

## **Pratiques contingentes du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales marocaines**

**HAMDAN Hasnae**

Doctorante à la Faculté des sciences juridiques économiques et sociale de Tanger

Université Abdelmalek Essaadi

Groupe de Recherche en Gouvernance et Développement Durable (GT2D) Faculté des  
Sciences Juridiques Economiques et Sociale de Tanger, Université Abdelmalek Essaadi,

Morocco

---

**Résumé :** Le contexte actuel des collectivités territoriales marocaines est marqué par des contraintes budgétaires croissantes, une complexification des missions et une exigence accrue de performance et de transparence. De ce fait, le système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, représente actuellement un moyen adéquat pour réaliser la performance. Elle est basée sur la mise en place d'un ensemble de systèmes de contrôle de gestion qui représente en quelque sorte les modalités pratiques du contrôle. Dans ce contexte il est important d'interroger les pratiques contingentes du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales en tenant compte de leur contexte spécifique. Notre article se présente donc comme une étude théorique qui met en évidence les pratiques contingentes du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

**Mots-clés :** Contrôle de gestion, NPM, Collectivités Territoriales, Facteurs de Contingence, Performance, Pratique.

**Abstract:** The current context for Moroccan local authorities is marked by growing budget constraints, increasingly complex missions, and a growing demand for performance and transparency. As a result, the management control system in local authorities currently represents a suitable means of achieving performance. It is based on the implementation of a set of management control systems that represent the practical modalities of control. In this context, it is important to examine the contingent practices of the management control system in local authorities, taking into account their specific context. Our article is therefore a theoretical study highlighting the contingent practices of the management control system in local authorities.

**Keywords :** Management control, NPM, Local authorities, Contingency factors, Performance, Practice



## 1. Introduction

Le contrôle de gestion constitue aujourd'hui un ensemble de pratiques reconnues comme un des constituants essentiels d'une gestion efficace dans les organismes de toutes tailles, relevant du secteur public comme du secteur privé, dans le monde entier.

La pratique du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales s'est développée sous l'effet d'évolutions socio-économiques et institutionnelles, mais aussi en raison de la volonté des élus et des fonctionnaires territoriaux. Ce développement correspond à la diffusion au sein de la sphère publique d'une logique de performance, initiée au sein de l'administration étatique et dont la loi organique de finance (LOF) constitue un exemple emblématique. De ce fait la nouvelle loi organique n° 130.13 relatives à la loi de finance au Maroc, repose sur l'un des piliers du « Renforcement de la performance de la gestion publique ». En effet, la LOF a remplacé la gestion axée sur les moyens par la gestion axée sur la performance. En vertu de la décentralisation, cette dernière a conduit au développement de nouvelles pratiques gestionnaires. Il s'agit de passer d'une fonction publique non exempte d'un certain amateurisme à une fonction publique professionnelle (Bourdon, 1996). Les transferts d'activités et de moyens entre les administrations d'Etat et certaines collectivités territoriales depuis la décentralisation ont amené un premier type de réorganisations et de restructurations internes, afin de réadapter les fonctionnements de chacun aux configurations nouvelles (Bartoli, 1997).

Le contrôle de gestion est appréhendé comme un outil fondamental de la gestion de la performance dans les collectivités territoriales. Dans ce sens, le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales est perçu comme l'ensemble des règles, des procédures et des mécanismes mis en place de manière coordonnée et cohérente dans ces collectivités pour s'assurer qu'elles sont gérées de manière efficace et efficiente, piloter l'activité et optimiser l'utilisation des ressources (Van Caillie, 2005). Force est de constater que les pratiques des systèmes de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales favorisent une performance des procédures de gestion, objectif que les collectivités territoriales cherchent toujours à atteindre, car ils leur permettent de construire les bases de la bonne gouvernance.

Pourtant, les outils sont des méthodes bien structurées afin de réaliser un progrès. Ainsi, si la pratique de ces outils du contrôle de gestion est une formidable opportunité d'amélioration, c'est aussi une exigence d'apprentissage pour les individus et l'organisation, en vue de converger les objectifs individuels des acteurs avec la finalité de l'organisation. Dans ce sens, le contrôle de gestion nécessite l'adéquation entre ses finalités du contrôle de gestion, les outils et les systèmes d'incitations utilisés et

les caractéristiques de l'organisation formelle. En ce sens, la mise en œuvre du système de contrôle de gestion vise aussi la réussite de ces systèmes qui sont favorables quel que soit le type d'organisation.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion s'émancipe de certaines frontières juridiques. Ses activités se développent en particulier dans la sphère publique locale, pour inscrire l'action publique territoriale dans un cadre financier rigoureux, mais aussi pour y diffuser des outils à des fins prospectives, et favoriser ainsi la prise de décision. Le contrôle de gestion dépasse donc le rôle de surveillance (contrôle classique) qui lui est souvent conféré, pour prendre une place pivot dans les décisions stratégiques des managers. « Le contrôle de gestion n'a pas été conçu pour gérer plus serré mais pour croître et réussir » (Bouquin, 2011, p.7). Il est devenu un facteur privilégié de la performance organisationnelle, car les fonctions de direction et de contrôle sont indissociables depuis plus d'un siècle (Zimnovitch, 2012).

Par ailleurs, le contrôle de gestion se caractérise par la conception et le développement des systèmes et de pratiques adaptés à l'environnement économique et organisationnel contemporain. Face à cet environnement, l'étude des systèmes de contrôle de gestion à travers une approche contingente conduit à supposer que les gestionnaires agissent d'une manière leur permettant d'adapter l'organisation aux changements de l'environnement, tout en analysant tous les facteurs de la théorie de la contingence.

## **2- La conception du système de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion se conceptualise dans l'entreprise au cours du premier tiers du XXème siècle en s'affranchissant de la comptabilité, du développement des ressources humaines, de la gestion de production et des entités des entreprises (Labardin, 2009). La notion du contrôle de gestion est d'origine anglo-saxonne et qui a été reconnu comme fonction managériale dans les années 1960. Ce concept du contrôle de gestion est ambigu et mal défini au sein des organisations publiques (Gibert, 2008), l'une des difficultés à l'émergence du concept de contrôle de gestion serait lié à l'instrumentation de ce concept. Donc le contrôle de gestion est une notion vaste qui se définit difficilement (Hanafi, A., & El Marzouki, S.2021).

Toutefois, le concept de contrôle de gestion a fait l'objet de multiples définitions (Anthony,1965 ; Simons,1995 ; ; Bouquin,2011 Boisselier et al., 2013 ; etc.), Robert N. Anthony formule le concept de contrôle de gestion par une célèbre définition : « Le contrôle de gestion est 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 » (Anthony, 1965).

Le contrôle de gestion dans la sphère publique constitue un outil de modernisation mis à la disposition des managers publics. Il s'inscrit dans le cadre du pilotage à la fois opérationnel et stratégique des

politiques publiques afin de répondre aux exigences accrues d'efficacité et d'efficience et de l'action public.

Dans cette vision encore prépondérante, le contrôle de gestion est principalement envisagé comme un arsenal d'outils propres à éclairer les décisions dans les organisations. Cette acception inclut en général trois prises de position. D'abord, le contrôle de gestion est lieu de calcul économique pour éclairer la décision. Il a pour objectif d'obtenir « l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente » (R.N. Anthony, 1965). Il est par ailleurs, « le garant d'une logique économique, c'est-à-dire du management par les chiffres », dans laquelle « le dénominateur commun c'est l'unité monétaire » (H. Bouquin, 1997). Pour réaliser ces calculs économiques, le contrôle de gestion est naturellement amené à traiter et utiliser de l'information c'est-à-dire un ensemble « de processus et de procédures fondés sur l'information ».

Le contrôle de gestion offre un ensemble d'instruments qui fournissent aux managers les informations pertinentes pour une prise de décisions rationnelles dans le cadre de politiques stratégiques (Fisher, 1992 ; Simon, 1995). Merchant (1997) définit le contrôle de gestion comme l'ensemble des dispositions mis en place par les managers en vue d'influencer le comportement des employés afin d'augmenter la probabilité d'atteinte des objectifs de l'organisation. Cet ensemble de dispositions peut être appelé « systèmes de contrôle de gestion ».

Burlaud et Simon (2006) définissent le contrôle de gestion comme un système finalisé de régulation des comportements, le contrôle de gestion s'appuie sur un ensemble de techniques qui ont en commun de concourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés (en unités monétaires ou physiques), dans une optique contractuelle ou pseudo-contractuelle. Il y a un engagement préalable portant sur un résultat à atteindre, une explicitation des modalités d'évaluation puis, a posteriori, l'évaluation ou la mesure de la performance (ou post-évaluation). Le contrôle de gestion implique donc que l'autorité qui le met en place dispose d'objectifs qu'elle veut et peut communiquer (Burlaud et Simon, 2006).

Par ailleurs, selon Anthony, la qualité de la mise en place d'un contrôle de gestion ou d'un contrôle opérationnel dépend de la volonté et la qualité professionnelle des managers de l'organisation ; ce qui laisse pourtant Lynn (1966) s'interroger sur la place accordée au contrôle de gestion dans l'organisation.

L'apport d'Anthony sur le contrôle de gestion est fondamental en termes de management et d'étude de l'organisation jusque dans les années 1970. Il va asseoir le contrôle de gestion comme un pilier managérial, une fonction essentielle, de prise de décision stratégique et opérationnelle pour les dirigeants mais aussi pour les cadres intermédiaires (Bouquin, 2012). De même, sa typologie fait figure de référence aujourd'hui dans la discipline par son aspect novateur et explicatif. De plus, le contrôle de gestion au sens où Anthony le décrit, n'est pas figé dans un cadre, ni réducteur, ni imposé, « quoique le cadre proposé semble s'appliquer à un grand nombre de situations, il n'est

vraisemblablement pas universel » (Anthony, 1965, p.9). Ainsi, le contrôle de gestion devient un système d'information et du conseil et non celui de l'inspection, afin d'aider les managers dans leurs prises de décisions (Ardoin, Jordan, 1978, p.104), et dans la compréhension du pilotage de l'organisation (Lorino, 1997, p.93). Le contrôle qui peut être défini comme « *le processus par lequel un élément (une personne, un groupe, une machine, une institution, une norme) affecte intentionnellement les actions d'un autre élément* » (Hofstede, 1967) comporte plusieurs modalités d'exercice comme l'illustrent les nombreuses typologies qui le caractérisent (Chiapello, 1996).

La diversité des définitions illustre bien la difficulté de circonscrire la réalité pluridisciplinaire du contrôle de gestion. L'ouvrage *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* fournit une définition que nous retiendrons et qui nous paraît bien rendre compte des différentes dimensions du contrôle de gestion. Pour les auteurs, le contrôle de gestion est une démarche permettant à une organisation de clarifier ses objectifs de performance et d'en piloter la réalisation progressive, en assurant la convergence des actions engagées par les différentes entités qui la composent.

Le contrôle de gestion a connu une véritable évolution selon plusieurs auteurs, comme le montre le tableau suivant :

**Tableau 1 : Evolution du concept du contrôle de gestion**

Auteurs	Concept de contrôle de gestion
Robert N. Anthony 1965	« Le contrôle de gestion est 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 ».
(Anthony,1965 ; Simons,1995 ; ; Bouquin,2011 Boisselier et al., 2013 ; etc.)	Le contrôle de gestion dans la sphère publique constitue « un outil de modernisation mis à la disposition des managers publics. Il s'inscrit dans le cadre du pilotage à la fois opérationnel et stratégique des politiques publiques afin de répondre aux exigences accrues d'efficacité et d'efficience et de l'action public ».
(Fisher, 1992 ; Simon, 1995)	« Le contrôle de gestion offre un ensemble d'instruments qui fournissent aux managers les informations pertinentes pour une prise de décisions rationnelles dans le cadre de politiques stratégiques ».
Otely, Berry, Langfield smith, Bouquin, Loning et Pesqueux 1994,1995,1997	« Le contrôle de gestion : à savoir être comme un vecteur d'orientation des comportements des acteurs, mobilisation des relations existantes entre les résultats poursuivis et les ressources qu'il convient de mobiliser pour les atteindre ».

R. Simons (1995)	« Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». Deux types de contrôle à distinguer dans cette définition : diagnostic et interactif
Merchant (1997)	Le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositions mis en place par les managers en vue d'influencer le comportement des employés afin d'augmenter la probabilité d'atteinte des objectifs de l'organisation. Cet ensemble de dispositions peut être appelé « systèmes de contrôle de gestion ». Deux types de contrôle à distinguer dans cette définition ; contrôle des actions et contrôle des résultats.
Burlaud et Simon (2006)	Le contrôle de gestion comme un système finalisé de régulation des comportements.
(Labardin, 2009)	« Le contrôle de gestion permet de prendre des décisions d'investissement, calculer un coût, c'est en effet une première estimation de la rentabilité d'un investissement.

Source : Elaboré par nous-même

### 3- Classifications des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

D'après Guibert et Dupuy (1997), la finalité du contrôle de gestion est de faciliter la cohésion humaine, sociale et économique dans l'espace et dans le temps. Cette cohésion permet de garantir la performance pour que l'organisation soit pérenne.

Dans ce cadre le contrôle de gestion va s'exercer dans les organisations grâce à la mise en place d'un ensemble de systèmes de contrôle qui représente en quelque sorte la conception et les modalités pratiques du contrôle. Ces systèmes de contrôle sont regroupés dans cet article en trois grandes catégories : les finalités de contrôle de gestion, les outils de contrôle de gestion et les systèmes d'incitation dans les organisations.

En effet trois objectifs guident ce contrôle sur la gestion : la régularité, l'économie dans l'allocation des ressources et l'efficacité. Pour ce dernier point, le contrôle de gestion se porte plus précisément sur « *la façon dont les moyens financiers, humains et matériels mis en œuvre par l'ordonnateur ont été employés* » (Limouzin-Lamothe, 1988, p. 56) en s'appuyant sur des indicateurs de mesure des coûts et des résultats, ainsi que sur des normes de références.

Dans la même perspective, La thèse de Togodo Azon présente trois finalités de contrôle de gestion à la fois : la finalité de conformité (est relative au principe de la finance publique dans

l'objectif de respecter la régularité et la conformité des actions public locales que ce soit des (recettes ou dépenses). Et qu'un système budgétaire n'est qu'un mécanisme de contrôle des recettes et dépenses dans un cadre législatifs de la gestion publique), la finalité économique (il s'agit d'assurer que les ressources sont affectées conformément aux besoins, ce qui signifie par (Wholu et Harty, 1992) que le contrôle budgétaire qui va s'en suivre permet juste de vérifier l'efficacité de l'allocation des ressources dans sa mission. Ce qui assume que la mission de cette finalité est le contrôle des ressources allouer selon des lignes budgétaires). Et la finalité politique ( Les auteurs vient d'expliquer que ces deux notions (Outcome et l'Accountability ), sont des missions justifient une finalité politique qui est étroitement rattachés par l'outils de contrôle de gestion. De ce fait, la finalité politique s'appuie plus sur des éléments moins formels que la finalité conformité et la finalité économique pour être rapprochée à un contrôle des actions ou à un contrôle des résultats). A chacune de ces finalités sont attachés des missions et outils de contrôle de gestion.

Face à ces finalité Bouquin, (2011), montre que le contrôle est un processus qui peut être découpé en trois phases : **La première 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 de l'efficacité 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).

Selon Gibert (2008), le contrôle de gestion est mal défini dans la plupart des organisations publiques. Les interprétations sont si multiples que certains le lieront à l'exécution du budget et à l'allocation budgétaire. Étant donné que le contrôle de gestion doit se définir par rapport à sa finalité et non son contenu.

#### **4- Le système de contrôle de gestion et son évolution dans les collectivités territoriales**

Le contrôle de gestion est appréhendé comme un outil fondamental de la gestion de la performance dans les collectivités territoriales. Dans ce sens, le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales est perçu comme l'ensemble des règles, des procédures et des mécanismes mis en place de manière coordonnée et cohérente dans ces collectivités pour s'assurer qu'elles sont gérées de manière efficace et efficiente (Van Caillie, 2005). De plus pour piloter l'activité et optimiser l'utilisation des ressources.

Malgré son extrême jeunesse par rapport au secteur privé, le contrôle de gestion territorial a un passé qu'il convient de situer dans son contexte historique. Ce qui permet de mieux mesurer son évolution qui est marqué par cinq grandes phases dans l'évolution du concept en collectivités territoriales.

#### **4-1- La première phase : Le contrôle budgétaire**

Cette première phase et celle du contrôle qui se veut budgétaire. Le contrôle de gestion (ou inspection) est introduit et pratiqué par quelques grandes villes de la France. Il est essentiellement financier et mécanique. Il s'applique en interne et sur les communes, sur des ensembles comptables de façon mécanique, à usage de la direction générale sans prise en compte des problèmes humains. Il est enrichi d'outils tel que la comptabilité budgétaire, le budget à base zéro, la comptabilité d'engagement, la comptabilité analytique et la comptabilité programme. Cependant son positionnement hiérarchique, ses missions et ses finalités restent peu clairs.<sup>1</sup>

Williams D.W; Helden, (1998, 2003) montre que le système de contrôle de gestion est pratiquement dans ses premières années d'exploitation dans les collectivités locales. Le budget et le reporting sont les outils utilisés au cours de cette période. Le budget était caractérisé en début de cette période par des lignes budgétaires dont l'importance est de mesurer de façon quantitative à partir des indicateurs financiers, les inputs comme les charges de travail.

On va noter au cours de cette période que la logique de la performance va tendre vers l'évaluation de l'output et de l'input qui l'a généré. On commence par noter une orientation économique de la performance dont les outils de pilotage sont outre le reporting, une amélioration du budget à savoir le budget programme et le budget à base zéro décrétée par le gouvernement fédéral américain (Williams D. W., 2003). Hatry & al. (1994) notent l'utilisation au cours de cette période d'un système de planification dont l'objectif est le contrôle et la comptabilisation des coûts.

#### **4-2- La deuxième phase : la recherche de performance**

Cette deuxième phase s'ouvre avec les lois de décentralisation de 1982. Les domaines de compétences des collectivités territoriales ainsi que leurs responsabilités s'élargissent. La fonction « inspection » du contrôle de gestion est vivement critiquée et rejetée. Le contrôle de gestion, au-delà du contrôle budgétaire, a pour mission de travailler à l'amélioration des performances des services, mais de manière hybride. Ainsi cette phase va consacrer pour la première fois l'évaluation de l'impact des actions des autorités locales sur les citoyens. Dont l'objectif est de mesurer l'output mais, surtout mesurer l'outcome pour améliorer la responsabilité publique des agences gouvernementales (Poister et Streib, 1994).

---

<sup>1</sup>Emmanuel Evah-manga, le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales une approche sociologique, édition l'harmattan 2012. page 47 ;

Les autorités locales vont devoir faire désormais un lien entre les buts définis, la gestion des programmes et la mesure de la performance (Grizzle G. & Pettijohn C., 2002). Cette époque est aussi l'ère de la Nouvelle Gestion Publique où l'objectif est d'améliorer la gouvernance locale et accroître la responsabilité des managers locaux (Goddard, 2005).

#### **4-3- La troisième phase : émergence difficile du contrôle de gestion**

Vu l'émergence difficile du contrôle de gestion entre les années (1980-1990). Dans cette phase, comme dans le secteur privé, la fonction dominante en contrôle de gestion reste la fonction contrôle budgétaire tout comme la fonction évaluation se maintient. C'est également l'apparition de la mise en place de tableaux de bord dans les communes. Par ailleurs, le contrôle de gestion s'intéresse à l'amélioration de performance. Il met l'accent sur les méthodes de stimulation et d'accompagnement, sur le projet et la qualité.

Les années 1990s vont constater une utilisation plus populaire d'une gestion budgétaire caractérisée par un lien entre l'allocation des ressources et la programmation des outcomes. La motivation ici sera l'amélioration de l'efficacité et de la prise de décision (Melkers et Willoughby, 2001). Cette époque est caractérisée par une utilisation scientifique des indicateurs et outils de la performance dans les intérêts propres des collectivités locales et pour un management et un pilotage axé sur le résultat (Ammons, 1995 ; Poister et Streib, 1999).

L'utilisation des technologies de l'information et de la communication va rendre possible le traitement opportun et économique des informations pour une utilisation plus intégrée des indicateurs de performance dans la planification et la gestion stratégique. Les partenaires extérieurs tels que les citoyens, les leaders communautaires et les élus locaux sont plus impliqués dans le développement et l'utilisation des mesures de performance (Melkers et Willoughby, 2001 ; Berman et Wang, 2000 ; Julnes et Holzer, 2001). On note aussi que les managers locaux sont évalués sur la base des contraintes d'output et d'outcome (Goddard, 1997a, 1997b ; ter Bogt, 2001) et l'apparition de nouveaux outils de performance tels que le benchmarking et le management par objectif (Yamamoto, 1999 ; Ammons, 1995) dans certaines municipalités bien que le budget continue d'être largement utilisé.

#### **4-4- La quatrième phase : fonction contrôle de gestion**

Dans cette quatrième phase, la fonction contrôle de gestion recherche essentiellement les marges de manœuvre et les gains de productivité, l'amélioration du rapport qualité/coût, le développement du capital compétence, et le redéploiement des ressources.

#### **4-5- Fin des années 1990 à nos jours**

Cette période qui court encore marque la deuxième grande révolution dans l'histoire du contrôle de gestion des collectivités locales. On note une utilisation diverse et variée des outils de contrôle de

gestion à travers les municipalités et à travers le monde. Elle constate d'abord, une nette amélioration des outils classiques que sont le budget, la planification et le management stratégique et la gestion de la performance. Désormais, ces outils sont utilisés pour une mesure plus perfectionnée de l'outcome (Poister et Streib, 2005), l'orientation client est plus accentuée (Kelly et Swindell, 2002). Les collectivités locales tiennent une plus grande rigueur dans le développement des mesures de performance liées à la satisfaction et la participation des citoyens. On note aussi des efforts considérables pour lier la satisfaction des citoyens aux mesures de performance (Yang et Yi Hsieh, 2007; Berman et Wang, 2000 ; Franklin, 2002 ; ter Bogt, 2008).

Au cours de cette dernière décennie l'esprit benchmarking qui est né au cours de la période antérieure s'est renforcé. L'objectif de cet outil est désormais de mesurer l'efficacité et l'efficience de l'outcome pour l'amélioration de la qualité des services en comparant des gouvernements locaux entre eux et les fournisseurs de services entre eux, afin de choisir les meilleurs (Ammons et Rivenbark, 2008; Folz, 2004). Un autre outil très proche du benchmarking développé au cours de la même période en Suède est l'Evaluation de la Performance Relative (RPE). Il est utilisé au niveau des municipalités pour réduire l'incertitude par rapport à la qualité, la productivité et l'efficacité en se comparant à d'autres municipalités. Il est aussi utilisé pour déterminer les potentialités économiques des municipalités (Siverbo et Johansson, 2006).

Les derniers outils qui ont révolutionné le système de contrôle de gestion des collectivités locales sont le tableau de bord et le Balanced Scorecard. Ces outils permettent d'évaluer les divers aspects (financier, orientation citoyens, usagers, clients, processus interne, innovation et apprentissage) dont le pilotage de la performance pour améliorer l'efficacité et l'efficience des services locaux.

L'adaptation de ces outils aux municipalités, permet de prendre en compte l'impact de l'environnement politique et social de la collectivité locale (Kloot et Martin, 2000 ; Edward et Thomas Clayton, 2005; Yang et Yi Hsieh, 2007; Charpenter et Feroz, 2000).

Cette brève mise en perspective montre surtout le balancement historique dans l'évolution de la discipline. Elle souligne surtout que le contrôle de gestion est devenu nécessaire dans un nouveau contexte économique ainsi que politique, accessible grâce à l'instauration des nouvelles lois justifié par la notion de décentralisation. Et d'autre part par la revalorisation des méthodes de gestion de l'entreprise privé. Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales dispose aujourd'hui d'un environnement favorable à son développement.

Face à l'évolution des collectivités territoriales au cours de cette dernière décennie, le Maroc a procédé à des actions de modernisation des services publics, motivé par les exigences du management moderne et de flexibilité des services, la gouvernance s'est, spontanément, imposée comme fondement principal

pour entamer une démarche de modernisation des services publics. De ce fait « Il est évident que l'efficacité des politiques publique nationales en matière de développement, ne peut aboutir en laissant en marge les collectivités territoriales, car le développement économique et social n'est pas l'affaire de l'Etat seul, il devrait se faire avec les collectivités territoriales » (Abdellatif El Chddadi 2013). Ces réflexions, qui ont permis de prendre conscience progressivement de la nécessité de moderniser, optimiser, rationaliser et simplifier les modes d'exécution de la gestion des collectivités territoriales et de remplacer le gestionnaire et le citoyen au cœur des préoccupations des activités des collectivités territoriales marocaine, Aux termes de « l'article 135 »<sup>2</sup> de ce texte, Les collectivités territoriales du Royaume sont les régions, les préfectures, les provinces et les communes. Elles constituent des personnes morales de droit public et gèrent démocratiquement leurs affaires.

Dans ce contexte une collectivité territoriale est un espace complexe, là où on trouve des modes d'évaluation « politique » de la performance qui sont encore à l'œuvre limitant les pratiques de dialogue de gestion interne et privilégiant une logique de surveillance et de la légitimité et la conformité aux lois.

## **5- Les apports de la pensée managériales classique et des théories des organisations sur le contrôle de gestion**

Les théories des organisations offrent un cadre conceptuel pour comprendre le fonctionnement des organisations et les interactions entre leurs membres. Elles éclairent également les différentes manières dont les organisations sont structurées, gérées et contrôlées.

### **5-1- Les théories des organisations**

➤ **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 Tullok (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. L'école classique est représentée traditionnellement par des auteurs tels que H.Fayol, M. Weber. Chacun d'entre eux peut être considéré comme illustration des courants dominants de cette école. 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. F.W. Taylor a posé les fondements de son organisation scientifique du

---

<sup>2</sup> Voir, Bulletin Officiel, le texte intégral de la nouvelle constitution marocaine (l'article 135 Dahir N° 1.11.91 du 29 Juillet 2011)

travail à partir d'un certain nombre de principes. Au regard du contrôle de gestion, les méthodes préconisées par F.W. Taylor ont permis l'éclosion de la notion de contrôle à partir des mesures précises et de comparaison.

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

➤ **La théorie de la contingence** : qui s'intéresse particulièrement aux facteurs qui influencent des structures des organisations et les conditions de leur efficacité, 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 d'autres théoriciens vise que les facteurs de contingence sont issus à la fois l'environnement organisationnelle externe et interne dont plusieurs facteurs ayant un impact sur les systèmes de contrôle de gestion dans son ensemble. 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).

Selon (Blau & Schoenherr, 1971), 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).

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).

Dans 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).

➤ **La théorie néo institutionnelle :** théorie remonte aux travaux de recherche de Meyer et Rowan(1977) puis de DiMaggio et Powell (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, Sponem, 2006).

## 5-2- Les théories contractuelles

**Nous distinguons entre deux courants de pensée** regroupent des théories qui ont pour but l'explication de l'existence et du fonctionnement de l'organisation :

➤ **La théorie des coûts des transactions :** La théorie des coûts des transactions est initiée par l'article de R.H. Coase 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 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).

➤ **La théorie de l'agence :** la notion d'agence est une transposition directe du terme américain *agency*, qui veut dire « *délégation* » (Mtar, 2014). 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).

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.

➤ **La théorie des parties prenantes :** La théorie des parties prenantes ou en anglais : « *Stakeholder theory (SHT)* » tire ses racines du travail de Berle et Means (1932). Selon Freeman en 1984, 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.

## **6- Les pratiques contingentes du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales**

### **6-1- La théorie de la contingence comme cadre explicatif des pratiques du système de contrôle de gestion**

La théorie de la contingence se situe dans une perspective qui « part des organisations constituées et centre son analyse sur la variation de leurs formes. Ses unités d'analyse sont les organisations, et elle s'attache à en expliquer les formes par l'analyse des dynamiques et forces sociales au plan inter-organisationnel, sectoriel ou sociétal » (Friedberg, 2001). Pour résumer la position de la théorie de la contingence, on peut dire que, « la structuration de

l'organisation dépend des paramètres caractéristiques de son contexte de fonctionnement » (Desreumaux, 1998). Il s'agit d'une « conception cartésienne » de l'organisation dans laquelle l'organisation est décrite par un ensemble de variables continues (qui correspondent surtout aux composantes formelles de l'organisation) et peut être décrite sur un espace multidimensionnel. Dans cette approche « il n'y a pas une seule structure efficace pour les organisations. Une structure ne peut être optimale qu'en variant en fonction de certains facteurs de contingence » (Donaldson, 1996). La contingence est un cadre théorique majeur : elle est utilisée de façon courante pour l'étude des systèmes de contrôle (Colvaeski et *al.* 1996) et plus largement pour les modes de contrôle (Chiapello, 1996). Son utilisation pour expliquer la diversité des pratiques budgétaires nous semble donc appropriée.

Desreumaux (1998), précise les 4 postulats majeurs sur lesquels repose la théorie de la contingence :

. *Déterminisme* : les principaux décideurs de l'organisation ont une rationalité de type optimisant et doivent adopter la structure requise par le contexte pour atteindre l'efficacité. Ainsi, « les caractéristiques organisationnelles reflètent l'influence de l'environnement dans lequel elles se situent » (Donaldson, 1996).

. *Fonctionnalisme* : la structure organisationnelle est expliquée par sa fonction et ses conséquences sur le plan de l'efficacité de l'organisation

. *Positivism* : l'organisation est une réalité objective explicable essentiellement par des facteurs matériels

. *Nomothétisme* : recherche de lois générales de structuration s'appliquant à toutes les organisations.

L'approche contingente conduit à étudier « les systèmes de contrôle de gestion en postulant que les acteurs agissent avec l'objectif d'adapter leur organisation aux changements dans leurs facteurs de contingence pour atteindre un *fit* organisationnel et améliorer la performance » (Chenhall, à paraître). Cela conduit donc à poser le postulat que « l'information fournie par le contrôle de gestion devrait promouvoir et refléter la rationalité dans la prise de décision » (Covaleski et *al.*, 1996). Cette approche se retrouve chez Anthony, père de la discipline. Dans son ouvrage de 1988, il introduit en effet une innovation majeure par rapport à son livre de 1965 : l'explication des variations dans les pratiques de contrôle de gestion à partir de facteurs de contingence. Il affirme ainsi qu'au-delà des « pratiques typiques » qu'il présente dans son livre, un certain nombre de facteurs sont « susceptibles de modifier ces pratiques typiques » : l'environnement externe, les facteurs internes (stratégie, interdépendance, style de direction...) et les facteurs spécifiques à l'industrie (Anthony, 1988).

**6-2- Les principaux théoriciens** ayant contribué aux fondements de l'approche contingence en contrôle de gestion incluent

- ❖ **Robert N. Anthony (1965)** : Anthony a été l'un des premiers à souligner l'importance de l'environnement et des caractéristiques organisationnelles dans le choix des pratiques de contrôle de gestion. Il précise : « *Un ensemble sur l'environnement externe (...), constitué d'un axe dont une*

*extrémité représente des facteurs très incertains et l'autre des facteurs prévisibles* ». L'auteur a essayé par suite de dresser une liste de variables capables d'impacter le système de contrôle de gestion « *Les facteurs regroupés ici sont : le cycle de vie des produits, la nature des produits, la nature de la concurrence, l'approvisionnement, la politique et la technologie* » (Anthony, 1988).

- ❖ **James Burns et Robert Stalker (1961)** : Burns et Stalker ont identifié deux types de structures organisationnelles, mécaniste et organique, et ont suggéré que des styles de contrôle de gestion différents sont adaptés à chaque type. Donc, les auteurs visent qu'il y a une relation entre le type de pratique de direction dans les organisations formelles et les différentes dimensions de leur environnement externe, constituants des techniques et démarches, Burns et Stalker montrent que le premier type des organisations mécanistes est adaptées à des environnements stables et le deuxième type des organisations organiques liées proprement à des environnements instables.
- ❖ **Joan Woodward (1958)** : Sa recherche pionnière a démontré que la technologie utilisée influence fortement la structure organisationnelle et les modes de coordination. Elle a ainsi jeté les bases de la théorie de la contingence technologique. Ces recherches montrent que ce sont les différences de technologie développées par les organisations qui expliquent les différences entre les organisations et non pas leur taille, leur histoire, ou même leur branche.
- ❖ **Lawrence et Lorsch (1967)** : Ils ont développé le modèle de différenciation et d'intégration. Ce modèle suggère que les organisations efficaces doivent trouver un équilibre entre la différenciation, qui permet à l'organisation de s'adapter aux exigences de son environnement, et l'intégration, qui permet à l'organisation de coordonner ses activités. Les auteurs ont souligné l'importance de l'intégration entre les différentes parties de l'organisation et ont suggéré que le contrôle de gestion doit faciliter cette intégration. Ils trouvent utile de considérer une organisation comme un système ouvert dont les membres ont des comportements qui sont interrelation les uns avec les autres.
- ❖ **Alfred Chandler 1977** : Selon Chandler, le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans l'adaptation des entreprises aux changements stratégiques et environnementaux. Dans son ouvrage fondateur "La Main Visible des Managers" (1977), Chandler analyse l'évolution des structures organisationnelles des grandes entreprises américaines entre la fin du XIXe et le début du XXe siècle. En effet, les chercheurs en contrôle de gestion interrogent et identifient les dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations. Ces dispositifs de contrôle de gestion ne peuvent être développés par les organisations que par la pression de l'environnement et des changements organisationnels. C'est la conception, que défendait Chandler dès 1977.
- ❖ **Mintzberg et al. 1999 ; Chapman, 1997** : ces théoriciens de la contingence ont considéré la variable structure comme variable contingente principale. Ils concluent qu'elle détient des effets anticipés sur tout système de contrôle de gestion. De plus selon H. Mintzberg les facteurs de contingence influencent le choix final de la structure organisationnelle.

Les apports des théoriciens dans l'approche de contingence abordées ci-dessus peuvent être présentés sous forme du tableau suivant :

**Tableau 2 : Les fondements de l'approche contingence en contrôle de gestion**

Théoriciens	Fondements de l'approche contingence en contrôle de gestion
<b>Robert N. Anthony 1965</b>	Anthony a souligné l'importance de l'environnement et des caractéristiques organisationnelles dans le choix des pratiques de contrôle de gestion. L'auteur a essayé de dresser un ensemble des facteurs capables d'impacter le système de contrôle de gestion.
<b>James Burns et Robert Stalker (1961)</b>	Ont suggéré que le choix de la structure dépend de l'environnement de l'organisation, stable ou dynamique, et que les styles de contrôle de gestion sont adaptés à chaque type d'organisation que ça soit mécanique ou organique.
<b>Joan Woodward (1958)</b>	L'auteur a étudié l'impact de la technologie sur les structures et les systèmes de contrôle organisationnels. De plus, il a identifié une relation entre la complexité technologique et la formalisation des pratiques de contrôle.
<b>Lawrence et Lorsch (1967)</b>	Ces auteurs ont souligné l'importance de l'intégration entre les différentes parties de l'organisation et ont suggéré que le contrôle de gestion doit faciliter cette intégration.
<b>Alfred Chandler 1977</b>	Chandler a mis en évidence le lien entre la stratégie, la structure et le contrôle de gestion, suggérant que le contrôle de gestion doit être aligné sur la stratégie de l'organisation. Il vise que les dispositifs de contrôle de gestion ne peuvent être développés par les organisations que par les pressions de l'environnement et des changements organisationnels.
<b>Mintzberg et al. 1999</b>	L'auteur considère que la variable de la structure organisationnelle comme variable contingente principale. Il conclue qu'elle détient des effets anticipés sur tout système de contrôle de gestion. Mintzberg et al. (1999), identifient des facteurs de contingence supplémentaires, tels que la culture organisationnelle, les relations de pouvoir et les processus décisionnels.

Source : Elaboré par nous-même

L'approche contingence a eu une influence majeure sur le domaine du contrôle de gestion. Elle a permis de mieux comprendre la complexité du contrôle de gestion et a contribué à l'élaboration de systèmes de contrôle de gestion plus efficaces et adaptés aux besoins spécifiques des organisations.

### 6-3- Les facteurs de contingence influencent les pratiques du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

La théorie de contingence en contrôle de gestion est particulièrement pertinente pour les collectivités territoriales, en raison de la diversité de leur contexte et de leurs missions. En effet, les collectivités territoriales varient en termes de plusieurs facteurs et peuvent être interne ou externe.

Les effets du courant de la contingence s'observent sous certaines conditions (Chenhall (2003, 2007)). Il est ainsi nécessaire de considérer au sein des modèles d'analyse des facteurs « contingents », parfois appelés contextuels ou situationnels. Ces facteurs « contingents » sont l'ensemble des facteurs environnementaux, stratégiques et organisationnels liés à une organisation ou à un secteur d'activité donné, et les choix effectués en matière du contrôle sont considérés comme dépendants de ce contexte. Les pratiques du contrôle de gestion ne sont pas universelles et doivent être adaptées aux caractéristiques spécifiques de chaque organisation, cette adaptation est appelée la contingence du système de contrôle de gestion.

De ce fait, Galbraith en 1973, stipule qu'il apparaît souhaitable d'inscrire la présente recherche dans la perspective de la théorie de la contingence qui stipule qu'il n'existe pas une seule meilleure et bonne manière d'organiser ou de gérer une organisation mais que, la gestion et le contrôle dépendent d'un certain nombre de facteurs contingents.

Plusieurs auteurs comme le montrent, Jesmin Islam and Hui Hu (2012), la théorie de la contingence a été résumée comme une approche de l'étude du comportement organisationnel dans laquelle des explications sont données sur la manière dont les facteurs contingents influencent la conception et le fonctionnement des organisations. De ce fait, ces facteurs ont donc été introduits tels que « *la technologie, la culture et l'environnement externe influencent la conception et le fonctionnement des organisations* » ou par des facteurs organisationnelles et extra-organisationnelles comme le montre Aimé Togodo ; dans cette réflexion le tableau ci-dessous présente la contingence du système de contrôle de gestion :

**Tableau 3 : La contingence du contrôle de gestion**

Auteur	Théorie de contingence	La contingence du contrôle de gestion
Anthony (1988)	Facteurs de contingence	Il précise : « Un ensemble sur l'environnement externe (...), constitué d'un axe dont une extrémité représente des facteurs très incertains et l'autre des facteurs prévisibles ». L'auteur a essayé par suite de dresser une liste de variables capables d'impacter le système de contrôle de gestion « Les facteurs regroupés ici sont : le cycle de vie des produits, la

		nature des produits, la nature de la concurrence, l'approvisionnement, la politique et la technologie » (Anthony, 1988).
<b>Mintzberg et al. 1999 ;</b>	La variable de la structure organisationnelle	L'auteur considère que la variable de la structure organisationnelle comme variable contingente principale. Il conclue qu'elle détient des effets anticipés sur tout système de contrôle de gestion. Mintzberg et al. (1999), identifient des facteurs de contingence supplémentaires, tels que la culture organisationnelle, les relations de pouvoir et les processus décisionnels.
<b>Bouquin 2001.</b>	Facteurs de contingence	Bouquin a essayé en 2001 de compléter la liste des facteurs susceptibles d'influencer un système de contrôle de gestion.  Ces derniers sont les suivants : <i>la taille et le chiffre d'affaires de l'entreprise, le rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion et son niveau de formation, l'environnement technique, le degré d'internationalisation de l'entreprise, la place du contrôle de gestion et son rôle en matière de prise de décision</i> (Bouquin, 2001).
James Burns et Robert Stalker (1961)	Deux types de structures organisationnelles	Ont identifié deux types de structures organisationnelles, mécaniste et organique, et ont suggéré que des styles de contrôle de gestion différents sont adaptés à chaque type.
(Chenhall, 2005; Hoque, 2004; Malina et Selto, 2004; Perera et al., 1997 ; Chiapello E. et Delmond M. H., 1994), (Baines et LangfieldSmith, 2003; Hoque, 2004; Chapman, 1997 ; Bescos P.-L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C., 2004 ; Bergeron H., 2000).	Facteurs organisationnels et environnementaux.	L'adoption du tableau de bord prospectif dépend de quelques facteurs organisationnels et environnementaux, tels que <i>la taille, la stratégie de l'entreprise et l'orientation vers la relation client, la structure organisationnelle, la technologie utilisée, l'environnement externe et ses caractéristiques.</i>
Reid et Smith (2000), Chenhall (2003) et Woods (2009).	Facteurs contextuels	Les théories de la contingence ont été développées à partir des théories fonctionnalistes sociologiques de la structure organisationnelle telles que les approches structurelles des études organisationnelles de Reid et Smith (2000), Chenhall (2003) et Woods (2009). Ces études postulaient que la structure

		organisationnelle dépendait de facteurs contextuels tels que la technologie, les dimensions de l'environnement de travail et la taille de l'organisation.
Togodo A.A. et Van Caillie D. (2012)	Les facteurs contingents issus de l'environnement interne ; Les facteurs contingents issus de l'environnement externe	Ils confirment l'existence d'un certain nombre de variables issues du contexte interne et capables d'impacter le fonctionnement et l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion dans un contexte public. Ces facteurs sont liés au contexte organisationnel de l'entité publique. L'environnement externe

Source : Elaboré par nous-même

L'approche contingente refuse l'idée de l'existence d'une seule configuration des systèmes de contrôle de gestion pouvant se voir utiles et efficaces pour toutes les organisations et dans toutes les situations.

Chenhall (2003), souligne que « le design approprié des systèmes de contrôle de gestion est influencé par le contexte dans lequel ils opèrent » (2003, p. 128). Pour garantir la pertinence de l'analyse, la mise en adéquation de la structure des systèmes de contrôle avec les facteurs de contingence s'avère inévitable. Les différentes pratiques adoptées en termes de contrôle ont pour rôle d'apporter une meilleure compréhension du contexte et ainsi d'apporter une aide à la prise de décision et de favoriser l'atteinte des objectifs organisationnels fixés (Chenhall, 2003).

Les facteurs de contingence en contrôle de gestion donc sont les éléments variables du contexte organisationnel qui influencent la conception et l'efficacité des systèmes de contrôle, Plusieurs facteurs clés influencent la nature des pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

### 6-3-1- Les facteurs de contingence issus de l'environnement externe

Le premier facteur de contingence discuté dans la littérature est **l'environnement externe** (Chenhall, 2003, 2007). L'environnement externe peut impacter la mise en place et l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

#### 6-3-1-1- Les éléments issus du cadre institutionnel

Le cadre institutionnel est un facteur constitué de l'environnement politique et institutionnel dans lequel un secteur s'insère.

**a- Les pressions institutionnelles :** Davis et Marquis (2005) rappellent que les théories institutionnelles sont parmi les plus mobilisées pour l'étude des organisations. Les dispositions légales et institutionnelles imposent aux organisations le respect d'un certain nombre d'exigences. Le processus institutionnel peut constituer un obstacle à l'équilibre et l'intégration d'une organisation

(Brignall et Modell, 2000). La théorie institutionnelle stipule que la structure organisationnelle dépend en grande partie de la pression exercée par les composantes externes et internes sur l'organisation.

**b- Les pressions politiques :** Belly et Divay (2007) affirment que les jeux politiques partisans influencent le processus de production des politiques locales et, plus largement, le processus de régulation des affaires publiques locales.

**c- Les pressions financières :** Plusieurs auteurs ont mis en exergue l'important rôle joué par la dépendance des ressources dans l'adoption des réformes imposées par les gouvernements centraux et bailleurs de fonds aux gouvernements locaux (Carpenter et Feroz, 2001; Lapsley et Wright, 2004; Abernethy et Chua, 1996; Nuna et Satterthwaite, 2001; Asiedu, 2003; Freytag et Pehnelt, 2009). De ce fait la dépendance financière vise que le gouvernement central peut influencer l'organisation formelle et les systèmes de contrôle de gestion des gouvernements locaux.

#### **6-3-1-2- Les éléments issus du cadre socioculturel**

**a- Les pressions familiales :** Les travaux de recherche de D'Iribarne (2000) confirment que le réseau social ou l'organisation qu'intègre une personne dépend de ses valeurs et de sa culture transmise de la première institution d'éducation qu'est la famille.

**b- Les pressions éthiques :** D'Iribarne (2000), souligne l'existence de deux types d'éthique qui vont lui être inculqués de son réseau social et capables d'influencer son comportement en organisation. La première forme d'éthique favorise à l'individu, avant tout, un respect total des règles dictées par son organisation. Il se voit et se retrouve fidèle à l'établissement où il réalise sa mission plutôt qu'à sa famille. L'auteur propose pour cette première forme un contrôle bureaucratique flexible. Dans la deuxième forme, il s'agit pour l'individu, d'être et de rester fidèle à sa famille ou réseau social, tout en accomplissant son devoir professionnel. D'Iribarne (2000) préconise pour cette deuxième forme d'éthique, qui correspond d'ailleurs le plus souvent au contexte général, un contrôle bureaucratique rigide.

**c- Les pressions de la localisation :** D'un point de vue théorique, l'offre décentralisée d'un service public local particulier est plus efficace qu'une offre centralisée car elle permet la prise en compte des disparités locales de préférences concernant les services publics locaux (Derycke et Gilbert, 1988). Dans le modèle de Tiebout (1956), la décentralisation est envisagée comme un moyen d'améliorer l'adéquation entre la prestation de services publics et les préférences locales. Ainsi, les populations, parfaitement informées et mobiles, peuvent se déplacer dans les juridictions qui leur conviennent et satisfont le mieux leurs préférences. Selon Togodo.2012, La localisation peut être vue sous plusieurs angles. La situation géographique d'une municipalité peut avoir d'influence sur la politique et sur les prises de décision de celle-ci.

#### **6-3-2- Le facteur de contingence issu du contexte interne (organisation formelle)**

Plusieurs recherches confirment l'existence d'un certain nombre de variables (sous facteurs) issus du contexte interne et capables d'impacter le fonctionnement et l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion dans un contexte public. Ces sous facteurs sont liés au contexte organisationnel de l'entité publique. Ainsi que, les principes fondamentaux du courant de la contingence sont discutés la question de l'adéquation entre la structure des systèmes de contrôle de gestion et le contexte dans lequel opère l'organisation est prépondérante. La structure, la stratégie et les autres variables de contingence influencent la mise en œuvre du système de contrôle et doivent être considérées dans les modèles proposés (e.g. Chenhall, 2003 ; Ferreira et Otley, 2009). Ces variables constituent des facteurs explicatifs de la performance de l'organisation mais également de l'efficacité du système de contrôle de gestion mis en œuvre.

### **6-3-2-1- Les éléments de contingents issus de l'environnement interne de l'organisation**

**a- La stratégie organisationnelle :** Hoque (2004) identifie l'existence d'une association significative positive entre la stratégie adoptée par une organisation et l'utilisation des indicateurs non financiers, considérés par le même auteur, comme élément primordial renseignant sur la performance organisationnelle de l'entité en question. La stratégie d'une organisation influence aussi le mode de contrôle appliqué, ainsi, une stratégie défensive est associée à une mesure formelle de la performance sur la base d'objectifs ciblés, alors qu'une stratégie offensive exige un système de contrôle informel et plus ouvert (Govindarajan, 1988; Van der Stede, 2000).

La stratégie constitue un facteur de contingence particulièrement important dans le courant de la contingence, mais aussi dans la recherche en contrôle de gestion de manière générale (Langfield-Smith, 1997 ; Otley, 1999 ; Chenhall, 2003, 2007 ; Cadez et Guilding, 2008 ; Bouquin, 2009).

**b- La culture organisationnelle :** La culture nationale a été le premier objet d'étude, notamment dans les travaux de Hofstede (1984). Ce dernier a développé des travaux basés sur les valeurs culturelles. Les résultats obtenus montrent qu'il existe une relation entre la culture nationale et les systèmes de contrôle de gestion. Henri (2006) est l'un des premiers auteurs à tenir compte plus particulièrement de l'influence de la culture organisationnelle sur les systèmes de contrôle de gestion. Dans ce contexte, il établit une distinction entre les types de culture plutôt orientés vers des valeurs de contrôle et les types de culture orientés vers des valeurs de flexibilité.

**c- La structure organisationnelle :** L'approche par la contingence des systèmes de contrôle de gestion peut presque être qualifiée de souveraine dans la littérature (Chenhall, 2003). Elle postule qu'il n'existe pas de système de contrôle de gestion universel ou similaire (e.g. Otley, 1999 ; Chenhall, 2003). Selon Otley (1980), le courant de la contingence a pour objet « *d'identifier les aspects spécifiques d'un système comptable qui sont associés à certaines circonstances définies, et de démontrer une adéquation appropriée* » (1980, p. 413). Pour une organisation donnée, elle indique les

caractéristiques spécifiques de la structure du système de contrôle mis en cohérence avec les facteurs environnementaux, stratégiques et organisationnels.

**d- La politique de gestion des ressources humaines :** Le facteur humain joue un rôle primordial dans le développement économique, social et politique d'une nation et considéré comme élément important dans l'efficacité de toutes sortes d'organisations (Adjiboloso, 1995). Au Maroc, la nouvelle constitution a abordé la question de la gestion des ressources humaines, ainsi la Direction Générale des Collectivités Territoriales (DCGL) adoptent des plans ou programmes de renforcement annuel des capacités de la communes (PARC), qui sert de base à la motivation et à l'intégration des employées.

La performance d'une entité s'influence positivement par sa politique de gestion des ressources humaines (Le Louarn et Wils, 2004). Plusieurs auteurs, et à travers des études empiriques, ont montré l'importance et l'impact que détient une politique des ressources humaines sur l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques, et en particulière les collectivités territoriales (Ammons et Rivenbark, 2008 ; Folz, 2004).

## **7- La justification de l'approche contingente**

L'instauration, l'utilisation et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion dans la sphère publique dépendent de plusieurs facteurs. La réussite d'un tel projet de gestion impose la prise en compte de tous ces facteurs lors de toutes exploitations de tout système de contrôle de gestion.

Le courant de la contingence met l'accent sur l'importance des variables stratégiques, mais également sur l'importance des variables environnementales et organisationnelles. Elle révèle l'influence des facteurs de contingence sur les systèmes de contrôle de gestion. Les apports de ce courant théorique deviennent incontournables car le caractère contingent du contrôle de gestion est un point d'accord partagé par une grande majorité des chercheurs (Brickley et al., 2008 ; Burlaud, 2009 ; Bouquin, 2010 ; Ferreira et Otley, 2009). Toutefois, les études ancrées dans la contingence sont sujettes à un certain nombre de limites.

Tout d'abord, une série de limites tient à la mesure du facteur de contingence principal : la stratégie. Les résultats des études restent mitigés et certains chercheurs mettent en cause le caractère générique des estimations de la variable « stratégie » utilisée dans les modèles. Souvent, elle ne permet pas de tenir suffisamment compte des spécificités des activités des organisations (Otley, 1999 ; Ittner et Larcker, 2001 ; Chenhall, 2003 ; Ferreira et Otley, 2009 ; van Veen-Dirks, 2010). Ensuite, Ittner et Larcker (2001) constatent que les papiers négligent l'étude de la stratégie organisationnelle, en la considérant comme un élément donné. Néanmoins, il s'avère qu'à son tour, le système de contrôle de gestion va avoir une influence sur le processus de formulation, voire de reformulation stratégique, et sur

sa mise en œuvre. Ainsi, les auteurs considèrent que ces éléments ne sont pas pris en compte dans les recherches académiques et n'ont pas fait l'objet de suffisamment d'explorations empiriques. Enfin, les partisans de la contingence préconisent une approche globale à la fois des systèmes de contrôle et des facteurs de contingence (e.g. Fisher, 1995 ; Grabner et Moers, 2013).

## **8- Conclusion**

Les chercheurs ont accordé un grand intérêt au contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au cours de ces dernières décennies, mais la problématique du système de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, a été peu étudiée dans la littérature. Et en vue de la revue de la littérature, nous avons présenté en premier lieu un panoramique sur la conception du système de contrôle de gestion ainsi que son émergence inspirée par plusieurs auteurs, et leur transfert vers le milieu public par l'approche de la nouvelle gestion publique (NPM) qui constitue un moyen essentiel pour instaurer au sein des collectivités territoriales une gestion inspirée du secteur privé et puis de présenter les classifications des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités, qui ont été classées en trois catégories, et un soubassement théorique sur les apports de la pensée managériales et des théories des organisations sur le contrôle de gestion. Et en deuxième lieu nous avons penché sur la revue de la littérature afin de déterminer les pratiques contingentes des systèmes de contrôle de gestion dans le contexte des collectivités territoriales et à présenter les facteurs capables d'influencer le fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Donc nous nous sommes inspirés des travaux qui étudient les systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

Dans cette perspective, les systèmes de contrôle de gestion sont conçus et pratiqués pour constituer un véritable outil de support des dirigeants et des managers de l'organisation dans la mise en œuvre stratégique mais aussi pour permettre d'évaluer les individus dans l'atteinte effective des objectifs organisationnels.

Face au développement du contrôle de gestion et ses caractéristiques dans les organisations classiques à travers lesquelles opèrent les collectivités territoriales, l'approche par la contingence est le courant théorique accepté lorsque l'on analyse les systèmes de contrôle de gestion. Elle repose sur le fait qu'il n'existe pas de système de contrôle de gestion universellement applicables. Elle indique qu'il est nécessaire de prendre en compte un certain nombre de facteurs de contingence avec lesquels il convient d'adapter les systèmes de contrôle de gestion. Le courant de la contingence souligne que la mise en adéquation des systèmes de contrôle avec les facteurs de contingence est une condition nécessaire pour avoir un système pertinent.

Donc dans le contexte de la littérature, le contrôle de gestion est un système de pilotage incontournable au sein de toutes organisations pour orienter les prises de décisions et atteindre

des objectifs souhaités. A l'évidence, l'existence de contrôles de gestion efficaces est essentielle à la réussite et au bon fonctionnement des collectivités territoriales. Ils constituent un moyen de faire en sorte que les règles fixées par les responsables soient correctement appliquées à tous les niveaux de l'organisme en prenant compte le contexte spécifique de l'organisation.

## REFERENCES / BIBLIOGRAPHIE

- [1] Aimé Togodo Azon, Didier Van Caillie, (2009), « Outils de contrôle de gestion et performances des collectivités locales : état de la littérature » ;
- [2] Alain Burlaud. (1978), « Le contrôle de gestion dans les services publics. Revue Française de Comptabilité, Ed. Comptables-Malesherbes, Hal ;
- [3] AMRANI et al. (Janvier, 2021); « Gouvernance des collectivités territoriales au Maroc : une approche prospective à la lumière des expériences internationales », Revue AME Vol 3, No 1
- [4] Alfred D. Chandler 1988, "LA MAIN VISIBLE DES MANAGERS" (Economica, Paris, 1988).
- [5] Amintas A. (1999), « Contrôle de gestion et sociologie des organisations : les règles et les jeux, (dir : Y. Dupuy), Faire de la recherche en contrôle de gestion, De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique », Editeur : Vuibert, Collection Fnege ;
- [6] Anthony R.N. (1988), « The Management Control Function, » Boston, MA, The Harvard Business School Press, La fonction contrôle de gestion, Paris, Publi-Union, 1993, 210 ;
- [7] Anthony, RN (1965). « Systèmes de planification et de contrôle : un cadre d'analyse ». Boston: Division de recherche, Harvard Business School ;
- [8] Bargain A. (2011), « Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers », 32ème Congrès de l'AFC ;
- [9] Benjamin dreveton, (2017) « les outils du contrôle de gestion : des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ? » AFC ;
- [10] Berland N. (2009), Contrôle budgétaire, Bernard Colasse (ed.), Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica ;
- [11] BURLAUD et SIMONS. (février 2013) « Les développements récents du contrôle de gestion ». Repères 3<sup>ème</sup> édition.;
- [12] BESSON et BOUQUIN. (1991). "Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion ». Revue française de gestion.;
- [13] BOLLECKER, Marc, et Patricia NIGLIS. (2009) « L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion ». Comptabilité - Contrôle - Audit Tome 15;
- [14] Caroline Lambert, Samuel Sponem, 2009/2 « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », Tome 15;
- [15] Carlier B., Ruprich-Robert C. (2002), Contrôle de gestion : Missions, outils, systèmes d'information et de pilotage, Editeur : Lettre du cadre territorial ;
- [16] Chenhall, R. H. (2003). « Management control systems design within its organizational context »;
- [17] Chenhall, R. H. (2007). « Theorizing contingencies in management control systems research ». In *Handbooks of management accounting research*, Vol. 1 (Eds, Christopher S. Chapman, A. G. H., Michael, D. S.). Oxford: Elsevier;
- [18] CHRISTENSEN T. et P. LÆGREID (2001), *New Public Management. The Transformation of Ideas and Practice*, Ashgate, Aldershot;
- [19] David Otley, (2014), «The contingency theory of management accounting and control », 1980–Lancaster, University Management School, ELSEVIER,
- [20] Danziger R. (2000), « Contrôleur de gestion », dans Colasse B., Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit », Economica;
- [21] Didier van Caillie, François Pichault, (2010), « le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales au Bénin : une approche contingente »;
- [22] Demeestère R. (2002), « Le contrôle de gestion dans le secteur public ». Édition., LGDJ, Paris ;

- [23] El Mehdi Lamrani, 2013/5 « du contrôle de gestion à l'évaluation des politiques publiques le cas de la direction de la culture dans une mairie » ;
- [24] Ève Chiapello, (1996), « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », Comptabilité Contrôle Audit (Tome 2) ;
- [25] GILBERT Patrick, ANDRAULT Marianne. (1984) « Contrôler la gestion ou évaluer les politiques ? » Politiques et management;
- [26] Fatima Zahra Rzama, ZakariaB, (September-2023), « Les déterminants des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales marocaines : évaluation théorique de l'impact de l'environnement externe », Int. J. Fin. Acc. Eco. Man. Aud. 5, No.5;
- [27] Henri Bouquin, Michel Fiol, Mai 2007 « Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver »;
- [28] Henri, J.-F. (2006). « Organizational culture and performance measurement systems ». Accounting, Organizations and Society ;
- [29] Henry MINTZBERG 1982, Structure et dynamique des organisations, les éditions d'organisation ;
- [30] HURON, D., SPINDLER, J., (2008), « Le Management public en mutation », Edition L'Harmattan. « La gestion publique » ;
- [31] 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
- [32] Jean NIZET et François PICHAULT, (1993) « L'éclatement des modes en GRH : L'explication par la contingence, son intérêt et ses limites » ;
- [33] Jesmin Islam, and Hui Hu, (2012) « A review of literature on contingency theory in managerial accounting », AG of BM pp. 5159-5164, 2012;
- [34] Laghzaoui Fadoua, Zehouani Reda, 2019, « Une approche d'analyse de la gouvernance financière des collectivités territoriales marocaines à la lumière du nouveau management public ». IBIMA ;
- [35] MELLONI David (2013) « La Constitution marocaine de 2011 : une mutation des ordres politique et juridique marocains, The 2011 Constitution : A Mutation of Morocco's Political and Legal Orders ». Revue Pouvoirs ;
- [36] Nicolas Berland, Jean-Pierre Ponssard, Olivier Saulpic. (2008) « Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons » ;
- [37] Nizar Al-Sharif, Nazha Bourquia. (Mai 2011), « Les systèmes de mesure de performance en collectivités territoriales : un éclairage à la lecture du processus d'institutionnalisation ». Comptabilités, économie et société, , Montpellier, France ;
- [38] NGO BIHENG Edwige Astrid a, DJOUTSA WAMBA Léopold,( 2009), « Efficacité des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des performances des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun », FSEG, Université de Maroua, Revue africaine de management, ;
- [39] Olivier de la villarmois, hubert tondeur. (Mai1999 ) « Une analyse des finalités des systèmes de contrôle ». 20ème congrès de l'AFC, , France ;
- [40] PENDARIES. M., (2003), « Contrôle de gestion, Organisation et Performance », Editions d'Organisation ;
- [41] Pierre-laurent bescos, carla mendoza.( 1999), « contrôle de gestion, qualité des informations pour la prise de décision et facteurs de contingence ». 20ème congrès de l'AFC, Mai, France ;
- [42] Samuel Sponem. (mai 2002 ), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente ». 23ème congrès de l'afc (association francophone de comptabilité), Toulouse;
- [43] ROUCHON et al. (2006) « L'influence des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers ». Management & Avenir, no 9.;
- [44] Zahirul Hoque, (7 April 2004) « A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement: impact on organizational performance », School of Law and Business, Charles Darwin University, Darwin, NT 0909, Australia;
- [45] ZAMPICCOLI L., Juillet 2009, « Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales », *Gestion et Management Publics*, vol.7,.