

## Les déterminants de la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales : Approche théorique

The determinants of the implementation of management control tools in local authorities: Theoretical approach.

Auteur 1 : GOUMARI Salem.

Auteur 2 : BAL Mohamed.

Auteur 3 : JAOUHARI Lhassane.

---

### GOUMARI Salem

Docteur en science de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Ibn Zohr Agadir - Maroc

### BAL Mohamed

Docteur en science de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Ibn Zohr Agadir - Maroc

### JAOUHARI Lhassane

Professeur Habilité en sciences de gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Agadir

Université Ibn Zohr Agadir - Maroc

**Déclaration de divulgation :** L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts :** L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article :** GOUMARI .S, BAL .M & JAOUHARI .L (2025). « Les déterminants de la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales : Approche théorique », African Scientific Journal « Volume 03, Num 28 » pp: 0264 – 0292.

Date de soumission : Janvier 2025

Date de publication : Février 2025



DOI : 10.5281/zenodo.14793899

Copyright © 2025 – ASJ



## 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 performance des collectivités territoriales. Ainsi, certains chercheurs s'interrogent-ils sur l'adoption des outils de contrôle de gestion du secteur privé dans le secteur public et les effets des facteurs de la contingence sur la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

D'après la littérature, nous approchons les différentes variables qui influencent la mise en place des outils du contrôle de gestion dans la collectivité territoriale, et compte tenu de l'état des lieux de la question, nous a permis de concevoir un modèle théorique qui traduit le lien entre les facteurs de la contingence et la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, Outils, déterminants; adoption, collectivités territoriales.

## Abstract:

Following the Financial crises That have 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 performance of local authorities. Thus, some researchers question the adoption of management control Tools from the private sector in the public sector and the affects of contingency factors on the implementation of management control in local authorities.

According to the literature, we approach the different variables that influence the implementation of management control Tools in the local authority, and given the state of play of the issue, allowed us to design a theoretical model that translates the link between contingency factors and the implementation of management control in local authorities.

**Keywords:** Management control, Tools, Determinants; Adoption, Local authorities.

## Introduction

Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils qui permet d'intégrer une nouvelle approche de rationalité la méthode de contrôle. Dans ce contexte, un nombre d'outils liés au secteur privé ont été transférés aux collectivités territoriales : ableau de bord, Balanced scorecard, reporting, maîtrise des coûts, budgétisation, contractualisation, plan d'action, et système d'information.

Les managers des organisations publiques tels que les collectivités territoriales cherchent à obtenir des capacités managériales reconnues, ce qui les encourage à adopter les méthodes et technologies les plus modernes transportées du secteur privé vers le public. La qualité organisationnelle de la fonction de contrôle de gestion sera basée sur la qualité des règles du jeu de tous les "systèmes" de l'organisation : la structure de l'entreprise, les politiques de ressources humaines, les procédures financières, la culture de l'entreprise, le style de management de l'équipe des managers et la manière dont les managers participent à la prise de décision et à la formulation de la stratégie.

Dans le cadre de cet article, nous allons étudier les différentes variables qui influencent la mise en place des outils du contrôle de gestion dans la collectivité territoriale pour répondre à notre question de recherche: « **Quels sont les déterminants qui contribuent à la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales?** ». Pour comprendre les facteurs déterminants de l'adoption des outils de contrôle de gestion, nous allons formuler un ensemble de questions de recherche de la manière suivante : Quels sont les outils de contrôle de gestion adoptés aux collectivités territoriales ? Et quels sont les déterminants d'adoption des outils du contrôle de gestion par les collectivités territoriales ?

A travers les états de lieu de la question de recherche, nous avons soulevé les hypothèses suivantes :

**H1: La taille influence la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.**

**H2: La Structure influence la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.**

**H3: L'Environnement influence la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.**

**H4: La technologie influence la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.**

**H5: La Stratégie influence la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.**

## **H6: La Culture organisationnelle influence la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.**

Cette recherche s'intéresse à analyser les outils de contrôle de gestion et les facteurs de contingence pour mettre en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Nous allons d'abord, cerner le concept de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Ensuite, conceptualiser les outils de contrôle de gestion territorial. Puis, discuter les effets des facteurs de contingence sur le contrôle de gestion par des approches y afférentes. Après, Nous allons énoncer l'approche méthodologique adoptée avant d'analyser et discuter les déterminants de la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Enfin, nous présentons les perspectives de la recherche.

### **1. Les outils de contrôle de gestion**

#### **1.1. Tableau de bord**

Le tableau de bord est utilisé comme outil d'expertise, outil simplifié et outil d'aide à la décision. Le contrôleur de gestion formalise ces outils pour mesurer la performance et il est destiné aux managers et agents. Il est également utilisé pour gérer les réunions des différents services (Huteau, 2006). L'outil d'expertise a pour but de fournir un moyen d'évaluer les actions entreprises par la collectivité. Ce type d'outil convient aux élus, aux gestionnaires de programme et aux directeurs généraux. Il est généralement présenté lors des réunions des comités départementaux et des comités de gestion. C'est un outil qui est rendu trimestriellement, par département, par service ou par programme (Huteau, 2006). L'outil d'aide à la décision permet également d'étudier et de comparer l'organisation avec d'autres collectivités territoriales et l'échange pour renforcer le processus organisationnel. Le contrôleur de gestion conçoit les outils de contrôle de gestion dans un processus de communication. L'outil est utilisé pour créer du sens, manipuler des symboles et utiliser le pouvoir. En fait, c'est un modèle de représentation et d'orientation de l'action (Chiapello & Gilbert, 2020).

Le tableau de bord est venu pour compléter les outils de contrôle de gestion financiers, surtout qui reflètent le compte de résultat comptable et le suivi budgétaire. Il fait partie des instruments de gestion de toute organisation structurée. Il est utilisé pour communiquer les indicateurs de gestion entre les différentes fonctions et niveaux. En plus un outil de communication, il contrôle également les activités en jouant le rôle d'alerte, il permet de fournir de l'information et de la formation, plus largement, Il constitue un outil de gestion qui peut donner la vie à la gestion de « prévoir, mesurer et agir ». Il doit refléter les objectifs de l'organisation et les moyens de les

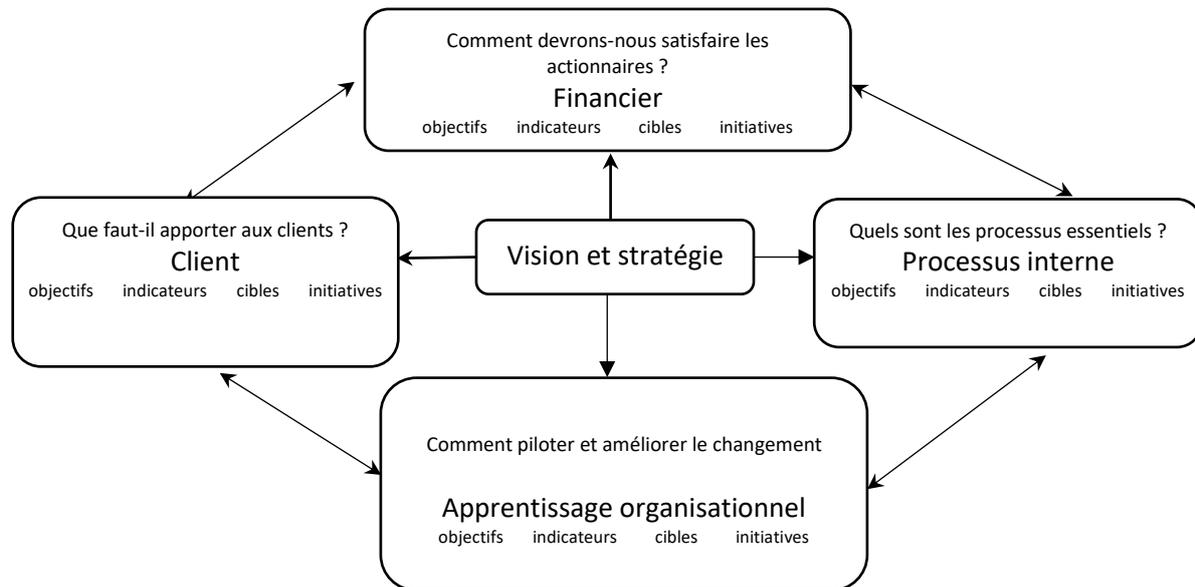
atteindre. Il doit correspondre aux spécificités des objectifs des organisations c'est-à-dire tenir compte du secteur d'activité, de la stratégie et de la structure.

Étant donné que le tableau de bord et les indicateurs qui les composent sont utilisés pour évaluer les résultats, il risque toujours les effets néfastes de différentes forces majeurs, il est recommandé d'en être conscient dès la conception que de l'exploitation. Le tableau de bord reflète les spécificités du centre de responsabilité budgétaire auquel il correspond, sachant qu'il doit compléter l'information du système de suivi budgétaire.

## **1.2. Balanced scorecard**

Au cours des 20 dernières années, une autre innovation majeure dans le contrôle de gestion a été conçue par Kaplan et Norton en 1992 c'est le « Balanced scorecard » (Figure 11). Dans la nouvelle conceptualisation du contrôle de gestion, il est devenu le principal outil d'alignement opérationnel pour atteindre les objectifs stratégiques. Cependant, le « Balanced scorecard » n'est pas un tableau standard, applicable à tous les départements de l'entreprise : les objectifs des départements ne sont pas les mêmes, leurs tableaux de bord sont donc également différents. Par conséquent, le Balanced scorecard également connue sous le nom de « tableau de bord prospectif », il est organisé autour de quatre axes principaux lors de la recherche de l'équilibre. L'axe «financier» (qui mesure le niveau et l'évolution de la performance financière de l'entreprise),l'axe «client» (qui permettra d'évaluer ce qui génère la satisfaction client actuelle ou future) , L'axe «processus interne» (il s'agit de savoir comment les opérations et la gestion des processus peuvent aider à fournir aux entreprises un avantage concurrentiel),et enfin l'axe «apprentissage organisationnel» (impliquant essentiellement la gestion des ressources humaines et des connaissances pour atteindre les objectifs stratégiques).(Choffel & Meyssonier, 2005).L'objectif du Balanced Scorecard est de rapprocher les comportements opérationnels avec les objectifs stratégiques de l'organisation selon une logique top-down(Kaplan Robert & Norton, 1998) , Selon les auteurs, la conception de la stratégie est, avant tout, l'affaire des managers et doit ensuite être étendu à tous les niveaux de l'organisation avec une communication adaptée selon un processus descendant.

**Figure 1 : Architecture du Balanced Scorecard inspirée de Kaplan et Norton,1998**



Source : (Kaplan Robert & Norton, 1998)

L'outil moderne pour promouvoir la mesure de la performance est la «balanced scorecard» (BSC) (Gibert, 2000). Le Balanced scorecard offre des opportunités pour le développement et le contrôle des programmes financiers et des activités politiques (Evah-manga, 2012). Il partage aux acteurs territoriaux une nouvelle approche managériale avec l'apport de nouveaux indicateurs spécifiques aux services publics locaux (Maurel, 2006). C'est le concept de gestion publique qui se caractérise par le multidimensionnel (politique, financier, économique) proposé par Chauvey (Chauvey, 2006). Cette multi dimensionnalité renforce le rôle des contrôleurs de gestion en tant qu'acteurs stratégiques clés.

Ce nouveau positionnement renforce le rôle des contrôleurs de gestion dans l'évaluation des politiques publiques (Chauvey, 2006). L'évaluation est une prise en compte de l'efficacité et de l'efficience de l'activité, avec une attention particulière à l'attractivité du territoire (Maurel, Carassus, & Gardey, 2011). De plus, Duc et Barbez ont déterminé les synergies générées par l'utilisation de BSC en ajustant les normes de stratégie, le pilotage et de mesure de la performance organisationnelle autour de quatre axes (Duc & Barbey, 2006) : Axe Financier, Axe processus internes, Axe innovation et environnement humain.

Chauvey a suggéré d'adapter ses axes à la collectivité locale (Chauvey, 2006). Moullin dans ses travaux de recherche du service public hospitalier, a spécifiquement élargi le champ technique du tableau de bord « Balanced scorecard » et l'a poussé vers la culture du secteur public (Moullin, 2006). Il contient un « axe usagers-parties prenante », Il a appelé ce nouveau

modèle Tableau de bord du secteur public « public sector scorecard », Il est recommandé de l'étendre à l'ensemble de la fonction publique. Guenoun(Guenoun, 2009) a poursuivi l'idée de Moullin dans le travail intercommunautaire et il a souligné que le BSC et les stratégies et attentes des utilisateurs sont alignés. Par conséquent, notre recherche sur contrôle de gestion territorial recommande d'appeler le tableau de bord prospectif utilisé dans les collectivités territoriales le tableau de bord du secteur public local « local public sector scorecard », sans qu'il soit nécessaire d'imposer un modèle technique.

Le BSC est outil de gestion qui intègre des indicateurs financiers et non financiers et peut être appliqué aux organisations privées et publiques. Cependant, il faut rappeler qu'elle ne prend pas en compte les facteurs politiques de la collectivité territoriale et les attentes des usagers et des citoyens. Par conséquent, BSC est sans aucun doute un outil de contrôle de gestion axé sur la recherche de performances, car il peut mesurer sa globalité à la fois en interne et en externe(Guenoun, 2009).

### **1.3. Reporting**

Le reporting est un outil de contrôle de gestion qui permet de fournir périodiquement des informations financières et comptables aux managers basés au siège. Il est une vérification par le siège social du bon fonctionnement de ses filiales, sur des différents sujets possibles qui dépendent des priorités du groupe : finance, opérations, ressources humaines, qualité, satisfaction client, processus internes, niveaux de service, éthique, respect de l'environnement, etc.(Désiré-Luciani, Hirsch, & Kacher, 2013, p. 285). Le reporting est non seulement un grand consommateur de ressources de gestion en contrôle de gestion, mais pas toujours cohérent avec les préoccupations des managers du terrain, c'est un point du passage nécessaire pour établir une relation harmonieuse avec le groupe afin de renforcer le rôle du contrôleur gestion et un outil parfait pour renforcer la coordination entre les départements et les services (Désiré-Luciani et al., 2013, p. 283).

Le reporting est une mission principale du contrôleur de gestion, qui sera orientée vers la « mesure », suivant les axes d'analyse possibles grâce au système d'information. Sa composante exige des contrôleurs de gestion ayant une bonne formation financière et comptable, permet de mettre en relation les résultats comptables et financiers avec les activités opérationnelles. Le département financier était le seul à conserver une autorité sur les départements en définissant les pratiques comptables et statistiques, ce que nous appelons le reporting.

Dans un monde idéal, reporting et tableau de bord ne devraient faire qu'un seul outil de gestion combiné, harmonisé et complémentaire. Le tableau ci-dessous regroupe les principales caractéristiques comparées entre le tableau de bord et le reporting.

**Tableau 1 : Caractéristiques comparées tableau de bord/reporting**

| Critères               | Tableau de bord                                                    | Reporting                                                         |
|------------------------|--------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Objectif général       | Mise sous contrôle                                                 | Contrôle = vérification                                           |
| Adaptation locale      | Personnalisée<br>Répond aux besoins particuliers                   | Générique<br>Potentiellement inadapté<br>à un business spécifique |
| Type d'outil           | Aide à la décision<br>Orienté vers l'action<br>Plutôt hiérarchique | Remontée d'informations<br>Fonctionnel                            |
| Type d'indicateurs     | Financiers et opérationnels :<br>physiques, qualité, délais        | Essentiellement financiers                                        |
| Nature des indicateurs | Performance et pilotage                                            | Performance                                                       |
| Granularité            | Fonction des ordres<br>de grandeurs locales                        | Générique                                                         |
| Fréquence              | Continue                                                           | Périodique                                                        |

Source :Le grand livre du contrôle de gestion(Désiré-Luciani et al., 2013, p. 289)

L'évaluation des politiques publiques occupe la première place dans la fonction du contrôle de gestion et, éventuellement, la rend légitime. Il centralise également les résultats par le biais du reporting ainsi d'étudier les résultats pour évaluer en interne les performances de la collectivité territoriale. Par conséquent, cette fonction améliore le flux d'informations à travers les contrôleurs de gestion régionaux et propage le dialogue de gestion entre les services (Maurel, 2007).

#### 1.4. Maitrise des coûts

Après avoir constaté des lacunes dans la comptabilité analytique traditionnelle qui induiraient en erreur les dirigeants d'entreprise et auraient tendance à sous-estimer les coûts indirects des produits fabriqués, Cooper et Kaplan ont inventé une nouvelle méthode de calcul des coûts nommée «Activity Based Costing» ou "comptabilité analytique à base d'activités" ou "méthode ABC"(Cooper & Kaplan, 1988).

La comptabilité analytique et son extension à la gestion par activité ont contribué à l'innovation des systèmes de contrôle de gestion au milieu des années 90, car ces méthodes ont permis de

dépasser leurs principales critiques à savoir la division des fonctions et la minimisation de leur corrélation. La principale contribution de la comptabilité par activité (méthode ABC) est de supprimer les barrières entre les fonctions, et que l'entreprise peut être lue horizontalement. La comptabilité par activité est apparue pour combler la faiblesse du système de la performance, notamment la difficulté des responsables opérationnels de Contrôler le montant des coûts indirects qui leur sont alloués sur la base de clés de répartition plus ou moins arbitraires. Pour les partisans de cette méthode, la solution à ce problème n'est pas d'augmenter la complexité du système de calcul des coûts, mais de modifier la représentation de la structure de l'entreprise (Bollecker, 2004). La méthode «ABC» combine le contrôle des coûts et l'amélioration de la qualité des produits (Maher, 2005).

Le management par activités recommande également d'assurer l'orientation et la coordination de ces tâches, l'entreprise étant perçue comme un réseau d'activités organisées selon un processus horizontal et contribuant ainsi à la performance. Pour cette raison, la méthode encourage largement les individus dans le processus à échanger des informations et à partager leurs expériences, afin d'analyser les raisons du succès ou de l'échec (Bollecker, 2004). Cependant, la méthode "ABC" est apparue à la fin des années 80, dirigé par Kaplan. Ce dernier a analysé l'environnement économique américain en plein changement : mondialisation, informatisation, concurrence et instabilité (Zelinschi, 2009). La comptabilité par activité pose la bonne question sur le processus de production: "Le processus est une chaîne d'activités déclenchée par les activités" (Mevellec, 1990). Un processus rassemble une série d'activités ; ces activités impliquent généralement différents métiers ; elles sont souvent superposées et attachées à différents responsables hiérarchiques " (Demeestère, Lorino, & Mottis, 2002).

Le contrôle de gestion territorial se reconstruit alors dans un nouveau rôle grâce à l'application de la méthode ABC dans le but de rationaliser le budget, la minimisation des coûts et l'aide à la prise des décisions. Donc l'implantation du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales perçue comme une démarche de réduction des coûts et la rationalisation des services publics.

### **1.5. Budgétisation**

Le budget est un Outil indispensable à la gestion des entreprises qui permet d'évaluer la performance managériale (Hartmann, 2000). Le budget est un outil de contrôle de gestion dans les organisations publiques. Il peut remplir des différents rôles et les diverses pratiques budgétaires. Pour comprendre le budget, il est nécessaire de comprendre ses rôles dans les

organisations. Nous donnons un aperçu de ceux qui sont mis en évidence dans la littérature (Tableau 2).

**Tableau 2 : Rôles du budget identifiés dans la littérature**

| Etudes                           | Rôles du budget                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Barrett& Fraser (1977)           | Planifier, coordonner, motiver, évaluer, éduquer                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| Samuelson (1986)                 | Planification (planification, coordination, contrôle des résultats), contrôle des responsabilités (détermination des engagements financiers, comparaison des performances), influence du comportement des budgétés (motivation financière, éducation à la logique financière), rôles passifs (rituels, habitudes) |
| Brunce, Fraser & Woodcock (1995) | Prévision financière, contrôle des coûts, gestion des flux de trésorerie, fixation d'objectifs, communication des plans, planification des ressources, mesure de la performance, apprentissage                                                                                                                    |
| Lyne (1988)                      | Prévision, planification, coordination, communication, contrôle                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Abernethy&Brownell (1999)        | Contrôle diagnostique, contrôle interactif<br>Aide au changement stratégique                                                                                                                                                                                                                                      |
| Berland (1999)                   | Prévision – planification (prévision, autorisation de dépenses, évaluation non formalisée), coordination – socialisation (coordination, communication, évaluation), évaluation – sanction (motivation, engagement, évaluation financière stricte)                                                                 |
| Ekholm&Wallin (2000)             | Planning, évaluation et contrôle, implémentation des stratégies, empowerment, motivation des employés                                                                                                                                                                                                             |
| Bouquin (2001)                   | Instrument de coordination et de communication, outil de gestion prévisionnelle, outil de délégation et de motivation                                                                                                                                                                                             |

Source : (Sponem, 2002, p. 3)

Pour aider les gestionnaires publics à mesurer et à gérer la performance, 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).

Anthony déclare les finalités du budget et le processus de préparation budgétaire en cinq points, motiver les managers à dresser des plans, informer les managers de ce qui est attendu d'eux, obtenir un engagement des managers, coordonner les différentes activités d'une organisation et fournir un standard pour juger la performance réelle (Anthony, 1988) .

Le budget permet de construire un référentiel, que nous utiliserons pour suivre les réalisations. Il doit avoir lieu une fois par mois pour que le contrôle budgétaire puisse réagir le plus rapidement possible chaque mois. Il permet de coordonner les actions des différents services de l'organisation, et aider chacun à mieux comprendre sa position et à se situer dans le cadre général de l'organisation. Le contrôleur de gestion pourra ainsi jouer le rôle de "formation des personnels opérationnels aux aspects économiques de l'entreprise. Il garantit également la cohérence entre les différentes parties du budget, qui est effectuée par différents acteurs de l'organisation.

Le budget se construit à partir des centres de responsabilité budgétaire(CRB). Le centre de responsabilité budgétaire est l'unité de base pour la réflexion et l'élaboration budgétaire. La philosophie "ascendante" appelée« bottom-up » de la construction budgétaire estime qu'un bon budget est établi de bas en haut, à partir des idées du responsable de l'unité de base, et que ce dernier accepte d'être des forces de proposition pour contribuer à l'amélioration de la compétitivité de l'organisation. La philosophie opposée, à savoir descendant appelé "top-down" suit un processus du haut vers le bas. Le concept d'un système de gestion interactif développé par Robert Simons renforce l'idée que le budget est un outil de gestion(Désiré-Luciani et al., 2013, p. 175).

### **1.6. Contractualisation et le Plan d'action**

La contractualisation est une démarche qui renvoie aux fondements de la bonne gouvernance, de la transparence, de la responsabilité et du reporting sur lesquels repose aujourd'hui la gestion publique marocaine.

Elle contribue pleinement au renforcement du contrôle de l'Etat à travers l'évaluation de l'atteinte des résultats et des objectifs assignés et fixés. L'administration centrale détaille et fixe les objectifs généraux, les traduit en objectifs opérationnels, puis met tous les moyens à la disposition du service concerné pour atteindre les performances convenues.

Le renforcement de la contractualisation des relations entre les administrations centrales et leurs services extérieurs, qui constituent un engagement réciproque de confiance entre les deux parties. Il permet de responsabiliser davantage les gestionnaires publics locaux car ils se sentent plus responsables s'ils connaissent d'une manière précise leurs objectifs et leurs marges de manœuvre et l'autonomie dont ils disposent et donc par l'établissement de contrats caractérisés de pluriannuels fixant les objectifs qui leur sont assignés, les moyens mis à leur disposition ainsi que les résultats attendus mesurés par les indicateurs de performance et ce processus va de pair avec la démarche de déconcentration et la décentralisation administrative.

De manière générale, les objectifs opérationnels poursuivis par la contractualisation et les contrats sont (Finance, 2012):

Le développement d'une planification stratégique pluriannuelle qui permet d'arrêter la vision et les objectifs à terme d'une manière conforme aux orientations gouvernementales ;

La définition claire et évaluable des objectifs à atteindre et des niveaux de performance à réaliser dans le cadre d'une nouvelle approche de la gouvernance publique basée sur les résultats et la reddition des comptes.

La démarche contractuelle ne peut réellement apporter les résultats escomptés que si on identifie les niveaux intermédiaires de responsabilité chargés de contractualiser avec le niveau central et que si toutes les parties prenantes s'attachent à dialoguer de manière constructive sur le processus qui doit être renforcé par leurs adhésions tous afin de rendre les étapes ultérieures plus aisées à mener et à réussir.

On peut résumer les étapes du processus de la contractualisation en ces étapes inspirées de celle entre l'Etat et les Etablissements et Entreprises Publics « EEP » :

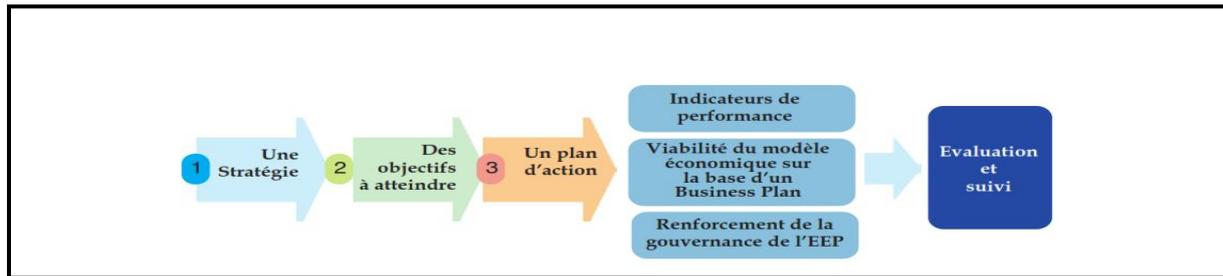
La définition de la vision stratégique de l'administration ;

La définition des objectifs et les moyens nécessaires pour les réaliser ;

La fixation des objectifs de la performance par la mise place des grilles d'indicateurs appropriés tout en regroupant les différents objectifs fixés ;

La fixation du degré de réalisation des objectifs et d'atteinte des résultats.

**Figure 2 : La démarche contractuelle marocaine**



Source : Contractualisation des relations entre l'état et les établissements et entreprises public (Finance, 2012, p.18)

La logique de la contractualisation dans l'administration publique marocaine à l'aide d'un contrat qui formalise et fixe des objectifs tout en définissant une stratégie et un plan d'action et en mobilisant tous les moyens ne garantit pas des résultats conformes aux objectifs sans qu'elle soit complétée par un système de contrôle de gestion qui va lui permettre de faire face à toutes les difficultés rencontrées. Il l'est pour deux raisons principales :

Il va permettre de renforcer le rôle de l'administration centrale de l'Etat en disposant d'indicateurs d'évaluation en rapport avec les objectifs à atteindre et les moyens à mettre en œuvre, tels qu'ils sont définis dans le contrat et en assurant un suivi régulier de sa mise en œuvre grâce à une remontée régulière d'informations consolidées de la part des services déconcentrés. Il va favoriser la responsabilisation des services déconcentrés en proposant un suivi sur l'essentiel et le plus important tout en laissant aux gestionnaires publics des marges de manœuvre sur les modes de mise en œuvre des moyens alloués par objectif et en favorisant la mise en place d'un pilotage efficace et performant.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion peut faire appel à des outils de pilotage de la performance comme les tableaux de bords prospectifs et des outils d'analyse des coûts, qui peuvent constituer de véritables supports de la démarche de la contractualisation.

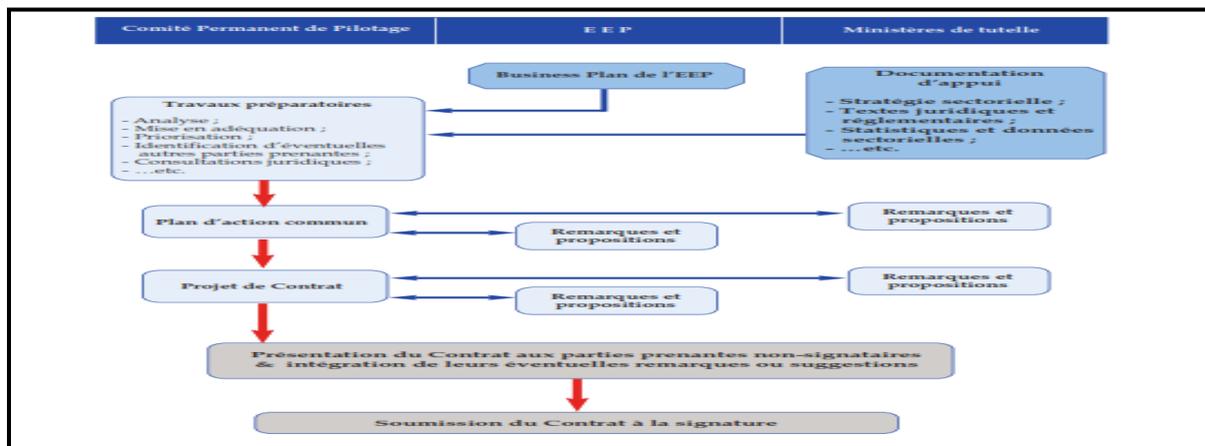
Quelques éléments doivent être définis pour bien réussir cette mission :

Les objectifs du contrat autour desquels s'organise l'activité des cocontractants ;

L'instrument de mesure et de contrôle des écarts qui permet de bien situer l'activité par rapport aux objectifs contractuels fixés ;

Les modalités de conception et de mise en œuvre des actions correctrices nécessaires pour redresser la situation lorsque l'écart par rapport à l'objectif prévu est considéré comme trop important et lourd.

**Figure 3 : Le contrôle de gestion dans le cadre de la contractualisation administrative marocaine**



Source : Contractualisation des relations entre l'Etat et les EEP (Finance, 2012, p. 24)

Le développement de ces procédures et démarches appelées « contractuelles » entre l'administration centrale et les services déconcentrés va permettre l'émergence des pratiques d'évaluation et de contrôle de gestion dans ces organisations publiques, car ces contrats conduisent à l'élaboration de plans d'action décrivant les actions à conduire et à mener pour bien réaliser les gains envisagés de performance organisationnelle tout en restant ouverts à la réorganisation, l'innovation et le changement.

Le tout premier but premier de la contractualisation, de planification et de suivi des résultats est de développer des capacités analytiques de diagnostic, de concertation et de proposition aux niveaux intermédiaires de responsabilité en dépassant le cadre budgétaire habituel auquel les entités administratives sont soumises habituellement. Elle vise :

Garantir une meilleure visibilité de l'action publique.

Privilégier une logique de résultats plutôt qu'une logique de moyens

Responsabiliser les acteurs publics concernés.

### 1.7. Système d'information

La donne technologique et son inscription dans la pratique professionnelle a changé les modes de contrôle de gestion. Ces modes de contrôle impactent ipso facto la gouvernance et les représentations des décideurs. Dans le secteur privé, la dématérialisation des pratiques managériales a fait ses preuves. Son transfert dans la sphère publique, notamment les collectivités territoriales, agit directement sur les perceptions en matière de gouvernance et sur l'interface entre l'institution et son environnement proximal. La dématérialisation du système

comptable public se répercute sur les pratiques du contrôleur de gestion, sur la gouvernance et sur le système d'information mis en place.

La digitalisation des comptes dans la collectivité territoriale a généré des résultats positifs grâce à la réalisation de l'automatisation des opérations comptables. Parmi les avantages de la dématérialisation des comptes : économiser du papier, gagner du temps de vérifier l'état du compte auprès du juge financier, simplifier le processus, améliorer la fiabilité de la recherche sur la qualité du compte, réduire la charge de travail et diminuer les délais de paiement, garantir la meilleure traçabilité et transparence globale pour réaliser le développement d'un travail qualitatif. Cependant, on note un danger physique lié au travail sur écran, ce qui entraînera la fatigue des agents (Evin-Leclerc, 2017).

Aujourd'hui, la digitalisation sert la transmission des budgets de la collectivité territoriale à la préfecture. Le modèle budgétaire étant réalisé à l'avance, il est possible de gagner du temps et d'éditer le document sous le format souhaité pour le transmettre, dès le budget voté, avec la délibération. En pratique, le succès de la dématérialisation est obtenu par un projet commun entre l'ordonnateur et le comptable, tout en gardant l'idée que le projet doit avoir un sens dans l'élaboration d'une stratégie (être compétitif, proposer des offres performantes, maîtriser les coûts) (Evin-Leclerc, 2017).

## **2. Effets des facteurs de contingence sur le contrôle de gestion territorial**

Cette section examine les effets des facteurs de contingence sur la mise en place des outils de contrôle de gestion territorial à savoir, la taille, la structure, l'environnement, la culture, la technologie et la stratégie. Puis nous allons présenter notre modèle de notre recherche.

### **2.1. Effets de la taille de l'organisation sur le contrôle de gestion**

Lors de l'analyse de la relation entre le contrôle de gestion et la taille de l'organisation, il existe deux courants idéologiques opposés. Le premier, reconnaît l'impact de la taille sur les choix de contrôle gestion, mais tire des conclusions différentes (Bescos, Cauvin, Langevin, & Mendoza, 2003). Selon ces auteurs, plus la taille de l'entreprise n'est grande, mieux il est possible de mettre en place un système de gestion administratif qui utilise le budget. De même, à mesure que l'entreprise se développe, des problèmes tels que la contrôlabilité, la coordination et la communication apparaissent également. Par conséquent, le recours au budget sera une procédure formelle, qui pourrait réduire ces problèmes. Le deuxième courant défend l'idée que la complexité du système de gestion est positivement corrélée à la taille de l'entreprise (Hoque & James, 2000). Comme l'ont montré Hoque et James, ce sont les plus grandes entreprises qui ont mis en œuvre des systèmes de mesure de la performance proches du Balanced Scorecard.

De même, plus la taille l'entreprise est grande, plus l'utilisation des indicateurs de performances non financières est important(Germain, 2003).

## **2.2. Effets de la structure sur le contrôle de gestion**

Nous conservons deux caractéristiques principales pour expliquer le système de contrôle dépend de la structure organisationnelle, le niveau de décentralisation et le degré d'interdépendance. Le niveau optimal de centralisation / décentralisation est l'un des problèmes fondamentaux de la recherche fondamentale sur la contingence structurelle(Chapman, 1997, p. 193). Ainsi, plus la taille de l'organisation est plus grande, plus la structure sera décentralisation, elle tend à utiliser le budget comme un outil de contrôle de gestion sous une forme administrative. Le degré d'interdépendance entre les unités et les sous-unités nécessite le choix d'un mode privilégié de coordination. Le contrôle de gestion à travers le budget permet d'assurer cette coordination en situation d'interdépendance, l'input d'une unité est l'output d'une autre unité, ainsi il est utilisé pour évaluer la performance(Macintosh & Daft, 1987).

Les principaux paramètres de conception de l'organisation selon Mintzberg seront défini selon la manière dont la séparation des tâches et la coordination entre les différentes parties de l'organisation, à savoir la conception des postes de travail individuels ;la conception de la structure générale de l'organisation, c'est-à-dire la manière dont les sous-unités vont être reliées dans l'organigramme ; la conception des moyens de liaison; la conception du système de prise de décision(Désiré-Luciani et al., 2013).

## **2.3. Effets de l'incertitude de l'environnement sur le contrôle de gestion**

De nombreuses études utilisent l'incertitude environnementale comme variable contingente, ce qui est déterminant pour le choix des outils de contrôle de gestion(Fisher, 1998a).Un environnement incertain suppose la mise en place des structures organiques, ce qui facilite la recherche d'informations externes et non financières(Gordon & Narayanan, 1984). Bescos et al. (2003) ont soutenu que les budgets dans un environnement turbulent ne peuvent pas être utilisés comme un outil pour atteindre des objectifs stratégiques(Bescos et al., 2003). Gignon-Marconnet estime que «une gestion budgétaire très contingente ne convient pas aux environnements incertains»(Gignon-Marconnet, 2003). De même, Berland suppose que lorsqu'une entreprise se trouve dans un environnement incertain, il est difficile de faire des prévisions fiables, de sorte que la fixation d'objectifs budgétaires devient très difficile, voire impossible(Berland, 1999). Gula également conclu que dans un environnement incertain, si les gestionnaires utilisent un système de contrôle de gestion plus sophistiqué que le budget, les performances peuvent être améliorées(Gul, 1991). Cependant, la forme générale du BSC est-

elle suffisamment complète pour tenir compte des variables environnementales ? Selon Oyon et Mooraj, le BSC exclut l'environnement externe comme facteur important affectant la performance des entreprises. Pour pallier cette lacune, certaines entreprises mettent en œuvre le cinquième axe «environnemental»(Oyon & Mooraj, 1998). Mais d'autres travaux ont conclu qu'il est recommandé d'utiliser le budget dans un environnement incertain. Par conséquent, Hopwood estime : "Dans un environnement stable, les entreprises ressentent le besoin de fixer un budget - qui sera une pratique relativement facile - mais dans un environnement complexe et incertain"(Hopwood, 1976) l'utilisation des budgets augmente pour évaluer les performances.

#### **2.4. Effets de la culture sur le contrôle de gestion**

En mettant l'accent sur la culture spécifique dans le secteur public, nous voulons attirer l'attention comme l'a fait Henry Louis Mencken sur le fait que « face aux problèmes complexes, il existe toujours une solution simple ...mais qui ne marche pas ». La mise en place d'un contrôle de gestion dans le secteur public fait partie de ces problèmes complexes qui ne peuvent pas se contenter de solutions simples(Désiré-Luciani et al., 2013, p. 436).

La culture du secteur public a ses propres caractéristiques et il est bon de savoir si l'on veut tenter d'améliorer les choses. Cette culture est extrêmement forte et facile à reproduire, et les nouveaux venus (élus) adoptent leurs propres approches selon leur conception. La qualité de la gestion est basée sur la culture du management. Cette culture est basée sur un sens de la responsabilité des résultats, Comportements exemplaires, qualité d'écoute, capacité à gérer les conversations et la manière dont les personnes que nous encadrons veulent vous accompagner pour atteindre vos objectifs. Ces éléments ne sont pas toujours associés au contrôle de gestion, mais ils constituent une condition nécessaire(Désiré-Luciani et al., 2013, p. 455).

La culture du secteur public a des particularités, si nous voulons adopter ou améliorer des outils de contrôle de gestion, on doit les connaître et les analyser. Cette culture est extrêmement forte, les nouveaux élus adoptant d'une manière progressive leurs cultures innées et héritées. Cela est l'un des obstacles pour instaurer un système de gestion efficace ainsi que pour gérer les organisations publiques telles que les collectivités territoriales. Donc, on traite le sujet d'une idéologie et une culture qui s'opposent au réel. Le secteur public à l'opposé du privé, le secteur public est complexe. Lequel secteur conduit à l'adoption d'outils, de systèmes et de pratiques inspirées du privé sans toujours se rendre compte que ces pratiques et ces systèmes ne peuvent fonctionner que dans un cadre culturel qui leur convient.

Généralement, le niveau de formation des ressources humaines publiques est supérieur à celui du secteur privé. Mais la production d'une bonne gouvernance est plutôt insuffisante en raison

des faits culturels divers qui bloquent la mise en œuvre d'un contrôle de gestion dans le secteur public. Les contrôleurs de gestion et les cadres intermédiaires font souvent d'énormes efforts pour surmonter les dysfonctionnements des systèmes de gestion des organisations du secteur public.

### **2.5. Effets de la technologie sur le contrôle de gestion**

La technologie affecte également le choix du système de contrôle. En effet, pour appliquer sa stratégie à tous les niveaux, les entreprises auront besoin plus d'informations. Par conséquent, ce changement de mentalité puisse s'appuyer sur le développement de systèmes d'information (Chiapello & Delmond, 1994). Les entreprises qui mettent en œuvre des outils tels que Balanced Scorecard adoptent des outils informatiques intégrés tels que Enterprise Information System (EIS) ou Progiciel de Gestion Intégrée (ERP) car elles leur permettent d'avoir de l'information des divers indicateurs en temps réel (Edwards, 2001). Les problèmes liés à l'aspect informatique (interconnexion des systèmes) sont très importants à résoudre pour implémenter les outils de contrôle de gestion dans l'organisation. Donc soit se contenter du "papier crayon" ou du logiciel de type Excel, ou bien intégrer système de gestion budgétaire en mettant un pack de type logiciels ERP, EIS. (Ponssard & Saulpic, 2000).

La dématérialisation des pratiques du comptable public, la digitalisation des comptes publics locaux, la facturation numérique et des marchés dématérialisés, modifie considérablement l'exercice de la fonction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Ainsi, la dématérialisation permet de créer une gestion numérique de référence (développement de moyens de paiement modernes, dématérialisation des procédures fiscales et les actes contentieux ...). Elle permet également d'optimiser les processus du travail et générer ainsi de nombreux avantages (qualitatifs, financiers, images, temps, traçabilité, sécurité ...) (Evin-Leclerc, 2017). Par conséquent, la démarche des collectivités territoriales doit être basée sur la construction d'un flux de travail qui devrait permettre d'effectuer l'ensemble du processus, de la commande à la livraison du bien, jusqu'à la transmission comptable. Cette mise en œuvre est essentielle pour les projets structurés de dématérialisation.

### **2.6. Effet de la stratégie sur le contrôle de gestion**

Stratégie et contrôle de gestion sont liés, et le contrôle de gestion est l'un des outils qui permet la mise en œuvre des stratégies. La stratégie joue un rôle important dans l'intégration de toutes les actions des différents acteurs de l'entreprise. Il est donc nécessaire de comprendre ses concepts et ses outils. Cela implique généralement que les contrôleurs jouent un rôle dans la promotion de l'expression de nouvelles idées stratégiques et dans la planification stratégique.

Les contrôleurs de gestion peuvent jouer un rôle dans le processus de planification stratégique en aidant à évaluer les choix pour prouver leur rationalité et assurer la cohérence des choix. Le contrôleur de gestion doit donc se concentrer sur les choix stratégiques pour mettre en place un système de contrôle de gestion approprié (Désiré-Luciani et al., 2013) .

Henry Mintzberg a souligné que la stratégie est l'un des mots utilisés implicitement, avec plus d'une signification (la stratégie, c'est 5 P) : plan, comme dans plan d'action ; play, c'est-à-dire comme stratagème tactique ; pattern, c'est-à-dire comme comportement récurrent ; position par rapport aux concurrents ; perspective, comme perception de la réalité dans l'esprit des dirigeants, qui la partageront éventuellement avec les autres membres de l'organisation (Désiré-Luciani et al., 2013, p. 111).

La planification stratégique est un processus quotidien, généralement annuel, qui consiste à envisager de formaliser les choix stratégiques de l'organisation. L'ampleur de ce travail dépend du domaine d'activité : trois ans, cinq ans, dix ans, et parfois même plus. Il doit se situer en amont du processus budgétaire afin que les futurs budgets annuels soient cohérents avec le plan stratégique. Son objectif est de contraindre les managers à améliorer leur fonctionnement quotidien en les amenant à s'interroger sur les hypothèses sur lesquelles repose la stratégie actuelle, et à les formaliser dans des documents de référence. Dans le cadre du processus de gestion, les contrôleurs de gestion sont plus naturellement impliqués.

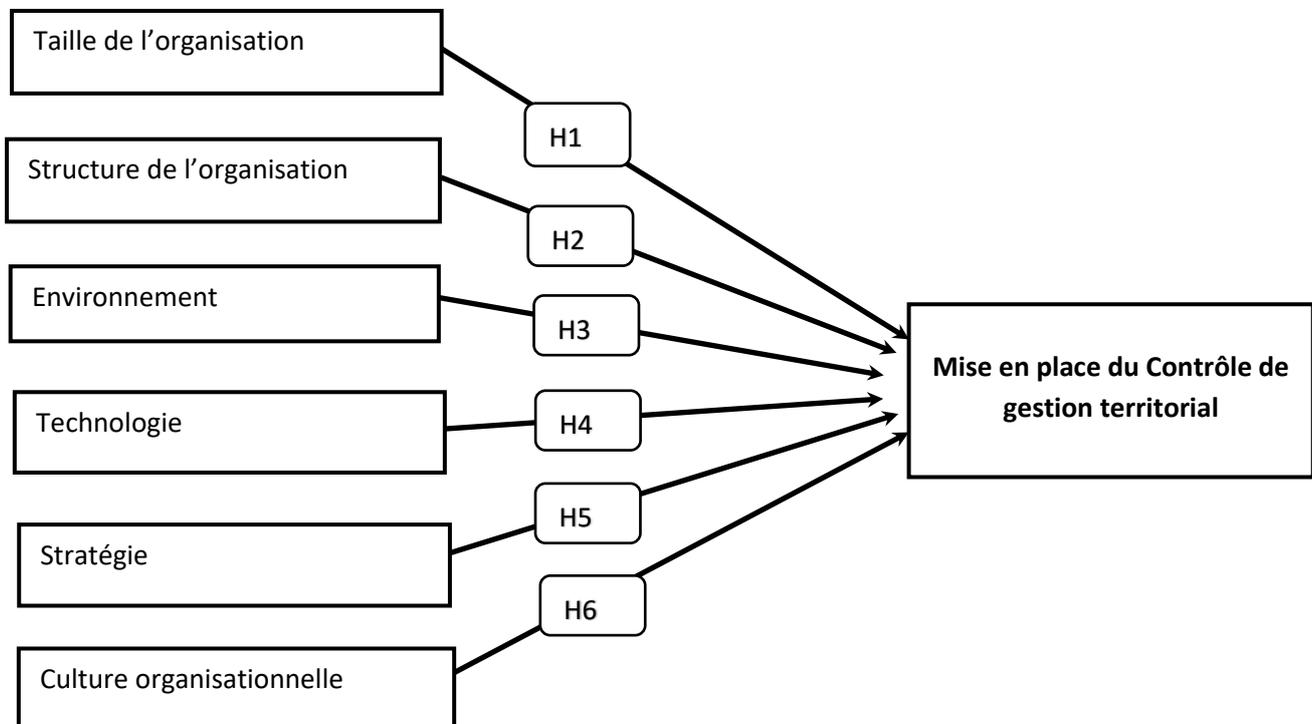
### **3. Méthodologie de recherche**

Dans la présente recherche, notre démarche est hypothético-déductive. Celle-ci prend comme point de départ les différents travaux qui se réfèrent à la problématique pour pouvoir générer des hypothèses. Autrement dit, la démarche consiste à partir d'un état de l'art théorique et des hypothèses générées à rechercher des données qui vont confirmer ou infirmer les hypothèses. Cette méthodologie est une étape indispensable à toute synthèse des connaissances et revue de la littérature dans le domaine du management.

Cette recherche est basée sur une revue de littérature. Elle s'est organisée autour des articles scientifiques et des études réalisées sur la même problématique. 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 élus des collectivités territoriales. Ces études ont été complétées par des documents internes, des rapports et des lois.

Cette étude permet d'approcher les déterminants de la mise en place des outils du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

**Figure 4 : Modèle conceptuel des déterminants de la mise en place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**



Source : Auteurs

#### **4. Les déterminants de la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

Le contrôle de gestion est un processus dans lequel l'organisation s'efforce d'atteindre les résultats escomptés ou souhaités, ou "performances". Ce faisant, les organisations peuvent prendre diverses mesures pour minimiser les effets négatifs de l'environnement externe et interne. Le contrôle de gestion représente une méthode de gestion des performances de l'organisation. Le contrôle de gestion est un processus par lequel les gestionnaires influencent les autres membres de l'organisation pour adopter des stratégies organisationnelles (Anthony, 1988).

Le nouveau contrôle de gestion est un contrôle évolue vers un contrôle proactif. Le contrôle ne se limite pas à comparer les résultats aux objectifs mais la nécessité de relier le contrôle de gestion avec la stratégie de l'entreprise. Pour Berland Nicolas le contrôle budgétaire peut permettre à une entreprise de bien fonctionner dans les environnements quotidiens (Berland,

2000). En conséquence, la distinction entre l'ancienne stratégie de contrôle de gestion et les fonctions de contrôle devient floue. Le contrôle n'est plus qu'un outil stratégique. Le contrôle de gestion est proactif, c'est-à-dire qu'il contribue à améliorer la stratégie.

La théorie classique du contrôle de gestion met l'accent sur les systèmes d'information et la responsabilité. Cette théorie a fait l'objet de nombreuses critiques au cours des dernières décennies. Le principal reproche est que l'observation est trop étroite et repose presque exclusivement sur des informations comptables. On a même critiqué le concept de centres de responsabilité, car la prise en charge de leur indépendance mutuelle n'a pas été confirmée dans la pratique. À savoir, il est demandé au responsable du centre de responsabilité de rendre des comptes non seulement pour les activités qui sont sous son contrôle, mais également pour celles qui échappent à son contrôle (Hewege, 2012). Le problème du recours excessif aux informations comptables a été partiellement compensé par l'introduction de mesures de performance combinées sous la forme du tableau de bord équilibré. Cependant, de nombreux problèmes subsistaient.

Le problème persistant lié à l'aspect information et responsabilité est la question de la mesure du rendement. La mesure de la performance est un mécanisme puissant pour influencer le comportement des employés dans les organisations. On dit que ce qui est mesuré est fait. Le problème est que ce qui n'est pas mesuré attire moins l'attention. Certaines mesures de performance étant plus difficiles à quantifier, les systèmes modernes de contrôle de gestion montrent des signes de myopie dans la pratique (Otley, 2003).

Le contrôle de gestion est un ensemble d'outils destinés à améliorer la rationalité et les méthodes de contrôle. Dans ce domaine, un certain nombre d'outils liés au secteur privé ont été remis aux collectivités territoriales : comptabilité financière, comptabilité de gestion, outils de gestion de la qualité, systèmes budgétaires, outils de gestion organisationnelle. Le Budget suit le raisonnement de la comptabilité générale dans le contexte où il s'attache aux charges et produits, afin d'établir le compte de résultat prévisionnel. Le budget suit une logique de comptabilité analytique, qui tente de répertorier les revenus et les dépenses en détail par type de produit ou de service, par centre de responsabilité, par type de client et par région etc. Le Budget peut intégrer une logique de la gestion de trésorerie pour produire un budget ou un plan de trésorerie prévisionnel.

Nous avons traité les différents outils du contrôle de gestion à savoir, le tableau de bord, balanced scorecard, reporting, maîtrise des coûts, budgétisation, le plan d'action stratégique et le système d'information, ainsi nous avons traité les facteurs de contingence comme des

variables qui permettent de faciliter la mise en place des outils de contrôle de gestion afin de moderniser l'administration publique et d'atteindre la performance organisationnelle des collectivités territoriales.

Nous intéressons au contrôle de gestion dans les organisations publiques pour croiser des outils de contrôle de gestion et les facteurs déterminants de leurs mises en place dans la gouvernance des collectivités territoriales. L'influence de la culture d'État sur le contrôle de gestion est essentielle pour comprendre l'instrumentation des outils de contrôle de gestion les plus conçus dans les Établissements publics.

Nous avons traité les dimensions des outils du Contrôle de gestion basées sur des méthodes d'intelligence et des technologies de l'information afin de moderniser l'administration publique. Les différents outils de contrôle de gestion que nous avons discuté à savoir, le tableau de bord, reporting, maîtrise des coûts, budgétisation, contractualisation, le plan d'action stratégique et le système d'information, ainsi nous avons traité les facteurs contingences comme des variables déterminantes pour adopter les outils de contrôle de gestion, le contrôle de gestion est un processus permettant aux gestionnaires de garantir une utilisation efficace des ressources pour atteindre les objectifs des Organisations. L'efficacité relie les objectifs aux résultats, tandis que l'efficience garantit que les ressources sont utilisées de manière optimale pour obtenir des résultats.

Nous avons traité le contrôle de gestion en tant qu'instrument important pour la gestion des performances dans les organisations publiques. En indiquant les circonstances dans lesquelles la théorie classique du contrôle de gestion a été créée et décrit son processus de fonctionnement, avec les spécificités des organisations publiques. Le contrôle de gestion reste valable pour répondre aux questions ouvertes de performance, pas seulement ceux qui sont orientés vers des mesures de performance basées sur la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité de gestion.

De nombreuses études (Fisher, 1998b; Merchant, 1984) ont montré que le système de contrôle de gestion est modelé par plusieurs facteurs de contingence : la structure, l'incertitude de l'environnement, la technologie, la taille de l'entreprise, la stratégie et la culture.

La contingence est un cadre théorique majeur: elle est couramment utilisée dans l'étude des systèmes de contrôle (Covaleski, Dirsmith, & Samuel, 1996), et est plus largement utilisée dans les modèles de contrôle (Chiapello, 1996). Il nous semble donc opportun d'expliquer la diversité des pratiques de contrôle de gestion selon la théorie de contingence. Cette approche se retrouve chez Anthony, le fondateur de la discipline. Il a intégré des mesures de contrôle de gestion en

fonction des facteurs contingents. Il est indiqué que certains facteurs "peuvent modifier les pratiques du contrôle de gestion : l'environnement externe, les facteurs internes (stratégie, interdépendance, style de direction ...) et les facteurs spécifiques à l'industrie (Anthony, 1988, p. 161).

La mise en place d'un système des outils de contrôle de gestion nécessite une analyse des facteurs et des paramètres liés à la structure adaptée par l'organisation. Le système de contrôle de gestion doit être conforme à la stratégie de l'entreprise, et avec sa culture. la structure est l'une des principales variables qui permet d'assurer la mise en œuvre de système de contrôle de gestion dans l'organisation. Nous avons recueilli de nombreuses analyses de la littérature sur les facteurs de contingence qui influencent la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales :

- Plus l'organisation est ancienne, plus son comportement est formalisé ;
- Plus une organisation est de grande taille, plus son comportement est formalisé et plus sa structure est complexe. Les tâches seront plus spécialisées, les unités seront plus différenciées et les services administratifs seront plus développés ;
- Plus le degré d'automatisation du centre d'opérationnel est élevé, plus la structure administrative se transfère de la bureaucratie à la structure organique.
- Plus l'environnement instable et se change en permanent, plus la structure sera organique, c'est-à-dire à l'opposé de la bureaucratie. La standardisation est plus difficile à utiliser comme mécanisme de coordination. La flexibilité doit être encouragée par une supervision directe ou un ajustement mutuel.
- Plus l'environnement est complexe, plus la structure a tendance à être décentralisée.
- Plus le contrôle externe de l'organisation fort, plus la structure est formalisée, régularisée et centralisée.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales ne peut se faire en termes absolus. Il faut tenir compte de l'environnement, de la stratégie, la taille de l'organisation, les rapports du pouvoir, la structure et la technologie. Aucune organisation n'est semblable à une autre, mais la typologie d'organisation mise par Henry Mintzberg peut aider à identifier les points importants pour analyser la conception des outils de contrôle de gestion dans les services des collectivités territoriales. Il a traité six configurations qui sont des types extrêmes permettent de classer les différents types des organisations, avec une évaluation de chaque configuration. Mintzberg a traité l'influence de la structure sur le contrôle de gestion et sur le rôle des contrôleurs de gestion à travers une modélisation des configurations pour mieux

comprendre les comportements des organisations (Désiré-Luciani et al., 2013). Une fois la configuration de la structure est terminée, il est beaucoup plus facile d'identifier les éléments d'un système de contrôle de gestion adapté à la situation.

Le contrôle de gestion s'adapte à la culture de l'organisation, quelle que soit sa taille, son activité et sa vocation. Quant au service de contrôle de gestion, il doit parfois aussi s'adapter à un mode de fonctionnement très différent d'une entreprise à l'autre. Dans tous les cas, il s'agit d'un point de passage obligatoire pour les informations chiffrées entrantes et sortantes.

Une entreprise qui communique des données avec les parties prenantes, sans en avoir fait contrôler la pertinence et la cohérence par le contrôleur de gestion court de sérieux problèmes, qui peuvent mettre en question sa crédibilité. La mise en place du contrôle de gestion dans l'organisation est influencée par la culture que l'entreprise a pu inventer depuis sa création. Un contrôle de gestion réussi est tout dépend également de la culture d'entreprise, de la communication : Il y a encore des entreprises ou des organisations qui entretiennent une culture secrète. En effet, en d'autres termes, dans le cas où le partage d'informations ne fait pas partie de la vie quotidienne et des bonnes pratiques de l'entreprise, quelle que soit la position dans l'organigramme, il est difficile pour le contrôle de gestion dans ce cas de jouer son rôle (Désiré-Luciani et al., 2013, p. 61) .

## Conclusion

Dans cet article, nous avons discuté les déterminants de la mise en place 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'Etat, les fonctionnaires et les clients (citoyens). Une bonne performance 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 de la nouvelle gestion publique 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.

Cet article montre que le processus de mise en place n'est pas le résultat d'un comportement d'une seule personne, d'un responsable institutionnel, mais d'un processus social inhérent, qui repose sur la collaboration et la confrontation de différents acteurs humains et non humain.

Dans les collectivités territoriales, les outils de contrôle de gestion sont des mécanismes de la performance et de la 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. Le système de contrôle de gestion de la collectivité territoriale n'est pas utilisé au niveau des systèmes d'information, mais se caractérise par un ensemble décentralisé de pratiques et d'outils dédiés au suivi des résultats financiers, comme le suivi budgétaire, la budgétisation, suivi du plan d'action. La logique du système du contrôle de gestion est liée aux plusieurs facteurs contingents, à savoir : la taille de la collectivité, la structure adoptée, l'incertitude de l'environnement, la technologie investie et la stratégie de l'organisation.

L'analyse des outils de contrôle de gestion territorial est un sujet à trop de référence et des difficultés pour dépasser les discours officiels, ainsi la non-prise en compte d'autres facteurs pour mettre en place d'un système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, à savoir : le manque de compétences, le manque de culture de performance, la prédominance de la dimension politique, la complexité et la diversité des tâches et des missions. La recherche

dans ce domaine reste contingente étant donné que la thématique de la gestion dans les collectivités territoriales est fortement lié au paradigme de la politique.

L'analyse des déterminants de la mise en place des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales reste un champ à explorer. Cette recherche n'est ni exhaustive ni fermée. Elle s'ouvre à d'autres perspectives et peut être complétée par d'autres chercheurs et approchée par d'autres méthodes.

## BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*: Harvard Business School Press, La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993, 210.
- Berland, N. (1999). A quoi sert le contrôle budgétaire? *Finance Contrôle Stratégie*, 2(3), 5-24.
- Berland, N. (2000). *Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence*.
- Bescos, P.-L., Cauvin, E., Langevin, P., & Mendoza, C. (2003). *Critiques du budget: une approche contingente*. Paper presented at the Actes du congrès de l'Association francophone de comptabilité, Louvain.
- Bollecker, M. (2004). *Les contrôleurs de gestion: l'histoire et les conditions d'exercice de la profession*: Editions L'Harmattan.
- Bouquin, H. (2001). *Le contrôle de gestion*, 5<sup>ème</sup> édition, PUF, Paris.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205.
- Chauvey, J.-N. (2006). L'intérêt du Balanced Scorecard dans l'évolution des modes de contrôle et d'évaluation des Départements français. *Politiques et Management Public*, 24(2), 69-90.
- Chiapello, E. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature. [Typologies of Control Modes and Their Contingency Factors: Towards an Organization of the Literature]. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2(2), 51-74. doi: 10.3917/cca.022.0051
- Chiapello, E., & Delmond, M.-H. (1994). Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement. *Revue française de gestion*, n° 97, janvier-février, p. 49-58.
- Chiapello, E., & Gilbert, P. (2020). *Sociologie des outils de gestion: La Découverte*.
- Choffel, D., & Meyssonier, F. (2005). Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. [Ten Years of Debates on Balanced Scorecard]. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 11(2), 61-81. doi: 10.3917/cca.112.0061
- Claude, A., & Sabine, S. (2001). *contrôle de gestion*. Edition Dunod, Paris, 4<sup>ème</sup>.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of management accounting research*, 8, 1-36.
- Demeestère, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*. Paris, Dunod.

- 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.
- Duc, N., & Barbey, V. (2006). Le processus d'elaboration de la strategie dans les collectivites publiques. *REVUE ECONOMIQUE ET SOCIALE*, 64(1), 91.
- Edwards, J. B. (2001). ERP, Balanced Scorecard, and IT: How do they fit together? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 12(5), 3-12.
- Evah-manga, E. (2012). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche sociologique: Editions L'Harmattan.
- Evin-Leclerc, A. (2017). Dématérialisation et digitalisation de la fonction finance : enjeux et opportunités pour le bloc local. *Gestion & Finances Publiques*, 3(3), 41-45. doi: 10.3166/gfp.2017.00047
- Finance, M. E. e. (2012). Guide méthodologique : contractualisation des relations entre l'état et les établissements
- Fisher, J. G. (1998a). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral research in accounting*, 10, 47.
- Fisher, J. G. (1998b). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral research in accounting*, 10, Supplement, 47-64.
- Germain, C. (2003). Le" Unbalanced Scorecard" Ou L'Analyse De La Differentiation Des Systemes De Mesure De La Performance.
- Gibert, P. (2000). Mesure sur mesure. *Politiques et Management Public*, 18(4), 61-89.
- Gignon-Marconnet, I. (2003). Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France: une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, 9(1).
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33-47.
- Guenoun, M. (2009). Le management de la performance publique locale. Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales.
- Gul, F. A. (1991). The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance. *Accounting and business research*, 22(85), 57-61.
- Hartmann, F. G. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 451-482.

- Hewege, C. R. (2012). A critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE open*, 2(4), 2158244012470114.
- Hopwood, A. G. (1976). *Accounting and human behavior*: Prentice Hall.
- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of management accounting research*, 12(1), 1-17.
- Huteau, S. (2006). *Le management public territorial: Le guide du manager (Vol. 2)*: Editions du Papyrus.
- Kaplan Robert, & Norton, D. P. (1998). *The Balanced Scorecard : Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston. Traduction française : *Le tableau de bord prospectif*, Les Éditions d'Organisation,.
- Macintosh, N. B., & Daft, R. L. (1987). Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 12(1), 49-61.
- Maher, M. (2005). *Activity-based costing and management*(dir.: R.L.Weil, M.W.Maher). *Handbook of Cost Management*, Hoboken, Nj: John Wiley and Sons.
- Maurel, C. (2006). Etude d'un changement organisationnel dans de grandes collectivités territoriales: l'évolution de la fonction contrôle de gestion. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 9(3), 105-134.
- Maurel, C. (2007). Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux. *Politiques et Management Public*, 25(2), 85-101.
- Maurel, C., Carassus, D., & Gardey, D. (2011). Les démarches locales de performance publique face à la LOLF: mimétisme ou innovation? *Politiques et Management Public*, 28(4), 417-442.
- Merchant, K. A. (1984). Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3-4), 291-307.
- Mevellec, P. (1990). *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Malesherbes, Paris.
- Moullin, M. (2006). The design of an alternative Balanced Scorecard framework for public and voluntary organisations. *Perspectives on performance*, 5(1), 10-12.
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, 35(4), 309-326.
- Oyon, D., & Mooraj, S. (1998). Das "Balanced Scorecard"—Mode oder Wertschöpfung. *Der Treuhaender*, 67-98.
- Ponssard, J.-P., & Saulpic, O. (2000). Une reformulation de l'approche dite du «balanced scorecard». *Comptabilité Contrôle Audit*, 6(1).

Sponem, S. (2002). L'explication de la diversité des pratiques budgétaires: une approche contingente. Paper presented at the Actes du 23ème congrès de l'AFC, Toulouse.

Zelinschi, D. (2009). Les multiples enjeux d'une technique de gestion: discours et pratiques dans la répartition des frais généraux.