



Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Sénégal : Une étude exploratoire

*Djib FAYE*¹, *Mouhamed El Bachir WADE*² et *Marc BOLLECKER*³

Mots clés:

Contrôle de gestion
Collectivité
Territoriale
Acte III de la
décentralisation
Nouveau
Management
Public

RÉSUMÉ

Ce papier étudie l'état des pratiques de contrôle de gestion dans le management des collectivités territoriales au Sénégal notamment dans la région de Dakar.

En effet, nous tentons d'identifier les pratiques de contrôle de gestion qui contribuent positivement à la performance de ces organisations en nous référant aux théories des choix publics et parties prenantes ainsi qu'à la gestion axée sur résultats (GAR) préconisée par les organisations internationales comme l'UEMOA. Ainsi, nous mettons en évidence le rôle du contrôle de gestion découlant des pratiques managériales des collectivités territoriales en adoptant une démarche méthodologique exploratoire. En effet, nous avons effectué des entretiens dans six communes de la ville de Dakar qui sont passés en phase II de l'Acte III de la décentralisation. Au finish, nous constatons une multitude d'obstacles à la bonne mise en œuvre du contrôle de gestion, tel que, l'absence de lisibilité des budgets, la non formalisation des structures, le sous équipement infrastructurel, les limites des ressources humaines et financières disponibles.

© 2021 RAG – Tout droit réservé

Adresse de correspondance des auteurs :

1. FASEG - UCAD

E-mail : djib.faye@yahoo.fr/djib.faye@ucad.edu.sn

2. FASEG - UCAD

e-mail : mouhamed.wade@ucad.edu.sn/ bachir.wade@cesag.edu.sn

3. Université Haute Alsace

E-mail : marc.bollecker@gmail.com

INTRODUCTION

Depuis la fin des années 1970, le secteur public dans son ensemble a vécu une période de transition et des transformations dans la plupart des pays (Khelif, 2008). Ainsi pour une gestion plus cohérente, des méthodes de management traditionnellement employées dans le secteur privé se sont peu à peu répandues dans la sphère publique¹, constituant le courant du Nouveau Management Public (NMP) également appelé Nouvelle Gestion Publique (NGP) (Amar & Berthier, 2007). Ce processus a touché, de manière plus ou moins importante et sous des formes diverses, l'ensemble des pays de l'OCDE et de multiples pays en développement. C'est dans ce cadre que s'inscrit l'évolution contextuelle des collectivités territoriales, qui a été largement marquée, à l'échelle internationale, par différents mouvements de décentralisation.

Cette politique suppose que l'Etat transfère et délègue certaines de ses compétences aux collectivités territoriales (Le Lidec, 2007). Ce processus de transfert de compétence demeure en effet une tendance lourde dans la plupart des pays européens à structure fédérale (Allemagne, Autriche, Belgique) et unitaire (France, Italie, Pays-Bas, Espagne, Suède) qui ont, pour certains, une longue tradition centralisatrice (Carassus, 2009).

En France par exemple, les deux réformes en faveur de la décentralisation sont instituées par la loi Defferre (1982), la loi Raffarin (2004), ainsi que les lois du 6 février 1992 et du 12 juillet 1999 (loi Chevènement) qui ont engendré de profondes mutations dans la gestion des collectivités territoriales.

En Afrique, le Bénin² a choisi la division des collectivités sous deux formes avec les communes à statut particulier (commune urbaine) et les communes ordinaires (commune rurale). Le Mali³, a innové en instaurant la commune de district qui regroupe plusieurs mairies

¹ Nous entendons par sphère publique les entreprises publiques et les administrations qu'elles soient centrales, déconcentrées ou décentralisées

² Loi du 07 Aout 2015 portant sur l'organisation Territoriale

³ Loi n°2017-051 du 02 octobre 2017 portant code des collectivités territoriales

et le conseil de cercle.

Au Sénégal, après l'accession à la souveraineté internationale, notre pays a choisi un mode de gestion « bipolaire » basé sur la déconcentration et la décentralisation. En effet, comme en France, la politique de décentralisation au Sénégal a connu plusieurs réformes⁴ au cours de son évolution. La première est l'acte I de la décentralisation intervenu en 1972. Elle a posé les bases de la déconcentration et favorisé la promotion de la déconcentration et la création de communautés rurales. La deuxième réforme est l'acte II adoptée en 1996 elle a renforcé la gestion de proximité par la création de commune d'arrondissement pour rapprocher les élus de l'action publique au niveau locale. Aujourd'hui le Sénégal est à l'ère de l'acte III de la décentralisation adopté en 2013⁵. Son objectif est d'« *Organiser le Sénégal en territoires viables, compétitifs et porteurs de développement durable, à l'horizon 2022* ». Avec l'acte III et l'objectif de bonne gouvernance qui le sous-tend, les collectivités territoriales dans le contexte de « New Management Public » sont en train de s'orienter vers l'adaptation de leurs outils de gestion avec notamment la mise en place de services de Contrôle de Gestion parfois appelés services d'inspections. Au demeurant, ce mouvement s'inscrit dans le sillage des pratiques qui ont cours depuis 1996. Le souci de rapprocher les élus et l'action publique des populations au niveau local est devenu récurrent dans les discours officiels. C'est ainsi que les acteurs s'activent dans la l'utilisation des outils de gestion particulièrement le contrôle de gestion pour une meilleur pratique de gestion.

Plusieurs auteurs Meyssonier et al, (1993) ; Sathe (1978-1982-1983) ; Hopper (1980); Chiapello (1990) ; Jordan (1998) ; Bescos (2002) ; Bollecker (2004) ; Godener (2006) ; Indjekian et Matejka (2006), se sont intéressés à ce thème.

Le contrôle de gestion peut être défini comme un système de pilotage mis en œuvre par un responsable en vue d'atteindre des objectifs préalablement fixés, en suivant et en analysant, à la fois en temps réel et ex-post les écarts entre les objectifs et les réalisations pour les

⁴ SANE (2016) : La décentralisation au Sénégal ou comment réformé pour mieux maintenir le statu quo.

⁵ Loi n° 2013-10 du 28 décembre 2013 portant Code général des Collectivités locales

expliquer et les réduire. Pour Bouquin (2011), « *le contrôle de gestion n'a pas été conçu pour gérer plus serré mais pour croître et réussir* ». Ainsi, il est devenu un facteur privilégié de la performance organisationnelle car les fonctions de directions et de contrôle sont indissociables (Zimnovitch, 2012).

Au Sénégal, la mise en œuvre du contrôle de gestion au niveau municipal avance lentement car les communes font face à des obstacles liés à l'absence d'outils de gestion formalisés, absence de transparence, de lisibilité des budgets et de communication. Les pratiques de contrôle de gestion dans les communes se manifestent par les activités d'aide à la décision, de conseil et d'orientation pour la définition et l'atteinte des objectifs mais à travers les activités de gestion budgétaire⁶ qui sont des pratiques de contrôle de gestion (Sathe, 1983).

C'est pourquoi nous nous posons la question de savoir : Comment le contrôle de gestion participe-t-il au pilotage stratégique et opérationnel des collectivités territoriales au Sénégal ?

En effet, la décentralisation peut être entendue comme une technique d'organisation administrative correspondant, selon Dupuis & Guédon (1991), à « l'attribution d'une certaine autonomie à des collectivités qui s'administrent librement par des conseils élus, sous le contrôle du gouvernement ». Elle implique donc un transfert de compétences du niveau central vers les instances locales ou décentralisées qui doivent assurer le pilotage stratégique et opérationnel dans une démarche participative conforme aux principes de la bonne gouvernance et ont la responsabilité de promouvoir le développement local.

Il nous paraît donc utile de fonder notre analyse sur la théorie des parties prenantes et la théorie des choix publics.

La théorie des parties prenantes permet à la fois à l'organisation de prendre en compte la théorie managériale et la théorie éthique (Jones & Wicks, 1999). Selon cette théorie, les différents acteurs dans l'organisation doivent ajuster leurs objectifs de manière à donner à chacun un niveau de satisfaction équitable. Ce qui justifie la mobilisation de la gestion axée

⁶ La gestion budgétaire est un mode de gestion consistant à traduire un programme d'actions prévisionnelles chiffrées (budget) les décisions par la direction avec la participation des responsable (Forget, 2005)

sur les résultats (GAR).

D'autre part, la théorie des choix publics nous permet de montrer que les décisions publiques sont la résultante du jeu des acteurs (Pham & Torre, 2012). Il faut donc prendre en compte les rapports conflictuels dans le processus de prise des décisions publiques pour asseoir un management performant des projets de la collectivité.

Le présent papier est structuré en trois parties. La première aborde la revue de la littérature pour définir le contrôle de gestion territoriales et ses facteurs déterminants; la seconde partie présente les choix méthodologiques et le cadre d'analyse. La troisième partie est consacrée à la présentation et discussion des résultats de notre enquête.

1. LE CONTROLE DE GESTION DES COLLECTIVITES TERRITORIALES : UNE REVUE DE LA LITTERATURE

Dans la littérature, on trouve plusieurs productions scientifiques qui traitent du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales avec des conceptions nuancées.

Dans cette partie, il sera question, de passer en revue des études empirique sur le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Il sera donc question de voir les facteurs favorisant sa mise en œuvre ainsi que son rapport avec les autres fonctions.

1.1. Différentes acceptions du contrôle de gestion en lice

De manière générale, le contrôle de gestion fait partie d'un ensemble plus vaste de pratiques ou modes de contrôle qui permettent de rendre plus prévisibles et maitrisables les comportements au sein des organisations dénommé « contrôle organisationnel » et dont il existe plusieurs typologies. En effet, selon Chiapello (1996), les plus connues parmi ces typologies, sont, celle de Berle, (1930) qui distingue le contrôle par le marché, le contrôle bureaucratique et le contrôle par le clan ; celle d'Hofstede (1981), qui distingue le contrôle par la routine, le contrôle par essais-erreurs, le contrôle expert, le contrôle intuitif, etc. ; [routine, intuitif, jugement, politique], ainsi que la typologie fondatrice d'Anthony (1965), qui identifie le contrôle opérationnel, contrôle de gestion et planification stratégique].

« Le contrôle stratégique concerne les dirigeants et envisage la stratégie et les objectifs à long

terme de l'entreprise pour porter un jugement sur leur pertinence.

Le contrôle de gestion qui s'adresse aux cadres et responsables et évalue l'impact des décisions prises à moyen terme pour parvenir aux objectifs; c'est l'adéquation entre l'utilisation des ressources et la stratégie qui est examinée;

Le contrôle opérationnel est un suivi quotidien, à très court terme, du bon déroulement des opérations ; il touche essentiellement le personnel d'exécution et est en grande partie automatisé »⁷.

Le contrôle est un dispositif mis en place pour s'assurer qu'une action est exercée dans un sens souhaité. Ouchi (1979), et Merchant (1982), propose une typologie applicable aux organisations comprenant : le contrôle par les résultats, le contrôle par la bureaucratie et le contrôle par le clan. Dans cette logique Ouchi distingue le contrôle par les résultats et le contrôle des comportements (par la bureaucratie et par le clan) qui constituent notamment un mode de contrôle alternatif dans les cas où le processus de transformation est méconnu et les résultats sont difficilement mesurables: c'est le contrôle clanique. En effet, en situation de forte incertitude quantitative et qualitative sur le travail effectué par les acteurs, une certaine autonomie assortie de confiance est nécessaire. Ce contrôle des comportements s'effectue bien avant l'action, c'est-à-dire lors du recrutement des acteurs; l'acteur recruté satisfait un certain nombre de critères censés garantir sa capacité et sa volonté d'agir dans le sens attendu par l'organisation, même en l'absence de contrôle formel. Pour Chiapello (1996), « le contrôle est vu comme toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité. A côté des modèles cybernétiques ci-dessus, il distingue des modèles non cybernétiques comme le modèle politique (Crozier & Friedberg, 1977) ou le modèle de la poubelle (Cohen et al., 1972). Il en fait la synthèse en parlant notamment du contrôle intuitif, du contrôle par le jugement et du contrôle politique. Le Contrôle intuitif s'applique uniquement quand les actions à mettre en œuvre pour atteindre des objectifs qui sont clairs et mesurables; le Contrôle par jugement qui s'applique quand les actions comme l'évaluation des outputs sont relativement ambiguës alors

⁷ Loening (2013)

que les objectifs sont clairs; le Contrôle politique quant à lui prend en charge un contexte où tout est ambigu, les objectifs, la mesure des outputs, le choix des actions possibles, etc.

1.2. Différents facteurs déterminants du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

Plusieurs recherches concluent à l'existence d'une relation entre les caractéristiques des organisations et les attributs de leurs systèmes de contrôle (Chiapello et al., 1996). Ainsi, selon Fiol (2006), le contenu de la boîte à outils du contrôle de gestion est fonction de la taille des organisations. Pour leur part, Jorissen et al (1997), constatent que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes organisations que dans les structures de taille moyenne. Cette observation est confirmée par Nobre (2001), qui montre que les petites organisations utilisent peu ou pas de tableau de bord intégrant des mesures physiques. Cette situation trouve son fondement dans le fait que l'accroissement de la taille de l'organisation offre, en général, une meilleure disponibilité des ressources technologiques et des compétences humaines (Affès & Chabchoub, 2007). La configuration des structures décentralisées ainsi que les barrières institutionnelles constituent également des facteurs qui peuvent influencer le développement du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales (Van Caillie & Togodo Azon, 2011).

Par ailleurs, différents travaux relatent les difficultés inhérentes aux caractéristiques intrinsèques des collectivités territoriales, telles que la soumission au politique (Hofstede, 1981), les difficultés de fonctionner avec des objectifs claires (Dupuis, 2015) et les contraintes liées au statut du fonctionnaire territorial (Gaschet, 1997).

Dans ce cadre traitant plus spécifiquement les Conseils Généraux, Burlaud et Malo (1988), constatent que les collectivités territoriales comme toutes les organisations complexes et décentralisées, cherchent à orienter les différents comportements de leurs personnels par le contrôle de gestion. En effet, la convergence des comportements ne peut pas être obtenue par le respect volontaire des règles et procédures à cause relative autonomie et le nombre important des acteurs. Ainsi les organisations complexes comme les collectivités territoriales nécessitent un mécanisme parallèle de contrôle organisationnel, un mécanisme de contrôle par

les résultats comme le contrôle de gestion qui associe au contrôle par les procédures, sur une déclinaison des objectifs généraux en engagements individuels des responsables et un dispositif de suivi-évaluation qui va permettre une meilleure efficacité et une sécurisation des actes de gestion. A cet effet, la mise en place de tableaux de bord des activités de la collectivité territoriale est préconisée par certains auteurs comme Gilbert (2009) qui propose d'adapter les tableaux stratégiques comme le « *balanced scorecard* » de Kaplan et Norton au contexte de la collectivité locale, à travers des « cartes stratégiques ».

Cependant, il faut souligner que si ces instruments répondent aux besoins de pilotage des organisations (Kaplan & Norton 1996), leur mise en œuvre pourrait être difficile.

Simons (1995),⁸ met en évidence deux modalités d'utilisation du contrôle de gestion, non exclusives l'une de l'autre qui pourraient s'appliquer aux collectivités territoriales.

i) Le contrôle de gestion peut être utilisé de manière « diagnostique » ; dans ce cas, il consiste alors à opérer une gestion par les résultats selon un schéma cybernétique : Objectif/ résultats / mesure des écarts/ éventuelles actions correctives. Ce mode d'utilisation s'inscrit parfaitement dans le cadre du « Management par les Objectifs », théorisée par Peter Drucker⁹ aux Etats Unis et Octave Gélénier¹⁰ en France.

ii) Le contrôle de gestion peut être utilisé de manière « interactive » ; dans ce cadre, son objectif est alors de produire de l'information (en général chiffrée) qui sert de base à des discussions et des interactions entre collaborateurs de l'organisation notamment à des fins de définition ou de réorientation de la stratégie de l'organisation.

Sur la base de cette conception, nous mettons l'accent sur les dimensions pilotage stratégique et pilotage opérationnel du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Au paravent, nous allons le cadre d'analyse et la méthodologie.

⁸ Simon R., 1995 levers of control: how managers use innovative control systems to drive

⁹ Drucker P., 1975, La nouvelle Pratique de la direction des affaires, Economica, Paris.

¹⁰ Gélénier O., 1868, Direction participative par objectifs Edition Homme et Technique

2. CADRE D'ANALYSE THEORIQUE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Dans cette partie, nous exposons le cadre d'analyse sur lequel nous nous appuyons d'une part, et la méthodologie adoptée pour répondre à notre problématique d'autre part. Le processus de recherche est décrit en mettant l'accent sur les données et les informations collectées.

2.1. Cadre d'analyse

Le cadre d'analyse s'appuie sur la théorie des choix publics et la théorie des parties prenantes sous tendant la gestion axée sur les résultats que les collectivités territoriales souhaitent mettre en œuvre.

a. La théorie des choix publics :

La théorie du choix public est une branche de l'économie qui explique le rôle de l'Etat et le comportement des électeurs, hommes politiques et fonctionnaires. Le texte fondateur de ce courant est : « The calculus of consent » publié en 1962 (Dubost, 2015). La motivation principale d'une partie du personnel politique est alors de maximiser son propre intérêt, plutôt que de rechercher l'intérêt collectif. Ainsi, les hommes politiques souhaitent maximiser leurs chances d'être élus ou réélus, et les fonctionnaires souhaitent maximiser leur revenu ou leur pouvoir. Pour Buchanan & Tollison (1984), la théorie du « *le public choice* » n'est autre chose qu'un essai de formulation d'une théorie générale de l'Economie Publique qui permet de faire dans le domaine des choix collectifs ce qui a été fait depuis longtemps au niveau de la micro-économie des marchés. Des auteurs comme Dubost & al (1986), indiquent que les décisions relatives à la mairie qui sont prises par les élus du peuple, peuvent être remises en cause par une partie des électeurs. L'intérêt étant de connaître l'étendue des pouvoirs de ces groupes de pression et l'efficacité de leurs actions.

Toutefois, la politique menée par les élus locaux, et donc la gestion et les pratiques qui en découlent, ont été à la base décidées par les habitants de la commune, les électeurs. Les choix économiques sont ainsi déterminés par les choix politiques qui sont amenées à varier en fonction des élections; en dépit du principe de continuité du service public; il est difficile d'envisager une continuité dans les pratiques de gestion, ou tout au moins une cohérence parfaite lors des changements de majorité. Des voies différentes et des résultats parfois

contradictoires coexistent au sein des mairies car conformément aux énoncés de la théorie de l'agence de (Jensen & Meckling, 1976)¹¹ les maires dirigeants peuvent ne pas gérer les services publics municipaux dans l'intérêt de la population. Ils cherchent parfois à maximiser leur propre intérêt au détriment de la population et donc des électeurs.

Meyssonnier (1993), signale que « la satisfaction des électeurs ne tient pas uniquement à des facteurs objectifs matériels; la fonction de préférence des citoyens est elle-même difficile à cerner ». Ce qui justifie que l'utilisation de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) soit préconisée comme un outil de Management Public dont le sous-jacent est la théorie des parties prenantes.

b. La théorie des parties prenantes :

La nouvelle citoyenneté affirmée par les conventions internationales issues de l'alternance démocratique vise à établir un rééquilibrage du rapport « **gouvernant- gouverné** » et « **administration- administré** » et surtout le respect des droits de l'Homme ainsi qu'une participation accrue des populations à la définition et au contrôle de l'exécution des politiques publiques. Le réseau des Organisations non gouvernementales (**ONG**) est très dense et touche à tous les secteurs de la vie politique, économique, sociale et culturelle du pays.

Ainsi, Folz (1991), affirme « *que la participation des citoyens à l'évaluation de l'action publique est la pierre angulaire du succès des services co-produits collectivement* ».

Le Forum civil constitue un exemple de la participation active de la société civile aux politiques publiques. C'est une **ONG** créée en **1993** et devenue la section sénégalaise de Transparency International. Ses activités portent essentiellement sur la gouvernance politique, c'est à dire sur le renforcement des acquis démocratiques au Sénégal.

La *théorie des parties prenantes (stakeholders theory)* est devenue la référence théorique

¹¹ Une présentation détaillée de la théorie positive de l'agence peut être trouvée dans Charreaux (1999). La propriété dans cette approche s'analyse en fonction de l'attribution des droits décisionnels résiduels et de l'appropriation des gains résiduels. Est « résiduel » tout ce qui n'a pas été attribué explicitement *ex ante* à un acteur.

dominante dans une abondante littérature portant sur l'éthique et la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). La théorie des parties prenantes constitue une tentative de reformulation de la nature de l'organisation et cherche à être, à la fois, une théorie managériale et une théorie éthique (Jones & Wicks, 1999).

Elle recouvre un ensemble de propositions qui suggèrent que les dirigeants ont des obligations éthiques envers leurs *stakeholders*. Cela conduit parfois certains auteurs à plaider pour une réforme du système capitaliste faisant davantage de place au concept d'équité. Ansoff (1968), serait le premier à avoir utilisé le terme de *stakeholder theory* dans sa définition des objectifs organisationnels. Il considère que la responsabilité de l'entreprise est de concilier les intérêts contradictoires des groupes qui sont en relation directe avec elle. Dans sa conception, l'organisation doit ajuster ses objectifs de manière à donner à chacune d'eux une part équitable de satisfactions.

Dans le cadre des collectivités locales, nous pouvons donc constater que les dirigeants des collectivités doivent se préoccuper de la satisfaction des citoyens de la même manière qu'ils visent à satisfaire l'Etat. Comme le soulignent Post et al (2002), la collectivité territoriale comme l'entreprise est toujours appréhendée comme le réseau d'intérêt et de participants indépendants. A travers cette communauté d'acteurs nous avons constaté qu'un bon management de toute collectivité nécessite de porter une attention particulière aux intérêts et préoccupations de tous les individus qui composent l'organisation. Prendre en compte leurs intérêts n'est alors qu'un moyen pour atteindre les objectifs organisationnels. Il est donc recommandé aux dirigeants des collectivités de chercher à promouvoir l'équité entre les différents acteurs internes et externes de leur organisation. A ce niveau, le recours à la GAR est pertinente car permet de prendre en charge toutes les parties prenantes à travers la chaîne de résultats qui combine à la fois les outputs et les « outcomes », les résultats immédiats, les effets à moyens termes et les impacts à long terme. La GAR repose sur une planification sensible à l'ensemble des parties prenantes et sur une culture de l'évaluation des résultats obtenus à chaque horizon temporel.

Par ailleurs il faut noter que, la mise en œuvre de la GAR nécessite la mobilisation d'outils comme le budget notamment le budget programme ou le tableau de bord qui restent pertinents

pour instaurer une communication saine au niveau de toutes les hiérarchies de la collectivité. Pour ce qui est du tableau de bord, le choix doit se faire avec précaution surtout au niveau du des indicateurs d'autant plus que le but des collectivités locales n'est pas la recherche de profit mais plutôt une satisfaction des citoyens. Sur le plan politique, l'approche par les parties prenantes facilite la conduite participative de l'action publique et l'implication des ressources humaines.

Un bon management des collectivités locales repose sur des choix et des décisions publics pertinents qui dépendent inéluctablement d'une synergie entre ses parties prenantes. Le contrôle de gestion a pour mission de faciliter cette synergie. Pour mesurer les performances du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales sénégalaises nous avons mené une étude de terrain dont il convient maintenant de préciser la méthodologie.

2.2. La démarche méthodologique et de traitement de données

Pour aider les communes à mieux assumer leurs missions de service public grâce à l'utilisation du contrôle de gestion, nous nous sommes posé la question de savoir: Comment le contrôle de gestion participe-t-il au pilotage stratégique et opérationnel des collectivités territoriales au Sénégal?

Empruntant une démarche inductive, nous avons énoncé une proposition principale de laquelle découlent deux sous-propositions.

Proposition principale: Le contrôle de gestion est un outil de pilotage stratégique et opérationnel qui facilite la prise de décision et l'atteinte des objectifs dans le management des collectivités territoriales (Simons [1995]).

Sp1 : Le contrôle de gestion joue le rôle d'orientation et de mise en cohérence des budgets avec les politiques économiques et sociales des collectivités territoriales.

Sp2 : Le contrôle de gestion dans les communes se manifeste par un contrôle routinier des activités à incidence financière par rapport aux objectifs budgétaires mais aussi par la mise en œuvre des outils (TDB, SI) facilitant la communication interne et externe.

Ainsi, nous adoptons une démarche de recherche qualitative inductive (Savall et al., 2001)

basée sur des observations, des entretiens semi directifs et la revue documentaire.

Le processus consiste en amont à identifier les fonctions qui exercent les activités de contrôle de gestion dans chaque commune. Cette étape nous a permis de cibler les personnes ressources à interroger qui se déroule en deux phases: une première qui consiste à identifier le responsable du contrôle de gestion et une deuxième qui concerne les autres acteurs (voir tableau) pour apprécier comment ils conçoivent ces pratiques de contrôle (triangulation). Cette phase (effectuée par observation non participante), est complétée par la lecture de certains documents (Rapports, décrets et lois, PV délibération...) qui favorisent la mise en œuvre des pratiques de gestion dont le rôle demeure non négligeable.

Nous avons adopté une approche inductive dans le cadre d'une posture épistémologique constructiviste pour laquelle la réalité ne peut qu'être représentée et construite : « *L'action humaine résulterait du sens que les personnes attribuent aux différentes situations, plutôt que d'une réponse directe à des stimuli extérieurs* » (Usunier et al., 2000). En effet, « *pour la plupart des constructivistes, l'hypothèse ontologique est remplacée par l'hypothèse phénoménologique* » (Gratacap et al., 2011). Tout n'est qu'interprétation du monde, de ce qui apparaît et donc il n'existe pas une vérité essentielle de la réalité. Le constructivisme dépasse l'interprétativisme en ce qu'il considère que les interprétations se font grâce aux interactions s'effectuant dans un système donné. Par conséquent, Une posture épistémologique constructiviste est adaptée pour constituer le soubassement de cette recherche.

La démarche qualitative retenue exige de remplir la condition de saturation des données sur les observations réalisées dans des conditions différentes pour mettre en évidence et analyser les différentes pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

Le tableau 1 ci-dessous présente les caractéristiques des six¹² communes couvertes par notre recherche ainsi que l'effectif et le profil des personnes interrogées jusqu'à saturation des

¹² Le Sénégal compte par ailleurs 599 collectivités locales : 42 départements, 552 communes (167 urbaines, 385 rurales) et 5 communes-villes.

données.

Tableau 1 : Les mairies ayant répondu au guide

Identification mairie	Profil de l'interviewé	Nombre services/ Départements	Budget	Population	Nombre d'élus
MVD	2 contrôleurs de gestion, 1 secrétaire, 1 chef division.	12	50.000.000.000	3.000.000 hbts	100
MPA	1 contrôleur de gestion, 1 adjoint au maire	6	1.964.000.000	157000. hbts	76
MPE	1 Secrétaire municipal, 3 conseillers,	13	1 028 475 586	19700 hbts	46
MFC	1 DAF		1.198.000.000	80.000 hbts	56
MDP	1 DAF, 1 secrétaire	6	2.000.000.000	35000 hbts	46
MME	1 contrôleur Interne, 1 conseiller (agent)	5	991.000.000	92000 hbts	66
Total	15	42	57.181.475.586	3 383 700 hbts	390

Source : Auteurs

3. PRESENTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

Dans cette partie, il est question de présenter et d'analyser les premiers résultats et de vérifier nos propositions de recherches. Au préalable, nous allons présenter les différents outils de contrôle de gestion retrouvés dans le milieu des collectivités avant de parler des rattachements du service de contrôle de gestion qui montre à la fois différentes positions du contrôleur de gestion dans les mairies de notre échantillon.

3.1. Usage des outils de contrôle de gestion dans les mairies sénégalaises

Aux termes des entretiens, les résultats obtenus montrent que, les outils de contrôle de gestion tels que le budget et le tableau de bord facilitent les différents contrôles observés dans la gestion des municipalités. Toutefois, nous avons constaté que le contrôle budgétaire dans les trois communes (MPA, MPE, MVD,) existe et permet d'apprécier les planifications. Le « reporting » est faiblement utilisé deux mairies (MVD et MFC) sur six dans notre échantillon l'utilisent. Par ailleurs, l'appellation de « reporting » au niveau de la mairie de parcelle ne répond pas scientifiquement à la bonne définition. Ce résultat confirme l'analyse de Bampoky & Meyssonier (2012), postulant que la diffusion du contrôle de gestion dans les organisations au Sénégal est lente. Le budget est toujours présent et permet aux dirigeants de suivre les encaissements et les décaissements. Il est utilisé au niveau de toutes les collectivités dans le cadre du système global de management public (associé avec d'autres outils) dans ces collectivités. Il est géré par le Directeur Administratif et Financier (DAF) ou le secrétaire municipal. Le calcul des coûts relevant du budget et les suivis évaluations sont souvent faits par le responsable technique et le contrôleur financier ou contrôleur de gestion(MPA), assistés du Responsable Administratif et Financier (RAF), avec une restitution trimestrielle ou annuelle.

La prévision et le contrôle budgétaires sont suivis par l'équipe du bureau de contrôle des dépenses logée dans le service d'inspection au niveau de la mairie de parcelle avec une évaluation annuelle préparée par le contrôleur de gestion ou le RAF. Les budgets sont souvent utilisés comme des éléments prévisionnels dans le cadre d'un plan d'activité annuel au niveau des mairies. Il est considéré comme un véritable système de l'exploitation de l'organisation municipale. Ceci est confirmé par une personne interrogée en ses termes suivants : « *comme dans toutes les communes on a un budget à deux colonnes : les encaissements qui enregistrent les subventions et les impôts reçus et les décaissements où on enregistre les investissements ainsi que les règlements d'impôts* » (DAF, MDP).

Le tableau de bord est aussi un outil qui facilite la communication interne au sein des mairies de Dakar et MPA car selon l'avis ce chef de service : « *le tableau bord attire l'attention sur*

les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues ». A la mairie de médina (MME) et au point E (MPE) malgré l'absence de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme, le contrôle budgétaire est souvent effectué par le directeur financier en compagnie des membres du service technique. Ce qui prouve la présence de l'activité de contrôle de gestion malgré l'absence de la fonction. Ce résultat est confirmé par Maurel (2007), sur les activités liées aux pratiques de contrôle de gestion. Dans ces mairies, les dirigeants estiment que le budget qu'ils exécutent reste très lisible à leurs yeux.

. Nous constatons que dans notre échantillon les responsables ont une conception ambiguë du Contrôle de gestion qui recouvre à la fois la vérification et la maîtrise de la gestion (Löning et al., 2013). On y a tendance à privilégier la vérification effectuée par le contrôleur financier que certains interviewés confondent avec le contrôleur de gestion alors que celui-ci est un agent du Trésor qui il se borne à exercer un contrôle de régularité.

D'où la question de la dénomination et du rattachement des contrôleurs de gestion que nous avons explorée.

3.2 Une diversité de dénomination et de rattachement du contrôle de gestion

On constate différentes positions du contrôleur dans l'organigramme des mairies de notre échantillon. Pour réaliser une classification nous avons retenu les critères de rattachements hiérarchiques et de dénomination de la fonction contrôle de gestion (cf tableau ci-dessous). On distingue trois types de contrôle de gestion dans notre échantillon. Un nom a été donné à chaque type.

Le type 1 se retrouve à la mairie de Parcelles Assainies ; il est caractérisé par un rattachement fonctionnel du contrôle de gestion qui est piloté par un cadre supérieur dénommé « contrôleur de gestion ». Il dépend directement du maire et de son directeur de cabinet qui coordonne les activités de l'équipe municipales. Le contrôleur de gestion produit des rapports chaque mois. Il aide le maire à définir les orientations stratégiques et les choix budgétaires. Par conséquent, on voit que le contrôle de gestion a une dimension stratégique.

Le contrôle de gestion de type 2 est celui que l'on rencontre dans les mairies de Médina, Fass-

Colobane, Ville de Dakar et Plateau. Il correspond à un rattachement hiérarchique de la fonction à la direction administrative et financière à la Médina et au Point E. Dans les deux autres municipalités, c'est le DAF lui-même qui déclare assumer les fonctions de contrôleur de gestion au près du maire. On remarque que dans ces communes la fonction a essentiellement un contenu budgétaire et financier. Le contrôleur de gestion type 2 se focalise sur les performances financières liées à la réalisation des prévisions du budget. Il s'appuie exclusivement sur une comptabilité de trésorerie rendant compte des recettes et des dépenses. Par conséquent, ce contrôle de gestion n'a pas une dimension stratégique ; c'est pourquoi nous l'avons appelé contrôle de gestion « budgétaire et financière ». Il convient ici de relever la situation spécifique de la mairie de Ville de Dakar où la fonction contrôle de gestion a connu des évolutions. Au cours des années 90 jusqu'en 2013 il existait un service de contrôle de gestion qui participait à l'orientation stratégique. La fonction contrôle de gestion est aujourd'hui noyé dans le service d'inspection.

Le contrôle de gestion de type 3 correspond à une spécificité qui caractérise la mairie de Fass-Colobane où il existe une commission municipale de contrôle de gestion composée d'élus municipaux. Elle est rattachée au Bureau municipal. Elle fonctionne donc comme les comités au sein des organes de gouvernance. Le secrétaire municipal et les chefs de service participent à ces travaux. Ces rapports trimestriels ont un contenu budgétaire et financier.

Le schéma ci-dessous illustre les différents rattachements retrouvés dans les mairies de notre échantillon.

Mairie	MPA	MME	MPE	MVD	MDP	MFC
Rattachement	Maire	Maire	Maire	DAF	DAF	conseil municipal
Dénomination	Contrôleur de gestion	DAF	DAF	Service d'inspection	Service d'inspection	Com. de contrôle de gestion
Types de contrôle de gestion	Type 1	Type 2				Type 3

Source : Auteurs

Ainsi, nous allons essayer d'analyser dans les lignes qui suivent les différents rôles attribués aux contrôleurs de gestion dans notre échantillon.

3.3. Le rôle du contrôle dcoulant des pratiques observées

En amont, à travers son positionnement, nous avons identifié trois (3) types de rattachement correspondant à trois contrôleurs de gestion donc une pluralité de rôles. La définition des activités permet d'identifier trois types de contrôleurs : un contrôleur de gestion stratégique, un contrôleur de gestion budgétaire et financier et un contrôleur routinier à vocation financier et budgétaire.

Le contrôleur de gestion au niveau du bureau contrôle des dépenses (MPA), rattaché au Maire effectue un travail à la chaîne dans la mairie. Il participe à la définition des priorités et joue un rôle d'aide à la décision dans le bureau municipal. Il est souvent en interface entre le maire et les autres directions, il aide le maire à la définition des stratégies et oriente les chefs de service. Ce qui confirme cette affirmation : « *nous appuyons le maire dans la définition des priorités et donne des conseils aux autres directions pour l'atteinte de leurs objectifs* » (Contrôleur MPA). Il apparaît dans ce cas une dimension stratégique d'où la justification de notre sous proposition N°1. Néanmoins on retrouve d'autre fonction dans le bureau de contrôle des dépenses comme les membres de la commission technique chargés d'évaluer les encaissements et décaissements. Par contre à l'opposé de la mairie de Parcelle, le contrôleur de type 2 joue un rôle financier et budgétaire. Il effectue des tâches de supervision et contrôle du budget.

En effet, pour ce type de contrôleur, du fait de son rattachement, il joue un rôle de vérification en compagnie des autres responsables pour assurer la cohérence interne et le respect des directives. En dehors de cette tâche, le contrôleur de gestion de type2 participe à l'évaluation des coûts budgétaire en usant d'une comptabilité de trésorerie et non d'une comptabilité de gestion qui reste faiblement utilisée dans les mairies. Le contrôleur de gestion effectue également une vérification entre les résultats de service et les objectifs pour déceler les malversations. Mais aussi il oriente et appuie les chefs de service dans le but de réaliser les

objectifs fixés. Un autre interviewé témoigne ainsi : « *Grace aux outils de contrôle de gestion, nous faisons les évaluations et planification budgétaire tout en assurant une efficacité des dépenses* » (DAF, MDP). Entre autre, il a pour rôle de faire des suivi-évaluations sur la réalisation des objectifs et contrôle le respect des dépenses budgétaires et procédures dans le fonctionnement des services. Dans ce constat, le contrôle de gestion facilite l'efficacité des dépenses publiques dans l'organisation municipale. Il permet également de voir si l'objectif fixé est-il atteint tout en minimisant les moyens mis en œuvre pour le résultat obtenu (Anthony, 1965). En d'autre terme, il vérifie la cohérence des moyens avec les objectifs fixés, facilite la gestion participative à travers une communication saine qui inspire la transparence dans la gestion des biens public.

Pour le contrôleur de gestion de type 3 à la différence du contrôleur de type 2 il se rattache au conseil municipal qui remonte les informations au niveau du maire. Il participe aux tâches administratives et effectue un contrôle à la routine au niveau de la municipalité. Il appuie également le bureau de contrôle interne qui veille au respect des principes budgétaire. C'est ainsi, qu'un interviewé affirme : « *En dehors du travail d'autocontrôle, le contrôleur a pour mission de mener des orientations au niveau de tous les services pour la réalisation des objectifs fixées, de rendre transparentes leurs actions et assurer un devoir d'alerte en cas de dérives de toutes natures, et pour accomplir cette mission il faut que l'environnement soit propice* » (Secrétaire, MVD). Cette pensée démontre l'importance de notre proposition N°2 qui parle de contrôle routinier dans la municipalité. Cependant, pour l'assistante du secrétaire de Dakar plateau (MDP) : « *Les contrôles permettent d'éviter certains dépassement budgétaire et le respect des principes d'équilibre du budget* » (Assistante Secrétaire, MDP).

Toutefois, en dehors des contrôles internes (contrôle de gestion, comptable, social, juridique...), il existe d'autres types de contrôle effectués par les organes externe comme l'IGE, cours des comptes ou l'OFNAC.

Au demeurant, il faut constater que ces contrôles instaurent une communication verticale et horizontale au sein des organisations communales. Ce que témoigne un ancien doyen de la mairie Dakar (M. SIDIBE) en ces termes: « *Le contrôle de gestion dispose d'outils qui permettent de véhiculer facilement la communication et embrasse en même temps toutes les*

activités de la mairie et donne vie à la culture administrative au sein de la direction ».

Par conséquent, l'analyse du rôle du contrôleur gestion dans les mairies de notre échantillon va nous permettre de confirmer partiellement les propositions de recherche qui peuvent éventuellement être poursuivies dans une étude à viser quantitative.

CONCLUSION

A travers de cette étude, nous avons essayé de démontrer comment le contrôle de gestion participe au management des collectivités territoriales. Au regard des différents rôles du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, nous observons l'apport du contrôle de gestion dans différent service de la mairie ce qui justifie sa multidimensionnalité (Otley, 1999).

Cependant, il faut noter que nos résultats montre une faible utilisation des outils de contrôle de gestion Bampoky et Meyssonier (2012), mais il apparait une introduction de nouveau outils de pilotage comme le tableau de bord, le « *reporting* » et le contrôle budgétaire. Néanmoins, nous avons constaté également que le contrôle de gestion dans les mairies étudiées n'est pas l'apanage du contrôleur. En effet, le contrôle de gestion est souvent confondu au contrôle financier. La fonction contrôle de gestion est aussi absente dans certaines mairies au moment où les outils restent présents. Ainsi, en tant qu'instrument de management des organisations les outils de contrôle de gestion devraient être très rependu et usités dans le cas actuel pour plus d'efficacité de la gestion publique. Cette recherche a donc de sens dans la mesure où les collectivités territoriales ont à la charge de mettre en œuvre ces pratiques au niveau local. Leurs actions ont donc des effets directs sur la population à la base qui sont en général au chevet de la localité.

Nous nous sommes appuyés sur les travaux empiriques en choisissant des collectivités basculées en phase II de l'acte III afin d'analyser l'importance du rôle issus des pratiques de contrôle de gestion. Ceci nous a été utile dans le cadre de notre étude. Nous montrons ainsi qu'en dehors du contrôle de gestion, plusieurs contrôles sont opérés notamment les contrôles administratifs, les contrôles budgétaires, les contrôles comptables, les audits et inspections,

les contrôles internes etc. Ces différents contrôles sont dans l'ensemble prescrits par des dispositions réglementaires émanant de l'Etat central. Notre étude montre de même qu'il existe bien dans l'ensemble des communes un cadre stratégique bien défini par les autorités communales. Mais il est possible de constater un déphasage entre la fonction et le fonctionnement de la mairie où la plupart des activités ne sont bien formalisées. Par conséquent, un défi majeur de revaloriser le niveau des infrastructures au niveau des mairies est nécessaire pour une bonne mise en œuvre des outils de contrôle de gestion pour une bonne gestion municipale.

BIBLIOGRAPHIE

Affès, H., & Chabchoub, A. (2007). Le système d'information comptable: les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue Des Sciences de Gestion: Direction et Gestion*, 42(224/225), 59.

Amar, A., & Berthier, L. (n.d.). *Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites*. 14.

Ansoff, H. I. (1968). *Corporate strategy: Analytical approach to business policy*. Penguin.

Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis [by]*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Bampoky, B., & Meyssonier, F. (2012). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion*, 92(5), 59. <https://doi.org/10.3917/resg.092.0057>

Berle Jr, A. A. (1930). Corporate powers as powers in trust. *Harv. L. Rev.*, 44, 1049.

Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion: Œ Que sais-je? Œ n° 2892*. Presses universitaires de France.

Buchanan, J. M., & Tollison, R. D. (1984). *The Theory of public choice–II*. University of Michigan Press.

Burlaud, A., & Malo, J.-L. (1988). *Les organisations complexes: un défi aux méthodes*

traditionnelles de contrôle de gestion.

Carassus, D. (2009). La certification des comptes des collectivités locales: enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique. *Article Dans La RFFP*, 107, 167191.

Caritey, J. (1965). Pour un contrôle interne des finances communales. *La Revue Administrative*, 18(106), 421–424.

Chiapello, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2(2), 51–74.

Cohen, M. D., March, J. G., & Olsen, J. P. (1972). A garbage can model of organizational choice. *Administrative Science Quarterly*, 1–25.

Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*.

Dubost, N. (n.d.). *Spinoza, inventeur de l'économie politique? James M. Buchanan, Gordon Tullock, et la lecture en termes de Public Choice du Traité Politique*.

Dupuis, G. (1991). Service public: l'évolution des valeurs et des structures. *Pouvoirs Locaux*, 11, 43–50.

Dupuis, J. (2015). Le cadre dirigeant public, entre logique de gestion et logique managériale-Les cadres dirigeants territoriaux au cø eur du nouveau management territorial. *Revue Française de Gestion*, 41(251), 149–164.

Fiol, M. (2006). Contrôle de gestion et cohérence organisationnelle Un rendez-vous manqué. *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION (S)*, CD–Rom.

Folz, D. H. (1991). Recycling program design, management, and participation: a national survey of municipal experience. *Public Administration Review*, 222–231.

Gaschet, R. (1997). *Vers un management socio-économique des collectivités locales?: obstacles et réalités: cas des villes moyennes* [PhD Thesis]. ANRT Université Pierre Mendès France Grenoble 2.

Gilbert, M. (2009). *DE LOUVAIN*.

Gratacap, A., Le Flanchec, A., & de Boissieu, C. (2011). *La confiance en gestion: un regard pluridisciplinaire*. De Boeck.

Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities.

Accounting, Organizations and Society, 6(3), 193–211.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.

Jones, T. M., & Wicks, A. C. (1999). Convergent stakeholder theory. *Academy of Management Review*, 24(2), 206–221.

Jorissen, A., Laveren, E., Devinck, S., & Vanstraelen, A. (1997). Planning and control: are these necessary tools for success? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with empirical research on large enterprises. *Proceedings of the 8th World Congress of the International Accounting Association for Education and Research*.

Kaplan, R. S., Kaplan, R. S., Norton, D. P., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business Press.

Khelif, M. (2008). Gouvernance Et Performance Des Sociétés D'état: La Gestion De L'interface Entre Politique Et Managérial. *ASAC*, 29.

Le Lidec, P. (2007). Le jeu du compromis: l'Etat et les collectivités territoriales dans la décentralisation en France. *Revue Française d'administration Publique*, 1, 111–130.

Löning, H., Malleret, V., Méric, J., & Pesqueux, Y. (2013). *Contrôle de gestion-4e éd: Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles*. Dunod.

Maurel, C. (2007). Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux. *Politiques et management public*, 25(2), 85–101. <https://doi.org/10.3406/pomap.2007.2369>

Merchant, K. A. (1982). The control function of management. *Sloan Management Review (Pre-1986)*, 23(4), 43.

Meyssonier, F. (1993). Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales. *Politiques et Management Public*, 11(1), 129–145.

Nobre, T. (n.d.). *L'introduction du contrôle de gestion à l'hôpital public : massive par catalyse réglementaire ou spontanée par capillarité ?* 17.

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

Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. In *Readings in accounting for management control* (pp. 63–82). Springer.

Pham, H. V., & Torre, A. (2012). La décision publique à l'épreuve des conflits. Un cadre d'analyse des processus décisionnels au regard de l'expression des oppositions. *Revue d'économie Industrielle*, 138, 93–126.

Post, J. E., Lawrence, A. T., Weber, J., & SJ, J. W. (2002). *Business and society: Corporate strategy, public policy, ethics*. McGraw-Hill/Irwin.

Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48.

Savall, H., Zardet, V., Bonnet, M., & Moore, R. (2001). A system-wide, integrated methodology for intervening in organizations. *Current Trends in Management Consulting*, 1, 105.

Sterck, M. (2007). Les conséquences de la budgétisation axée sur les résultats pour la fonction parlementaire : L'exemple de quatre pays. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 73(2), 207. <https://doi.org/10.3917/risa.732.0207>

Usunier, J.-C., Easterby-Smith, M., & Thorpe, R. (2000). Analyse des données et interprétation des résultats. Chapitre 8. *Introduction à La Recherche En Gestion*, 193–218.

Van Caillie, D., & Togodo Azon, A. (2011). *Impact des facteurs de contexte sur le design des systèmes de contrôle de gestion dans les collectivités locales béninoises: une approche contingente*.

Zimnovitch, H. (2012). La revue des livres. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(1), 183–192.