

Le contrôle de gestion et la performance du secteur public: quelle interdépendance ?

Management control and public sector performance: what interdependence?

BENCHIKH AMINA

Doctorante

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger

Université Abdelmalek Essaadi de Tanger

Economie, gestion et développement durable

Maroc

amina.benchikh2020@gmail.com

EL ZANATI DRISS

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tétouan

Université Abdelmalek Essaadi de Tanger

Economie, gestion et développement durable

Maroc

d.zanati@yahoo.fr

Date de soumission : 15/06/2020

Date d'acceptation : 30/07/2020

Pour citer cet article :

BENCHIKH. A & EL ZANATI D. (2020) «Le contrôle de gestion et la performance du secteur public: quelle interdépendance ?», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : Numéro 3» pp : 643 - 657

Résumé

L'amélioration de la performance et la rationalisation des ressources, autant d'objectifs à atteindre pour toute organisation qui cherche à se moderniser et s'adapter aux nouveaux défis de l'environnement (mondialisation, nouvelles technologies ...), et aux attentes du citoyen qui est devenu une priorité. Dans ce cadre, différents outils et méthodes de contrôle de gestion ont été adoptée par les responsables des organisations publiques dans le but de renforcer la logique de l'efficacité, de l'efficience et de la performance, ce qui s'inscrit dans le cadre du modèle du "New public management" (NPM).

Ce papier porte principalement sur la relation entre la mise en place d'un système de contrôle de gestion et l'amélioration de la performance du secteur public et présente d'une façon globale les différentes théories et études empiriques qui ont démontré le lien entre l'intégration des méthodes et outils du contrôle de gestion au sein des organisations publiques et l'atteinte de la performance de cette dernière, on mettra aussi l'accent sur la particularité du secteur public, les points de convergence et de divergence avec le secteur privé et les spécificités du contrôle de gestion dans les organisations publiques.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Performance; secteur public ; Outils de contrôle gestion; Nouveau Management Public.

Abstract

Improving performance and streamlining human, material and financial resources, any organization seeks to modernize and adapt to new environmental challenges (globalization, new information and communication technologies), and the relentless expectations of the citizen who has become a priority. In this context, various management control tools and methods have been adopted by the heads of public organizations in order to strengthen the logic of effectiveness, efficiency and performance, which is part of the New public management model (NPM).

This paper focuses on the relationship between the establishment of a management control system and presented in a global way the different theories and empirical studies of the public sector performance demonstrated the link between the integration of management control methods and tools within public organizations and the achievement of the latter's performance emphasis will also be placed on the specificity of the public sector, points of convergence and divergence with the private sector and the specificities of management control in public organizations.

Keywords : Management control; Performance; public sector; Management Control tools, New public management.

Introduction

La performance de la gestion publique est devenue, depuis plusieurs années, une priorité pour les pays développés ainsi que ceux en voie de développement, dans ce cadre un processus de réforme du secteur public a été adopté par ces derniers, ceci est traduit principalement par la mise en place d'un système de Contrôle de gestion au sein des organisations publiques.

Actuellement, il est devenu primordial de renforcer la gouvernance des finances publiques et de faire bon usage des fonds publics afin de pouvoir assurer des services de qualité à moindre coût. Ainsi, plusieurs pays donnent une importance capitale à la performance des organisations publiques et ce à travers l'intégration des outils et méthodes de gestion moderne dans le processus de la gestion publique.

Il s'agit donc de réaliser des services à moindre coût avec une meilleure qualité afin de satisfaire les attentes acharnées des citoyens, dorénavant devenus des clients. Cela s'inscrit principalement dans le cadre du modèle du New Public Management qui se base sur l'introduction des outils et méthodes adoptés dans le secteur privé au sein des organisations publiques en s'appuyant sur les trois E « Économie, Efficacité, Efficience ».

Dans ce sens, les organisations publiques ont mis en place le système de contrôle de gestion, qui est considéré comme l'un des outils de performance dans les structures privées, dans le but d'avoir une nouvelle gouvernance publique qui a pour objectif principal l'atteinte de la performance globale de l'organisation.

C'est à ce niveau que se situe la problématique de notre recherche qu'on peut formuler comme suit : Le contrôle de gestion et la performance du secteur public: quelle interdépendance ?

Dans cet article, on va essayer dans un premier temps de définir le concept du contrôle de gestion, par la suite, nous allons aborder le contrôle de gestion dans le secteur public tout en mettant le point sur les spécificités de ce secteur et enfin, nous allons traiter le noyau de notre recherche à savoir la relation entre le contrôle de gestion et la performance du secteur public.

1. Contrôle de gestion et performance: Cadre conceptuel

1.1. La notion du contrôle de gestion

La notion du contrôle de gestion a été définie par différents auteurs et selon plusieurs manières.

D'après **Henri Bouquin**, le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes (Bouquin, 2006), selon cette définition le contrôle de gestion peut être considéré comme un mécanisme de gouvernement d'entreprise et une image des actions des gestionnaires ainsi qu'une grille d'examen des processus organisationnels.

Selon **Robert Anthony**, père de la discipline et le premier en 1965 à avoir théorisé la discipline, le contrôle de gestion consiste à fixer les objectifs auparavant, et les réaliser en utilisant les ressources d'une manière efficace et efficiente, il permet aux manger d'influencer les membres de l'organisation pour pouvoir appliquer les stratégies (Anthony, 1998) Donc cet auteur considère que le contrôle de gestion est le processus à travers lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressource sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs fixés.

Pour **David Norton et Robert Kaplan**, on ne peut pas gérer sans instruments qui permettent d'interpréter, d'analyser, de rendre compte, et d'avoir des prévisions, et on ne peut gérer que ce que l'on mesure (Kaplan & Norton, 1992), C'est dans le cadre de cette logique qu'apparaissent les outils de gestion moderne tels que la comptabilité analytique, les outils de contrôle budgétaire et de planification.

Le contrôle de gestion est aussi considéré par **Lowe** comme étant le système qui donne l'assurance que l'organisation s'adapte aux changements de son environnement, que le comportement de son personnel est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs fixés, il permet également de saisir et traiter l'information sur l'organisation (Lowe 1971).

Les outils du contrôle de gestion

Afin d'atteindre la performance globale, les entreprises sont tenu d'adopter une démarche de suivi et d'évaluation de la performance, et ce à travers l'utilisation des méthodes et outils du contrôle de gestion adéquats à sa stratégie, son organisation et ses objectifs. Selon Berland, il existe trois types d'outils (Berland & Simon, 2010):

- ❖ **Le tableau de bord** : est un outil d'aide à la décision qui présente synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus, sous forme d'indicateurs qui permettent aux responsables de contrôler l'atteinte des objectifs fixés et de prendre les décisions adéquates, selon une période appropriée et dans un délai limité.

- ❖ **Le calcul des coûts** : est considéré comme étant le processus qui permet d'affecter à chaque produit ou service les coûts dont il est responsable, pour savoir la rentabilité exacte de chaque produit, et prendre les décisions nécessaires pour le développement de l'entreprise.
- ❖ **La gestion budgétaire** : désigne les différentes techniques qui permettent d'avoir des prévisions à court terme et de confronter les réalisations des dépenses et des recettes avec les résultats réellement enregistrés.

1.2. La notion de la performance

La performance a trois caractéristiques principales (Bourguignon, 1995):

- ❖ La performance se traduit par une comparaison : la réalisation est confrontée aux objectifs fixés, à travers différents indicateurs chiffrés ou non, la comparaison est sous forme de compétition dont l'objectif est de rejoindre ou dépasser les concurrents et faire mieux par rapport à la période antérieure. Elle amène à un jugement des valeurs et interprétation, qui change selon les acteurs concernés (managers, actionnaires, syndicalistes).
- ❖ La performance se traduit par une réalisation: elle est le résultat d'actions coordonnées et cohérentes, qui ont mobilisé des ressources humaines et matériels. Ce qui présume que la structure dispose des capacités de réalisation (personnel qualifié, nouvelles technologies, organisation, fournisseurs, ...).
- ❖ La performance traduit le degré de réussite de l'action.

Ainsi, on peut dire que la performance est basée sur la réalisation des objectifs fixés, elle est relative, multiple et subjective vu qu'elle consiste à la comparaison de plusieurs objectifs et dépend de l'acteur qui l'évalue.

Afin de se mettre dans le gap des changements économiques et environnementaux, les entreprises sont tenues de mesurer leur performance pour répondre à la question sur la satisfaction efficiente et efficace des différents besoins que l'on cherche à couvrir tant au niveau interne qu'externe. Dans ce sens plusieurs auteurs tels que Kaplan, Norton, Atkinson, Waterhouse et Hachez, ont présenté les différents systèmes de mesure qui se sont développés au cours des années, à savoir : les tableaux de bord, la gestion de la qualité totale (TQM) et les méthodes ABC et ABB (activity based costing & activity based budgeting) (Atkinson & Waterhouse, 1997; Kaplan & Norton, 2001-2004; Hachez, 2006) Ces approches ont été

recommandées en tant que systèmes de mesures les plus performants pour aider les gestionnaires à améliorer leur performance.

2. Le contrôle de gestion et performance dans la sphère publique

2.1. Les spécificités du secteur public

Plusieurs auteurs ont identifié différentes caractéristiques spécifiques au secteur public.

A partir de son expérience dans le secteur public, L.LYNN note comme spécificités de ce secteur : la diversité des intervenants dans la prise de décision (Parlement, administrations, groupes d'intérêt...), l'absence de « bottom line » comme facteur de succès, la bureaucratie et l'importance des relations avec la presse.

Pour P.GIBERT les organisations publiques ont généralement un environnement non concurrentiel, un territoire géographique déterminé, un champ d'action particulier, des objectifs multiples, externes, souvent difficiles à définir et à mesurer, des règles de fonctionnement spécifiques (réglementation des marchés publics, comptabilité publique, règles budgétaires, statut de la fonction publique,...), la dépendance vis-à-vis du pouvoir politique, la pluralité des modes d'intervention, les interactions entre entités publiques. Au contraire des entreprises privées plus mobiles et susceptibles d'aborder de nouveaux marchés, de se diversifier ou d'arrêter certaines activités et qui ont des objectifs et une stratégie bien déterminée.

Il note également comme spécificité du système administratif la diversité profonde au niveau des administrations quant aux missions poursuivies, aux modes d'interventions adoptés et à la situation vis-à-vis de l'environnement, la multifonctionnalité des services administratifs par rapport aux objectifs de l'Etat et l'importance de la notion de pertinence.

Cependant, GIBERT identifie dans les entités du secteur public des caractéristiques partagées avec les entreprises privées, mais plus fréquents: une taille importante, une activité de service et un financement extraordinaire.

Les approches d'étude et d'analyse des politiques publiques précisent, quant à elles, la multiplicité des modes d'action publique (politiques distributives, réglementaires, constitutives) et considèrent le management public comme management des politiques publiques, en mettant l'accent sur la maîtrise des effets d'ordre économique, social et politique de ces actions, qui vont bien au-delà de la simple fourniture de prestations ; au contraire du management privé qui se limiterait principalement à appréhender ce dernier aspect.

De ces différents travaux, il résulte que le secteur public a ses particularités, à l'instar des autres secteurs.

2.2. Le contrôle de gestion dans le secteur public

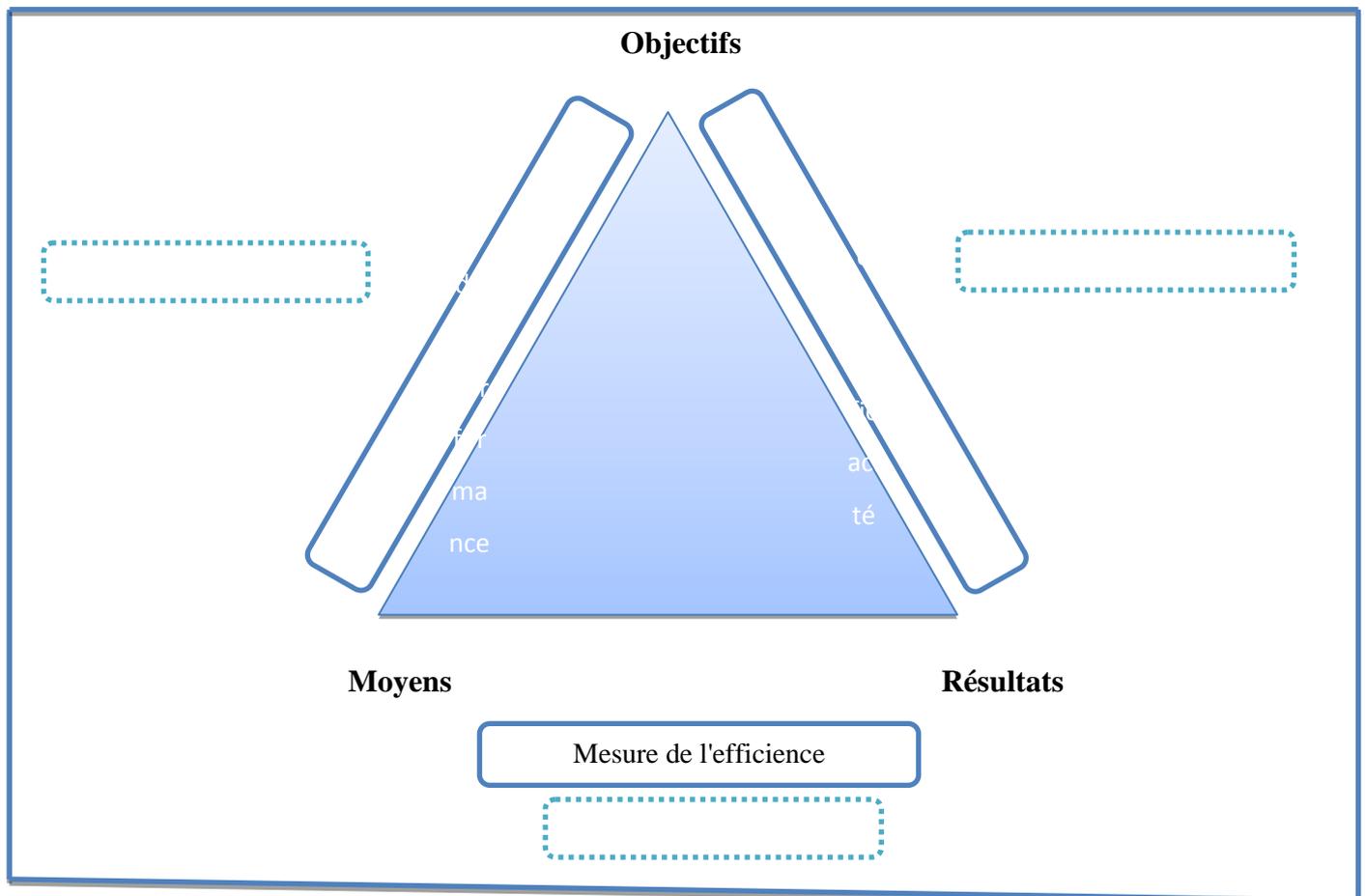
Le contrôle de gestion est mal défini dans la majorité des entités publiques, les interprétations sont si nombreuses que certains le lieront à l'exécution du budget et à l'allocation budgétaire (Gibert, 2008).

En contexte public, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'implante progressivement au sein de ces établissements. Au cours de la dernière décennie, le contrôle dans les services publics était un contrôle par le règlement et les procédures, ce qui correspond à une gouvernance mécanique.

Demeestère évoque, parmi les raisons d'être du contrôle de gestion dans le secteur public, l'enjeu de l'utilisation rationnelle des ressources allouées, la problématique de la qualité de service rendu et l'appréciation du pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs fixés, le fait de répondre au besoin d'adaptation de la structure aux changements de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Il ajoute que la compréhension du fonctionnement de l'entreprise publique passe par la compréhension de son organisation. Demeestère a démontré comment l'introduction de l'orientation «client» a extrêmement changé la structure bureaucratique traditionnelle spécialisée par fonction (Demeestère 2005).

À l'opposé du secteur privé, le secteur public situé dans un cadre bien réglementé qui précise les missions et les ressources qui sont allouées à l'organisation, donc le contrôle de gestion doit prendre en considération les particularités de chaque domaine de l'organisation, comme il est indiqué au niveau du triangle du contrôle de gestion dans les organisations publiques:

Figure N°1 : Le triangle du contrôle de gestion dans les organisations publiques



Source : Charpentier M et Grandjean P. Editions d'organisation 1998

Le triangle du contrôle de gestion donne une présentation du rapport entre les moyens alloués, les objectifs à atteindre et les réalisations constatées. Ainsi nous pouvons citer trois types de rapports à partir de ce triangle (figure n°1):

- ❖ Le rapport entre les objectifs et les moyens, permet d'évaluer la pertinence et la qualité des services rendus aux citoyens qui relève principalement d'une décision politique.
- ❖ Le rapport entre les objectifs et les résultats, qui présente l'efficacité socioéconomique dont bénéficie les usagers.
- ❖ Le rapport entre les moyens alloués et les résultats qui mesurent l'efficience.

Ainsi, il s'avère que le contrôle de gestion est centralisé sur le rapport objectifs/moyens/résultats et représente le schéma des résultats du passage de l'intention politique aux impacts socioéconomiques. Et son intégration au sein des organisations du

secteur public permettra d'atteindre une transparence des actions publiques, de garantir une bonne gestion de ses coûts et de maîtriser ses dépenses. Ces dernières permettront l'atteinte le niveau de performance attendu grâce aux divers outils de pilotage de la performance publique offerts aux gestionnaires.

Bien que le système de contrôle de gestion public partage certaines caractéristiques avec le secteur privé tels que la taille importante, une activité exclusivement de service et un financement extraordinaire, néanmoins il existe quelques particularités qu'on peut énumérer comme suit :

- ❖ L'existence d'une diversité d'intervenants dans la prise des décisions (Parlement, Ministères, etc.)
- ❖ L'importance relative à la pertinence économique et sociale.
- ❖ La multifonctionnalité des services administratifs par rapport aux objectifs de l'Etat.

Néanmoins afin de remédier à ces dernières, le système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques doit prendre en considération les éléments suivants :

- ❖ La vocation de service public et la notion d'intérêt général.
- ❖ La dépendance vis-à-vis du pouvoir politique.
- ❖ La multiplicité des modes d'intervention et les interactions entre les organisations du secteur public.
- ❖ Un territoire géographique limité, et une conjoncture non concurrentielle.

2.3. L'objectif de la performance au sein des établissements publics

La notion de performance publique a fait l'objet de plusieurs recherches qui ont lié ce concept aux circonstances de l'environnement dont lequel opère l'organisation. Affectée d'une grande ambiguïté, la performance publique inclue différents acteurs, son caractère multidimensionnel regroupe non seulement l'aspect financier, mais également une épaisseur environnementale et sociétale.

Tandis que la création de la valeur est associé à la maximisation du profit au niveau du secteur privé, le secteur public vise l'amélioration de la qualité des services rendus aux citoyens, bien que, ces deux secteurs partagent plusieurs similitudes, il s'agit de la production de produits et services sous contrainte des conditions financières et humaines, contrairement à une organisation du secteur public, une entreprise a pour objectif principal la rentabilité économique qui permet de garantir la pérennité de cette dernière. En revanche, le souci de maîtriser le déficit public d'une part, et l'amplification des objectifs sociétaux et

environnementaux de la part des entreprises font ressortir un point de convergence entre ces secteurs.

La performance publique peut être définie comme étant la capacité de satisfaire l'intérêt général tout en présentant un service de qualité, répondant aux besoins des différentes catégories de citoyens tout en réduisant le déficit public à travers l'optimisation des dépenses publiques, et la plupart des auteurs qui ont abordé le sujet de la performance du secteur public ont mis le point sur trois caractéristiques de cette dernière, à savoir : l'efficacité qui est le rapport entre les moyens alloués et les résultats obtenus, l'efficacités qui est le rapport entre les objectifs fixés et les réalisations et la qualité de service rendu.

Cependant la performance au sein des organisations publiques est difficile à atteindre vu que ces dernières ne choisissent pas sa clientèle, alors que les entreprises adoptent des stratégies de segmentation des clients (Galdemar & al., 2012).

3. Contrôle de gestion et la performance du secteur public:quelle interdépendance ?

3.1. Fondements Théoriques

Afin d'expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance les chercheurs utilisent souvent la théorie de l'agence. Néanmoins, nous pensons qu'il est pertinent d'ajouter la théorie de l'apprentissage au niveau de notre étude.

3.1.1. La théorie de l'agence

Développée par l'école néoclassique, la théorie de l'agence constitue la perspective théorique la plus dominante en ce qui concerne l'analyse microéconomique de l'entreprise (Jensen & Meckling, 1970) et se base sur l'analyse de la relation d'agence définie comme étant un contrat de délégation de nature décisionnelle par lequel une personne a recours aux services d'une autre personne afin de réaliser en son nom une mission précise (Jensen & Meckling, 1976). Cette théorie a pour objectif principal, de mettre en exergue la pratique et les types des contrats régissant la relation entre le principal (Celui qui délègue) et l'agent (à qui l'on délègue).

Au niveau du secteur public, le processus contractuel peut être sous forme d'une convention liant différentes parties qui ont un objectif commun, ou bien sous forme d'un engagement réciproque dont les droits et obligations de chaque partie sont cités au niveau du contrat.

De là, on constate que pour le cas du secteur public la contractualisation est une manière de responsabilisation des agents sous forme de contrat au niveau duquel sont précisés les différentes règles en jeu : Qui, fait, quoi ? Quel est le degré de son autonomie ? Quels sont les

objectifs à atteindre ? et par quel moyens ? Tout en mentionnant, que de ce par ce contrat qu'on parvient à définir les modes de contrôles prévus pour vérifier l'atteinte des objectifs fixés.

3.1.2. La théorie de l'apprentissage

L'apprentissage peut être défini comme le processus à travers lequel un individu acquiert du savoir et des connaissances et se caractérise par un changement au niveau de la possession. Ce changement affecte la connaissance d'un individu ou d'une structure et il est causé par ses expériences.

Dans ce cadre il est adéquat de signaler que parmi les théories d'apprentissage les plus connues, il existe les théories cognitives. Ces dernières s'attardent à étudier les mécanismes internes qui sont responsables de l'apprentissage et de la connaissance. En sciences sociales, l'accent est mis sur l'apprentissage collectif ou organisationnel: «Les théories cognitives s'intéressent à l'individu dans le processus d'apprentissage tandis qu'en contrôle, le champ de littérature portant sur l'apprentissage s'est amplement concentré sur un niveau d'analyse organisationnel.

Certains chercheurs (Solle & Rouby, 2003; Dambrin & Laning, 2008; Simons, 1990; Lorino, 2001) ont associé la notion de la performance à celle de l'apprentissage. Dans ce sens Lorino a signalé qu'au contraire du contrôle de gestion traditionnel généralement structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne des organisations inclut une autre dimension vue comme indispensable à la performance construite collectivement au sein d'une organisation, il s'agit de l'apprentissage organisationnel (Lorino, 2001). Solle et Rouby ont conclu que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective qui se conclut par l'apprentissage collectif (Solle & Rouby, 2003).

D'après les approches cognitives, il existe des contrôles émergents et cognitifs. Pour Simons les outils de contrôle peuvent être définis comme étant un langage comptable qui a deux fonctions : un premier langage coercitif qui mène un pilotage automatique fondé sur les systèmes de contrôle diagnostique et rendant les tâches automatisées permettant une libération de l'attention des gestionnaires et un deuxième langage émancipateur, basé sur les systèmes de contrôle interactifs, qui structure les interactions et favorise l'instauration d'un champ d'apprentissage (Simons, 1990). Donc, le système de contrôle de gestion a passé d'un contrôle mécanique à un contrôle interactif (Dambrin & Laning, 2008), qui favorise la notion de l'apprentissage plus que la contrainte. Il s'agit donc du contrôle programmé, qui s'oppose au



contrôle interactif et qui sont deux langages différents (Simons ,1990). Dans ce sens, Lorino ne partage pas le concept du contrôle de gestion traditionnel qui met l'individu sous via des outils généralement non acceptés par ce dernier ou mal interprétés. C'est ce que l'auteur nomme «responsabilisation individuelle», qui s'oppose au processus d'apprentissage organisationnel (Lorino, 2001). Selon Simons, le «contrôle interactif» met l'acteur au cœur des dispositifs de pilotage des organisations. Les dirigeants utilisent de façon interactive des dispositifs de contrôle pour attirer l'attention de l'organisation quant aux incertitudes stratégiques (Simons, 1995).

3.2. Recherches théoriques et empiriques réalisées sur le rapport entre le contrôle de gestion et la performance

Depuis l'apparition du modèle du New public management et la gouvernance publique, le débat sur le contrôle de gestion, et la performance est en vogue dans le secteur public.

Le contrôle de gestion et la performance sont deux concepts extrêmement liés. En effet, le contrôle de gestion vise la recherche de la performance, dans ce sens plusieurs chercheurs tel que ont étendu ses limites et l'ont considéré comme le pilotage ou management de la performance (Orley 1999 & Lebas 1995).

D'autre part, certaines recherches théoriques et empiriques ont été effectuées sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance. En l'occurrence, Meyssonier et Rasolofo-Dastler, ont étudié la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans le cas où l'entreprise fixe, en même temps, des objectifs de responsabilité sociale et globale.

leur étude a montré, que l'entreprise utilise principalement des indicateurs de gestion financiers et non financiers (sociétaux) d'une façon intégrée et cohérente dont l'objectif principal est l'atteinte d'une performance économique (Meyssonier & Rasolofo-Dastler, 2008). Dans ce sens ,l' étude réalisée par Bozec, Breton et Côté a prouvé que lorsque l'entreprise publique fixe les même objectifs que l'entreprise privée (rentabilité financière et maximisation du profit), elle peut atteindre un niveau de performance identique à celui d'une entreprise privée (Bozec, Breton et Côté ,2002). Cela signifie que le contrôle de gestion peut être mis en place au sein des organisations du secteur publiques et peut même atteindre des objectifs non financiers (à but non lucratif) avec la même cadence de l'atteinte des objectifs financiers .Donc , parmi les outils de pilotage de la performance les plus pertinents on trouve le tableau de bord prospectif (équilibré) , appelé aussi Balanced Scorecard, lequel est conçu par Kaplan et Norton qui ont indiqué que cet outil peut être intégré avec succès au sein

organisations publiques à condition de l'adapter aux particularités de l'entreprise publique (Kaplan & Norton, 2001).

Cappelletti et Khouatra ont réalisé une recherche sur la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des entreprises de petite taille (entreprises libérales). L'étude consistait à mettre en place un système de contrôle de gestion au sein de 350 offices de notaire en France sur une période de six ans. L'analyse a porté sur cinq variables explicatives de la réussite de l'implantation, à savoir les compétences de l'intervenant; la taille de l'entreprise; l'implication du dirigeant de l'entreprise; les compétences en contrôle de gestion du dirigeant et les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise. L'intérêt porté à ce type d'organisations est justifié par le fait que jusqu'à une date récente, elles n'étaient pas concernées par le système de contrôle de gestion. Les résultats de l'étude ont montré que le contrôle de gestion peut être un facteur d'amélioration de la performance sociale et économique des entreprises de petite taille (Cappelletti & Khouatra, 2009). Dans ce sens Cappelletti, Khouatra et Drevet ont mené une étude sur la mise en place d'un système de contrôle de gestion au niveau d'une organisation publique française et ça a concerné, plus précisément le domaine de la comptabilité analytique notamment le calcul des coûts. Ce travail est sous forme d'une étude de cas qui se base sur une approche sociotechnique, l'auteur vise à étudier la réaction des acteurs quant au processus d'instrumentation (création d'un outil de calcul de coûts de service public d'élimination des déchets). La réussite de ce processus au sein d'une organisation publique tel que l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie, nécessite une implication et une motivation des acteurs, dans le cas contraire, ils pourraient rejeter les outils de contrôle de gestion (Cappelletti et Khouatra 2008, Drevet, 2011).

Conclusion

La modernisation du secteur public, inspirée du paradigme du New public management, se caractérise par l'adoption de nouvelles méthodes de gestion publique dont l'implantation du système de contrôle de gestion est considérée comme le symbole le plus marquant. Cette approche place la performance au cœur de l'action publique et conduit de plus en plus les organisations publiques, à intégrer des méthodes et des outils inspirés de ces principes.

Notre recherche constitue un prolongement des travaux scientifiques qui ont abordé la question de la relation entre la mise en place d'un système de contrôle de gestion et l'atteinte

de la performance, en effet plusieurs chercheurs ont traité ce sujet au niveau des recherches précédentes (Bozec, Breton et Côté 2002 ; Rasolofo-Dastler 2008 ; Cappelletti et Khouatra 2008 ...), Bien que notre travail a visé un contexte particulier et différent qu'est le secteur public.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. (1998). La fonction contrôle de gestion ».Edition Publi Union.
- Berland, N. & Simon,FX .(2010).Le Contrôle de gestion en mouvement etat de l'art et meilleures pratiques .Edition Eyrolles.
- Bourguignon,A.(1995).Peut-on définir la performance ? . Revue Française de Comptabilité.
- Bouquin, H. (2006).Le contrôle de gestion .Edition Puf.
- Bozec,R.Breton,G. & Coté,L.(2002).The performance of StateOwnd Entreprises Revisited. Financial Accountability & Management.
- Cappelletti,L. & Khouatra, D. (2009). L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales : cas des offices de notaires. Association Francophone de Comptabilité.
- Dambrin, C. & Laning,H. (2008).Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétiennees.Revue de Comptabilité, contrôle et audit, n°3, pp. 113-140.
- Demeestère, R. (2005).Le contrôle de gestion dans le secteur public. Édition L.G.D.J.
- Gibert,P.(2008).Tableaux de bord pour les organisations publiques. Paris : Dunod, impr.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, Agency costs and ownership structure. Journal of Financial Economics.
- Kaplan,R. & Norton,D. (1992) .The balanced Scorecard , measures that drive performance . Harvard Business Review.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategie Management: Part I. Accounting Horizons 15 (1): 87-104

- Lande,E. & B,Dreveton. (2011).La performance des organisations publiques : le cas des universités. Management & Economie.
- Lebas,M. (1995).Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie, Revue Française de Comptabilité, n° 265, mars, pp 35-48.
- Lorino, P. (2001). Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par le processus et les compétences . Edition d'organisation.
- Lowe, E.A. (1971). On the Idea of a Management Control System: Integrating Accounting and Management Control. Journal of Management Studies 8 (1), 1–12.
- Solle, G. & Rouby, E. (2003). De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion : quelles propositions? . Association francophone de comptabilité.
- Simons, R. (1990). The role of MCS in creating competitive advantage: new perspectives.Accounting, Organizations and Society.
- Simons,R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems.Strategic Management Journal.
- Zouidi, L. (2013), La contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration du secteur public.