

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

FAYE DJIB

WADE MOHAMED EL BACHIR

UCAD/FASEG

djib.faye@yahoo.fr/djib.faye@ucad.edu.sn

bachir.wade@cesag.edu.sn/elbachir@refer.sn

Résumé :

Ayant constaté une prolifération des pratiques non formalisées dans le milieu des collectivités territoriales, nous tentons à travers ce papier, de montrer l'importance des pratiques de contrôle de gestion dans le management de celles-ci. En effet, nous identifions les pratiques de contrôle qui contribuent positivement à la performance de ces organisations décentralisées. En adoptant une démarche méthodologique axée sur une étude exploratoire de type qualitative, nous faisons une recension de la littérature confrontée aux résultats des entretiens conduits dans les communes de la ville Dakar en pleine phase II de l'acte III de la décentralisation pour aboutir aux modèles de pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités. En nous référant aux théories des choix publics et parties prenantes et suivant une approche inductive, nous parvenons à démontrer le rôle joué par les pratiques de contrôle de gestion dans le management des collectivités. En outre, il est à noter l'existence d'un environnement marqué par une absence de lisibilité des budgets, le sous équipement infrastructurel, les limites des ressources humaines disponibles... constituent autant d'obstacles pour la mise en place des outils de contrôle.

Mots clés : *Contrôle de gestion- Collectivité Territoriale- Acte III de la décentralisation - Nouveau Management Public*



XXVIIIe Conférence Internationale de Management Stratégique

Dakar, 11-14 juin 2019

INRODUCTION

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 territoriales², qui a été largement marquée, à l'échelle internationale, par différents mouvements de décentralisation.

Cette politique suppose que l'Etat se désengage et, délègue certaines de ses compétences aux collectivités (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 : les lois Defferre (1982) et Raffarin (2004), ainsi que les deux réformes en faveur de l'intercommunalité, les lois du 6 février 1992 et du 12 juillet 1999 loi Chevènement qui ont engendré de profondes mutations dans le secteur public local.

Pour ce qui est de l'Afrique : le Bénin³ a choisi la division des collectivités sous deux formes avec les communes à statut particulier (commune urbaine) et les communes ordinaires (commune rurale). Le Mali⁴, procède à la création d'un conseil de cercle en fonction du nombre d'habitant.

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

² **Article premier.**- Dans le respect de l'unité nationale et de l'intégrité du territoire, les collectivités locales de la République sont le département et la commune

³ Loi du 07 Aout 2015 portant sur l'organisation Territoriale

⁴ loi n°2017-051 du 02 octobre 2017 portant code des collectivités territoriales

Pour le Sénégal, après l'accession à la souveraineté internationale, ce dernier a choisi un mode de gestion des affaires publiques « bipolaire » basé sur la déconcentration et la décentralisation.

Comme pour le cas de la France, la politique de décentralisation au Sénégal a connu plusieurs réformes au cours de son évolution. La première est l'acte I de 1972 avec une promotion de la déconcentration et la création de communautés rurales. La deuxième est l'acte II de 1996 avec comme ambition de renforcer la proximité et la création de commune d'arrondissement. Aujourd'hui le Sénégal est dans l'ère de l'acte III de la décentralisation adopté depuis 2013⁵ avec comme objectif d'« *Organiser le Sénégal en territoires viables, compétitifs et porteurs de développement durable, à l'horizon 2022* ».

Selon Cannac & Godet, (2001), une bonne gouvernance des collectivités publiques suppose.

- la transparence de l'information,
- la lisibilité des budgets,
- l'évaluation publique des projets *ex ante* (« au préalable » = estimé) et *ex post* (« après les faits » : réalisé),
- la séparation des responsabilités

Il est important de noter qu'avec l'acte III et l'objectif de bonne gouvernance qui la sous-tend, les collectivités territoriales sont en train de s'orienter vers une meilleure adaptation des outils de gestion avec la mise en place des services d'inspections autrement appelé service de Contrôle de Gestion.

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 devenue récurrent dans le discours officiel. Ainsi, les concepts de gestion axée sur les résultats et d'usagers-clients sont devenus récurrents. C'est ainsi que plusieurs auteurs (Meyssonier & al, 1993), se sont intéressés à la question du contrôle de gestion dans les communes.

Le contrôle de gestion peut être défini comme un système de pilotage mis en œuvre par un responsable d'un service en vue d'atteindre des objectifs préalablement fixés, en suivant et en analysant, à la fois en temps réel et ex-post, les réalisations pour en expliquer et en réduire les écarts avec les objectifs (...). Au Sénégal, la mise en œuvre du contrôle de gestion au niveau

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

municipal avance lentement car les communes font face à des obstacles⁶ liés à l'absence d'outils de gestion formalisés, absence de transparence, de lisibilité des budgets, de communication etc. La gestion des communes est combinée avec des pratiques de contrôle de gestion qui se manifestent par des activités d'aide à la décision, des activités de conseil et d'orientation pour l'atteinte des objectifs mais aussi des activités de gestion budgétaire⁷ qui sont toutes considérées comme des pratiques de contrôle de gestion (Sathe, 1983).

Il faut donc signaler qu'au-delà du rôle de surveillance, le contrôle de gestion exerce un rôle de conseil auprès des managers. « *Le contrôle de gestion n'a pas été conçu pour gérer plus serré mais pour croître et réussir* » (Bouquin, 2011). Il est devenu un facteur privilégié de la performance organisationnelle car les fonctions de directions et de contrôle sont indissociables depuis plus d'un siècle (Zimnovitch, 2012).

Ainsi, au vu de tous ces atouts théoriques dont dispose la fonction contrôle et dans un contexte où coexistent plusieurs obstacles (financement, formalisation...), il serait intéressant de voir de façon concrète, le rôle et les pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. En effet, le contrôle de gestion, par rapport à la plupart des autres domaines de la recherche en sciences de gestion, présente une caractéristique importante : son champ est fortement structuré par la réflexion sur une instrumentation et des dispositifs techniques (Lorino, 2008,p.22). Au regard de ces particularités, nous nous posons la question suivante :

Comment le contrôle de gestion participe-t-il au nouveau management des collectivités territoriales au Sénégal?

Cette présente étude vise à définir le rôle du contrôle de gestion dans les pratiques de management des collectivités territoriales. La pertinence de cette étude est d'autant plus nette que l'on s'intéresse à des situations organisationnelles où les principes du contrôle de gestion semblent a priori difficiles à appliquer : secteur public ou non marchand (Hofstede, 1981).

Par ailleurs, la décentralisation, entendue comme technique d'organisation administrative correspond, 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

⁶ (Sané Y, 2016) La décentralisation au Sénégal, ou comment réformer pour mieux maintenir le *statu quo*

⁷ 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)

gouvernement». Elle implique donc un transfert de compétences du niveau central vers les instances locales ou décentralisées.

La population dont le souci est la maximisation de son bien-être et les élus locaux dans leur dynamique de donner des réponses aux besoins des administrés peuvent être contraints par les ressources affectées par l'Etat central ou encore guidé par l'objectif de réélection, ou même tenus par des contraintes particulières relatives à leur affiliation à un parti politique. Il nous paraît donc utile de fonder notre analyse sur la base de la théorie des parties prenantes.

La théorie des parties prenantes constitue une tentative de reformulation de la nature de l'entreprise et cherche à être, à la fois, une théorie managériale et une théorie éthique (Jones & Wicks, 1999). Les acteurs doivent ajuster leurs objectifs de manière à donner à chacun d'eux une part équitable de satisfaction. Nous avons donc jugé opportun que les dirigeants des collectivités doivent juger nécessaire de satisfaire les citoyens de la même manière qu'ils visent à satisfaire l'Etat.

Le présent papier est structuré en trois sections. La première aborde la revue de la littérature, la seconde section présente les choix méthodologique qui ont guidé l'étude empirique. La troisième section est consacrée à la présentation et discussion des résultats.

1. LA REVUE DE LA LITTERATURE

La présence du contrôle de gestion dans les collectivités ne date pas d'aujourd'hui. Dans cette partie, il sera question, à travers la littérature et l'exploration du terrain, de montrer le rôle du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Nous nous sommes focalisés sur les études empiriques relatives au contrôle de gestion dans les entités de services public ainsi qu'aux explorations dans le terrain. Ainsi, empiriquement le rôle du contrôle de gestion sera abordé dans un premier temps avant de revenir sur les caractéristiques de celui-ci dans les communes sénégalaises.

1.1 LE ROLE DU CONTROLE DE GESTION DANS LE MANAGEMENT DES COLLECTIVITES : UNE SYNTHESE DE LA LITTERATURE.

Malgré un constat de la contrainte financière et un certain volontarisme des politiques, plus ou moins influencés par les théories du New Public Management, les tentatives d'adaptation riment avec les facteurs de contingence des collectivités territoriales. Ainsi « deux rôles du contrôleur de gestion sont fréquemment mis en évidence (M. Bollecker, 2007) : le rôle de

vérificateur et teneur de livre d'une part (les francophones parlent des rôles « techniques et de planification ») et le rôle d'aide à la décision d'autre part (ce que la littérature francophone libelle « l'animation- conseil ») (Sathe, 1983 et al) cités par Lambert & Sponem, (2009) ». Eh bien si le contrôleur de gestion est vu comme un vérificateur, il doit « *s'assurer que l'information financière de l'unité est juste et que les pratiques de contrôle interne sont conformes aux procédures et à la politique du groupe – en somme les responsabilités de reporting financier et de contrôle interne* » (Sathe, 1983), c'est le principal rôle de celui que Sathe nomme le « *contrôleur indépendant* » (Sathe, 1983, p.36).

Le rôle d'aide à la décision – *the service role* – présente les managers opérationnels intermédiaires comme les premiers clients des contrôleurs, leur tâche principale étant de fournir aux managers les informations nécessaires à leur autocontrôle (Hopper, 1980, p. 402). Le contrôleur a, ici, une « responsabilité de service au management » (Sathe, 1983). C'est un « contrôleur de gestion impliqué » (Sathe, 1983, p. 35).

Selon Sathe, (1982, 1983), ces deux rôles ne sont pas incompatibles. Dans les organisations où les fonctions d'aide à la décision et de *reporting* financier et de contrôle interne sont conjointement jugées importantes et sous la responsabilité des mêmes individus, le contrôleur de gestion (qualifié alors de « *strong controller* ») doit rester activement impliqué dans les décisions opérationnelles tout en restant indépendant de l'équipe opérationnelle. Il serait donc possible qu'un contrôleur de gestion remplisse simultanément les deux rôles d'aide à la décision et de vérification. Il constate cependant que, dans certaines organisations, le contrôle de gestion est « partagé » (Sathe, 1983, p. 37) : les responsabilités en termes de *reporting* financier et de contrôle interne d'une part et celles liées à l'aide à la décision sont exercées par des individus différents ». (Lambert & Sponem, 2009).

La diversité des rôles attribués aux contrôleurs de gestion se reflète dans la diversité de leurs activités. À ce minimum commun viennent s'ajouter ce qui est parfois présenté comme de nouvelles tâches assignées au contrôleur : les études ponctuelles, la conception et la mise en place de systèmes d'informations particulièrement citées dans les études anglo-saxonnes (Burns, Ezzamel, & Scapens, 1999)⁸.

Plus récemment, Demaret, (2014) révèle de nouveaux profils relatifs au rôle du contrôle de gestion. Pour l'auteur, le rôle et le profil sont liés ; un ou plusieurs rôles peuvent être attribués à un profil. Pour Bampoky & Meyssonier, (2012), la division du contrôle de gestion dans les

⁸ (Lambert & Sponem, 2009)

entreprises sénégalais est lente. Ainsi, comme on le voit dans la typologie ci-dessous, montrer les rôles des contrôleurs de gestion et ceux attendus par leurs interlocuteurs permet de mettre en lumière les objectifs attendus du contrôle.

Tableau 1: La typologie des rôles de contrôleur de gestion

Rôles	Type facilitateur	Types transactionnel
Rôle joué	Très bonne maîtrise opérationnelle, en particulier des outils de gestion. A su construire une fonction de contrôle de gestion cohérente et solidaire, bonne maîtrise opérationnelle, bonne connaissance technique.	Bonne connaissance opérationnel, capacité à utiliser et exploiter les outils de gestions, Pas de maîtrise poussée du compte de résultat ni les notions comptables et financières
Rôle attendu	Excellent dialogue, trop orienté opérationnel, pas encore contradicteur sur la stratégie, trop happé par le quotidien, peu encore améliorer la production, d'analyse synthétiques et éclairantes.	Révèle les dysfonctionnements, pas assez communicantes sur les problématiques de gestion avec les opérationnels, pas assez de conseils, de proposition

Source : Profil relatifs aux rôles et aux contrôleurs de gestion selon (Demaret, 2014)

Par ailleurs, Demaret (2014) précise que ces profils sont influencés par des légitimités d'ordre fonctionnel, normatif, cognitif et pragmatique.

1.2 LES CARACTERISTIQUES DU CONTROLE DE GESTION DANS LES COMMUNES

Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales s'est développé sous l'effet d'évolutions socio-économiques et institutionnelles, mais aussi en raison de la volonté des élus et des fonctionnaires territoriaux.

1.2.1 Les facteurs contextuels favorisant l'émergence du contrôle de gestion dans les collectivités.

La théorie de la contingence apporte une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski & al., 1996.). Les recherches qui s'inscrivent dans ce courant concluent ainsi à l'existence d'une relation entre les caractéristiques des organisations et les attributs des systèmes de contrôle (Chiapello & al., 1996). Selon Fiol (2006), le contenu des outils de contrôle de gestion est fonction de la taille des organisations.

Alors (Jorissen & al, 1997), constatent que les indicateurs de performance non financiers sont plus utilisés par les grandes entreprises 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) ; ce que nous constatons dans le cas des grandes collectivités de la ville de Dakar. Par ailleurs, la structure de propriété est un facteur de contingence assez influant (Ngongang, 2013).

En s'intéressant au champ particulier du contrôle de gestion, ces auteurs ont établi l'influence des objectifs spécifiques et de l'importance des responsabilités des dirigeants sur le niveau global de satisfaction annoncé (Bescos, Cauvin, Langevin, & Mendoza, 2004). Autrement dit que la complexité du SIC augmente avec la diminution du pourcentage d'actions familiales (B. Lavigne & St-Pierre, 2002). Le même auteur ayant déjà montré que la structure de propriété (famille ou pas) constitue un déterminant des pratiques de comptabilité générale (Lavigne, 1999), que la structure de propriété influe sur le contrôle de gestion. Le secteur d'activité aurait un impact sur la pratique du contrôle de gestion. En effet, toutes les organisations n'ont pas les mêmes besoins en information. Certaines plus que d'autres ont besoin des informations actualisées et fiables pour prendre des décisions efficaces.

Le contrôle de gestion territorial se déploie dans un environnement interne défavorable a priori. Différents travaux relatent ses difficultés, en référence aux problèmes rencontrés dans les entreprises de services (Germain, 2004.), et notamment dans celles de services publics. Ils relèvent aussi les difficultés inhérentes aux caractéristiques intrinsèques des collectivités locales, telle que la soumission au politique (Hofstede, 1981), et aux spécificités du secteur public en général : les difficultés de fonctionner avec des objectifs (J. Dupuis, 2015) et les contraintes liées au statut du fonctionnaire territorial (Gaschet, 1997).

Cependant, les Conseils Généraux, comme toutes organisations complexes et décentralisées, cherchent à orienter les différents comportements de leurs personnels, et c'est là une mission de contrôle de gestion (Alain Burlaud & Malo, 1988). La convergence des comportements peut être obtenue par le respect des règles et procédures ; mais, la relative autonomie et le nombre important des acteurs nécessitent un mécanisme parallèle de contrôle organisationnel, le contrôle par les résultats. S'appuyant sur une déclinaison d'objectifs liés au projet de

mandat, le contrôle de gestion, associé au contrôle par les procédures, va permettre une meilleure efficacité et une sécurisation des actes de gestion.

La mise en place de tableaux de bord d'activité constitue le moyen le plus usité pour répondre à ce but. A ce titre, Gilbert (2009) propose d'adapter les tableaux stratégiques issus du *balanced scorecard* 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 paraît problématique.

Simons (1995)⁹ met en évidence deux modalités d'utilisation du contrôle de gestion, non exclusives l'une de l'autre :

- 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 Drucker¹⁰ aux Etats Unis et Octave Gélienier¹¹ 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.

De manière générale, le contrôle de gestion fait partie d'un ensemble plus vaste de pratiques qui permettent de rendre plus prévisible les comportements, que l'on regroupe sous le terme du « contrôle organisationnel ». Ainsi, 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. Le point suivant résume les différents types de contrôle retrouvés dans les organisations.

1.2.2 Le contrôle au sein des organisations

Pour Chiapello (1996), « le contrôle est vu comme toute influence créatrice d'ordre, c'est-à-dire d'une certaine régularité ». Autrement dit, le contrôle est un dispositif mis en place pour s'assurer qu'une action est exercée dans un sens souhaité. Il existe plusieurs typologies des modes de contrôle au sein des organisations. Parmi les plus connues, on peut citer, selon

⁹ Simon R., 1995 levers of control: how managers use innovative control systems to drive

¹⁰ Drucker P., 1975, La nouvelle Pratique de la direction des affaires, economica, Paris.

¹¹ Gélienier O., 1868, Direction participative par objectifs Edition Homme et Technique

Chiapello, (1996), celle de Berle, (1930), [Market, bureaucracies and clans] et celle d'Hofstede, (1981), [routine, essais-erreurs, expert, intuitif, jugement, politique], ainsi que la typologie fondatrice d'Anthony (1965) [contrôle opérationnel, contrôle de gestion, planification stratégique]. Pour leur part, Löning et al, (2013) distinguent que :

- « le contrôle stratégique qui 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 qui 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 ».

Pour Ouchi, (1979), on distingue le contrôle des résultats et le contrôle des comportements ; ainsi, il propose 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.

Le contrôle s'effectue alors principalement 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.

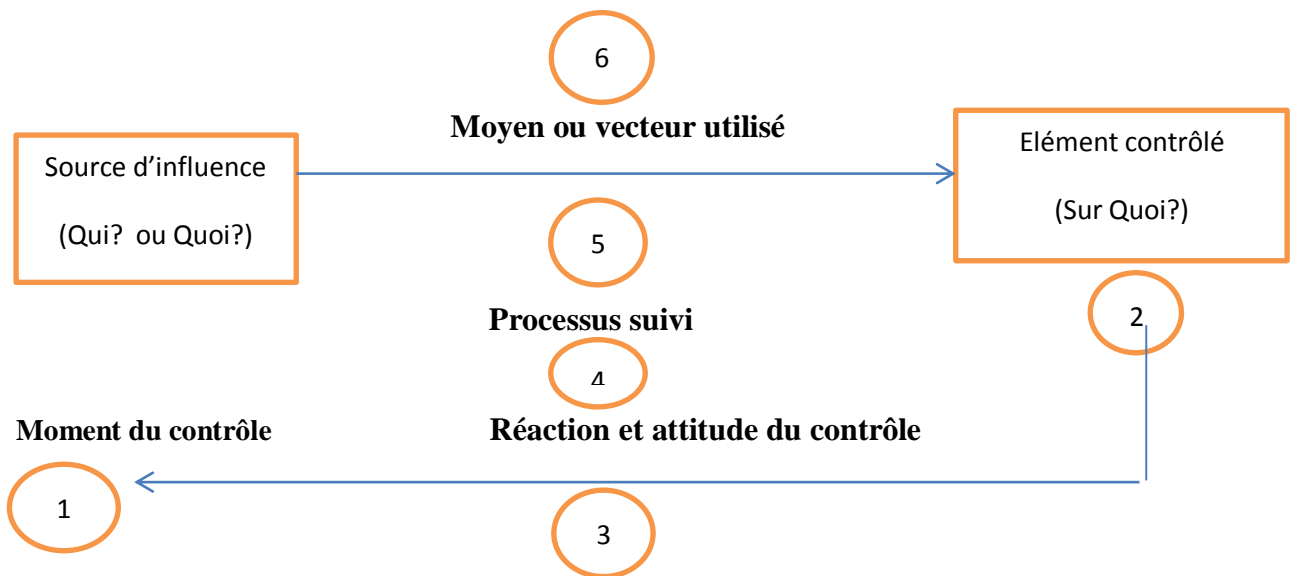
Ainsi, Chiapello, (1996) caractérise les modèles non cybernétiques comme : modèle politique (Crozier & Friedberg, 1977) ou modèle de la poubelle (Cohen, March, & Olsen, 1972) par exemple :

- i) contrôle intuitif : l'intuition s'applique uniquement aux actions à mettre en œuvre pour atteindre des objectifs qui sont clairs et mesurables,
- ii) contrôle par jugement: le jugement s'applique aux actions comme à l'évaluation des outputs qui est ambiguë. Les objectifs sont clairs néanmoins,
- iii) contrôle politique : tout est ambigu, les objectifs, la mesure des outputs, le choix des actions possibles, etc.

Par ailleurs Chiapello, (1996), fait un parallélisme avec l'approche (d'Hopwood,1974), pour parler de contrôle pour la résultante de l'ensemble des influences à l'œuvre, et de mode de

contrôle pour définir les facteurs d'influence particuliers. Ainsi l'auteur d'écrit un facteur d'influent à travers les six éléments représentés dans le figure ci-après.

Figure 1 : La notion de mode de contrôle selon chiapello,



Source : (Chiapello, 1996)

1.2.3 Le contrôle des finances dans les mairies: Une absence de cohérence et de formalisation.

Le terme contrôle recouvre deux aspects : la vérification et la maîtrise, dont on retrouve les modalités dans le contrôle de gestion (Löning et al., 2013). Très souvent, on constate une absence de contrôle sur les finances communales dans les mairies moins importantes au Sénégal : personne ne porte un regard critique sur ces problèmes de contrôle.

En général, le receveur ne possède pas les éléments que détiennent les bureaux de la mairie pour apprécier la situation financière : en particulier il ne connaît point les engagements de la mairie, et ignore tout de la comptabilité administrative qui, en principe, doit être tenue en permanence. Le plus souvent, il se borne à exercer un contrôle de régularité, faute de moyens d'informations et de personnel ». Alors qu'en réalité, ce n'est pas à lui qu'il appartient de « contrôler » la gestion et à suggérer les décisions de réorganisation des services. Cependant, à la Mairie même, aucun contrôle général n'est exercé : le service comptable s'intéresse essentiellement à la gestion quotidienne, cherchant à obtenir la régularité formelle des opérations, à éviter tout conflit avec le receveur (Caritey, 1965) .

En d'autres termes on constate que toutes les décisions viennent du maire qui donne l'ordre de décaissement au directeur du trésor. En effet, après le conseil, le maire donne l'ordre au comptable qui transmet l'information au trésor avant d'effectuer le financement. Il est important de regretter que ce financement va suivre le canevas décliné par le maire de la commune parfois sans respecter les priorités. Pour un tel constat, il apparaît une malversation dans la gestion des municipalités faute de moyens suffisant pour la mise en place des outils efficaces pouvant atténués ces pratiques.

Certes, les collectivités ne sont pas équipées techniquement pour assurer de tels contrôles, mais elles pourraient opérer les vérifications nécessaires aux services du Trésor ou à la Direction des Inspections Générales d'Etat (IGE). Cette absence du contrôle entraîne souvent des déboires financiers qui influencent sur le management.

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

Dans cette partie, nous essayons d'exposer le cadre d'analyse sur lequel nous nous appuyons d'une part et les méthodes, outils que nous utilisons pour analyser le rôle du contrôle de gestion d'autre part. Ceci se répercute sur le processus de recherche, en mettant l'accent sur les données et les informations, en termes de type de données, de source des données et des moyens d'analyse.

2.1. CADRE D'ANALYSE :

Le cadre d'analyse pour ce travail se porte sur la théorie des choix publics et la théorie des parties prenantes.

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), « le public choice » n'est autre chose qu'un essai de formulation d'une théorie générale de l'Economie Publique qui permette 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, décisions 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, et il est difficile d'envisager une continuité dans les pratiques de gestion, ou tout au moins une cohérence parfaite lors des changements de majorité. Cette logique n'est pas, à ce jour, unifiée dans un cadre théorique parfaitement homogène. Des voies différentes, aux résultats parfois contradictoires, coexistent.

En revanche, selon la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976)¹², les conflits vont naître au sein des mairies car, 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. Pour clarifier en quelques sortes la finalité de la commune, on peut considérer que 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. Comme le signale (Meyssonnier, 1993), « la satisfaction des électeurs ne tient pas uniquement à des facteurs objectifs matériels ; la fonction de préférence des citoyens est elle-

¹² 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.

même difficile à cerner ». Dans notre contexte, l'exploration montre que le citoyen « lamda » n'a pas été informé de ces prérogatives vis-à-vis de sa commune. Néanmoins l'article 6 du code des collectivités stipule que : « *Tout habitant ou contribuable a le droit de demander, à ses frais, communication, de prendre copie totale ou partielle des procès-verbaux du conseil départemental ou du conseil municipal, des budgets et des comptes, ainsi que des arrêtés pris par l'autorité locale.* » Il devait en tout cas être au chevet de la gestion municipale pour lutter efficacement dans le recouvrement des impôts locaux, à la gestion des voiries etc.

b. La théorie des parties prenantes :

La nouvelle citoyenneté affirmée par les autorités 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**) au Sénégal 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 **stakeholder theory** ou théorie des parties prenantes est également devenue la référence théorique dominante dans l'abondante littérature (principalement anglo-saxonne) 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'entreprise et cherche à être, à la fois, une théorie managériale et une théorie éthique (Jones & Wicks, 1999).

De façon générale, 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. Il semble que (Ansoff, 1968) soit 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 satisfaire les citoyens de la même manière qu'ils visent à satisfaire l'Etat. Comme le soulignent Post, Lawrence, Weber, & SJ,(2002) 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 que 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. Par ailleurs, il faut noter que des outils comme le budget ou le tableau de bord 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 choix des indicateurs d'autant plus que le but des collectivités locales n'est pas nécessairement la recherche de profit mais plutôt une satisfaction vis-à-vis des citoyens. Sur le plan politique, l'approche par les parties prenantes facilite la conduite participative de l'action publique. Il est donc important de noter à ce jour qu'aucune organisation ne semble être développée sans l'implication de ses ressources humaines. Un bon management des collectivités locales dépend inéluctablement d'une synergie entre ses parties prenantes. Ainsi le contrôle de gestion a pour mission de faciliter cette synergie entre les différentes parties prenantes.

c. Les propositions de recherche

Pour permettre à la commune d'assumer pleinement sa mission de service public, nous élaborons une proposition principale qui fait apparaître deux sous-propositions.

P1 : Le contrôle de gestion est un outil incontournable qui facilite la résolution des obstacles dans le management des collectivités territoriales.

Sp1 : Le contrôle de gestion joue d'une part le rôle d'orientation, de lisibilité des budgets et stratégie politique et d'autre part un rôle d'aide à décision et facilite l'apparition des malversations dans le management communal.

Face à un monde en profonde mutation, les changements organisationnels deviennent de plus en plus récurrents. Dans le cas des organisations publiques comme les collectivités plus particulièrement les communes, les charges deviennent de plus en plus nombreuses avec la mise en place de la communalisation intégrale. Ce phénomène se traduit parfois par un épuisement des ressources budgétaire des collectivités sans augmentation conséquente de subvention ou de ressource additionnel. Pour un tel constat le contrôle de gestion se décline à travers ses outils comme une opportunité pour déclencher des stratégies vertes dans ces organisations (Renaud, 2013). En effet, le contrôle de gestion se déploie à travers ses outils pour instaurer une politique de communication interne et externe au sein commune.

Sp2 : Les pratiques de contrôle de gestion dans les communes se manifestent par un contrôle routinier des activités, la vérification du respect des normes par rapport aux objectifs, des procédures et conformités, mais aussi par la mise en œuvre des outils (TDB, SI) facilitant la communication interne et externe.

Cependant, nous avons constaté des pratiques de contrôle de gestion comme étant une simple activité dans les mairies moyen importantes. Mais aussi avec les grandes mairies le contrôle de gestion est considéré comme des fonctions.

2.2 LA DEMARCHE METHODOLOGIQUE

Pour cette étude, nous adoptons une démarche méthodologie qui s'inscrit dans une posture de recherche qualitative. Elle est basée sur une étude exploratoire réalisée à partir des observations, des entretiens semi directifs et de la revue documentaire.

✓ Tableau indiquant les mairies ayant répondu au guide

Identification mairie	Profil de l'interviewé	Nbre service/	Budget	Population	Nbr élus
--------------------------	------------------------	------------------	--------	------------	-------------

		départ			
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

Le Sénégal compte par ailleurs 599 collectivités locales : 42 départements, 552 communes (167 urbaines, 385 rurales) et 5 communes-villes¹³.

Le recours à cette méthode qualitative est particulièrement adapté lorsqu'il faut repérer dans des textes de lois, la présence d'éléments caractéristiques, en l'occurrence des éléments liés à l'environnement (Ndjetcheu, 2016). Une telle orientation de la recherche, qui n'est pas exempte de biais méthodologiques, permet néanmoins d'induire les premiers résultats pouvant faire l'objet ultérieurement d'une validation sur une plus grande échelle par des observations et des interviews sur les différents acteurs impliqués dans les processus de contrôle de gestion (Bollecker & Niglis, 2006).

Nous nous situons pour le cadre analytique de notre étude dans une approche inductive avec une position épistémologique constructiviste pour laquelle 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,

¹³ Selon les dispositions de la loi n° 2013-10 du 28 décembre 2013 portant Code général des Collectivités locales apportée des modifications dans la circonscription administrative

Easterby-Smith, & Thorpe, 2000). Parler des Pratiques de contrôle de gestion implique de s'intéresser à l'individu et son rapport aux organisations.

De ce fait, seul la position épistémologique constructiviste peut être mobilisable si on veut donner du sens à la pratique de contrôle de gestion dans les communes au Sénégal (un des enjeux principaux de ce papier). En effet, « *pour la plupart des constructivistes, l'hypothèse ontologique est remplacée par l'hypothèse phénoménologique* » (Gratacap, Le Flanchec, & de Boissieu, 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 constitue le paradigme scientifique de cette recherche. Elle participe d'un choix délibéré de placer l'individu / sujet au centre de la réflexion. La démarche a permis de remplir les conditions de saturation sur des observations réalisées dans des conditions différentes.

Ce qui a permis de mettre en évidence les différentes pratiques similaires aux pratiques de contrôle de gestion et d'analyser le rôle des pratiques de contrôle de gestion dans le milieu des collectivités.

3. PRESENTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS

Dans cette partie, il est question de présenter et d'analyser les premiers résultats obtenus.

3.1 CONTROLE DE GESTION DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

Le contrôle de gestion à travers ces outils constitue une dimension non négligeable dans les collectivités car il participe vivement au management communal à travers ses outils.

✓ 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. Toutefois, nous avons constaté que le contrôle budgétaire dans les trois communes est géré par le service dit d'inspection dont le rôle est de contrôler les autres services.

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, 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 avec une évaluation mensuel préparé par le RAF ou le contrôleur de gestion dans les collectivités avec service de contrôle de gestion. Les budgets sont souvent utilisés plus comme des éléments prévisionnels dans le cadre d'un plan d'activité à un an. Il est ainsi un véritable système de l'exploitation de l'institution municipale.

« 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 ». Monsieur DP.

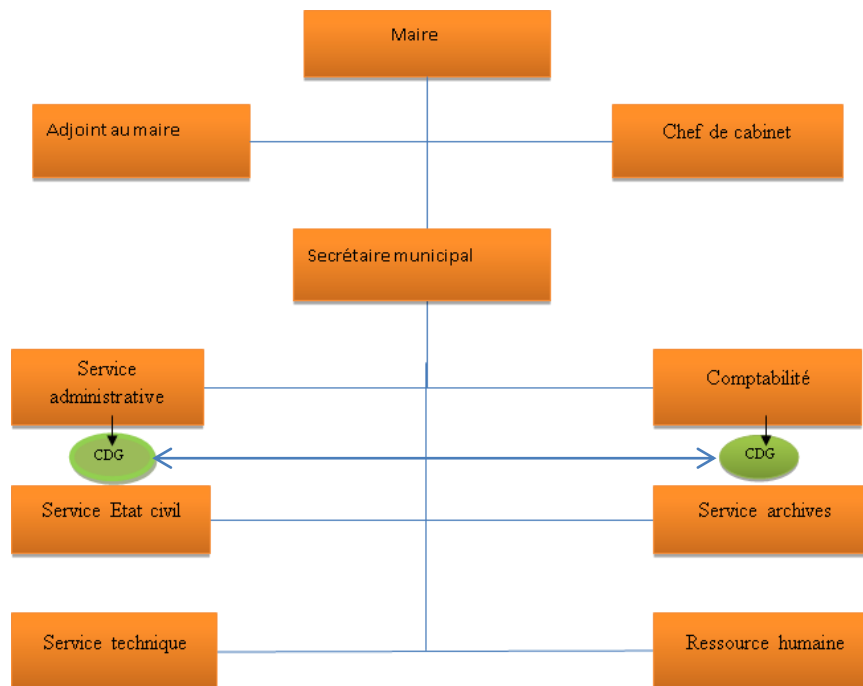
La mairie de médina où il n'y'a pas contrôleur, on note seulement des activités liées aux pratiques de contrôleur de gestion. Contrairement aux deux autres collectivités, les fonctions dédiées aux postes de contrôleur sont bien présentes dans leurs organigrammes. C'est ainsi qu'un autre agent municipal souligne l'apport du contrôle dans la gestion des affaires municipales. Il postule notamment dans le cadre des débats d'interview que :

« 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 ». Même si nous avons remarqué une faible utilisation des outils de calcul de coût, le budget qu'elles exécutent reste très lisible à leurs yeux.

De ce constat, il est admis que nos résultats convergent avec ceux de (Maurel, 2007) qui postulent que les pratiques de contrôle de gestion sont définies en tant qu'activité surtout dans les petites communes alors que dans les grandes communes les pratiques sont définies en tant que fonction (Maurel, 2007).

Cependant, nous avons aussi constaté une défaillance au niveau du rattachement du contrôleur dans l'organigramme de certaines communes. La figure ci-dessous en est une illustration parfaite de l'organigramme retrouvé dans l'une des mairies étudiées.

✓ **Organigramme de la mairie :**



Source : Auteurs

Dans ce type d'organigramme où la fonction contrôle de gestion est rattachée soit au service comptable ou soit au service administratif et financier, on voit nettement que le contrôleur n'a qu'une fonction opérationnelle. Paradoxalement, lorsqu'il est dans la fonction opérationnelle lié aux services financiers, il se limite à une mesure de performance financière. Et quand il est au service comptable son rôle est confondu avec celui du comptable de la mairie. Dans tous les cas nous avons remarqué un amoindrissement du rôle du contrôle de gestion qui est en principe au-delà de ces dimensions.

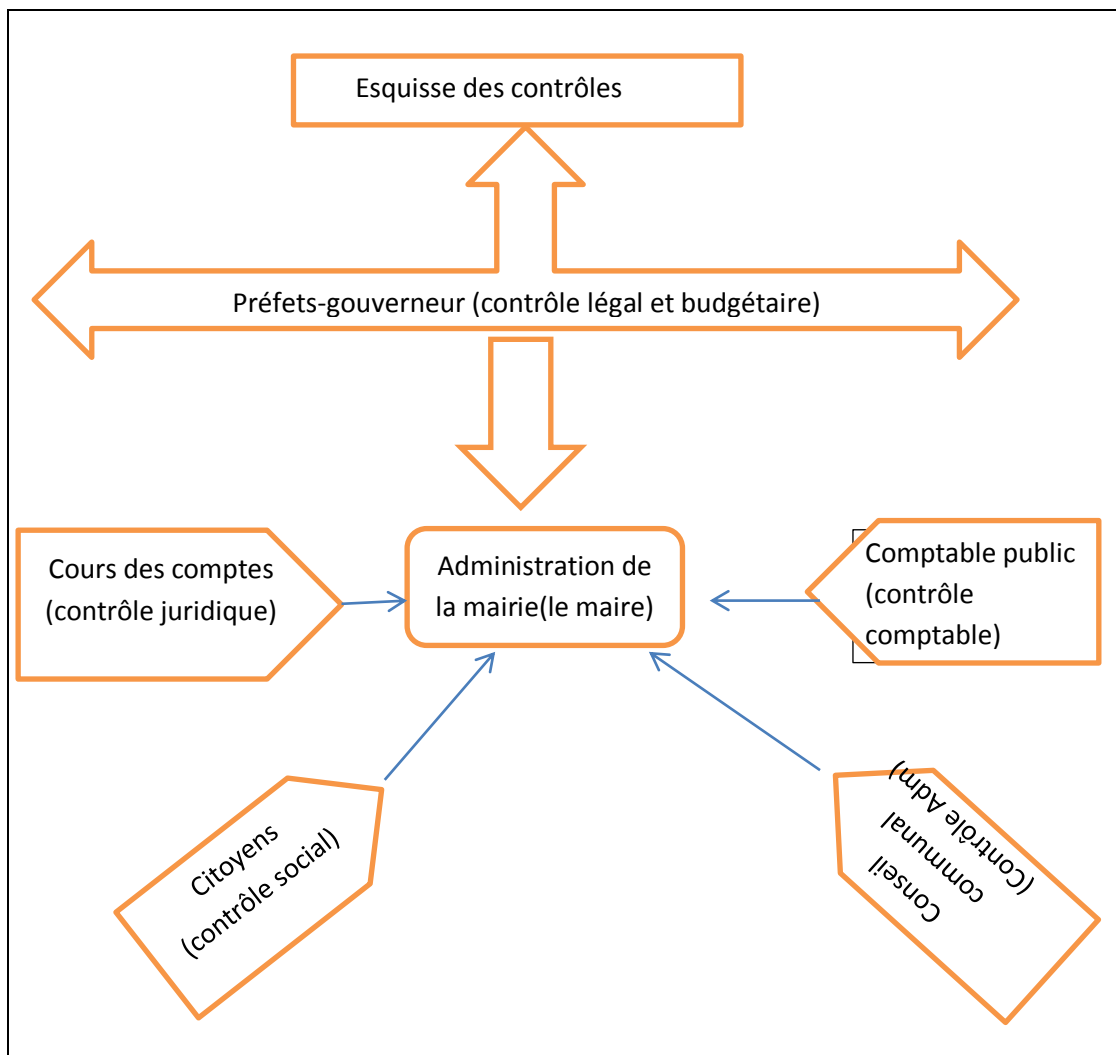
Toutefois, en s'inspirant de Rosnay, (1975), dans une composante analytique, « la fonction contrôle de gestion » est proche des services financiers. Nous pouvons donc penser que dans une proximité avec les services financiers, le contrôleur de gestion se focalise uniquement sur les éléments financiers et analytiques de l'activité de la collectivité. De plus, la considération des interactions prend uniquement en compte l'aspect financier, dans sa précision du détail d'analyse de la rentabilité des services publics (Charpentier, Grandjean, Rocca, & Naulleau, 1998).

Par ailleurs, pour Rey, (1991), une « fonction contrôle de gestion territoriale » recherche de l'oxygène et non une asphyxie dans un seul service en étant dépendante ou cantonnée à des indicateurs uniquement financiers. « Elle doit se situer en dehors des contraintes de

production et de jeux de pouvoir dans l'organisation. Le service financier joue un rôle financier. Il doit se situer en position de conseil rattaché à DGS » (Rey, 1991).

Ainsi, nous allons décliner les quelques formes de contrôle retrouvés dans les mairies étudiées.

iv) Schéma récapitulatif des procédures de contrôles dans les collectivités



Source : Auteurs

Ainsi définit, l'administration de la mairie doit respecter cette architecture de contrôle pour être efficace.

Néanmoins, il est admis que certaines formes de contrôle représentent le dispositif interne mise en œuvre en sein de la collectivité territoriale elle-même dans le sens de la maîtrise de gestion. « Il résulte de la vision de la collectivité et s'orienter vers la mise en œuvre des

politiques locales dans le sens du bien-être de la population. Ceci se traduit par l'exécution quotidienne des tâches sur la base du respect des procédures existantes. Implicitement, il faut mentionner le contrôle exercé par le conseil communal sur le maire. Ceci peut même conduire dans certains cas à la destitution du maire en cas de fautes graves ».

Le conseil municipal, composé de conseillères et de conseillers municipaux élus pour cinq ans au suffrage universel direct, conformément au Code électoral, est l'organe délibérant de la commune. Ainsi, Il existe des contrôles citoyens qui sont exercés par la population. La loi fait obligation aux communes de créer les conditions pour permettre aux citoyens d'avoir accès aux informations utiles afin d'exercer leurs prérogatives de contrôle. Et à partir de ce moment, la collectivité va enregistrer une bonne relation avec ses parties prenantes.

Par la suite nos observations font apparaitre des outils traditionnels (budget, contrôle budgétaire) et modernes (reporting, ABC...) qui sont nettement renforcés par les textes encadrant le fonctionnement des collectivités. Dans cette perspective, les outils traditionnels et modernes facilitent la transparence et le mécanisme d'allocation de ressources aux communes.

Il également constaté l'intervention de l'inspection générale d'Etat qui effectue le contrôle des finances publiques sous forme d'inspection ce qui renvoi à la notion de contrôle routinier (Hofstede, 1981). L'auteur explique que « le contrôle routinier fonctionne au sein des entreprises selon des modèles cybernétiques par les contrôles routiniers, le contrôle par expert, le contrôle par essais et erreurs ». Pour observer un bon management, les acteurs exécutent des règlements et procédures voire automatisation pour vérifier la cohérence de leurs actions.

Nous confirmons pour cet effet que nos résultats convergent vers ceux de Sathe (1983) sur le rôle du contrôle de gestion dans les organisations. Pour l'auteur, « le contrôleur de gestion joue d'une part le rôle de vérificateur et d'autre part le rôle d'aide à la décision » (Sathe, 1983 p.31&35). Par contre, pour Hopwood, (1974), les contrôles administratifs se basent sur les règles et procédures.

Nonobstant ce constat, il est admis que dans un environnement évolutif, les dirigeants des collectivités sont appelés à bien gérer et à faire des choix stratégiques qui guident leur management. « Ces choix ne correspondent pas toujours à une décision ferme définitive, mais à l'émergence d'un consensus au sein du groupe interne ainsi que les acteurs externes de la collectivité ». Néanmoins, le contrôle de gestion a aussi pour mission de mesurer

l'accountability. Il met en exergue la responsabilité des autorités élues devant les citoyens. Dans ce cas le contrôle de gestion cherche à établir une synergie entre les acteurs de la décentralisation pour réussir sa mission.

Le contrôle de gestion est donc multiforme et répond à plusieurs problèmes pour contribuer à la performance de la Mairie. Le point suivant fera un récapitulatif des différents rôles qui découlent des pratiques de contrôle retrouvées dans les communes étudiées.

3.2. LE ROLE DU CONTROLE DECOULANT DES PRATIQUES OBSERVEES :

Le contrôleur de gestion est logé dans le bureau contrôle de gestion interne et effectue un travail à la chaîne dans les Mairies. Dans le bureau de contrôle des dépenses où se trouvent des membres du DAF, le contrôleur, en collaboration avec cette direction s'effectue un travail d'autocontrôle pour pallier certaines pratiques. Les membres du bureau contrôle de gestion appuient aussi le DAF dans l'évaluation des coûts avec usant une comptabilité d'engagement au détriment de la comptabilité de gestion qui reste faiblement utilisée dans les Mairies (Gibert, 1995). Le chargé de contrôle effectue également une vérification entre les résultats de service ainsi que les objectifs de départ pour déceler les malversations.

Néanmoins, on constate que le contrôleur donne des conseils et oriente les acteurs dans le but de réaliser les objectifs fixés. Il a pour rôle entre autre de faire des suivi-évaluations sur la réalisation des objectifs et contrôle le respect des normes et procédures dans le fonctionnement des services.

Dans ce constat, le contrôle de gestion facilite l'évaluation de l'impact des politiques publiques dans la direction. Il permet également de voir si l'objectif fixé est-il attendu 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.

Cependant, il existe des contrôles externes comme l'IGE ou l'OFNAC qui interviennent pour s'autosaisir des malversations graves ou fausses écritures dans la gestion des Mairies comme ce fut le cas de la caisse d'avance¹⁴ de 2017 avec la mairie de Dakar.

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 contrôles

¹⁴ DECRET n° 2003-657 du 14 août 2003 relatif aux Régies de Recettes et aux Régies d'Avances de l'Etat.

effectués au sein de la collectivité, nous affirmons l'existence de plusieurs formes de contrôles dans les collectivités ; ce qui justifie la multidimensionnalité du concept (Otley, 1999).

Cependant nos résultats sur l'existence des différences dans les pratiques de contrôle convergent vers ceux de Bampoky & Meyssonier (2012). Néanmoins, nous avons constaté que le contrôle de gestion dans les collectivités étudiées n'est pas l'apanage du contrôleur. En effet, le contrôle de gestion, en tant qu'instrument de management des organisations devrait être très rependu et usité dans le cas actuel dans une optique d'efficacité des politiques publiques. Cette recherche a donc de sens dans la mesure où les collectivités territoriales ont à charge de mettre en œuvre ces politiques publiques 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 en pleine phase II de l'acte III afin d'analyser la contribution des pratiques de contrôle de gestion. Ceci nous a été utile dans le cadre de notre étude. Nous montrons ainsi que 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 nous ne manquerons point de porter un regard critique sur l'efficacité de ces contrôles.

Référence bibliographique

- 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.
- Berle Jr, A. A. (1930). Corporate powers as powers in trust. *Harv. L. Rev.*, 44, 1049.
- Bescos, P.-L., Cauvin, E., Langevin, P., & Mendoza, C. (2004). Critiques du budget: une approche contingente. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 10(1), 165–185.

- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion: état de l'art et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 13(1), 87–106.
- Bollecker, M., & Niglis, P. (2006). La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion. *COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION (S)*, CD–Rom.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion: Ğ Que sais-je? Ğ 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*.
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (1999). MANAGEMENT ACCOUNTING CHANGE in the UK. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 77(3), 28–30.
- Cannac, Y., & Godet, M. (2001). La «bonne gouvernance». L'expérience des entreprises, son utilité pour la sphère publique. *Futuribles*, (265), 41–50.
- 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.
- Charpentier, M., Grandjean, P., Rocca, P., & Naulleau, G. (1998). *Secteur public et controle de gestion:(pratiques, enjeux et limites)*. Éditions d'Organisation.
- Chiapello, E. (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.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Samuel S. (1996) „Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories”, *Journal of Management Accounting Research*, - Recherche Google. (n.d.). Retrieved September 17, 2018, from Crozier, M., & Friedberg, E. (1977). *L'acteur et le système*.
- Demaret, J. (2014). *Le processus de construction de légitimité des contrôleurs de gestion* (PhD Thesis). Université François Rabelais-Tours.
- 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 cœur 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.
- Germain, C. (2004). *La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME*. 20.
- Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et Management Public*, 13(3), 203–224.
- 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.
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401–411.
- Hopwood, A. G. (1974). Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation. *The Accounting Review*, 49(3), 485–495.
- 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.
- 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.
- Lambert, C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation* (PhD Thesis). Université Paris Dauphine-Paris IX.
- Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie.
- Lavigne, B., & St-Pierre, J. (2002). Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière. *6° Congrès International Francophone Sur La PME*.

- Lavigne, M. (1999). *The economics of transition: from socialist economy to market economy*. Macmillan International Higher Education.
- 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.
- Lorino, P. (2008). Méthodes de recherche en contrôle de gestion: une approche critique. *Finance Contrôle Stratégie*, 11, 149–175.
- 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.
- Meyssonnier, F. (1993). Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales. *Politiques et Management Public*, 11(1), 129–145.
- Ndjetcheu, L. (2016). Decentralisation and tax interactions between actors: what lessons the Cameroonians experience? *International Journal of Critical Accounting*, 8(2), 166–178.
- Ngongang, D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *La Revue Gestion et Organisation*, 5(2), 113–120. <https://doi.org/10.1016/j.rgo.2013.12.005>
- Nobre, T. (2001). *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.
- Post, J. E., Lawrence, A. T., Weber, J., & SJ, J. W. (2002). *Business and society: Corporate strategy, public policy, ethics*. McGraw-Hill/Irwin.
- Renaud, A. (2013). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(2), 101–132.
- Rey, J.-P. (1991). *Le contrôle de gestion des services publics communaux*. Dunod.
- ROSNAY, J. (1975). DE., 1975. Le microscope: vers une vision globale. Paris: Editions Du Seuil.
- Sathe, V. (1983). The controller's role in management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48.
- 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.
- Zimnovitch, H. (2012). La revue des livres. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 18(1), 183–192.