

Contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : cas de la région Fès-Meknès

Management control and performance of local authorities. Case of the Fès -Meknès region

EL Azzaoui Aicha

Professeur chercheur FSJES- Fès

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Ichou Radia

Professeur chercheur FSJES-Meknès

Université Moulay Ismail

Date de soumission : 13/01/2021

Date d'acceptation : 21/02/2021

Pour citer cet article :

EL Azzaoui A. M & Ichou R. A (2021) «Contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : cas de la région Fès-Meknès», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 4 : Numéro 1 » pp : 874-893.

Résumé

Depuis les années quatre-vingts, le contrôle de gestion a connu un essor remarquable au sein des organisations publiques, et plus particulièrement les collectivités territoriales. Dans cette perspective, ces dernières deviennent de plus en plus soucieuses de concilier entre satisfaction des citoyens et rationalisation des dépenses. Cette nouvelle exigence s'explique largement par le grand défi de passer d'une logique de moyens à une logique de résultats et de performance managériale. L'objectif ultime de cet article est de poser la problématique du développement des pratiques et des outils de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. Pour cela, nous procédons à l'édification du cadre analytique qui vise essentiellement à garantir la performance des collectivités territoriales. D'un point de vue théorique, notre étude s'appuie sur l'intersection d'une double sphère (juridique et de gestion). L'importance de notre recherche réside essentiellement dans l'intérêt majeur de poser les jalons d'un contrôle de gestion performant au sein des collectivités territoriales. Ce papier vise essentiellement à analyser l'impact d'un système de contrôle de gestion sur les performances des six collectivités territoriales dans la région Fès-Meknès.

Mots clés : contrôle de gestion, collectivités territoriales, performance, région Fès-Meknès, pratiques managériales

Abstract

Since the 1980s, management control has grown remarkably within public organizations, and more particularly local authorities. In this perspective, the latter have become increasingly concerned with reconciling citizen satisfaction and rationalization of expenditure. This new requirement is largely explained by the great challenge of moving from a logic of means to a logic of results and managerial performance. The ultimate objective of this article is to raise the issue of the development of management control practices and tools within local authorities. To do this, we are building the analytical framework which essentially aims to guarantee the performance of local authorities. From a theoretical point of view, our study is based on the intersection of a double sphere (legal and managerial). The importance of our research lies primarily in the major interest in laying the groundwork for effective management control within local authorities. This paper essentially aims to analyze the impact of a management control system on the performance of the six local authorities in the Fez-Meknes region.

Keywords: management control, local authorities, performance, Fès-Meknes region, managerial practices.

Introduction

Depuis les années 80, on assiste souvent à un renforcement de la décentralisation au sein des organisations et plus particulièrement les collectivités territoriales. En ce sens, la décentralisation peut être entendue, selon Dupuis et Guédon (1991) comme étant la technique d'organisation administrative visant « *l'attribution d'une certaine autonomie à des collectivités qui administrent librement par des conseils élus, sous le contrôle du gouvernement* ». Dans cette approche, elle vise donc un transfert de compétence du niveau central vers les institutions locales ou décentralisées. La décentralisation recouvre plusieurs aspects. On distingue la décentralisation politique (ou démocratie), la décentralisation administrative (ou déconcentration) et la décentralisation fiscale (Manor, 1999). Dans un contexte devenu de plus en plus complexe, la décentralisation a été connue comme une alternative à plusieurs problèmes d'ordre administratif et de gouvernance et doit être comme un véritable outil visant le développement territorial. En ce sens, Blair (2000) soutient la thèse selon laquelle « *la décentralisation est un moyen d'améliorer la performance dans la réduction de la pauvreté et que ses bénéfices incluent l'amélioration de l'efficacité des services publics offerts, elle doit permettre de distribuer des services plus appropriés, une meilleure gouvernance et l'habilitation des citoyens locaux* ».

Très souvent, la décentralisation se veut comme la pierre angulaire de la bonne gouvernance qui fait la promotion à la fois de la responsabilité territoriale des gouvernements locaux et la transparence, en octroyant des droits politiques à la population locale (Francis & James, 2003; Wollmann, 2006).

Pour atteindre ces objectifs de la décentralisation, des dispositions doivent être mises en place pour une meilleure prise de décision par rapport, d'une part à l'allocation et l'utilisation des ressources, l'organisation des gouvernements locaux, une participation efficace des populations et d'autre part, par rapport à l'évaluation des diverses actions publiques. Il s'agit essentiellement, pour les collectivités territoriales de trouver des solutions à des problèmes de performance et du pilotage de la performance. En suivant la théorie du fédéralisme budgétaire (Emilie Caldeira, Grégoire Rota-Graziosi, 2014), la décentralisation peut avoir des impacts sur trois dimensions: allocation des ressources, redistribution et stabilisation de l'activité économique.

Depuis les années 90, un fort débat a été accordé au problème de la performance des organisations gouvernementales en générale et celle des collectivités territoriales en

particulier. En ce sens, différents indicateurs et outils ont été élaborés pour appréhender la qualité de la prise de décision au niveau territorial. Dans cette approche, on est passé des outils classiques comme le budget traditionnel, la planification, le budget programme, la gestion par objectif, la performance à base budgétaire, le benchmarking à des outils plus intégrateurs et plus modernes. L'objectif est d'essayer de comprendre comment et pourquoi mesurer la performance des organisations du secteur public (Heinrich, 2002). Bien que ces différents outils ont connu une évolution dans le pilotage de la performance du secteur public, leur adoption, implémentation et opérationnalisation sont soumises à des contraintes de divers ordres, véhiculées à travers deux approches que sont : l'approche contingente et l'approche institutionnelle.

La théorie de la contingence à vocation comptable prétend qu'il n'existe aucun système universel de contrôle de gestion applicable à toutes les situations. Dans cette approche, elle stipule que les choix techniques appropriés de contrôle pourraient dépendre des circonstances environnementales spécifiques d'une organisation (Otley D., 1999).

Quant à la théorie institutionnelle ajoute l'intérêt et le pouvoir des différents partenaires à l'analyse organisationnelle. En d'autres termes, ces facteurs de la vie organisationnelle, souvent absents ou moins accentués dans l'approche rationnellement instrumentale, guident plusieurs récentes recherches sur la mesure de performance multidimensionnelle. En ce sens, Scott (1987) définit la performance comme étant des facteurs institutionnels qui visent essentiellement la réalisation des intérêts poursuivis par les organisations.

Plus fondamentalement, les théories contingente et institutionnelle très capitales dans la conception, l'implémentation et l'exploitation des outils de performance des collectivités territoriales ne sont pas de la portée du présent article qui a pour but essentiellement de faire le point de la littérature sur les différents outils de performance utilisés dans les collectivités territoriales. Pour ce faire ce présent travail tourne autour de trois points essentiels suivis d'une conclusion.

Ainsi, une question qui nous interpelle :

Comment est ce que le contrôle de gestion contribue-il à une meilleure gestion de l'affaire publique pour aboutir enfin à des collectivités territoriales performantes ?

Pour répondre à cette question majeure, dans un premier point (1) nous aborderons le concept de la performance des collectivités territoriales, dans un second (2) nous présenterons l'évolution dans le temps des différents outils de performance des collectivités territoriales et dans un troisième point (3) nous ferons l'état des outils par finalité et mission.

1. La performance des collectivités territoriales

1.1. La performance des collectivités territoriales : un concept multidimensionnel

Une lecture multidisciplinaire nous apprend que le concept de performance est multidisciplinaire. En ce sens, son contenu est variable et entraîne des pratiques différentes, notamment en ce qui concerne sa mesure. Dans ce sens, cette notion ne se laisse pas canaliser par une définition acceptée de tous.

Ainsi, Bourguignon (1995) soutient l'idée selon laquelle « tout se passe comme si le sens du mot performance en devienne superflu ». Dans le même ordre d'idée, les économistes et gestionnaires distinguent trois performances (Bouquin, 1989) : celle qui mesure le rapport entre les ressources mises en œuvre par l'entreprise et les résultats, l'efficacité. Celle qui est traduite par la qualité des anticipations réalisées par les gestionnaires décideurs et elle se mesure par l'écart entre les objectifs visés et les résultats obtenus, l'efficacités.

Dans ces approches, la mesure de performance permet par ailleurs de prendre en compte des facteurs comme la qualité que la notion d'efficacité laisse de côté. Ensuite, celle qui est traduite par le niveau d'adéquation entre les objectifs affichés et le contexte dans lequel, l'entreprise se trouve, la pertinence. Dans un autre sens, Gilbert (1986), prend en considération l'importance du contexte, définit la performance comme étant : « la pertinence dans les organisations publiques et plus particulièrement dans les municipalités en termes de rapport entre les moyens mis en œuvre et les objectifs définis ». Dans ce même secteur des gouvernements locaux, Hood (1995) définit la performance en termes d'économie: s'assurer qu'il n'y a pas plus d'argent dépensé que prévu ; d'efficacité: rapport input/output et d'efficacité: atteinte des objectifs dans la réalisation des besoins sociaux. Dans cette dernière décomposition, la performance se focalise sur l'atteinte d'une efficacité des coûts (Piotrowski et Rosembloom, 2002 ; Worthington, 2000).

Cette définition de la performance n'est pas la seule discutée dans la littérature. La performance a donc été aussi vue en termes de mesures. Ici, l'accent est mis sur les indicateurs de mesure de la performance.

1.2. Les indicateurs de performance des collectivités territoriales

Depuis les origines du contrôle de gestion, on assiste souvent à une succession de conception du terme performance. Premièrement on est passé d'une conception assimilant performance et réduction des coûts, à une définition plus large appréhendant la performance comme un couple coût/valeur. En ce sens, la performance a de ce fait plusieurs dimensions

complémentaires, qui doivent être hiérarchisées en cohérence avec la stratégie de l'organisation.

Dans le même sens, définir le concept de performance suppose de clarifier quels sont les bénéficiaires de la performance de l'organisation et quels sont les liens qui les unissent. Autrement dit, le contrôle de gestion n'est donc pas nécessairement focalisé sur la maximisation de la valeur pour les actionnaires, la performance pouvant avoir un spectre plus large incluant d'autres parties prenantes. Dans parle souvent d'une nouvelle conception de performance globale ou multidimensionnelle. En se sens, elle a été traditionnellement appréhendée par des indicateurs de type financier : chiffres comptables, indicateurs de profitabilité et de rentabilité. Plus récemment, l'EVA à été proposée comme une nouvelle mesure financière.

Dans cette approche, les indicateurs financiers axés sur des chiffres comptables ont des avantages : ils sont fiables et objectifs, et ils donnent une vision synthétique de la performance. Mais, ces indicateurs financiers présentent des limites

- ils focalisent l'attention des managers sur le court terme ;
- ils ne favorisent pas la réactivité, car les problèmes sont repérés très tard ;
- ils donnent une vision très agrégée de la performance, qui ne facilite pas l'analyse nécessaire au pilotage ;
- et enfin, les décompositions traditionnelles de ces indicateurs orientent souvent l'attention des managers vers la seule réduction des coûts.

Quant aux indicateurs non financiers sont appuyées par des méthodologies variées (Balanced Scorecard, méthode OVAR), mais dont les objectifs et les principes sont proches. En d'autres termes, ils complètent les indicateurs de résultat par des indicateurs portant sur les leviers d'action, plus réactifs, plus riches, et captant la performance à plus long terme. Dans cette approche, l'identification des leviers d'action pertinents repose sur une modélisation de la performance, c'est-à-dire l'établissement de relations de cause à effet entre les leviers mesurés et la performance recherchée. Un autre indicateur se développe est celui du BSC. Cette approche propose quatre catégories d'indicateurs, reliées entre elles par des relations de cause à effet :

- des indicateurs de résultat financier ;
- des indicateurs de satisfaction des clients ;
- des indicateurs liés aux processus internes ;

- des indicateurs d'apprentissage.

Quant à la méthode OVAR favorise une construction sur-mesure de l'outil, articulée autour de la clarification des objectifs et variables d'action de l'organisation.

Ainsi donc, la performance doit être vue dans une acception plus large, appréhendée à partir de sa dimension financière et opérationnelle (dimensions multiples). Dans ce sens, dans les organisations publiques telles que les collectivités territoriales, le système de mesure de la performance permet de réaliser quatre choses fondamentales:

- Aider les collectivités (région, province/préfecture et commune) à évaluer si la « valeur reçue » (contribution) de l'Etat central, des fournisseurs, des citoyens et des employés est conforme à celle qui est espérée d'eux ;
- Aider les collectivités à évaluer si la « valeur fournie » (besoin) aux citoyens et usagers est suffisante (par rapport à leurs besoins) pour qu'ils puissent continuer d'aider la collectivité territoriale à atteindre ses objectifs primaires ;
- permet aux collectivités de développer le design et l'implémentation du « processus d'efficience » (processus qui contribue aux objectifs secondaires) ;
- Soutenir les collectivités territoriales à évaluer leurs « propriétés stratégiques », c'est-à-dire aider l'organisation à évaluer ses planifications et ses contrats, à la fois implicites et explicites, qu'elle a négociés avec ses partenaires en l'aidant à évaluer l'effet des objectifs secondaires sur les objectifs primaires.

Il s'agit essentiellement nécessaire d'aller au-delà des indicateurs quantitatifs financiers pour appréhender la performance de l'organisation en termes d'indicateurs qualitatifs non financiers plus stratégiques qui plongent l'organisation dans le moyen et long terme (Kaplan et Norton, 1992). Dans cette approche, les techniques (financières et non financières, quantitatives et qualitatives) de performance sont aussi d'une importance capitale pour les gouvernements locaux. En ce sens, leurs ultimes buts sont d'atteindre l'accountability (responsabilité) administrative, l'efficacité et l'efficience managériale et opérationnelle, meilleure qualité des services pour gagner la confiance des citoyens. En plus, Ammons& Rivenbark (2008) soutiennent l'idée selon laquelle la mesure de la performance semble être la meilleure méthode pour atteindre une grande responsabilisation dans les organisations locales.

De cette décomposition, nous pouvons comprendre que les indicateurs non financiers sont moins faciles à mesurer (Pollitt, 1986), ils ont un impact significatif sur la performance financière (Saïd A. A. et al., 2003 ; Banker et al., 2000 ; Ittner C. et Larker D., 2003) et sur la qualité des décisions dans une organisation (Kelly K. O., 2007).

Si en prenant en considération ces deux types d'indicateurs (financiers et non financiers) de performance par rapport au champ des collectivités territoriales, Ammons D. N. (1995) propose quatre catégories d'indicateurs de performance : charges de travail, efficacité, efficience et productivité. Selon le même auteur l'efficacité (efficiency) mesure le reflet de la relation entre la production et la quantité de ressources utilisées pour leur production. L'efficience (effectiveness) peut se rapporter à la qualité du service fourni. Elle permet de refléter l'étendue dans laquelle les objectifs ont été atteints. La productivité quant à elle combine l'efficacité et l'efficience dans un seul indicateur.

Malgré l'importance capitale des indicateurs de performance, dans le pilotage d'une organisation, ils ne constituent pas des panacées. Ainsi, la conception, l'implémentation et la mise en œuvre des indicateurs de performance doivent bénéficier de la part des managers une attention particulière (Dooren Van Wouter, 2005). Pour être utiles et efficaces, les indicateurs de performance doivent être appropriés, fiables, opportuns, résistants aux comportements pervers, complets et détaillés.

Dans cette approche, ils doivent être non redondants, sensibles aux coûts, spécifiques et focalisés sur des aspects contrôlables de la performance (Ammons, 1995 ; Wholey & Hatry, 1992). De cette définition, nous comprenons que l'évaluation de la performance des collectivités territoriales a été aussi d'un grand intérêt pour les chercheurs et les consultants au cours des dernières décennies.

Plusieurs auteurs comme Poister & Streib (1999) soutiennent la thèse selon laquelle la mesure de la qualité des services et programmes territoriaux est l'une des difficultés les plus courantes dans la mesure des performances de ces organisations. Il semble approprié et opportun aux spécialistes de prendre au sérieux cette question. En d'autres termes, Ces derniers doivent suggérer un cadre pour classifier et clarifier la qualité des services locaux, facilitant ainsi, la comparaison de performances pour que la mesure de l'efficacité et celle de l'efficience des résultats soient acceptées (convenues) sur un service.

Comme dernier mot de la littérature, nous disons que la performance des collectivités territoriales peut être vue en termes d'objet de la performance. Dans ce sens, l'évaluation de la performance peut être basée sur l'input, l'output ou sur l'outcome. Un autre auteur, Hatry

(1999) estime que la mesure de l'outcome capte les résultats ou les conséquences des services délivrés qui sont pertinents pour le public et les consommateurs.

Ainsi, l'outcome vise la réalisation d'un objectif social. Mais parce que les conséquences de certains services peuvent apparaître à des horizons plus ou moins lointains, il distingue : Les outcomes intermédiaires qui sont des résultats intermédiaires qui sont espérés pouvoir conduire à l'outcome final. L'outcome final quand à lui, mesure le résultat du programme ou service qu'il soit celui désiré ou non désiré, voulu ou non voulu. Dans le même sens, Kelly M. S. et Swindell C. (2002) affirment que l'outcome est une mesure de la performance interne et externe alors que l'input est la mesure d'une performance strictement interne (mesure de la charge du travail par exemple).

Hatry(1999) définit la mesure de l'output comme captant la quantité de produits ou services complets délivrée alors que la mesure de l'input indique la quantité de ressources et effort organisationnel investie pour offrir un certain service.

De ces définitions, nous disons que si la mesure de l'outcome se rattache à l'accomplissement d'un objectif social, sa finalité est alors la satisfaction des besoins du public ou des citoyens.

Plus fondamentalement, l'accomplissement de cet objectif social doit recueillir l'assentiment de ces clients usagers électeurs. D'où la prise en compte des indicateurs de la satisfaction, de l'étude de la citoyenneté et de participation des citoyens dans les mesures de performance.

1.3 La participation des citoyens au centre de performance des collectivités territoriales

Ces dernières décennies, on assiste souvent au débat sur la participation des citoyens dans le processus de prise de décision. Dans ce contexte, la problématique de la citoyenneté dans l'évaluation de la performance des organisations publiques a connue aussi un regain d'intérêt au cours de ces dernières années. Dans cette approche, Folz (1991) défend l'idée selon laquelle la participation des citoyens à l'évaluation de l'action publique est la pierre angulaire du succès des services co-produits collectivement.

D'autres auteurs comme Kelly & Swindell (2002) trouvent une corrélation faible entre la mesure administrative de l'input et la satisfaction des citoyens, mais une corrélation plus forte entre la mesure administrative de l'output et la satisfaction des citoyens.

Malgré ces corrélations contradictoires, les auteurs suggèrent l'intégration de l'étude de la citoyenneté comme composante fondamentale d'un programme complet d'évaluation de la performance des services de proximité.

Dans le même sens, des auteurs comme Melkers et Willoughby (2005) défendent la thèse selon laquelle l'intégration de la mesure de la satisfaction et de la participation des citoyens dans les indicateurs de performance sont des dimensions cruciales en estimant que la mesure de la participation et de la satisfaction des citoyens sont des indicateurs pertinents dont on doit tenir compte dans la conception de tout modèle de mesure de la performance dans les gouvernements locaux.

Très souvent, tous ces indicateurs qu'ils soient financiers ou non financiers, qualitatifs ou quantitatifs, qu'ils soient des indicateurs de mesure de l'input, de l'output, de l'outcome ou de la productivité, sont véhiculés à travers des outils de contrôle de gestion. Plus spécifiquement, l'idée fondamentale est que le souci des chercheurs est de prendre en compte tous les aspects de la vie organisationnelle des collectivités territoriales a fait évoluer de façon constante la nature et la mission des outils de pilotage de la performance.

2. Les outils de mesure de la performance au sein des collectivités territoriales

Depuis les années 90, la mesure de la performance locale (ou territoriale) est un outil important de management et de responsabilité (Brown et Pyers, 1988 ; Poister et Streib, 1999 ; Wholey et Hatry, 1992). Dans ce contexte, les gouvernements locaux sont encouragés à adopter des outils de pilotage de la performance. Au Maroc, et depuis plusieurs années, la performance est au centre de plusieurs projets de modernisation et de restructuration des organismes publics, notamment les collectivités territoriales. Ces dernières sont censées de gérer plusieurs contraintes :

- continuité des services publics locaux et satisfaction des usagers ;
- exigences croissantes des usagers sur la quantité et la qualité des services ;
- raréfaction des ressources ;
- reddition des comptes justifiant les actions entreprises ...

En ce sens, la légitimité d'une action publique est soumise à « un devoir de rendre compte » (Busson-Villa, 1999) qui doit justifier les résultats ou les performances réalisés. Dans cette approche, la performance dans les organisations publique a pris de l'ampleur surtout avec l'avènement de la gestion par résultats (GPR). Dans ce sens, il s'agit donc d'un mode de gestion qui se base sur l'amélioration de la performance publique par le progrès du service rendu au citoyen (Biondi et al. 2008).

En d'autres termes, elle permet d'atteindre l'efficacité et l'efficience dans la gestion de l'affaire publique à travers le recours à un système de performance axé sur des indicateurs essentiellement quantifiables et financières.

Plus particulièrement, au Maroc, l'Etat a mis en place une panoplie de mesures visant la modernisation et la promotion des collectivités territoriales :

- Les chartes communales de 2002, 2009 ;
- la nécessité pour chaque Président communal de tenir un plan de développement socio-économico-culturel local ;
- le projet de gouvernance territoriale et la stratégie lancée par le Ministère de l'intérieur en mai 2009 baptisée « commune à l'horizon 2015 » ;
- et enfin, les nouvelles lois organiques de 2015 relatives aux régions, préfectures/provinces et communes ;

Dans cette approche de gestion des affaires de proximité, l'adhésion des collectivités à la GPR reste à son état embryonnaire. En ce sens, celles-ci disposent des systèmes d'information et de contrôle mais ils ont plus une mission de reporting que de pilotage.

Partant de ce constat, notre travail a pour but de proposer une batterie d'indicateurs idéaux types en tant que noyau dur du système d'information et de contrôle permettant d'une part, une meilleure consécration de la nouvelle logique axée sur les résultats, et d'autre part, de surmonter les limites des systèmes de contrôle et d'information comptable en vigueur.

2.1. La gestion par les résultats est au centre de la gestion de l'affaire publique

Depuis les années 70, la nouvelle gestion publique est d'inspiration néolibérale (Marrien, 1999), mais ses percepts ne sont mis en application qu'à partir des années 80 et années 90. Elle est apparue dans un contexte marqué par la raréfaction des deniers publics et la contestation de la légitimité de l'action publique (Guenoun et Salery, 2009).

Dans cette approche, la NGP, Selon Bezes (2005, p. 28), désigne « *un ensemble hétérogène d'axiomes tirés de théories économiques, de prescriptions issues de savoirs de management, de descriptions pratiques expérimentées dans des réformes (notamment dans les pays anglo-saxons) et de rationalisations doctrinales réalisées par des organisations transnationales (OCDE, Banque mondiale, etc.)* ». De cette décomposition,

nous concluons que la NGP puisse ses fondements théoriques sur de nombreux courants de pensée : courant néoclassique, théorie de l'agence, théorie de public choice, théorie des coûts de transaction...

Très souvent, la thèse fondamentale défendue par ce courant est d'instituer l'entreprise en modèle de référence à méditer (Desmarais et al. 2007). Les partisans de ce courant pensent que pour rompre avec les pratiques classiques jugées inefficaces, rigides et non innovantes, le secteur public doit intégrer les outils et les méthodes de management du secteur privé. Malgré les controverses à l'encontre de cette vision, le mouvement de la « managérialisation » (Chatelain - Ponroy, 2009) de secteur public est devenu un fait réel. En effet, la nouvelle gestion publique constitue actuellement une référence pour plusieurs programmes de réformes et de modernisation de secteur public dans le monde. Certains même ont qualifié ces réformes de véritable « révolution copernicienne » (Visscher et Varone, 2004). La NGP peut être vue comme le fruit d'une vague de critiques à l'égard du modèle bureaucratique – webernien (Waintrop et Chol, 2003). Les tenants de ce courant rejettent les principes sur lesquels se base le modèle bureaucratique, notamment la hiérarchisation des fonctions, la professionnalisation et l'impersonnalité des règles et procédures, et proposent d'autres principes alternatives :

- Nécessité d'introduire des mécanismes de marché dans toutes les organisations publiques, y compris les organisations d'intérêt général définies autrefois comme des organisations de l'Etat-providence (création des quasi - marchés). On part ici de l'idée de la supériorité du marché sur tout autre système de régularisation et particulièrement le système basé sur la régularisation par la hiérarchie et les procédures bureaucratiques (Merrien, 1999)- La décentralisation des tâches administratives et la délégation de la gestion au niveau le plus bas par la création des agences fonctionnelles plus autonomes et plus flexibles.

Le but fondamental est de responsabiliser plus les acteurs en contact avec les utilisateurs des services tout en leur accordant une marge de manœuvre encourageant l'esprit entrepreneurial (Farnham, 1996). La décentralisation vise également la séparation entre le niveau stratégique, qui relève du pouvoir politique, et le niveau opérationnel, qui est sous la responsabilité de l'administration .

- La recherche de l'excellence via l'instauration une culture qualité au sien des organisations. Les utilisateurs des services sont considérés comme des clients qu'il faut

satisfaire par l'adaptation des services offerts à leurs besoins. En se basant sur ces principes, la NGP reconnaît explicitement que la modernisation passe par l'introduction de la logique de gestion et la libération de l'esprit d'entreprise à l'ensemble de secteur public (Bezes, 2005) qui constitue une occasion extraordinaire pour introduire des changements sur le plan des structures, du fonctionnement et de la culture des organisations publiques (Mazouz et Rochet, 2005). L'adhésion aux valeurs de l'entreprise oblige les organismes publics à rompre avec les anciennes pratiques administratives dont la légitimité se jouait davantage sur l'application stricte des procédures et règles institutionnelles (Bastien, 2010) et sur une redistribution des ressources collectives définies par un cadre politico juridique centralisé (Bernard 2009, Spanou, 2003) vers d'autres pratiques dont la légitimité dépend essentiellement des performances réalisées en termes d'efficacité et d'efficience. Les organismes publics doivent se conduire comme des entreprises en y imprégnant une culture de performance et en adaptant une gestion axée sur les résultats.

De ces définitions, nous pouvons conclure que :

 la performance ne pourrait être que financière :

Devenue de plus en plus à la mode, la gestion par résultats ou par performances est essentiellement un mode de gestion qui a pour but **d'atteindre l'efficacité et l'efficience dans la** gestion de l'affaire publique. Dans cette approche, l'efficacité permettant de mesurer la capacité d'une organisation à atteindre les objectifs alors que l'efficience traduit la capacité d'une organisation à minimiser les ressources employées pour atteindre les objectifs.

Plus fondamentalement, la mise en place de la GPR exige avant tout de fixer les objectifs qui sont très souvent quantifiables et de type comptable et financier.

Pour cela, le choix des objectifs quantifiables permet de faciliter énormément le suivi et l'évaluation des actions entreprises. En partant de l'idée qu'on ne peut gérer que ce qu'on pourrait mesurer. Quant aux données comptables et financières, elles permettent d'harmoniser les informations et de faciliter la reddition des comptes quelque que soit l'hétérogénéité des activités du secteur (Chatelain - Ponroy et Sponem, 2008).

En ce sens, le succès de l'approche par résultats est conditionnée par le degré d'intégration des principes de la NGP déjà évoqués, à savoir :

- l'autonomie ;

- la responsabilité ;
- la séparation entre le niveau opérationnel et le niveau stratégique et la recherche de la qualité.

de ces critères fondamentaux, la GPR permet de développer une forme de contrôle de gestion de type à posteriori et à distance dans une optique contractuelle associant le donneur d'ordre et l'exécutant et supposé renforcer l'autonomie des responsables-gestionnaires (Bezès, 2005).

Ainsi, malgré l'universalisation du concept de la GPR (Proulx et Machiavelli, 2005), les pratiques dans le monde diffèrent d'un pays à l'autre suivant le contexte politique, social et économique de chaque pays.

Dans notre pays, par exemple, les principes de démarche ont été appliqués dans le cadre budgétaire visant à établir un lien entre les dépenses publiques et l'atteinte des résultats. Dans ce sens, la réforme cherchait à renforcer l'efficacité de la dépense publique par le développement d'une budgétisation axée sur les résultats au lieu de celle axée sur les moyens. Dans cette approche, le budget n'est plus présenté suivant la nature économique ou administrative des dépenses, mais par rapport à la destination des dépenses suivant une logique de la planification stratégique : mission, programme et actions.

Dans ce contexte, la gestion par résultats, d'inspiration privée, permet d'intégrer un ensemble des méthodes et des outils du management ayant pour but la recherche de l'amélioration de la performance en privilégiant un contrôle d'efficacité et d'efficience au lieu d'un contrôle de régularité.

Très souvent, on est alors dans la logique des premières pratiques en matière de contrôle de gestion, vu comme processus permettant la confrontation des résultats et des objectifs.

Dans cette analyse, Anthony (1965) a déjà défini le contrôle de gestion comme « le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation ».

De cette décomposition, nous comprenons que cette approche a été très sévèrement reprochée puisque la performance est recherchée que dans sa dimension comptable et financière et le contrôle qu'il véhicule est de type à posteriori.

Très souvent, on fera référence à un modèle de fonctionnement de l'entreprise de type cybernétique qui considère le contrôle comme un processus de correction et d'ajustement des écarts entre les réalisations et les prévisions. Cette approche ne permet pas le développement des processus de création et d'innovation ou de l'apprentissage organisationnel puis qu'il prône une démarche beaucoup plus adaptative qui ne conduit pas au changement (Burlaud et Simon, 1997).

Sans nier l'importance de la performance économique et les mécanismes du contrôle à posteriori, le contrôle de gestion socioéconomique nous offre une autre vision de performance beaucoup plus large et d'autres modes de contrôle alternatifs.

2.2. Le contrôle de gestion socioéconomique est au centre de la gestion par les résultats

Notre but ici est de discuter de l'importance de la contribution de l'approche socioéconomique des organisations (en particulier les collectivités territoriales) dans ce nouveau mode de gestion dit basé essentiellement sur les résultats. En ce sens, cette approche s'étend aux autres dimensions de performance et propose d'autres formes de son pilotage.

Très souvent, cette approche socioéconomique des organisations est développée par H. SAVALL et son équipe de recherche ISEOR¹ suite à plusieurs études et recherche-interventions menées depuis 1976 tout en cherchant à comprendre les conditions d'efficacité et de stabilité d'un capitalisme responsable en antagonisme à la perversité du capitalisme spéculatif (Savall et Zardet, 2009).

Plus fondamentalement, l'idée de base sur laquelle repose l'approche socioéconomique c'est que toute organisation est génératrice spontanément de dysfonctionnements (Savall et Zardet, 2009).

En ce sens, ces derniers résultent très souvent d'une multitude d'interactions entre les structures et les comportements (Savall, 1975). Dans cette approche, les structures expliquent les conditions de vie au travail; elles peuvent être décomposées en cinq catégories : structures physiques, technologiques, organisationnelles, démographiques et mentales alors que les comportements des individus obéissent à cinq logiques :

¹L'Institut de Socio-Économie des Entreprises et des Organisations (ISEOR) est un centre de recherche à caractère scientifique et méthodologique français spécialisé dans la recherche en management, fondé en 1975. Il a été fondé en par Henri Savall, professeur émérite à l'université Lyon III Jean Moulin Il a pour directrice générale Véronique Zardet, professeur de sciences de gestion à l'IAE Lyon, université Jean-Moulin. Son directeur adjoint est Marc Bonnet, professeur de sciences de gestion, IAE Lyon, université Jean-Moulin.

logique individuelle, logique de groupe d'activité, logique de groupe d'affinité et logique collective.

De cette décomposition, nous disons que suivant la logique de l'approche, les dysfonctionnements expliquent largement un écart entre le fonctionnement souhaité, appelé ortho-fonctionnements et le fonctionnement constaté. Ils peuvent être classés en six catégories : les conditions de travail, l'organisation du travail, la gestion du temps, la communication - coordination - concertation, la formation intégrée et la mise en œuvre stratégique.

En plus, ces six éléments constituent à la fois des variables explicatives du fonctionnement et des domaines de solutions aux dysfonctionnements (Savall, 1995), et doivent alors faire l'objet d'une régularisation de fait de leur impact négatif sur la valeur ajoutée réelle et potentielle des organisations (Savall et Zardet, 2009).

Dans le même ordre d'idée et selon Savall et Zardet (1975, 2009), la régularisation des dysfonctionnements permet de générer des coûts qui grèvent la performance économique de l'organisation. Dans cette approche, ces coûts sont qualifiés par les auteurs des coûts cachés car, ils ne sont pas explicites dans les systèmes d'information usuel telle que le budget, la comptabilité générale, et la comptabilité de gestion.

Très souvent, pour évaluer ces coûts cachés, la théorie propose une analyse qui doit couvrir les indicateurs socioéconomiques suivants :

- **l'absentéisme ;**
- **les accidents du travail ;**
- **la rotation du personnel ;**
- **et la qualité des produits (biens et services) et la productivité directe.**

3. Méthodologie de recherche et résultats :

3.1.Méthodologie :

Pour mener à bien notre travail, nous avons fait une recherche sur le terrain. Pour cela, nous avons réalisé une enquête auprès de six collectivités territoriales (communes urbaines) appartenant à la région Fès-Meknès et un entretien semi-directif auprès des acteurs de ces collectivités. Très souvent, les acteurs interviewés sont des présidents et des chefs de services. En ce sens, quoique que cet échantillon soit petit, nous pensons que ce choix est largement significatif dans la mesure où les pratiques du contrôle dans les collectivités territoriales sont quasiment semblables.

En plus, ces collectivités sont régies par un même cadre réglementaire, en l'occurrence la nouvelle loi organique n° 14.113 *relative* aux communes et les textes des finances locales et de comptabilité publique.

Dans cette approche de collecte des données, et dans le but de faciliter au mieux la tâche aux répondants, nous avons choisi des questions fermées avec une marge d'explication en cas de besoin. En plus, nous étions obligés de leur expliquer d'abord les questions pour la simple raison le questionnaire comportait des concepts spécifiques qu'un interviewé ne pourrait pas assimiler.

3.2. Discussion des résultats :

Très souvent, les résultats de notre enquête montrent à bien les idées suivantes :

- **le système d'information** dans les ces communes traite essentiellement les informations de nature financière, les informations d'ordre non financière et quantitatives sont marginalisées. Alors, il s'agit, pour ces collectivités de développer une bonne structure qui cristallise la dématérialisation.
- Quant aux **supports utilisés**, ils s'inscrivent généralement dans une optique de reporting permettant seulement la diffusion de l'information mais n'aidant pas au pilotage. Donc, pour être à l'ère de la digitalisation, les six collectivités doivent mobiliser un système de pilotage qui répond et satisfait les parties prenantes.
- Et enfin, **la périodicité d'information** pose aussi problème car les actions correctives se font toujours tard.

En plus, l'enquête que nous avons menée avait pour objectif également de dresser un état des lieux du système de contrôle mis en place dans les collectivités territoriales. Notre évaluation s'est portée sur l'efficacité du contrôle externe par rapport au traitement des dysfonctionnements. Dans cette approche, ce choix s'explique essentiellement par l'importance du contrôle externe en contrepartie d'un contrôle interne très faible et beaucoup plus informel.

Conclusion

Dans ces dernières années, les chercheurs ont accordé un grand intérêt à la performance des collectivités territoriales. Ce travail a montré que le concept de la performance qui englobe

les aspects efficacité, efficience et pertinence des services publics offerts aux citoyens consommateurs a connu une évolution spectaculaire quant à son design, et sa mise en œuvre.

L'apport de cet article est de révéler les enjeux d'un contrôle de gestion performant et son rôle dans la performance des collectivités territoriales, tout en mobilisant le concept de performance sous le prisme des apports des nouvelles théories du management. Ainsi, le manque d'un système de pilotage performant, d'un bon système d'information et le manque de référentiels institutionnels constituent les principaux obstacles dans lesquels s'inscrivent les collectivités territoriales.

Dans cette approche, l'objectif premier des gouvernements locaux était de respecter les principes de base de la finance publique par le respect de l'orthodoxie financière par rapport aux recettes et aux dépenses des deniers publics locaux.

En ce sens, la mission dévolue au contrôle de gestion sera alors un contrôle de conformité qui va s'exercer exclusivement sous la forme d'audit et d'inspection.

Au Maroc, l'outil de contrôle utilisé à cette époque est constitué du reporting et du budget traditionnel qui visent atteindre une finalité éthique. Les autorités locales étaient jugées et intéressées sur la base de leur respect des règles et procédures de décaissement et d'encaissement.

Ainsi, les autorités élues sont confinées dans un rôle de législateur et les mangeurs dans un rôle d'application de la législation. La conception a évolué pour ouvrir une nouvelle approche dite approche de la rationalité.

Cette nouvelle approche sera animée par une finalité économique. Pour atteindre cette finalité, le contrôle de gestion aura deux missions fondamentales. En ce sens, la performance des collectivités locales sera vue en termes d'efficacité et d'efficience. L'évaluation de l'action publique locale sera faite de la mesure de l'input et la mesure de l'output.

Dans cette approche, les acteurs locaux vont se préoccuper dans un premier temps de gérer le coût des intrants et l'effort organisationnel consenti pour offrir un service ou un produit. L'objectif sera la minimisation des coûts sans tenir compte de la production. Des efforts sont faits pour développer des standards de coût unitaire. Les autorités élues vont s'atteler à allouer les ressources et les managers vont se préoccuper de la gestion des coûts. Le contrôle budgétaire va prendre la forme d'un contrôle des coûts et l'outil de contrôle de gestion sera un budget des inputs. Cette conception va montrer ses limites parce qu'elle ne permet pas réellement de juger les acteurs sur la base de leurs résultats

BIBLIOGRAPHIE

Bezes Ph., (2005), « Le renouveau du contrôle des bureaucraties », *Informations sociales*, n°126, pp : 26- 37.

Biondi Y., S. Chatelain- Ponroy, S. Sponem, (2008), « De la quantification comptable et financière dans le secteur public : promesses et usages de la gestion par les résultats », *Politiques et management public*, Vol.26/3, pp : 113- 125.

BLAIR, H. (2000). "Participation and accountability at the periphery: Democratic local governance in six countries," *World Development*, 28(1), 21-39.

Bourguignon A. (1995) « Peut-on définir la performance ? », *Revue Française de comptabilité* n° 269 Juillet-Août, p. 61-65.

Burlaud A., C. Simon, (1997), « Le contrôle de gestion », Collection Repères, La découverte, 124 pages.

Chatelain- Ponroy S., (2009), « Le recours à la métaphore : une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes ? », 30^{ème} Congrès de l'AFC, 27-29 mai, Strasbourg, 23 pages.

Chatelain- Ponroy S., S. Sponem (2009), « Culture du résultat et pilotage par les indicateurs dans le secteur public », in Bernard Pras (Coord.), *Management : enjeux de demain*, Vuibert, pp : 163- 171.

Chatelain- Ponroy S., S. Sponem, (2008), « Comme l'entreprise, l'Etat doit adopter une « culture du résultat » », in Petit bréviaire des idées reçues en management sous la direction d'A. Pezet et S. Sponem, la découverte, pp : 257- 267.

Emilie Caldeira, Grégoire Rota-Graziosi, (2014), « La décentralisation dans les pays en développement : une revue de la littérature », *Revue d'économie de développement*, N° 4, vol. 22, p. 5-37.

Hatry H. P. (1999) "Mini-symposium on intergovernmental comparative performance data", *Public Administration Review*, Vol. 59 n°2, p. 101-104

Savall H. (1975), « Enrichir le travail humain, l'évaluation économique », Dunod, 269 pages.

Savall H., (1995), « Contribution du management socio- économique dans la réorganisation des services hospitaliers », *Recherche en soins infirmiers*, n°2, septembre, p . 22- 24.

Savall H., V. Zardet, (2009), « Mesure et pilotage de la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise – résultats de recherches longitudinales », *Revista del Instituto Internacional de Costos*, n° 4, p. 7- 36.

Savall H., V. Zardet, (1992), « Le nouveau contrôle de gestion, méthode des coûts performances cachés », Editions comptables Malesherbes- Eyrolles, 399 pages.

Savall H., V. Zardet, (2003), « Maitriser les coûts et les performances cachés », Economica.

Wolmann, H., (2006), « Processus et politiques de ségrégation raciale aux Etats Unis », *Hérodote*, vol. 3, N° 122.