

La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales : Approche théorique

The contribution of management control to improving governance in local authorities: Theoretical approach

Salem Goumari, (Doctorant)

*Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Agadir
Université Ibn Zohr, Maroc*

Lhassane Jaouhari, (Professeur Habilité)

*Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion (LEREG)
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Agadir
Université Ibn Zohr, Maroc*

Adresse de correspondance : Faculté des Sciences juridiques Économiques et Sociales
B.P 8658 Cité Dakhla
Université IBN ZOHR
Maroc (Agadir)
80000
05-28-23-28-17. fax : 05-28-23-28-20.
salem.goumari@edu.uiz.ac.ma

Déclaration de divulgation : Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

Conflit d'intérêts : Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.

Citer cet article Goumari, S., & Jaouhari, L. (2020). The contribution of management control to improving governance in local authorities: Theoretical approach. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 1(3), 38-57. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4244417>

DOI: 10.5281/zenodo. 4244417

Published online: November 20, 2020

Copyright © 2020 – IJAFAME



La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales : Approche théorique

Résumé :

Suite aux crises financières qui ont marqué la dernière décennie ainsi que la remise en cause du contrôle des collectivités territoriales, les managers publics se concentrent sur le contrôle de gestion, comme mécanisme alternatif dans la gouvernance des collectivités territoriales. Ainsi, certains chercheurs s'interrogent-ils sur la traduction des outils de contrôle de gestion du secteur privé dans le secteur public. Dans ce contexte, nous allons étudier la compréhension de l'évolution de la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales à l'aide des approches novatrices.

Les questions de gouvernance invitent les chercheurs, les politiciens et les citoyens à la réflexion, étant donné que le concept occupe une place fondamentale dans le processus du management public. Dans ce cadre, des travaux de recherche et des études antérieures ont souligné le rôle du contrôle de gestion ainsi que sa contribution à la gouvernance des collectivités territoriales. Compte tenu de l'état des lieux de la question, nous étudierons l'évolution de la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion et leur contribution à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales. Nous explicitons ensuite la méthodologie poursuivie avant de présenter la discussion et les apports ainsi que les perspectives de cette recherche exploratoire.

Mots clés : Contrôle de gestion, traduction, gouvernance, collectivités territoriales.

Classification JEL : H83, M4.

Type de l'article : Article théorique.

Abstract:

Following the financial crises, which marked the last decade as well as the questioning of the control of local authorities, public managers are focusing on management control, as an alternative mechanism in the governance of local authorities. Thus, some researchers wonder about the translation of management control tools from the private sector into the public sector. In this context, we will study the understanding of the evolution of the implementation of management control tools in local authorities using innovative approaches.

Governance issues invite researchers, politicians and citizens to reflect, since the concept occupies a fundamental place in the process of public management. In this context, research work and previous studies have underlined the role of management control as well as its contribution to the governance of local authorities. Given the current state of affairs, we will study the evolution of the implementation of management control tools and their contribution to improving governance in local authorities. We then explain the methodology pursued before presenting the discussion and the contributions as well as the perspectives of this exploratory research.

Keywords: Management control, translation, governance, local authorities.

JEL Classification: H83, M4.

Paper type: Theoretical Research.

2. Introduction

Vers les années 80, la nouvelle gestion publique est importée du privé au public. Cette importation était motivée par l'amélioration de la performance organisationnelle. Ce transfert marque une réforme managériale marquée par des changements et des transformations. Ces dernières sont dues, de prime abord, aux outils de contrôle de gestion mise en place.

L'évolution de la mise en œuvre des outils de gestion dans les administrations publiques se concentre sur la contribution des approches de la traduction des outils de gestion dans les collectivités territoriales. Pour améliorer des lacunes des outils de gestion existants, cela nécessite une plus grande transparence et une gestion plus efficace des ressources publiques (Pollitt & Bouckaert, 2004), un suivi modernisé et une orientation plus précise des activités des collectivités territoriales ont été renforcés. Par conséquent, la mise en place d'outils de gestion est devenue une priorité pour de nombreux gestionnaires publics et dirigeants politiques. Certains chercheurs s'interrogent sur le transfert des outils de gestion du secteur privé au secteur public. Le modèle de ce dernier est utilisé comme référence pour construire des outils de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales et une opportunité au développement d'un nouveau mode de gestion (Drevet, 2011).

Nous allons, dans cette optique, traiter le développement d'un outil de gestion, sa traduction, et son acceptation par les utilisateurs, et, ce, suite à un manque de recherches sur le processus des outils de gestion dans les collectivités territoriales qui visent à analyser des outils de gestion appropriés lors de leur traduction (Burns & Scapens, 2000). Le présent article a pour objectif d'étudier la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales afin de répondre à notre question de départ : « Dans quelle mesure la traduction des outils de contrôle de gestion contribue à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales ? ». Pour appréhender cette question, nous nous sommes basés sur les approches du contrôle de gestion, cerner le concept de gouvernance, discuter la théorie de new public management, la traduction de l'acteur réseau, la théorie interactionniste, la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Nous allons interroger notre constat pour savoir comment un outil de gestion peut-il être transféré du secteur privé au secteur public, comment s'opère la traduction ? Comment le contrôle de gestion peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance dans les collectivités territoriales ?

Cette recherche s'intéresse au contrôle de gestion dans le contexte des collectivités territoriales. Nous allons d'abord, expliciter le concept de contrôle de gestion dans son contexte. Ensuite, nous discuterons des approches qui participent à la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Enfin, nous analysons et discutons ce concept ainsi que sa contribution à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales.

3. Cadre conceptuel de la recherche

3.1. Le contrôle de gestion dans le contexte des collectivités territoriales

3.1.1. Concept de contrôle de gestion

Ces dernières années, le contrôle de gestion a subi des changements majeurs. Ceux-ci l'évolution a changé le positionnement de cette approche dans l'entreprise et proposé autres problématiques dans le milieu universitaire. En effet, la première définition du contrôle de gestion a été assurée par son fondateur Robert Anthony en 1965. Depuis, le contrôle de gestion a connu un réel développement. Robert Anthony a défini le contrôle de gestion comme un 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 (Anthony, 1965). R. Robert Anthony a ajouté que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente (Anthony, 1988).

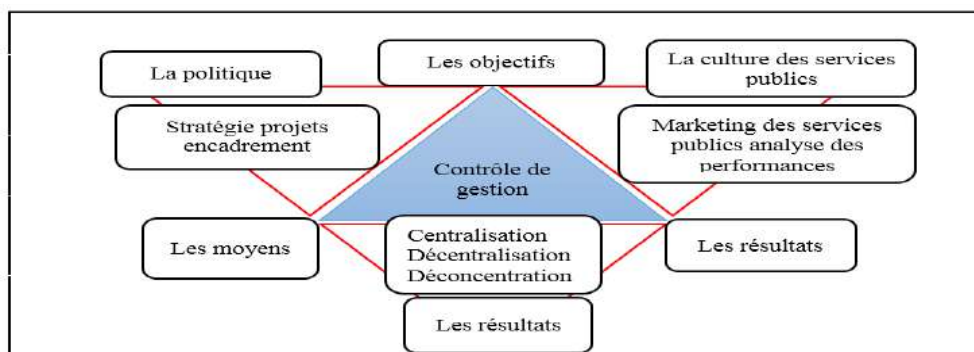
Affecté par les approches comportementales, le contrôle de gestion moderne a dépassé les fonctions traditionnelles décrites comme instrumentales et est devenu un outil global de gestion des organisations. Cette idée est confirmée par des recherches de plusieurs auteurs (Bouquin, 2010; Lorino, 2003). Depuis son émergence, le contrôle de gestion a connu des évolutions majeures, d'un simple mode de contrôle et de suivi de l'information financière à un contrôle de gestion qui influe les comportements des individus en veillant à adapter leurs efforts avec les objectifs de l'organisation. Aujourd'hui, le contrôle de gestion est devenu un outil important dans les organisations publiques en plus de contribuer au développement de stratégies et de les transformer en objectifs. En ce sens, Demeestère a souligné que la mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'environnement public, entre autres, découle de l'utilisation optimale des ressources allouées, de la qualité des services fournis et de l'évaluation de la gestion de la qualité (Demeestère, 2005).

Le service de l'administration publique fonctionne dans un cadre réglementaire et juridique strict. En effet, le contrôle interne de ces entités est mis en œuvre à travers un ensemble de réglementations, correspondant à la procédure de gestion mécanique différemment au secteur privé (Bouquin & Pesqueux, 1999). Philippe Grandjean et Michel Charpentier cherchent à améliorer l'efficacité de la gouvernance publique à travers la mise en place du contrôle de gestion approprié pour renforcer une gestion plus cohérente des objectifs et des moyens pour obtenir des meilleurs résultats. La comptabilité budgétaire, la comptabilité analytique, la comptabilité générale et les tableaux de bord, ceux-ci sont considérés comme des outils de contrôle de gestion (Charpentier & Grandjean, 1998).

Ainsi, dans le nouveau cadre du domaine public, le secteur public doit se doter d'outils et de méthodes de gestion modernes. Cependant, le contrôle de

gestion doit tenir compte de la particularité du domaine public et s'adapter aux caractéristiques de l'organisation, comme la montre la figure ci-dessous :

Figure 1 : Contrôle de gestion dans les organisations publiques



Source : (Charpentier & Grandjean, 1998, p. 32)

3.1.2. Contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

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

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

Le contrôle de gestion est exercé par les branches de l'administration publique et les entités des collectivités locales. Le contrôleur de gestion est censé mettre en œuvre des solutions et procédures organisationnelles efficaces et veiller à ce qu'elles soient respectées. La nécessité du fonctionnement d'un système de contrôle de gestion dépend des degrés d'application de la comptabilité financière traditionnelle à certains éléments de la comptabilité de gestion, en particulier ceux concernant la budgétisation, l'établissement des coûts, ainsi que la mesure et l'évaluation des performances.

Pour aider les gestionnaires publics à gérer les collectivités territoriales, les systèmes de contrôle de gestion ont une série de pratiques puissantes. Selon l'introduction de Claude et Sabine, les outils de contrôle de gestion sont principalement divisés en trois types: calcul des coûts, budget et indicateurs de performance (Claude & Sabine, 2001). La comptabilité de gestion est un outil au service de l'efficacité du contrôle de gestion dans les collectivités

territoriales qui permet d'inspecter et d'analyser les coûts et les résultats par unité, par service et par procédure. Bouquin propose le modèle rationnel du contrôle organisationnel en relation avec le processus de contrôle : avant, pendant et après l'action. Il existe trois étapes dans un modèle rationnel sont : la finalisation, le pilotage et la post-évaluation, et le budget intervient dans ces trois étapes (Bouquin, 2001).

La nouvelle loi organique est un outil de contrôle de gestion sur les finances publiques, elle repose sur l'élaboration et le contrôle des plans budgétaires dans la nouvelle gestion publique. D'après Hood : « *la nouvelle gestion publique est un problème théorique qui vise à déployer dans les organisations du secteur public un ensemble de techniques de gestion reposant sur les pratiques et les normes de performance des institutions privées* » (Hood, 1995, p. 97). L'adéquation des normes comptables aux particularités des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale. Une traduction sans adaptation de référentiels privés induirait un certain nombre de difficultés (Marty, 2011).

La LOLF contient des outils pouvant mener à un contrôle de gestion une efficacité dans les collectivités territoriales. Ces outils ont été conçus pour induire un État plus efficace au moindre coût aux services publics. Améliorer les performances de la gestion publique en introduisant des mesures d'action publique telles que l'efficacité, l'efficience et la cohérence, en plus responsabiliser des gestionnaires dans la mise en œuvre et la réalisation des objectifs, et en justifiant la rationalité des ressources financières par le biais de nouveaux concepts qui s'articule sur le résultat. La mise en œuvre de ce nouveau concept de contrôle de gestion repose sur des indicateurs de performance sélectionnés. La LOLF propose trois indicateurs pour définir les objectifs et les résultats de l'évaluation : Indicateurs d'efficience de la gestion, Indicateurs d'efficacité socioéconomique, Indicateurs de Qualité de service (Busson-Villa, 1999, p. 14).

Le cadre comptable des collectivités territoriales se réfère à un système de comptabilité budgétaire. A quoi, il faut ajouter la comptabilité analytique pour fournir une analyse des coûts afin d'évaluer la performance de la gouvernance publique. En plus, la comptabilité générale est un système d'information qui reflète l'image financière et patrimoniale des collectivités territoriales. Le budget est basé sur la performance, les résultats sont liés aux objectifs associés à chaque plan pour mesurer les résultats obtenus grâce à des indicateurs quantitatifs, et dans l'intérêt général.

3.2. La traduction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

3.2.1. Théories du new public management

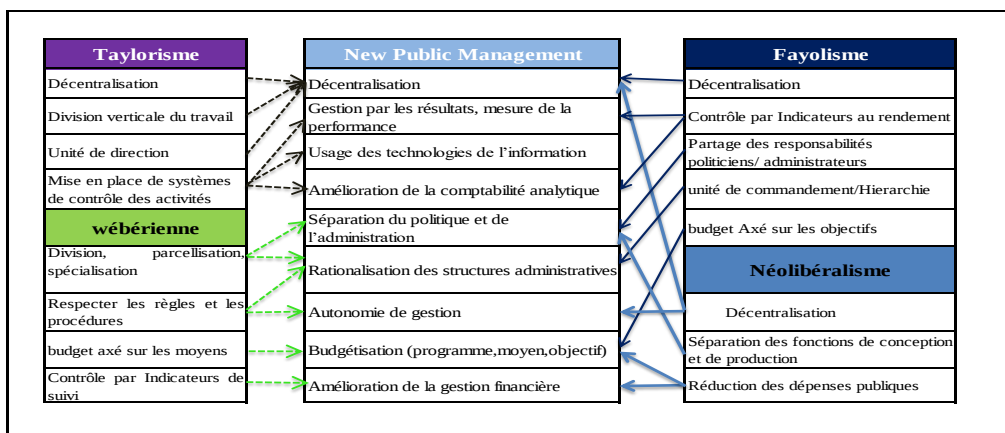
New public management a pour objectif la modernisation du secteur public par la traduction de nouveaux modes de gestion et la transposition des outils de contrôle de gestion utilisés dans les organisations privées avec une adaptation aux spécificités de ce secteur public. Le nouveau management

public est né au Royaume-Uni et États-Unis. De nos jours, on assiste à une opérationnalisation de cet outil de gestion dans le secteur public. Les fondements scientifiques du NPM sont liés à différents courants de pensée en outre les classiques et les modernes. Le NPM s'est inspiré de perspectives théoriques diverses. Ces théories ont influencé les pratiques des acteurs qui ont mis en place ce processus de transfert. Cet outil de gestion a réduit la faille existant entre le privé et le public. Il a permis de relever les défis auxquels l'institution publique est confrontée. Cette vogue de transfert managérial a émergé dans les pays en développement.

Le NPM est un paradigme anglo-saxon. Il a participé, d'abord, à l'amélioration de la gouvernance et enfin à la réduction des dépenses publiques. Il repose sur une complémentarité des théories par exemple les théories classiques, les théories des relations humaines, les théories contemporaines du management. Mais, compte tenu de la multiplicité des écoles et des approches théoriques du NPM, la majorité des fondateurs adoptent la théorie de HOOD (HOOD, 1991, p. 4) qui confirme la réussite de l'implantation du NPM.

L'analyse de la littérature permet de construire une grille d'analyse utile pour les opérations de recherche, comme le montre le schéma suivant :

Figure 2: NPM et les outils du contrôle de gestion



Source : auteurs

Ce schéma nous permettra d'identifier les outils de contrôle de gestion qui font partie des mécanismes du new public management et ceux qui ne le font pas, parmi les outils rencontrés au cours de la revue de littérature. Il y a ceux qui font partie du NPM, ceux qui sont inspirés du taylorisme, ceux qui sont inspirés du fayolisme, et ceux qui relèvent du néolibéralisme. Cette identification permettra de déterminer le degré de cohérence des pratiques managériales par rapport au modèle de NPM.

Le paradigme de la nouvelle gouvernance publique a des atouts inhérents à l'étude et à la pratique de l'administration et de la gouvernance publiques. Il combine les forces des outils de contrôle de gestion et la performance de la gouvernance en reconnaissant la légitimité et l'interdépendance des processus

d'élaboration des politiques et de mise en œuvre de prestation des services. Il évalue et expose les défis de l'administration et de la gestion publique dans le monde pluraliste, qui comprend désormais l'environnement des services publics. Enfin, il fournit un cadre conceptuel cohérent à partir duquel développer une théorie et des recherches pouvant éclairer la pratique de l'administration et de la gestion publiques au XXI^e siècle.

Le contrôle de gestion, dans le contexte du New public management, a pour objectif d'améliorer l'efficacité et l'efficacité de la gouvernance, et traduire une culture de la performance dans les collectivités territoriales.

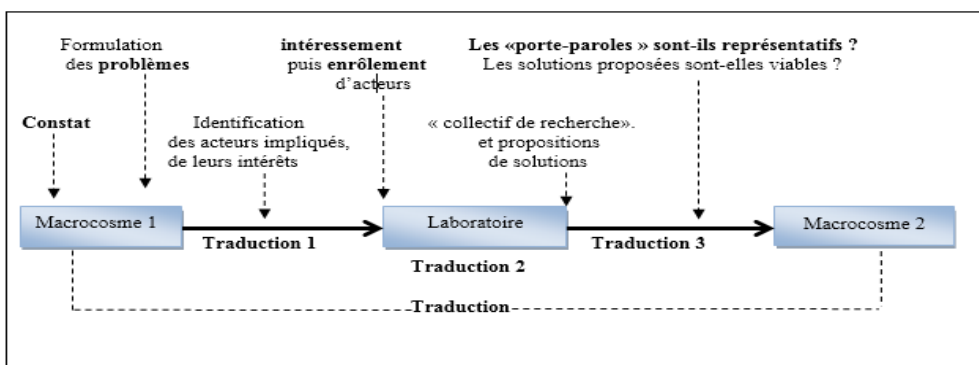
3.2.2. Théorie de l'acteur réseau

L'évolution de la mise en œuvre des outils dans les collectivités territoriales se concentre sur la contribution de la théorie de l'acteur réseau à la compréhension de l'évolution de la mise en place des outils de gestion dans les collectivités territoriales. La théorie de l'acteur réseau consiste à analyser le processus de la traduction et à décrire toutes les décisions, conflits pouvant survenir entre les acteurs impliqués, ainsi que la manière dont ces événements affectent la forme et le contenu de l'outil.

La théorie de l'acteur réseau ou le processus de la traduction a été développée à l'origine comme un cadre explicatif pour la construction de faits scientifiques, à travers les réseaux dont ils dépendent et les controverses qui caractérisent leur développement. Cette approche met l'accent sur les conditions nécessaires à la conclusion d'accords entre les parties prenantes au développement des découvertes scientifiques (Perray-Redslob & Malaurent, 2015, p. 53).

Callon détaille le processus de traduction et identifie quatre phases, la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement, et enfin la mobilisation des alliés :

Schéma 1: *Les différentes phases d'un processus de traduction*



Source : Adapté de Callon (Callon, 1986, p. 207)

Tableau 1 : Les quatre grandes phases d'une chaîne de traduction

Phases de la traduction	Description
Problématisation	La problématisation consiste à formuler les problèmes, à partir d'un constat, d'un besoin, d'observations ou d'expériences tirées du monde réel, qui touchent un ensemble d'acteurs. L'idée de base de la problématisation devient ainsi un point de passage obligé (Callon, 1986). C'est-à-dire un lieu (physique, géographique, institutionnel) ou un énoncé incontournable
Intéressement	Il correspond aux actions par lesquelles un pôle s'efforce à stabiliser les acteurs qu'il a invités lors de la phase de problématisation. L'objectif de la phase d'intéressement est de renforcer le lien et l'intérêt des acteurs envers la problématisation. Dès lors, un intéressement réussi confirme la validité de la problématisation. Dans le cas contraire, la problématisation se trouve réfutée.
Enrôlement	Le mécanisme qui attribue le rôle à un acteur. S'il l'accepte, l'intéressement est réussi. Enrôler signifie donc affecter aux membres du réseau une tâche précise qui les rend acteurs dans le devenir du réseau. « Décrire l'enrôlement, c'est décrire l'ensemble des négociations multilatérales, des coups de force ou des ruses qui accompagnent l'intéressement et lui permettent d'aboutir. » (Callon, 1986, p. 189)
Mobilisation	La mobilisation est la convocation progressive d'acteurs qui s'allient et font masse pour rendre crédibles et indiscutables une proposition, un projet ou une innovation. Les individus impliqués dans le processus ne sont plus passifs, mais se posent réellement comme des acteurs, afin de faciliter la diffusion et l'acceptation du projet.

Source : (Perray-Redslob & Malaurent, 2015, p. 53)

Cette théorie s'appuie sur la découverte scientifique et la socialisation des machines pour atteindre l'objectif du processus de traduction à la technologie et au développement d'outils et de machines. Encore une fois, l'objectif du processus de traduction à toute forme de changement ou d'innovation et de nombreux auteurs ont utilisé ce cadre théorique pour étudier la création, la diffusion ou l'acceptation d'outils de gestion (Alcouffe, Berland, & Levant, 2008, p. 13).

Conformément aux fondements de la théorie de l'acteur réseau, une compréhension du développement des outils de gestion nécessite une compréhension de l'évolution de l'outil via l'interaction entre l'acteur et l'outil qui le marque. Il s'agit donc d'une question de processus d'exploration

permettant de former une technologie (un outil d'évaluation des politiques) et une société (un organisme public).

3.2.3. Théorie interactionniste

La théorie interactionniste est une nouvelle méthode de consolidation des comptes dans les institutions publiques. À travers une analyse de processus entre acteurs et outils, il ressort de cette théorie que l'utilisation de ce paradigme a conduit à la redéfinition de son cadre opérationnel et à la redéfinition de son cadre d'utilisation. Par conséquent, ces changements constituent le pont du passage, permettant de mobiliser tous les acteurs et d'expliquer le succès du processus de traduction. Par conséquent, cette méthode est devenue un "objet frontière". Même si les nouvelles réglementations visent à améliorer la transparence et la qualité des informations financières des collectivités territoriales, il est difficile de déterminer leur situation financière réelle.

L'interaction entre les acteurs et les outils conduit à leur transformation réciproque. L'utilisation des outils de gestion repose sur l'émergence d'une vision commune des outils devenus «objets frontière». L'objet frontière peut être défini comme un objet situé à l'intersection de multiples mondes sociaux répondant aux besoins de chacun entre eux. Le groupe d'acteurs est responsable de la mise en place des outils de gestion et de les instrumentaliser dans les collectivités territoriales. Par conséquent, l'approche interactionniste permet un arbitrage entre l'impact de l'individu sur la technique et l'impact de la technique sur l'individu (Rocher, 2008, p. 55). La preuve en est que, selon les mêmes normes comptables, les entreprises d'un même marché économique affichent leurs informations comptables et financières de différentes manières.

3.3. La gouvernance et la gouvernance des collectivités territoriales

3.3.1. Appréhension du concept de la gouvernance

Le concept de la gouvernance est plus lié à la pensée de la gestion. Il occupe une place fondamentale dans le processus d'analyse systématique du management public et même de la sociologie de l'organisation. Jean Pierre Gaudin a présenté une vision des perspectives différentes pour résoudre les problèmes de gouvernance. Il a expliqué la gouvernance comme étant : *«le dépassement des politiques antérieures qui ont montré leurs limites et leurs insuffisances»*. (Crespy, 2003, p. 179). Le terme gouvernance est de plus en plus utilisé pour désigner le processus de prise de décision et son application sur le plan national et local (Venise, 2011).

La gouvernance est encadrée par un ensemble des théories décrivant des études relatives, à la séparation des fonctions de gestion et de contrôle (Berle & Means, 1932) et à analyser des entreprises, en particulier, la théorie des coûts de transaction (Coase 1937 cité par Meier Olivier et Schier Guillaume)(Meier & Schier, 2008)et théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976). Néanmoins, le courant actionnarial reste le courant fondamental de la gouvernance ce qui

place les actionnaires au milieu de son analyse. La théorie de l'agence est établie par les travaux de Jensen et Meckling (Jensen & Meckling, 1976), ils pensent qu'une firme est un nœud de contrat qui relie la firme avec des acteurs. Selon Jensen et Meckling, il existe deux types de relations d'agence : le premier type relie les dirigeants et les actionnaires, et le second type est entre l'entreprise (y compris les dirigeants et les actionnaires) et les créanciers financiers.

La théorie des coûts de transaction est fondée par les travaux d'Oliver Williamson qui a considéré les agents sont dotés que d'une rationalité limitée en se comportant de manière opportuniste. La théorie est basée sur l'opposition entre deux modes de gestion et l'allocation des ressources, d'une part, est basée sur le marché, les échanges, les contrats et l'allocation, d'autre part, l'allocation par l'entreprise pour assurer la coordination des relations hiérarchiques. Le théoricien Williamson a approfondi cette analyse en 1975. Il a souligné les mesures de contrôle clés et stratégiques à mettre en œuvre sont: système de motivation, audit internes et les méthodes d'allocation des ressources (Williamson, 1975). Selon Johnson et Kaplan, tous les objectifs des services fonctionnels peuvent être rattachés à la fonction de contrôle de gestion, qui doit effectuer certaines tâches mieux que le marché, comme la mise en place de systèmes d'audit et d'incitation (Johnson & Kaplan, 1987).

Le paradigme de la nouvelle gouvernance publique a des atouts inhérents à l'étude et à la pratique de l'administration et de la gestion publique. Il fournit un cadre conceptuel cohérent à partir duquel développer une théorie et des recherches pouvant éclairer la pratique de l'administration et de la gestion publiques au XXI^e siècle.

Alors, La gouvernance est une synergie de coordination des acteurs publics dans une « *organisation territoriale qui met en synergie d'une part, les acteurs privés et leur organisation industrielle, et d'autre part, les acteurs publics et leur organisation institutionnelle* » (GUESNIER, 2006, p. 420)

3.3.2. Gouvernance des collectivités territoriales

Dans le contexte de la collectivité territoriale, nous parlons de gouvernance territoriale, également connue sous le nom de gouvernance locale (Rigaud et Côté, 2011). En effet, c'est un nouvel art de la gestion, et c'est une réponse à la réalité territoriale. Il est donc défini comme un processus d'articulation dynamique de tous les participants géographiquement proches dans le but de résoudre un problème de production ou d'exécuter un projet de développement, ou les acteurs sont nourris de la volonté de participer activement au processus évolutif permanent de la collectivité territoriale (Bassrih & Akrich, 2017).

Au Maroc, la gouvernance territoriale a subi une série de changements continus à travers les réglementations et politiques applicables. Depuis l'indépendance, il a choisi une politique de décentralisation progressive, passant du rôle de régulateur des relations sociales à un rôle économique, tout en assurant la redistribution des richesses du pays. Dans ce contexte, les

collectivités territoriales ont élargi leur rôle en participant au développement économique et social. En conséquence, plusieurs réglementations juridiques associées à ces entités ont subi des changements importants en termes d'attribution et de pouvoir. Ces nouvelles réglementations ont considérablement enrichi le cadre juridique des collectivités territoriales et ont permis de mieux travailler, organiser des activités en identifiant différentes approches de gestion pour différents types des collectivités.

La régionalisation avancée est considérée comme un changement profond, mettant en évidence les méthodes d'intervention de l'État et ses relations avec les citoyens et les autres acteurs en vue d'étendre le pouvoir de la communauté et son autonomie financière et morale. La nouvelle constitution de 2011 a renforcé le rôle des collectivités territoriales dans le développement local, élection des commissions régionales au suffrage universel direct et transfert des pouvoirs d'examen du comité exécutif à son président. Quant à ces principes, la nouvelle constitution contient des principes généralement acceptés dans le domaine du développement territorial, à savoir : les principes d'assistance, de libre gestion, de coopération et de solidarité (constitution, 2011).

Bien entendu, ces nouvelles réglementations renforcent la gestion des collectivités territoriales. Cependant, plusieurs rapports mentionnent des lacunes qui minent cette gouvernance, notamment la Cour des comptes et le comité consultatif régional. Les collectivités territoriales dépendent toujours des ressources transférées par l'État, les charges de personnel ont gravement affecté les dépenses, augmentant la demande en infrastructures et en services locaux importants et le manque de planification stratégique et de plans de développement et manque de formation pour les élus et les gestionnaires locaux (Bassrih & Akrich, 2017).

Les dysfonctionnements liés à la gouvernance au Maroc démontrent l'obligation de l'administration publique de mettre en place des mécanismes pour assurer la bonne gouvernance au sein des collectivités territoriales. Dans ce cas, les outils de contrôle de gestion semblent être les mécanismes de gouvernance de base afin d'assurer la performance des services publics et de répondre aux nouvelles attentes des parties prenantes.

4. Méthodologie de recherche

Cette recherche était initialement fondée sur l'idée d'étudier la traduction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales et sa contribution à l'amélioration de la gouvernance des collectivités territoriales. La méthodologie préconisée s'inscrit dans l'esprit d'une revue de littérature qui a approché presque la même question. La majorité des recherches dans ce domaine ont adopté une approche qualitative qui privilégie le contact et le terrain. Nous avons conçu cette étude à partir des travaux qui concernent des

problématiques similaires (Dreveton & Rocher, 2010; Perray-Redslob & Malaurent, 2015).

Les différentes recherches qui traitent cette problématique sont fondées sur des entretiens avec les contrôleurs de gestion, les responsables financiers, les responsables de service et les décideurs des collectivités territoriales (Dreveton & Rocher, 2010; Perray-Redslob & Malaurent, 2015). Dans de sens nous présenterons une discussion des travaux antérieurs en relation avec le sujet de cet article expliquant le lien entre la traduction des outils de gestion et la gouvernance dans les collectivités territoriales, et par la suite, nous présentons les apports et les perspectives de la recherche,

5. Discussion et apports du contrôle de gestion sur la gouvernance des collectivités territoriales

Le contrôle de gestion et la gouvernance sont des concepts étroitement liés. L'essence de la réflexion est liée aux rapports entre le contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales. Ces rapports ont inspiré différentes approches. La mise en place du contrôle de gestion obéit à un processus qui respecte les prescriptions figurant dans la théorie de l'acteur réseau, théories du NPM et la théorie interactionniste. La mise en place d'un système de gouvernance se réfère à la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Il est à noter que la gouvernance publique s'intéresse davantage au contrôle de gestion en interne, étant donné qu'il faut trouver une alternative aux crises financières qui affectent les collectivités territoriales.

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

Le contrôle de gestion est un outil managérial qui a migré du secteur privé vers le secteur public au Maroc au début des années 90. Son objectif était de rationaliser la gestion des services publics et de poursuivre la performance. Cet article précise la méthode de la traduction du contrôle de gestion dans le domaine public, notamment au sein des collectivités territoriales. Tout d'abord, il est préoccupé par ce qui s'est passé dans les collectivités territoriales après avoir été préconisé par une série de textes législatifs et réglementaires. Le contrôle de gestion permet de moderniser les outils financiers tels que le budget public, d'améliorer la qualité des services publics et de prendre des mesures pour rationaliser la participation aux dépenses et la réduction des déficits. Dans un second temps, nos recherches montreront comment les collectivités

territoriales peuvent intégrer le contrôle de gestion dans le cadre de la gouvernance territoriale.

Le pouvoir administratif et législatif se concentrera sur l'introduction du contrôle de gestion pour gérer les fonds publics. L'introduction doit d'abord passer par les voies administratives avant d'être légalisée par la loi. Les collectivités territoriales cherchent à contrôler leurs dépenses aussi efficacement que possible.

De plus, les collectivités territoriales sont confrontées à une gestion budgétaire rigoureuse depuis plusieurs années. En effet, en raison du grand nombre de transferts effectués par le pays, leurs dépenses sont soumises à une pression croissante, ce qui a conduit à une recherche poussée d'informations sur les coûts et la qualité des services. De plus, afin d'optimiser la qualité des services fournis, le changement de culture managériale du secteur privé est de plus en plus apprécié.

Contrairement à la plupart des entreprises, les collectivités territoriales peuvent fonctionner sans avoir à prouver qu'elles réalisent des bénéfices. Elles n'ont pas besoin d'utiliser des ressources au moins égales pour justifier l'utilisation de leurs revenus. Par conséquent, l'absence du compte de résultat ne doit pas interdire la recherche de performance, il doit être compensé par d'autres indicateurs d'efficience et d'efficacité. C'est la raison pour laquelle il est essentiel pour la collectivité de mettre en œuvre dans ses départements de tableaux de bord adéquats. De plus, si la collectivité territoriale n'est pas principalement destinée à générer des bénéfices, elle doit être justifiée par l'utilisation de critères pour évaluer ses résultats. Tout résultat peut être obtenu par des méthodes ou des moyens alternatifs, et il est toujours recommandé de réexaminer périodiquement la relation entre les moyens, les méthodes et les résultats.

Le contrôle de gestion est influencé par la gouvernance dans un contexte politique. Certains présidents des collectivités territoriales vivent en même temps deux existences. Ils sont des élus choisis, mais aussi des administrateurs dans la gestion publique (Désiré-Luciani, Hirsch, & Kacher, 2013, p. 441). Les collectivités territoriales exercent un contrôle de gestion territoriale selon les souhaits des élus. La gouvernance territoriale est la logique de la bureaucratie. Dans ce type de gouvernance, les organisations sont généralement construites selon le modèle pyramidal, avec un pouvoir centralisé et une structure fonctionnelle. Une meilleure gouvernance permet de contrôler les ressources en surveillant les indicateurs de suivi et le budget axé sur les moyens. Comme le montre l'étude de Bargain, la recherche du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales se fait en l'absence de rationalité de gestion (Bargain, 2011).

Nous avons souligné l'importance des tableaux de bord comme un outil de contrôle de gestion qui permet de compenser l'absence de comptes de résultat. Cependant, la demande d'indicateurs a rencontré de réelles difficultés pour concevoir et mesurer les types de résultats attendus, dans de nombreux cas, les

systèmes de contrôle basés sur des normes ne peuvent pas être appliqués de manière satisfaisante à cause de la spécificité économique et politique des collectivités territoriales. Par conséquent, les managers publics doivent consacrer plus de temps que le secteur privé pour définir les résultats souhaités.

Pour améliorer la gouvernance et les systèmes de gestion des actions publiques dans les collectivités territoriales, la loi organique relative à la loi de finances fournit un ensemble d'outils de contrôle de gestion, allant de la conception des prévisions budgétaires au contrôle des deniers publics en s'appuyant sur une nouvelle variable performance qui reste un thème central de toutes les réformes administratives dans le monde et un engagement important du secteur public (Van Dooren, Bouckaert, & Halligan, 2010).

Les difficultés à évaluer et à mesurer la performance de la gouvernance des collectivités territoriales, des outils de comptabilité et de budgétisation lourds et souvent inadaptés pour le suivi et l'évaluation des performances. La comptabilité publique a des caractéristiques du formalisme et particularité qui génèrent des coûts excessifs et n'encouragent pas toujours les gestionnaires publics à améliorer les performances de la gouvernance. La séparation de l'ordonnateur et du comptable contribue davantage à les déresponsabiliser. En effet, seuls les comptables publics sont tenus de veiller au respect des procédures spécifiques aux dépenses (budgets approuvés, conformité des engagements, preuve des services fournis). Ils ne sont pas tenus de contrôler l'utilité des dépenses ou si la dépense contribue à la réalisation de l'objectif.

Face à la gestion de l'opinion publique, compte tenu du système de gouvernance et de l'interaction avec des tiers, le contrôle de gestion est souvent considéré comme un outil de légitimation du comportement public. Vous pouvez mobiliser le contrôle de gestion pour communiquer l'opinion publique et communiquer les actions entreprises par l'organisation (Zampiccoli, 2011). Depuis la loi de décentralisation, les rôles des élus et des agents ont beaucoup changé (Huron, 1998). Le tort et Fabre dans une étude de terrain des collectivités territoriales montrent que les élus sont les incitateurs du contrôle de gestion, mettant en évidence la volonté de performance de la fonction publique locale (Letort & Fabre, 2015). Puis, avec l'émergence d'un nouveau système alliant politique et management, nous avons constaté que les élus locaux voulaient pénétrer le processus administratif managérial. Leur volonté est l'autorité de gestion des collectivités territoriales. Par conséquent, nous avons assisté à une "politisation administrative" (Huron, 1998).

L'expérience montre que la fonction de contrôle de gestion est un service ou un super service comprenant le contrôle interne, le contrôle financier, l'audit et l'évaluation des politiques publiques. La nouvelle gestion publique permet de faciliter le transfert des outils de gestion efficaces du secteur privé. Elle favorise la diffusion des outils de gestion, ainsi elle diffuse une culture de motivation, d'initiative et de contrôle, qui clarifie la logique de performance et valorise la responsabilité et utilise des indicateurs quantitatifs et qualitatifs pour mesurer les résultats (Mons & Pons, 2009).

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

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

Le contrôle de gestion peut être considéré comme un vecteur de durabilité et de développement "(Naulleau, 2003) et un outil de contrôle de la gestion territorial (Berland, 2009). Par conséquent, cet article souligne le fait que, en raison de l'inadéquation, la collectivité territoriale a tenté d'introduire un contrôle de gestion et a obtenu un succès mitigé. Elle a l'obligation d'adapter ces outils à leurs propres fins, à savoir la finalité des services publics et des intérêts généraux. C'est la raison du rôle de contrôleur territorial de gestion.

Cet article explique comment les collectivités territoriales traduisent des outils de gestion initialement conçus pour les entreprises privées. Comme le montre l'analyse, ces outils ont influencé la gouvernance territoriale. Le processus de la traduction permet d'expliquer les phases de construction de l'outil et de porter un regard nouveau sur les enjeux des processus de la traduction des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Notre discussion montre que le processus de traduction des outils de gestion est un modèle de transposition des outils de gestion du secteur privé dans les collectivités territoriales. Il est nécessaire de prêter attention à l'importance des autres participants au réseau dans ce chemin de transition.

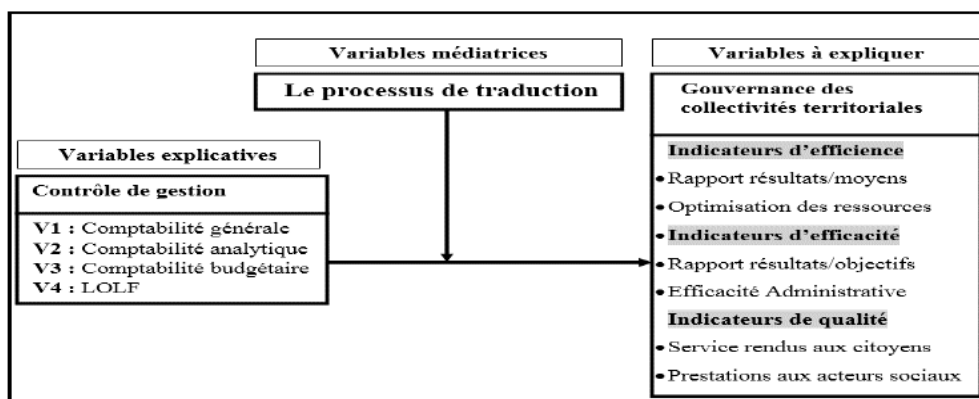
Nous nous intéressons au contrôle de gestion pour croiser des outils de contrôle de gestion avec la gouvernance dans les collectivités territoriales. Le contrôle de gestion est un outil permettant aux gestionnaires de garantir une gouvernance efficace des ressources pour atteindre les objectifs de l'organisation.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

Le résultat d'utilisation du contrôle de gestion est toujours une meilleure option pour rendre compte aux élus, aux gestionnaires et aux citoyens. En bref, bien qu'il ait été rencontré comme un outil de gestion dans le secteur privé, le

contrôle de gestion est vu comme un moyen de gouvernance pour que son implantation dans le public tienne compte des changements de l'environnement et la particularité du secteur.

Ces résultats nous amené à concevoir un modèle théorique (figure 3) qui regroupe les déterminants de la traduction des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, ainsi le lien entre le contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales.

Figure 3 : Le lien entre le contrôle de gestion et la gouvernance des collectivités territoriales



Source : Auteurs

6. Perspectives et prolongements de l'étude

Nous avons essayé de cerner le concept de contrôle de gestion ainsi que son rapport avec la gouvernance des collectivités territoriales. Cet intérêt a été rendu par l'inscription de concept dans son contexte. Nous avons également mis en valeur les outils de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, ainsi que le processus de la traduction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales à l'aide des nouvelles approches, théories du NPM, théorie acteur réseau et la théorie interactionniste. Plus encore, nous avons tenté de circonscrire de concept de gouvernance et son rapport avec le contrôle de gestion en discutant la théorie des coûts de transaction et la théorie de l'agence. Nous avons enfin, procédé par une discussion qui articule les différents résultats obtenus de l'analyse théorique. Cela consiste à comprendre comment les collectivités territoriales opèrent le transfert des outils de gestion liés au secteur privé. Cette recherche va nous servir à une étude empirique ultérieure en vue d'enrichir la question.

7. Conclusion

Dans cet article, nous avons discuté les bases, les objectifs et les méthodes de la nouvelle gestion publique et la traduction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Nous avons identifié la bonne approche pour mettre en place des outils de contrôle de gestion afin de répondre aux objectifs et aux attentes de l'État, les fonctionnaires et les clients (citoyens). Une bonne

gouvernance dans ce domaine implique nécessairement de prendre en compte les points de vue de toutes les parties prenantes afin qu'elles puissent s'approprier les réformes et minimiser la résistance. Imposer des solutions n'est pas réalisable et doit être coordonné avec les intérêts individuels et collectifs. L'approche NPM nécessite également une meilleure prise en compte de la nature de l'organisation. Cela implique une amélioration de la mise en œuvre des méthodes et des outils de contrôle de gestion pour résoudre les problèmes rencontrés. Il est nécessaire de passer de la normalisation des outils de contrôle de gestion sur mesure dans les collectivités territoriales.

Le Maroc, à l'instar d'autres pays, n'a pas ignoré sa volonté de rejoindre ce mouvement de transformation afin de moderniser et de réformer le secteur public, notamment les collectivités territoriales. Cependant, l'impact des changements apportés pour améliorer le rendement et la performance des collectivités territoriales marocaines reste pénible à évaluer compte tenu de notre réflexion sur l'approche de la réforme. Au Maroc, les enjeux de la qualité et de l'excellence ont contraint les collectivités territoriales à changer de rôles et de responsabilités, en effet, fixer les règles de bonne gouvernance est une décision irréversible. À cet égard, la traduction des outils de contrôle de gestion fait partie de la transition de la gouvernance traditionnelle vers l'application des principes de la nouvelle gestion publique transportée du secteur privé.

Notre recherche montre que le processus de traduction n'est pas le résultat d'un comportement d'une seule personne, d'un entrepreneur institutionnel, mais d'un processus social inhérent, qui repose sur la collaboration et la confrontation de différents acteurs humains et non humains.

Dans les collectivités territoriales, les outils de contrôle de gestion sont des mécanismes d'une bonne gouvernance. Ils apparaissent comme les meilleurs outils pour maîtriser le risque de dysfonctionnement et mieux gérer les deniers des collectivités territoriales tout en garantissant le respect des lois et réglementations applicables. En fait, il s'agit d'une demande croissante qui s'impose face aux nouvelles responsabilités des collectivités territoriales, surtout devant les organes de contrôle, en particulier les cours des comptes et autres parties prenantes.

Référence :

- (1) Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2008). ActorNetworks and the Diffusion of Management Accounting Innovations : A Comparative Study. *Management Accounting Research*, 19 (1) : 1-17.
- (2) Anthony, R. N. (1965). Planning and control systems: A framework for analysis [by]: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard
- (3) Anthony, R. N. (1988). The management control function: Harvard Business School Press, La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993, 210.

- (4) Bargain, A. (2011). Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale: le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005).
- (5) Bassrih, M., & Akrich, S. (2017). La contribution de l'audit interne à la gouvernance des collectivités territoriales. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, N°1, p.61-79. .
- (6) Beaulier, M., & Saléry, Y. (2006). 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales: bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques*(95), 69-85.
- (7) Berland, N. (2009). Contrôle budgétaire, Bernard Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité. contrôle de gestion et audit*,Economica.
- (8) Berle, A. A., & Means, G. C. (1932). *The modern corporation and private property*. New Brunswick. NJ: Transaction.
- (9) Bouquin, H. (2001). *Le contrôle de gestion*, . 5ème édition, PUF,Paris.
- (10) Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion: contrôle d'entreprise et gouvernance*: Paris Dauphine University.
- (11) Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*, edition 9: Presses Universitaires de France.
- (12) Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité Contrôle Audit*.
- (13) Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- (14) Busson-Villa, F. (1999). L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique: le cas des organisations communales. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 2(1), 5-25.
- (15) Callon, M. (1986). Some elements of a sociology of translation : domestication of the scallops and the fishermen of Saint Brieuc Bay. In *Power, Action and Belief : A New Sociology of Knowledge* (Law,J.). Routledge & Kegan Paul, London and New York, NY, 196-223.
- (16) Charpentier, M., & Grandjean, P. (1998). *Secteur public et controle de gestion:(pratiques, enjeux et limites)*: Éditions d'Organisation,Paris.
- (17) Chauvey, J.-N. (2005). L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle des Départements français. Paper presented at the 26ème congrès de l'AFC.
- (18) Claude, A., & Sabine, S. (2001). *contrôle de gestion*. Edition Dunod, Paris, 4eme.
- (19) constitution. (2011). Dahir n°1-11-91 du 27 Chaabane 1432, B.O du 30/07/2011. from <http://bdj.mmsp.gov.ma/Fr/Document/5601-Dahir.aspx> , consulté le 13/01/2020 à 2h50min
- (20) Crespy, C. (2003). Jean-Pierre Gaudin : Pourquoi la gouvernance ? *Pôle Sud*,n°18, Observatoire des Politiques Publiques en Europe du Sud (OPPES), 179-180.

- (21) Demeestère, R. (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2^e édition Paris: Édition Librairie L.G.D.J.
- (22) Désiré-Luciani, M.-N., Hirsch, D., & Kacher, N. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion* (EYROLLES, Ouvrage dirigé par carline Selmer ed.): ISBN 978-2-212-55511-0, Pages 529.
- (23) Dreveton, B. (2011). « Construire un outil de contrôle au sein des organisations publiques : une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action », *Management International*, vol. 15, n° 4, p. 11-24.
- (24) Dreveton, B., & Rocher, S. (2010). «Lost in translation», étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 16(1), 83-100.
- (25) Evah-manga, E. (2012). *Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche sociologique*: Editions L'Harmattan.
- (26) GUESNIER, B. (2006). *Gouvernance et performance des territoires. Economies et sociétés* (Paris), 40(3-4), 417-443.
- (27) HOOD, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, Vol. 69(n 1,), pp. 3-19.
- (28) Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2-3), 93-109.
- (29) Huron, D. (1998). *Le management public local au regard de la spécificité territoriale française*.
- (30) Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- (31) Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- (32) Letort, F., & Fabre, P. (2015). *La comptabilité de gestion dans les communes: une diffusion contrariée par les divergences de représentations des acteurs. Le pilotage des services publics*, 177-202.
- (33) Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance: le pilotage par les processus et les compétences*: Ed. d'organisation.
- (34) Marty, F. (2011). De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés hal archives ouvertes 281-292. doi: halshs-00722882
- (35) Maurel, C. (2007). Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux. *Politiques et Management Public*, 25(2), 85-101.
- (36) Meier, O., & Schier, G. (2008). Quelles théories et principes d'actions en matière de gouvernance des associations? *Management Avenir*(6), 179-198.
- (37) Mons, N., & Pons, X. (2009). *Pourquoi le pilotage par les résultats? Une mise en perspective théorique et historique de ce nouveau mode de gouvernance*. N. Mons, J.-C. Emin & P. Santana, *Piloter par les résultats*. Paris: CNDP.

- (38) Naulleau, G. (2003). La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques: les facteurs de réussite. *Politiques et Management Public*, 21(3), 135-147.
- (39) Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public. Le cas du BSC dans l'armée de terre française. *Revue française de gestion*, 250(5), 49-64. doi: 10.3166/rfg.250.49-64
- (40) Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis*: Oxford University Press, USA.
- (41) Renard, J., & Nussbaumer, S. (2011). *Audit interne et contrôle de gestion: pour une meilleure collaboration*: Editions Eyrolles.
- (42) Rocher, S. (2008). De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste. [From the Implementation to the Appropriation of a Management Device: An Interactionist Approach]. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 14(1), p 49-67. doi: 10.3917/cca.141.0049
- (43) Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2010). *Performance management in the public sector*: Routledge.
- (44) Venise, C. (2011). Bilan sur les notions de « bonne gouvernance » et de « bonne administration ». [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL\(2011\)006-f](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL(2011)006-f), consulté le 9/9/2020 à 18h.
- (45) Williamson, O. E. (1975). *Markets and Hierarchies, Analysis and antitrust implications*”, the Free Press, New York. Williamson *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications* 1975.
- (46) Zampiccoli, L. (2011). *Filemanagement public: approches conceptuelles et enjeux de pilotage*. *Gestion et management publics*, 9, 1-13.