

## **Les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des collectivités territoriales : cadre théorique**

### **Management control tools and organizational performance in territorial collectivities: a theoretical framework**

**EL BOURKI Mohamed**

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales Ait Melloul

Université Ibn Zohr

Equipe de recherche en économie et gestion des organisations

Maroc

**NARHNARH Youssef**

Doctorant

Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales Ait Melloul

Université Ibn Zohr

Equipe de recherche en économie et gestion des organisations

Maroc

**Date de soumission** : 16/11/2024

**Date d'acceptation** : 09/01/2025

EL BOURKI M. & NARHNARH Y. (2025) «Les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des collectivités territoriales : cadre théorique», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 1 » pp : 60 - 91

## Résumé

Les collectivités territoriales (CT) occupent une place centrale dans le développement territorial au Maroc, soutenues par la Constitution de 2011 et les réformes de décentralisation. Ce processus, qui consiste à transférer certaines compétences de l'État central vers ces entités, vise à instaurer une gestion de proximité plus réactive et mieux adaptée aux spécificités locales. En renforçant la gouvernance territoriale, il encourage une participation active des citoyens aux décisions, incarnant ainsi un modèle de démocratie locale. L'amélioration de la performance des CT constitue un enjeu majeur pour l'État, qui s'efforce de répondre aux attentes croissantes des citoyens tout en garantissant une gestion optimale des ressources publiques. Toutefois, la mesure de cette performance reste complexe et multidimensionnelle, influencée par l'incertitude environnementale et les exigences accrues des parties prenantes. Ce contexte met en lumière le rôle essentiel du contrôle de gestion dans la sphère publique, non seulement comme outil de mesure, mais aussi comme levier de pilotage de la performance organisationnelle. Cet article ambitionne de clarifier sur le plan théorique la contribution des outils de contrôle de gestion à l'amélioration de la performance organisationnelle des collectivités territoriales marocaines.

**Mots clés : Contrôle de Gestion ; Performance organisationnelle ; New Public Management ; Collectivité Territoriale ; Gestion axée sur les résultats.**

## Abstract

Territorial collectivities (TCs) play a central role in territorial development in Morocco, supported by the 2011 Constitution and decentralization reforms. This process, which consists in transferring certain powers from the central government to these entities, aims to establish more responsive local management that is better adapted to specific local circumstances. By strengthening territorial governance, it encourages active citizen participation in decision-making, thus embodying a model of local democracy. Improving the performance of territorial collectivities is a major challenge for the State, as it strives to meet the growing expectations of its citizens while guaranteeing optimal management of public resources. However, measuring this performance remains complex and multidimensional, influenced by environmental uncertainty and increased stakeholder demands. This context highlights the essential role of management control in the public sphere, not only as a measurement tool, but also as a lever for steering organizational performance. This article aims to clarify the theoretical contribution of management control tools to improving the organizational performance of Moroccan territorial authorities.

**Keywords : Management control ; Organizational performance ; New Public Management ; Territorial collectivities ; results oriented management .**

## Introduction

Les collectivités territoriales au Maroc jouent aujourd'hui un rôle stratégique dans la conception et la mise en œuvre des politiques de développement territorial. Ce rôle a été renforcé par la Constitution de 2011, la Loi Organique n°130-13 relative aux Lois de Finances (LOF) et plusieurs réformes orientées vers la décentralisation. Cette démarche, visant à transférer certaines compétences de l'État central vers les collectivités territoriales, favorise une gestion de proximité plus réactive et mieux adaptée aux spécificités locales. Comme le soulignent (Dupuis & Guédon, 1991) ainsi que (Ferstenbert, et al., 2009), cette redistribution des compétences ne répond pas seulement à un impératif d'efficacité économique, mais également à une meilleure adaptation des décisions publiques aux réalités locales. En déplaçant les choix en matière de dépenses au plus près des citoyens, les décisions publiques s'alignent davantage sur les attentes locales, contrastant avec celles imposées par une administration centrale plus éloignée. Par ailleurs, en renforçant la gouvernance territoriale, ce processus encourage la participation active des populations locales aux décisions qui les concernent, incarnant ainsi un modèle concret de démocratie locale.

Dans ce contexte, l'amélioration de la performance des collectivités territoriales devient un objectif prioritaire pour l'État, qui cherche à répondre pleinement aux attentes des citoyens tout en garantissant une gestion optimale des ressources publiques. Toutefois, la mesure de cette performance s'avère complexe, marquée par l'incertitude environnementale et des exigences croissantes de la part des parties prenantes. Ce défi souligne le rôle fondamental du contrôle de gestion dans le secteur public, tant comme outil de pilotage stratégique que comme levier d'évaluation de la performance. A partir de ce cadre, notre recherche s'articule autour de la problématique suivante : dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion contribuent-ils à l'amélioration de la performance organisationnelle des collectivités territoriales marocaines ? Pour répondre à cette question, nous avons adopté une démarche en deux temps. Tout d'abord, une analyse documentaire des travaux de recherche antérieurs a permis d'élaborer un modèle conceptuel théorique. Par la suite, ce modèle sera contextualisé à travers une étude qualitative, spécifique au contexte des collectivités territoriales marocaines, dans le cadre d'une recherche future. Cet article se structure en trois parties principales. La première explore le concept de contrôle de gestion et recense les principaux outils utilisés dans le secteur public, en particulier dans les collectivités territoriales. La deuxième partie s'intéresse à la notion de performance organisationnelle appliquée à ces entités. Enfin, la dernière partie examine la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des collectivités territoriales.

## **1 :Fondements théoriques et rôle du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

### **1.1 : Fondements théoriques du contrôle de gestion**

#### **1.1.1 : Définitions et évolution du concept**

Le contrôle de gestion, selon (Anthony ,1965), est défini comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Plus tard, (Anthony ,1988), élargit cette définition en affirmant que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». Pour sa part, (Bouquin ,1996) considère le contrôle de gestion comme « l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». Anthony identifie deux dimensions essentielles de la performance : l'efficacité, qui mesure l'atteinte des objectifs, et l'efficience, qui évalue l'utilisation optimale des ressources. Ces deux notions sont au cœur des préoccupations des managers. Le contrôle de gestion dépasse donc le cadre strictement financier pour englober des facteurs à la fois qualitatifs et quantitatifs, contribuant à l'amélioration globale de la performance organisationnelle. Nous ajoutons que (Gervais,2005), enrichit la définition d'Anthony en y intégrant la notion de pertinence. Il définit le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficience, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie ». Bouquin insiste également sur le rôle central du contrôle de gestion dans la réalisation des objectifs organisationnels. Il souligne que ce processus influence le comportement des individus impliqués, ce qui est crucial pour la mise en œuvre de la stratégie globale. Les responsables stratégiques ont ainsi besoin de dispositifs, de procédures et de processus pour aligner les activités quotidiennes des employés sur la stratégie globale de l'organisation. En résumé, le contrôle de gestion offre aux managers une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs organisationnels et à l'exécution de la stratégie. Il constitue donc un levier clé pour garantir la cohérence entre la vision stratégique et les actions opérationnelles, Pour (Cuyaubère et Muller, 2000) le contrôle de gestion est un carrefour entre le niveau stratégique et le niveau opérationnel. Au niveau stratégique, la planification stratégique est dirigée par le top management, qui se charge de définir la mission, les objectifs et les axes de développement à long terme de l'entreprise. Selon (Ansoff ,1968), ce processus implique plusieurs phases successives, à savoir définir la mission et les objectifs

à long terme, analyser l'environnement, générer et évaluer des stratégies alternatives, les mettre en œuvre, puis contrôler les résultats obtenus. Au niveau tactique, l'attention se porte sur la manière efficace et efficiente d'utiliser les ressources pour atteindre les objectifs stratégiques. C'est à ce niveau que le contrôle de gestion joue un rôle crucial. Enfin, au niveau opérationnel, l'accent est mis sur les opérations quotidiennes et la gestion des tâches répétitives. Le contrôle opérationnel garantit le respect des règles d'exécution de ces tâches.

### **1.1.2 : Cadre spécifique au contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

#### **❖ Les Collectivités Territoriales : Généralités**

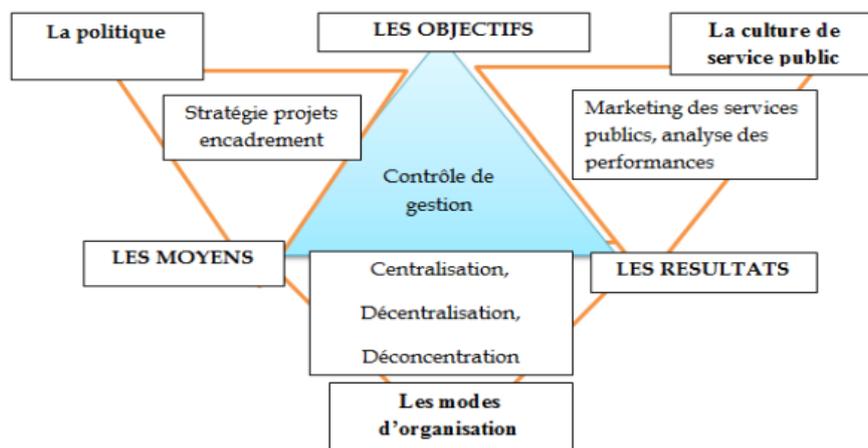
Les collectivités territoriales se distinguent de l'administration de l'État par leurs caractéristiques juridiques spécifiques. Ce sont des institutions constitutionnelles investies de compétences à caractère réglementaire. Dotées de la personnalité morale de droit public, elles bénéficient de l'autonomie juridique, financière et patrimoniale, conférée par la Constitution, et possèdent un ensemble de droits et d'obligations. Le premier article du Dahir portant loi n° 1-76-583 du 30 septembre 1976 relatif à l'organisation communale précise : « les communes sont des collectivités territoriales de droit public, dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Elles sont divisées en communes urbaines et en communes rurales. » Selon (J. Bœuf, et al., 2008), les collectivités territoriales sont des « structures administratives distinctes de l'administration de l'État. Elles ont pour mission la prise en charge des intérêts de la population d'un territoire précis. Elles sont dotées de compétences propres, confiées par le législateur. Néanmoins, elles ne constituent pas des États dans l'État, ne disposent pas de souveraineté et ne peuvent pas, de leur propre initiative, se doter de compétences ou d'organes nouveaux. » Dans la Constitution de 2011, les CT incluent les communes, préfectures, provinces et régions : « Les collectivités territoriales du Royaume sont les régions, les préfectures, les provinces et les communes. Elles constituent des personnes morales de droit public et gèrent démocratiquement leurs affaires... » ; grâce à la Constitution de 2011, au processus de régionalisation avancée, et aux nouveaux dispositifs de décentralisation, les CT sont devenues des acteurs clés dans la conception et la mise en œuvre des politiques de développement territorial. L'élargissement de leurs prérogatives favorise une répartition plus efficace des ressources : les décisions de dépenses publiques, prises à un niveau plus proche des citoyens et plus sensible à leurs besoins, reflètent davantage la demande locale que celles adoptées par une administration centrale éloignée. Ce processus renforce aussi la gouvernance territoriale en incitant la participation de la population locale dans le processus de prise de

décision. Les collectivités territoriales contribuent également à l'aménagement de leur territoire par l'élaboration et l'adoption de plans de développement régional, provincial, et communal. Elles incarnent ainsi la démocratie locale, en impliquant les citoyens dans le choix des projets prioritaires en matière d'aménagement, de développement économique, social, et culturel.

### ❖ La Place du Contrôle de gestion dans les Collectivités Territoriales

La gestion publique moderne repose sur la combinaison de deux approches fondamentales. La première souligne que l'organisation publique opère dans un cadre juridique et réglementaire strict, qui définit ses missions ainsi que les ressources allouées (notamment les dotations budgétaires). La seconde est une gestion axée sur les résultats (GAR). Le contrôle de gestion public a pour mission d'accompagner les organismes publics dans l'atteinte de leurs objectifs de manière efficace et efficiente, tout en respectant les normes et règlements en vigueur. La *figure 1* du contrôle de gestion public met en relation les ressources disponibles, les objectifs fixés et les résultats observés, en intégrant les dimensions politique, organisationnelle et culturelle du secteur public. Cette approche permet de mesurer les écarts pour entreprendre les actions correctives nécessaires afin de réaliser les objectifs prédéfinis.

**Figure 1 : Le Contrôle de gestion dans les Organismes Publics**



**Source : Charpentier, M. & Grandjean, P. (1998).**

À travers cette figure (Figure 1), nous constatons que le niveau politique détermine les stratégies, finalités, et objectifs des organismes publics. Les gestionnaires publics doivent tenir compte des ressources dont dispose leur organisation dans la définition de leurs objectifs. Les

organisations publiques déploient leurs moyens en choisissant des modes d'organisation adaptés (centralisation, déconcentration, décentralisation). Le niveau de décentralisation ou de centralisation influe sur les ressources transférées et, par conséquent, sur le niveau des résultats obtenus. La culture des services publics joue également un rôle clé dans la définition des objectifs. La performance d'un organisme public dépend en effet de l'efficacité des outils de contrôle de gestion mis en place et de la qualité des services fournis aux usagers.

De nombreux travaux se sont intéressés au contrôle de gestion dans les collectivités territoriales (CT), notamment ceux de (Meyssonier, 1993 ; Gibert, 1994 ; Pariente, 1998 ; Griffiths, 1988 ; Drevet, 2008 ; Manga, 2012 ; Abdelrhani et al., 2020 ; GOUMARI & ELKTIRI, 2023 ; OMARI & EDDELANI, 2024). Ces recherches convergent vers une vision commune : le contrôle de gestion dans les CT repose sur un ensemble de dispositifs et de pratiques concrètes qui constituent les outils de pilotage et de mesure de la performance. Ces dispositifs, analysés en détail dans ces études, permettent aux collectivités de structurer leurs actions, de suivre les résultats obtenus, et d'assurer une gestion efficace et conforme aux exigences réglementaires et aux attentes citoyennes. Le contrôle de gestion dans les CT poursuit principalement deux finalités essentielles : la conformité et l'efficacité. La finalité de conformité implique la mise en place de dispositifs permettant d'assurer que les actions communales sont exécutées dans le respect strict des lois et règlements en vigueur. Cette dimension vise à prévenir les irrégularités, en garantissant la transparence et la régularité des opérations administratives et financières des collectivités. Elle permet ainsi de renforcer la confiance des citoyens et des parties prenantes dans la gestion des affaires locales. La finalité d'efficacité, quant à elle, repose sur une gestion optimisée des ressources. Elle vise à s'assurer que les ressources financières, humaines et matérielles sont mobilisées de manière rationnelle, en adéquation avec les objectifs stratégiques des collectivités. Cette approche encourage une allocation optimale des ressources, en veillant à ce qu'elles soient affectées aux initiatives les plus prioritaires et les plus importantes. Elle contribue également à l'amélioration continue de la performance en favorisant la réactivité et l'adaptation des services publics aux besoins locaux.

Le système de contrôle de gestion est indispensable pour les organismes publics. Il offre un cadre structuré permettant de suivre, piloter et ajuster les actions des acteurs communaux. En intégrant des mécanismes de mesure et de suivi rigoureux, le contrôle de gestion assure non seulement une utilisation efficace des ressources, mais garantit aussi que ces ressources sont alignées sur les objectifs fixés, contribuant ainsi à une meilleure gouvernance locale et à un développement territorial plus harmonieux et responsable.

## **1.2. Synthèse des outils de contrôle de gestion appliqués dans les collectivités territoriales**

Depuis l'adoption de la Loi Organique relative à la Loi de Finances de 2015, les outils de contrôle de gestion se développent au sein des administrations publiques marocaines, bien qu'aucun texte ne les impose formellement. Cette loi ne prescrit pas l'instauration du contrôle de gestion dans les services de l'État, mais elle établit une obligation de mise en place d'indicateurs. Par ailleurs, le déploiement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales (CT) ne vise pas la rentabilité ou la survie de l'organisation, comme c'est souvent le cas dans le secteur privé. Toutefois, les CT perçoivent la nécessité d'adopter des pratiques et un mode de gestion intégrant une dynamique stratégique et une utilisation rigoureuse des ressources (Masingue, et al ,2016). Dans cette optique, le Maroc est en pleine transition vers un système de gestion et de budgétisation axé sur la performance, avec une approche progressive visant à atteindre de meilleurs résultats. Pour faciliter le passage d'une approche normative des dépenses à une gestion par programme, projet et action, la LOLF a introduit un système de programmation triennale glissante, actualisé chaque année et basé sur les objectifs et les résultats. Cette programmation, introduite par l'article 5 de la LOLF, prévoit que « La loi de finances de l'année est élaborée par référence à une programmation budgétaire triennale actualisée chaque année en vue de l'adapter à l'évolution de la conjoncture financière, économique et sociale du pays. Cette programmation vise notamment à définir, en fonction d'hypothèses économiques et financières réalistes et justifiées, l'évolution sur trois ans de l'ensemble des ressources et des charges de l'État. Le contenu et les modalités d'élaboration de cette programmation sont fixés par voie réglementaire. »

Cette programmation budgétaire triennale s'applique aux budgets des ministères ainsi qu'aux établissements et entreprises publics sous leur tutelle bénéficiant de ressources affectées ou de subventions de l'État. Ce nouveau système de budgétisation marque une avancée notable, car il cherche à optimiser les budgets à travers des programmes. Chaque année, le Chef du gouvernement demande aux ordonnateurs de préparer des propositions budgétaires triennales, accompagnées d'objectifs et d'indicateurs de performance. Le choix de ces indicateurs revêt une importance capitale dans le processus de programmation, car il permet d'évaluer les résultats obtenus. De manière générale, un indicateur est une donnée chiffrée qui mesure la réalisation d'un objectif et permet d'en apprécier l'atteinte de façon objective.

Le tableau de bord figure également parmi les outils de contrôle de gestion adaptés aux CT. Il permet d'analyser et de comparer l'organisation avec d'autres collectivités et de promouvoir

l'échange de bonnes pratiques pour renforcer le fonctionnement organisationnel. Il facilite aussi la prise de mesures correctives sur les services territoriaux de l'organisation. En fournissant une base de données commune pour les arbitrages, les jugements, les choix et la vision partagée, le tableau de bord répertorie les réalisations de la collectivité et les moyens déployés (Carlier & Ruprich-Robert, 2002). Cet outil rend les informations de gestion accessibles à tous les niveaux de l'organisation (Maurel, 2006). Et s'appuie sur des indicateurs clairs et pertinents. Ces indicateurs, principalement quantitatifs, aident à évaluer la situation d'une organisation et permettent aux responsables de gérer efficacement leur environnement. Le tableau de bord des CT, bien qu'il ne soit pas formalisé comme celui des entreprises privées, comporte des indicateurs spécifiques, conçus pour répondre aux besoins des organisations, des élus et de la direction générale (Carlier & Ruprich-Robert, 2002). Parmi les outils de contrôle de gestion nous trouvons aussi le reporting qui centralise les informations pour faciliter la prise de décision en temps réel et améliorer la performance interne des CT. Les membres du conseil communal peuvent ainsi utiliser cet outil pour suivre l'avancement des projets en cours et évaluer le pourcentage de réalisation des projets programmés. Le benchmarking peut être intégré comme outil de pilotage de la performance afin de moderniser les administrations locales. Selon (Ammons, 1995 et Bowerman et al., 2001), le benchmarking permet d'optimiser l'allocation des ressources, de corriger les erreurs législatives et d'accroître la responsabilité (*accountability*). Bien que (Kopczynski et Lombardo, 1999) ne mentionnent pas directement le benchmarking, ils soulignent que les collectivités territoriales (CT) peuvent utiliser les données de performance comparative dans cinq perspectives : identifier les bonnes pratiques et les axes d'amélioration, utiliser les indicateurs de performance des juridictions efficaces comme cibles pour celles ayant des performances plus faibles, comparer les performances entre unités similaires, informer les partenaires des CT (citoyens, investisseurs, etc.), et encourager la coopération collective pour améliorer les résultats futurs

Par ailleurs, les CT mettent en œuvre la planification stratégique à travers des outils comme le Programme de Développement de la Région (PDR), le Programme de Développement de la Préfecture ou de la Province (PDP) et le Plan d'Action de la Commune (PAC). Cette approche repose sur une planification budgétaire pluriannuelle qui permet aux CT de définir une vision de développement concrétisée par des actions sur une période de six ans. Grâce à cette planification, les CT peuvent coordonner leurs actions aux niveaux régional, provincial et communal, identifier les besoins prioritaires, les traduire en projets réalisables et évaluer régulièrement leur taux d'exécution. Ce processus facilite la prise de mesures correctives,

favorise une meilleure optimisation des ressources publiques et garantit la continuité de réalisation des projets, même en cas de changement du conseil de la CT. Le budget participatif est un processus de démocratie locale où la population participe à la discussion et à la décision concernant le budget et les politiques publiques, en permettant aux citoyens non élus de contribuer à la définition et à l'allocation des finances publiques (Sintomer et al., 2005). En devenant acteurs dans la définition, l'application, le contrôle, le suivi et l'évaluation des politiques publiques territoriales, les citoyens acquièrent une réelle influence sur les décisions du conseil communal. Le budget participatif constitue ainsi un canal de communication et d'échange entre les citoyens et les gestionnaires publics.

## **2. La performance organisationnelle des collectivités territoriales : Théories et pratiques**

La performance des établissements publics a fait l'objet de nombreuses études visant à comprendre les particularités de ces organismes et la faisabilité de mettre en place des outils de contrôle de gestion efficaces dans le secteur public. Ces outils sont devenus indispensables dans la gestion moderne des organismes publics, favorisant la mise en place de bonnes pratiques en matière de gouvernance et de transparence. Nous examinerons les différentes théories qui expliquent la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance des établissements publics, en mettant particulièrement l'accent sur les collectivités territoriales. Parmi ces théories, nous aborderons la théorie de l'agence, le New Public Management (NPM) et la théorie de la contingence. Nous expliquerons comment ces outils de contrôle de gestion contribuent à mesurer et à piloter l'amélioration de la performance des collectivités territoriales.

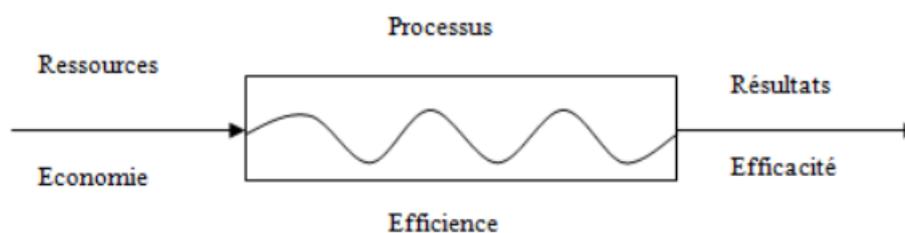
### **2.1. Cadre conceptuel et dimensions de la performance organisationnelle**

#### **2.1.1. Notion et définition de la performance organisationnelle.**

Selon (Bourguignon ,1995) le terme "performance" est traditionnellement associé à deux domaines distincts : le sport, où il désigne le résultat d'une compétition, et la mécanique, où il exprime le potentiel technique et les capacités des machines. Appliquer le concept de performance à une entreprise revient en quelque sorte à employer une métaphore tirée du domaine sportif ou mécanique. La performance est une notion globale et multidimensionnelle, elle ne peut se réduire à ses simples aspects financiers afin d'assurer une gestion efficace, il est important de prendre en considération toutes les autres aspects qui contribuent de manière significative à la compétitivité globale ; selon (Pesqueux ,2004) la performance est un mot-valise « le mot est en quelque sorte “ attrape tout ” dans la mesure où il comprend à la fois

l'idée d'action (performing) et d'état (performance comme étape franchie) », dans le même sens (Bouquin ,2004) estime que la performance est le résultat d'une action (Figure 2),« on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons » .

**Figure 2 : Schéma explicatif de la performance**



**Source : Bouquin 2004**

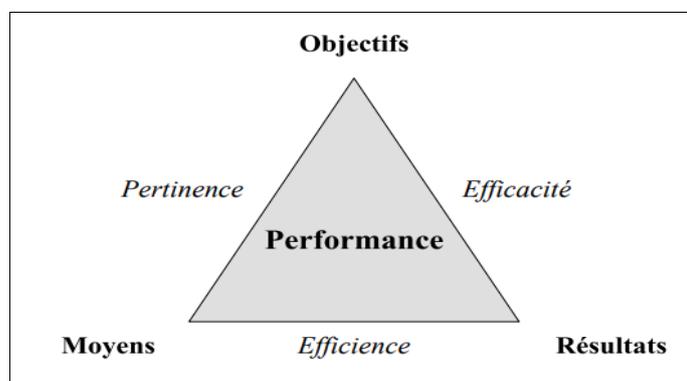
La performance a été présentée par (Gilbert ,1980) comme étant au centre d'un triangle (Figure 3) constitué de trois axes :

L'axe objectifs-résultats : l'efficacité dépend de l'écart favorable entre les objectifs fixés et les résultats obtenus.

L'axe résultats-moyens : l'efficience c'est le rapport entre les moyens utilisés et les résultats obtenus, autrement dit c'est la capacité d'une entreprise à réaliser des bons résultats avec optimisation de ses ressources.

L'axe moyens-objectifs : la pertinence c'est le rapport entre les moyens utilisés et les objectifs fixés ; d'une autre manière l'entreprise doit tenir compte les moyens dont elle dispose pour fixer ses objectifs.

**Figure 3 : Triangle de la performance**



**Source : Gilbert 1980.**

La performance est définie comme l'atteinte d'un résultat à un moment donné, en tenant compte du contexte, des objectifs fixés et des résultats attendus, quel que soit le domaine concerné (Notat, 2007). Plusieurs auteurs la décrivent comme un concept multidimensionnel empreint d'une certaine ambiguïté (Pesqueux, 2004; Gilbert et Charpentier, 2004; Louart, 1996; Bourguignon, 1995; Lebas, 1995). En synthèse, la performance peut être perçue comme la capacité à atteindre des objectifs prédéfinis ou des résultats escomptés, tout en optimisant l'utilisation des ressources disponibles.

### **2.1.2. Vers une performance globale : au-delà de la performance financière.**

#### **❖ La performance financière.**

Selon (Guérard, 2006), la performance financière d'une entreprise est définie par une rentabilité satisfaisante, une croissance solide et la création de valeur pour les actionnaires. Cela signifie la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices suffisants pour sa pérennité et à enrichir ses parties prenantes. La performance financière est mesurable par l'atteinte des résultats financiers prévus sur une période donnée, reflétant la qualité des biens ou services produits. Les critères d'évaluation incluent le ROI, le ROE, l'EVA, le taux de profitabilité, etc. ; Elle dépend de la gestion des ressources financières, de la rentabilité des investissements et de la capacité à renouveler les activités rentables. En somme, la performance financière résume la santé financière globale et la capacité d'adaptation stratégique d'une entreprise.

#### **❖ La responsabilité sociétale (RSE) et sa contribution à la performance globale.**

Le concept de Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE) a émergé aux États-Unis dans l'ouvrage de Howard Bowen en 1953, intitulé « Social Responsibilities of the Businessman ». Bowen définit la RSE comme « une série d'obligations entraînant une série de politiques, de décisions et de lignes de conduite compatibles avec les objectifs et valeurs de la société ».

Pour (Carroll, 1979), la responsabilité sociétale se réfère à « ce que la société attend des organisations en matière économique, légale, éthique et discrétionnaire ». Selon lui, la performance économique est la première responsabilité de l'entreprise, suivie de la responsabilité légale, éthique et enfin discrétionnaire, laissée au libre choix de l'entreprise quant à sa participation à des activités sociétales.

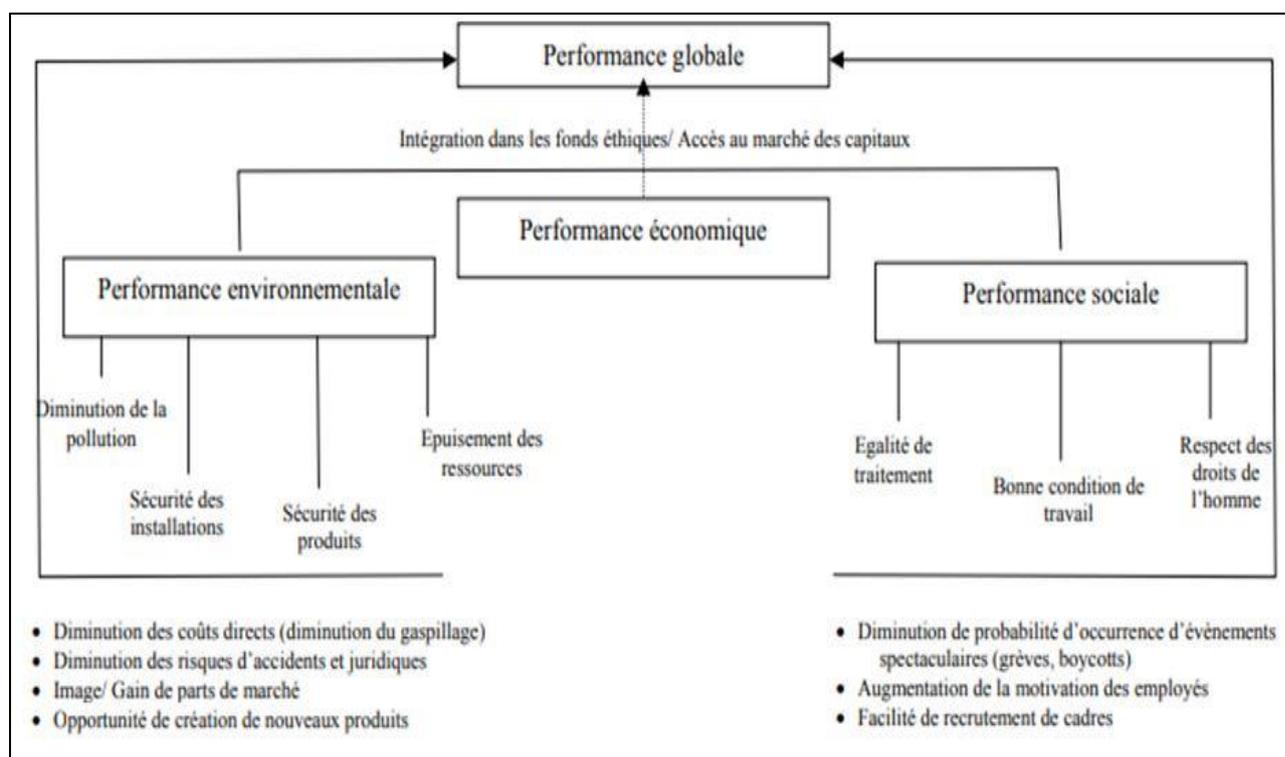
La responsabilité sociale des entreprises (RSE) a été conceptualisée par Carroll (1991) sous forme d'une pyramide. Cette pyramide repose sur quatre niveaux : à la base, la responsabilité économique, suivie de la responsabilité légale, puis déontologique, et enfin, au sommet, la responsabilité philanthropique. L'approche européenne de la RSE intègre le concept de

développement durable, qui se distingue de la RSE par sa dimension macroéconomique et ses implications sur les finalités et la structure des entreprises. Le développement durable impose des obligations écologiques et sociales influençant les activités économiques, tandis que la RSE se concentre davantage sur les pratiques managériales pour répondre aux défis sociétaux.

Le développement durable d'une entreprise repose sur trois piliers : l'aspect économique, assurant la création de richesse pour toutes les parties prenantes par des modes de production et de consommation durables ; l'aspect écologique, visant la préservation des ressources et leur utilisation rationnelle ; et enfin l'aspect social, garantissant une équité sociale. L'équilibre entre ces trois dimensions est essentiel pour éviter de privilégier un aspect au détriment des autres, conformément au principe du développement durable.

La performance globale définit par (Baret, 2006) comme « l'agrégation des performances économiques, sociales et environnementales », pour (Reynaud, 2003) la performance globale a trois dimensions : performance financière ou bien économique (rentabilité, part de marché ...) environnementale (diminution de la pollution, sécurité des installations, sécurité des produits ...) et sociale (bonnes conditions de travail, respect des droits de l'homme ...)

**Figure 4 : La décomposition de la performance globale de l'entreprise**



Source : Reynaud (2003)

Les indicateurs financiers offrent une perspective limitée et à court terme de la performance. Ils ne capturent pas les aspects immatériels de la valeur de l'entreprise. Au début du XXI<sup>e</sup> siècle, la notion de performance s'étend à englober la responsabilité sociale envers toutes les parties prenantes de l'entreprise, telles que les fournisseurs, les actionnaires, les organisations non gouvernementales, et bien d'autres.

## **2.2. La performance organisationnelle des collectivités territoriales: cadre théorique**

### **2.2.1. Organisation publique au Maroc : généralités**

L'administration publique, au sens organique, se définit comme un ensemble de personnes engagées dans la réalisation d'une mission collective d'intérêt général. Elle regroupe ainsi le personnel, les agents et les institutions qui assurent des services publics destinés à répondre aux besoins des citoyens. En ce sens, l'État marocain exerce trois types d'activités fondamentales : législative, juridictionnelle et gouvernementale, toutes menées par des entités et organes publics spécialisés. L'activité législative est portée par le parlement, l'activité juridictionnelle par les tribunaux et l'activité gouvernementale par l'administration dans son ensemble.

L'administration publique, au sens organique, se définit comme un ensemble de personnes engagées dans une mission collective visant l'intérêt général. Elle regroupe ainsi le personnel, les agents et les institutions qui assurent des services publics, conçus pour répondre aux besoins des citoyens. Dans ce cadre, l'État marocain exerce trois types d'activités fondamentales : législative, juridictionnelle et gouvernementale, chacune menée par des organes spécialisés. L'activité législative relève du Parlement, l'activité juridictionnelle des tribunaux, et l'activité gouvernementale de l'administration publique dans son ensemble. L'organisation administrative de l'État repose sur deux modes d'administration opposés : la centralisation et la décentralisation.

Conformément à l'article 89 de la Constitution marocaine de 2011, les établissements publics et les administrations sont sous la tutelle du gouvernement, chargé de la mise en œuvre de son programme, de l'exécution des lois, de la supervision de l'administration et de la gestion des entreprises publiques. Dans cette configuration, les collectivités territoriales se distinguent de l'administration centrale de l'État. Elles ont pour mission de représenter et défendre les intérêts de la population d'un territoire spécifique. Dotées de compétences propres, définies par le législateur, elles jouissent d'une certaine autonomie pour gérer les affaires locales. Cependant, elles ne constituent en aucun cas des « États dans l'État » : elles ne détiennent pas de

souveraineté et ne peuvent, de leur propre initiative, s'attribuer de nouvelles compétences ni créer d'organes supplémentaires. Leur action reste ainsi strictement encadrée par la législation et sous la supervision de l'État, (Jean-Luc BŒUF et al, 2008).

### **2.2.2. La satisfaction des usagers comme pilier fondamental de la performance organisationnelle des CT.**

Le management public se caractérise par l'existence d'une double fonction, la première commune avec les établissements privés c'est la production des outputs à partir des inputs ; la seconde spécifique au secteur public, vise à chercher l'impact de la réalisation des outputs, cette idée est confirmée par (Gibert ,1986): « Nous pouvons donc estimer que la réalité première n'est pas le management des organisations non marchandes ou des organisations sans but lucratif dont le management public ne serait qu'un sous-ensemble, mais bien le management public entendu comme management de la puissance publique qui s'applique grosso modo aux organisations qui se situent sur le même terrain que l'Etat, c'est-à-dire celui de la finalité externe ».

L'objectif du management public selon le même auteur (Gibert ,2002) c'est l'amélioration de la performance organisationnelle des collectivités territoriales en profitant des outils de gestion « l'utilisation professionnalisée des acquis des sciences sociales, politiques et économiques – médiatisées ou non par des méthodes de gestion – en vue d'améliorer la performance des politiques publiques et, pour cela, celle des organisations publiques »; et confirmé aussi par (Bartoli,1997) « le management public comme l'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques, visant à développer leur performance générale et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation » .

Selon (Warin P ,1997) ; la satisfaction des usagers dans les services publics est désormais essentielle pour garantir la performance des établissements publics. Alors que cette notion est relativement récente dans le secteur public, elle constitue depuis longtemps la raison d'être des entreprises privées. Dans le contexte marocain, la satisfaction des citoyens et des usagers est devenue un objectif majeur des réformes dans le secteur public, reflétant les principes du New Public Management qui considère les usagers, comme des consommateurs plutôt que de simples citoyens.

## **2.3. Apports théoriques sur la performance organisationnelle des collectivités territoriales**

### **2.3.1. L'apport de la théorie de l'agence**

#### **❖ La théorie de l'agence**

Dans notre étude, nous avons choisi d'appliquer la théorie de l'agence, issue de l'école néoclassique, qui se positionne comme la théorie prédominante dans l'analyse microéconomique des entreprises, elle est fondée par (Jensen et Meckling, 1976) ; elle est basée sur l'analyse de la relation d'agence entre le principal et l'agent « Un contrat dans lequel une personne s'engage au service d'une autre personne et exécute une tâche en son nom, ce qui implique une délégation du pouvoir décisionnel à l'agent ».

Cette théorie offre une explication sur les pratiques et les types de contrats visant à optimiser la relation entre le principal et l'agent. Cette relation est marquée par un conflit d'intérêts où chaque partie cherche à maximiser ses avantages au détriment de l'autre. Ainsi, la théorie de l'agence met en lumière l'importance du partage des risques et des responsabilités. Le partage des risques apparaît comme une clause contractuelle qui incite les agents non seulement à accroître leurs efforts, mais aussi à prendre des décisions qui servent les intérêts du principal ; à cet égard, selon (Grossman et Hart, 1983), la question la plus importante est le degré optimal de partage des risques entre l'agent et le principal, étant donné que le comportement de l'agent est étroitement lié au degré de partage des risques. Selon la même théorie le principal avait deux fonctions l'une est de contrôle et l'autre est décisionnelle ; la délégation de cette dernière est souvent la source de conflits entre les actionnaires et les dirigeants ; le contrôle dans ce contexte est synonyme de mesure ; c'est-à-dire mesurer l'écart entre le résultat et l'objectif. Il convient de noter que cette théorie met en exergue sur l'utilité de mettre en place les outils de surveillance et de contrôle pour protéger les intérêts du principal, ces outils doivent instaurer à tous les niveaux hiérarchiques pour minimiser les risques de délégation de la fonction décisionnelle.

Pour contrer l'opportunisme des agents, la théorie de l'agence propose deux approches : la surveillance continue ou périodique du travail de l'agent à l'aide d'outils de contrôle de gestion, et la communication d'informations financières, comme le soulignent (Paturel et al., 2006). Selon ces auteurs, l'information divulguée par l'entreprise sert de mécanisme de contrôle et de protection pour les actionnaires contre l'opportunisme des dirigeants, ce qui peut contribuer à réduire les coûts d'agence. Parallèlement, l'incitation financière des agents à atteindre les

objectifs se fait par le biais d'une rémunération variable et d'un système de sanctions en cas d'écart significatif entre les résultats et les objectifs fixés.

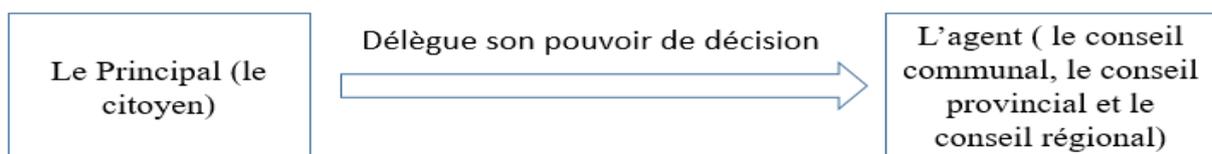
Toujours dans le cadre de la même théorie nous pouvons dire que les outils du contrôle de gestion sont indispensables pour évaluer et piloter d'une manière permanente la performance de l'organisation afin de réduire les comportements opportunistes de l'agent.

❖ **L'apport de la théorie de l'agence.**

Dans le secteur public, l'approche contractuelle se manifeste sous deux formes principales. D'abord, les droits et obligations de chaque partie sont définis de manière réciproque par un contrat. Ensuite, une convention peut lier plusieurs parties, qui s'engagent alors à atteindre un objectif commun. Cette contractualisation est perçue comme une forme de responsabilisation des agents publics.

La démocratie locale se concrétise à travers les élections, par lesquelles les citoyens choisissent leurs représentants pour gérer les collectivités territoriales et participer au développement local. Ce processus crée une relation d'agence (voir figure 5), dans laquelle le citoyen joue le rôle de principal et l'élu local celui d'agent. Le citoyen délègue ainsi son pouvoir de décision à son conseil (communal, provincial ou régional) en accordant un mandat électoral.

**Figure 5 : Relation d'agence dans les collectivités territoriales**



**Source : Elaboré par les auteurs**

L'efficacité de l'action publique est essentielle ; les élus et les assemblées délibérantes des collectivités territoriales disposent des compétences, des informations, et des moyens nécessaires pour servir l'intérêt des citoyens. Cependant, des problématiques se posent, tant avant qu'après les élections. Avant les élections, les campagnes et programmes politiques peuvent contribuer à réduire l'asymétrie d'information, aidant ainsi le citoyen à faire un choix éclairé. Après les élections, une *question* se pose : comment le citoyen peut-il s'assurer que l'élu respectera ses engagements et privilégiera l'intérêt public au détriment de son intérêt

personnel ?

La théorie de l'agence apporte un éclairage à ce questionnement : le principal (le citoyen) doit surveiller et contrôler l'agent (l' élu), bien que ce contrôle engendre des coûts. Ce dernier peut prendre trois formes principales : le contrôle juridictionnel, le contrôle de régularité, et le contrôle de légalité, assurés par diverses institutions comme les cours régionales des comptes, l'Inspection Générale des Finances (IGF), l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT), la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) et les services d'audit interne. Ces mécanismes de contrôle visent à garantir que les agents restent alignés avec les objectifs définis par le principal.

Trois catégories de coûts sont généralement associées aux relations d'agence : les coûts de surveillance, les coûts d'engagement et les coûts d'opportunité, comme l'ont identifié (Jensen et Meckling, 1976). Le contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans la maîtrise de ces coûts, en assurant le suivi des objectifs, en dotant les agents des outils nécessaires pour justifier leurs actions et en permettant une évaluation rigoureuse de leurs performances.

### **2.3.2. L'apport de la théorie du New public Management :**

#### **❖ La théorie du New public Management**

Dans les années 1980, des nombreux pays ont connu des crises financières caractérisées par des déficits publics importants qui engendrent des endettements massifs. À cet égard, ces Etats ont cherchés des méthodes de management efficaces pour mieux répondre aux attentes et aux demandes des citoyens et des usagers tout en rationalisant des dépenses et en réduisant des couts.

Les gouvernements sont confrontés à une situation avec deux objectifs : la réduction des dépenses publiques et la satisfaction des citoyens; la solution est donc dans l'utilisation des modes de management de secteur privé au secteur public autrement dit c'est adoption du nouveau mode de management public " New Public Management " - « Christopher Hood a proposé le nom «New Public Management» dans un article publié en 1991 » - pour rendre le secteur public plus efficace et plus efficient ; Cette réforme a touché la majorité des pays développés et en développement.

D'après (P. de Rozario & Y. Pesqueux ,2020) les principes du NPM sont : instauration une compétition et une concurrence entre les organismes des secteurs public et privé ; Rendre le citoyen ou l'utilisateur propriétaire des services publics et même temps client ; une gestion axée sur les résultats pas sur les moyens ; une gestion rationnelle des dépenses publiques par

l'allocation de budget en fonction du contrat négocié ; et aussi optimisation des ressources financière de l'Etat ; généraliser les techniques de management du secteur privé appropriées au secteur public ; instaurer une approche managériale participative via les deux formes la déconcentration et la décentralisation territoriale et technique et aussi instaurer la contractualisation entre Etat et les unités administratives ; séparer le processus décisionnel stratégique, qui relève de l'autorité politique, de la gestion opérationnelle, qui relève de la responsabilité administrative; développement de « partenariats public privé » ; instaurer des mécanismes qui aident à séparer entre le stratégique et l'opérationnel et en fin Instaurer des indicateurs de mesure de la performance .

Le secteur public est perçu comme contreproductive et centre de coût et des dépenses, et selon (Chevalier et Lochak, 1982) le secteur public est fondé sur la rationalité juridique par contre le secteur privé est fondé sur la rationalité managériale, donc parmi les objectifs du NPM est de substituer la rationalité juridique avec celle managériale et instauration d'une logique de marché dans le secteur public ; Le secteur public est considéré inefficace, trop bureaucratique, rigide, coûteux, non innovant et trop centralisée ; par conséquent pour l'améliorer il est nécessaire d'augmenter la marge de manœuvre des managers publics afin qu'ils puissent mieux répondre aux attentes des citoyens à moindre coût ; selon (Urion ,1998) la conception de l'administration publique est reposée sur les 3 E « Économie, Efficacité, Efficience » , cette approche s'oppose avec celle de Max Weber, le fondateur de la bureaucratie «type idéal », pour lui c'est une forme d'organisation spécialisée spécifique qui agit au sujet des lois existantes et des règles strictes définies sur la légitimité de ces actions .

Le NPM permet d'introduire des effets d'incitation à travers la rémunération variable du personnel basée sur la performance et le mérite, permet aussi d'augmenter la responsabilité des structures et de renforcer les mécanismes de reddition des comptes et de transparence. Ce modèle accroît également la responsabilité des structures publiques tout en renforçant les mécanismes de reddition des comptes et de transparence.

L'approche du NPM amène ainsi l'État à redéfinir son rôle et ses missions : il doit déterminer celles qu'il assurera directement, celles qu'il pourra déléguer à des organismes ou entreprises privées, ainsi que celles pouvant être réalisées dans le cadre de partenariats public-privé (PPP). Selon (Braun ,2001), « la quasi-totalité des exemples étrangers montre l'existence d'une nette corrélation entre la réduction du format et des missions de l'État et une réforme de celui-ci susceptible d'obtenir quelque succès significatif ». Cette observation souligne l'importance,

pour l'État, de se concentrer sur ses fonctions régaliennes et de créer des entités autonomes financièrement et administrativement afin de mieux répondre aux besoins des citoyens.

Dans ce cadre, l'État peut déléguer aux collectivités territoriales (CT) les compétences et les ressources nécessaires pour répondre efficacement aux attentes des citoyens. Cela implique également la mise en place d'organes de gouvernance solides au sein de ces collectivités, garantissant ainsi une gestion plus transparente et une adaptation accrue aux réalités locales.

#### ❖ **L'apport de la théorie du New Public Management :**

Dans les dernières années, les organisations publiques marocaines, y compris les collectivités territoriales (CT), se sont engagées dans des réformes profondes visant à améliorer leur performance et à remettre le citoyen et l'utilisateur au cœur des préoccupations. L'approche du New Public Management (NPM) a largement inspiré ces réformes, que nous analyserons ici en mettant en lumière ses apports dans le cadre de la gestion publique et de la performance des CT.

##### • **Les réformes administratives**

Le Maroc a entrepris une série de réformes administratives en adoptant les principes du NPM, visant à améliorer la performance publique tout en ayant un impact positif sur les citoyens. Parmi les principaux objectifs de ces réformes figure la moralisation de la vie administrative, avec un accent sur l'éthique, la transparence et la bonne gouvernance. Le NPM a également conduit à une rationalisation de la gestion publique, notamment par la modernisation des statuts de la fonction publique et l'introduction de systèmes de recrutement et de rémunération fondés sur le mérite et la performance. De plus, la réforme a permis de réduire la masse salariale, simplifier les procédures administratives et encourager l'utilisation des nouvelles technologies pour accroître la transparence et améliorer l'environnement des affaires.

La mise en place d'un système budgétaire pluriannuel, axé sur les résultats (Tazi, 2007), a permis de renforcer la gestion par la performance au sein des administrations publiques, y compris dans les collectivités territoriales. L'objectif est de faire passer la gestion publique d'une logique de moyens à une logique de résultats, garantissant ainsi une meilleure efficacité des services publics. Ces réformes ont permis d'ancrer des normes de qualité et de responsabilité, et ont renforcé l'utilisation des technologies de l'information et de la communication (TIC), facilitant ainsi la transformation numérique et l'amélioration des services offerts aux citoyens.

- **Déconcentration et décentralisation**

L'un des apports majeurs du NPM est la redéfinition des relations entre les différents niveaux d'administration publique. Ce principe a facilité la création d'agences et d'unités autonomes « le transfert des compétences décisionnelles de l'Administration centrale vers d'autres entités, via la décentralisation ou la déconcentration, peut être considérée comme découlant du NPM » (Huet, J et al ,2013), renforçant ainsi leur capacité à mettre en œuvre des politiques publiques de manière plus efficace. Le NPM soutient l'idée de transférer des compétences décisionnelles de l'administration centrale vers des entités décentralisées ou déconcentrées, permettant ainsi à l'État de se recentrer sur ses fonctions régaliennes et son rôle stratégique tout en déléguant la mise en œuvre des politiques aux collectivités territoriales. La décentralisation permet aux CT de disposer de ressources financières et administratives pour mieux répondre aux besoins locaux. Elle leur accorde ainsi une autonomie leur permettant de concevoir des stratégies de développement territorial adaptées aux réalités des territoires. De son côté, la déconcentration facilite une prise de décision rapide au niveau local, rapprochant l'administration des administrés et permettant une gestion réactive. En favorisant une meilleure répartition des responsabilités, ces deux principes du NPM renforcent la capacité des collectivités à gérer leurs missions de manière autonome et responsable.

- **Loi organique relative à la loi de finance "LOF"**

L'adoption de la loi organique relative à la loi de finances (LOF) en 2015 a également marqué un tournant dans la gestion publique des collectivités territoriales. Cette loi a introduit une approche de gestion de la performance au sein des structures publiques, y compris dans les CT, en imposant la définition de programmes stratégiques alignés sur les objectifs des établissements publics. La LOF a également permis d'instaurer des indicateurs de performance pour évaluer l'efficacité et l'efficience des actions menées au niveau des CT, contribuant ainsi à la mise en place d'une gestion axée sur les résultats plutôt que sur les moyens.

Cette loi a renforcé la responsabilisation des gestionnaires locaux à travers une contractualisation des objectifs, ce qui a permis d'instaurer une exécution budgétaire plus rigoureuse. Par ailleurs, le rôle du Parlement en tant qu'organe de contrôle financier a été renforcé, ce qui a contribué à une gouvernance plus transparente au niveau des collectivités territoriales.

En conclusion, l'approche du New Public Management a permis aux collectivités territoriales marocaines de réinventer leur mode de gestion en mettant l'accent sur la performance,

l'autonomie et la responsabilisation, tout en plaçant le citoyen au centre de leurs préoccupations. Ces réformes, inspirées du NPM, ont favorisé une meilleure gestion des ressources et un rapprochement entre les administrés et l'administration, créant ainsi un environnement plus transparent et plus réactif aux besoins des citoyens.

### **2.3.3. L'apport de la théorie de la contingence**

#### **❖ La théorie de la contingence**

La théorie de la contingence combine les travaux de plusieurs chercheurs; les chercheurs (Woodward ,1957 ; Perrow ,1986) ; Thompson ,1987) démontrer l'impact des facteurs technologiques sur la structure de l'organisation ; dans le même sens d'autres chercheurs comme (Lawrence, et al. 1961) trouver que l'environnement est un facteur déterminant de la structure et de la performance d'une organisation, nous trouvons aussi d'autres travaux des chercheurs comme (Chapman, 1997 ; Miles et Snow ,1978 ; Porter ,1985 ) affirment que les choix stratégiques des dirigeants pourraient avoir un impact sur l'adaptation de l'organisation à son environnement ; (Henry Mintzberg ,1986) le principal fondateur de la théorie de la contingence réfute l'hypothèse classique « one best way » selon laquelle il existe une structure idéale appliquée de la même manière à toutes les organisations et montre que l'efficacité d'une organisation dépend de sa capacité à s'adapter aux différents facteurs contingents liés à la stratégie, la taille, l'âge de l'organisation, la volatilité de l'environnement politique, économique, sociologique, technologique, écologique et légal ; nous pouvons dire que la théorie de contingence nous permet de développer des solutions adéquates au contexte et aux spécificités de l'organisation.

#### **❖ L'apport de la théorie de la contingence**

De nombreuses recherches confirment que la théorie de la contingence est l'un des cadres théoriques les plus utilisés pour expliquer l'importance des outils de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance. (Anthony ,1988) note que les pratiques de contrôle de gestion au sein d'une organisation dépendent de divers facteurs, notamment ceux liés à l'environnement externe, allant de l'incertitude extrême à la prévisibilité relative.

L'approche contingente, étudiée notamment par (Chenhall 2003 ; Pariente 1999) et d'autres chercheurs, s'avère cruciale pour les organisations, y compris les collectivités territoriales. Elle permet d'analyser les systèmes de contrôle de gestion en fonction de la volatilité du contexte, favorisant ainsi leur adaptation aux facteurs contingents et l'amélioration de leur performance. Cette approche éclaire l'impact de la volatilité du contexte national et international sur la

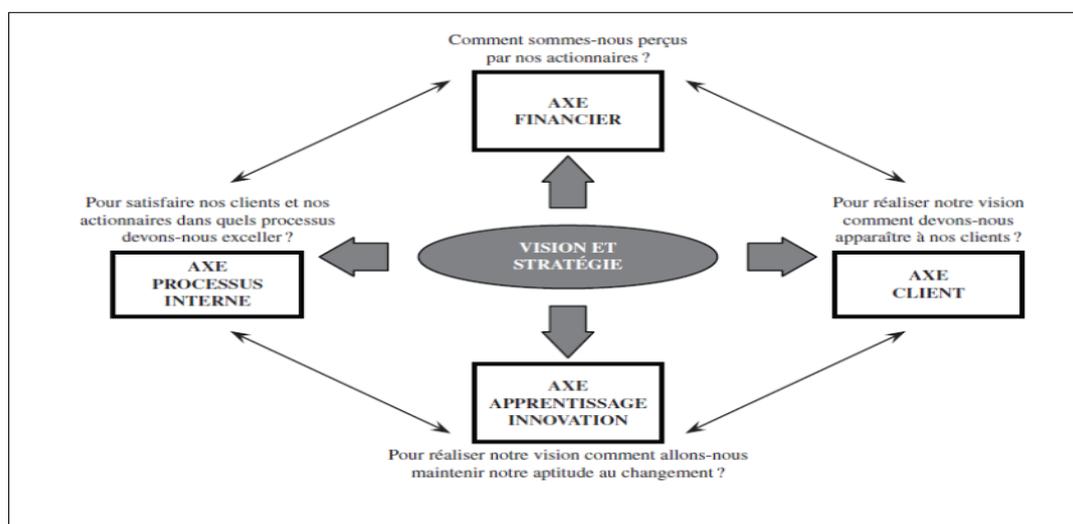
structure et la mission des organismes publics, tout en mettant en avant l'importance des outils de contrôle de gestion pour répondre aux défis actuels, tels que la nécessité de mieux servir les citoyens tout en respectant les contraintes budgétaires. En ce sens l'approche contingente fournit un cadre conceptuel pertinent pour orienter les stratégies d'adaptation des organismes publics face aux défis en constante évolution de leur environnement.

### 3. Les outils de contrôle de gestion : leviers de performance organisationnelle pour les collectivités territoriales

#### 3.1. Le tableau de bord prospectif un modèle de mesure et de pilotage de la performance organisationnelle dans les collectivités territoriales

Le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) ou tableau de bord équilibré, développé par (Kaplan et Norton en 1992), s'est imposé comme une réponse aux limites des modèles traditionnels de mesure de la performance, qui se concentraient exclusivement sur les indicateurs financiers. En intégrant des indicateurs financiers et non financiers, le TBP permet de mesurer la performance de manière multidimensionnelle, répondant ainsi aux besoins spécifiques des collectivités territoriales (CT). Le modèle repose sur une relation de causalité entre quatre perspectives de la performance : le volet financier, la satisfaction des citoyens, les processus internes et l'apprentissage-innovation (Kaplan et Norton, 1992; 1996). Ces perspectives se renforcent mutuellement pour favoriser une amélioration globale et durable de la performance (voir Figure 6).

**Figure 6 : Les quatre perspectives du TBP**



Source : Kaplan et Norton (1998)

Le modèle de Kaplan et Norton articule quatre piliers essentiels au pilotage de la performance des CT : Perspective financière : Elle évalue les résultats financiers des CT, en lien avec leurs recettes et la gestion des dépenses. L'optimisation de la coordination des services et une prise en charge plus efficace des citoyens peuvent contribuer à une augmentation des recettes et à une meilleure planification budgétaire. Les outils utilisés pour évaluer cette dimension incluent les tableaux de bord, les indicateurs financiers et des projets spécifiques de performance financière.

Perspective des processus internes : Cette dimension se focalise sur l'amélioration continue des processus internes des CT, le renforcement des compétences du personnel, ainsi que l'utilisation de méthodes de gestion des risques et d'assurance qualité. Cette perspective encourage l'efficacité opérationnelle et garantit que les services sont fournis de manière optimale pour répondre aux attentes des citoyens.

Satisfaction des citoyens : Cet axe met l'accent sur l'importance des retours d'expérience des usagers pour évaluer la qualité des services rendus par les CT. Il intègre des outils de gestion des réclamations et d'évaluation de la satisfaction pour améliorer en continu la performance des services publics, en tenant compte des besoins des citoyens.

Perspective apprentissage et innovation : Elle mesure le développement interne des CT et leur capacité à améliorer en permanence leurs ressources humaines et leur savoir-faire. Cette dimension se traduit par des indicateurs tels que le nombre de formations dispensées, la satisfaction et la motivation des employés, leur engagement envers les objectifs stratégiques, et une communication interne efficace. La mesure de la performance à travers le TBP s'impose comme un levier essentiel d'amélioration continue (Choffel et Meyssonier, 2005). Le TBP ne se contente pas de mesurer des indicateurs isolés : il établit des liens de causalité entre les axes de performance et leur alignement avec la stratégie globale des CT. En adoptant ce modèle, les collectivités territoriales peuvent bénéficier d'une amélioration tangible des services offerts aux citoyens, grâce à l'optimisation des processus internes, à la transparence et à une gouvernance exemplaire dans la gestion publique. De plus, le TBP favorise une rationalisation des dépenses en permettant une gestion plus ciblée et proactive. En outre, l'apport majeur du TBP dans le cadre des collectivités territoriales réside dans sa capacité à aligner les différentes parties prenantes (citoyens, société civile, État, fournisseurs, etc.) avec la stratégie globale des CT. Cet alignement stratégique renforce la cohésion entre les objectifs des différents acteurs et contribue à une gestion territoriale plus efficace, durable et orientée vers le service aux citoyens.

### **3.2 : Les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des CT**

Le contrôle de gestion, en tant que processus structuré, garantit la mise en œuvre efficace et efficiente des stratégies organisationnelles. Le contrôle de gestion comme “le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente” (Anthony, 1988, p. 10). Quant à (Gilbert ,1980), il considère la performance comme une combinaison d'efficacité, d'efficience et de pertinence. Le contrôle de gestion, grâce à une panoplie d'outils, soutient ainsi l'atteinte des stratégies et contribue directement à l'amélioration de la performance organisationnelle. Ce concept est central dans les réformes publiques marocaines inspirées par le New Public Management (Hood, 1995), visant à moderniser les organismes publics pour mieux répondre aux attentes des citoyens, optimiser les ressources et améliorer la qualité des services.

Dans le contexte des collectivités territoriales (CT), diverses initiatives ont été mises en œuvre, notamment la charte communale de 2002 et 2009, le plan d'action communal (PAC), le programme de développement provincial (PDP), le programme de développement régional (PDR) et la loi organique n°130-13 relative aux finances publiques (LOF). Ces dispositifs, combinés à l'approche de Gestion par Résultats (GPR), placent la performance au centre des préoccupations des administrations publiques, visant l'optimisation des services (Biondi et al., 2008). Le choix d'outils de contrôle et d'indicateurs de performance organisationnelle adéquats est donc crucial pour évaluer et améliorer la performance des CT, renforçant ainsi la qualité de leur gestion (Brown et Pyers, 1988; Wholey et Hatry, 1992; Otley, 1999; Julnes & Holzer, 2001).

La mesure de la performance organisationnelle dans le secteur public, et en particulier au sein des CT, reste toutefois complexe en raison des attentes croissantes des parties prenantes et des incertitudes environnementales. Bouquin (2008) souligne que « Le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner ; il conforte la gouvernance telle que perçue par les actionnaires ou d'autres parties prenantes. Il constitue un enjeu clé. » Cette complexité renforce la nécessité du contrôle de gestion, qui s'appuie sur plusieurs outils stratégiques.

Parmi les outils les plus pertinents dans le contexte des collectivités territoriales (CT), le tableau de bord prospectif (TBP) occupe une place essentielle. Ce dernier intègre à la fois des indicateurs financiers et non financiers, tout en mettant l'accent sur la satisfaction des citoyens. Selon (Kloot et Martin , 2000), le TBP constitue un outil stratégique permettant de traduire les visions et stratégies des conseils des collectivités territoriales en actions concrètes. Il contribue

ainsi à l'amélioration des services publics et à l'accroissement de la satisfaction des citoyens. Le budget-programme, influencé par les réformes budgétaires, adopte une logique axée sur les résultats et l'optimisation des dépenses publiques. En remplaçant une gestion centrée sur la conformité des dépenses par une approche orientée vers l'efficacité et l'efficience, le budget-programme renforce le contrôle de la performance des CT. Par ailleurs, le budget participatif encourage la participation citoyenne aux décisions budgétaires, établissant ainsi un lien direct entre la collectivité et ses administrés et promouvant une gouvernance locale plus inclusive. L'expérience de Porto Alegre illustre l'efficacité de cette approche participative dans la satisfaction des besoins des citoyens (Genro & De Souza, 1998; Campbell et al., 2018; Cabannes, 2015). Le benchmarking est un autre outil clé, qui consiste à comparer les activités, stratégies et services des CT pour identifier les meilleures pratiques et ainsi améliorer leurs performances. De nombreuses études confirment l'effet positif du benchmarking sur la performance des CT (Gerrish & Spreen, 2017; Wamba et al., 2020). Enfin, les progiciels de gestion intégrée (ERP) offrent une gestion informatisée des processus internes, facilitant la coordination et le suivi en temps réel des performances. (Combes et Labrousse, 1997) montrent que l'implémentation de systèmes d'information performants permet la diffusion rapide des informations aux différents acteurs et soutient une prise de décision éclairée. Ces outils renforcent l'alignement stratégique et opérationnel des CT, offrant aux dirigeants la possibilité d'ajuster leurs pratiques en fonction des besoins de l'organisation (Abdelrhani & Chouhbi, 2020; Elhadi & Youcef, 2018; Mokhtari, 2017).

Ces outils permettent aux collectivités territoriales d'optimiser leur gestion, de mieux répondre aux attentes de leurs parties prenantes et de renforcer leur performance globale. En effet, le contrôle de gestion, grâce à des outils adaptés, constitue un levier stratégique essentiel pour améliorer la performance organisationnelle des collectivités territoriales. Ces observations nous ont conduit à élaborer un modèle conceptuel théorique (figure 7) présenté ci-après. Ce modèle met en relation les outils de contrôle de gestion et la performance organisationnelle des collectivités territoriales.

**Figure 7 : Modèle conceptuel : Impact des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des collectivités territoriales**



**Source : Elaboré par les auteurs**

## Conclusion

Le succès de la démarche de performance au sein des collectivités territoriales marocaines dépend largement de la capacité des acteurs locaux à adopter et à maîtriser des pratiques managériales inspirées du secteur privé, notamment à travers l'utilisation des outils de contrôle de gestion. Ces outils constituent un guide essentiel pour améliorer la qualité des services publics, renforcer la transparence des finances publiques et contribuer à la moralisation de l'administration locale. De plus, le contrôle de gestion est un levier crucial pour engager les responsables territoriaux dans une dynamique de vision stratégique et de gestion axée sur les résultats (GAR). En mobilisant adéquatement ces outils, les collectivités territoriales peuvent non seulement mieux piloter leurs actions, mais aussi atteindre leurs objectifs de manière plus efficace et cohérente. Notre étude s'inscrit dans la continuité des recherches démontrant le lien entre l'usage des outils de contrôle de gestion et l'amélioration de la performance organisationnelle des collectivités. Les travaux de (Bargain ,2011 ; Lavigne, 2017 ; Wamba ,2020 ; Azzaoui et Ichou ,2021 ; Nya ,2021 ; Jaouhari et Goumari ,2021) ont apporté un éclairage précieux sur les bénéfices de ces pratiques dans le secteur public.

Dans ce cadre, nous avons clarifié le concept de contrôle de gestion en tant que processus central d'amélioration de la performance organisationnelle, identifié les principaux outils utilisés par les collectivités territoriales, et approfondi la notion de performance organisationnelle appliquée aux collectivités. Cette dernière ne se limite pas à la satisfaction des citoyens, mais vise également une gestion optimisée des ressources publiques. Notre

recherche met également en lumière le rôle stratégique des outils de contrôle de gestion dans la modernisation des pratiques managériales des collectivités territoriales. Au-delà de leur fonction de mesure et de pilotage de la performance, ces outils contribuent à optimiser les processus décisionnels, tout en favorisant une culture de responsabilisation et de transparence. Leur adoption par les collectivités territoriales peut servir de modèle pour d'autres administrations ou établissements publics, renforçant ainsi la capacité des institutions à répondre de manière plus efficace et pertinente aux besoins des citoyens. Cette étude enrichit le cadre conceptuel et théorique qui relie le contrôle de gestion à la performance organisationnelle des collectivités territoriales, tout en ouvrant de nouvelles perspectives de recherche. Elle examine notamment l'impact de la digitalisation en tant que levier pour renforcer l'efficacité des outils de contrôle de gestion, contribuant ainsi à l'amélioration de la performance organisationnelle des collectivités territoriales. Par ailleurs, elle met en évidence le rôle de la gouvernance comme variable médiatrice entre les outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités. Enfin, cette étude suggère la réalisation d'études empiriques comparatives entre différentes régions du Maroc, afin d'identifier les facteurs contextuels influençant l'efficacité de ces outils. Cependant, ce travail présente certaines limites. Il repose principalement sur une revue théorique, sans intégrer d'analyses empiriques. Afin de pallier cette lacune, des études complémentaires, tant qualitatives que quantitatives, seraient nécessaires pour approfondir et enrichir les résultats de cette recherche.

Notre travail propose une synthèse des outils de contrôle de gestion adaptés aux collectivités territoriales marocaines, tout en éclairant leur rôle dans la transition vers une gestion axée sur les résultats. Il constitue un guide précieux pour les praticiens et les acteurs territoriaux, tout en ouvrant des perspectives pour des recherches futures sur la gouvernance territoriale et la performance publique. En conclusion, cet article met en évidence l'importance stratégique des outils de contrôle de gestion comme leviers de mesure et de pilotage de la performance organisationnelle des collectivités territoriales. Leur mise en œuvre permet non seulement de répondre aux exigences d'efficacité et d'efficience, mais aussi de renforcer la confiance des citoyens dans la démocratie locale.

## BIBLIOGRAPHIE

- **Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H.** (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- **Amer, M., & Hilmi, Y.** (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- **AMIFI & BENLAKOUIRI.** (2019). « Tableau de bord et pilotage de la performance dans les organisations publiques: cas ocp ». *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*.
- **Ammons, D. N.** (1995). « Overcoming the inadequacies of performance measurement in local government: The case of libraries and leisure services ». *Public Administration Review*, 37-47.
- **Anthony R. N.** (1988), « The Management Control Function », Boston, MA, The Harvard Business School Press, La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993, p 161.
- **Baret P.** (2006), « L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable ? », 2ème journée de recherche du CEROS, pp. 1-24.
- **BARTOLI A.** (1997), « Le management dans les organisations publiques », Dunod, Paris.
- **Bouquin H.** (2004) « Le contrôle de gestion », Presses Universitaires de France, Collection Gestion, 6ème édition, Paris, 508 p.
- **Bourguignon A.** (1995) « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°269, Juillet-Août 1995, pp. 62-67.
- **Bowerman, A., & Francis, G.** (2001). « Benchmarking as a tool for the modernisation of local government ». *Financial accountability & management*, 17(4), 321-329
- **Camp, R. C.** (1993) « A bible for benchmarking », by Xerox. *Financial executive*, 9(4), 23-28.
- **Carlier, B & Ruprich-Robert, C.** (2002) « Le contrôle de gestion: missions, outils, systèmes d'information et de pilotage ». *la Lettre du cadre territorial*.
- **Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H.** (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).
- **Carroll, A.B.** (1979) « A Three Dimensional Conceptual Model of Corporate Social Performance », *Academy of Management*, Oct 1979, N°4, P 497.
- **Chenhall, R.** (2003). « Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting* », *Organizations and Society*, 28(2/3), pp.127-168 .
- **CHEVALIER J., LOCHAK D.** (1982), « Rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française », *Revue Française d'Administration Publique*, 24.
- **David A.** (1996) « L'aide à la décision entre outils et organisation », *Entreprises et Histoire*, 13 (1996), 9-26.
- **Demeestère, R.** (1989) « Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public? » *Politiques et management public*, 7(4), 33-45.
- **Drucker, P. F.** (1974). « Tasks, responsibilities, practices ». *New Yorks Row*, 121-122.
- **Dupuis, G., & Guédon, M. J.** (1991). « Droit administratif: institutions administratives ». Colin.

- **E. K. Hamza**, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.
- **EL KEZAZY, H., & HILMI, Y.** (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- **El Kezazy, H., & Hilmi, Y.** (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. Ouvrage collectif: *Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.
- **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.
- **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.** (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.
- **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.** (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- **FERSTENBERT J., et al.** (2009) « Droit des collectivités territoriales » (Opt. Cit.). (p. 21).
- **Forget. J** (2005) « Gestion budgétaire », édition d'organisation, Paris, p. 9
- **Gibert P.** (1980) « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques ». Paris, Editions d'Organisation.
- **Gibert P.** (1986) « Management public, management de la puissance publique ». In: *Politiques et management public*, vol. 4, n° 2, p120
- **Gibert P.** (2002), « L'analyse de politique à la rescousse du management public ? Ou la nécessaire hybridation de deux approches que tout, sauf l'essentiel, sépare », *Revue Politiques et Management Public*, Volume 20, n°1, mars
- **GOUMARI & ELKTIRI.** (2023). « Impact de l'adoption des outils de contrôle de gestion sur la performance organisationnelle des collectivités territoriales marocaines: Cas de la région du souss-massa ». *Revue de Gestion et d'Économie*, 11(1 & 2), 132-173.
- **Grandguillot Francis et Béatrice.** (2009) « L'essentiel du contrôle de gestion ». 4eme édition, Gualino, Lextenso, Paris, p. 121.
- **GROSSMAN J. S et HART O. D.** (1983) « An Analysis of The Principal-Agent Problem, *Econometrica* », 51(1), 7-45.
- **H. Bouquin.** (1996) « Les fondements du contrôle de gestion ». Presse universitaire de France ' ' Que sais-je ? ' ' ; N°2892 ; Paris
- **Hamza, E. K., HIJAB, Z., Oumaima, E. B., Amal, M. E. L. L. O. U. L. I., & Ezzahra, E. F.** (2024). Strategic Innovation: Integrating System Dynamics into Management Control. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 1012-1028.
- **Hatchuel A. Weil B.** (1992) « L'Expert et le Système », Paris, Economica,

- **HILMI, Y.** (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- **Hilmi, Y.** (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.
- **HILMI, Y.** (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.
- **HILMI, Y., & HELMI, D.** (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.
- **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).
- **HILMI Y.** (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*
- **Ittner C.D. et Larker D.F.** (1998), « Innovations in performance measurement : trends and research implications », *Journal of management accounting research*, Vol. 10. Pp 205-238.
- **Jean-Luc BŒUF et Manuela MAGNAN.**(2008) « Les collectivités territoriales et la décentralisation », *La documentation française, Paris* , p. 07
- **JENSEN M. C. et MECKLING W. H.** (1976) « Theory of The Firm: Managerial Behaviour, Agency Cost and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, 3, 308.
- **JENSEN M. C. et MECKLING W. H.** (1976) « Theory of The Firm: Managerial Behaviour, Agency Cost and Ownership Structure », *Journal of Financial Economics*, 3, 308.
- **Kopczynski, M. et Lombardo, M.** (1999). « Comparative performance measurement: Insights and lessons learned from a consortium effort ». *Public Administration Review*, 59(2), 124-134.
- **LORINO P.** (2003) « Méthodes et pratiques de la performance ». Éditions d'Organisations. 3e édition. Paris, p132.
- **M.GERVAIS.** (2005) « contrôle de gestion », 8ème édition, éd ECONOMICA, Paris, p.12.
- **Masingue, A., Philippart, A., & Lorain, J.** (2016). « La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux: une question controversée ». *Gestion et management public*, P 40.
- **Maurel, C.** (2006). « Étude 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.
- **Miranda, R.** (1999). « The rise of ERP technology in the public sector ». *Gouvernement Finance Review*, 15(4),9-17
- **Mohamed Samir Tazi,** (2007): « Maroc: Améliorer la gouvernance de la gestion publique », lettre d'information trimestrielle du Groupe de la Banque mondiale au Maghreb, no. 5 .
- **Ngongang, D.** (2005). « Pratiques comptables, système d'information et performance des PME camerounaises ». *La Revue des Sciences de Gestion: Direction et Gestion*, 40(216), 59.
- **Nobre, T.** (2001). « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME ». *Finance contrôle stratégie*, 4(2), 119-148.
- **Notat., (2007)** « Une question centrale , Acteurs de l'Économie, dossier spécial performance », octobre 2007, p. 72.
- **OMARI & EDDELANI** (2024). « Le contrôle de gestion et la performance multidimensionnelle des collectivités territoriales au Maroc: La contribution du Balanced Scorecard dans la commune de Safi ». *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*,

- **Pariente P.** (1999). « Les approches contingentes en contrôle de gestion, Faire de la recherche en contrôle de gestion ». FNEGE, P 83
- **Pesqueux Y.** (2004), « la notion de performance globale », 5ème forum international sur La Performance Globale de l'Entreprise, Université Tunis Carthage, P7.
- **R. S. KAPLAN** et D. P. NORTON, « The Balanced Scorecard : Measures That Drive Performance », Harvard Business Review (janvier-février 1992), p. 71-79.
- **RAZZOUKI & BENAZZI** (2019). « LA RELATION ENTRE SYSTEME DU CONTROLE DE GESTION ET MESURE DE LA PERFORMANCE ». Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 3(3).
- **REYNAUD, E.** (2003). « Développement durable et entreprise : vers une relation symbiotique ». Journée AIMS, Atelier Développement Durable, ESSCA Angers
- **Sintomer, Y., Herzberg, C., & Röcke, A.** (2005). « Participatory budgets in a European comparative approach ». Perspectives and chances of the cooperative state at the municipal level in Germany and Europe, p13.
- **Steiner, G. A.** (2010). « Strategic planning ». Simon and Schuster.
- **URIO P.** (1998) « La gestion publique au service du marché », in M. HUFTY (éds), La pensée comptable : État, néolibéralisme, nouvelle gestion publique, PUF et Les nouveaux Cahiers de l'IUED, Paris et Genève, 91-124.
- **Voyer, Pierre.** (2002). « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance ». Québec: Presse de l'université du Québec, p61.
- **Warin P.** (1997) « La performance publique : attentes des usagers et réponses des ministères ». In: Politiques et management public, vol. 17, n° 2, P 148.
- **Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K.** (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. Edelweiss Applied Science and Technology, 8(5), 292-306.
- **Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H.** (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. Pakistan Journal of Criminology, 16(04), 93-110.
- **Yvon Pesqueux.** (2020) « New Public Management (NPM) et Nouvelle Gestion Publique (NGP) ». Doctorat. France. 2020 ; P6.