

Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales comme outil de la gestion de la Performance organisationnelle

Djib FAYE¹, Mouhamed El bachir WADE² et Hamzatou GUEYE³

Mots clés:

*Contrôle de gestion
Performance
organisationnelle
Collectivité territoriale*

RÉSUMÉ

Les collectivités territoriales ont mis en œuvre des pratiques issues de la gestion du secteur privé (Amar & Berthier, 2007). Au Sénégal, la gestion axée sur les résultats (GAR) est l'une des préoccupations de la réforme de 2013. En effet, la GAR vise essentiellement la performance au niveau de ces collectivités territoriales. La performance organisationnelle donne la possibilité à ses organisations de mieux s'organiser afin d'optimiser leurs performances opérationnelles. Ainsi, les outils du contrôle de gestion en charge du pilotage de la performance sont-ils pour autant utilisés ?

Autrement dit quels sont les facteurs qui expliquent une telle utilisation dans le pilotage de ces organisations ?

Pour répondre à ces préoccupations, nous étudions la fonction contrôle de gestion dans le milieu des collectivités sénégalaises afin d'analyser l'influence de celle-ci sur la performance organisationnelle. Pour y parvenir, nous procédons par une étude de cas multiple portant sur quatre grandes collectivités territoriales qui sont en phase 2 de l'acte III.

Cette approche fait apparaître des contrôleurs de gestion stratégique et des contrôleurs Budgétaire et Financier qui participent positivement à l'amélioration de cette performance.

© 2024 RAG – Tout droit réservé.

Adresses de correspondance des auteurs :

1. Docteur en science de gestion (UCAD/FASEG-Sénégal) – e.mail : djib.faye@yahoo.fr
2. Professeur titulaire des universités en science de gestion (UCAD/FASEG-Sénégal)
3. Doctorante en science de gestion (UCAD/FASEG-Sénégal)

INTRODUCTION

Avec les mutations qui accompagnent la mondialisation les administrations rencontrent, des goulots d'étranglements¹ qui contraignent leur gestion. L'Afrique n'est pas épargnée par ce mouvement du fait de la fragilité et de son système de management. En réponse à ces défis, de nouveaux outils, méthodes et fonctions managériales sont utilisés, pour apporter des solutions permettant une performance organisationnelle. La fonction de contrôle de gestion joue un rôle déterminant dans ce cadre.

En effet, sous l'impulsion d'auteurs tel que Porter, Simon et (Glover & Coleman, 1937) la fonction contrôle de gestion est considérée comme un moyen de réalisation d'intention stratégique et de gestion de la performance.

Aujourd'hui, le contrôle de gestion accompagne les organisations à la réalisation de leurs objectifs par le pilotage de leur performance. En s'inspirant de Berland (2009), le contrôle de gestion est considéré aujourd'hui comme une fonction qui subit des mutations significatives dans les organisations publiques. Considéré comme l'un des rouages de la régulation interne et du pilotage qui permet de mettre sous tension les ressources humaines de l'organisation (Burlaud, 2008), il dépasse aujourd'hui la dimension technique. Le contrôle de gestion moderne va donc au-delà d'une fonction instrumentale car il s'intéresse aussi à la dimension sociale d'où le contrôle de gestion socioéconomique. Cette approche du contrôle de gestion s'appuie sur la performance durable des organisations et concilie à la fois la dimension sociale et économique. Pour Anthony (1988), le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre des stratégies. Il est donc devenu aujourd'hui un outil efficace de pilotage des organisation (Bouquin, 2011 ; Lorino, 2008).

Le contrôle de gestion dispose par conséquent des outils comme le tableau de bord qui participe à la communication interne des organisations. Ces outils permettent aux dirigeants d'avoir les moyens pour piloter leurs actions.

¹ Absence de formalisation des pratiques de contrôle de gestion (courbet, 2002)

Le contrôle de gestion peut aussi encourager des stratégies vertes qui accompagnent le développement des organisations (Renaud, 2013). La comptabilité budgétaire et la comptabilité analytique sont des outils qui lui permettent d'évaluer la performance de l'organisation (Charpentier et al., 1998). Le contrôle budgétaire confère aux organisations la capacité de s'adapter au environnement (Berland, 2000).

Il est donc adapté aux organisations publiques qui sont souvent confrontées à une optimisation de leurs ressources (Demeestère, 2005). Le contrôle de gestion est par essence un outil d'optimisation des ressources.

C'est pourquoi, dans le nouveau cadre de la gestion axée sur les résultats (GAR)², le secteur public se dote d'outils et de méthodes de gestion modernes comme le contrôle de gestion. Dans les collectivités territoriales par exemple il est devenu un enjeu majeur grâce à ses outils qui ont fait leurs preuves dans le secteur privé (Amar & Berthier, Op. Cit.). Cette gestion des collectivités territoriales a connu une évolution marquée par la recherche de la performance organisationnelle avec ces dimensions incrémentale et comportementale (Fall, 2017).

Au Sénégal, la réforme de 1996 a constitué un tournant décisif dans le processus de décentralisation puisqu'elle modifie, fondamentalement, les relations entre l'Etat et les collectivités territoriales. Elle renforce l'autonomie de gestion par, entre autres, la libre administration et l'allègement du contrôle, ainsi que le transfert à ces dernières dans neuf domaines de compétences. Elle a, également, été marquée par la mise en œuvre de nouveaux outils comme le contrôle de gestion axé sur la performance³.

C'est pourquoi, il nous paraît opportun de poser la question de recherche de cet article comme suit :

Comment le contrôle de gestion peut améliorer la performance organisationnelle des collectivités territoriales au Sénégal ?

La réponse à cette interrogation nous conduit à une méthodologie qualitative portant sur une étude de cas multiple (Wacheux, 1996) portant sur quatre communes en stade avancé de la

² Un des concepts des directives de l'UEMOA

³ Loi n°2013-10 du 28 Décembre 2013

décentralisation.

Le papier est structuré en trois parties partant de la revue de la littérature suivi de l'approche théorique et de la méthodologie et enfin la discussion des résultats.

1. Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales : une approche de gestion de la performance

Dans la plupart des pays développés, l'introduction du contrôle de gestion dans le sphère public est devenu un impératif pour asseoir une meilleure pratique comme dans le cas des entreprises privées. La demande et les besoins de l'administration publiques font aujourd'hui que la fonction contrôle de gestion devient une nécessité. Le contrôle de gestion permet d'améliorer la rationalité de l'administration publique plus particulièrement les collectivités territoriales. Les collectivités comme les entreprises privées disposent d'instruments qui favorisent leur management notamment la comptabilité de gestion, comptabilité financière, le système budgétaire...

Le contrôle de gestion doit être surveillé et évalué de façon continue au sein des collectivités. Un tel travail peut garantir l'assurance des flux d'informations sur la performance organisationnelle au niveau des collectivités. Les responsables de ces organisations ont besoin des outils de contrôle de gestion pour assurer une performance de leurs organisations⁴.

En effet, le contrôle de gestion a pour but de mettre en œuvre des solutions et procédures organisationnelles efficaces et veiller à ce qu'elles soient respectées au regard de ses performances. Ainsi, pour assurer un bon fonctionnement du contrôle de gestion il y a lieu de s'assurer la bonne application de la comptabilité de gestion, de la gestion budgétaire... pour éviter des biais dans les pratiques de contrôle (Maurel, 2008).

Pour Alazard et Sépari (2010), les outils de contrôle de gestion sont répartis en trois catégories : les calculs de coûts, les budgets et les indicateurs de performance.

Le contrôle de gestion grâce à la comptabilité de gestion permet d'inspecter et d'analyser les

⁴ NAFZAOUI M. A. & EL KEZAZY H. (2021) « Outils du contrôle de gestion et pilotage de la performance des administrations publiques

coûts et les résultats par unité, par service et par procédure. Pour Bouquin (2011b), les trois étapes (Finalisation-Pilotage-Post évaluation) du contrôle de gestion reste indispensable dans le processus d'évaluation de l'action publique territoriale. La collectivité territoriale est donc à l'instar de Gilbert (1999), considérée comme un conglomérat où on doit situer les systèmes de contrôle au niveau de chacun des divisions de ce conglomérat. C'est à dire situer les grands secteurs d'activité de chaque ville du département ou d'une région.

C'est ainsi que l'auteur soutient « *la mise en place d'un contrôle budgétaire au niveau de la direction générale des collectivités est possible car le poids monétaire de celle-ci demeure au niveau des dépenses s'il n'y a pas de recettes.* »

Le contrôle de gestion constitue donc un processus d'aide à la décision qui intervient avant pendant et après l'action pour assurer la performance de l'organisation dans toutes ses activités (Teller, 1999).

Parallèlement, la loi organique relative à la loi des finances repose sur l'élaboration et le contrôle des plans budgétaires dans la nouvelle gestion publique. Elle permet donc au contrôle de gestion de répondre aux exigences des finances publiques en mettant le focus sur la gestion axée sur les résultats. Parallèlement, Hood (1995, p.97) postule « *la nouvelle gestion publique est un problème théorique qui vise à déployer dans les organisations du secteur public un ensemble de techniques de gestion reposant sur les pratiques et les normes de performance des institutions privées* »

La LOLF contient par conséquent des outils pouvant mener à un contrôle de gestion plus efficace pour répondre à la performance des collectivités territoriales.

La performance étant un concept basique a longtemps intéressé plusieurs auteurs (Guthrie & Farneti, 2008 ; Maurel et al., 2014). Pour ces derniers (Op. Cit), dans certains pays de l'Europe, l'Etat a délégué une partie de ses responsabilités en matière de contrôle et de gestion de la performance aux collectivités locales.

Cet intérêt des collectivités locales à la gestion de la performance a surtout été motivé par une

série de réformes dans le secteur public⁵. Face à ce constat, le contrôle de gestion apparaît comme un moyen de suivi et d'évaluation des politiques publiques notamment dans les collectivités locales. Cependant, Gouguet (2018) soutient qu'on ne doit pas réduire le contrôle gestion à une simple vérification des délais, mais à l'efficacité et l'efficience. D'ailleurs, ces deux notions apparaissent très bien dans la première définition du contrôle d'(Anthony, 1965). Il souligne que le contrôle de gestion « *est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation* ». Giraud et al. (2002), retiennent du mot contrôle de gestion, la notion de pilotage en vue d'atteindre les résultats de l'organisation. Le contrôle de gestion est ainsi le pilotage de la performance (Demeestère, 2002). De cette définition, nous retenons aussi la notion de bonne gouvernance des collectivités locales.

Au Sénégal, le contexte des collectivités locales est marqué actuellement par l'acte III de la décentralisation. Cette réforme des collectivités locales est justifiée par l'évolution de la décentralisation au Sénégal, mais aussi par une vision pour le changement.

La décentralisation a suivi trois phases. La première réforme a eu lieu en 1972 avec pour objectif d'une part la création des communautés rurales, la promotion de la déconcentration et la régionalisation de la planification, d'autre part l'impulsion d'une approche plus institutionnelle et plus administrative du développement local. En 1996, la deuxième réforme débute avec l'intérêt d'augmenter la proximité de l'Etat et la responsabilité des collectivités locales. Et enfin la troisième phase de la décentralisation a été engagée en 2012 et se poursuit actuellement. L'objectif de l'acte III de la décentralisation comme l'indique l'Etat du Sénégal est d'« *Organiser le Sénégal en territoires viables, compétitifs et porteurs de développement durable, à l'horizon 2022* ». Pour accompagner, la mise en œuvre de cette troisième réforme, l'Etat compte s'appuyer sur trois exigences :

- un processus multi-acteurs : cette exigence nécessite la prise en compte des groupes d'intérêts ou parties prenantes dans le processus de réflexion, de changement, d'amélioration et surtout d'apprentissage de ces acteurs (exemple : gestion

⁵ La loi Defferre et la loi Raffarin en France et l'exemple de l'acte au Sénégal

participative avec les autres parties prenantes et Comité consultatif par la mairie de Dakar)

- un développement territorial : l'idée est d'impulser des actions d'organisation de l'espace national en s'appuyant sur des projets à savoir « des projets de territoires » et de « projets étatiques de territoires ».
- et enfin la troisième exigence qui nous intéresse plus particulièrement est le suivi-évaluation : il est question ici de la performance territoriale, de mettre en place un système de suivi et d'évaluation donc une gestion axée sur les résultats.

D'après le Ministère⁶ de l'Aménagement du Territoire et des Collectivités locales, la réforme de la décentralisation doit intégrer dans la gestion des collectivités locales les principes de la gestion axée sur les résultats.

Paradoxalement, en se référant aux modes de gestion et de fonctionnement des communes des pays développés à l'instar de la France, on constate tout simplement qu'il y a une différence significative dans les pratiques de gestion des collectivités locales Françaises et Sénégalaises. La gestion des communes dans les pays comme la France est quasiment autonome. En revanche, pour le cas du Sénégal, il n'existe presque pas d'autonomie sur la gestion communale (d'Aquino & Seck, 2001). Mais avec l'Acte III de la décentralisation les collectivités locales semblent s'orienter vers une meilleure gouvernance de leur localité.

Ainsi, l'application des normes comptables au niveau des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale. Donc l'adaptation des référentiels privés ou celles des institutions permettent d'éviter les difficultés liées à la mise en œuvre (Marty, 2011)⁷.

Les directives de l'UEMOA donnent aux états des outils facilitant la mise en œuvre d'un

⁶ Ministère de l'Aménagement du Territoire et des Collectivités locales. « Vers des territoires viables, compétitifs et porteurs de développement durable ». Schéma de préparation d'élaboration et de mise en œuvre de l'Acte III de la décentralisation : la territorialisation des politiques publiques, un substrat du chemin du véritable développement. Mars 2013.

⁷ De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés (Marty – 2011)

contrôle plus efficace dans les collectivités territoriales. Ces outils permettent d'améliorer la performance de la gestion publique en introduisant des mesures d'action publique telles que l'efficacité, l'efficience et la cohérence. Les outils de contrôle de gestion (Budget, TDB...) permettent également de responsabiliser les managers dans la mise en œuvre et la réalisation des objectifs tout en maîtrisant la rationalité des ressources financières. Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriale repose donc sur la mise en œuvre d'indicateur de performance. Selon Busson-Villa (1999, p.14), il existe trois indicateurs qui permettent d'apprécier les objectifs et les résultats. Il s'agit d'indicateur d'efficience de la gestion, d'indicateur d'efficacité socioéconomique et d'indicateurs de qualité de service. Les outils de contrôle de gestion comme la comptabilité budgétaire et la comptabilité de gestion permettent effectivement d'analyser les actions entreprises par la collectivité pour in fine évaluer la performance de l'action publique. Alors que la comptabilité générale facilite au système d'information de tracer la lisibilité du budget de la collectivité territoriale. Par contre le budget reste un outil d'évaluation de la performance qui facilite l'analyse du résultat ex-post grâce aux indicateurs quantitatif dont -il dispose. Pour Maurel et al. (2014, p.40), la performance se caractérise par la capacité d'une organisation publique de maîtriser ses ressources humaines, financières et organisationnelles, afin de produire une offre de service public adaptée, en qualité et quantité, répondant aux besoins de ses parties prenantes et générant des effets positifs sur son territoire.

Par ailleurs, le tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard (BSC) (Kaplan et Norton, 1992) est considéré comme un outil efficace d'évaluation de la performance. Ces indicateurs sont déclinés dans les quatre axes reliés entre eux par des relations de cause à effet. On peut notamment citer :

- Des indicateurs sur l'axe financier ;
- Des indicateurs sur l'axe client ;
- Des indicateurs sur l'axe processus interne ;
- Des indicateurs sur l'apprentissage organisation.

Selon Azon & Caillie (2010) cité par (Aicha et Radia, 2021, p.7) la mesure de la performance dans les collectivités permet de réaliser les quatre points ci-dessous :

- ✓ Aider les collectivités à évaluer si la « valeur reçue » (contribution) de l'Etat central, des fournisseurs, des citoyens et des employés est conforme à celle qui est espérée d'eux;
- ✓ Aider les collectivités à évaluer si la « valeur fournie » (besoin) aux citoyens et usagers est suffisante (par rapport à leurs besoins) pour qu'ils puissent continuer d'aider la collectivité territoriale à atteindre ses objectifs primaires ;
- ✓ Permet aux collectivités de développer le design et l'implémentation du « processus d'efficience » (processus qui contribue aux objectifs secondaires) ;
- ✓ Soutenir les collectivités territoriales à évaluer leurs « propriétés stratégiques », c'est-à-dire aider l'organisation à évaluer ses planifications et ses contrats, à la fois implicites et explicites, qu'elle a négociés avec ses partenaires en l'aidant à évaluer l'effet des objectifs secondaires sur les objectifs primaires.

Néanmoins, il faut noter à l'instar de Moynihan (2006) que l'ultime but de la mesure de la performance n'est pas seulement de développer des indicateurs de performance mais d'établir un système qui peut mesurer les résultats à travers les indicateurs et l'utilisation d'informations pour améliorer le management au niveau de ces collectivités territoriales.

2. Cadre théorique et méthodologie

La problématique soulevée nous fait penser à la théorie incrémentale ainsi que la théorie de l'acteur réseau pour répondre clairement à nos questions de recherche. Cette partie est donc composée de deux parties.

Ainsi, nous aborderons dans un premier temps la théorie incrémentale et dans un second temps la théorie de l'acteur réseau.

2.1. La théorie incrémentale : une approche traduisant un cercle vertueux dans les choix de décision

Dans le contexte africain en général, le calendrier électoral⁸ est l'un des déterminants de la modification budgétaire des administrations publiques. En effet, cette modification justifie souvent l'incrémentalisme de deux manières :

- Soit dans une optique opportuniste ou partisane, le calendrier des élections est susceptible d'influencer les choix budgétaires. C'est ainsi que Fawcett et al., (1995) soutiennent que les dirigeants ont tendance à manipuler les budgets dans un objectif de réélection à l'approche des élections. De même (Hibbs, 1977) et Franzese Jr, (2002), quant à eux postulent que les budgets obéissent une orientation idéologique avec une augmentation des dépenses publiques.
- Soit en raison de l'organisation institutionnelle et l'information limitée qui sont à l'origine de la rationalité limitée.

La théorie de l'incrémentalisme a été donc développée pour suivre l'évolution des budgets et par conséquent éclairé les choix des décisions publiques.

Autrement dit, que la théorie permet d'étudier les décisions politiques impliquant de simples changements (Braybrooke & Lindblom, 1963 cité par Rajagopalan & Rasheed, 1995). C'est donc par conséquent cette approche de décision politique que les théoriciens des organisation qualifient d'« *incrémentaliste* ».

En effet, dans le cas des collectivités territoriales, il y a très souvent des jeux de pouvoir et des processus top down qui n'encouragent pas les élus locaux dans leurs processus de gestion. Cet état de fait lié au clientélisme politique est la conséquence de la présence de cercle vicieux au niveau de ces dites collectivités. La mise en œuvre de ces routines décisionnelle et l'absence d'information expliquent généralement cet incrémentalisme au niveau de ces organisations. Le concept d'incrémentalisme dans les décisions politique remonte donc depuis les travaux de Lindblom (1959) à travers son célèbre article intitulé : « *the science of muddling through* ».

⁸ Référence : Mueller (2003), et Persson et Tabellini (2000) sur les théories politico-économiques

Toutefois, malgré son efficacité dans l'équilibre des décisions politique cette théorie connaît des critiques d'où la naissance de la théorie de « **l'équilibre ponctué** ». En effet, étant donné que l'incrémentalisme n'a pas mis l'accent sur l'attention des décideurs politiques cette théorie va compléter pour étudier le rôle des acteurs politiques dans la prise de décision. Les penseurs de cette théorie ont donc mis l'accent sur un schéma beaucoup plus global en mettant l'accent sur une rationalité limitée des décideurs et une friction institutionnelle dans l'élaboration des politiques publiques (Jones et al., 2009). C'est dans ce sens que l'auteur Jones (Op.cit,1996) prône : « *L'incrémentalisme est la règle lorsque la majorité des acteurs ne prêtent pas attention aux détails d'un programme de gouvernement* ». Cette théorie suggère donc qu'on prête suffisamment attention aux détails des programmes pour comprendre l'origine de ces décisions.

Ainsi, à la suite de la lumière sur l'importance de la théorie incrémentale dans l'évolution des budgets, nous attelons dans le point suivant sur la théorie de l'acteur réseau.

2.2. Théorie de l'acteur réseau

Les collectivités territoriales sont le lieu de rencontre entre plusieurs parties prenantes. Les parties prenantes se définissent comme « tout groupe ou individu qui affecte ou est affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation » (Freeman, 1984 cité par Bal et al., 2021) . Ainsi, il s'agit donc de dire que c'est tout individu ou groupes qui contribuent, de manière délibérée ou non, à la création de valeur pour une organisation et qui partagent ses risques (Post et al., 2002). Il y a donc lieu de noter que parmi ces parties prenantes il y a certaines qui ne sont pas acteurs actifs mais partenaires passifs de l'organisation. Ainsi, on voit que l'évolution des outils de contrôle de gestion dans les organisations comme les collectivités est aussi liée à la compréhension des acteurs réseaux autour de celle-ci. Dans notre contexte, « *les collectivités locales sont dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Elles s'administrent librement par des conseils élus au suffrage universel*⁹ ». La gestion d'une collectivité est donc en relation avec plusieurs acteurs dont les élus locaux, les citoyens, les

⁹ Article 1^{er} Loi n° 2013-10 du 28 décembre 2013 portant Code général des Collectivités locales

partenaires municipaux, les services déconcentrés...qui sont à l'origine parfois de conflits. La théorie de l'acteur réseau nous facilite par conséquent l'analyse des décisions et conflits entre les parties prenantes de la collectivité territoriale. Cependant, ces parties prenantes se présentent sous des formes différentes au niveau de ces collectivités territoriales.

Le tableau suivant permet d'illustrer différentes approches en fonction des objectifs précis.

Tableau n° 1 : Les approches des parties prenantes

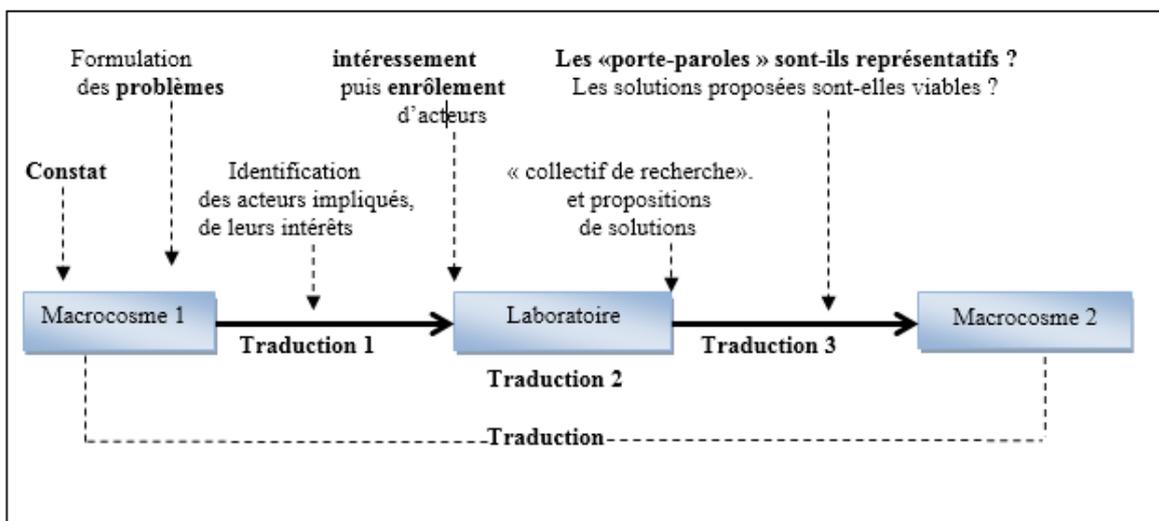
Approche	Idée principale	Auteurs / Sources
Relationnelle	Les parties prenantes sont celles qui ont une relation avec l'organisation	(Freeman, 1984)
Contractuelle	Les parties prenantes sont celles qui ont une relation contractuelle avec l'organisation.	(Cornell & Shapiro, 1987)
Légitimité	Les parties prenantes sont celles qui sont perçues comme légitimes par l'organisation. Le lien peut être sous la forme d'une relation contractuelle ou non.	(Donaldson & Preston, 1995)
Droits	Les parties prenantes sont celles qui ont des droits ou intérêts en regard de l'organisation.	(Freeman & Evan, 1990); (Hill & Jones, 1992)
Contributions	Les parties prenantes sont celles qui apportent une contribution à l'organisation. La forme de la contribution peut varier.	(Clarkson, 2016)
Attributs	Les parties prenantes sont celles qui ont certains attributs tels que le pouvoir, la légitimité ou l'urgence.	(Mitchell et al., 1997)
Engagement	Les parties prenantes sont celles qui ont un engagement sociétal ou organisationnel	(Girard & Sobczak, 2010)

Source : Auteurs adapté de la revue

Ces différentes approches permettent de faciliter la coordination entre les acteurs et les organisations dont les collectivités territoriales. Ce sont des approches qui mettent les différentes parties prenantes comme les élus locaux au cœur du développement de l'organisation (Perray-Redslob & Malaurent, 2015, p. 53). Parallèlement, l'implication des acteurs est un facteur favorisant un développement des outils du contrôle de gestion. En effet, plus les acteurs sont impliqués, plus le problème de coordination est posé et plus le contrôle de gestion est important. Il est donc le résultat d'un long processus qui favorise la performance de l'organisation mais aussi son innovation (Callon, 2006).

Toutefois, comme le signale la théorie de l'agence, l'implication des acteurs sont parfois source de conflit au niveau des collectivités territoriales. Les conflits qui apparaissent au sein des collectivités s'expliquent par le fait que les maires dirigeants peuvent ne pas gérer les services publics communaux dans l'intérêt de la population. Ils vont plutôt chercher à maximiser leur propre intérêt personnel au détriment de la population et donc des électeurs. Par ailleurs, nous rappelons que l'arbitrage de la collectivité c'est le vote, pierre angulaire de la démocratie locale qui détermine si les objectifs attendus ont été atteints. Les électeurs expriment ainsi leur satisfaction ou leur désappointement vis-à-vis du bilan des élus.

Ainsi, Callon (Op. Cit.), détaille le processus de traduction et identifie quatre phases, la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement, et enfin la mobilisation des alliés.

Figure 2 : Les différentes phases d'un processus de traduction

Source : Adapté de (Callon et al., 1986)

Le tableau montre que le changement organisationnel est un processus influencé par la culture organisationnelle, les jeux de pouvoir et la gestion même du changement organisationnel (Tomkinson, 2004). Ainsi, Callon (Ibid.) soutient que trois problèmes organisationnels peuvent être mis en lumière dans une situation de changement incrémental.

- ✓ Le problème stylistique : le changement doit être l'occasion de permettre à toutes les parties prenantes d'exprimer leurs opinions, qui doivent être pris en compte dans les décisions managériales. « *Le manager dans une organisation n'est ni omniscient, ni omnipotent* » donc les budgets participatifs doivent être une réalité dans toutes les collectivités.
- ✓ Le problème théorique : « *le changement incrémental n'est pas uniquement techniquement prescrit mais est également socialement construit* ». Une décision de changement doit faire l'objet de toutes les préoccupations des acteurs de l'organisation (*symétrie généralisée*), afin que tous les acteurs puissent participer au processus de changement.

- ✓ Le problème méthodologique : « *un changement incrémental est un processus dynamique* ». On constate que les comportements opportunistes et les jeux de pouvoirs sont à l'origine des changements structurelles au niveau des organisations ce qui fait que la prise en compte de tous les acteurs demeure primordial.

En résumé la théorie incrémentale nous permet d'analyser les contours de la gestion budgétaire autrement dit la dimension endogène de la fonction et celle de l'acteur réseau nous facilite l'analyse du comportement des acteurs qui manipulent ce budget au regard des attentes de la communauté. De ce qui précède notre analyse nous allons essayer de décrire le protocole méthodologique qui à guider notre travail dans les points suivants.

2.3. Méthodologie de Recherche

Il existe plusieurs méthodes d'évaluation de la performance dans les collectivités (Boyne & Walker, 2010) dont la méthode des trois « E » (**efficacité-efficienc-e-économie**), la méthode «IOO»: **Inputs-Outputs-Outcomes** qui seront utilisées dans ce travail.

Toutefois, il faut noter que la performance est un concept basique qui met en relation les trois variables : « *résultat-moyen-objectif* ».

Ainsi, pour analyser ces variables, la plupart des études qui ont porté sur le contrôle de gestion dans les collectivités territoriale ont fait l'objet d'étude qualitative et d'entretien semi directif avec les contrôleurs de de gestion et des responsables administratifs (Bouquin, 2008;Renard & Nussbaumer, 2011; Perray-Redslob & Malaurent, 2015). Le travail de notre recherche se veut au final une hypothèse explicative à partir de la conception des acteurs vis-à-vis de la fonction.

C'est ainsi que nous avons adopté une étude qualitative inductive (Savall et al., 2001) avec comme échantillon quatre collectivités territoriales où les rattachements des contrôleurs sont différents et donc non probabiliste. Les méthodes d'échantillonnage sont par convenance et boule de neige. Parallèlement, la posture épistémologique est adductive. Cette démarche nous a permis d'interroger treize (13) responsables récapitulés dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°2 : Etat récapitulatif des entretiens

Collectivités	Fonction de l'interviewé	Durée
M.VD	Deux Contrôleurs de gestion	2h30 et 2h45
	Secrétaire	45mn
	Responsable logistique	1h 26
M.PA	Contrôle de gestion	3h10mn
	Adjoint au maire	35mn
	Responsable marché	37mn
M.DP	DAF	1h 25mn
	Secrétaire et assistante	55mn
	secrétaire	
M.ME	Comptable	1h 30
	Secrétaire	35mn
	Conseiller	32mn

Source : Auteurs

Le choix de ces collectivités se justifie par la spécificité de ces dernières dans le cadre de leurs gestions mais aussi leurs rattachements et leurs basculements en phase II de l'acte III.

2.3.1. Méthode de collecte des données

La collecte des données est réalisée grâce à des entretiens semi-directif en face à face et la lecture des documents qui encadrent le fonctionnement des collectivités territoriales. Cette méthode nous a facilité la triangulation pour assurer la cohérence des discours dans le codage et les retranscriptions.

2.2.2. Méthode de traitement des données

Nous avons des données de type qualitatives dont la plupart sont des textes retranscrits. Par conséquent, nous ne cherchons pas à vérifier un phénomène mais nous tentons de comprendre. Pour y arriver nous avons donc utilisé le logiciel N.VIVO.12 en adoptant la démarche de Huberman & Miles, (2002) pour le traitement de nos données. En effet, les

entretiens nous ont permis de bien encadrer notre analyse pour visualiser la contribution du contrôle de gestion à la performance organisationnelle.

3. Présentation et discussion des Résultats

Nous essayons de présenter les données issues des quatre collectivités de notre échantillon.

Tableau n°3 : Etat récapitulatif de quelques résultats

Nom CLT	M.PA	MVD	MDP	MME
Budget	1 964 000000	50 000 000 000	743 500 000	991 000 000
Rattachement contrôleur	Maire	Service d'insp	DAF	DAF
Typologie	Type 1		Type 2	

Source : Données de l'enquête

Nous avons eu à interroger treize responsables dont quatre contrôleurs de gestion soit 30%. Ces responsables dont des directeurs administratifs et financiers, des secrétaires, des adjoints au maire nous ont permis de comprendre les positionnements mitigés constatés des contrôleurs.

3.1. Contribution du contrôle de gestion à la performance organisationnelle

Nous rappelons que la performance organisationnelle résulte de la capacité d'une organisation à déterminer et à mettre en œuvre des stratégies dans le but d'atteindre ses objectifs (Bouquin, 2011b). Ainsi la plupart des auteurs comme (Barney, 1991 ; Lorino, 2002)¹⁰ soutiennent que pour assurer l'efficacité de l'organisation il faut que ces points ci-dessous soient respectés notamment :

- ✓ Le respect de la structure formelle

¹⁰ Des auteurs comme Caroline Lambert et Samuel Sponem (2009) soutiennent également les propos.

- ✓ Le respect des relations et la flexibilité de la structure
- ✓ Le respect de la circulation de l'information

En effet, nous avons opté à dénommer deux types de contrôleur selon la configuration trouvée dans le terrain.

Le contrôleur de type 1 est celui rattaché directement au maire et service d'inspection (qui lui aussi rattaché au Maire).

Le contrôleur de type 2 est rattaché à la direction administrative et financière.

L'analyse du positionnement des contrôleurs dans notre échantillon montre que la taille de la collectivité justifie parfois la position du contrôle de gestion. Ainsi, on voit donc que plus que la taille est importante plus le contrôleur est sollicité.

Dans la mairie MPA nous avons recueillie un verbatim qui confirme notre propos en ces termes : « *La collectivité est organisée en service avec des chefs de service qui fixe les objectifs définit par le maire et nous aidons le maire à la définition des **stratégies** en fonction des services et la coordination entre les différents services.* » (Contrôleur, de gestion MPA).

Par ailleurs, il faut noter que l'analyse des attributs des contrôleurs est le facteur qui explique son appartenance selon le type 1 ou le type2. Ainsi, nous avons un contrôleur de gestion stratégique dénommé type1 et contrôleur de gestion budgétaire et financier appelé type 2.

Le contrôleur de gestion de type 1 est rattaché directement au maire et joue un double rôle dans la collectivité : il participe à la définition des priorités et des stratégies de la collectivité d'une part mais aussi oriente les autres services d'autre part. Ce position est confirmée par cette vision du contrôleur : « *je suis le contrôleur de gestion mon rôle c'est d'orienter tous les services dans la réalisation des objectifs fixés... ; participer à l'élaboration des stratégies de la mairie, des objectifs et à la définition des moyens pour les atteindre* ». (CDG, MPA)

De même, pour la mairie de la ville de Dakar (MVD), on constate que le contrôleur de gestion est rattaché au service d'inspection qui est un département rattaché directement maire. « *Comme ce que j'ai dit, je suis le chef de la division administrative et financière dans le service d'inspection en charge du contrôle de gestion et mes attributions sont l'élaboration et le suivi du budget de la mairie et nous travaillons sous la supervision du maire* » (CDG, MVD). Cette affirmation est renforcée par l'avis du DAF qui soutient ceci : *la mairie a un contrôleur de gestion depuis 1996 mais avec le nouvel organigramme la fonction est logée*

dans le service d'inspection. Cependant, il faut comprendre que c'est à cause de la réorganisation effectuée après la dernière réforme que la fonction contrôle de gestion est absente dans le nouvel organigramme. Chose que nous regrettons d'ailleurs pour vu l'importance de cette fonction dans l'efficacité et l'efficience des dépenses publiques (DAF, MVD). Ainsi, il est clair que la minimisation des ressources pour l'atteinte des objectifs (économie) édictés doit accompagner le travail du contrôleur de gestion ce qui fait dire par conséquent la réunion des trois E est donc respectée.

Par contre le contrôleur de gestion de type 2 est rattaché à la direction administrative et financière ; ce contrôleur joue un rôle plutôt budgétaire et financier qu'un rôle attendu du contrôleur de gestion selon les précurseurs¹¹. Comme l'ont constaté plusieurs auteurs ici le travail du contrôleur de gestion est limité par le fait qu'il est sous la direction du DAF et non le maire comme l'exemple précédent. « *Non on n'a pas encore mis en place une direction propre à la fonction contrôle de gestion... mais nous effectuons un travail qui nous permet de satisfaire les besoins et répondre aux objectifs de la direction* » (DAF, MME). Cet argument montre effectivement une absence d'autonomie mais prouve aussi que le responsable fait recours aux intrants pour assurer la présence d'outcome qui favorise le résultat de la direction (IOO). « *Dans le cadre de notre travail d'autocontrôle au niveau des directions nous veillons sur la minimisation des charges de fonctionnement pour optimiser le budget de la mairie et cela demande un travail efficace avec de bon indicateur* » (CDG, MDP).

Ainsi, nous avons constaté que ce rattachement fait que le contrôle de gestion se concentre beaucoup plus sur le budget d'où son rôle budgétaire et financier. Le point suivant nous permettra de bien montrer l'apport de la fonction suivant les rôles effectués par ces deux types de contrôleur de gestion.

3.2. Les rôles du contrôle de gestion territoriale

L'analyse par le logiciel nous montre l'apparition des thèmes relatifs à la définition des rôles constatés au niveau des collectivités étudiées.

¹¹ (BOUQUIN, 1981) ;(Anthony, 1965) ; (Otley, 1994) etc

Tableau n°3 : Dictionnaire de thème relatif aux rôles du contrôleur

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Service	7	15	1,63
Commune	7	11	1,19
Gestion	7	11	1,19
Services	8	11	1,19
Contrôle	8	10	1,09
Budget	6	9	0,98
Direction	9	8	0,87
Objectifs	9	7	0,76
Chargé	6	6	0,65
Comptable	9	6	0,65
Mairie	6	6	0,65
Stratégie	4	6	0,65
Besoins	7	5	0,54
Chef	4	5	0,54
Contrôleur	10	5	0,54
d'inspection	12	5	0,54
l'élaboration	13	5	0,54
Maire	5	5	0,54
Municipal	9	5	0,54
Respect	7	5	0,54
Travail	7	5	0,54
Budgétaire	10	4	0,43
Comptabilité	12	4	0,43
DAF	3	4	0,43
Financière	10	4	0,43
Prévisions	10	4	0,43
Activités	9	3	0,33

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Attributions	12	3	0,33
Budgétaires	11	3	0,33
Commission	10	3	0,33
Conseil	7	3	0,33
Conseils	8	3	0,33
Division	8	3	0,33
Drh	3	3	0,33
Fixés	5	3	0,33
Marchés	7	3	0,33
Matière	7	3	0,33
Niveau	6	3	0,33
Normes	6	3	0,33
Ressources	10	3	0,33
Tâches	6	3	0,33
Veiller	7	3	0,33
Vote	4	3	0,33
Administration	14	2	0,22
Administrative	14	2	0,22
Audits	6	2	0,22
Chefs	5	2	0,22
Communes	8	2	0,22
Conformité	10	2	0,22
Contrôles	9	2	0,22

Source : QSR N. VIVO

Il faut noter que ce tableau est tiré directement du logiciel après le travail d'encodage des entretiens. Cette analyse de contenu donne une vision globale sur l'avis des acteurs interrogés. Ainsi, nous apercevons à travers le tableau les différents thèmes qui justifient les

tâches des contrôleurs de gestion rencontrés. Ainsi, en fonction du nombre d'occurrence relatif au mission du contrôleur on a peut définir les apports du contrôleur de gestion observés au niveau de chaque collectivité. Parallèlement, le dictionnaire de thème est renforcé par l'analyse de nuage de mot dans la figure ci-dessous.

Figure 1 : Nuage de mots



Source : QSR N. VIVO

Dans cette nuage nous pouvons dire que la plupart du travail des contrôleurs interrogés est accentué sur le budget en dehors des contrôleurs de la MPA& MVD qui participent à la définition des priorités et des stratégies du maire. Ce nuage de mot a été confirmé par les réponses issues de la triangulation de la recherche dont la fréquence est visible au niveau la figure deux ci-après.

Figure 2 : Fréquence de mots

fréquence de mots rôle

service	services	direction	mairie	contrôleur	municipal	comptabilité	daf	financière	prévisions	
						activités	conseil	conseils	division	drh
commune	contrôle	objectifs	rôle	d'inspectio	respect	attributio	fixés	niveau	normes	ressource
		chargé	besoins	l'élaboratio	travail	budgéta	marchés	tâches	administ	administ
gestion	budget	comptable	chef	maire	budgétaire	commis	matière	veiller	audits	communes
								vote	chefs	conformité
										contrôles

Sou

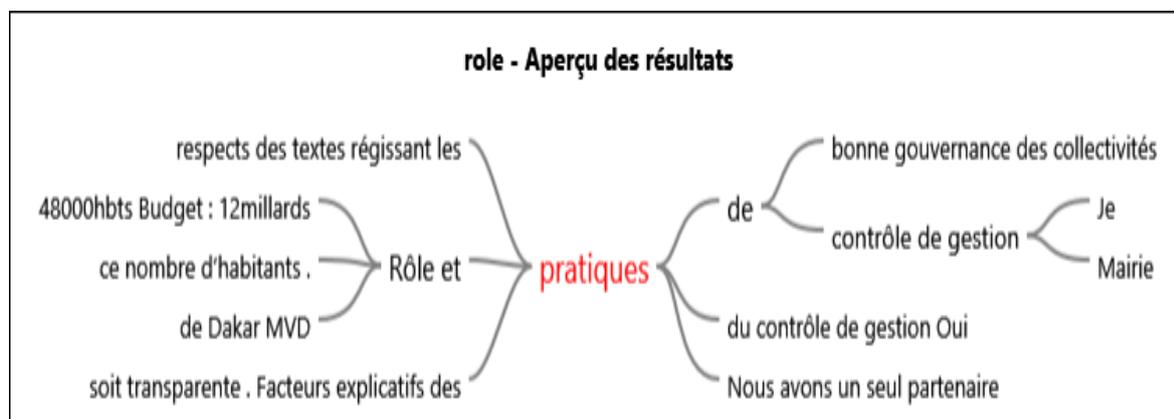
Source: QSR N. VIVO

Effet, le contrôleur de gestion budgétaire et financier effectue des suivis budgétaires et appuie le comité des finances dans l'exécution et l'évaluation du budget. Il effectue également des prévisions budgétaires et coordonne avec les responsables des services pour faciliter l'atteinte des objectifs. Cela a été confirmé par ce propos du comptable de la mairie de médina (MME) qui postule que : « *Grace aux outils de contrôle de gestion le contrôle budgétaire, nous faisons les évaluations et planification budgétaire tout en assurant une efficacité des dépenses* ». Par contre, le contrôleur de gestion dénommé stratégique a un rôle plus large que ce dernier du fait de son rattachement au maire. Ce contrôle participe à la fixation des objectifs et procède à l'élaboration des rapports de gestion. « *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). Donc au vu de sa position stratégique il joue un rôle d'interface entre le maire et les responsables des directions.

Par ailleurs, ce responsable de contrôle de gestion joue le rôle de coordinateur entre le maire et les autres responsables pour faciliter les réunions de délibération. : « *la mairie travail avec les vingt-six unités que compte la municipalité ainsi que les chefs délégués de quartier et les asc dans le cadre de la gestion c'est pourquoi nous avons un service spécifique géré par un responsable de la municipalité* » (Adjoint maire, MPA).

Donc en dehors du travail de réduction des coûts aux travers une gestion budgétaire et l'appui aux responsable dans l'atteinte des objectifs, le contrôleur facilite le travail du secrétaire municipal responsable des procès-verbaux. Ces résultats nous a permis de tirer des enseignements (conf tableau ci-dessous) liés à l'apport de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

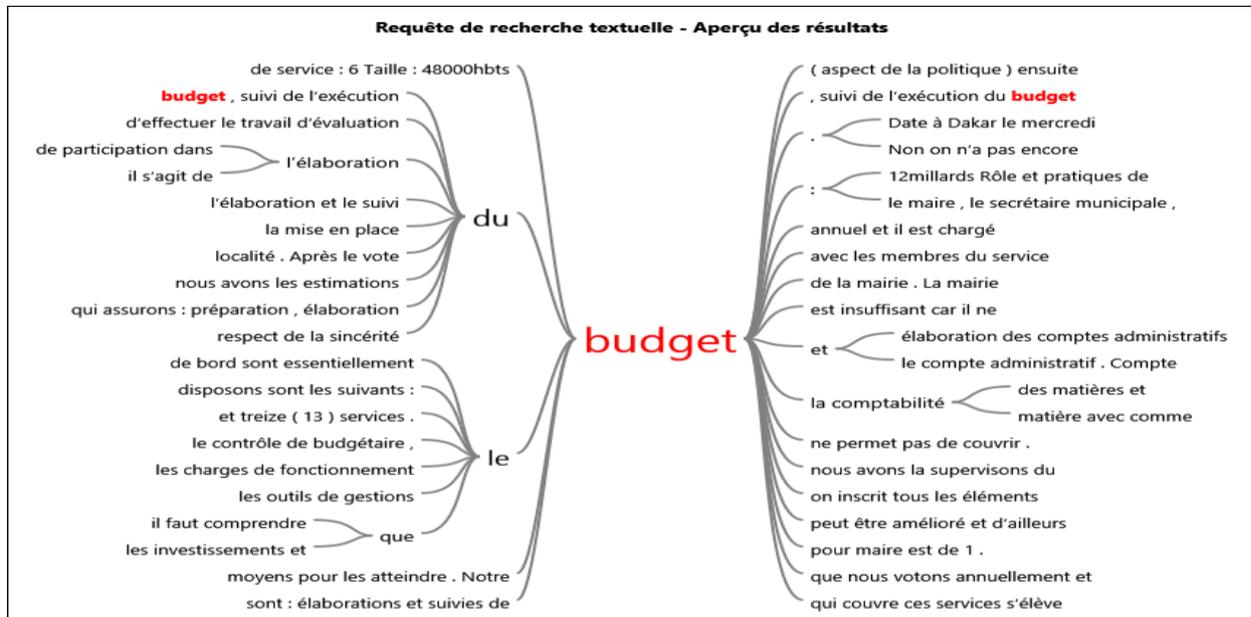
Figure n°3 Synapsie de mots sur les pratiques et rôles



Source : QSR

Dans ce synapsie de mots on aperçoit quelques concepts liés aux pratiques de contrôle de gestion mais aussi le rôle que joue le contrôleur au sein des collectivités. Toutefois, nous remarquons un résultat disparate sur le rôle joué par le responsable du contrôle de gestion dont la dénomination est la principale conséquence. En effet, cette dénomination fait que le contrôleur de gestion est beaucoup plus consenti au niveau des activités financiers (Budget) au détriment du niveau stratégique.

Figure n° 4 : synapsie de mots sur Budget



Source : QSR

Ce résultat confirme l'existence de l'outil du contrôle de gestion le plus répandu dans les collectivités étudiées qui est le budget. Dans ce synapsie il convient de rappeler que le rôle du contrôleur budgétaire et financier comme énoncé permet d'équilibrer et rendre lisible le budget. Toutefois, nous rappelons que l'évaluation des services publics passe depuis la conception jusqu'au contrôle budgétaire.

3.3. Discussion

Dans ce tableau nous allons essayer de faire une récapitulation des différentes réponses comparée aux attentes d'une bonne gestion dont contribue la fonction contrôle de gestion.

Typologie	Verbatim	Discussion
Type 1	« Rapport de gestion » « Position stratégique » « Fixation d'objectif »	Objet de GAR, Manager proactif, Transparence horizontale et verticale ; agent de rôle de liaison et agent d'éclairage de malversation (Exple, caisse d'avance)...
Type 2	« Gestion budgétaire et Prévisionnelle » « Optimisation des dépenses pour l'atteinte des objectifs » (EEE et IOO) »	Absence de dépassement budgétaire, équilibre entre le compte administratif et compte de Gestion ; l'analyse des écarts favorisant l'optimisation des résultats. L'optimisation des services rendus aux citoyens. Performance Organisationnelle (mazouz et al., 2022)

Source : Auteurs

Les résultats de notre montrent les outils comme le budget, le tableau de bord le *reporting* et le contrôle budgétaire sont utilisés avec des objectifs claires.

- Le budget (un outil prévisionnel) est accompagné du contrôle budgétaire qui facilite aux acteurs la possibilité d'agir de façon efficace sur les activités à contrôler. Il permet de corriger les écarts constatés, et d'éviter les dépassements budgétaires.

Cependant, le contrôle de gestion et plus particulièrement le contrôle budgétaire suppose une structuration de l'organisation et une délimitation des responsabilités(Bal et al., 2021).

- Le tableau de bord qui présente synthétiquement les données de la collectivité, sous forme d'indicateurs permettant de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre des décisions nécessaires. Néanmoins, les collectivités territoriales doivent éviter des TDB qui reflètent plus à tableaux statistiques(Courbet, 2002) et non stratégique. Il est un outil qui doit permettre aux autorités d'identifier les

écarts le plus rapidement possible et de réaliser des actions correctives. Il est considéré comme instrument de coordination et de communication.

- Le *reporting* intervient le plus au niveau du débat d'orientation budgétaire qui donne l'occasion aux différents responsables de remonter les informations et défendre leurs priorités. Il facilite la communication en interne et également un outil de motivation au sein de l'organisation, en mettant en valeur la stratégie de l'organisation et ses objectifs (Bollecker et al., 2022).

Par ailleurs, résultats montrent que les outils du contrôle de gestion permettent de faciliter la gestion axée sur les résultats. En effet, le tableau de bord et le « *reporting* » sont des outils d'évaluation de la performance qui favorisent la transparence de l'information au niveau des collectivités territoriales. La gestion budgétaire permet d'éviter les dépassements budgétaires et les déséquilibre entre le compte administratif et le compte de gestion. Ainsi, la combinaison des outputs avec optimisation favorise la présence des outcomes qui vont influencer positivement le résultat de la collectivité. Ce résultat est donc le fruit de la performance organisationnelle induit par l'analyse de la relation entre ce trilogie objectif-moyen-résultat. Au vu des résultats, la performance organisationnelle est analysée en termes d'efficacité, d'efficience et la pertinence des services rendus aux citoyens. Cette performance peut donc être mesurée par l'évaluation du modèle Inputs-Outputs-Outcomes dont les outils de contrôle de gestion suffisent pour y répondre.

Conclusion

Dans ce papier il était question de montrer comment le contrôle de gestion contribue à la performance organisationnelle. Cette dernière est un concept basique dont sa mesure est possible grâce à plusieurs outils quantitatifs comme qualitatif. Adoptant une démarche qualitative, nous ne saurons sans passer d'une confrontation entre le terrain et la revue pour apporter une réponse à notre problématique.

Notre objectif était de voir comment le contrôle de gestion influence sur la performance organisationnelle au niveau de ces collectivités territoriales basculées dans la phases deux de l'acte 3 de la décentralisation.

Théoriquement, notre travail montre que les acteurs jugent eux même l'importance de ses outils du CDG dans le cadre de la gestion au niveau des collectivités. En effet, il est vrai que le contrôle budgétaire permet de vérifier les écarts et voir si les objectifs ont été atteints ou non là où le reporting permet une remonté des informations. Pour ce qui est du tableau de bord(TDB), ce dernier récapitule des informations de la collectivité pour faciliter la lisibilité des données. Pour le cadre d'analyse nous avons tenté d'éclairer ce qui est à l'origine de ses difficultés et montrer à travers la discussion les logiques de transposition des outils du contrôle de gestion dans le milieu spécifique des collectivités. Cette analyse prouve néanmoins que le rapport entre les acteurs et élus locaux (les objectifs de rendre compte et de réponse à une demande des citoyens) est modéré par la mise en œuvre de nombreux outils du CDG. Sur le plan méthodologique, nous avons opté pour une étude de cas multiple avec une approche par convenance et boule de neige. Dans cette partie, il a fallu en amont assurer que le cas choisi répond aux critères définis (basculément en phase deux de l'acte 3).

La sélection des cas nous a permis de faire une construction d'une typologie de contrôleurs qui participent à l'amélioration de la performance organisationnelle. Ainsi ; le choix des cas multiple effectué nous a permis d'avoir des réponses qui montrent à une bonne organisation de la structure dont les outils de contrôle de gestion. C'est dans ce sens que les acteurs jugent eux même l'apports de quelques outils comme le contrôle budgétaire, le TDB, et le *reporting* dans l'évaluation de la performance organisationnelle. Ainsi, au vu de ces résultats issus du travail de notre recherche, nous pensons avoir répondu à notre question de départ.

Toutefois, notre travail peut présenter des limites liées à la faiblesse de l'échantillon et de données quantitatives qui faciliteraient une démarche qu'altimétrique permettant de vérifier la validité des hypothèses facilitant une généralisation de nos résultats.

Bibliographie

- ALAZARD, C., & SEPARI, S. (2010). *DCG 11 Contrôle de gestion, édition*. DUNOD, 2e édition, Paris.
- Amar, A., & Berthier, L. (2007). Le nouveau management public : Avantages et limites. *Gestion et management publics*, 5, 1-14.

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis [by]*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Harvard Business School Press.
- Bal, M., El Bettioui, R., & Jaouhari, L. (2021). Le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 2(5), 241-257.
- Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
- Berland, N. (2009). *Mesurer et piloter la performance, e-book*.
- Berland, N. (2000). *Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence*.
- BOLLECKER, M., GEORGESCU, I., MARD, Y., MAZOUZ, B., MÉRIADE, L., & TALBOT, D. (s. d.). *Une analyse des effets de proximité sur les pratiques de contrôle de gestion*. Consulté 20 novembre 2023, à l'adresse https://theses.hal.science/tel-03982857/preview/2022UCFAD014_VERDIER.pdf
- BOUQUIN, H. (1981). Le contrôle de gestion dans les années 1980. *Revue Française de Comptabilité*, 514-520.
- Bouquin, H. (2008). Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion? *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 11(Special), 177-191.
- Bouquin, H. (2011a). Les fondements du contrôle de gestion (4e édition mise à jour). Paris: Presses universitaires de France.
- Bouquin, H. (2011b). *Les fondements du contrôle de gestion : Œ Que sais-je? Œ n° 2892*. Presses universitaires de France.
- Boyne, G. A., & Walker, R. M. (2010). Strategic management and public service performance : The way ahead. *Public administration review*, 70, s185-s192.
- Braybrooke, D., & Lindblom, C. E. (1963). *Strategy of decision; policy evaluation as a social process*.
- Burlaud, A. (2008). Réflexions d'un contrôleur de gestion sur l'évaluation de la recherche universitaire. *Accounting and Management Information Systems*.
- Busson-Villa, F. (1999). L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : Le cas des organisations communales. *Revue Finance Contrôle Stratégie*, 2(1), 5-25.

- Callon, M. (2006). Sociologie de l'acteur réseau. *Sociologie de la traduction. Textes fondateurs*, 267-276.
- Callon, M., Rip, A., & Law, J. (1986). *Mapping the dynamics of science and technology : Sociology of science in the real world*. Springer.
- Charpentier, M., Grandjean, P., Rocca, P., & Naulleau, G. (1998). *Secteur public et contrôle de gestion:(pratiques, enjeux et limites)*. Éditions d'Organisation.
- Clarkson, M. B. (2016). *A stakeholder framework for analysing and evaluating corporate social performance*. University of Toronto Press.
- Cornell, B., & Shapiro, A. C. (1987). Corporate stakeholders and corporate finance. *Financial management*, 5-14.
- Courbet, G. (2002). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. *Politiques et management public*, 20(3), 201-207. <https://doi.org/10.3406/pomap.2002.2757>
- d'Aquino, P., & Seck, S. M. (2001). Et si les approches participatives étaient inadaptées à la gestion décentralisée de territoire. *Géocarrefour*, 76(3), 233-239.
- Demeestère, R. (2002). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*. LGDJ.
- Demeestère, R. (2005). Pour une vue pragmatique de la comptabilité. *Revue française de gestion*, 4, 103-114.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence, and Implications. *The Academy of Management Review*, 20(1), 65. <https://doi.org/10.2307/258887>
- Fall, M. C. (2017). *Gestion foncière et décentralisation au Sénégal dans le contexte des acquisitions foncières à grande échelle : Le cas de la commune de Ngnith dans le département de Dagana* [PhD Thesis]. Université Michel de Montaigne-Bordeaux III.
- Fawcett, S. B., Paine-Andrews, A., Francisco, V. T., Schultz, J. A., Richter, K. P., Lewis, R. K., Williams, E. L., Harris, K. J., Berkley, J. Y., & Fisher, J. L. (1995). Using empowerment theory in collaborative partnerships for community health and development. *American journal of community psychology*, 23(5), 677-697.
- Franzese Jr, R. J. (2002). Electoral and partisan cycles in economic policies and outcomes. *Annual review of political science*, 5(1), 369-421.

- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management : A stakeholder perspective*. Boston: Pitman, 13.
- Freeman, R. E., & Evan, W. M. (1990). Corporate governance : A stakeholder interpretation. *Journal of behavioral economics*, 19(4), 337-359.
- Gilbert, P. (1999). La gestion prévisionnelle des ressources humaines : Histoire et perspectives. *Revue française de gestion*, 66-75.
- Girard, C., & Sobczak, A. (2010). Pour une cartographie des parties prenantes fondée sur leur engagement : Une application aux sociétaires d'une banque mutualiste française. *Management Avenir*, 3, 157-174.
- Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M.-H., & Bescos, P.-L. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Montchrestien.
- Glover, J. G., & Coleman, L. (1937). *Maze, Managerial Control*. New York: The Ronald Press Company.
- Gouguet, L. (2018). *Guide de gestion des dunes et des plages associées*. Quae.
- Guthrie, J., & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and management*, 28(6), 361-366.
- Hibbs, D. A. (1977). Political parties and macroeconomic policy. *American political science review*, 71(4), 1467-1487.
- Hill, C. W., & Jones, T. M. (1992). Stakeholder-agency theory. *Journal of management studies*, 29(2), 131-154.
- Hood, C. (1995). Contemporary public management : A new global paradigm? *Public policy and administration*, 10(2), 104-117.
- Huberman, M., & Miles, M. B. (2002). *The qualitative researcher's companion*. Sage.
- Jones, B. D., Baumgartner, F. R., Breunig, C., Wlezien, C., Soroka, S., Foucault, M., François, A., Green-Pedersen, C., Koski, C., & John, P. (2009). A general empirical law of public budgets : A comparative analysis. *American Journal of Political Science*, 53(4), 855-873.
- Lindblom, C. E. (1959). The science of " muddling through". *Public administration review*, 79-88.

- Lorino, P. (2002). *Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliquée aux instruments de gestion*. Groupe ESSEC.
- Lorino, P. (2008). Méthodes de recherche en contrôle de gestion : Une approche critique. *Finance Contrôle Stratégie*, 11, 149-175.
- Marty, F. (2011). *De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés*. LGDJ.
- Maurel, C. (2008). Les caractéristiques du contrôle de gestion au sein des sociétés coopératives de production. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 14(2), 155-171.
- Maurel, C., Carassus, D., Favoreu, C., & Gardey, D. (2014). Characterization and definition of public performance : An application to local government authorities. *Gestion et Management Public*, 2/n°3(1), 23. <https://doi.org/10.3917/gmp.023.0023>
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience : Defining the principle of who and what really counts. *Academy of management review*, 22(4), 853-886.
- Moynihan, D. P. (2006). Managing for results in state government : Evaluating a decade of reform. *Public Administration Review*, 66(1), 77-89.
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations : Towards a wider framework. *Management accounting research*, 5(3-4), 289-299.
- Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public-Le cas du BSC dans l'armée de terre française. *Revue française de gestion*, 41(250), 49-64.
- Post, J. E., Preston, L. E., & Sauter-Sachs, S. (2002). *Redefining the corporation : Stakeholder management and organizational wealth*. Stanford University Press.
- Rajagopalan, N., & Rasheed, A. M. (1995). Incremental Models of Policy Formulation and Non-incremental Changes : Critical Review and Synthesis 1. *British Journal of Management*, 6(4), 289-302.
- Renard, J., & Nussbaumer, S. (2011). *Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration*. Editions Eyrolles.
- Renaud, A. (2013). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(2), 101-132.

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.

Teller, R. (1999). *Le contrôle de gestion : Por un pilotage intégrant stratégie et finance*. Management.

Tomkinson, B. (2004). *Organizational change*. Kogan Page London.

Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives de recherches en gestion*.