

Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : Approche théorique

Management control tools and performance of local authorities: Theoretical approach

JAOUHARI Lhassane

Professeur Habilité en sciences de gestion
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Agadir
Université Ibn Zohr Agadir - Maroc
Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion

GOUMARI Salem

Doctorant en science de gestion
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales
Université Ibn Zohr Agadir - Maroc
Laboratoire des Etudes et Recherches en Economie et Gestion

JAOUHARI Rachid

Doctorant en science de gestion
Faculté d'Economie et gestion
Université Ibn Tofail Kénitra - Maroc
Laboratoire de Recherche en Science de Gestion des Organisations

Date de soumission : 13/02/2021

Date d'acceptation : 27/03/2021

Pour citer cet article :

Jaouhari L. & Al. (2021) «Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : Approche théorique», Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2 : Numéro 4» pp :1 – 26.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



Résumé :

Le débat sur le contrôle de gestion et la performance dans les collectivités territoriales est devenu de plus en plus un sujet de la recherche scientifique. Cependant, peu d'études se sont concentrées sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance managériale des collectivités territoriales. Avec l'occurrence successive de la crise financière au cours de la dernière décennie et la remise en cause du contrôle des collectivités territoriales, les chercheurs se concentrent sur le contrôle de gestion comme mécanisme alternatif dans la recherche de la performance.

Le cœur de la réflexion est le rôle du contrôle de gestion dans la performance des collectivités territoriales. Notre recherche est une étude exploratoire. Elle est basée sur les approches théoriques qui visent à cerner le concept du contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales, à discuter les outils de contrôle de gestion et les principaux modèles de la performance à travers une étude de cas avec un échantillon de 17 personnes. Cette réflexion nous a permis de concevoir un modèle théorique qui traduit le lien entre le contrôle de gestion et la performance dans les collectivités territoriales.

Mots clés : Contrôle de gestion ; outils de contrôle ; performance ; collectivités territoriales.

Abstract:

The debate on management control and performance in local authorities has increasingly become a subject of scientific research. However, few studies have focused on the relationship between management control and the managerial performance of local authorities. With the successive occurrence of the financial crisis over the last decade and the questioning of the control of local authorities, researchers are focusing on management control as an alternative mechanism in the search for performance.

The heart of the discussion is the role of management control in the performance of local authorities. Our research is an exploratory study. It is based on theoretical approaches, which aim to define the concept of management control and the performance of local authorities, to discuss management control tools and the main models of performance through a case study with a sample of 17 people. This reflection has enabled us to design a theoretical model, which reflects the link between management control and performance in local authorities.

Keywords: Management control; control tools; performance; local authorities.

Introduction

Au cours des dernières décennies, les chercheurs, les managers publics, les différents personnels opérationnels et les contrôleurs de gestion ont porté une attention particulière aux outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales. La nouvelle gestion publique est importée du privé au public. Cette importation était motivée par l'amélioration de la performance organisationnelle et l'informatisation des outils de gestion mises en place.

L'état de la littérature faisant l'objet de cet article montre que le concept de performance, y compris l'efficacité, l'efficience et la qualité des services publics fournis aux citoyens, a connu des développements étonnants dans sa conception et sa mise en œuvre. Dans le cadre de cet article, nous allons étudier la contribution des outils de contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales pour répondre à notre question : « Dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion participent à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales? ».

Cette recherche s'intéresse à analyser les outils de contrôle de gestion et la performance 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 le concept de performance par des approches y afférentes. Après, nous expliquons les principaux modèles de mesure de la performance qui intègrent les outils de contrôle de gestion. Nous allons énoncer l'approche méthodologique adoptée avant d'analyser et discuter le contrôle de gestion et sa contribution à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales. Enfin, nous présentons les perspectives de la recherche.

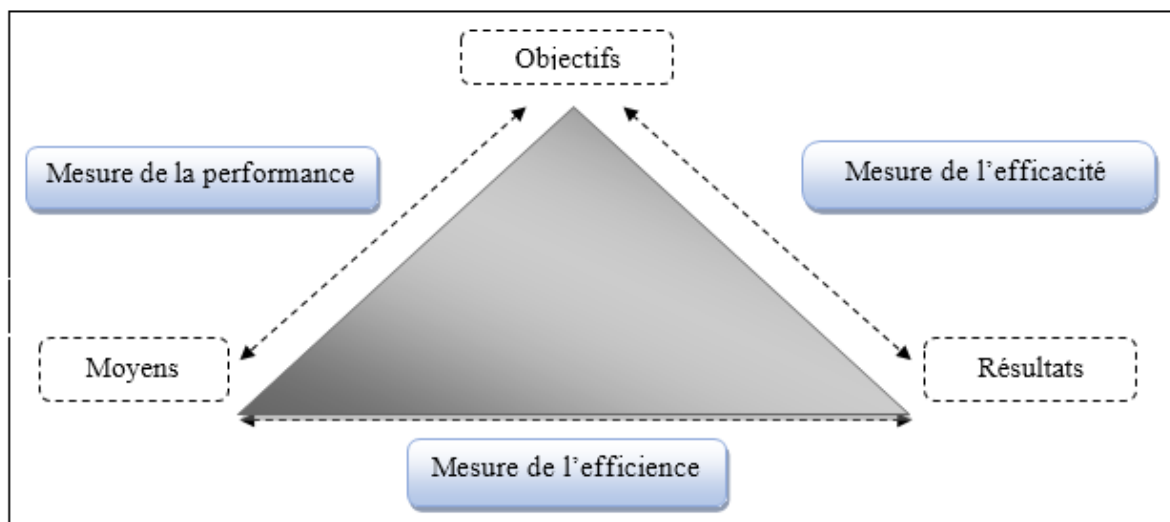
1. Revue de littérature

1.1. Contrôle de gestion territorial

Le contrôle de gestion peut être défini comme un processus par lequel les managers peuvent s'assurer que les ressources sont effectivement utilisées efficacement pour atteindre les objectifs organisationnels. Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour appliquer de manière efficace et efficiente la stratégie de l'entreprise (Anthony, 1988). 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 (Figure 1).

Figure 1: Triangle du contrôle de gestion



Source : Le contrôle de gestion sur mesure (Alcouffe, Boitier, Rivière, & Villesèque-Dubus, 2013, p. 171)

Le nouveau contrôle de gestion est un contrôle évolué 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 performance 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 la performance et le contrôle de gestion c'est que le contrôle n'est plus qu'un outil de performance.

La théorie classique du contrôle de gestion met l'accent sur le système d'information et le système de responsabilité. Au cours des dernières décennies, cette théorie a fait l'objet de nombreuses critiques. Le principal reproche est que le périmètre d'observation est trop restreint, presque entièrement dépendant des informations comptables. Le concept de centre de responsabilité a même été critiqué car il n'a pas encore confirmé le soutien à son indépendance mutuelle dans la pratique. Autrement dit, le responsable du centre de responsabilité n'est pas seulement responsable des activités sous son contrôle, mais aussi des activités qu'il ne peut pas contrôler (Hewege, 2012). Le problème de l'utilisation excessive de l'information comptable a été partiellement compensé par l'utilisation d'indicateurs de performance globaux sous forme d'outils de contrôle de gestion (tableaux de bord, rapports, contrôle des coûts, etc.).

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. Le problème est que ce qui n'est pas mesuré attire moins l'attention. Certaines mesures de performance étant plus difficiles à quantifier.

1.2. Outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

1.2.1. Tableau de bord et reporting

Le tableau de bord peut être défini comme un ensemble d'indicateurs liés à la même entité, utilisés par la même équipe ou le même manager organisé de manière cohérente pour mesurer et suivre la performance de l'entité. (Demeestère, 2002). Le tableau de bord est utilisé comme outil d'expertise, outil simplifié et outil d'aide à la décision. Il 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 gestion dans un processus de communication.

Le tableau de bord permet de prendre des mesures correctives sur les services territoriaux de l'organisation. Il fournit aux décideurs une base d'arbitrage, de jugement, de choix et de vision partagée : il s'agit d'une liste des réalisations de la collectivité territoriale et de leurs moyens (Carlier & Ruprich-Robert, 2002). Pour rendre les informations de gestion accessibles, des tableaux de bords de gestion sont diffusés à différents niveaux et services de l'organisation (Maurel, 2006).

Le tableau de bord est obtenu grâce à des indicateurs lisibles et pertinents. Ces indicateurs sont des informations quantitatives, qui permettent de comprendre l'état d'une organisation dont le manager est responsable pour gérer l'état de son environnement."(Demeestère, 2002). En approfondissant, ces indicateurs peuvent être utilisés pour suivre des actions afin de mieux les comprendre leurs impacts.

Le tableau de bord contient un ensemble d'indicateurs pour comprendre la gestion et le progrès managérial des collectivités territoriales, tels que "des indicateurs d'impact pour évaluer l'effet de certaines politiques sur certains bénéficiaires". Cependant, le tableau de bord des collectivités territoriales n'est pas formalisé comme les autres entreprises, ces indicateurs

sont conçus pour répondre aux besoins des organisations, des élus ou de la direction générale (Carlier & Ruprich-Robert, 2002).

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 et le 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).

Tableau 1: Caractéristiques comparées tableau de bord/reporting

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

Source :Le grand livre du contrôle de gestion(Désiré-Luciani et al., 2013, p. 281)

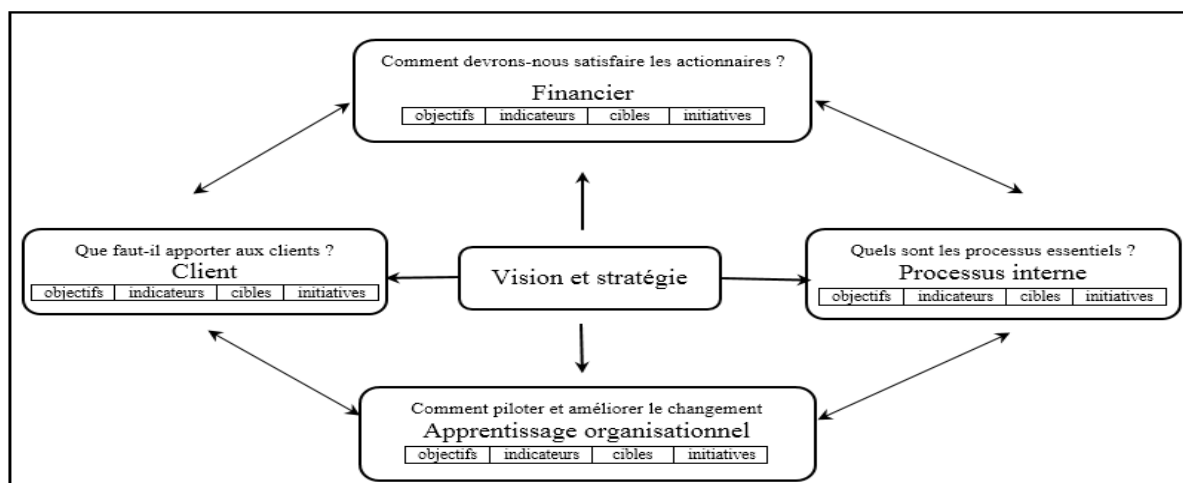
L'évaluation des politiques publiques occupe la première place dans la fonction du contrôle de gestion et, éventuellement, la rend légitime. Il centralise également les résultats par le biais du reporting ainsi d'étudier les résultats pour évaluer en interne les performances de la collectivité territoriale. 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).

1.2.2. Balanced scorecard

Au cours des 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 2). Ce dernier est connu 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» pour savoir comment les opérations et la gestion des processus peuvent aider à fournir aux entreprises un avantage concurrentiel, et enfin l'axe «apprentissage organisationnel qui implique essentiellement la gestion des ressources humaines et des connaissances pour atteindre les objectifs stratégiques)(Choffel & Meyssonier, 2005).

Figure 2: architecture du Balanced Scorecard inspirée de Kaplan et Norton, 1998



Source :(Kaplan Robert & Norton, 1998)

De nombreux auteurs ont adopté ce concept afin d'élaborer un ensemble d'indicateurs clés complet susceptible d'aider les gestionnaires à exercer leurs fonctions de gestion (Collins & Porras, 1994). Le Balanced scorecard est un 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 spécificité territoriale (Maurel, Carassus, & Gardey, 2011). Chauvey a suggéré d'adapter ses axes à la collectivité locale (Chauvey, 2006). Guenoun a souligné que le BSC, les stratégies et attentes des utilisateurs sont alignés (Guenoun, 2009). Par conséquent, notre recherche sur contrôle de gestion territorial recommande d'appeler le tableau de bord prospectif (BSC) dans les collectivités territoriales sans qu'il soit nécessaire d'imposer un modèle technique, par l'adoption d'un tableau de bord spécifique au secteur public territorial.

Le tableau de bord semble mieux adapter le pouvoir décentralisé des organisations, et chaque niveau et chaque service souhaite maintenir une zone de liberté (Errami, 2004). Le BSC est outil de gestion qui intègre des indicateurs financiers et non financiers et peut être appliqué aux organisations privées et publiques. Le 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).

1.2.3. Maitrise des coûts : méthode Activity Based Costing (ABC)

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) pour combler les insuffisances de la comptabilité analytique traditionnelle.

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 de compliquer le 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 la qualité des produits (Maher, 2005).

Le management par activités recommande également d'assurer l'orientation et l'organisation des tâches, l'entreprise étant perçue comme un système 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).

Activity based Costing (ABC) est souvent présenté comme une méthode révolutionnaire de calcul des coûts permettant de calculer les coûts "plus juste". Plus généralement, ABC permet

de poser de bonnes questions et de réexaminer les conditions de calcul des coûts pertinentes (Berland, 2009). Gosselin et Mévellec, en comparant les entreprises, les institutions et les fonctions du Canada et de la France aux frontières couvertes par le système ABC, ont souligné : "ABC atteindra un double objectif : calculer les coûts pertinents et faciliter la gestion" (Gosselin & Mévellec, 2003). Par conséquent, ABC est un outil de gestion qui permet la renaissance du contrôle de gestion. Ainsi, l'emploi de l'ABC participe à développer le domaine relationnel du contrôleur de gestion (Bollecker, 2004).

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.

1.2.4. 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
<u>Barrett</u> & 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)
<u>Brunce</u> , 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 diagnostic, contrôle interactif 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(Henri 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).

1.2.5. La loi organique relative aux lois de finances

Tous les pays développés ont introduit un nouveau modèle de gestion basé sur les meilleures pratiques des entreprises privées (performance, instruments de gestion, normes comptables

internationales IFRS, rentabilité, comptabilité, audit, contrôle...) de les adapter selon les besoins nécessaires de l'administration publique. La nouvelle loi organique sur les finances publiques repose sur l'élaboration et le contrôle des plans budgétaires dans la nouvelle gestion publique.

La LOLF contient des mécanismes pouvant mener à un contrôle de gestion une efficacité dans les organisations publiques. La LOLF a été conçue pour induire un État plus efficace au moindre coût aux services publics. LOLF a pour objectif de moderniser la gestion publique pour réformer l'État (Lambert & Migaud, 2006) . Les objectifs de la nouvelle loi organique sur la loi de finances peuvent être regroupés en trois principaux éléments stratégiques, à savoir :

- ✓ Améliorer les performances de la gestion publique en introduisant des mesures d'action publique (efficacité, efficience et cohérence) et responsabiliser des gestionnaires dans la mise en œuvre et la réalisation des objectifs, et en justifiant la rationalité des ressources financières par le biais de nouveaux concepts qui s'articule sur le résultat.

- ✓ Élaborer des principes financiers et des règles relatives à l'équilibre financier de la loi de finances et mettre en œuvre un ensemble de règles visant à accroître la transparence des finances publiques ;

- ✓ Accroître le rôle des parlements (la Chambre des représentants et les consultants) dans les débats budgétaires, les contrôles financiers et les évaluations des politiques publiques.

- ✓ Le principal objectif de la loi organique relative à la loi de finance (LOLF) est de rechercher l'efficacité de l'utilisation des subventions et des crédits (LOLF, 2015).

L'intégration du concept de LOLF dans la nouvelle gestion publique, se traduit principalement par la recherche de l'efficacité des finances publiques. Par conséquent, l'efficacité est devenue un nouveau centre d'intérêt pour les économistes et les gestionnaires. En gestion, l'efficacité est "l'économie de moyens" au sens universel qui s'applique à toutes les actions humaines impliquant des moyens dans un but précis.

Le contrôle de la performance des organisations publiques est un axe important de la nouvelle loi organique relative à la loi de finance. Ce contrôle a pour but de répondre d'une part à l'approfondissement de la transparence, et d'autre part au renforcement de la bonne gouvernance des politiques et stratégies publiques à travers la production et la présentation des différents rapports au parlement tels que le projet de performance, le rapport de

performance ministériel, le rapport annuel de performance et le rapport d'audit de performance.

1.3. Performance des collectivités territoriales

1.3.1. Concept de performance

Le concept de performance a une signification très vague et confus. Certaines personnes pensent qu'il est indéfinissable (Peter M JACKSON, 1993). Cela signifie que sa définition est toujours basée sur des choix conventionnel entre les acteurs. Dans le secteur public, cette définition considère la performance multidimensionnelle et complexe. Burlaud et Simon montrent que l'orientation des entreprises vers la performance nécessite une adaptation des outils de contrôle de gestion aux différents services de l'organisation (Burlaud & Simon, 2006).

La performance est un enjeu primordial des organisations publiques et privées et de la recherche en management (Gauzente, 2000, p. 146). Elle est une organisation fonctionnelle partagée par des grilles et des modèles analytiques. Par conséquent, elle peut être rejetée indéfiniment et selon les intérêts de chacun : individuel, collectif, social, écologique, économique.

Bouquin distingue trois types de performance : elle est mesurée par le rapport entre les ressources mises en œuvre par l'entité et les résultats et l'efficacité. Elle reflète la qualité des attentes des décideurs et mesure l'efficacité par l'écart entre les objectifs fixés et les résultats obtenus. Ce type de mesure de la performance peut également prendre en compte des facteurs tels que la qualité qui ne font pas partie du concept d'efficacité. Enfin, la performance reflète le degré de convenance entre les objectifs visés et la pertinence (H Bouquin, 2004).

La performance recherchée dans les collectivités territoriales consiste à s'assurer que les ressources de l'État sont bien maîtrisées, que les collectivités s'adaptent en permanence à l'évolution de la société et que les utilisateurs sont satisfaits des prestations qu'ils reçoivent. Elle reflète les trois points de vue du citoyen, de l'utilisateur et du contribuable.

1.3.2. Principaux modèles de mesure de la performance des collectivités territoriales

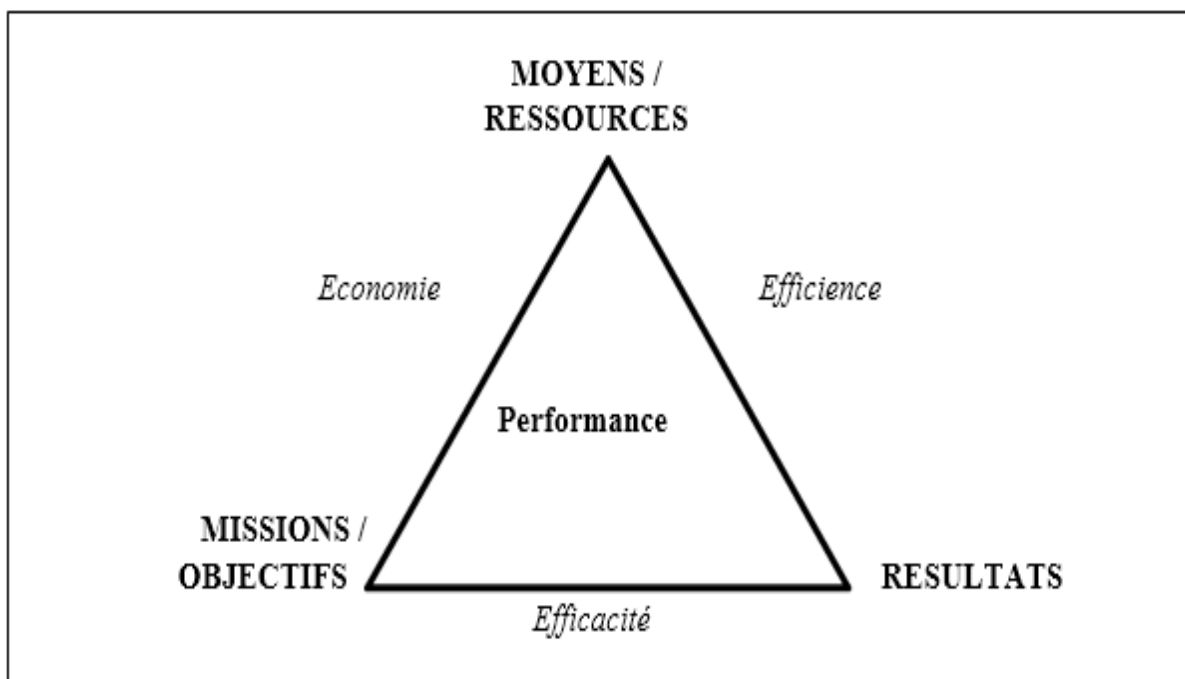
Avant d'analyser les enjeux du contrôle de gestion sur la performance des collectivités territoriales, il apparaît nécessaire d'identifier les principaux modèles proposés dans la littérature pour analyser et mesurer les performances afin de déterminer la valeur qu'ils

véhiculent. Bien que diverses méthodes puissent être utilisées pour évaluer les performances, il existe trois modèles principaux qui peuvent être identifiés en absorbant les performances par le biais du contrôle de gestion. Ces modèles peuvent irriguer la littérature professionnelle et académique (Boyne, 2002; Midwinter, 1994) : modèle «EEE»: économique, Efficacité, efficacité, modèle «IOO»: Inputs, Outputs, Outcomes et modèle Balanced scorecard (BSC).

❖ **Modèle EEE**

Toute organisation vise à améliorer son efficacité et s'efforce de réaliser sa mission en gérant au maximum ses ressources (Demesstère, 2005). La performance peut être exprimée par trois éléments : «résultat, moyen, objectif». Dans la relation entre les trois pôles de ce triangle, qui sont mises en jeu l'économie, l'efficacité et l'efficace de l'organisation. Par conséquent, on parle d'économie pour limiter la relation entre les objectifs et les moyens. L'efficace se réfère à la relation entre les objectifs et les résultats et l'efficacité pour limiter la relation entre les moyens et les résultats (Figure 3).

Figure 3: Le triangle de la performance



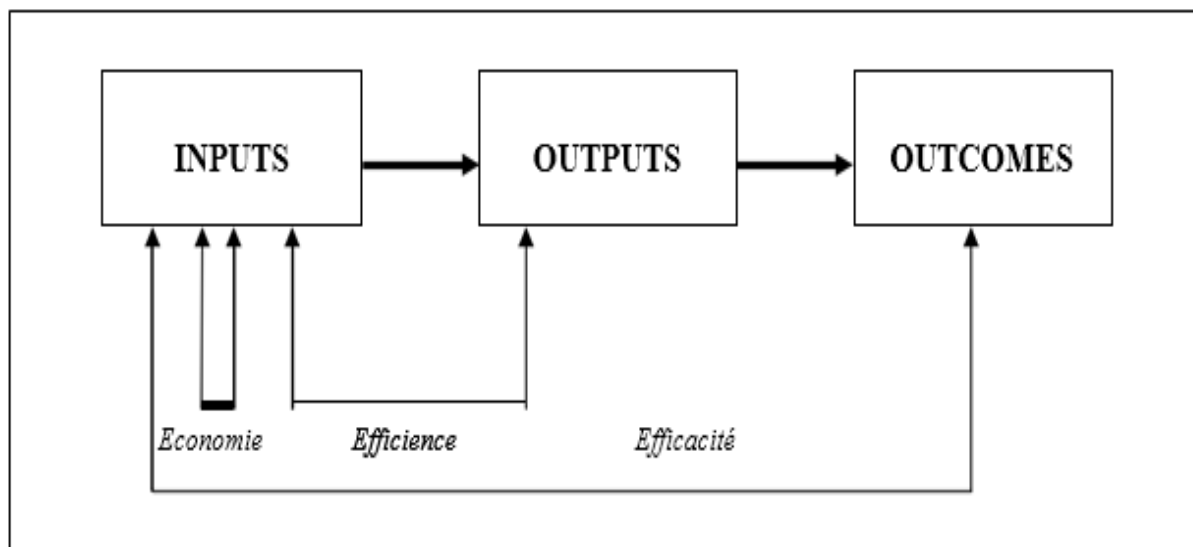
Source : (Demesstère, 2005)

L'économie ou la budgétisation (Bartoli, 1997, p. 82) rapproche les objectifs des moyens. Il s'agit de surveiller le coût des facteurs de production d'un service particulier sans tenir compte des résultats. L'efficacité rapproche le résultat de l'objectif. Le contrôle de gestion analysera les résultats obtenus en fonction des objectifs fixés par l'organisation. L'axe d'analyse vise à observer et expliquer la différence entre planifié et réalisé. L'efficience lie les résultats aux moyens, c'est-à-dire l'optimisation des moyens. Compte tenu des résultats, l'analyse des résultats peut favoriser des ajustements de la taille des outils utilisés. Les économistes définissent l'efficacité de deux manières (Peter McLeod Jackson & McLeod, 1982) : L'efficience technique se réfère au coût par unité de production. L'efficacité de l'allocation fait référence au degré de cohérence entre les services et les préférences des utilisateurs. La première définition est la plus communément acceptée (Tomkins, 1987).

❖ **Modèle Inputs-Outputs-Outcomes (IOO)**

Le modèle Inputs-Outputs-Outcomes signifie entrées-sorties-résultats fournit une norme plus large pour évaluer la performance organisationnelle. La principale différence par rapport au modèle précédent est la différence entre outputs (produits) et outcomes (impact, effet). Ce modèle divise les résultats des actions en deux «sous-résultats» (Ramanathan, 1982) .

Les outcomes sont des indicateurs non financiers qui représentent les avantages sociaux fournis par les actions, tandis que les outputs représentent le niveau des activités, et il n'est pas certain que ces extrants conduiront à des résultats du type de outcome. Le modèle intègre les trois éléments du modèle précédent : l'économie est intégrée aux inputs, l'efficacité est la relation entre outputs et inputs, et les outcomes impliquent l'efficience. Selon (Boyne, 2002, p. 18), le modèle donne des dimensions de performance claires, et ces dimensions sont au mieux implicites dans le modèle EEE (Figure 4).

Figure 4 : Le modèle Inputs-Outputs-Outcomes

Source : (Boyne, 2002, p. 18)

❖ **Modèle Balanced Scorecard**

Qu'il s'agisse d'un simple outil de présentation du budget et de la stratégie ou d'un modèle d'analyse de la performance, la nature du Balanced Scorecard a toujours fait l'objet de débats. Compte tenu de l'ampleur de son débat et de sa large diffusion dans le secteur public, nous avons choisi de l'utiliser comme l'un des trois principaux modes d'analyse de la performance. Le point de vue de base de Kaplan et Norton est que les indicateurs financiers ne peuvent pas refléter la performance globale de l'entreprise, ces indicateurs doivent donc être complétés par d'autres types d'indicateurs. Les résultats financiers proviennent de tous les aspects de la gestion de la performance. Un autre argument fort de Kaplan et Norton qui est de renforcer le lien entre la performance et la mesure de la performance (Choffel & Meyssonier, 2005, p. 66) .

En effet, voulant transformer un outil de représentation multidimensionnelle de la performance en un système de management global, Kaplan et Norton ont invité les managers à réfléchir clairement sur le lien entre mesure et management. Pour assurer l'isomorphisme entre les objectifs stratégiques et les indicateurs, ils recommandent aux managers d'établir des relations causales entre les axes de performance (Kaplan & Norton, 1996). En fait, les différents axes de performance doivent être expliqués dans la chaîne causale et utilisés pour identifier les leviers d'action qui auront un impact sur le résultat.

Nous allons présenter tout d'abord la méthodologie de recherche utilisée pour, finalement aborder l'apport des outils de contrôle de gestion sur l'amélioration de la performance des collectivités territoriales.

2. Méthodologie de recherche

Cette recherche repose à l'origine sur l'idée d'étudier le contrôle de gestion et sa contribution à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales. La méthode recommandée est conforme à l'esprit de la revue de la littérature traitant presque les mêmes sujets de recherche. La plupart des recherches dans ce domaine utilisent des méthodes qualitatives. Nous avons conçu cette étude sur la base de recherches sur des questions similaires (Henri Bouquin, 2008; Renard & Nussbaumer, 2011). Les différentes recherches qui traitent cette problématique sont fondées sur des entretiens avec les contrôleurs de gestion, les responsables financiers, les responsables de service et les décideurs des collectivités territoriales (Perray-Redslob & Malaurent, 2015), La méthode utilisée dans les cas traités c'est l'échantillonnage non probabiliste. En ce sens, nous abordons les travaux antérieurs liés au sujet de cet article et expliquons le lien entre les outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales, et par la suite, nous présentons les apports et les perspectives de la recherche.

3. Discussion du contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales

le débat sur le contrôle de gestion et la performance dans les collectivités territoriales est devenu de plus en plus un sujet de la recherche scientifique afin de mettre en place un modèle qui permet de renforcer le contrôle de gestion des collectivités territoriales. Le contrôle de gestion et la performance sont des concepts fortement liés. En fait, l'objectif du contrôle de gestion est de rechercher la performance, de sorte que des chercheurs comme Orley a défini comme le pilotage ou management de la performance (Otley, 1999). Un autre concept est lié au concept de contrôle de gestion, à savoir la gouvernance. Le cœur de la réflexion est le rôle du contrôle de gestion dans la performance des collectivités territoriales.

Cependant, peu d'études se sont concentrées sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance, dans ces travaux, les études de Renard Jacques et Nussbaumer Sophie (2011), Bouquin Henri (2008). Ces chercheurs ont souligné le rôle du contrôle de gestion et sa contribution à la performance des organisations. D'après Henri Bouquin « le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner .Il conforte la gouvernance vue par les actionnaires ou d'autres parties prenantes. Il est un enjeu clé » (Henri Bouquin,

2008).La gouvernance des organisations provient de trois aspects, assister la direction générale dans la définition des principes de gouvernance, contribuer en permanence pour améliorer la performance de toutes les activités et adapter des systèmes d'information.

Nous avons mis en évidence l'approche par les outils de contrôle de gestion et le management de la performance dans les collectivités territoriales pour analyser de l'interaction entre les outils de contrôle de gestion et le système du management de la performance développé. Notre recherche se concentre sur les collectivités territoriales, qui ont tendance à rendre leurs performances visibles à travers des systèmes de gestion inspirés du secteur privé. Cela ne signifie pas nécessairement qu'ils prétendent avoir mis en œuvre le système de mesure et de pilotage de la performance. Ainsi, l'utilisation des expressions utilisées par les gestionnaires territoriaux pour mettre en œuvre la « démarche globale de performance ». Nous espérons plutôt reconstruire et intégrer le concept de performance et son modèle de gestion à travers les outils de contrôle de gestion utilisés dans les collectivités territoriales.

Par conséquent, nous introduisons d'abord la base et les caractéristiques des méthodes des outils de contrôle de gestion. La liste de la littérature sur les outils de gestion permet d'une part de montrer le lien étroit entre outils et concepts de performance, d'autre part, elle met en évidence la nécessité de comprendre le management de la performance. Nous avons introduit le cadre d'analyse de la gestion de la performance énoncée par Bouckaert et Halligan, qui sera adoptée pour interpréter les résultats (Halligan & Bouckaert, 2008). Le cadre est intégré à une approche large de la gestion de la performance comme un ensemble d'outils et de concepts plus ou moins coordonnés.

De ce point de vue, mesurer la performance ne semble pas avoir beaucoup de sens que de comprendre ses problèmes organisationnels. Nous espérons adopter une méthode permettant de mener une analyse conjointe des outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales. Ainsi, la grille d'analyse proposée par Bouckaert et Halligan pour mesurer, fusionner et utiliser la performance qui va nous permettre de caractériser les phénomènes d'interaction entre différents outils et le concept performance. De cette manière, le style de gestion des performances déterminé dans collectivités territoriales peut être plus proche du type idéal de gestion des performances. En pratique, la confrontation entre théorie et pratique est rarement analysée du point de vue de la gestion de la performance, considérée comme la contribution originale à la compréhension de la gestion publique locale.

En fait, on constate que la volonté de neutralité des outils de gestion tourne autour du concept de performance et provoque la séparation de leurs dimensions techniques et politiques. Selon Ève Chiapello, encapsuler la gestion dans le discours technique présente de grands avantages, en particulier dans le processus de diffusion (Chiapello, 2005).

Comme pour le concept de performance, si l'outil de gestion est présenté comme une combinaison de moyens, il sera plus acceptable quel que soit son objectif. La recherche sur les outils de gestion est donc davantage le résultat de tendances dans des disciplines autres que les sciences de gestion : Science Politique (Le Galès & Lascoumes, 2004) , Sociologie du Travail (Segrestin, 2006), Sociologie des organisations (Boussard & Maugeri, 2003). Cependant, la compréhension de l'organisation à travers ses outils peut s'avérer très pertinente pour la conduite à l'action de l'organisation.

La performance, la mesure et la gestion reposent sur des outils de contrôle de gestion, ces outils de gestion peuvent non seulement rendre l'organisation plus transparente et ainsi mieux contrôler l'organisation, mais aussi unifier et diffuser les visions de chaque organisation à chaque acteur pour atteindre les performances attendues. Les outils de gestion et les concepts de performance sont indissociables. D'une part, ils le reflètent et le matérialisent, car toute approche de performance est basée sur la méthode, d'autre part, ils tirent leur signification et leur objectif : mettre en œuvre, promouvoir et éventuellement utiliser des outils pour améliorer les performances. En fait, la plupart des auteurs tentent de séparer les outils de gestion de leur apparente inertie / neutralité, qui est le principe d'inséparabilité entre outils et performance (Berry, 1983; Boussard & Maugeri, 2003).

De même, les outils de gestion sont de puissants outils d'analyse des concepts de performance individuelle et collective qui priment dans les organisations. Comme l'ont souligné Lascoumes et Le Galès (Le Galès & Lascoumes, 2004, p. 27), tout moyen technique est plus ou moins l'incarnation de la théorie implicite. De cette manière, même sans un discours organisationnel fort sur la «performance», les outils de gestion peuvent être utilisés pour révéler les différents concepts, cognitions et cadres normatifs qui accompagnent et constituent le concept.

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.

Le tableau de bord est venu pour compléter les outils 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, est 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. 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.

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.

Dans le cadre d'une étude du processus d'évaluation des organisations municipales (Busson-Villa, 1999) et dans l'étude des intérêts des BSC dans l'évaluation des collectivités territoriales, montre que les collectivités territoriales ont mis en œuvre à travers des outils d'évaluation, des méthodes de qualité, méthodes ABC dans les systèmes de gestion. Cependant, La construction d'un BSC dans une collectivité territoriale nécessite une certaine expérience des outils de gestion. Il est important de s'assurer que la fonction du contrôle de gestion est adaptée à l'intégration du BSC (Chauvey, 2006).

La nouvelle loi organique relative à la loi de finance améliore la comptabilité publique en intégrant de nouveaux outils comptables, à savoir : comptabilité générale (décret 2-09-144),

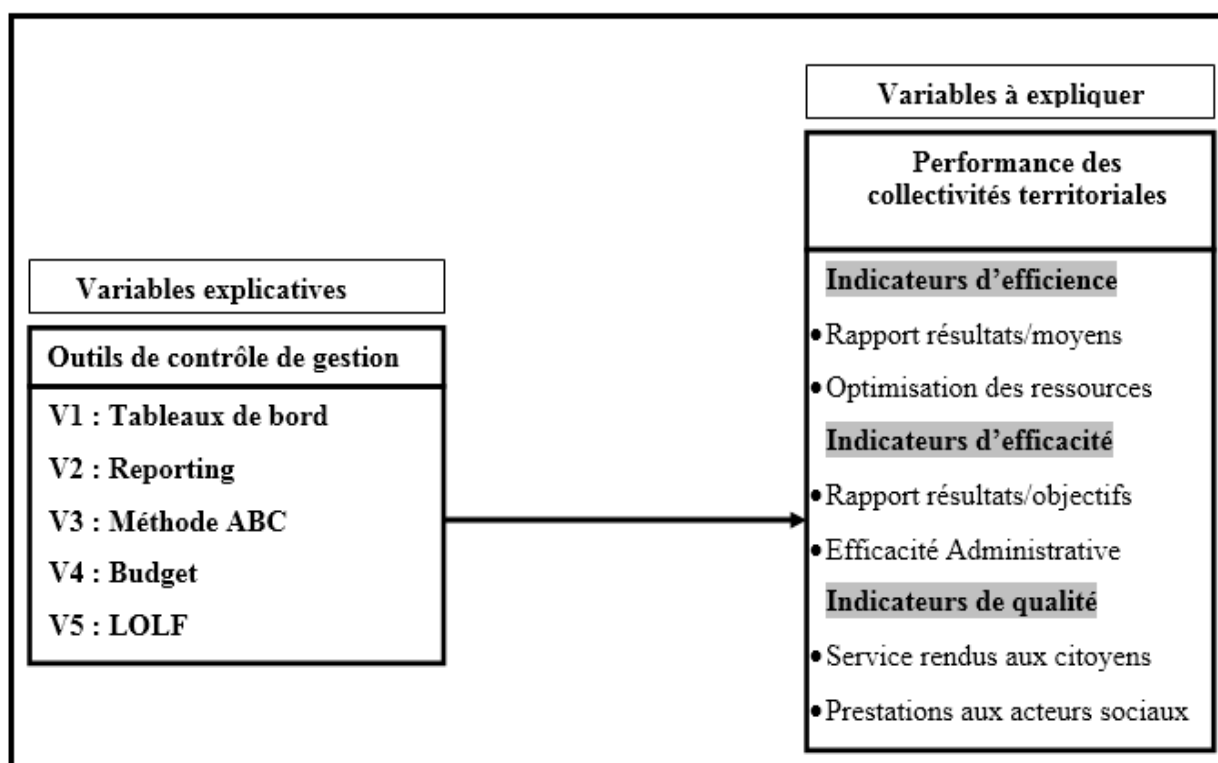
comptabilité de gestion (décret 2-09-441), et autres outils empruntés au secteur privé. Cependant, les informations historiques fournies par la comptabilité générale ne permettent pas une prise de décision et une action réelles.

Jusqu'à présent, la comptabilité de gestion était en attente en raison de contraintes liées au personnel, à l'organisation et à la réglementation. Quant aux autres instruments, leur application aux collectivités territoriales n'a pas donné de résultats convaincants en raison de la négligence de leur finalité. L'adéquation des normes comptables aux particularités des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale. Une adoption sans adaptation de référentiels privés induirait un certain nombre de difficultés. Le risque, par exemple, serait de voir se substituer à une information comptable axée sur les besoins du parlement (Marty, 2011).

Nous avons discuté le rôle d'un contrôleur de gestion dans le quotidien à travers le développement des outils de gestion et les mesures de performance (Maurel, 2006). Les contrôleurs de gestion contribuent à la gestion de la collectivité territoriale dont ils dépendent par une action aux trois niveaux de gestion : "prévoir, mesurer et agir". Leur efficacité dépend surtout des liens entre chacun de ces trois verbes. Donc la mission du contrôleur de gestion est de faire le lien entre mesurer l'action, d'aider à la prévoir et la favoriser. Le rôle du contrôleur de gestion lors de l'exécution de tâches est d'optimiser les outils de gestion, animer et suivre la performance de l'organisation (Gibert, 2009). La mesure de la performance ne constitue effectivement un cadre que dans le cadre des actions mesurables recherchées par ses managers. Du point de vue des performances, les contrôleurs de gestion peuvent créer des performances dans un sens, il ne se limite pas à observer des actions, mais peut également les diriger et les orienter (Chiapello & Gilbert, 2020).

Après cela, nous prouvons que l'approche par les outils de gestion repose sur la remise en question de la vision instrumentale de l'outil de l'organisation et s'intègre à notre définition du concept de performance. Il favorise la conception interactive d'outils de gestion, ce que nous pensons très utile pour l'analyse du management des collectivités territoriales. Enfin, nous avons répertorié les définitions et les types d'outils de gestion utilisés pour établir le modèle théorique. Ces résultats nous ont conduit à concevoir un modèle théorique (Figure 5) qui combine les outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales.

Figure 5: La performance des collectivités territoriales qui intègre les outils du contrôle de gestion



Source : Auteurs

4. Perspective et apports de la recherche

Nous avons tenté de définir le concept de contrôle de gestion et sa relation avec les activités des collectivités territoriales. Cet intérêt s'exprime à travers une entrée conceptuelle dans son contexte. Nous nous sommes également concentrés sur les outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales, en appliquant de nouvelles approches et théories. De plus, nous avons essayé de définir le concept de performance et sa relation avec le contrôle de gestion en discutant différentes théories et modèles. Enfin, nous avons discuté et clarifié les divers résultats obtenus à partir de l'analyse théorique. Cela implique de comprendre comment les outils de contrôle de gestion contribuent à la performance des collectivités territoriales.

L'originalité de la recherche est d'utiliser les approches des outils de contrôle de gestion pour analyser le système de gestion de la performance ainsi que le transfert de ces outils est déterminant dans le management des collectivités territoriales. Chaque outil de gestion est porteur d'une «performance de gestion», c'est-à-dire qui il précise les objectifs à atteindre. Les questions des outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales

reste un champ vaste de recherche scientifique, Cette recherche n'est, ni exhaustive, ni fermée. Elle peut être complétée par d'autres recherches empiriques, approchées par d'autres méthodes pour enrichir cette question.

Conclusion

Dans le cadre de cette recherche, nous avons étudié la performance du management des collectivités territoriales et son rapport avec les outils de contrôle de gestion. Nous avons expliqué que ces deux éléments sont liés. Notre étude en management traite l'importance de la diffusion et l'appropriation des outils de gestion dans les collectivités territoriales. La recherche discute la question de la performance et les exigences du management des collectivités territoriales. Elle explique, aussi, comment les managers utilisent les outils de contrôle de gestion pour répondre à cette exigence.

La mise en œuvre des outils de gestion fait l'objet d'une gestion spécifique et contribue à les placer au cœur de la gestion des collectivités territoriales. Les managers peuvent comparer leurs rationalités à la performance menée par ces outils de gestion. Comprendre la gestion des collectivités territoriales à travers ses outils est devenue une approche managériale pour résoudre les lacunes de la performance organisationnelle.

Au départ, le principal objectif des collectivités territoriales était de respecter les principes de la finance publique pour contrôler les dépenses et les recettes des fonds publics. Ensuite, la tâche du contrôle de gestion sera le contrôle de la conformité, qui ne sera mis en œuvre que sous forme d'inspections et d'audits. Les outils de contrôle de gestion adoptés dans le management contemporain comprenaient des tableaux de bord, reporting, Balanced scorecard, maîtrise des coûts, budgétisation et la loi organique relative à la loi de finance, conçus pour atteindre la performance des collectivités territoriales. Ces outils de gestion ont été jugés et intéressés par les gouvernements locaux en fonction de leur conformité aux règles et aux procédures de dépenses et de recouvrement. Les autorités territoriales sont limitées au rôle des législateurs et les managers sont limités à un rôle de contrôleurs de respect des procédures législatives. Le concept de contrôle de gestion a évolué pour ouvrir une nouvelle méthode appelée méthode rationnelle pour la gestion des deniers publics locaux.

La performance des collectivités territoriales sera considérée en termes d'efficacité, d'efficience et la pertinence des services rendus aux citoyens. L'évaluation des deniers publics locaux se fait à travers l'adoption du modèle Inputs-Outputs-Outcomes afin de mesurer la

performance de l'entité. Les contrôleurs de gestion se concentrent d'abord sur la gestion des coûts des intrants et la pertinence de la qualité des services et produits offertes aux citoyens. L'objectif est la rationalisation des dépenses publiques et d'optimisation des ressources des collectivités territoriales. Le budget donne la possibilité aux dirigeants de définir les priorités de l'organisation à court terme, permet aux opérationnels d'évaluer leurs engagements et les contrôleurs de gestion d'assurer le fonctionnement des procédures d'une manière satisfaisante.

La finalité de cet article est l'évaluation de la performance des collectivités territoriales en intégrant des outils de contrôle de gestion. Les fonctions de mesure de la performance sont assignées au contrôle de gestion. La première fonction consiste à évaluer l'impact des services et produits fournis aux citoyens. La deuxième mission de mesurer l'impact de l'adoption des outils de contrôle de gestion sur la performance des collectivités territoriales. Cette dernière mission fera l'objet d'une question de recherche à notre prochain article.

BIBLIOGRAPHIE

- Alcouffe, S., Boitier, M., Rivière, A., & Villesèque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure: Industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture*: Dunod.
- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*: Harvard Business School Press, *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993, 210.
- Bartoli, A. (1997). *Le management dans les organisations publiques*. Paris, Dunod, 2, 629-639.
- Berland, N. (2000). *Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence*. Paper presented at the 21^{ÈME} congrès DE L'AFC, France.
- Berland, N. (2009). *Contrôle budgétaire*, Bernard Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité. contrôle de gestion et audit*, Economica.
- Berry, M. (1983). *Une technologie invisible-L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*. Rapport pour la DGRS, incunable, .
- 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^{ème} édition, PUF, Paris.
- Bouquin, H. (2004). *La notion de performance*. Journée d'étude IAE de Tours, 15(1), 2004.
- Bouquin, H. (2008). *Le contrôle de gestion: contrôle d'entreprise et gouvernance*: Paris Dauphine University.
- Boussard, V., & Maugeri, S. (2003). *Dispositifs de gestion et simulacres de contrôle. Du politique dans les organisations, sociologie des dispositifs de gestion*, Paris, pp. 173-191.

- Boyne, G. A. (2002). Theme: Local government: Concepts and indicators of local authority performance: An evaluation of the statutory frameworks in England and Wales. *Public Money and Management*, 22(2), 17-24.
- Burlaud, A., & Simon, C. J. (2006). *Le contrôle de gestion*, la Découverte, Paris.
- Busson-Villa, F. (1999). L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique: le cas des organisations communales. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 2(1), 5-25.
- Carlier, B., & Ruprich-Robert, C. (2002). *Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de pilotage*, Editeur : Lettre du cadre territorial.
- 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. (2005). Que pourrait-être une sociologie de la gestion? Actes de la journée d'études du RT 30 de l'AFS, 29 mai 2.
- 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, 4eme.
- Collins, J., & Porras, J. (1994). *Built to last* New York: Harper Business. Available@ www.iosrjournals.org Retrieved on 2 July 2016.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103.
- Demeestère, R. (2002). *Le contrôle de gestion dans le secteur public: LGDJ*.
- Demesstère, R. (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2 ème éd. LGDJ, coll. Systèmes.
- 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.
- Errami, Y. (2004). Les apports du Balanced Scorecard à la recherche de la performance. *Cahier de recherche: la performance: de la mesure à l'action*, CERMAT-IAE de Tour, janvier, 139-148.
- Gauzente, C. (2000). Mesurer la performance des entreprises en l'absence d'indicateurs objectifs: quelle validité? Analyse de la pertinence de certains indicateurs. *Finance Contrôle Stratégie*, 3(2), 145-165.
- Gibert, P. (2009). *Tableaux de bord pour les organisations publiques: Dunod*.
- Gosselin, M., & Mévellec, P. (2003). Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion CCA, numéro spécial, mai, pp. 87-10.
- Guenoun, M. (2009). *Le management de la performance publique locale. Etude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales*.

- Halligan, J., & Bouckaert, G. (2008). *Managing Performance: International Comparisons*: London, Routledge.
- 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.
- Huteau, S. (2006). *Le management public territorial: Le guide du manager (Vol. 2)*: Editions du Papyrus.
- JACKSON, P. M. (1993). « Public Sector Performance: The Unended Quest », *Public Money and Management*, Vol. 13, n° 4, pp. 3-6.
- Jackson, P. M., & McLeod, P. (1982). *The political economy of bureaucracy*: Philip Allan Oxford.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston. Massachusetts.
- 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,.
- Lambert, A., & Migaud, D. (2006). La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : levier de la réforme de l'Etat. [The French Budget Act (LOLF): Lever of State Reform]. *Revue française d'administration publique*, 117(1), 11-14. doi: 10.3917/rfap.117.0011
- Le Galès, P., & Lascoumes, P. (2004). La restructuration de l'État en Grande-Bretagne. Les instruments de contrôle et de surveillance , . (Dir.) *Gouverner par les instruments*, Paris, Presses de Science-Po, Paris, pp. 237-258.
- LOLF. (2015). Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 N° 6370 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances Retrieved from http://lof.finances.gov.ma/sites/default/files/loi_organique_130-30_fr18.pdf consulté le 15/09/19
- 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.
- Marty, F. (2011). De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés HAL ARCHIVES OUVERTES 281-292. doi: halshs-00722882
- 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.

Midwinter, A. (1994). Developing performance indicators for local government: the Scottish experience. *Public money & management*, 14(2), 37-43.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.

Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public. Le cas du BSC dans l'armée de terre française. *Revue française de gestion*, 250(5), 49-64. doi: 10.3166/rfg.250.49-64

Ramanathan, K. V. (1982). *Management control in nonprofit organizations: text and cases*: John Wiley & Sons (22 September 1982); Language: English; ISBN-10: 0471064874; ISBN-13: 978 0471064879.

Renard, J., & Nussbaumer, S. (2011). *Audit interne et contrôle de gestion: pour une meilleure collaboration*: Editions Eyrolles.

Segrestin, D. (2006). Réponse à Jean-Claude Thoenig et Jean-Claude Moisdon. *Sociologie du travail*, symposium autour de l'ouvrage *Les chantiers du Manager*, 48 n° 4, 575-583.

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.

Tomkins, C. (1987). *Achieving economy, efficiency and effectiveness in the public sector*: Kogan Page in association with the Institute of Chartered Accountants of ...