

Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public

Theoretical approaches and their explanatory scope for management control practices in the public sector

Abir Hanafi, (Doctorante)

*Faculté des sciences juridiques économiques et sociales
Université Abdelmalek Essaadi de Tétouan, Maroc
Faculté Waroqué d'économie et de gestion
Université de Mons, Belgique*

Said El-Marzouki, (Enseignant Chercheur)

*Faculté des sciences juridiques économiques et sociales
Université Abdelmalek Essaadi de Tétouan, Maroc*

Adresse de correspondance :

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales
Route de Martil, Tétouan - Maroc.
Université Abdelmalek Essaadi Tétouan
Maroc
93000
Fax : (+212) 5 39 97 98 31
abir.hanafi@student.umons.ac.be

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

Hanafi, A., & El-Marzouki, S. (2021). Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(2), 368-393. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4641504>

DOI: 10.5281/zenodo.4641504

Received: 10 March 2021

Published online: March 30, 2021

Copyright © 2021 – IJAFAME



Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public

Résumé

Le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs mis en place pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables une organisation des informations périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement des actions correctives appropriées, tant stratégiques qu'opérationnelles.

L'engouement du thème du New Public Management, qui devient de plus en plus fréquent, n'est pas un hasard. Le secteur public se caractérise depuis plus de 20 ans par une évolution majeure qui vise la modernisation de sa gestion. En phase avec les évolutions récentes du management public (en l'occurrence, le New Public Management), la modernisation du secteur public y revêt d'ailleurs une grande importance. En outre, les enjeux en matière de développement global d'un pays reposent notamment sur son secteur public, dans la mesure où le contrôle de gestion cherche, par définition, à concilier vision stratégique et actions opérationnelles. Dans ce contexte, notre article se présente comme une étude théorique qui met en évidence les principaux cadres théoriques d'inspiration dans la recherche en contrôle de gestion. Afin de mieux appréhender notre étude, cet article s'intéresse alors à la présentation et à la mise en perspective des principales contributions théoriques, notamment les fondements théoriques du New Public Management et du contrôle de gestion dans le secteur public, des spécificités de ce secteur ainsi que des apports du contrôle de gestion au secteur public.

Mots clés : Management public, Contrôle de gestion, secteur public

Classification JEL : A10

Type de l'article : Article théorique

Abstract

Management control is a set of systems put in place to provide executives and various managers with periodic information about the company's operations. Their comparison with past or forecasted data can, if necessary, prompt management to take appropriate corrective action, both strategic and operational.

The popularity of the New Public Management theme, which is becoming more and more frequent, is no coincidence. For more than 20 years, the public sector has been characterized by a major evolution aimed at modernizing its management. In line with recent developments in public management (in this case, New Public Management), the modernization of the public sector is of great importance. Moreover, the stakes in terms of a country's overall development depend in particular on its public sector, insofar as management control seeks, by definition, to reconcile strategic vision and operational actions. In this context, our paper is presented as a theoretical study that highlights the main theoretical frameworks that inspire research in management control. In order to have a better understanding of our study, this paper therefore focuses on the presentation and perspective of the main theoretical contributions, in particular the theoretical foundations of New Public Management and management control in the public sector, the specificities of this sector and the contributions of management control to the public sector.

Keywords: New Public Management, Management Control, Public sector.

JEL Classification : A10

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Depuis longtemps, le secteur public fait preuve de grandes déficiences et dysfonctionnements, il se caractérise par une bureaucratie excessive, rigide et coûteuse, ainsi qu'une hiérarchie trop centralisée, ce qui l'a mené à des grandes bouleversements notamment en matière d'endettement et de déficit (Charreaux, 1997; Lahjouji & El Menzhi, 2018).

D'un côté, il est souvent jugé inefficace à cause de sa nature organisationnelle, et d'un autre côté, les citoyens (qui sont aussi selon les cas, des usagers, des contribuables, des bénéficiaires et des électeurs), ont des attentes et des exigences qui ne cessent pas d'augmenter, donc la qualité des services est de plus en plus prise en considération, ce qui pose le secteur public devant des nouveaux défis (Bartoli, 2009). Donc, l'amélioration de sa performance et la modernisation de sa gestion constituent un enjeu majeur. Dans ce contexte, plusieurs réformes de la gestion publique ont vu le jour dans plusieurs pays du monde afin de rationaliser, voire réduire les coûts, et de mieux répondre aux attentes et aux exigences des citoyens, ce qui explique l'émergence d'un nouveau courant, qui est le New Public Management (NPM) ou Nouveau Management Public.

Les débats sur le contrôle de gestion dans le secteur public se sont accentués avec l'apparition des courants de la nouvelle gestion publique du New public management. Cette dernière se traduit par le choix des outils adaptés aux besoins des gestionnaires.

En fait, cette orientation a fait objet de plusieurs réflexions de la théorie classique des organisations selon laquelle les sciences sociales doivent être mobilisées dans le but d'améliorer l'efficacité du fonctionnement des responsables des organisations (Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007, p. 76). Elle a été défendue par différents représentants du courant managérial, comme le père de la discipline du contrôle de gestion, (Robert Newton Anthony, 1965) qui définit le contrôle comme étant « *un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* » (Löning et al., 2013, p. 2), H. Fayol (1916) qui a vu que le contrôle doit être considéré comme une alarme des erreurs qui doivent être corrigées par la suite, ou encore R.S. Kaplan (1971...) qui a mis le point sur la mise en harmonie entre les inspirations des gestionnaires et les techniques de gestion dans le but d'avoir d'une information pertinente lors de la prise de décision (Bouquin, 2005).

Pour donner suite à ces considérations, cet article a pour objectif, à travers une étude théorique détaillée, d'explorer et de comprendre les fondements théoriques des préoccupations portées au contrôle de gestion dans le secteur public, ce qui mène à se poser les questions suivantes : Comment peut-on définir le contrôle de gestion ? Quels sont ses fondements théoriques ? Pourquoi a-t-il été remis en cause ? Quelles sont les spécificités du secteur public ? et quels sont les apports du contrôle de gestion à ce secteur ? Telles sont les questions auxquelles nous répondrons dans notre article.

Dans une première partie, nous présenterons les notions de base du NPMN ainsi qu'une revue sur l'émergence du contrôle de gestion. Dans une deuxième partie, nous aborderons les définitions et les concepts de base du contrôle de gestion. La troisième partie sera consacrée pour les fondements théoriques de base du New Public Management ainsi que du contrôle de gestion, et la dernière partie va traiter les spécificités et apports du contrôle de gestion pour le secteur public.

2. Notions de base et fondements théoriques

2.1. New Public Management

Le New Public Management est considéré avec des approches qui sont différentes et qui rendent le concept difficile à définir précisément. Il peut être analysé sous quatre angles (Gibert, 2008) :

- Un art : « cette conception veut dire que les meilleurs connaisseurs de la pratique seraient les praticiens eux-mêmes et ceux qui essaient les « bonnes pratiques » dans les organisations publiques où ils interviennent pour appuyer des actions de changement, à savoir les consultants. » (Gibert, 2008, p. 9).

- Une science : « Cette conception renvoie à une approche analytique qui porte sur l'utilisation des sciences sociales comme outil d'étude des problèmes confrontés par les organisations publiques. » (Gibert, 2008, p. 10).

- Un mouvement : Cette conception nous renvoie aux termes de Hood (2005), le management public est aussi « un mouvement social et peut-être quasi-religieux qui peut être considéré comme faisant partie d'un mouvement « managérial » plus large ». (Gibert, 2008, p. 14).

- Un mode de légitimation : Selon Gibert (2008), la performance représente le mode de légitimation dominant pour les organisations. Autrement dit, si l'organisation atteint ses objectifs avec une utilisation de moyens relativement restreinte, elle est légitime. Donc, Le NPM est orienté vers l'affirmation de la performance du secteur public

Il est considéré aussi comme un moyen de développement des outils de coûts et de contrôle des résultats financiers (Hood, 1991) Dans le même contexte, il est associé à la création de nouveaux outils comptables (Gruening, 2001).

On peut aussi dire que l'introduction et le développement de ces outils va favoriser l'apprentissage et l'adaptation, pour introduire des actions correctives et pour prendre de meilleures décisions, et il va aussi renforcer la légitimité démocratique du secteur public (Molin et al., 2017).

En outre, les apports du NPM peuvent apparaître dans les sept éléments cités par Hood (Hood, 1991, 1995) :

- Une décomposition des organisations publiques en unités stratégiques,
- Un rapprochement vers le secteur privé,
- Une utilisation des méthodes managériales issues du secteur privé,
- Une recherche du moindre coût,
- Une décentralisation du pouvoir,
- Une plus grande importance reconnue aux standards de mesure de la performance,
- Un contrôle des organisations publiques à l'aide de la mesure du résultat.

L'idée principale du NMP est que les méthodes de management du secteur privé, peuvent être transposées au secteur public étant donné que ce dernier est jugé bureaucratique, inefficace et trop centralisé. Le NPM vise ainsi la modernisation de la gestion publique en répondant aux attentes des citoyens et en assurant leur satisfaction ; ces derniers sont assimilés aux clients et les administrateurs deviennent des gestionnaires. Il se concentre sur la relation inputs /outputs, c'est-à-dire l'efficacité (Virtanen et al., 2018). Il tend aussi à substituer la rationalité managériale qui est la base du secteur privé à la rationalité juridique classique du secteur public (Amar & Berthier, 2007).

2.2. Emergence du contrôle de gestion

La fonction de contrôle de gestion est apparue avec les circuits économiques d'échange et de production qui ont marqué par différents moments historiques (Djerbi et al., 2014). On peut distinguer trois époques qui correspondent à son évolution avec des différentes formes qui ne portent pas son nom (Burlaud & Claude J, 2013; Djerbi et al., 2014)

2.2.1. La comptabilité industrielle

La fonction de contrôle de gestion a été considérée comme un contrôle au vrai sens du terme, autrement dit, une forme de « contrôle-sanction » et un rôle de surveillance que H. Fayol (1918) a décrit dans ses travaux pour s'assurer de l'adéquation entre une norme préétablie et le résultat

d'une action. La sanction, positive ou négative, était le résultat de ce contrôle (Boisselier et al., 2013).

Au début du XIX^{ème} siècle, le contrôle de gestion a commencé à émerger concrètement avec l'avènement de la grande entreprise industrielle. Durant cette époque, l'économie de l'échange qui a été entre les individus est devenue une économie de la transformation de masse avec des usines et de la production. L'identification du prix de la matière première et du prix de la tâche effectuée par l'emploi de machines dans certaines proportions était difficile, par conséquent, la compréhension des situations des profits et des pertes devient impossible (Djerbi et al., 2014).

L'évolution des appellations a un sens, car à cette époque, on parle de de la comptabilité industrielle (Burlaud & Claude J, 2013). Avec le développement industriel durant ce siècle, les gestionnaires ont utilisé la comptabilité industrielle pour une mesure des coûts des processus de production et une fixation des prix en tenant compte de la concurrence, elle leur a aidé dans un volet plus stratégique (Alazard et al., 2018; Burlaud & Claude J, 2013)

2.2.2. L'apparition du Management scientifique (1853-1915)

Avec l'OST (Organisation scientifique du travail) de F. Taylor, la pratique de la comptabilité s'affine de plus en plus avec la segmentation des activités, l'introduction des normes d'où le calcul des écarts et la gestion par les exceptions ont été tirés (coûts standards, coûts préétablis), et la mise en harmonie entre l'intérêt personnel avec l'intérêt collectif de l'organisation en utilisant le système de primes.

La comptabilité est devenue analytique d'exploitation et elle a dépassé les entreprises industrielles en s'étendant à toutes les organisations avec un aspect opérationnel prédominant (Alazard et al., 2018; Burlaud & Claude J, 2013). Dans ce contexte, le point mort ou le point d'équilibre est apparu dans le calcul économique aux États-Unis en 1903 et Louis Renault, le fondateur de l'empire industriel Renault, a commencé à appliquer les principes tayloriens dans un atelier d'outillage composé de 150 ouvriers en 1909, mais la hausse des coûts de structure a été la cause d'abandon en 1912 (Burlaud & Claude J, 2013).

2.2.3. L'apparition des grandes structures conglomerales

Les premiers principes du contrôle de gestion sont apparus aux États-Unis et en Europe. En 1910, le raisonnement en coût variable a émergé, par la suite, le concept du Return on Investment (ROI) a été introduit par le groupe chimique américain Du Pont de Nemours and Co. en 1912, puis les recherches de Gantt (1915) interviennent en portant sur un traitement des charges de structure qui deviendra l'imputation rationnelle des charges fixes (Burlaud & Claude J, 2013).

Au début de la décennie 1920, le contrôle de gestion qu'on entend aujourd'hui est né avec General Motors que sa taille augmentait de plus en plus en rachetant des différentes marques. General Motors saisissait les grandes opportunités des marchés émergents avec des stratégies et des produits diversifiés. Leurs actionnaires ont exigé un pilotage serré des performances financières, ce qui a mené à une évolution des structures d'organisation. Ils ont créé des divisions autour de chaque marque ou de chaque site de production (Djerbi et al., 2014). Ce contrôle de division s'est intitulé : le modèle Sloan-Brown, vu que Alfred P.Sloan était le président de General Motors pour une durée d'à peu près 30 ans et Donaldson Brown était vice-président de General Motors. Il a été introduit par les dirigeants de Du Pont de Nemours qui sont actionnaires de General Motors, et il s'est basé sur le contrôle des coûts et des revenus avec une décomposition du circuit économique de transformation et de financement en plusieurs divisions interconnectées mais chacune redevable d'une rentabilité locale (Djerbi et al., 2014).

En 1923, les budgets commerciaux de General Motors ont commencé à être mensualisés et ils ont introduit les budgets flexibles. Par la suite, l'état de leurs commandes et de leurs stocks ont remonté rapidement et leurs procédures de prévision ont connu une amélioration. A partir

de 1930, les pratiques commencent à se répandre dans des autres organisations comme la société française Alstom et l'entreprise française Saint-Gobain qui ont adopté la structure par division.

En effet, différents travaux de plusieurs auteurs ont mis l'individu au centre de l'organisation comme Abraham Maslow qui a proposé la pyramide des besoins en 1954, Mc Gregor Douglas qui a publié sa théorie Y dans les années 1960, Antony Robert qui a formalisé la relation entre le contrôle et la stratégie en 1965, Thomas Johnson et Robert Kaplan qui ont construit un modèle comptable qui se base sur les coûts d'activité en 1987, et Robert Kaplan et David Norton qui ont fait apparaître le tableau de bord ou le Balanced scorecard (Burlaud & Claude J, 2013).

Ces repères historiques font du contrôle de gestion une discipline très étendue qui n'est pas aisée à définir. Déjà, les définitions du contrôle de gestion dans la littérature sont multiples.

3. Définitions et concepts de base

Avant d'aborder la définition du contrôle de gestion, il semble nécessaire de mettre le point premièrement sur la signification du terme contrôle.

Plusieurs traductions approximatives appuyés sur des cultures nationales et techniques assez différentes font de lui une victime (Bouquin, 2011).

3.1. Signification du mot « Contrôle »

Le contrôle ne représente pas une vérification seulement même si la vérification est omniprésente dans le contrôle de gestion en contrôlant l'atteinte des objectifs, le respect des budgets, etc. Il faut aussi une maîtrise, et là on revient à au sens anglo-saxon du terme (Boisselier et al., 2013).

Selon (Bouquin, 2011), le contrôle est un processus qui peut être découpé en trois phases :

-La phase qui consiste à définir clairement les finalités et puis les objectifs en déterminant les moyens nécessaires pour y arriver. Dans le contrôle de gestion, cette étape se traduit par une planification budgétaire avec une définition des objectifs, des moyens mobilisés pour y arriver, des budgets financiers et des critères d'évaluation des performances.

-La deuxième phase consiste à un pilotage de l'action en anticipant, en suivant leur déroulement, et en menant les actions correctives nécessaires pour les défaillances. Cela peut être traduit dans le contrôle de gestion par le suivi budgétaire complété de tableaux de bord.

- La troisième phase consiste à mesurer les résultats en jugeant la qualité des tâches et la qualité du travail de leurs responsables. Dans le contrôle de gestion classique, l'évaluation des résultats s'inscrit dans le règne des trois E : Économie, Efficacité et Efficience (Urio, 2016).

C'est une trilogie qui se compose d'une finalisation, un pilotage et d'une postévaluation qui doit être une référence pratique, et qui doit être pratiqué comme un enchaînement en évitant la distinction entre les différentes phases (Bouquin, 2011).

3.2. La typologie du contrôle du père la discipline « Anthony »

Anthony R.N., professeur du contrôle de gestion à la Harvard Business School dans les années 1960, a distingué trois types du contrôle (Boisselier et al., 2013; Chiapello, 1996).

-Le contrôle d'exécution ou opérationnel : qui porte sur l'exécution des tâches en vérifiant la correcte mise en place des actions qui mènent à l'atteinte des objectifs,

- Le contrôle stratégique : qui a pour but la vérification de la mise en œuvre de la stratégie en ajustant les choix des processus et des moyens,

-Le contrôle de gestion : qui se situe entre les deux contrôles précédents, et qui garantit aux dirigeants la cohérence entre la stratégie et le actions quotidiennes (Ragainne & Tahar, 2020).

Anthony donne une grande importance aux managers lors de la définition du contrôle de gestion, il le considère comme un processus d'ajustement de leurs missions : « *le succès ou l'échec du processus de contrôle de gestion dépend des caractéristiques personnelles du*

manager : son jugement, ses connaissances, sa capacité à influencer les autres » (Robert Newton Anthony, 1965, p. 80). « Le contrôle de gestion [management control] est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation » (Robert Newton Anthony, 1965)

Il a insisté sur les managers, car ils peuvent amener l'organisation aux objectifs souhaités, puis sur la subordination du contrôle de gestion à la stratégie car il s'occupe de sa « déclinaison » dans le cadre des politiques définies, et enfin sur l'efficacité et l'efficience qui représentent deux critères principaux.

D'après Anthony, le statut du personnel fait la distinction entre le contrôle de gestion et le contrôle d'exécution : managers pour le contrôle de gestion, exécutants pour l'exécution des tâches (Bouquin, 2011) : « *Un moyen à peu près correct de distinguer entre le contrôle de gestion et le contrôle des tâches dans cette dimension est de noter que le contrôle de gestion contrôle des personnes alors que le contrôle des tâches contrôle des choses. Une autre distinction à peu près juste est que le contrôle des tâches porte sur des actions tandis que le contrôle de gestion porte sur des résultats* » (Robert N. Anthony, 1988, p. 46).

Cependant, cette approche du contrôle de gestion reste relativement limitée selon la littérature, car les frontières entre les types de contrôle sont ambiguës (Boisselier et al., 2013; Bouquin, 2011). De ce fait, il s'avère nécessaire de circonscrire clairement le contrôle de gestion.

3.3. Les définitions du contrôle de gestion

Pour dépasser l'ambiguïté abordée ci-dessus, le contrôle de gestion peut rejoindre l'approche anglo-saxonne du « Management Control » qui caractérise les systèmes de contrôle par :

- « *Un aspect formel à travers des règles, procédures, mesures de la performance et plans d'incitations destinés à influencer sur le comportement des managers et des employés. Ces systèmes de contrôle sont eux-mêmes constitués de différents sous-systèmes (système d'information comptable, système de contrôle qualité...) dont la nature peut parfaitement être transversale* (Boisselier et al., 2013, p. 10)

- *Un aspect informel qui inclut les aspects humains, telles que les valeurs, la loyauté, la culture organisationnelle [...], les normes non écrites en matière de comportement des managers et autres employés »¹. (Boisselier et al., 2013, p. 11)*

Dans ce contexte, le contrôle de gestion peut être défini en tenant en compte des niveaux de contrôle qui ne se limitent pas à une hiérarchie des décisions, mais aussi en fonction de processus de décision. La définition peut être divisée en deux, une qui est plus technique et liée à son utilité, et une autre plus large et liée à la dimension comportementale du contrôle (Boisselier et al., 2013).

La première définition revient à (Robert Newton Anthony, 1965, p. 17) : « *Le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » .

La deuxième définition revient à Grenier (1990) : « *Le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les instruments d'information destinés à permettre aux responsables d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un système d'information utile au pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens pour atteindre les objectifs* ». Il a ajouté la notion du « système d'information », la dimension comportementale doit être ajoutée pour compléter la définition, (Boisselier et al., 2013).

¹ Traduction de BOISSELIER & al., 2013.

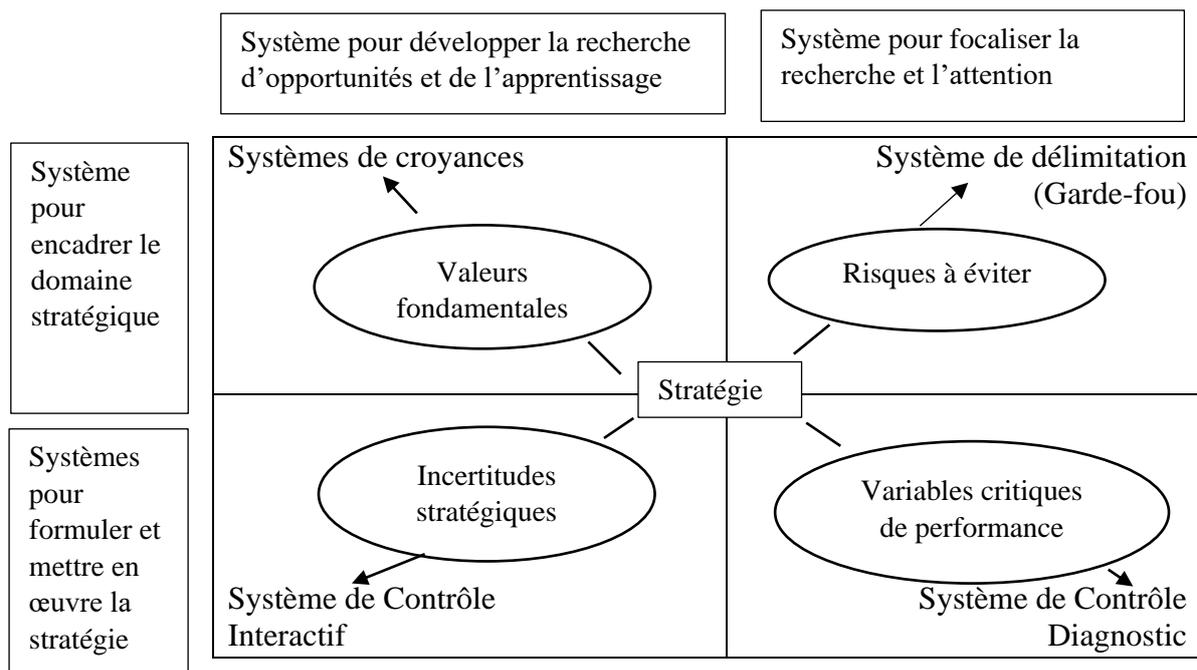
Anthony l'a déjà cité : « *Le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». (Robert N. Anthony, 1988, p. 10).

Durant la même décennie, (Simons, 1995) a conçu le contrôle de gestion comme « *un ensemble circonstanciel* » : « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* » (Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007, p. 12).

En outre, R. Simons a distingué quatre leviers de contrôle (Figure 1) qui sont complémentaires et font un système au sein d'un dispositif global de contrôle de gestion (OUAHRAOUI, 2015, p :19) :

- Les systèmes de croyance qui sont constitués par des valeurs organisationnelles qui doivent être communiquées et renforcées d'une manière formelle par les dirigeants afin de pouvoir avancer par les buts organisationnels avec une orientation commune,
- Les systèmes de délimitation qui mettent le point sur les choses qui présentent des risques et que les dirigeants doivent éviter,
- Les systèmes de contrôle diagnostic ou cybernétiques, qui présentent la forme classique du contrôle de gestion basée sur la comparaison des résultats et objectifs pour corriger les écarts aux standards. Ils portent sur la maîtrise des facteurs clés de performance,
- Les systèmes de contrôle interactif focalisés sur les incertitudes stratégiques, ils visent la recherche des nouvelles stratégies.

Figure1. Les leviers de contrôle (adapté de Simons, 1995)



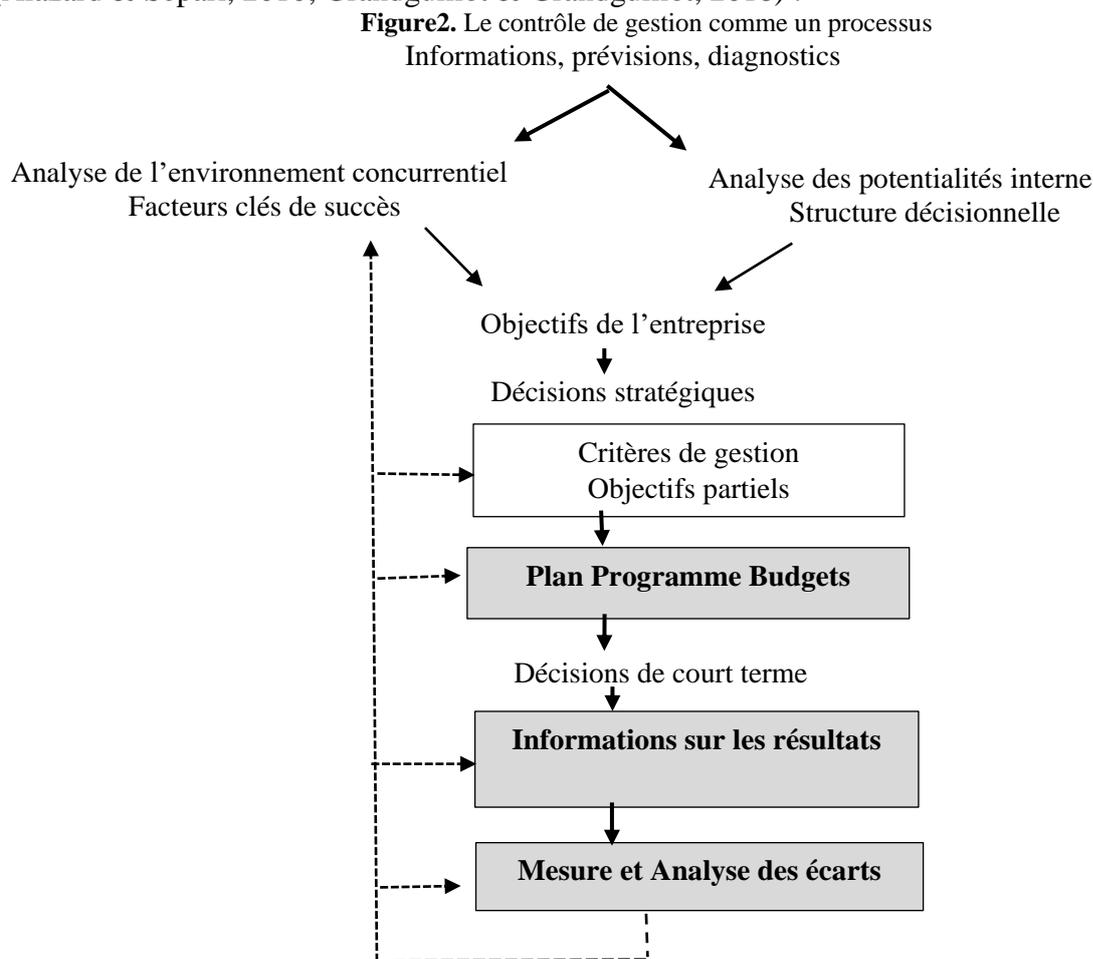
Source : Oubba & Akrich, 2018 (Simons, 1995, p. 157)

En effet, La définition du contrôle de gestion a évolué au fil des ans, passant d'une définition axée sur la fourniture d'informations formelles et quantifiables sur le plan financier pour aider les gestionnaires à prendre des décisions, à une définition qui englobe une portée beaucoup plus large de l'information. Cela comprend l'information externe liée aux marchés, aux clients, aux concurrents, à l'information non financière, et à une vaste gamme de mécanismes d'aide à la décision, ainsi qu'aux contrôles personnels et sociaux (Chenhall, 2003) Cependant, il existe une grande ambiguïté dans la littérature qui traite le contrôle de gestion quant à ce que l'on entend par "système" ou "package". Le concept « package » remonte à l'utilisation du terme par (D. T.

Otley, 1980), il a été utilisé pour désigner les différentes parties d'un système global de contrôle de gestion. Ces termes ont souvent été utilisés de façon interchangeable. Cependant, certains auteurs suggèrent des différences significatives entre les deux concepts (Grabner & Moers, 2013). La réponse sur cette question est peut-être liée aux relations existantes entre les pratiques du contrôle de gestion.

Selon (D. Otley, 2016), il y a plusieurs raisons pour considérer un système de contrôle de gestion comme « package ». Premièrement, ses composants ne fonctionnent pas isolément et chacun doit être pris en compte dans le contexte des autres composants utilisés en même temps. Deuxièmement, il semble nécessaire d'envisager un ensemble global de contrôle si l'utilisation et l'impact d'un nouvel élément de ce système sont liés au fonctionnement du « package » existant. Troisièmement, seuls certains éléments du système de contrôle de gestion reposent sur la comptabilité et il faut prendre en considération leur relation avec des contrôles plus généraux (tels que les contrôles administratifs ou culturels) et la complémentarité ou la substitution de chacun dans des contextes différents. Il est considéré comme package aussi car il représente l'ensemble complet des pratiques de contrôle en place, indépendamment du fait que les pratiques de contrôle de gestion soient interdépendantes et/ou que les choix de conception tiennent compte des interdépendances (Grabner & Moers, 2013). En revanche, les pratiques du contrôle de gestion forment un système si les pratiques sont interdépendantes et que les choix de conception tiennent compte de ces interdépendances (Grabner & Moers, 2013).

Malgré ces ambiguïtés sémantiques, le contrôle de gestion est un processus qui peut être schématisé de la manière suivante, il apparaît dans les cadres gris de la figure (Figure 2) (Alazard & Sépari, 2010; Grandguillot & Grandguillot, 2018) :



Source : (Alazard & Sépari, 2010)

4. Les fondements théoriques

4.1. Les apports théoriques du NPM

Le NPM est devenu un concept majeur en matière des réformes des organisations publiques (Lahjouji & El Menzhi, 2018). Il a constitué un mouvement qui a connu une diffusion large et mondiale. Il a impliqué ainsi l'émergence de nouveaux concepts comme : la nouvelle gouvernance publique (Professor, 2006), l'Etat néo-wébérien (Cepiku & Meneguzzo, 2011) ou la Gouvernance de l'ère digitale (Dunleavy, 2005).

La notion du NPM a été définie selon différentes propositions. Il y a ceux qui l'ont décrit comme un puzzle doctrinal (Hood, 1991; Merrien, 1999), alors que des autres l'ont considéré comme un ensemble hétérogène d'axiomes (Bezes, 2005) du fait de la diversité et de l'instabilité de ses fondements théoriques. Aucun auteur n'a considéré le NPM comme un ensemble de concepts issus d'un corps formel de théorie (Mathiasen, 1999).

Théoriquement, sept courants nourrissent le NPM (Gruening, 2001) :

- La science administrative classique,
- La science administrative néo-classique,
- L'économie des choix publics,
- La nouvelle économie institutionnelle (théories de l'agence et des coûts de transaction),
- La nouvelle science administrative (intégrant le constitutionnalisme et le communautarisme),
- L'analyse des politiques publiques,
- Le management public – rationaliste et organique.

Les différentes prescriptions du NPM comprennent ces courants théoriques à des degrés différents (Guenoun, 2009).

La variété des fondements théoriques est évidente, cependant, dans ces deux dernières décennies, une grande partie de la littérature sur le NPM a suivi les deux idéologies proposées par Hood (1991 :5) qui sont : la nouvelle économie institutionnelle construite sur les bases de la théorie des choix publics (Buchanan & Tullock, 1960) et les avatars contemporains de la gestion scientifique taylorienne (Guenoun, 2009; Yamamoto, 2003). Ces deux courants ne sont pas exclusifs d'autres influences, ils constituent néanmoins le noyau dur du modèle NPM (Guenoun, 2009).

4.1.1. La théorie des choix publics

C'est une théorie qui est apparue dans les années soixante et qui constitue aujourd'hui le paradigme principal de l'approche individualiste de l'Etat (Guenoun, 2009), autrement dit, l'organisation publique doit analyser ses intérêts au travers des individus qui la compose et des stratégies qui leurs sont associées (Amar & Berthier, 2007).

Les travaux de Buchanan et Tullock (1962) ont tenté de prouver l'inefficience budgétaire de l'administration publique. Du coup, l'école des choix publics a proposé des réformes pour limiter ces dysfonctionnements étatiques, comme l'invention d'un système administratif polycentrique dans lequel les fonctions de financement et de production sont séparées en permettant des économies d'échelle ainsi qu'une contractualisation inter-administrative plus efficiente (Guenoun, 2009).

4.1.2. Le Taylorisme

Le mouvement de la Gestion Scientifique ou le Taylorisme prend une place majeure dans l'histoire des sciences de gestion. Il représente un modèle dominant, voire un acte fondateur.

Les principes d'organisation suivants synthétisent les apports fondamentaux de Taylor :

- La division horizontale du travail,
- La division verticale du travail,

- Un système de salaire au rendement avec motivation de l'homme au travail,
- Un système de contrôle du travail.

Plusieurs principes du NPM comme la séparation entre les fonctions de conception et d'exécution, la rémunération à la performance ou encore la multiplication des procédures de contrôle interne et externes font clairement écho aux principes tayloriens (Guenoun, 2009).

Donc la volonté d'organiser le secteur public en suivant des règles strictes, concevant l'organisation comme un mécanisme destiné à produire des services dans lequel chaque individu est un rouage trouve également son origine dans la pensée de Taylor.

Les apports des deux théories abordées peuvent être présentés clairement dans le tableau ci-dessous :

Tableau1. Tableau récapitulatif des théories de base du New Public Management

Théories	Auteurs et Année	Raisons d'émergence	Apports
Théorie des choix publics	(Buchanan & Tullock, 1960)	L'inefficience budgétaire de l'administration publique.	Elaborer des propositions de réforme pour limiter les dysfonctionnements étatiques (Guenoun, 2009).
Taylorisme	Frederick Winslow Taylor (1911)	Une évolution menante vers de nouvelles formes d'organisation du travail.	La volonté de mettre de l'ordre dans les organisations publiques par l'établissement de règles strictes, en concevant l'organisation comme un mécanisme destiné à produire des biens ou des services dans lequel chaque individu est un rouage (Guenoun, 2009).

Source : Auteurs

4.2. Les fondements théoriques du contrôle de gestion

Plusieurs courants théoriques sont à l'origine des évolutions de contrôle de gestion et expliquent sa situation actuelle :

4.2.1. La théorie de contingence

C'est une théorie introduite par P. R. Lawrence et J. W. Lorsch dans le prolongement des travaux de T. Burns et surtout de J. Woodward.

D'après ces théoriciens, la contingence est traduite par une structure qui doit s'adapter à l'incertitude de l'environnement interne et externe de l'organisation afin d'aboutir à l'efficacité. Elle s'oppose à « *One Best Way*² » issue des théories classiques du management (Sponem, 2006). Cet environnement est caractérisé par des facteurs appelés facteurs de contingence tels que : l'âge, la taille, la technologie, la stratégie, l'environnement, qui impactent la structure.

Selon (Dent, 1990): « *Le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle* ». Le développement de ce cadre dans le contrôle de gestion est expliqué par son développement dans la théorie des organisations (D. Otley, 2016; Sponem, 2006).

La théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion part du fait que l'efficacité des organisations est améliorée par la mise en place des systèmes de contrôle de gestion (Covaleski et al., 2006)

² One best way est l'un des premiers principes du taylorisme

Revenons aux facteurs de contingence, la littérature antérieure a évoqué plusieurs travaux qui ont porté sur l'influence des facteurs de contingence : la taille, la technologie et la stratégie, et le contrôle (Blau & Schoenherr, 1971; Ezzamel, 1990; Fisher, 1995; Mintzberg, 1994; D. T. Otley, 1980; Simons, 1995) :

4.2.1.1.La taille

Selon (Blau & Schoenherr, 1971)³, la taille de l'organisation est une variable contingente très importante. Plus l'organisation est de grande taille, plus elle va nécessiter une différenciation au niveau de la structure qui exige une augmentation du personnel, et par conséquent, un contrôle et une coordination (Boisselier et al., 2013; Chteoui, 2018).

Mintzberg a évoqué aussi la même idée : « *plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée ; plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée* » (Mintzberg, 1994, p. 217). Ezzamel (1990) a confirmé le même résultat en mentionnant que les organisations de grande taille nécessitent un système d'information et de contrôle bien sophistiqué (Mesbah, 2015). MERCHANT (1981), au prolongement des travaux de Bruns & Waterhouse (1975), a évoqué ce point en mettant l'accent sur la décentralisation des décisions, plus précisément, les organisations décentralisées ont une tendance qui porte sur une utilisation du budget sous forme dite « administrative » en donnant l'importance aux écarts budgétaires (Sponem, 2006).

Enfin, Simons (1995) a abordé ce point différemment des autres auteurs, il a considéré que les managers doivent se concentrer plus sur les incertitudes stratégiques, et faute de temps, ils ne peuvent pas contrôler toutes les activités d'une grande structure qui nécessite un contrôle plus interactif (Mesbah, 2015).

4.2.1.2.La technologie

La technologie de l'organisation, qui représente la deuxième variable de contingence, est traduite par le processus de transformation des inputs en outputs. Chenhall (2003) a distingué trois éléments pour qualifier la technologie : la complexité, l'incertitude, l'interdépendance (Mesbah, 2015). Pour faire face, surtout, aux deux premiers facteurs, il faut un système de contrôle (Chapman, 1997; T. Donaldson & Preston, 1995).

La complexité de la technologie est souvent traduite par une méconnaissance des processus de production, du coup, un manque de mesure des résultats apparaît. D'où la nécessité d'un suivi des écarts (SIMONS, 1991), en plus d'une évaluation avec des données budgétaires (Brownell & Merchant, 1990; Sponem, 2006)

L'incertitude de l'environnement externe est un élément primordial dans la recherche contingente (L. Donaldson, 1996) Elle impacte fortement l'environnement avec la possibilité d'avoir de très grands risques (Ezzamel, 1990), et par conséquent, les objectifs et les prévisions deviennent difficilement mesurables (Sponem, 2006). Ce qui permet d'expliquer les systèmes de contrôle (Chapman, 1997).

4.2.1.3.La stratégie

La littérature de la contingence a abordé une autre variable, qui est la stratégie. Selon Donaldson: « *la stratégie induit la structure* » (L. Donaldson, 1996, p. 66), et il a abordé dans un autre travail de recherche « la stratégie » en disant qu'elle représente l'élément qui garantit la cohérence entre l'organisation et son environnement (L. Donaldson, 1987). Chapman (1997) l'a vu comme un facteur de contingence des systèmes de contrôle (Chapman, 1997; Mesbah, 2015).

Trois typologies de la contingence stratégie/contrôle ont été abordé par la littérature (Langfield-Smith, 1997; Sponem, 2006; Van der Stede, 2001) :

³ Sociologue américain

La stratégie de domination par les coûts et de différenciation, la stratégie simplifiée : construire, maintenir, récolter (Buzzell & Wiersema, 1981), et la dernière typologie de Miles et Snow (1978) basée sur : les « prospectors », les « defenders », les « analyzers » et les « reactors » (Gosselin & Dubé, 2002).

4.2.2. La théorie néo institutionnelle :

La théorie néo-institutionnelle remonte aux travaux de recherche de Meyer et Rowan⁴(1977) puis de DiMaggio et Powell⁵ (1983).

Les auteurs de cette théorie partent du fait que les organisations sont des institutions qui ont des structures avec des fonctions symboliques (Sponem, 2006). Ceci est exprimé par : « *les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle* » (DiMaggio & Powell, 2010). La continuité d'une organisation nécessite une conformité aux normes sociales et son évolution dépend de sa légitimité qui s'inscrit dans un cadre « cérémoniel » au-delà de la recherche de l'efficacité (Meyer & Rowan, 1977), autrement dit, ils insistent sur *la prise en compte de l'environnement institutionnel qui comporte les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations* (Scott & Meyer, 1991, p. 123; Sponem, 2006).

Les théoriciens ont distingué entre trois processus intitulés « isomorphismes », pour comprendre comment s'exerce la pression institutionnelle (Sponem, 2006):

- Le processus coercitif qui représente les pressions provenant des institutions dépendantes de l'organisation telles que les actionnaires, l'Etat...
- Le processus normatif qui se trouve dans le cadre professionnel des acteurs et qui leur normalise les comportements par des formations et des pratiques,
- Le processus mimétique qui apparaît en situation d'incertitude, lorsque les organisations prennent des autres pratiques des autres organisations comme modèles.

Le rôle du contrôle de gestion peut apparaître dans l'introduction des pratiques qui servent à confronter les pressions isomorphismes DiMaggio et Powell (1983), ainsi qu'il permet les organisations de se légitimer dans l'environnement institutionnel (Sponem, 2006).

4.2.3. Les théories contractuelles et leurs concepts clés

Les théories contractuelles regroupent des théories qui ont pour but l'explication de l'existence et du fonctionnement de l'organisation. On distingue entre deux courants de pensée :

4.2.3.1. La théorie des coûts des transactions

La théorie des coûts des transactions est initiée par l'article de R.H. Coase⁶ en 1937 où il a mis le point sur la nature de la firme, il a trouvé que cette dernière peut constituer un alternatif du marché qui effectue une coordination par les prix, cependant, la firme représente un mode de coordination administrative par la hiérarchie (Coriat & Weinstein, 2010) autrement dit, les transactions exécutées par l'organisation entraînent des coûts inférieurs à ceux du marché appelés aussi des coûts de transaction, en adoptant l'internalisation d'une partie des échanges (Boisselier et al., 2013).

Dans la continuité des travaux de Coase, O.E. Williamson (1975) a repris l'internalisation en utilisant la notion des coûts des transactions. D'ailleurs, O. E. Williamson s'est basé sur la théorie de la rationalité limitée de Herbert Simon (1957) qui porte sur la rationalité limitée des

⁴« Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony »

⁵ « The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields »,

⁶ COASE R., 1937, « The Nature of the Firm, *Economica* ».

acteurs qui leur empêche de bien prévoir les conséquences de leurs actes dans un environnement complexe (Coriat & Weinstein, 2010).

Par conséquent, les contrats vont être des *contrats incomplets*, et automatiquement la relation contractuelle va être influencée. Ici, la théorie des coûts de transaction intervient pour mettre l'accent sur les problèmes « post-contractuels », contrairement à la théorie de l'agence que nous aborderons plus tard, qui se concentre sur les questions « précontractuelles » (Coriat & Weinstein, 2010).

Reprenons l'internalisation, certes que toute transaction entraîne un coût (partenaire, contrat et son exécution). L'organisation a donc intérêt à internaliser le coût de transaction, mais pour savoir jusqu'où cette internalisation, Williamson a introduit la notion des actifs spécifiques⁷. En outre, il a expliqué l'intérêt de travailler dans des configurations de réseaux. Cette orientation s'inscrit dans le contrôle de gestion, car les réseaux organisés pour tel ou tel projet nécessitent une étude des coûts et de rentabilité (Boisselier et al., 2013).

4.2.3.2. La théorie de l'agence

L'article de Jensen et Meckling (1976) représente le fondement de la théorie d'agence⁸. Le terme agence est une traduction de la notion américaine « *agency* », qui veut dire « *délégation* » (Mtar, 2014).

Selon Jensen et Meckling, la théorie d'agence est définie comme suit : « *We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent* » (Jensen & Meckling, 1976, p. 308).

Les auteurs ont étudié les relations entre « *le principal* » qui engage une autre personne qui est « *l'agent* » pour lui conférer l'exécution d'une tâche en son nom en lui déléguant un certain pouvoir de décision, en tenant en compte de la divergence des intérêts des parties et de l'asymétrie d'information (Boisselier et al., 2013). En se basant sur ces deux derniers éléments, les théoriciens prévoient que chaque personne cherche une maximisation de son utilité et il est difficile de garantir une convergence des intérêts, chose qui pousse le principal à délimiter les divergences en introduisant un système de contrôle qui engendrent des coûts de transaction (Mtar, 2014).

Jensen et Meckling (1976) distinguent entre trois types des coûts d'agence (Boisselier et al., 2013; Mtar, 2014):

- Les coûts de surveillance et d'incitation : qui permettent une orientation pour le comportement de l'agent,
- Les coûts d'obligation : qui représentent des coûts payés par l'agent pour la garantie de ses actions,
- Les coûts d'opportunité : qui représentent la différence entre le résultat de l'action de l'agent faite pour le principal ainsi que son résultat.

Le contrôle de gestion intervient pour contrôler les coûts de la théorie d'agence. Il aide à surveiller et mettre en place des objectifs, et il met aussi à la disposition de l'agent des outils pour arriver à justifier l'action et le résultat.

4.2.4. La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes ou en anglais : « *Stakholder theory (SHT)* » tire ses racines du travail de Berle et Means (1932).

⁷ « *Un actif est dit spécifique, lorsqu'un agent économique y aura investi d'une façon volontaire pour une transaction donnée et qu'il ne pourra être redéployé pour une autre transaction sans un coût élevé* » (GHERTMAN, 2006)

⁸ « *Theory of the firm : Managerial Behavior, Agency Cost, and Ownerships Structure* »

Elle apparaît concrètement dans l'ouvrage de Freeman qui est apparu en 1984, et qui a proposé d'analyser les relations existantes entre l'entreprise et son environnement. Il a défini les parties prenantes comme « *tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise* ». C'est une théorie qui va au-delà de la maximisation du profit, elle vise l'atteinte d'un équilibre entre les différents acteurs de l'organisation (Oubba & Akrich, 2018). Elle se base sur l'idée que les décisions d'un manager doivent être dépendantes des intérêts de tous les acteurs et le capital humain doit être valorisé, au contraire de l'idée de la théorie néoclassique qui considère que les parties prenantes n'ont pas toutes la même position (Boisselier et al., 2013).

Quant à l'apport de cette théorie au contrôle de gestion, elle l'a permis de prendre en compte des dimensions humaines et non pas seulement financières. Le travail DE R. Kaplan ET D. Norton (1998) s'inscrit dans cette perspective, ils ont présenté le tableau de bord prospectif qui est un moyen de communication de la mission ainsi que de la stratégie de l'organisation, et qui se compose de 4 axes qui servent à trouver l'équilibre entre les objectifs à long terme, les performances et les résultats. Ces axes sont : l'axe financier, l'axe client, l'axe interne puis l'axe apprentissage et développement.

Après avoir abordé les notions de base et les fondements théoriques de notre champ d'étude, il sera nécessaire de s'interroger sur les spécificités des organisations publiques et les apports du contrôle de gestion à ce secteur.

Les apports des théories abordées ci-dessus peuvent être présentés sous forme du tableau suivant :

Tableau2. Tableau récapitulatif de l'ensemble de fondements théoriques du contrôle de gestion

Théories	Auteurs et Année	Raison d'émergence	Apports	
Théorie de contingence	P. R. Lawrence et J. W. Lorsch (1967) T. Burns(1961) et surtout de J. Woodward. (1982)	Introduire une nouvelle variable qui est la contingence et qui signifie que l'organisation qui doit s'adapter à l'incertitude de son environnement interne et externe afin d'aboutir à l'efficacité.	Introduire un système de contrôle de gestion en intégrant les facteurs de contingence pour avoir la capacité de s'adapter à des situations incertaines et complexes.	
Théorie néo institutionnelle	Meyer et Rowan (1977) puis de Dimaggio et Powell (1983)	La prise en compte de l'environnement institutionnel qui comporte les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations.(Scott & Meyer, 1991).	Permettre les organisations de se légitimer dans l'environnement institutionnel.	
Théories contractuelles	Théorie des coûts de transaction	R.H. Coase (1937)	Comprendre les formes de gouvernance des transactions en	Etudier les coûts et la rentabilité dans le cadre des réseaux organisés au sein

		O.E. Williamson (1975)	permettant l'étude des formes organisationnelles.	d'une organisation (Boisselier et al., 2013).
	Théorie d'agence	Jensen et Meckling (1976)	Expliquer les stratégies des firmes selon que le principal ou l'agent contrôle l'entreprise.	Traiter les problèmes d'agence en proposant des mécanismes de contrôle et d'incitation.
	Théorie de parties prenantes	Berle et Means (1932). Freeman (1984)	Valoriser le capital humain afin d'atteindre un équilibre entre les différents acteurs de l'organisation.	Prendre en compte des dimensions humaines et non pas seulement financières. C'est dans cette perspective que le travail DE R. Kaplan ET D. Norton (1998) s'inscrit (Balanced Scorecard).

Source : Auteurs

5. Spécificités et apports du contrôle de gestion pour le secteur public

D'une part les organisations publiques ont un champ d'action spécifié et différent des organisations privées, et d'autre part il y a un seul contrôle de gestion avec des pratiques et outils qui ont un caractère général, il n'y a pas un contrôle de gestion public et un autre privé (Demeestère, 1989).

La connaissance des spécificités du secteur public constitue une étape primordiale afin de faire un diagnostic et une adaptation aux spécificités du contexte, et de pouvoir avoir un contrôle de gestion adapté au secteur public.

5.1. Spécificités des organisations publiques

Les organisations privées et publiques ont quelques caractéristiques communes et des autres caractéristiques qui sont spécifiques au secteur public, plusieurs auteurs ont abordé ce point.

D'après GIBERT (1980), les caractéristiques partagées sont : « *la taille qui est importante, l'activité de service et le financement extraordinaire* », et celles spécifiques au secteur public sont : « *le système juridique, la dépendance vis-à-vis du pouvoir politique, la pluralité des modes d'intervention, les interactions entre organisations publiques* » (Demeestère, 1989, p. 34).

Dupuis (1991) à son tour considère que « *les organisations publiques représentent un ensemble flou avec une grande hétérogénéité* ». Il a considéré que les objectifs des organisations publiques sont multiples et difficilement mesurables, leur production est immatérielle, leurs origines de ressources financières sont multiples et elles sont toutes sous l'autorité étatique.

LYNN (1981) aussi a mis le point sur certaines caractéristiques des organisations publiques :

- L'absence du profit,
- La diversité des parties prenantes,
- Les obstacles bureaucratiques,
- Le poids de la relation avec la presse.

Donc les spécificités des organisations publiques doivent prendre en compte leurs contextes économiques ainsi que sociopolitiques.

5.2. Spécificités liées au contexte économique

5.2.1. L'output des organisations publiques

Le caractère productif des organisations publiques est difficile à définir car elles fournissent des services immatériels.

Or, la vocation des services offerts par les organisations publiques est difficile à définir, autrement dit, le produit est difficilement identifié, si on donne l'exemple des universités, est ce qu'elles offrent une formation aux étudiants, ou les préparent pour travailler par la suite, ou enrichissent la culture ? (Dupuis, 1991).

En outre, plusieurs services publics sont offerts gratuitement et sans contrepartie ou parfois avec des prix symboliques. Donc, on ne peut pas parler de coûts de production.

En général, l'output des organisations publiques est flou, les ressources ont des origines multiples, elles proviennent de l'Etat sous forme de subventions, aussi des ressources fiscales, des ressources propres... et même le public est composé de différentes personnes et le jugement sur le service rendu a une certaine subjectivité, chose qui est différente dans le secteur privé qui se base essentiellement sur la production ou vente des produits destinés aux clients dans le but d'avoir un profit à la fin.

Pour mettre en évidence les différents niveaux de difficulté dans la définition et la désignation de l'output, on peut ainsi distinguer trois types d'output du secteur public (Caplan, 1998) (Djellal & Gallouj, 2007, p. 11)

- *Les services consommés par les individus*, comme : l'éducation, la santé, ainsi que d'autres services offerts aux gens, dont on peut mesurer leurs outputs par l'indice des prix ;

- *Les services administratifs de l'État*, comme la gestion du système fiscal dont on peut mesurer leurs outputs par le nombre de déclarations d'impôts traitées par l'administration fiscale ;

- *Les biens publics et les services collectifs*, comme la défense nationale, et les affaires étrangères qui peut être consommés collectivement, d'où la difficulté de mesurer les outputs.

5.2.2. L'outcome des organisations publiques

Il faut distinguer entre le service à court terme et l'effet du service qui est à long terme. Donc, le facteur temporel doit être pris en compte, la littérature anglaise a abordé ce point en distinguant entre l'output de l'outcome (Djellal & Gallouj, 2007).

Le tableau suivant donne des exemples pour distinguer entre les outputs et les outcomes de certaines activités du service public :

Tableau 3. Exemples d'output et d'outcome de quelques activités du secteur public

Activité de service public	Indicateur d'output	Indicateur d'outcome
Santé	Nombre d'actes, nombre de jours d'hospitalisation	Années de vie additinnelles (QUALY: quality adjusted years) Espérance de vie
Education	Nombre d'étudiants, nombre d'heures d'enseignement	Investissement en capital humain par les revenus au long de la vie Niveau d'éducation de la population
Police	Nombre d'amendes, Nombre d'arrestations	Réduction du taux de criminalité
Justice	Nombre de procès	Réduction du taux de criminalité
Prison	Nombre de prisonniers	Réduction du taux de criminalité
Pompiers	Nombre de feux éteints, nombre de personnes secourues	Réduction des dommages consécutifs aux incendies

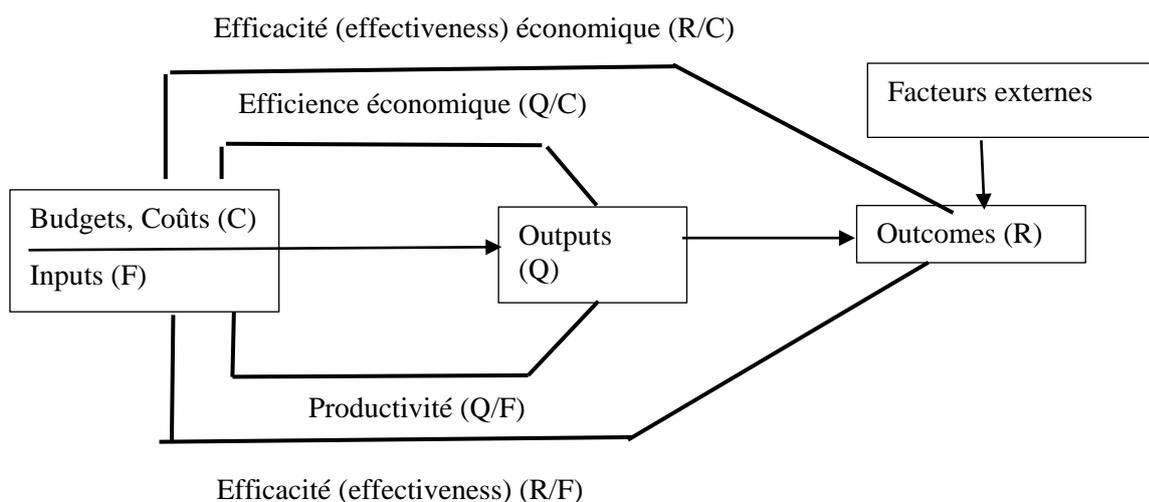
Source : (Djellal & Gallouj, 2007, p. 5)

Cette distinction entre « *output* » et « *outcome* » est fondamentale. Ce dernier permet de mettre en évidence des formules de la performance du secteur public.

Lorsque l'outcome est rapporté aux inputs, il donnera lieu à l'efficacité, et lorsqu'il est rapporté aux coûts (R/C), il traduit l'équivalent économique. En particulier, l'évaluation de la performance du secteur public évaluée par l'outcome peut constituer une légitime que celle évaluée par l'output (DJELLAL & al., 2007).

La figure ci-dessous (Figure 3) synthétise les différentes formes de performances trouvées dans un secteur public :

Figure3. Les différentes formules de performance au secteur public



Source : (Djellal & Gallouj, 2007, p. 5)

5.2.3. Rationalité du secteur public

Les organisations publiques se caractérisent par une rationalité différente du secteur privé qui est principalement économique.

En effet, le secteur public a un conflit entre trois types de rationalités d'où on peut ressortir la différence avec le secteur privé (Chatelain-Ponroy, 2012) :

- La rationalité politique : Elle s'exprime dans les missions de service public dévolues aux institutions et dans la volonté des élus de satisfaire leurs administrés (Chatelain-Ponroy, 2012, p. 85). Elle s'inscrit dans le cadre de la recherche de l'efficacité socio-économique (Chteoui, 2018)
- La rationalité économique : Elle est liée à la nécessité de réguler les dépenses publiques (Chatelain-Ponroy, 2012, p. 85) et elle a pour but la recherche de l'efficience de la gestion (Chteoui, 2018).
- La rationalité professionnelle : Elle est portée par les acteurs opérationnels, prestataires de service, qui se manifeste par des objectifs de qualité de service (Chatelain-Ponroy, 2012, p. 85).

5.3.Spécificités liées au contexte socio politique

5.3.1. Contexte politique

Les organisations publiques sont caractérisées par un management interne qui contient un management des politiques publiques. La politique publique selon P. Knoepfel et F. Varone est définie comme suit : « *un ensemble de décisions et d'activités que des acteurs étatiques et sociaux interdépendants, dont les valeurs, les intérêts, les appartenances institutionnelles et les ressources varient, prennent et réalisent, dans le but de résoudre de manière coordonnée et ciblée, un problème défini comme collectif* » (Knoepfel & Varone, 1999, p. 126-127).

Autrement dit, les organisations publiques ne disposent pas d'une liberté dans la prise des décisions comme les organisations privées qui peuvent élaborer leur stratégie avec une autonomie, elles doivent retourner toujours aux instances politiques avant toute prise de décision. Elles ne sont pas indépendantes, mais plutôt elles représentent un ensemble d'acteurs qui réagit dans réseau d'action publique (Knoepfel & Varone, 1999), ce qui explique leur forte liaison avec le milieu politique.

En outre, elles ont un caractère légal qui apparait dans leur respect des règles formelles telle que les finances publiques pour le budget et le code des marchés pour les offres, la comptabilité publique, etc.

5.3.2. Contexte social et culturel

Le secteur public admet des valeurs qui n'existent pas dans le privé, déjà la définition du secteur public fait appel à trois valeurs : la continuité du service, sa neutralité et sa mutabilité (Dreveton, 2017).

Bozeman (2007) à son tour a défini ces valeurs comme suit :« *un consensus normatif à propos des droits, avantages et prérogatives auxquels les citoyens devraient (ou ne devraient pas) avoir droit ; les obligations des citoyens envers la société, l'État et autrui ; et les principes sur lesquels les administrations et les politiques devraient être fondées* ». (Dreveton, 2017, p. 11).

Hood (1991) aussi a distingué entre trois types de valeurs (Dreveton, 2017, p. 13):

- Les valeurs Lambda basées sur la continuité et l'adaptabilité du secteur public,
- Les valeurs Thêta qui ont pour but la garantie de l'honnêteté de l'action publique,
- Les valeurs Sigma qui visent l'optimisation des ressources relativement des objectifs.

La littérature sur les valeurs publiques n'a pas cessé de se multiplier jusqu'à l'apparition du terme « *Publicness* » dans les travaux anglosaxonnes (Mouton, 2009) qui définit les valeurs portées par les organisations publiques.

Donc, il est bien clair que les organisations publiques présentent des valeurs bien distinctes et spécifiques.

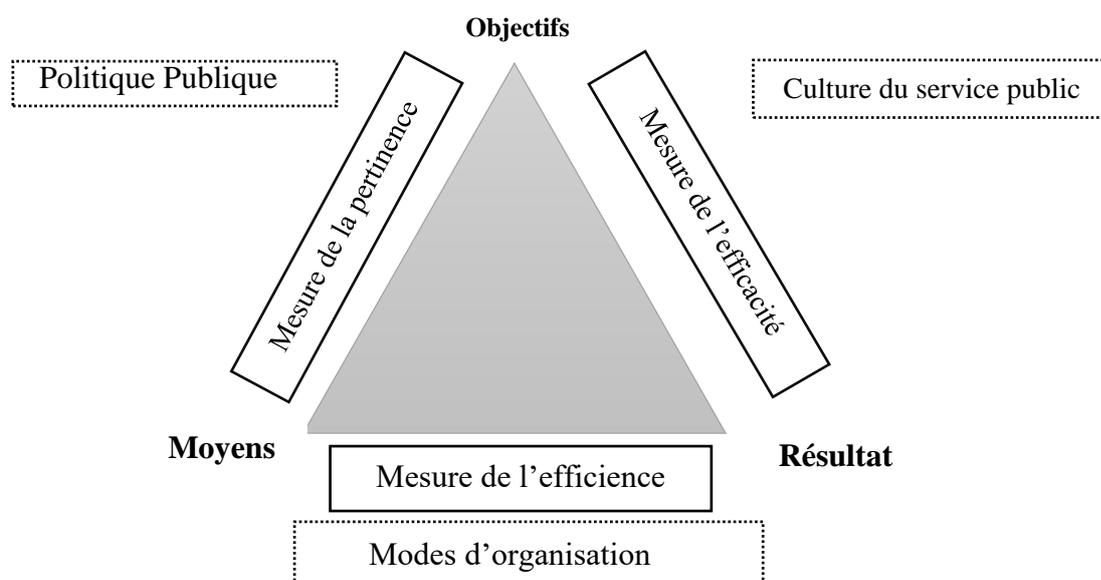
6. Les apports du contrôle de gestion dans le secteur public

Le contrôle de gestion peut contribuer à améliorer la gestion des organisations publiques. Ce dernier est considéré comme un outil de pilotage pour tout responsable quel que soit son niveau hiérarchique (El Gadi, 2006).

Certes qu'il y a différents outils du contrôle de gestion tels que : la comptabilité analytique, le tableau de bord, la comptabilité budgétaire, etc. qui peuvent être utilisés tous dans le privé, mais pour le public, ces outils doivent être adaptés et utilisés dans un contexte bien précis.

La vision traditionnelle du contrôle de gestion au secteur privé qui contient les objectifs, les moyens et les résultats s'applique aussi au secteur public, elle peut être schématisée selon la figure suivante (Figure 4) :

Figure 4. Le triangle du contrôle de gestion dans les organisations publiques



Source : (Ajaje & Meziane, 2019, p. 91)

Il existe trois relations principales entre les moyens, les objectifs et les résultats présentés dans le triangle ci-dessus (Ajaje & Meziane, 2019):

- Le rapport objectifs/moyens qui a pour but de mesurer la pertinence à travers la qualité du service offert à l'utilisateur qui se base en principe sur une décision politique,
- Le rapport objectifs /résultats, qui porte l'efficacité socioéconomique dont le citoyen est bénéficiaire,
- Le rapport moyens résultats qui mesure l'efficience.

DUPUIS (1991) a ajouté un autre élément essentiel qui est la mesure des attentes du public vu que *le service public est par essence un service destiné au public*.

Il a articulé l'apport du contrôle de gestion au secteur public comme suit :

6.1. La mesure des attentes du public

Selon DUPUIS, le public d'une organisation publique se compose de ses services, ainsi que d'autres organisations par lesquelles il intervient, et non pas seulement de la population.

Il l'a caractérisé comme la relation client-fournisseur, qu'on confronte le plus souvent dans le secteur privé, et il a considéré que cette relation doit être privilégiée dans le contrôle de gestion.

Donc, il faut tenir compte de tous les clients du secteur public et il ne faut pas négliger leur besoin. De cette manière, la réponse aux attentes des citoyens et leur satisfaction vont être assurés, et par conséquent, les attentes du public pourront être mesurés.

6.2. Le contrôle de pertinence

Lors de la fixation des objectifs, les attentes du public et le réalisme doivent être pris en compte. Pour que l'es objectifs soient pertinents et réalistes, il faut une adéquation entre les moyens et les objectifs qui sont indissociables et cela est déjà cité dans le la vision traditionnelle du triangle du contrôle de gestion.

Pour les objectifs fixés dans le secteur public, ils n'ont du sens que lorsqu'il y a une prise en compte des valeurs qui doivent être respectés par la population et par les acteurs internes et qui garantissent la continuité d'un service public, et qui aussi sont parmi les spécificités du secteur public qu'on a cité.

Quant aux moyens, il faut prendre en considération les attitudes internes de l'organisation en plus des moyens physiques pour avoir un contrôle de pertinence.

6.3. Le contrôle d'efficacité et d'efficience

La mesure des résultats du secteur public doit être rapprochée des objectifs ainsi que des moyens mis en place. Les gestionnaires doivent se poser les questions suivantes :

- Si avec des moyens similaires, on aurait pu obtenir des meilleurs résultats,
- Si les résultats obtenus auraient pu l'être avec moins de moyens.

Ces questions relèvent d'une mesure de l'efficience. Pour l'efficacité, les gestionnaires doivent savoir si les résultats sont bien conformes aux objectifs souhaités.

7. Conclusion et perspectives de recherche

Au terme de notre travail de recherche, nous rappelons qu'il était question des portées explicatives des approches théoriques en matière du New Public management, ainsi que du contrôle de gestion dans le secteur public.

Il ressort de la littérature que le New Public Management se nourrit par sept courants théoriques qui se retrouvent à des degrés divers dans ses prescriptions (Guenoun, 2009). Malgré cette diversité de sources théoriques, la proposition de Hood (1991) selon laquelle la force du New Public Management repose sur le mariage de deux courants théoriques : la nouvelle économie institutionnelle construite sur les bases de la théorie des choix publics et la gestion scientifique taylorienne (Aucoin, 1990; Guenoun, 2009), reste la plus suivie par les auteurs, elle est considérée comme le noyau dur du New Public Management.

Le contrôle de gestion quant à lui a été marqué par plusieurs temps clés au cours du temps avant même qu'il ne soit clairement formalisé dans la littérature en gestion. Il possède des repères historiques très importants. On peut faire appel au développement de la comptabilité des coûts à partir de la révolution industrielle, à l'apparition des premiers principes du contrôle de gestion aux États-Unis en 1910, ou encore à la mensualisation des budgets commerciaux et l'amélioration des procédures de prévision par General Motors dans les années 1920. Son évolution historique a fait de lui une discipline bien étendue qui a évolué à travers le temps et que les grands auteurs n'ont cessé de le définir en essayant de dépasser ses ambiguïtés au fil du temps.

Plusieurs courants théoriques de base ont été à l'origine de ses évolutions comme : la théorie d'agence, la théorie néo institutionnelle, les théories contractuelles, et la théorie des parties prenantes.

Par ailleurs, la modernisation de la gestion du secteur public qui représente l'évolution majeure du secteur public depuis plus de 20 est la concrétisation la plus remarquable de l'apparition du New Public Management, qui opte pour des principes et méthodes proches du management privé. Cette mouvance accentue inévitablement l'intérêt du contrôle de gestion dans le secteur public.

En fait, les trois logiques que le NPM fait évoluer dans les organisations publiques et qui sont : l'efficacité économique, la qualité du service rendu et l'efficience (Pesqueux, 2006) sont omniprésentes dans la définition du contrôle de gestion qui vise aussi l'efficacité, l'efficience et l'obtention des résultats souhaités.

La recherche en management public a souvent mis le point sur les spécificités du secteur public relatives au contexte politique et socioéconomique, mais cela n'a pas empêché le contrôle de gestion tel qu'il est conceptualisé et appliqué aujourd'hui de porter ses fruits au secteur public, ils s'articulent principalement autour de la vision traditionnelle du contrôle de gestion qui comporte les objectifs, les moyens et les résultats.

L'une des pistes de recherche consisterait éventuellement à étudier la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans un établissement public en tenant en compte d'autres questions : type de contrôle en place, missions à conférer au contrôle de gestion, processus de contrôle, aspects organisationnels, etc. Ce qui va permettre d'appliquer les principes d'une ou plusieurs théories de base en fonction de la nature de l'activité de l'établissement public.

Actuellement, les enjeux demeurent nombreux au vu de la complexité croissante de l'environnement économique de chaque organisation, et des processus de gestion et d'organisation qui en découlent. Donc, le contrôle de gestion va être toujours en mouvement.

Références

- (1) Ajaje, D. E., & Meziane, A. E. (2019). Vers une nouvelle ère du contrôle de gestion public axé sur le balanced scorecard. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(3), Article 3. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/383>
- (2) Alazard, C., & Sépari, S. (2010). *DCG 11—Contrôle de gestion -Manuel et applications* (2ème édition). Dunod.
- (3) Alazard, C., Sépari, S., & Destours, J. (2018). *DCG 11 : Contrôle de gestion : manuel et applications*.
- (4) Amar, A., & Berthier, L. (2007). *Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites*. vol.5, 14.
- (5) Anthony, Robert N. (1988). *The management control function* /. Harvard business school press,(Traduction française : La fonction contrôle de gestion. Paris, Publi-union, 1993).
- (6) Anthony, Robert Newton. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- (7) Aucoin, P. (1990). Administrative Reform in Public Management : Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums. *Governance*, 3(2), 115-137. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.1990.tb00111.x>
- (8) Bartoli, A. (2009). *Management dans les organisations publiques* (3ème édition). Dunod. <https://www.eyrolles.com/Droit/Livre/management-dans-les-organisations-publiques-9782100526444/>
- (9) Bezes, P. (2005). Le renouveau du contrôle des bureaucraties : L'impact du New Public Management. *Informations sociales*, n° 126(6), 26. <https://doi.org/10.3917/inso.126.0026>
- (10) Blau, P. M., & Schoenherr, R. A. (1971). *The structure of organizations*. Basic Books.
- (11) Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol, D., Du jardin, Philippe, Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). *Contrôle de gestion*. VUIBERT.
- (12) Bouquin, H. (2005). *Les grands auteurs en contrôle de gestion* (1er édition). Editions EMS.

- (13) Bouquin, H. (2011). *Les Fondements Du Contrôle De Gestion* (Presses Universitaires De France).
- (14) Brownell, P., & Merchant, K. A. (1990). The Budgetary and Performance Influences of Product Standardization and Manufacturing Process Automation. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 388-397. <https://doi.org/10.2307/2491156>
- (15) Buchanan, J., & Tullock, G. (1960). *The Calculus of Consent : Logical Foundations of Constitutional Democracy*. University of Michigan Press. <https://doi.org/10.3998/mpub.7687>
- (16) Burlaud, A., & Claude J, S. (2013). *Le contrôle de gestion* (3e édition). La Découverte.
- (17) Buzzell, R. D., & Wiersema, F. D. (1981). Modelling changes in market share : A cross-sectional analysis. *Strategic Management Journal*, 2(1), 27-42. <https://doi.org/10.1002/smj.4250020104>
- (18) Cepiku, D., & Meneguzzo, M. (2011). Public Administration Reform in Italy : A Shopping-basket Approach to the New Public Management or the New Weberianism? *International Journal of Public Administration*, 34(1-2), 19-25. <https://doi.org/10.1080/01900692.2010.506088>
- (19) Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00001-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00001-9)
- (20) Charreaux, G. (1997). L'entreprise publique est-elle nécessairement moins efficace? In *Working Papers CREGO* (N° 0970901; Working Papers CREGO). Université de Bourgogne - CREGO EA7317 Centre de recherches en gestion des organisations. <https://ideas.repec.org/p/dij/wpfarg/0970901.html>
- (21) Chatelain-Ponroy, S. (2012). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : La métaphore de l'iceberg. *Politiques et Management Public*, Vol 27/3, 73-103. <https://doi.org/10.4000/pmp.3005>
- (22) Chatelain-Ponroy, S., & Sponem, S. (2007). *Evolutions et permanence du contrôle de gestion*. 8.
- (23) Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- (24) Chiapello, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : Un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilite Controle Audit*, Tome 2(2), 51-74.
- (25) Chteoui, S. (2018). *Mise en Place du Contrôle de Gestion et Mesure de la Performance au Sein des Universités Marocaines : Cas de l'Université Hassan II de Casablanca- Site UH2AC*- [Thèse en sciences de Gestion]. Université Hassan II de Casablanca.
- (26) Coriat, B., & Weinstein, O. (2010). Les théories de la firme entre « contrats » et « compétences » : Une revue critique des développements contemporains. *Revue d'économie industrielle*, 129-130, 57-86. <https://doi.org/10.4000/rei.4142>
- (27) Covaleski, M., Evans, J. H., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Budgeting Research : Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 2, p. 587-624). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- (28) Demeestère, R. (1989). Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ? *Politiques et Management Public*, 7(4), 33-45. <https://doi.org/10.3406/pomap.1989.2920>

- (29) Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control : Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), 3-25. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90010-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R)
- (30) DiMaggio, P., & Powell, W. W. (2010). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields (translated by G. Yudin). *Journal of Economic Sociology*, 11(1), 34-56. <https://doi.org/10.17323/1726-3247-2010-1-34-56>
- (31) Djellal, F., & Gallouj, F. (2007). Les services publics à l'épreuve de la productivité et la productivité à l'épreuve des services publics. *Revue d'économie industrielle*, n°119, 25-54. <https://doi.org/10.4000/rei.1963>
- (32) Djerbi, Z., Durand, X., & Kuszla, C. (2014). *Contrôle de gestion*. Dunod.
- (33) Donaldson, L. (1987). STRATEGY AND STRUCTURAL ADJUSTMENT TO REGAIN FIT AND PERFORMANCE : IN DEFENCE OF CONTINGENCY THEORY. *Journal of Management Studies*, 24(1), 1-24. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1987.tb00444.x>
- (34) Donaldson, L. (1996). The normal science of structural contingency theory. In S. R. Clegg, C. Hardy & W. R. Nord (Eds.). In *Handbook of organizational theory*, p. 57-76.
- (35) Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence, and Implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65-91. <https://doi.org/10.2307/258887>
- (36) Dreveton, B. (2017). Les outils du contrôle de gestion : Des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 23(3), 9. <https://doi.org/10.3917/cca.233.0009>
- (37) Dunleavy, P. (2005). New Public Management Is Dead—Long Live Digital-Era Governance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 16(3), 467-494. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui057>
- (38) Dupuis, J. (1991). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Presses Univ. de France.
- (39) El Gadi, A. (2006). *Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public : Stratégie de modernisation de l'administration*. Rabat net Maroc.
- (40) Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1(3), 181-197. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(90\)70057-1](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(90)70057-1)
- (41) Fisher, J. (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems : Categorization by Level of Complexity. *Journal of accounting literature*, 14.
- (42) Gibert, P. (2008). Un ou quatre managements publics ? *Politiques et management public*, Vol. 26/3, 7-23.
- (43) Gosselin, M., & Dubé, T. (2002). INFLUENCE DE LA STRATEGIE SUR L'ADOPTION DES MESURES DE PERFORMANCE EN VIGUEUR DANS LE SYSTEME DE COMPTABILITE DE GESTION. *technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit*, 13.
- (44) Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6), 407-419. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>
- (45) Grandguillot, B., & Grandguillot, F. (2018). *L'essentiel du Contrôle de gestion* (10ème). Gualino.
- (46) Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of new public management. *International Public Management Journal*, 4(1), 1-25. [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(01\)00041-1](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(01)00041-1)

- (47) Guenoun, M. (2009). *Le management de la performance publique locale. Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales*. [Phdthesis, Université Paul Cézanne - Aix-Marseille III]. <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00473749>
- (48) Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- (49) Hood, C. (1995). Contemporary public management : A new global paradigm? *Public Policy and Administration*, 10(2), 104-117. <https://doi.org/10.1177/095207679501000208>
- (50) 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. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- (51) Knoepfel, P., & Varone, F. (1999). Mesurer la performance publique : Méfions-nous des terribles simplificateurs. *Politiques et Management Public*, 17(2), 123-145. <https://doi.org/10.3406/pomap.1999.2233>
- (52) Lahjouji, K., & El Menzhi, K. (2018). *Le Nouveau Management Public au Maroc, quels apports ?* <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01801445>
- (53) Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy : A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- (54) Löning, H., Malleret, V., Méric, J., Pesqueux, Y., & Solé, A. (2013). *Contrôle de gestion*. Dunod. <https://doi.org/10.3917/dunod.lonin.2013.01>
- (55) Mathiasen, D. G. (1999). The new public management and its critics. *International Public Management Journal*, 2(1), 90-111. [https://doi.org/10.1016/S1096-7494\(00\)87433-4](https://doi.org/10.1016/S1096-7494(00)87433-4)
- (56) Merrien, F.-X. (1999). La Nouvelle Gestion publique : Un concept mythique. *Lien social et Politiques*, 41, 95-103. <https://doi.org/10.7202/005189ar>
- (57) Mesbah, Y. (2015). *Les changements des systèmes de contrôle de gestion Cas d'un échantillon des entreprises algériennes*. Université Abou Bekr BELKAID – Tlemcen.
- (58) Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- (59) Mintzberg, H. (1994). *Structure et dynamique des organisations* (les Editions d'Organisation, 9ème édition).
- (60) Molin, M. D., Turri, M., & Agasisti, T. (2017). New Public Management Reforms in the Italian Universities : Managerial Tools, Accountability Mechanisms or Simply Compliance? *International Journal of Public Administration*, 40(3), 256-269. <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1107737>
- (61) Mtar, K. (2014). *L'entreprise réseau comme un nouveau mode organisationnel : Son fonctionnement et son impact sur les entreprises manufacturières francaises* [Economies et Finances]. Université Nice Sophia Antipolis.
- (62) Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control : 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- (63) Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting : Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- (64) Oubba, O., & Akrich, S. (2018). Cadres théoriques d'inspiration de recherches en contrôle de gestion et pilotage de la performance organisationnelle à l'ère de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). *International Review of Economics*,

- Management and Law Research*, 1(1), Article 1.
<https://revues.imist.ma/index.php/IREMLR/article/view/12356>
- (65) Pesqueux, Y. (2006). *Le « nouveau management public » (ou New Public Management)*.
<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00510878>
- (66) Professor, S. P. O. (2006). The New Public Governance? *Public Management Review*, 8(3), 377-387. <https://doi.org/10.1080/14719030600853022>
- (67) Ragainé, A., & Tahar, C. (2020). *Contrôle de gestion : Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions Ed. 5*. Gualino.
<https://www.scholarvox.com/catalog/book/docid/88883438>
- (68) Scott, W. R., & Meyer, J. W. (1991). The organization of societal sectors : Proposition and early evidence. In *The new institutionalism in organizational analysis* (W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), p. 108-140). University of Chicago Press.
- (69) Simons, R. (1995). *Levers of control : How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- (70) Sponem, S. (2006). *Le contrôle budgétaire : Recherche d'efficience ou recherche de légitimité?* 28.
- (71) Urrio, P. (2016). La gestion publique au service du marché. In M. Hufty (Éd.), *La pensée comptable : État, néolibéralisme, nouvelle gestion publique* (p. 91-124). Graduate Institute Publications. <http://books.openedition.org/iheid/2659>
- (72) Van der Stede, W. A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0149>
- (73) Virtanen, P., Stenvall, J., Kinder, T., & Hatam, O. (2018). Do accountabilities change when public organisations transform to service systems : A new conceptual approach. *Financial Accountability & Management*, 34(2), 166-180. <https://doi.org/10.1111/faam.12149>
- (74) Yamamoto, H. (2003). New Public Management—Japan's Practice. *New Public Management*, 37.