la République française, en 2001, le décrit comme un système de pilotage visant à améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats, en tenant compte d'une démarche stratégique préalable. Le Plan comptable français de 1982 le définit comme l'ensemble des dispositions pour fournir des données périodiques aux dirigeants, permettant la comparaison avec des données passées ou prévues pour déclencher des mesures correctives.

L'évolution de l'environnement a conduit les entreprises à donner au contrôle de gestion des dimensions de conseil et de pilotage. Actuellement, le contrôle de gestion, au-delà de l'identification des coûts, oriente les acteurs pour organiser, piloter et améliorer la performance. C. ALAZARD et S. SEPARI le décrivent comme un processus intégrant des outils de calcul, d'analyse et d'appui à la prise de décision, permettant de piloter les activités en fonction des objectifs, de faciliter la gestion de l'organisation et de soutenir la réflexion, les décisions et les actions des managers à tous les niveaux hiérarchiques.

- **La notion du contrôle de gestion dans le contexte du secteur public**

Le contrôle de gestion a évolué au fil du temps et est devenu un levier de modernisation dans le contexte public. R. N. Anthony (1965) a été le premier à le définir comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont utilisées efficacement et efficacement pour atteindre les objectifs de l'organisation. Cette définition a été modifiée ultérieurement pour inclure l'influence des managers sur la mise en œuvre des stratégies organisationnelles (Anthony, 1988).

Dans le contexte public, le contrôle de gestion a été introduit progressivement. BURLAUD et MALO (1988) le décrivent comme un moyen d'orienter les comportements du personnel pour assurer une meilleure efficacité et sécurité des actes de gestion. GIBERT (1995) souligne que les consultants ont été largement sollicités pour mettre en place un système de contrôle de gestion dans le secteur public, mais les outils ont souvent été mal intégrés.

L'intégration du contrôle de gestion dans le secteur public a suscité des questionnements sur sa faisabilité (LULIN, 2001). La complexité des organisations publiques a rendu difficile la mise

en œuvre de systèmes de contrôle de gestion, et la nécessité d'une adaptation au contexte est soulignée par CHATELAIN-PONROY (2008).

Les spécificités du contrôle de gestion dans le secteur public ont été abordées par plusieurs chercheurs. BOUQUIN (2010) le décrit comme un contrôle organisationnel visant à mieux définir et comprendre les objectifs généraux, avec des missions d'aide à la décision et à la délégation. CHATELAIN-PONROY (2010) met en garde contre la simple transplantation d'outils du secteur privé, soulignant la nécessité de prendre en compte les dimensions visibles et cachées.

Les problèmes rencontrés dans l'introduction du contrôle de gestion dans le secteur public sont soulignés par plusieurs auteurs. L'amélioration de l'efficacité des services publics est un objectif, mais les résistances au changement et les spécificités du secteur public, telles que la soumission au politique, ont été identifiées (GRANDJEAN et CHARPENTIER, 1998).

### 1.1.2- Concepts clés de la bonne gouvernance

Le changement dans les domaines du management public, de la politique de proximité, de l'économie de la connaissance, de la gouvernance locale et de la conduite du changement résulte de la mondialisation économique, entraînant une compétition entre les entreprises publiques, privées, la société civile et les collectivités territoriales. Les nouvelles technologies de l'information ont joué un rôle crucial en éliminant les frontières entre ces acteurs. La recherche de bonne gouvernance par les collectivités territoriales s'appuie sur des outils modernes de gestion tels que le contrôle de gestion.

- **La gouvernance : approche historique et essai de définition**

L'évolution historique du concept de gouvernance montre son lien avec le territoire, s'appuyant sur celui-ci au Moyen-Âge, perdant ce lien dans les années 1930 avant de le retrouver avec l'émergence de la gouvernance urbaine et environnementale dans les années 1980-1990. Le terme "gouvernance" a des origines étymologiques liées à "gouvernement". En France, aux XIIe et XIIIe siècles, il était utilisé comme équivalent de "gouvernement". Les Lumières l'ont réemployé au XVIIIe siècle pour illustrer l'association d'un gouvernement éclairé. Les économistes américains des années 1930, notamment Coase (1937), ont développé la théorie de la firme et de la "corporate governance". La notion a été importée dans les sciences politiques anglaises en 1979, et dans les années 1980, elle a émergé dans les relations internationales.

La gouvernance, initialement liée à l'entreprise, a gagné la sphère publique, devenant omniprésente dans le vocabulaire des organisations internationales. Elle a été définie et étudiée dans divers domaines tels que l'emploi, les politiques monétaires, les entreprises, la gouvernance locale, mondiale, globale, des régions européennes, urbaine, et l'e-gouvernance. La diversité des interprétations et usages du terme reflète son appropriation par différents courants de pensée.

Les institutions financières internationales, confrontées aux échecs des programmes néolibéraux, ont introduit le terme de gouvernance dans leurs programmes d'ajustement structurel, préconisant des réformes institutionnelles pour améliorer l'efficacité des politiques économiques.

Les fondements de l'adoption de la gouvernance locale reposent sur l'accumulation d'expérience dans la gestion communale et l'élargissement des attributions du conseil communal. Les nouvelles missions de l'État incluent le rôle d'acteur du changement social, d'agent de régulation, et d'agent fédérateur, justifiant ainsi le recours à la gouvernance locale. Les réformes structurelles, notamment en matière de numérisation, management, transparence, et éthique, visent à moderniser l'administration publique.

- **L'accumulation de l'expérience en matière de gestion des affaires communales**

L'étude de l'évolution du processus de décentralisation depuis 1960 jusqu'à nos jours se focalise sur deux phases majeures:

De 1976 à 2002, la réforme de la charte communale en 1976 a marqué une transition de la logique du commandement vers une préoccupation économique. La gestion communale, influencée par la deuxième charte communale, oscillait entre l'administratif et l'économique. Sous les contraintes macro-économiques du programme d'ajustement structurel dans les années quatre-vingts, le rôle économique des collectivités territoriales a évolué, avec une nouvelle répartition des responsabilités entre l'État et les collectivités, particulièrement accentuée en périphérie.

De 2002 à nos jours, la charte communale introduit un nouveau style dans la conduite des affaires locales, poursuivant deux objectifs majeurs. D'une part, des objectifs politiques visant à renforcer la démocratie de proximité, améliorer la représentation et la participation des citoyens, et consacrer l'autonomie de la responsabilité locale. D'autre part, des objectifs économiques cherchant à promouvoir le rôle des institutions communales pour développer le marketing territorial. Cela implique un aménagement approprié de l'espace, le renforcement de

la capacité d'intermédiation et d'intervention dans les secteurs sociaux pour lutter contre les fractures géographiques et les disparités économiques et sociales à l'échelle nationale.

- **L'élargissement des attributions économiques, sociales et culturelles du conseil communal**

Selon les rédacteurs de la note de présentation des lois, la réussite de toute réforme est étroitement liée à la qualité de la gouvernance, soulignant l'importance d'assurer l'accès aux responsabilités locales à une élite de qualité. La charte communale s'inscrit dans cette logique en visant une meilleure gouvernance locale, une amélioration de l'efficacité de l'administration communale, et le renforcement des outils de coopération et de partenariat.

Dans le cadre de la troisième vague de réformes depuis 2011, marquée par des contraintes financières et des besoins croissants de la population, plusieurs pays ont entrepris des réformes structurelles axées sur la consolidation de la bonne gouvernance, le développement du capital humain, et le renforcement des mécanismes de solidarité sociale et spatiale. Ces réformes englobent des principes de bonne gouvernance, notamment en matière de finances publiques, avec un accent sur la reddition des comptes, le contrôle et l'évaluation des politiques publiques. La réforme transformationnelle de l'administration publique vise une transformation structurelle multidimensionnelle autour de quatre axes : organisationnel, managérial, numérique et éthique. Elle s'appuie sur des dispositions constitutionnelles, des orientations générales, les technologies de l'information et de la communication (TIC), le concept du citoyen-usager, et la transparence. Des progrès ont été réalisés dans certains projets, notamment la numérisation de services ministériels, mais des défis persistent, notamment en matière de gestion des ressources humaines. L'engagement politique et la participation des fonctionnaires sont considérés comme essentiels pour la réussite de ce processus de réforme de l'administration publique, qui est encore au stade initial de la mise en œuvre de ses projets. Des études sur les défis liés à la modernisation des systèmes de management au sein des administrations publiques sont jugées nécessaires pour atteindre les objectifs de mise à niveau de l'appareil administratif.

## **1.2- cadre théorique du NMP et de la bonne gouvernance**

La vague mondiale de réformes du secteur public, connue sous le nom de "nouveau management public" (NMP), est devenue un phénomène mondial reconnu. Les initiateurs de ce concept incluent Barzelay (2001) et Hood (1995). Initialement observé dans les pays développés, en particulier dans le monde anglo-saxon, le NMP a vu des variantes de ses

techniques et pratiques appliquées dans certaines économies en développement au cours des années 90.

Le NMP, originaire principalement du secteur privé, est désormais perçu comme un phénomène mondial. Les réformes du NMP ciblent principalement l'administration publique traditionnelle et impliquent diverses formes de décentralisation du management au sein des services publics. Elles mettent également l'accent sur une utilisation accrue des marchés et de la concurrence dans la prestation de services publics, notamment via la sous-traitance et d'autres mécanismes de marché. Parallèlement, une attention particulière est accordée à la promotion de la bonne gouvernance.

Le succès des réformes du secteur public dans les pays pionniers du NMP a inspiré d'autres gouvernements à travers le monde à explorer de nouvelles normes et rôles en mettant en œuvre des structures de gestion novatrices. Les pays en développement ont également commencé à appliquer le modèle et les expériences du NMP, cherchant ainsi à moderniser et à améliorer l'efficacité de leurs administrations publiques. Les travaux de Denhardt et Denhardt (2000) soulignent l'émergence de nouvelles structures de gestion dans ce contexte.

### 1.2.1 Le NMP en remplacement de la bureaucratie wébérienne : phénomène international

Ce chapitre explore le concept du Nouveau Management Public (NMP), ses origines, ses fondements, ainsi que les critiques qui lui sont adressées. Les auteurs cités incluent Savoie (1994, 2008), Hoggett (1991), Hood (1991, 1995), Osborne et Gaebler (1992), Pollitt (1990, 2003), Dunleavy et al. (2006), Denhardt et Denhardt (2000), Eagle (2005), Kaboolian (1998), Sarker (2006), Gualmini (2008), Samaratunge et al. (2008).

La tension entre le NMP et la bonne gouvernance, notamment une bonne administration publique, est soulignée par Savoie (1994), et cette préoccupation persiste. La dynamique des trois dernières décennies a présenté un défi majeur pour les structures et les pratiques traditionnelles de la fonction publique, ainsi que pour les réformes introduites par le courant du NMP.

Le NMP, provenant du secteur privé, est perçu comme un modèle mondial. Il vise à améliorer l'efficacité et l'économie dans la gestion des ressources publiques, mettant l'accent sur la gestion, la séparation entre l'élaboration des politiques et la prestation des services, et l'adoption de pratiques du secteur privé. Les origines du NMP remontent à des réformes administratives

antérieures visant à améliorer la qualité des services publics et à les rendre plus axés sur les clients et les consommateurs.

Les travaux de Hood (1991, 1995), Dunleavy et al. (2006), et Osborne et Gaebler (1992) soulignent l'importance d'adopter des pratiques du secteur privé, mettant l'accent sur l'efficacité, la responsabilité individuelle, la séparation des politiques et de la prestation de services, et l'orientation client. Des auteurs comme Pollitt (1990), Denhardt et Denhardt (2000), et Hood (1998) expliquent que le NMP vise à réaliser des économies, à améliorer la qualité des services publics et à accroître l'efficacité des opérations gouvernementales.

La mise en œuvre du NMP a varié selon les pays, mais le modèle est devenu un paradigme dominant dans le domaine du management public. Les principaux éléments du NMP incluent un consensus sur les mesures de réforme, un paradigme de politique cohérent, des différences dans la mise en œuvre liées au leadership politique, et une consolidation progressive en tant que modèle politique dominant.

Le NMP repose sur des principes tels que la focalisation sur l'efficacité, le passage vers des résultats plutôt que des procédures, des structures décentralisées, la motivation basée sur des incitations financières, l'adoption du managérialisme, une plus grande autonomie des directeurs d'agence, des mécanismes de marché, une orientation client, des systèmes de comptabilité d'exercice, et une réduction de l'influence des groupes professionnels.

### 1.2.2 Vers une hybridation du mode de fonctionnement des administrations publiques

Ce passage examine les limites du modèle d'entreprise privée adopté par le Nouveau Management Public (NMP) et explore l'hybridation comme solution aux défis des administrations publiques. Les auteurs cités incluent Pollitt et Bouckaert (2011), Groot et Budding (2008), Dunleavy et al. (2006), Gualmini (2008), et Reed (2002).

Malgré l'optimisme initial, le NMP fait face à des critiques. Pollitt et Bouckaert (2011) et Groot et Budding (2008) soulignent des contradictions et des incompatibilités avec la réalité du secteur public. Ces critiques portent sur des aspects tels que le contrôle politique, la flexibilité, les économies, la responsabilisation du gouvernement, la motivation du personnel, la réduction du contrôle interne, et d'autres dilemmes.

Certains chercheurs, comme Groot et Budding (2008) et Dunleavy et al. (2006), remettent en question l'utilité continue du NMP. Ils suggèrent que la vague de réformes est bloquée ou inversée dans certains pays clés, tandis que d'autres estiment que le NMP est "mort". Les

critiques soulignent également que l'accent sur les résultats peut détourner l'attention de l'impact réel des activités gouvernementales sur la société.

Une perspective de convergence et divergence persiste. Gualmini (2008) soutient que le NMP représente une tendance mondiale, mais des divergences subsistent. Les critiques, comme Reed (2002), soulignent un écart entre les attentes du public et les résultats réels, remettant en question la capacité du NMP à combler ce fossé.

### 1.2.3 Changement structurel et culturel du mode de management des administrations publiques

Le développement du management dans les administrations publiques a entraîné des changements structurels et culturels, s'inscrivant dans le cadre de la post-bureaucratie et l'adoption des principes du Nouveau Management Public (NMP).

**Changements structurels dans l'administration publique :** Avant d'aborder les changements structurels liés à la post-bureaucratie, il est essentiel de comprendre la nature de la bureaucratie, notamment selon la théorie de Weber, considérée comme fondamentale (Hughes et al., 2017; Pollitt, 2003). Weber caractérise l'administration publique par des spécifications fixes des tâches, une hiérarchie, la prédominance des documents écrits, une formation d'experts, une occupation à temps plein, une gestion basée sur des règles, la sélection par concours, etc. Cependant, la bureaucratie a été critiquée pour son inefficacité et ses dysfonctionnements (Adler et Borys, 1996; De Araújo et Branco, 2009). Ces critiques ont conduit à l'émergence du NMP, remettant en question la bureaucratie traditionnelle.

Les principes de la bureaucratie idéaliste de Weber, visant la certitude, l'impersonnalité et l'efficacité, sont associés à la formalisation et à la centralisation. Cependant, ces caractéristiques peuvent conduire à des attitudes négatives des employés, en particulier en cas de conflit entre la discipline administrative et le contrôle basé sur la connaissance (Adler et Borys, 1996).

Les critiques de la bureaucratie mettent en lumière ses dysfonctionnements et son inflexibilité dans des environnements changeants. Dans ce contexte, la gouvernance entrepreneuriale est présentée comme un nouveau paradigme nécessaire pour le secteur public (Du Gay, 2000). Ainsi, le passage vers la post-bureaucratie vise à intégrer de nouveaux concepts comme le partage des connaissances et le management stratégique pour améliorer la gouvernance (Hughes et al., 2017; Pollitt, 2009b; Walsh, 1995).

Les organisations post-bureaucratiques présentent des caractéristiques telles qu'une hiérarchie aplatie, un accent sur le consensus, une influence par le savoir, des besoins internes élevés, un accent sur la mission de l'organisation, une information stratégique, une flexibilité, une

restructuration des processus décisionnels, un réseau de relations fonctionnelles, des processus ouverts d'examen par les pairs, une nouvelle forme de marché du travail, l'adoption de normes publiques de gouvernance, etc. Cependant, les formes spécifiques des organisations post-bureaucratiques peuvent varier (Bolin et Härenstam, 2008).

La bureaucratie procédurale, basée sur la loi et les règles, est contrastée avec la bureaucratie d'entreprise du NMP, axée sur la gestion, les plans, les objectifs et les groupes cibles (Considine et Lewis, 2003).

Le degré d'abandon de la bureaucratie varie entre les organisations et les pays. Bien que de nombreux pays aient tenté de s'orienter vers une nouvelle forme d'organisation, la bureaucratie demeure répandue (OCDE, 1997; Pollitt, 2009b).

**Changements dans la culture de l'administration publique :** Le passage vers la post-bureaucratie implique souvent un ajustement culturel. La culture administrative, en tant que facteur contingent, est cruciale pour l'introduction du NMP dans le secteur public. Le changement culturel est considéré comme un objectif de gestion, influençant l'adaptation au changement (Rhodes et al., 2012).

La culture bureaucratique classique est décrite comme autoritaire, avec un haut degré de contrôle, une communication limitée, une gestion descendante, une recherche de stabilité et une réticence à l'innovation (Claver et al., 1999). Le changement culturel est essentiel pour promouvoir la bonne gouvernance, mais il peut rencontrer des résistances.

La culture organisationnelle, définie comme un ensemble de significations partagées, peut être influencée par la culture nationale. Les différences culturelles entre pays, telles que celles identifiées par Hofstede, affectent la faisabilité du NMP en dehors de son pays d'origine. La culture patrimoniale peut être un obstacle au NMP, et malgré les changements introduits, une partie de la culture bureaucratique traditionnelle peut persister (Fatile, 2014; Koike, 2013).

Le débat sur la définition et la nature du NMP persiste, mais il a clairement élevé la bonne gouvernance au rang d'élément clé des processus de gestion du secteur public (Dunleavy et Hood, 1994; Pollitt et Bouckaert, 2011; Talbot, 2008).

## 2- le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

### 2.1- l'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

Le développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales découle de changements socio-économiques et institutionnels, ainsi que de l'engagement des élus et des fonctionnaires locaux. Cette évolution s'inscrit dans la tendance générale vers la performance

dans le secteur public, initiée par l'administration centrale et incarnée par la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF). Les facteurs contextuels, tels que la situation économique et la structure organisationnelle, sont fondamentaux pour comprendre cette émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

### 2.1.1 La diffusion du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

Le développement du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales est motivé par des facteurs socio-économiques tels que le taux d'inflation, le chômage, et le coût croissant du pétrole. Deux types de facteurs, économiques et institutionnels, sont identifiés. Les représentants territoriaux cherchent à optimiser les dépenses en adoptant des outils de gestion inspirés du management, en réaction à l'augmentation des dépenses de fonctionnement (Mons, Pons, 2009). La décentralisation a également conféré aux collectivités territoriales la responsabilité du contrôle de leurs entités associées (Mons, Pons, 2009). Les pressions accrues sur les dépenses, résultant des responsabilités transférées par l'État, renforcent la demande d'informations détaillées sur les coûts et la qualité des services (Carassus, 2003).

Les collectivités territoriales adoptent des pratiques de gestion du secteur privé pour répondre aux attentes croissantes des citoyens, mais l'autonomie est limitée par le pouvoir de contrôle de légalité des autorités de tutelle (Guenoun, 2009).

La structure bureaucratique traditionnelle des collectivités territoriales, avec une gestion centralisée et fonctionnelle, manque de flexibilité dans un environnement mondialisé (Amar, Berthier, 2007). L'inefficacité de la gestion des ressources humaines est liée à l'absence de contrôle sur le travail effectué et à une culture d'évaluation insuffisante (Carassus, 2003; Dejean, Bourassain, Mortreux, 1998). Les lacunes managériales conduisant au contrôle de gestion incluent l'absence d'outils de suivi et d'évaluation des coûts, les "zones grises" entre représentants et administrations, l'absence d'outils de mesure de la politique publique, et l'insuffisance de la nomenclature comptable pour rendre compte de la gestion (Bargain, 2011; Zampiccioli, 2011).

La dualité hiérarchique entre les sphères politique et administrative génère des conflits de pouvoir, mettant sous tension la relation entre l'administration et l'exécutif (Zampiccioli, 2011). L'approche du contrôle de gestion comme outil de légitimation de l'action publique souligne la nécessité d'une instrumentation pour rendre compte aux tiers (Zampiccioli, 2011).

### 2.1.2 Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales vise à rendre des comptes sur la qualité de leur gestion, soutenue par un suivi de leur bonne

gouvernance pour améliorer toutes les dimensions de leur organisation (Guide de la gouvernance, 2014).

La Loi introduit des innovations, notamment la possibilité d'évaluer efficacement les politiques publiques a posteriori, facilitant une évaluation performante par la production de rapports annuels de gouvernance (Guide de la gouvernance, 2014).

Le contrôle de gestion, défini comme un mécanisme de pilotage, aide à optimiser la relation entre ressources et résultats, favorisant le pilotage et l'amélioration de la gouvernance des organisations publiques (Carassus, 2003).

La modernisation de la gestion publique nécessite la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, avec une mise à jour des systèmes d'information et une réorganisation des services publics (Carassus, 2003).

L'amélioration de la bonne gouvernance des services publics repose sur le contrôle de régularité et le contrôle de gestion, évaluant les programmes à différentes étapes de leur réalisation (Guide de la gouvernance, 2014).

La démarche de la gouvernance dans les collectivités territoriales, nouvelle et volontaire, vise à rendre compte des impacts de leurs activités pour les parties prenantes, renforçant la transparence, l'efficacité des dépenses publiques, et la responsabilisation des gestionnaires (Guide de la gouvernance, 2014).

La gouvernance dans le secteur public, orientée vers l'efficacité de la dépense publique, implique l'introduction de nouveaux concepts et la focalisation sur des résultats préalablement fixés (Guide de la gouvernance, 2014).

La démarche de la gouvernance, définie par six étapes, doit être coordonnée avec la procédure budgétaire, utilisant les programmations budgétaires pour remplir sa mission (Guide de la gouvernance, 2014).

Les instruments nouveaux de gestion tels que le contrôle de gestion et l'audit de la gouvernance sont nécessaires pour optimiser les dépenses et améliorer la qualité des prestations des collectivités territoriales (Guide de la gouvernance, 2014).

La démarche de la gouvernance ne se limite pas à une simple mesure, mais vise à prendre en compte toutes ses dimensions, nécessitant la mise en place d'un système de contrôle de gestion adapté au secteur public (Guide de la gouvernance, 2014).

## **2.2 L'intégration d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

Il est important que les collectivités territoriales possèdent un système de contrôle de gestion, comme il est nécessaire d'adapter les pratiques du secteur privé au secteur public. plusieurs

auteurs mettent en évidence le contraste entre le contrôle budgétaire traditionnel des administrations publiques et la nécessité croissante d'implémenter un contrôle de gestion plus moderne.

L'établissement du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales vise à assurer la mise en œuvre efficace des stratégies et l'atteinte des objectifs de manière efficiente. Les relations entre objectifs, moyens et résultats sont examinées, montrant comment le contrôle de gestion peut contribuer à l'amélioration des prévisions, à l'efficacité des politiques publiques et à la coordination des objectifs avec les résultats.

Les objectifs du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales comprennent la transparence des actions publiques, la gestion des coûts, la maîtrise des dépenses, l'atteinte des objectifs de performance et l'amélioration de la gouvernance globale publique. Le contrôle de gestion est présenté comme un système permettant d'analyser la gouvernance des activités pour optimiser le pilotage, en tenant compte du dialogue de gestion au niveau central et déconcentré. Les caractéristiques spécifiques du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales sont ensuite examinées. Parmi elles figurent la multiplicité des parties prenantes, l'importance de la dimension sociale, la multifonctionnalité des services administratifs par rapport aux objectifs de l'État, la situation non concurrentielle, le territoire géographique limité, les interactions entre les organisations publiques, la notion d'intérêt général, la dépendance politique et les politiques publiques.

Ainsi que le contrôle de gestion public doit être adapté aux spécificités des collectivités territoriales et ne peut pas être un modèle standard importé du secteur privé. Il est nécessaire d'ajuster les méthodes et les outils en fonction des caractéristiques propres à chaque organisation. Le contrôle de gestion est présenté comme un moyen de garantir une gestion publique efficace, efficiente et performante, contribuant à l'amélioration de la gouvernance grâce à la diffusion d'informations et à la recherche d'un meilleur service rendu.

Les auteurs soulignent que le contrôle de gestion constitue une contractualisation implicite ou explicite qui renforce la relation entre les responsables administratifs, nécessitant des engagements réciproques. Pour remplir cette mission, des systèmes d'informations fiables et pertinents sont essentiels.

Selon EIGLIER (2004), la structure du contrôle de gestion représente le système d'information de l'organisation des collectivités territoriales. Les systèmes d'information sont définis comme des ressources cruciales organisées pour la collecte, le traitement et la communication des informations, visant à coordonner les activités, faciliter l'atteinte des objectifs et améliorer la

gouvernance. Trois finalités essentielles des systèmes d'information sont identifiées : le contrôle, la coordination et la décision.

BERLAND, PONSSARD et SAULPIC (2005) expliquent que le choix du système de contrôle dépend de la nature du système d'information et d'évaluation de l'organisation. Les systèmes génériques peuvent être transposés facilement, tandis que les systèmes spécifiques nécessitent une réflexion stratégique propre à chaque organisation. De plus, le caractère objectif ou subjectif de l'évaluation dépend de la nature des indicateurs et des critères qualitatifs.

Le texte met en évidence les caractéristiques spécifiques des collectivités territoriales, soulignant le caractère spécifique du système d'information et la nature subjective de l'évaluation de la gouvernance. Le contrôle de gestion est présenté comme le fournisseur du système d'information, soulignant la nécessité de revoir les systèmes existants et d'adopter une approche plus large et coordonnée, notamment avec l'intégration des systèmes ERP.

Concernant les systèmes ERP, LEQUEUX (2002) les définit comme une évolution des progiciels intégrés, visant à optimiser le fonctionnement de l'entreprise en intégrant toutes les dimensions de la gestion. L'intégration d'un ERP au niveau des collectivités territoriales est présentée comme une avancée majeure, permettant une gestion efficace et globale de toutes les étapes des processus de gestion.

BOUQUIN (2008) définit le contrôle de gestion comme un système captant, traitant et analysant en permanence les informations pour mesurer la bonne gouvernance de l'organisation. Il analyse ce concept en répondant aux questions du "Pourquoi?", "Sur quoi?" et "Pour qui?", soulignant son rôle dans la fiabilisation, l'efficacité et la gestion maîtrisée des coûts du service public.

il souligne le changement de perspective des décideurs publics, passant de la simple mesure des résultats à la mesure et à l'amélioration de la gouvernance globale. L'intégration d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales est vue comme une nécessité impérative pour piloter les activités de manière efficace, efficiente et performante.

Le choix et la pertinence des outils de contrôle de gestion sont cruciaux, selon Bouquin (2008). Le dialogue de gestion et le Nouveau Management Public, basé sur la contractualisation, sont proposés comme des éléments fondamentaux pour garantir le succès du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

CHOFFEL et MEYSSONNIER (2005) insistent sur l'utilisation du BSC comme levier de communication externe, outil de représentation stratégique et système de bonne gouvernance. Ainsi il préconise l'utilisation du Tableau de Bord Équilibré (BSC) comme outil de gestion

performant, soulignant son rôle dans la communication interne et externe, la représentation stratégique et la bonne gouvernance.

L'efficacité du Tableau de Bord Équilibré réside dans sa capacité à équilibrer les préoccupations contradictoires et à fournir une vision claire et globale de l'activité administrative. Son utilisation comme un outil de mesure de la bonne gouvernance et de gestion stratégique est soulignée.

### **3. La maîtrise des coûts et la notion du contrôle dans les yeux de l'administration publique**

L'intégration des principes du Nouveau Management Public dans le secteur public a impulsé une nouvelle dynamique en matière d'adoption de méthodes de mesure de la performance et de contrôle de gestion. Ces méthodes ont contribué à la modernisation des organisations publiques en encourageant une culture d'évaluation des politiques publiques et de gouvernance. Le contrôle de gestion, initialement un simple outil de suivi stratégique et de maîtrise des coûts, a évolué vers un instrument essentiel pour la gouvernance organisationnelle (Bouquin, 2008).

L'évolution du contrôle de gestion au fil des décennies est attribuée à la complexité croissante de l'environnement organisationnel, devenu incertain politiquement, économiquement et socialement (Bouquin, 2011). Face à ces changements, le contrôle de gestion s'étend au-delà de la simple comptabilité de gestion, englobant divers types de contrôles utilisés par l'organisation (Drury, 2013).

En se focalisant sur le passage du contrôle de gestion classique au contrôle moderne, les transformations paradigmatiques en réponse à un environnement de plus en plus mouvant. L'approche traditionnelle considère le contrôle de gestion comme une courroie de transmission mécaniste de la stratégie, tandis que l'approche moderne en fait un outil crucial pour la gouvernance (Bouquin & Fiol, 2007).

En ce qui concerne les outils du contrôle de gestion classique, des exemples chez General Motors sont cités, mettant en avant des méthodes financières telles que le pool de trésorerie, la gestion prévisionnelle perfectionnée, le coût standard, le retour sur investissement (ROI), le reporting historique et le contrôle budgétaire. Ces outils visent à améliorer la gouvernance en fournissant des données standardisées pour évaluer la performance (Renard, Nussbaumer, & Oriot, 2018).

Cependant, les modèles traditionnels du contrôle de gestion présentent des limites, étant critiqués pour leur lourdeur et leur vision rigide. Ils négligent également des coûts indirects liés

à la technologie et à l'évolution de l'environnement externe des organisations. Ainsi, il est souligné l'importance de repenser le modèle de contrôle de gestion sur des bases plus modernes pour répondre aux nouveaux besoins organisationnels (Belakouiri, 2013).

Le contrôle de gestion, passant d'un simple processus de surveillance à un système de pilotage de la performance pour promouvoir la bonne gouvernance, subit une transformation majeure (Godener & Fornerino, 2005). Cette évolution, caractérisée par un changement de l'approche mécaniste à une orientation axée sur la gestion, remet en question la séparation traditionnelle entre la stratégie, le contrôle de gestion, et les opérations (Bouquin, 2008; Otley, 1994).

Le nouveau modèle de contrôle de gestion adopte une approche transversale centrée sur la création de valeur, abandonnant la composition verticale précédente (Porter, 2003). Le contrôle de gestion moderne joue un rôle crucial dans la formulation de la stratégie, agissant comme un lien entre la stratégie et les opérations. Pour accomplir cette mission, il intègre de nouveaux outils de gestion (Bouquin, 2008).

Les outils et méthodes du contrôle de gestion moderne incluent l'Activity Based Costing (ABC) et sa déclinaison, la « TD ABC », ainsi que l'Activity-Based Management (ABM). L'ABC vise à établir une corrélation entre les flux internes et les coûts des produits, avec l'objectif de tracer les interdépendances entre les activités (Argyris & Kaplan, 1994). La « TD ABC » simplifie le processus de l'ABC en éliminant certaines phases, la rendant plus accessible tout en conservant sa puissance (Kaplan & Anderson, 2007). L'ABM, inspiré par la chaîne de valeur de Porter, se concentre sur les processus créateurs de valeur et identifie les paramètres pour réduire les coûts (Cauvin & Neunreuther, 2009).

Le tableau de bord, un instrument d'action avec des indicateurs financiers et non financiers, est également un outil essentiel du contrôle de gestion moderne. Il doit être équilibré pour assurer une meilleure transversalité de l'organisation et inclure des indicateurs relatifs à la qualité, aux mesures sociales, à la satisfaction client, et à l'innovation (Bouquin, 2008; Kaplan & Norton, 1996).

Le rôle du contrôleur de gestion évolue dans ce nouveau contexte. Contrairement au contrôleur de gestion classique axé sur la surveillance, le contrôleur de gestion moderne exerce des activités de conseil et d'aide à la décision, devenant un "business partner" ou "internal business consultant" (Nielsen & Sorensen, 2004). Les missions attendues d'un contrôleur de gestion comprennent des aspects communicationnels, pédagogiques, opérationnels, techniques et humains (Godener & Fornerino, 2005).

Les organisations non marchandes, soumises à des évolutions législatives et économiques, voient la nécessité de développer des systèmes de contrôle de gestion. Cependant, la transposition directe d'outils et de méthodes développés dans d'autres contextes se révèle souvent inefficace (Sponem & Chatelain-Ponroy, 2010). Les techniques traditionnelles de contrôle sont limitées dans le contexte des organisations non marchandes, caractérisées par des objectifs ambigus, non quantifiables, et la coexistence de trois types de rationalités (Chatelain-Ponroy, 2008). Ces organisations nécessitent des systèmes de contrôle évolués, intégrant des éléments qualitatifs et impliquant la concertation avec différentes parties prenantes (Hofstede, 1981).

Au sein des Conseils Départementaux, le contrôleur de gestion fait face à un double rattachement hiérarchique et fonctionnel. Deux principales combinaisons de rattachements sont possibles : soit à la direction centrale de contrôle de gestion, soit au chef de l'unité opérationnelle (Lambert, 2010).

Au niveau des collectivités territoriales, contrairement aux administrations de l'État soumises à la Loi Organique relative aux Lois de Finance (LOLF), aucune obligation légale ne contraint l'implémentation du contrôle de gestion. Son adoption au sein des collectivités territoriales n'est pas motivée par des impératifs de rentabilité et de survie, mais plutôt par la nécessité de s'ouvrir à des pratiques de pilotage, de gestion stratégique, et de gestion rigoureuse des ressources. Le contexte local, caractérisé par des ressources stagnantes ou en diminution et une demande sociale croissante, impose des arbitrages précis et une focalisation sur des priorités spécifiques. Les collectivités territoriales doivent également garantir la qualité de leurs décisions et rendre compte de cette qualité à leurs citoyens, électeurs, et contribuables (Carlier et Ruprich-Robert, 2005).

### **3.1- Le contrôle de gestion public : applicabilité et facteurs contextuels**

L'adhésion à la doctrine du nouveau management public a conduit les organisations publiques à décentraliser la prise de décision, à responsabiliser les fonctionnaires et à mesurer les résultats, impliquant ainsi une perméabilité des frontières entre le secteur public et privé (Bartoli & Blatrix, 2015). Cette modernisation s'articule autour de l'intégration d'outils de gestion du secteur privé, notamment le contrôle de gestion, jouant un rôle décisif dans le processus de changement organisationnel (Perray-Redslob & Malaurent, 2015).

L'instrumentalisation du management dans les organisations publiques est cruciale pour la réforme, introduisant la notion de gouvernance (Lapsley, 2009). Dans le contexte de l'État, le contrôle de gestion devient un moyen de légitimer ses actions en externe, une nécessité qui se retrouve à tous les niveaux des organisations publiques. Dans le secteur public, le contrôle de gestion agit comme un moyen d'autocontrôle pour les opérationnels, un outil de prise de décision pour les responsables, et un indicateur de la gouvernance (Fort, 2018).

### **3.1.1 Applicabilité des outils de gestion du privé au public:**

La transposition des outils de contrôle de gestion du secteur privé au secteur public nécessite une adaptation aux caractéristiques propres des organisations publiques. Deux approches sont envisagées : la première, techniciste, considère les outils comme neutres et rationnels, attribuant les difficultés à des problèmes d'adhésion et de formation. La seconde, sociotechnique, reconnaît l'impact mutuel du matériel et de l'humain, soulignant la nécessité d'une logique plus riche prenant en compte les spécificités publiques. Le contrôle de gestion intègre ainsi une composante qualitative, mesurant la gouvernance au-delà de la rentabilité financière.

### **3.1.2 Les facteurs contextuels encouragent l'apparition du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales:**

Dans un contexte économique difficile, les collectivités territoriales doivent faire face à des défis financiers. La théorie de la contingence souligne la relation entre les caractéristiques organisationnelles et les systèmes de contrôle. La taille, la structure de propriété et le secteur d'activité influent sur les pratiques de contrôle. Le contrôle de gestion territorial s'adapte à un environnement complexe en utilisant des outils tels que les tableaux de bord d'activité. Il peut être utilisé de manière diagnostique ou interactive, et différentes approches de contrôle organisationnel, telles que le contrôle par les résultats, la bureaucratie et le clan, sont identifiées.

- **Des prérequis pour le contrôle de gestion public:**

L'intégration du contrôle de gestion dans le secteur public nécessite une compréhension approfondie de la stratégie organisationnelle. Les tensions internes et la difficulté de définir les objectifs dans le secteur public compliquent ce processus. L'utilisation des nouvelles technologies de l'information est censée contribuer à une meilleure gouvernance, mais le contrôle de gestion public est souvent davantage une réponse aux pressions des parties prenantes externes qu'une nécessité de pilotage interne. La théorie néo-institutionnelle explique l'adoption similaire d'outils de gestion par les organisations publiques, distinguant l'isomorphisme coercitif, normatif et mimétique. L'intégration du contrôle de gestion vise à

renforcer la performance publique en adoptant une démarche progressive centrée sur l'amélioration de la gouvernance.

#### **4. le rôle du contrôleur de gestion territorial et la bonne gouvernance**

L'objectif est d'analyser le rôle du contrôleur de gestion au sein des collectivités territoriales, en mettant en avant l'environnement territorial. Selon Evah-Manga (2012), l'environnement territorial englobe la dimension géographique, les ressources, et les techniques spécifiques. Maurel (2007) souligne que l'évolution de la nomenclature comptable, la diffusion de l'informatique de gestion, et un changement de valeurs contribuent à la légitimité du contrôleur de gestion.

Nous adoptons une approche sociologique et gestionnaire pour définir le rôle, s'inspirant du concept de "jeu d'acteur" de Coenen-Huther (2005). La généalogie de la notion de rôle, attribuée à Linton et Nadel, remonte à l'Antiquité et se développe au XIXe siècle avec James. Linton (1934) considère le rôle comme essentiel au statut, tandis que l'école de Chicago, notamment Neiman et Hughes (1951), contribue à l'émergence du terme "rôle social" aux États-Unis dans les années 1930.

Le concept du "rôle stets" de Merton (1949) et l'approche interactionniste de Berger (1963) mettent l'accent sur le lien entre les rôles et le développement de la personnalité. Mintzberg (1984) définit les rôles comme des ensembles organisés de comportements identifiés à une fonction. Linton (1945) propose une première définition du rôle comme l'ensemble des modèles culturels associés à un statut donné.

Les conflits de rôle, définis par Kahn et Katz (1966), sont explorés, notamment les conflits intra-émetteur, inter-émetteur, inter-rôle, et personne-rôle. Les conflits trouvent leur source dans le groupe d'appartenance de l'acteur selon Rocheblave-Spenlé (1969). Les facteurs individuels, la satisfaction, l'implication organisationnelle, et la motivation sont également liés aux conflits. Djabi et Perrot (2014) montrent, dans une étude sur une entreprise ferroviaire, que les rôles sont sujets à des conflits et des ambivalences, soulignant l'ambiguïté des rôles, définie par Wolfenberger et Thomas (1983, cités dans Fougeyrollas, Roy, 1996)). Cette ambiguïté concerne les tâches et la dimension socio-dimensionnelle, impliquant les critères d'évaluation et les répercussions sur la performance.

Le rôle du contrôleur de gestion territorial est abordé selon une approche gestionnaire, en utilisant le concept de rôle provenant de la sociologie. Durand (2008) s'appuie sur la théorie de l'agence élaborée par Jensen et Meckling (1976) pour décrire le rôle du contrôleur de gestion. Deux approches distinctes sont combinées : l'approche contractualiste, positionnant le

contrôleur de gestion en tant que surveillant des indicateurs de performance, et l'approche conventionnaliste, considérant le contrôleur de gestion comme un informateur et conseiller crucial pour la prise de décision (Godener, Fornerino, Deglaine, 2002).

Les tâches du contrôleur de gestion territorial sont explorées, mettant en évidence des éléments tels que la conviction, le travail en groupe, l'écoute, et le sens du contact, selon une étude menée par Deglaine, Godener et Fornerino (2003). La culture interne de l'organisation influence le rôle du contrôleur de gestion, qui a la capacité de déterminer la nature et la forme de l'information à utiliser (Bollecker, 2009). Lambert (2005) propose une analyse approfondie du rôle à travers trois dimensions : tâches, relations, et image.

Le rôle relationnel du contrôleur de gestion territorial implique des compétences techniques et relationnelles. La dimension relationnelle est soulignée par Bollecker (2000), et le contrôleur de gestion se trouve souvent dans une position délicate au sein de la dynamique du "savoir-pouvoir." Il peut jouer un rôle d'incitation, de préparation pour l'avenir, et de formateur (Godener, Fornerino, Deglaine, 2002). La relation entre les contrôleurs de gestion et les managers peut être complexe, oscillant entre contrainte et opportunité (Durand, 2008).

L'image du contrôleur de gestion territorial joue un rôle crucial dans la perception de sa fonction. La connaissance approfondie du terrain influence la confiance envers le contrôleur de gestion (Desiré-Lucinani et al., 2013). Le concept de "Business Partner" est introduit, soulignant le rôle d'assistance aux agents opérationnels dans l'évaluation de leurs performances (Lambert, Morales, 2009). L'image du contrôleur de gestion peut être impactée par des facteurs tels que son appartenance à une "famille" de contrôleurs et la perception de sa fonction comme peu valorisée (Lambert, Pezet, 2006; Lambert, Morales, 2009).

Selon Carlier et Ruprich-Robert (2002), le contrôleur de gestion territorial a pour mission principale de fournir des explications, des solutions et des corrections aux managers, contribuant ainsi activement à la prise de décision. Cette liberté d'action peut avoir des conséquences néfastes, car en participant à l'analyse et à la correction des actions, le contrôleur peut involontairement restreindre certaines activités. Le rôle du contrôleur de gestion, selon le Centre National de la Fonction Publique Territoriale, englobe diverses responsabilités telles que l'identification et l'analyse des missions, activités et prestations de l'administration, la contribution au pilotage interne et au contrôle externe, et l'évaluation des procédures existantes. Les tableaux de bord, définis comme un ensemble d'indicateurs organisés pour mesurer et maîtriser les performances, jouent un rôle crucial dans la gestion territoriale. Les contrôleurs de gestion territoriaux élaborent ces tableaux de bord, intégrant des indicateurs d'activité, de coûts,

de qualité, et de résultats du service rendu. Cependant, contrairement aux entreprises, il n'existe pas de modèles standardisés pour les collectivités territoriales, et les indicateurs doivent être adaptés aux besoins spécifiques de chaque organisation.

La pertinence des indicateurs est soulignée, avec une nécessité d'adapter les instruments de mesure pour cibler spécifiquement les éléments à mettre "sous contrôle". Les tableaux de bord servent également d'outils d'expertise, d'animation et d'aide à la prise de décision, contribuant à évaluer la bonne gouvernance.

Le contrôleur de gestion joue un rôle d'agent de liaison, construisant des liens externes avec d'autres structures et des liens internes avec les membres de la direction. Il est un observateur actif, scrutant l'environnement à la recherche d'informations, et facilite le dialogue de gestion en traduisant les chiffres en mots et en sens. Plus le dialogue de gestion est étendu, plus le contrôleur de gestion consolide sa crédibilité en tant qu'expert, devenant un acteur indispensable dans le processus de gestion.

## **Conclusion**

Cet article examine l'évolution des pratiques managériales au sein des organisations publiques, mettant en lumière la corrélation entre le contrôle de gestion, le nouveau management public (NPM) et la bonne gouvernance. Ces éléments sont interdépendants pour garantir l'efficacité et la transparence de l'administration publique. La recherche explore les relations entre le contrôle de gestion, le NPM et la bonne gouvernance du service public, soulignant leur rôle dans la promotion d'une culture d'intégrité, de transparence et de responsabilité, essentielle pour regagner la confiance des citoyens face à la crise de légitimité du service public.

Le NPM, introduit pour moderniser les organisations publiques, s'accompagne de l'adoption du contrôle de gestion en tant qu'outil de suivi stratégique et d'interface entre le stratégique et l'opérationnel. L'adaptation du contrôle de gestion au secteur public inclut l'intégration de nouveaux paramètres pour s'ajuster à cet environnement spécifique. L'article souligne que l'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales est souvent liée à la promotion de la bonne gouvernance.

Le contrôle de gestion offre des informations précises sur les coûts et les indicateurs de performance, aidant les organisations publiques à comprendre leur structure de coûts et à optimiser les opportunités. Il contribue également à la surveillance des dépenses, à la réduction des dépenses inutiles et à une utilisation plus efficace des ressources. L'implémentation d'un

système de contrôle de gestion peut favoriser la réalisation des standards de bonne gouvernance en matière de transparence, de responsabilité et d'efficacité.

L'influence de la culture dominante au sein des organisations publiques est soulignée, jouant un rôle crucial dans la détermination des modèles de gestion et des outils à adopter. L'étude se concentre particulièrement sur le rôle spécifique du contrôleur de gestion au sein de la collectivité locale, tout en reconnaissant l'importance de considérer l'environnement territorial dans lequel il opère, notamment du point de vue géographique, des ressources et des méthodes disponibles. L'impact du contrôleur de gestion territorial est exploré en profondeur, mettant en évidence ses caractéristiques distinctives et son influence dans cet environnement spécifique.

### **Bibliographie**

Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative science quarterly*, 61-89.

Alazard C, Sépari S (2004), *Contrôle de gestion : manuel et applications*, DECF 7, 6e éd, Dunod, Paris.

Amar, A., & Berthier, L. (2007). Le nouveau management public: avantages et limites. *Gestion et management publics*, 5, 1-14.

ANTHONY, R. (1965). *Planning and Control Systems: a Framework For Analysis*. Harvard University.

Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. (No Title).

Anthony, R. N., Dearden, J., & Vancil, R. F. (1965). *Management control systems: cases and readings*, Irwin, Homewood, Illinois, 4<sup>o</sup>éd.

Argyris, C., & Kaplan, R. S. (1994). Implementing new knowledge: The case of activity-based costi. *Accounting horizons*, 8(3), 83.

Bargain, A. (2011, May). Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale: le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005). In *Comptabilités, économie et société* (pp. cd-rom).

Barzelay, M. (2001). *The new public management : Improving research and policy dialogue* (Vol. 3). Univ of California Press

Berger, B. M. (1963). On the youthfulness of youth cultures. *Social Research*, 319-342.

Berland, N., Ponsard, J. P., & Saulpic, O. (2005). Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons.

Blatrix, C., & Bartoli, A. (2015). *Management dans les organisations publiques : défis et logiques d'action*.

Bouquin, H. (2008), *Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, 8e édition, Paris : Presses universitaires de France.

Bouquin, S. (2010). Harry Braverman face à la sociologie du travail. *L'Homme et la société*, 159-179.

BURLAUD, A., MALO, J-L. (1988). Les organisations complexes le défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion. *Revue Française de Comptabilité*, n°187, pp. 58-64.

Bolin, M., & Härenstam, A. (2008). An empirical study of bureaucratic and post-bureaucratic characteristics in 90 workplaces. *Economic and Industrial Democracy*, 29(4), 541-564.

Bollecker, M. (2000, May). Contrôleur de gestion: une profession à dimension relationnelle?. In 21ÈME CONGRES DE L'AFC (pp. CD-Rom).

Bollecker, M. (2009, May). Contrôleur de gestion: une fonction en danger?. In *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*.

Cauvin, É., & Neunreuther, B. (2009). La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur. *Revue française de gestion*, (6), 177-190.

Carassus, D. (2003). Les contrôles externes légaux des collectivités locales: les voies d'évolution. *Revue Française de Comptabilité*.

Carlier, B., & Ruprich-Robert, C. (2002). Le contrôle de gestion: missions, outils, systèmes d'information et de pilotage. *la Lettre du cadre territorial*.

Chatelain-Ponroy, S. (2008). *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives. Une proposition de modélisation* (Doctoral dissertation, Université Paris Dauphine-Paris IX).

Chatelain-Ponroy, S. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes: la métaphore de l'iceberg. *Politiques et management public*, 27(3), 73-103.

Choffel, D., & Meyssonier, F. (2005). Ten Years of Debates on Balanced Scorecard. *Accounting Auditing Control*, 11(2), 61-81.

Claver, E., Llopis, J., Gascó, J. L., Molina, H., & Conca, F. J. (1999). Public administration: from bureaucratic culture to citizen-oriented culture. *International journal of public sector management*, 12(5), 455-464.

Coenen-Huther, J. (2005). Heurs et malheurs du concept de rôle social (No. XLIII-132, pp. 65-82). Librairie Droz.

Considine, M., & Lewis, J. M. (2003). Bureaucracy, network, or enterprise? Comparing models of governance in Australia, Britain, the Netherlands, and New Zealand. *Public administration review*, 63(2), 131-140.

DE ARAÚJO, J. F. F. E., & Angelino Branco, J. F. (2009). Implementing performance-based management in the traditional bureaucracy of Portugal. *Public Administration*, 87(3), 557-573.

Denhardt, R. B., & Denhardt, J. V. (2000). The new public service: Serving rather than steering. *Public administration review*, 60(6), 549-559.

Désiré-Luciani, M-N. & al. (2013). « Le grand livre du contrôle de gestion », Eyrolles, 1<sup>o</sup> édition.

Djabi, M., & Perrot, S. (2014, November). Proposition d'une nouvelle grille d'analyse multidimensionnelle des tensions de rôle. In XXV<sup>ème</sup> Congrès de l'AGRH (p. 34).

Du Gay, P. (2000). In praise of bureaucracy: Weber-organization-ethics. In *Praise of Bureaucracy*, 1-176.

Dunleavy, P., Margetts, H., Bastow, S., & Tinkler, J. (2006). New public management is dead—long live digital-era governance. *Journal of public administration research and theory*, 16(3), 467-494.

Durand, X. (2008, May). La relation pédagogique contrôleur de gestion—opérationnels: enjeux et déterminants. In *La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité* (pp. CD-Rom).

Durkhe

Eagle, K. S. (2005). *New public management in Charlotte, North Carolina: A case study of managed competition* (Doctoral dissertation, Virginia Polytechnic Institute and State University).

Eiglier P. (2004), *Marketing et Stratégie des services*, Économica, Paris, 272 p.

Elias Sarker, A. (2006). *New public management in developing countries: An analysis of success and failure with particular reference to Singapore and Bangladesh*. *International Journal of Public Sector Management*, 19(2), 180-203.

Evah-Manga, E. (2012). *Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche sociologique*. *Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales*, 1-432.

Fatile, J. O. (2014). Performance management systems productivity in the public sector: Wither African public administration. *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, 2(3), 77-105.

Fort, M. (2018). The debut of the management controller in local authorities in France. *ACCRA*, 2(2), 49-70.

GERVAIS, M. (1981). *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*. Paris. Edition Economica, 19 Manuel de gestion, volume 1 ; ellipse, 1999.

Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public*, 13(3), 203-224.

Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2002). Implication des acteurs dans le processus de contrôle de gestion : Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. 35.

Godener, A., Fornerino, M., & Deglaine, J. (2003, May). Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. In *Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion* .

Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 11(1), 121-140.

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.

Gualmini, E. (2008). Restructuring Weberian bureaucracy: Comparing managerial reforms in Europe and the United States. *Public administration*, 86(1), 75-94.

GRANDJEAN, P., & CHARPENTIER, M. (1998). *Secteur public et contrôle de gestion. Pratiques, enjeux et limites d'Organisations*.

Groot, T., & Budding, T. (2008). New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 1-13

Hoggett, P. (1991). A new management in the public sector?. *Policy & Politics*, 19(4), 243-256.

Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.

Hood, C. (1998). Individualized Contracts For Top Public Servants: Copying Business, Path-Dependent Political Re-Engineering—or Trobriand Cricket?. *Governance*, 11(4), 443-462.

Hughes, O, Alford, J., Hartley, J. , & Yates, S. (2017). Into the purple zone: Deconstructing the politics/administration distinction. *The American Review of Public Administration*, 47(7), 752-763.

Jensen, M.C, & Meckling W. H., (1976). Theory of the firm : managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3. North-Holland Publishing Company. 56 p.

- Kaboolian, L. (1998). The new public management: Challenging the boundaries of the management vs. administration debate. *Public Administration Review*, 58(3), 189-193.
- Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). Conflict and ambiguity: studies in organizational roles and individual stress. *Int J Stress Manag*, 1, 309-22.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*. États-Unis: Harvard Business Review Press.
- Koike, O. (2013). Institutionalizing performance management in Asia: looking East or West?. *International Journal of Public Sector Management*, 26(5), 347-360.
- Lambert, C. V. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* (Doctoral dissertation, Université Paris Dauphine-Paris IX).
- Lambert, C. V., & Pezet, E. (2006, May). Discipliner et agir sur soi La double vie du contrôleur de gestion. In *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION (S)* (pp. CD-Rom).
- Lambert, C., & Morales, J. (2009). Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion: une étude ethnographique du «sale boulot». *Finance Contrôle Stratégie*, 12(2), 5-34.
- Lapsley, I. (2009). New public management: The cruellest invention of the human spirit? 1. *Abacus*, 45(1), 1-21.
- Lee Rhodes, M., Biondi, L., Gomes, R., Melo, A. I., Ohemeng, F., Perez-Lopez, G., ... & Sutiyo, W. (2012). Current state of public sector performance management in seven selected countries. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 61(3), 235-271.
- Lequeux J-L. (2002) : *Manager avec les ERP*, Les Editions d'organisation, Paris.
- Linton, D. L. (1934). On the former connection between the Clyde and the Tweed. *Scottish Geographical Magazine*, 50(2), 82-92.
- Linton, RE (1945). *La science de l'homme dans la crise mondiale*.
- Lorino, Philippe. *A la recherche de la valeur perdue : construire les processus créateurs de valeur dans le secteur public*. *Politique et Management Public*. 1999. Volume 17, n° 2.
- Lulin, E. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance*, Editions d'organisation.
- Maurel, L. (2007). *Panorama des métadonnées juridiques et de leurs applications en bibliothèque numérique*.
- Merton, R. K. (1949). The role of applied social science in the formation of policy: a research memorandum. *Philosophy of Science*, 16(3), 161-181.
- Mintzberg, H. (1984). *Le Manager au quotidien*. Les Éditions d'organisation.

- Mons, N., & Pons, X. (2009). The reception of PISA in France: a cognitive approach of institutional debate (2001-2008). *Sísifo*, 10, 27-40.
- Neiman, L. J., & Hughes, J. W. (1951). The problem of the concept of role—a re-survey of the literature. *Social Forces*, 141-149.
- Nielsen et R. Sorensen, « Motives, Diffusion and Utilisation of the Balanced Scorecard in Denmark », *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, vol. 1, n° 1, 2004.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector (first)*. New York-USA: PLUME-Penguin Group-Penguin Bookes USA.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.
- Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public-Le cas du BSC dans l'armée de terre française. *Revue française de gestion*, 41(250), 49-64.
- Pollitt, C. (1990). Doing business in the temple? Managers and quality assurance in the public services. *Public Administration*, 68(4), 435-452.
- Pollitt, C. (2003). *The essential public manager*. McGraw-Hill Education (UK).
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Continuity and change in public policy and management*. Edward Elgar Publishing.
- Porter, M. E. (2003). The competitive advantage of regions. *Regional studies*, 6(7), 549-578.
- Reed, M. I. (2002). New Managerialism, Professional Power and Organisational Governance in UK Universities: A Review and Assessment: "Governing is about managing the gap between expectations and reality.". *Governing higher education: National perspectives on institutional governance*, 163-185.
- Rocheblave-Spenle, A.M. (1969) *La notion de rôle en psychologie sociale*. Paris: Presses Universitaires de France. 2ème éd. 214 p.
- Ronald COASE en 1937 dans son article « The nature of the firm » 1937.
- Talbot, C. (2008). Performance regimes—The institutional context of performance policies. *Intl Journal of Public Administration*, 31(14), 1569-1591.
- Samaratunge, R., Alam, Q., & Teicher, J. (2008). The new public management reforms in Asia: A comparison of South and Southeast Asian countries. *International Review of Administrative Sciences*, 74(1), 25-46.

Savoie, D. J. (1994). Thatcher, Reagan, and Mulroney: In search of a new bureaucracy. University of Pittsburgh Pre.

Savoie, D. J. (2008). Court government and the collapse of accountability in Canada and the United Kingdom. University of Toronto Press.

Walsh, J. P. (1995). Managerial and organizational cognition: Notes from a trip down memory lane. *Organization science*, 6(3), 280-321.

Zampiccoli, L. (2011). Filemanagement public: approches conceptuelles et enjeux de pilotage. *Gestion et Management Publics*, 9, 1-13.