

Le contrôle de gestion au service de la gouvernance des collectivités territoriales

Management control serving the governance of local authorities

BAL Mohamed

Docteur

Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales d'Agadir

Université Ibn Zohr

Laboratoire LEREG

Maroc

JAOUHARI Lhassane

Enseignant-Chercheur

Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales d'Agadir

Université Ibn Zohr

Laboratoire LEREG

Maroc

Date de soumission : 03/05/2024

Date d'acceptation : 29/07/2024

Pour citer cet article :

BAL M. & JAOUHARI L. (2024) « Le contrôle de gestion au service de la gouvernance des collectivités territoriales », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 7 : Numéro 3 » pp : 132 - 167

Résumé :

Les collectivités territoriales exercent des activités et des compétences plus larges suite au transfert des pouvoirs en leur faveur par l'État. Cependant, elles seront confrontées à de nouveaux enjeux par rapport à leur gouvernance. Ainsi, les collectivités territoriales seront amenées à mettre en place des dispositifs de contrôle, leur permettant de maîtriser leurs activités, de mieux gérer leurs ressources et d'atteindre leurs objectifs. Le contrôle de gestion apparaît comme une réponse aux besoins de gestion interne et de gouvernance des collectivités territoriales. Cet article vise à présenter les pratiques de contrôle de gestion dans une commune territoriale et les facteurs d'émergence du contrôle de gestion dans cette entité afin de montrer la nécessité de se doter de ce système de pilotage comme réponse aux dysfonctionnements de gouvernance existants dans cette organisation.

Mots clés : Contrôle de gestion ; gouvernance ; collectivité territoriale ; commune urbaine ; performance.

Abstract :

Local and regional authorities are taking on a wider range of activities and responsibilities, following the transfer of powers to them from the State. However, they will face new challenges in terms of governance. As a result, local authorities will need to set up control systems to enable them to control their activities, better manage their resources and achieve their objectives. Management control is emerging as a response to the internal management and governance needs of local authorities. The aim of this article is to present management control practices in a territorial municipality and the factors behind the emergence of management control in this entity, in order to demonstrate the need for this steering system as a response to existing governance dysfunctions in this organization.

Keys words : Management control ; governance ; collectivité territoriale ; urban commune ; performance.

Introduction

Avec l'instauration de la réforme sur l'administration publique marocaine, les entreprises publiques se sont lancées dans un long processus de restructuration et de gestion axée sur les résultats. Vu le poids économique de ce secteur (271 entités formant ce portefeuille public et qui a réalisé un chiffre d'affaires avoisinant trente milliards de dollars US en 2023), le Maroc veut en faire un secteur moderne imprégné de la culture et de la pratique de la concertation et de la contractualisation, et ce en arrêtant des objectifs, des programmes et des plans stratégiques, et en mobilisant les moyens de leur mise en œuvre. Pour se préparer à ce grand chantier de changement structurel et organisationnel, les gestionnaires ont tendance à se faire outiller par des dispositifs de gestion modernes, les aidant ainsi à maîtriser les rouages de la gestion publique.

Le processus de réforme de l'administration publique au Maroc représente une réponse aux défis contemporains de gouvernance et de performance dans le secteur public. Historiquement, ce secteur a souvent été critiqué pour son manque d'efficacité, de transparence et de responsabilité. La réforme vise ainsi à remédier à ces lacunes en introduisant des mécanismes de gouvernance modernes et en encourageant une culture de responsabilisation et de résultats au sein des entreprises publiques. L'objectif ultime est de renforcer la capacité du secteur public à répondre aux besoins des citoyens et à contribuer de manière significative au développement économique et social du pays.

Dans cette optique, la mise en place de dispositifs de gestion modernes revêt une importance capitale. Les gestionnaires du secteur public doivent être équipés des compétences et des outils nécessaires pour piloter efficacement les processus de changement organisationnel et pour améliorer la performance des entreprises publiques. Les principes de gestion stratégique, de planification efficace et de suivi des résultats deviennent des éléments essentiels de la culture organisationnelle des entreprises publiques, permettant ainsi d'atteindre les objectifs fixés dans le cadre de la réforme de l'administration publique.

Dans ce cadre, notre article s'interroge sur le contrôle de gestion au service de la gouvernance au sein des collectivités territoriales. Et ce à travers la mise en place d'une série d'outils qu'on peut diviser en deux types, à savoir, des outils de calculs des coûts et des outils de pilotage. L'enjeu qui marque la mise en place de ces outils nous a poussé à interroger la question suivante : **Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribue-t-il à la gouvernance des collectivités territoriales ?** Une approche qualitative est adoptée pour répondre à notre

question, contextualiser notre sujet et dresser le modèle de notre travail de recherche.

Après avoir contextualiser notre sujet et mettre en avant la méthodologie de recherche adoptée pour la réalisation de ce travail, notre deuxième axe va porter sur le contrôle de gestion et ses spécificités dans le secteur publique, le troisième axe va mettre l'accent sur la gouvernance territoriale au Maroc et ses enjeux, et le dernier va traiter les apports des outils de contrôle de gestion sur la gouvernance territoriale.

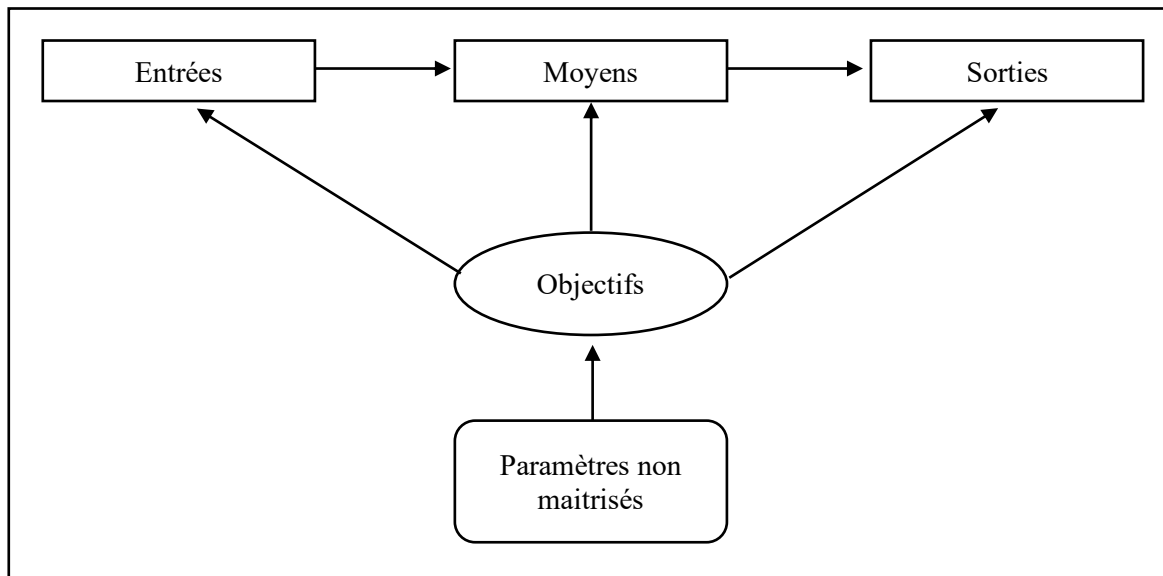
1. Contextualisation et méthodologie de recherche

La gouvernance territoriale est un concept dont la portée est d'ordre majeur, étant donné qu'elle implique l'élaboration et la mise en place de mécanismes permettant de coordonner, impliquer et faire participer les acteurs locaux dans la gestion des affaires publiques. Cette perspective fait émerger de manière incontestable l'importance de la coordination qui, en garantissant la collaboration optimale entre les divers acteurs territoriaux joue un rôle central dans l'adoption de politiques publiques cohérentes et coordonnées. En conséquence, la coordination contribue non seulement à améliorer l'efficacité des actions entreprises mais également à accroître la légitimité de la gouvernance territoriale.

La mise en place des outils de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales va permettre de véhiculer une culture de résultats, de maîtrise des coûts, de mesure de la qualité des services publics et aussi de modernisation de la gouvernance. Cependant, ce qui distingue le contrôleur de gestion, de ce que l'on suppose de son profil, n'est pas seulement de contrôler la gestion, mais d'apporter de surplus une aide à la décision en fournissant des outils de support et des méthodes pour permettre aux dirigeants de gérer (Maurel, Carassus, Gardey, 2011, p. 524).

1.1 Contextualisation

Les caractéristiques et les mécanismes de contrôle qui ont été décrits précédemment s'appliquent principalement à des entreprises dites "classiques", c'est à dire industrielles ou commerciales, plutôt qu'à l'ensemble des organisations. D'ailleurs les exemples qui illustrent la démonstration de Bouquin sont essentiellement issus de ce type d'entreprises. Cela s'explique probablement par le fait que le contrôle de gestion est une fonction conçue essentiellement pour les entreprises à but lucratif avec des « entrants » et des produits « sortants » avec des paramètres qui influencent les objectifs fixés.

Figure 1 : Schéma de Bouquin

Source : Bouquin, 1991, p.297

L'élargissement de la fonction à d'autres types d'organisations, pose la question centrale lorsque l'on parle de management public, à savoir, **faut-il transposer ce qui se fait dans le secteur privé ou innover ?** Quel que soit la formule, le contrôle de gestion dans les organisations publiques rencontre des difficultés. Selon Hofstede elles sont dues à la philosophie même du contrôle de gestion. Il est le plus souvent basé sur le modèle cybernétique alors que les conditions de sa réalisation ne sont pas toujours réunies.

Le système de contrôle de gestion est censé être adapté à la forme et au contenu organisationnel, voire la culture spécifique de l'organisation. Une définition judicieuse du contrôle de gestion consiste à se démarquer du sens douanier qu'il désigne. Cette acception disciplinaire du vocable laisse supposer que l'objet du contrôle est le personnel d'une organisation. L'acception courante et inspirée de la nouvelle culture managériale liée à l'idée de maîtrise. Le contrôle de gestion est appréhendé au-delà de sa dimension traditionnelle pour devenir un outil de pilotage de la performance des organisations et un adjuvant de la gouvernance.

1.2 Méthodologie de recherche

Au regard des spécificités de notre sujet de recherche, nous nous sommes positionnés dans les rouages d'un paradigme déductif. Nonobstant, la démarche préconisée à nos yeux semble s'inscrire dans le post-positivisme, qui fait partie de la vision déductive, tout en tenant compte

des évolutions permettant d'alléger les contraintes positivistes. En effet, c'est une réforme fondamentale des principes positivistes, mais également une alternative à la fois au positivisme et au constructivisme. Cependant, il se diverge du positivisme classique qui considère uniquement ce qui est empirique et mesurable, mais encore du constructivisme qui s'occupe de la connaissance objective du chercheur (Mingers, Mutch et Willcocks, 2013).

Tout comme le positivisme, le post-positivisme justifie d'une forte réalité ontologique et postule que le réel existe indépendamment des faits de l'homme et l'attention que peut lui offrir le sujet observant (Avenier et Thomas 2012). Pourtant, il se différencie par l'idée que pour chaque connaissance il existe trois réels à savoir : le réel profond au sein duquel les mécanismes générateurs résident et correspond aux règles, aux lois et aux structures ; le réel actualisé considéré comme le réel étudié, et enfin le réel empirique qui correspond aux perceptions humaines du réel.

Dans ce sens, cette démarche « considère les objets de la connaissance comme des structures et des mécanismes qui génèrent des phénomènes, et la connaissance comme la production d'une activité sociale de la science. Ces objets ne sont ni des phénomènes (empirisme) ni des constructions humaines qui s'imposent aux phénomènes (idéalisme), mais des structures qui survivent et agissent indépendamment de notre savoir, de notre expérience et des conditions qui nous permettent d'y accéder » (Bhaskar, 1978).

C'est donc une démarche qui reconnaît que l'accès au monde social doit être constitué par des rapports entre l'action humaine et les structures sociales (Lawson, 2006). Cependant, il existe une relation réciproque entre les pratiques humaines et les structures sociales, ainsi, « *Cette réflexivité et cette sensibilité de l'action humaine par rapport aux structures sociales résident dans la capacité de critique à disposition des individus : critique des structures prévalentes et critique des pratiques en vigueur* » (Hédoïn, 2010).

Néanmoins, certaines normes du raisonnement logique habituel du positivisme sont maintenues, tout en permettant aux positivismes d'être conscients aux limites et d'y remédier. À cet effet, il s'agit d'échapper aux contraintes d'un positivisme classique et continuer d'accepter les exigences d'un positivisme raisonnable et bien tempéré. Cela correspond au « positivisme aménagé » qui permet de « *concevoir l'existence des phénomènes sociaux non seulement dans les esprits, mais aussi dans le monde réel [...] et on peut découvrir entre eux quelques relations légitimes et raisonnablement stables* » (Miles et Huberman, 1991).

Toutefois, la vision relative à ce « positivisme aménagé » n'est pas précisée par les auteurs souhaitant inscrire leurs travaux dans ce cadre. En outre (Miles et Huberman, 1991) considérés comme les auteurs fondateurs de ce courant ont plaidé ultérieurement pour le réalisme critique. Cependant, nous ne pouvons pas considérer cette vision comme un paradigme épistémologique particulier, pourtant nous allons l'inscrire dans le réalisme critique.

2. Le contrôle de gestion au service du management public : Revue de littérature

Ces vingt dernières années, les pouvoirs publics ont considérablement modifié la façon dont ils gèrent le secteur public, privatisant des activités commerciales telles que les services téléphoniques, réduisant la paperasserie et rendant l'administration plus transparente et à l'écoute des citoyens. Des préoccupations d'ordre budgétaire ont déclenché la réforme dans de nombreux pays, mais l'impulsion du changement est venue de l'évolution sociale, économique et technologique : les gouvernements ont de plus en plus de mal à répondre aux attentes de la société.

En conséquence, la plupart des organisations publiques se sont efforcées de devenir plus efficaces, plus transparentes et orientées vers l'utilisateur. Le défi majeur lancé aux autorités publiques du XXI^e siècle consistait à trouver de nouveaux gains d'efficacité qui leur permettraient de répondre à ces exigences, tout en restant dans la limite des dépenses publiques budgétées lancinante question qui paraît préoccupante porte sur le « Comment » ?

La recherche d'une réponse plausible a permis d'instaurer un grand débat entre les partisans et les opposants à l'introduction d'une logique de marché dans le secteur public. D'où l'apparition de notions nouvelles dans ce secteur comme la flexibilité, l'efficacité, l'efficience, la gouvernance ou encore l'évaluation. Toutes ces notions forment désormais les champs du management public (MP).

C'est dans cette perspective que l'étude de la relation entre le contrôle de gestion et le management public revêt un intérêt capital. En effet, le contrôle de gestion est au cœur du processus de suivi et d'amélioration de la performance de ce secteur. Il se concentre sur les points essentiels du quotidien des unités : les moyens alloués, les activités réalisées et les services rendus. Il s'étend à l'ensemble des entités et se concrétise par des échanges de directives, de tableaux de bord et de comptes rendus entre les différents niveaux hiérarchiques (de responsabilités).

D'ailleurs sur le plan académique, la question de la relation entre le contrôle de gestion et le management public revêt un grand intérêt auprès de plusieurs chercheurs pour montrer la relation entre les deux concepts. Dans cette partie nous allons dans un premier lieu mettre l'accent sur les spécificités du secteur public, et dans un deuxième lieu, nous essaierons de mettre en lumière le contrôle de gestion dans les organisations publiques.

2.1 Le secteur public, quelles spécificités ?

Contrairement au secteur privé, l'organisation publique évolue dans un cadre juridique et réglementaire strict définissant les missions de l'organisation, les ressources mises à sa disposition (dotations budgétaires) et dans une certaine mesure la manière de répartir ces dernières (Paquin, 1994). Le choix de sa structure organisationnelle ainsi que ses systèmes de gestion sont eux aussi largement contraints par les lois, les règlements et les mandats qui légitiment son existence et ses conditions de fonctionnement.

Certes, les organisations publiques ont leurs propres spécificités. A la différence du secteur privé, la gestion des affaires publiques comporte deux dimensions qui constituent les deux faces d'une seule réalité. Une première fonction de production est liée à la gestion des organisations publiques. En cela elle ne diffère guère de la gestion des entreprises et des organisations du secteur privé. La gestion consiste à faire l'aller-retour entre les ressources et les réalisations. Les impératifs de gestion sont identiques : l'objectif consiste à générer des produits et services en évitant de consommer trop de ressources pour le faire. Seule différence de taille : les organisations publiques n'ont pas vocation à réaliser des profits, elles ont souvent même pour mission de redistribuer des ressources.

La deuxième fonction de production est liée à des obligations de service public, de nature politique et juridique. Elle participe très fortement à la légitimité des services administratifs et fondée sur le respect de principes et de procédures démocratiques. Cette légitimité « primaire » est de plus en plus complétée par une autre forme de légitimité appelée « secondaire » où les acteurs des politiques publiques recherchent une reconnaissance par la qualité de leurs prestations à l'attention des acteurs sociaux.

En plus de ces deux fonctions, l'environnement concurrentiel des organisations publiques semble avoir des spécificités distinctives. Selon l'approche contingente de M. Porter (1980), la dynamique et la structure concurrentielle du secteur dans lequel se trouve l'organisation déterminent *"les règles du jeu concurrentiel et les stratégies auxquelles la firme a la*

possibilité de recourir". Véritable facteur de motivation ou de contrainte, la concurrence détermine donc la nécessité d'adopter pour les firmes concernées un comportement stratégique. Ce postulat fondamental de l'analyse stratégique suppose logiquement qu'une organisation, comme c'est le cas pour les entités publiques, qui œuvrerait dans un environnement relativement stable en situation de monopole (absence de sanction de la part du marché) et en exerçant un pouvoir de contrainte sur la demande n'aurait aucun intérêt et aucune justification logique à mettre en place des stratégies d'action et de développement.

Ainsi, l'essence de la stratégie et de certains outils de l'analyse stratégique qui reposent sur des principes d'analyse concurrentielle et de positionnement sélectif sur des domaines d'activité entrent en contradiction, d'une part, avec le pouvoir de contrainte qu'exerce l'organisation publique à la fois sur l'offre et la demande et d'autre part avec la recherche de finalités externes et les critères d'équité qui guident l'action publique. Autrement dit, il existe un ensemble de facteurs distinctifs, (les situations de monopoles dont jouissent les organisations publiques, la production de biens et services publics à travers le filtre d'une évaluation globale et indirecte de la demande, le processus exclusivement politique de répartition des dotations budgétaires), qui modifient de manière fondamentale les relations que ce type d'organisations entretient avec le marché. L'aiguillon que constitue le système concurrentiel ainsi que les facteurs d'incitation à la recherche de performance disparaissent en économie publique.

Les organisations publiques seront d'autant moins sensibles à la logique d'efficacité et d'efficience que le pouvoir de contrainte sur l'offre mesurée par le degré de substituabilité (restriction ou interdiction de la concurrence) et sur la demande (obligation de consommer des biens indivisibles de manière collective, rémunération obligatoire de ses services à travers les ponctions fiscales exercées sur la demande) qui sera fort.

En effet, les organisations publiques ne peuvent pas définir l'efficacité de leur action en fonction de critères simples, quantitativement mesurables et objectivement partagés tels qu'ils existent dans le secteur privé. Ces critères essentiellement orientés par la logique marchande seraient intransférables vers le public comme le souligne Bower (1977), le signal du profit est la principale source de mesure de la performance, mais sans un marché, pour déterminer l'efficacité, le système de mesure et de contrôle devient diffus et complexe.

Pour pouvoir saisir pleinement cette complexité, il est important de revenir brièvement sur les

deux dimensions qui définissent la performance et qui sont l'efficience et l'efficacité tout en les transposant sur le cadre des organisations publiques.

L'efficience ou la performance interne des organisations publiques nous ont amené à évoquer la difficulté de son jugement et qui tient essentiellement au problème posé par l'identification des coûts relatifs à la production de biens ou de services spécifiques. Par conséquent, les difficultés techniques ont alors trait à la nécessité d'une part, d'établir des centres de responsabilité autonomes et, d'autre part, d'identifier de manière relativement précise le coût des transferts et des consommations internes, Ce qui est loin d'être le cas dans le secteur public où l'on a tendance le plus souvent à ignorer les frais indirects et les investissements dans l'analyse de coûts. De plus, le calcul des coûts est motivé par un souci de maîtrise et de contrôle de ceux-ci; or la situation de monopole empêche tout jugement comparatif d'efficience pour une organisation (Favoreu, 2003) .

Enfin, du fait de la difficulté d'évaluer de manière précise les résultats (ou l'output) des organisations publiques, la contrainte d'optimisation de l'utilisation des ressources devient aléatoire et peu applicable. Cependant, et comme le note McGill (1988) est semblable à celui des entreprises privées (les contraintes d'utilisation optimales des ressources organisationnelles demeurant similaires dans les deux secteurs). Ce niveau concerne la mise en oeuvre des programmes budgétisés pour l'année en cours. C'est donc à cet échelon, que le transfert de techniques managériales du privé vers le public sera le plus facile et le plus communément observé.

Tableau 1 : Comparaison secteur public/ secteur privé des différents niveaux de performances

Niveau envisagé	Concept de performance dans le secteur privé	Concept de performance dans le secteur public
1 (3-5ans et plus)	Profitabilité générale et croissance du capital	Performance globale des programmes en fonction de l'amélioration des conditions sociales générales (niveau de pauvreté, d'éducation...)
2 (1-3ans)	Succès sur des marchés spécifiques et gains de profitabilité en découlant	Succès de programmes publics spécifiques et satisfaction des populations concernées (rénovation de quartiers)
3 (0-1 an)	Efficienne opérationnelle le contrôle budgétaire Climat interne motivation des employés Gestion de la production	Efficienne opérationnelle contrôle budgétaire moral des fonctionnaires Gestion des projets

Source : R. McGill (1988 ; p21)

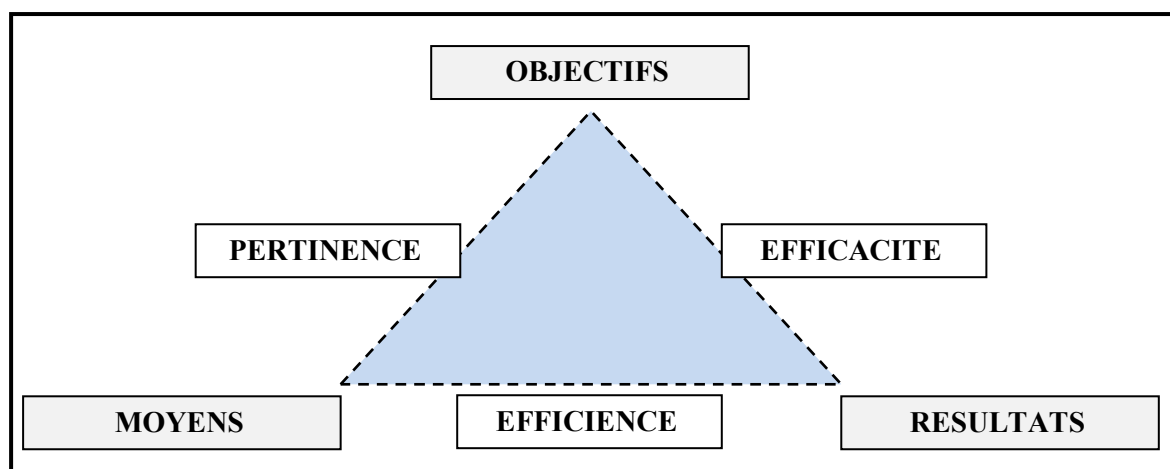
2.2 Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

En contexte public, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'installe progressivement au sein des administrations publiques. D'après Patrick Gibert (1984), « le contrôle de gestion des organisations publiques est une discipline qui se rattache incontestablement à l'approche organisationnelle du management public (...) l'évaluation des politiques publiques est au contraire un des éléments de la 2ème approche du management public celle dite d'analyse des politiques. Elle constitue ou devrait constituer la phase terminale du long Processus d'élaboration et de mise en œuvre d'une politique publique ». En général, le contrôle de gestion insiste sur l'évaluation même si le processus est difficile dans les administrations publiques (EL KEZAZY, & HILMI, 2022).

Le contrôle de gestion n'est pas un outil standard, il est en adéquation avec l'environnement interne de l'entité contrôlée. Son positionnement, sa mission, sa conception, et son emploi diffère selon les spécificités des organisations. On ne peut pas plaquer tel quel est un système de contrôle de gestion classique sur une entreprise comme sur une administration publique. Dans ce sens, le contrôle de gestion prend en considération les spécificités du secteur public (EL KEZAZY, & HILMI, 2023). Ces spécificités peuvent être traitées selon les 3 éléments du

« triangle du contrôle de gestion » : les objectifs, les moyens, et les résultats.

Figure 2 : Le triangle du contrôle de gestion



Source : Auteurs

- La pertinence définit la relation entre objectifs et moyens.
- L'efficacité qualifie la relation entre objectifs et résultats.
- L'efficience qualifie la relation entre moyens et résultats.

Objectif : En général, l'État, étant une organisation à but non lucratif, peut et doit être géré comme une entité privée. Cependant, les objectifs du secteur privé et du secteur public sont considérablement différents. L'objectif principal d'une entreprise est de dégager une valeur ajoutée et un profit, alors que celui d'une organisation publique est de réaliser un équilibre budgétaire et financier avec les ressources attribuées. En plus, les objectifs du secteur privé sont chiffrables et mesurables, à la différence du secteur public essentiellement quand il y'a un décalage entre les attentes des citoyens et celles des politiques publiques (Berland & De Ronger, 2010).

Pour relever le défi de la modernisation des politiques publiques et de la transformation de son organisation, il est nécessaire de définir des objectifs stratégiques claires, lisibles et précis. La mise en œuvre du contrôle de gestion au sein des administrations publiques aide à la définition de ses objectifs stratégiques avec la disposition d'un système de pilotage performant favorisant l'évolution de la pratique de gestion au sein des administrations publiques.

Les différentes organisations publiques doivent comprendre les objectifs stratégiques mis en place. En effet, l'implication des parties prenantes dans la phase de leur définition est

nécessaire pour exprimer leurs attentes, de manière à se conformer au NMP, au-delà des indicateurs créés au profit des autorités de tutelle. Ceci demande une réflexion spécifique orientée vers les membres de l'administration. Il s'agit des fonctionnaires dont leur coopération et leur engagement déterminent l'activité toute entière de l'administration publique. De ce fait, si cette administration a réussi en matière d'autonomie et de responsabilité de gestion pendant ces dernières années, cette pratique de gestion reste souvent touchée par leurs membres. En général, c'est le cas du contrôle de gestion où l'autonomie et la responsabilité sont complémentaires.

Au Maroc, la traduction des objectifs politiques en objectifs SMART (Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes, Temporellement définis) n'est pas évidente. Pourtant, l'efficacité du système de contrôle de gestion se situe dans cette traduction.

Moyens : La source des moyens en secteur public provient principalement des recettes fiscales et des recettes non fiscales synthétisées dans le budget de l'État. Ces moyens sont de diverses natures : humains, matériels, financières, juridiques... la plupart de ces moyens font l'objet de rationalisation et d'efficacité portée par la pratique du NMP. Leur mobilisation respecte le principe d'annualité budgétaire à travers la loi de finances qui encadre tout le processus budgétaire depuis la programmation jusqu'à l'évaluation et qui réduit ainsi les marges de manœuvre du contrôleur de gestion.

Pourtant, la gestion des crédits connaît une certaine difficulté, qui réside dans le manque d'autonomie des gestionnaires de redistribuer les moyens vers des lignes budgétaires en besoin. A cela, il faut ajouter que le principe d'annualité des crédits budgétaires permet de limiter l'affectation des moyens. A ce sujet, le système de contrôle de gestion doit prendre en considération ses contraintes liées aux finances publiques.

Résultats : En général, les services sont caractérisés par un « produit » relativement flou, immatériel et instable. Dans les organisations publiques, les services rendus aux citoyens sont difficiles à mesurer et à évaluer. En parallèle, la mesure des résultats nécessite la mise en place des outils de mesures. D'après le triangle du contrôle de gestion, il s'agit de mesurer aussi bien l'efficacité (lien entre les objectifs et les résultats) que l'efficience (lien entre moyens et réalisations).

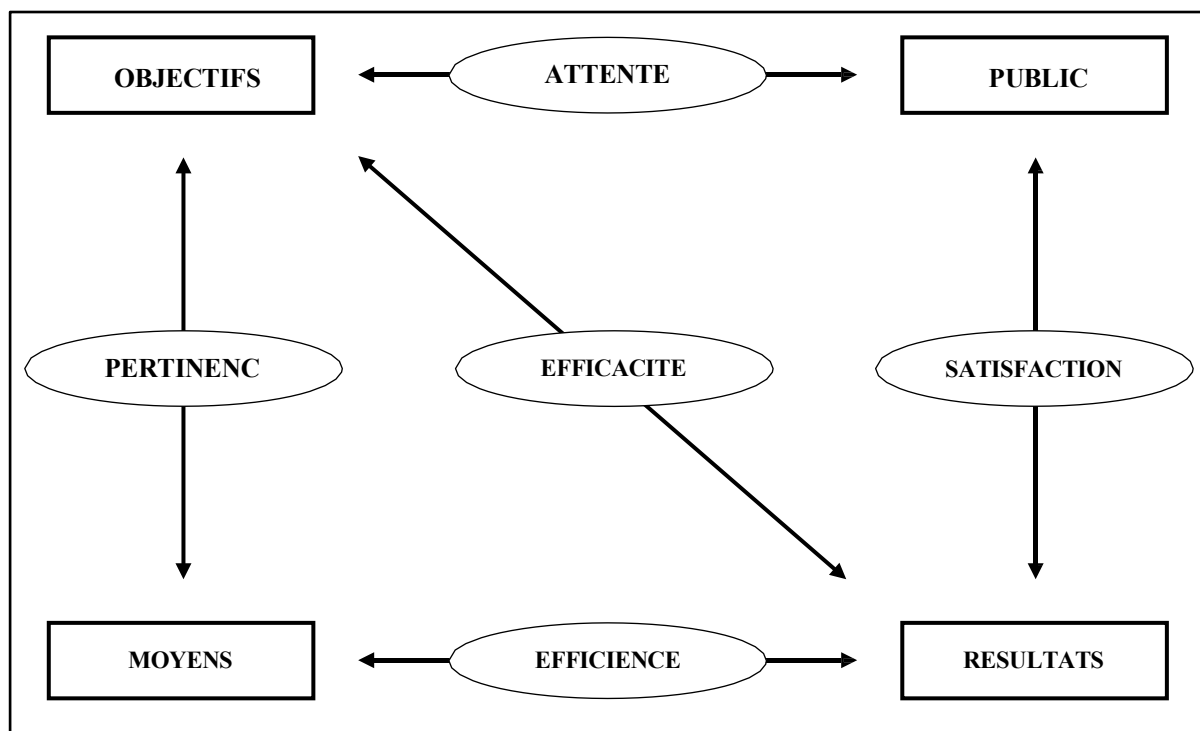
Lorsqu'il s'agit de mesure d'efficacité, il est clair que cette mission n'est pas facile à exécuter parce que les objectifs sont non définis comme expliqués antérieurement. De ce fait, le rôle du

système de contrôle de gestion est de concevoir des options d'objectifs et de moyens pour avoir de résultats optimaux. En pratique, il est primordial de disposer des données historiques afin d'avoir des mesures aptes d'être comparés et évalués. D'autant plus, les administrations publiques se focalisent sur les indicateurs de performance de leurs activités et non pas sur ceux liés au contrôle de l'exécution du budget nécessaire pour prémunir les fonds publics.

En matière d'efficacité, le contrôle de gestion permet de fournir les informations nécessaires à la prise de décision (HILMI, & KAIZER, 2023). Cependant, on trouve peu de services publics où la mesure du rapport moyens/résultats est utilisée d'une manière productive. En outre, malgré les réformes de la comptabilité de l'Etat, comme levier fondamental de modernisation des modes de gestion des affaires publiques, cet outil reste peu pertinent et n'arrive pas à offrir les éclairages nécessaires de pilotage des principaux agrégats financiers et de leur évolution (EL KEZAZY, & al., 2024).

L'efficacité de la gestion budgétaire permet de créer une dynamique de déploiement ou de dynamisation des ressources disponibles tout en réduisant les coûts. En conséquence, il y'a une forte relation entre le système de mesure en contrôle de gestion et la performance. Selon Zimnovitch [1999], plusieurs outils désignent la restructuration du contrôle de gestion pour une meilleure mesure de la performance (la gestion par les activités, le tableau de bord prospectif, la budgétisation à base zéro, l'Economic Value Added, la méthode du juste à temps, le benchmarking...). Au Maroc, dans le cadre de la nouvelle Loi Organique n° 130-13 relative à la loi de Finances, l'accent est mis sur le pilotage et l'amélioration de la performance publique qui contribue à l'analyse des résultats relatifs à la performance ce qui permet de repérer les pistes d'économie potentielles en matière de coûts.

Le contrôle de gestion s'adapte avec les caractéristiques des administrations publiques. En effet, J. Dupuis (1991) a ajouté deux éléments de la sphère publique qui sont ; les attentes et la satisfaction des usagers, ladite restructuration peut être illustrée par le schéma ci-dessous :

Figure 3 : Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

Source : Jérôme DEPUIS (1991), « le contrôle de gestion dans les organisations publiques », PUF

3. La gouvernance des collectivités territoriales au Maroc

La prolifération des apports théoriques sur la gouvernance explique l'intérêt croissant qu'octroie des auteurs de disciplines différentes notamment de droit, d'économie et de sociologie à l'étude du concept, ce qui rend sa définition un exercice complexe et un sujet de débat fructueux.

Afin d'aborder la question épineuse de définition du concept gouvernance dans la sphère publique, il convient de noter que le terme a été adopté depuis les années 1970 dans les entreprises privées pour pallier aux problèmes liés aux conflits d'intérêts entre actionnaires et décideurs. Dès lors, le concept de gouvernance n'a cessé d'émerger dans plusieurs contextes.

Dans le secteur public, c'est Margaret Thatcher qui a relancé l'usage du terme gouvernance au cours des années 80, dans le cadre d'un grand mouvement de réformes visant le pouvoir des autorités locales jugé inefficace et coûteux. Selon cette perspective, la notion de gouvernance s'inscrit dans une problématique assez large d'efficacité et d'efficience de l'action publique, et concerne les rapports enchevêtrés entre les gouvernants et les gouvernés (Bakkour, 2013).

3.1 La gouvernance, Conceptualisation et approche descriptive

Le mot « Governance » a refait surface dans la langue anglaise vers les années 1930. Il est apparu dans un contexte différent ; celui de l'entreprise, à travers l'expression « Corporate Governance » (R COASE, P 386) ou bien la gouvernance d'entreprise.

Le terme de gouvernance a été utilisé dès les années 1937 par l'économiste Coase dans son article « The nature of the firme » (Ibid, P 386) afin de désigner les dispositifs par lesquels les firmes assurent une coordination efficace des échanges. La gouvernance indique un processus et un système en réseau gérant les relations et les liens entre acteurs unis dans l'objectif de créer un profit ou une meilleure gestion. La gouvernance selon cette vision ne se réfère pas à une institution ou une structure.

La gouvernance d'entreprise est le premier domaine d'application moderne de la gouvernance. Celle-ci se distingue par une gestion non hiérarchique dans laquelle les employés sont associés à la dynamique managériale.

En outre, la gouvernance a été également employée par le président du Sénégal Léopold Senghor pour se référer aux services administratifs d'une région. Mais il a fallu attendre le début des années 70 pour que cette vision de gestion privée s'applique aussi à la gestion des affaires publiques et à la nécessité d'appréhender le pouvoir autrement.

A partir des années 80, cette notion s'est diffusée auprès des managers, des politiques comme des organisations internationales, sans oublier les médias. Dès la fin des années 1980, les concepts de « Good Governance » et « global governance » font leur apparition notamment dans le champ des relations internationales traitant le développement socio-économique des pays.

Dans le même ordre d'idées, (Lorrain, 1998) considère que la notion de gouvernance fait allusion à deux catégories de dispositifs mis en œuvre par la firme pour mener des coordinations efficaces. D'une part des mécanismes internes correspondants la typologie des firmes intégrées. D'autre part, la mise en place des contrats, des partenariats, ou l'usage de normes lorsque la firme s'ouvre à des sous-traitants. Pour cet auteur, la gouvernance publique permet d'intégrer la dimension politique, en particulier celle des acteurs non économiques, notamment les institutions. Cette dimension est souvent négligée par l'étude des modes de coordination essentiellement économiques. Dans cette perspective, la gouvernance renvoie à un mode de gestion visant l'efficacité et la réduction des coûts liés aux transactions

interindividuelles.

En absence d'une définition consensuelle, nous allons nous référer à celles proposées par quelques organisations internationales comme la Banque Mondiale, l'Organisation de Coopération et Développement Économique, La Commission Européenne et le Fond Monétaire International (Tableau 1 et figure 1).

En partant de l'analyse des définitions susmentionnées, on constate que malgré leurs diversités, certains termes ont une forte fréquence d'utilisation (voire la figure des nuages des mots). Il s'agit des principes et des composantes qui forment les fondements du concept gouvernance.

Tableau 2 : Définition du concept gouvernance selon les institutions

Organisme	Définition stipulée
La banque mondiale	« La gouvernance est la manière dont le pouvoir est exercé dans la gestion des ressources économiques et sociales d'un pays » Cette définition est vague, elle donne naissance à une série d'interprétations et d'ambiguïtés, mais la Banque mondiale fixe plusieurs éléments qui déterminent la gouvernance, notamment : la gestion de l'action publique, l'imputabilité, la forme juridique, la transparence et l'information.
OCDE : Organisation de Coopération et Développement Économique	« L'exercice du pouvoir politique, ainsi que le contrôle dans le cadre de l'administration des ressources de la société aux fins du développement économiques et sociales » Le CAD (comité d'aide au développement) propose une définition de la gouvernance identique à celle proposée par la banque mondiale, mais en tenant compte des aspects politiques et socio-économiques du concept.
PNUD	« Un cadre de gestion publique fondé sur la primauté du droit, un système de justice juste et efficace et une large participation populaire dans le processus de gouvernement et de gouvernance » La définition proposée par le PNUD est strictement liée au développement humain

BERD : La Banque européenne de reconstruction et de développement	La BERD s'intéresse principalement aux dimensions politiques et économiques de la gouvernance. Principalement, les dimensions politiques incluent la démocratie, le pluralisme et les questions liées aux droits de l'homme.
L'Union européenne	L'UE a mis l'accent sur les droits de l'homme, les libertés fondamentales, le renforcement de la démocratie, et la primauté de la loi.
La Commission Européenne	« La gouvernance désigne les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen, particulièrement du point de vue de l'ouverture, de la participation, de la responsabilité, de l'efficacité et de la cohérence. En dépit de son caractère large et ouvert, la gouvernance est un élément clé des politiques et des réformes en faveur de la réduction de la pauvreté, de la démocratisation et de la sécurité mondiale » Ladite définition peut être considérée comme générale, car elle ne cible pas un domaine précis et fait référence aux procédures et règles encadrant cette démarche.
Le Fond Monétaire Internationale (FMI)	« La gouvernance est une notion vaste qui couvre tous les aspects de la conduite des affaires publiques, y compris les politiques économiques et le cadre réglementaire » Le FMI propose une définition qui s'inscrit dans le cadre de la gestion publique en intégrant les volets économique et légal qui représentent le point focal pour de la gouvernance.

Source : Auteurs

Le concept gouvernance a la propriété inédite de se décliner en fonction de l'objet auquel elle s'applique (El Hijri, 2009), d'où la naissance des nouvelles branches et domaines de recherches dérivés à savoir la gouvernance locale ou territoriale.

3.2 La gouvernance des collectivités territoriales marocaines : Un enjeu majeur.

Les CT ont connu des réformes successives conduisant à élargir leurs responsabilités et leurs attributions. Ces réformes ont été initiées suite aux débats actuels sur les mutations et les

contraintes qui affectent leurs systèmes de gestion. De ce fait, plusieurs réflexions ont sollicité l'instauration d'une double figure d'innovation territoriale qui constitue une forme mixte et d'actualité entre la bannière de la « Nouvelle performance publique » et celle de la « Nouvelle gouvernance publique » (Baslé, 2014).

Au Maroc cela s'est traduit par un engagement dans des réformes de gouvernance territoriale, résumées généralement en trois grandes phases :

- La première phase d'initialisation à la décentralisation entre 1959 et 1976 marquée par un découpage administratif en 1959 et l'adoption de la première charte communale en 1960 complétée par celle de 1976.
- La deuxième phase entre 1990 et 2009, c'est une phase d'accélération à la décentralisation distinguée par un lot de réformes : la loi relative à l'organisation de la région en 1997, la charte communale de 2002 et la loi n° 79-00 relative à l'organisation des collectivités préfectorales et provinciales.
- Et la troisième phase, depuis 2010 jusqu'à 2015, revigorée par une révision de la constitution en 2011, une montée en puissance de la région avec le lancement de la régionalisation avancée en 2015, et enfin la promulgation des lois organiques : la loi 111-14 relative aux régions, la loi 112-14 relative aux provinces et préfectures et la loi 113-14 relative aux communes.

Le contexte actuel de gouvernance locale impose aux CT de moderniser leur système de gestion pour pouvoir faire face aux différentes contraintes qu'elles doivent gérer. Il s'agit d'un vaste chantier de réformes rendues nécessaires par les dysfonctionnements du management des CT tant soulignés dans les rapports de la Cour des Comptes. Ces dysfonctionnements sont liés à la gestion des ressources humaines, des ressources financières et aux outils de gestion mobilisés.

3.2.1 Les contraintes liées aux ressources humaines

Les ressources humaines sont considérées comme le levier de la gouvernance locale et le moteur de son succès. Un manque de qualification des responsables et administrateurs d'une organisation contraint considérablement son processus de management. Dans les CT marocaines, s'observe souvent l'absence d'une adéquation entre postes, profils et qualifications. Cela s'explique, entre autres, par un processus de recrutement classique et rigide qui ne répond pas aux normes.

Ce problème est d'autant plus visible au niveau des communes. Selon le rapport du CESE en 2013 : 23% des conseillers communaux ont un diplôme relevant des études supérieures, 31% le niveau secondaire, 25% le niveau primaire, et 21% n'ont aucun niveau scolaire (CESE ? 2013). Cette situation ne semble pas normale en raison du poids de la responsabilité confiée à ces responsables.

3.2.2 Les contraintes liées au financement

Le problème de financement des CT est un sujet souvent débattu par des experts, des spécialistes ainsi que les académiciens. Au Maroc, les dépenses des CT connaissent une augmentation à un rythme deux fois supérieur à celui des recettes du budget général avec un taux moyen annuel de 15% depuis 1977 alors que le volume de ses ressources ne représente que 5% du PIB (Lazrak, 2014). Cet effet de ciseau débouche sur une insuffisance des ressources qui représente un véritable obstacle pour répondre aux exigences du développement local et des ambitions des citoyens.

Selon le rapport de la cour des comptes de 2007, ces handicaps financiers s'aggravent sous la présence des contraintes suivantes :

- La faiblesse du taux de recouvrement des taxes.
- Les problèmes techniques, humains et matériels liés à la gestion des recettes des CT.
- La gestion non rationnelle du patrimoine des CT.

Une présence très forte des autorités de tutelle dans tout le processus de gestion, la faiblesse des moyens financiers, matériels et humains sans oublier le faible niveau d'instruction des élus locaux, sont autant de contraintes qui entravent la mise en œuvre efficace des politiques de développement.

3.2.3 Les contraintes liées à la structure d'organisation

Du point de vue organisationnel, les CT sont conçues comme des structures bureaucratiques dont les fondements organisationnels font défaut. En effet l'absence d'organigrammes établis et visés par les autorités de contrôle administratif constitue une des défaillances majeures. Cette situation se répercute négativement sur la stabilité des structures organisationnelles des CT et par conséquent, elle ne suscite pas l'intérêt des cadres territoriaux à occuper des postes de responsabilité.

D'autre part, le terrain montre que la majorité écrasante des CT au Maroc continuent à mobiliser des outils de gestion non adéquate aux évolutions de leur environnement. À titre d'exemple, la comptabilité locale actuelle au Maroc est une comptabilité de caisse qui pourrait être un obstacle lors du développement d'une culture de contrôle à savoir, le contrôle interne, le contrôle de gestion et l'audit.

En évoquant les dysfonctionnements des CT, il s'avère qu'on est en face d'une administration fortement centralisée et hiérarchisée, avec des structures administratives nombreuses dont les traits particuliers sont l'anonymat. La persistance de ces défaillances est parmi les raisons qui ont déclenché une vague de réformes visant à améliorer la performance de l'action publique locale.

4. Apports du contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales

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

4.1 Le contrôle de gestion territorial, Rôles et spécificités

Depuis la fin des années 1970, le secteur public dans son ensemble a vécu une période de transition et des transformations dans la plupart des pays (Khelif, 2008). Ainsi pour une

gestion plus cohérente, des méthodes de management traditionnellement employées dans le secteur privé se sont peu à peu répandues dans la sphère publique, constituant le courant du Nouveau Management Public (NMP) également appelé Nouvelle Gestion Publique (NGP) (Amar & Berthier, 2007). Ce processus a touché, de manière plus ou moins importante et sous des formes diverses, l'ensemble des pays de l'OCDE et de multiples pays en développement. C'est dans ce cadre que s'inscrit l'évolution contextuelle des collectivités territoriales, qui a été largement marquée, à l'échelle internationale, par différents mouvements de décentralisation.

La majorité des pays développés ont introduit un nouveau modèle de contrôle de gestion basé sur les meilleures pratiques des entreprises privées (performance, instruments de gestion, normes comptables internationales IFRS, rentabilité, comptabilité, audit, contrôle de gestion...). Ces pratiques sont adaptées selon les besoins nécessaires de l'administration publique.

Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils visant à améliorer la rationalité et la méthode de contrôle. Dans ce domaine, un certain nombre d'instruments liés au secteur privé ont été transférés aux collectivités territoriales : comptabilité financière, comptabilité de gestion, outils de gestion de qualité, systèmes budgétaires, outils de gestion organisationnelle. Le système de contrôle de gestion doit être surveillé et évalué sur une base continue. Une surveillance efficace garantit un flux d'informations sur les performances des mécanismes de contrôle de gestion.

Pour Carlier et Ruprich-Robert (2002), le rôle du contrôleur de gestion territoriale est de commenter, de proposer des solutions et des corrections à la direction : il aide à la décision. C'est une liberté d'action, mais qui peut être dommageable car en étant acteur de l'analyse et de la correction des actions, il est nécessairement acteur de la restriction. Le contrôleur de gestion territoriale est un technicien de l'analyse des résultats des activités de la collectivité : *« Un technicien compétent : connaître tous les métiers de l'organisation de la collectivité territoriale. Maîtriser les techniques de l'analyse de l'information, de la statistique, des techniques quantitatives »* (Rey, 1991, p.76).

Malgré un constat de la contrainte financière et un certain volontarisme des politiques, plus ou moins influencés par les théories du New Public Management, les tentatives d'adaptation riment avec les facteurs de contingence des collectivités territoriales. Ainsi « deux rôles du contrôleur de gestion sont fréquemment mis en évidence (M. Bollecker, 2007) : le rôle de

vérificateur et teneur de livre d'une part (les francophones parlent des rôles « techniques et de planification ») et le rôle d'aide à la décision d'autre part (ce que la littérature francophone libelle « l'animation- conseil ») (Sathe, 1983 et al) cités par Lambert & Sponem, (2009) ». Eh bien si le contrôleur de gestion est vu comme un vérificateur, il doit « s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe – en somme les responsabilités de reporting financier et de contrôle interne » (Sathe, 1983), c'est le principal rôle de celui que Sathe nomme le « contrôleur indépendant » (Sathe, 1983, p.36).

Le rôle d'aide à la décision – the service rôle – présente les managers opérationnels intermédiaires comme les premiers clients des contrôleurs, leur tâche principale étant de fournir aux managers les informations nécessaires à leur autocontrôle (Hopper, 1980, p. 402). Le contrôleur a, ici, une « responsabilité de service au management » (Sathe, 1983). C'est un « contrôleur de gestion impliqué » (Sathe, 1983, p. 35).

L'étude du rôle constaté est également abordée en fonction de ses tâches, des relations, de l'image. Dans leurs entretiens exploratoires sur le contrôle de gestion dans les départements, Maurel, Carassus, Gardey (2011) soulèvent les objectifs de démarches de performance. Ces démarches reposent sur le développement de la culture de résultats par l'intermédiaire d'une nouvelle gouvernance, elle-même fondée sur l'amélioration de la lisibilité des politiques publiques. Cette nouvelle gouvernance se matérialise par un affichage des objectifs et des programmes.

4.1.1 Rôle relatif aux tâches

Le rôle du contrôleur de gestion territorial est de véhiculer une culture du résultat, de maîtriser les coûts, de mesurer la qualité du service public et d'apporter une modernisation de la gouvernance. Ainsi, pour atteindre ses objectifs, il s'attache à analyser la qualité réalisée et perçue d'un service public, l'efficacité et la pertinence auprès des citoyens, l'impact des actions, du suivi de l'action, du climat social (Maurel, Carassus, Gardey, 2011, p.429). Cependant, ce qui distingue le contrôleur de gestion, de ce que l'on suppose de son profil, n'est pas seulement de contrôler la gestion mais d'apporter de surplus une aide à la décision en fournissant des outils de support et des méthodes pour permettre aux dirigeants de gérer (Maurel, Carassus, Gardey, 2011, p.524), comme cela est rappelé précédemment.

Les tâches constatées du contrôleur de gestion se portent sur l'apport d'informations pour la

prise de décision. Il cherche à impliquer les acteurs dans les situations de gestions journalières (Maurel, 2006, p.119-120), grâce à l'élaboration des tableaux de bord, la pertinence des indicateurs, l'instrumentation de la performance, l'interprétation et la diffusion des outils. Enfin, les missions du contrôleur de gestion territorial sont : « prévenir, mesurer, agir ». Le rôle du contrôleur de gestion dans l'exercice de ses tâches, est de peaufiner les tableaux de bord pour qu'ils soient contingents. Son utilité ne prend tout son sens que lorsqu'il est confectionné et exploité pour finaliser, animer et contrôler la performance de l'organisation (Gibert, 2009). Pour Gibert (2000, p.68), la mesure de la performance n'est encadrée efficacement que si elle est représentative de l'action mesurable recherchée. De la performance, le contrôleur de gestion crée de la performativité, au sens où il ne se limite pas à constater une action, mais à la diriger et lui donner une orientation par la suite au sens de Chiapello et Gilbert (2013, p.168- 169).

4.1.2 Rôle relatif aux relations

Maurel (2006) souligne que le rôle du contrôleur de gestion territorial est légitimé dans l'organisation territoriale lorsqu'il lie les relations les plus étroites possibles avec les acteurs de l'organisation : à l'inverse, s'il néglige le contact relationnel, son rôle sera déjugé et perçu négativement (Maurel, 2006, p.125), pouvant amener un conflit « personne-rôle », au sens de Djabi et Perrot (2014). Pour éviter cela, il conçoit ainsi le dialogue de gestion. Pour Evah-Manga (2012, p.227) : « *Le dialogue de gestion indique le style de management pratiqué au sein de la collectivité. Son absence (ou son insuffisance) est néfaste au développement du contrôle de gestion. Il favorise un pilotage et une gestion concertée des activités, des actions, des programmes ou des politiques publiques. Il appartient au contrôle de gestion de nourrir ces échanges sous l'égide du DGS. (...) le dialogue de gestion est une des phases du changement* »

Afin de consolider l'environnement relationnel sur la gouvernance territoriale, le contrôleur de gestion conçoit le dialogue de gestion. « *Le dialogue de gestion consiste pour le contrôleur de gestion à échanger de manière périodique sur le terrain avec les directeurs (et chefs de service) et directeurs généraux, au vu des résultats constatés dans leurs secteurs d'activité respectifs* » Evah-Manga, (2012, p.227). Ce dialogue affine ainsi la qualité informationnelle. Par conséquent, la démarche du contrôleur de gestion est d'exploiter les objectifs de l'organisation en représentant un modèle économique. Ce modèle économique permet de mettre au point une cartographie des coûts générés par les services générés par les services de

la collectivité territoriale. C'est une chaîne de valeur de la mesure de la performance concrétisée par le suivi quotidien d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs, et diffusée par l'intermédiaire du dialogue de gestion. Enfin, Maurel (2006) montre une ambiguïté socio-dimensionnelle dans les relations, selon Djabi et Perrot (20014), en contradiction avec les relations prescrites : « *La dimension relationnelle du contrôleur apparaît alors fondamentale et mène à des compromis, des conflits, des allers et retours dans les mises en place d'outils et de pratiques de gestion.* » (Maurel, 2006, p.120-122)

4.1.3 Rôle relatif à l'image

Les changements structurels subis par les collectivités locales favorisent l'emploi d'un contrôleur de gestion. Poste et homme moderne, il a une image d' « atténuateur » des difficultés d'intégration plausibles de ce changement (Maurel, 2006, p.108). Maurel (2006, p.118), dans une enquête réalisée sur cette fonction dans quatre conseils généraux, souligne que le contrôleur de gestion territoriale : « *Ayant des missions à la fois de surveillance, de prévision, de coordination et d'organisation, conformément aux rôles constatés dans les enquêtes précédentes, introduit des effets structurants affectant l'ensemble de la collectivité. Cette conséquence suggère que l'analyse de l'évolution d'un service de contrôle de gestion peut être assimilée à l'analyse d'un changement organisationnel* »

Néanmoins, son image rapportée est fortement influencée par son comportement dans « *l'amélioration de la communication et l'augmentation des motivations* », identifié également dans notre approche sociologique des conflits de rôle selon Perrot (2005). C'est davantage un incitateur auprès des managers (Maurel, 2006, citant Bollecker, 2001) ; il est donc diffuseur de la culture de gestion (Maurel, 2006, p.127). En effet, il est semblable au rôle prédéfini par Lambert (2005) car les contrôleurs de gestion sont cloisonnés avec peu de responsabilités importantes, bien qu'ils puissent être accolés à la direction générale, démunis de responsabilités et de filiation avec les responsables opérationnels.

4.2 Contrôle de gestion et gouvernance territoriale : quel type de relation ?

La gouvernance des collectivités territoriales (CT) au Maroc a évolué suite aux réformes initiées au Maroc durant les dernières années et qui ont visé à améliorer la performance de l'administration publique en général et des CT en particulier. À l'instar de la plupart des pays occidentaux, ces réformes placent la performance au centre des préoccupations des décideurs publics au niveau central, mais également territorial (Khulmann, 2010 ; Wollmann, 2004).

La question de la gouvernance des CT a certainement pris de l'ampleur surtout avec l'avènement du ce que l'on appelle « le New public management ». Celui-ci renvoie à un mode de gestion importé du secteur privé devant permettre de dépasser les défaillances, en termes de performance et de rendement, que connaît le secteur public. L'ère du NMP a commencé en mobilisant les réformes britanniques et américaines comme un phénomène ou un mouvement unifié qui a ensuite été exporté dans le monde entier. L'esprit du Nouveau Management Public est d'apporter de nouvelles notions comme l'efficacité, l'efficience et la pertinence. En d'autres termes, développer une culture de performance et d'évaluation dans le secteur public (Lahjouji et El Menzhi, 2018). Il s'agit d'une approche qui incarne l'amélioration de la performance publique par le progrès du service rendu au citoyen.

Au Maroc, dès les premières années de l'indépendance une série de réformes structurelles ont été entreprises dans un objectif d'ancrage des principes de démocratie, de reddition des comptes et de bonne gouvernance. Compte tenu de leur importance pour le développement économique et social du pays, les CT sont aussi concernés par ces réformes.

Ce choix stratégique s'explique par l'aggravation des problèmes de gouvernance qui affectent négativement les activités de développement territorial. En effet, de par leur domaine de plus en plus large, les CT pataugent encore dans différents problèmes organisationnels : scandales financiers dans l'attribution des marchés publics, quasi-faillites financières, inefficacité des aides publiques locales, gaspillages, offre des services locaux insuffisante ou incohérente avec les besoins des acteurs locaux, ou encore dysfonctionnements des modes d'organisations.

La finalité ultime des réformes du secteur public au Maroc est l'instauration d'une vaste performance entre les politiques publiques nationales et celles territoriales tout en valorisant le processus de transfert des compétences de l'État vers les CT. Dans cette conception, la réussite d'un nouveau mode de gouvernance territoriale passe par l'adoption d'un modèle spécifique, celui d'une nouvelle gestion publique locale inspirée du New Public Management, qui doit s'accompagner d'un ensemble d'amendements législatifs, structurels et normatifs. Ce qui suppose l'adoption d'une nouvelle vague de réformes pour lever les contraintes à une véritable démarche de gouvernance de la chose locale.

Par ailleurs, le contrôle de gestion et la gouvernance sont des concepts étroitement liés. L'essence de la réflexion est associée à la relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales. Cette relation a inspiré différentes approches. La mise en place du

contrôle de gestion suit un processus qui respecte les prescriptions figurant dans la théorie des choix publics et la théorie du NPM. La mise en place d'un système de gouvernance se réfère à la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Il convient de noter que la gouvernance publique s'intéresse aux contrôles de gestion interne, arguant que des solutions alternatives doivent être trouvées aux crises financières affectant les collectivités territoriales.

Le rapport entre le contrôle de gestion et la gouvernance est un paradigme scientifique qui a interpellé peu de chercheurs. Les études qui se sont intéressées à ce paradigme sont celles de Renard Jacques et Nussbaumer Sophie (2011), Bouquin Henri et Pesqueux Yvon (1999). Ces chercheurs ont souligné le rôle du contrôle de gestion et sa contribution à la gouvernance des organisations. D'après Henri Bouquin le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner. Il renforce la gouvernance entre les actionnaires ou d'autres parties prenantes (Bouquin, 2008).

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

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

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

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

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

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

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

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

Une meilleure gouvernance permet de contrôler les ressources en surveillant les indicateurs de suivi et le budget axé sur les moyens. Comme le montre l'étude de Bargain, la recherche du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales se fait en l'absence de rationalité de gestion. Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils destinés à améliorer la rationalité et

les méthodes de contrôle. Dans ce domaine, certains outils liés au secteur privé ont été remis aux collectivités territoriales : comptabilité financière, comptabilité de gestion, outils de gestion de la qualité, systèmes budgétaires, outils de gestion organisationnelle. La budgétisation suit le raisonnement de la comptabilité générale dans des contextes où elle se concentre sur les coûts et les produits, pour établir un compte de résultat prévisionnel. Le budget suit une logique de comptabilité analytique, qui tente de répertorier les revenus et les dépenses en détail par type de produit ou de service, par centre de responsabilité, par type de client et par région, etc. Le Budget peut intégrer une logique de la gestion de trésorerie pour produire un budget ou un plan de trésorerie prévisionnel.

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

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

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

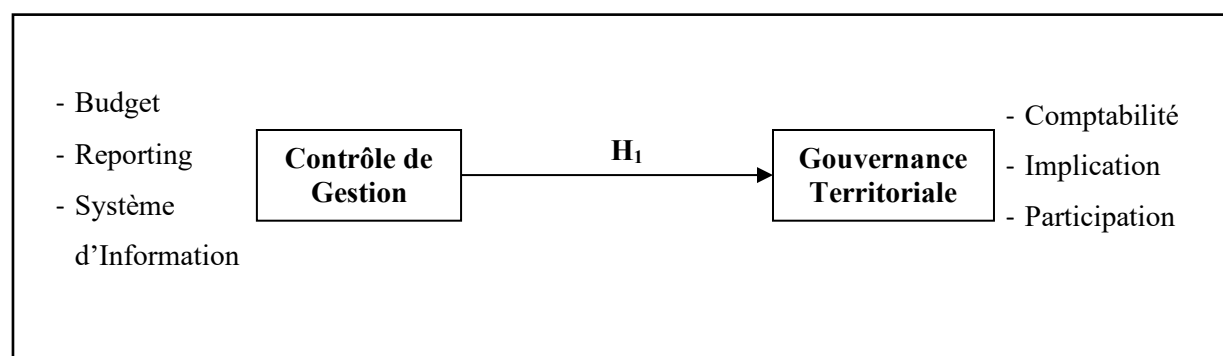
Le contrôle de gestion peut être considéré comme un vecteur de durabilité et de développement (Naulleau, 2003) et un outil de contrôle de la gestion territorial (Berland, 2009). Par conséquent, cet article souligne le fait que, en raison de l'inadéquation, la collectivité territoriale a tenté d'introduire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

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

Nous nous intéressons au contrôle de gestion pour croiser des outils de contrôle de gestion avec la gouvernance dans les collectivités territoriales. Le contrôle de gestion est un outil permettant aux gestionnaires de garantir une gouvernance efficace des ressources pour atteindre les objectifs de l'organisation. En effet, les principes de nouvelle gestion publique consolidée par la théorie de l'acteur réseau et la théorie interactionniste orientent les

collectivités territoriales vers la traduction de méthodes de gouvernance grâce à la mise en place de fonctions de contrôle de gestion. Le résultat d'utilisation du contrôle de gestion est toujours une meilleure option pour rendre compte aux élus, aux gestionnaires et aux citoyens. En bref, bien qu'il ait été rencontré comme un outil de gestion dans le secteur privé, le contrôle de gestion est vu comme un moyen de gouvernance pour que son implantation dans le public tienne compte des changements de l'environnement et la particularité du secteur. Enfin, nous avons répertorié les définitions et les types d'outils de gestion utilisés pour établir le modèle théorique. Ces résultats nous ont conduits à concevoir un modèle théorique présenté ci-après, ce modèle combine les outils de contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales.

Figure 3 : Modèle hypothétique de recherche



Source : Auteurs

Conclusion

En guise de conclusion, nous avons exploré les différentes facettes du contrôle de gestion dans un contexte spécifique de la gestion publique et plus particulièrement de la gouvernance des collectivités territoriales.

Après avoir contextualisé cette recherche et mettre en avant la méthodologie de recherche préconisée pour la réalisation de ce travail, dans le deuxième axe, nous avons examiné les spécificités du secteur public et comment le contrôle de gestion s'applique aux organisations publiques. Nous avons souligné l'importance de prendre en compte les particularités du secteur public dans la mise en œuvre des outils contrôle de gestion, tout en adaptant les outils et les techniques existantes aux besoins et aux objectifs des collectivités territoriales.

Le troisième axe a été consacré pour l'analyse conceptuel de la gouvernance et l'accentuation des enjeux et des différentes contraintes rencontrées lors de la mise en place de ses procédés au sein des collectivités territoriales.

Dans le quatrième, nous avons analysé le rôle du contrôle de gestion en tant qu'adjuvant de la gouvernance des collectivités territoriales, et nous avons identifié les différentes dimensions du contrôle de gestion territorial, notamment son rôle dans l'accomplissement des tâches, la gestion des relations et la construction d'une image positive. De plus, nous avons examiné la nature de la relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance territoriale, mettant en évidence l'interaction dynamique entre ces deux concepts.

Cet article a mis en évidence l'importance cruciale du contrôle de gestion en tant que mécanisme de la gouvernance. Il a souligné la nécessité de tenir compte des spécificités du secteur public et de développer des approches adaptées pour garantir une gestion efficace et efficiente des collectivités territoriales. En renforçant la gouvernance et en favorisant des pratiques de contrôle de gestion appropriées, les collectivités territoriales peuvent aspirer à une performance accrue, répondant ainsi aux besoins et aux attentes de leurs citoyens. Et à cet égard nous pouvons émettre la question suivante : **Peut-on considérer que la gouvernance joue un rôle médiateur entre le contrôle de gestion et la performance territoriale.**

BIBLIOGRAPHIE

1. Articles de Revue

AVENIER, M.-J., & THOMAS, C. (2012). A quoi sert l'épistémologie dans la recherche en science de gestion? Un débat revisité. *Le Libellio d'AEGIS*, 8, 13-27.

BAKKOUR, D. (2013). "Un essai de définition du concept de gouvernance," *Studies and Syntheses* 13-05, LAMETA, University of Montpellier, revised Dec 2013.

BEAULIER, M., SALERY, Y. (2006), 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques*, (95), 69-85.

BHASKAR, R. (1978). On the possibility of social scientific knowledge and the limits of naturalism. *Journal for the Theory of Social Behaviour*, 8(1), 1-28.
<https://doi.org/10.1111/j.1468-5914.1978.tb00389.x>

BOLLECKER, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 13(1), 87-106.

BOUQUIN, H., PESQUEUX, Yvon. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *ACCRA*, 1999, vol. 5, issue 3, 93-105.

CARASSUS, D., FAVOREU, C., GARDEY, D., MAUREL, C. (2011). La caractérisation et la définition de la performance publique : une application aux collectivités locales. Colloque de l'Association Internationale de Recherche en Management Public, Jun 2011, Versailles, France. {hal-02432487}. <https://univ-pau.hal.science/hal-02432487>. Submitted on 18 Dec 2020

CHAUVEY, J.N. (2005), L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français. In 26ème congrès de l'AFC.

COASE, R.H. (1937). The Nature of the firm, *Economica N.S.G.*, novembre 1937, pp. 386-405; repris dans G.J. Stigler et K.E. Boulding [1952], Ed. *Readings in price theory*, Homewood, III, Richard R. Irwin, Inc., pp. 331-351.

DUPUIS, J. (1991). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. Presses Univ. de France.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

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.

HEDOIN, C. (2010). Le réalisme critique de tony lawson : apports et limites dans une perspective institutionnaliste. *Cahiers d'Économie Politique* ; Paris Vol. 58, 103-131.

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).

KUHLMANN, S. (2010). « Les démarches pour mesurer la performance des administrations européennes locales : une analyse comparative des expériences de réforme en Grande-Bretagne, en France, en Suède et en Allemagne ». *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 76(2), 357-372.

LAZRAK, N. (2014). « La gouvernance financière locale Vers un nouveau modèle », P7, *Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N ° 11*.

LAHJOUI, K., EL MENZHI, K. (2018). Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports ?. (hal-01801445).

MAUREL, C. (2006). Etude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales : l'évolution de la fonction contrôle de gestion. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9(3), 105-134.

MC GILL, R. (1988), "Planning for strategic performance in local government", *Long Range Planning*, Vol 21, n°5.

WOLLMANN, H. (2004). « Local Government Reforms in Great Britain, Sweden, Germany and France : Between Multi-Function and Single-Purpose Organisations ». *Local Government Studies*, Vol.30, No.4, Winter 2004, pp.639 – 665 ISSN 0300-3930.

2. Ouvrages

AMINTAS, A. (1992). "le management public face à ses outils", *Annales du Management*, Journées I.A.E., Nancy, Economica.

BASLE, M. A. (2014). « L'acculturation silencieuse à l'évaluation des politiques publiques et programmes dans les collectivités territoriales en France : Le développement de capacités internes orientées vers la performance et la nouvelle gouvernance publique ». *Politiques et management public*, 31(3), 267-282.

BOUQUIN, H (2008). Le contrôle de gestion. 8^{ème} collection Gestion. Paris.

BOWER, J.L. (1977). "Effective Public Management", *Harvard Business Review*, mars-avril 1977.

CHIAPELLO, È., Gilbert P., (2013), Sociologie des outils de gestion : introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion. La Découverte.

GIBERT, P. (2009). Tableaux de bord pour les organisations publiques : Dunod.

LORRAIN, D. (1998). « Administrer, gouverner, réguler ». Les Annales de la recherche urbaine, 80(1), 84-92.

PAQUIN, M. (1994). "La planification stratégique dans le secteur public", tiré de Management public : comprendre et gérer les institutions de l'État, Presses de l'Université du Québec.

REY, J.-P. (1991). Le contrôle de gestion des services publics communaux. Dunod.

RENARD, J. Nussbaumer, S (2011). Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration, Paris, Eyrolles Éditions d'Organisation, 232 p.

SATHE, V. (1983). The controller's role in management. Organizational Dynamics, 11(3), 31–48.

ZINMOVITCH, H. (1999), « La recherche historique en contrôle de gestion », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », De Dupuy, Edition Vuibert, Paris.

3. Thèses

BOLLECKER, M. (2001), « Systèmes d'information différenciés et contrôle des services opérationnels : une analyse empirique des mécanismes organisationnels de contrôle et du rôle des contrôleurs de gestion », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nancy.

LAMBERT, C. (2005), La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine-Paris IX.

