



Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion

**Laboratoire de Recherche en Management, Finance et Économie Sociale –
LAREMFES**

**Thèse pour l'obtention du Doctorat
en Sciences Economiques et Gestion**

Sous le thème :

**Le système d'information comptable pour
une gouvernance financière locale :
Cas de la commune de Fès**

Présentée et soutenue par :

Youssra DKIER

Sous la direction du professeur :

Abdelaziz BADIS

Membres de jury :

M. Abdelaziz BADIS	PES FSJES-Fès	Président
M. Abdelkarim MOUSSA	PES FSJES-Fès	Suffragant
M. Abdelali LAHRACH	PES FSJES-Meknès	Suffragant
M. Said BENHMIDA	PH FSJES-Fès	Suffragant
M. Mohamed Rédouane BEGDouri ACHKARI	Trésorier Régional- Fès	Suffragant
M. Mohammed HANIDA	Expert-Docteur en SC.ECO.G	Suffragant

Année universitaire : 2019/2020

Dédicace

Je dédie mon travail :

A MA TRES CHERE MERE

Source inépuisable de tendresse, de patience et de sacrifice. Ta prière et ta bénédiction m'ont été d'un grand secours tout au long de ma vie. Quoique je puisse dire et écrire, je ne pourrais exprimer ma grande affection et ma profonde reconnaissance.

A MON TRES CHER PERE

De tous les pères, tu es le meilleur. Tu as été et tu seras toujours un exemple pour moi par tes qualités humaines, ta persévérance et ton perfectionnisme. En témoignage des années de sacrifices, de sollicitudes, d'encouragement et de prières, j'espère avoir réalisé l'un de tes rêves et que tu trouves le fruit de tous tes efforts dans ce travail. Aucune dédicace ne saurait exprimer mes respects, ma reconnaissance et mon profond amour.

A MES FRERES MOAAD&MED

Je ne saurai traduire sur du papier l'affection que j'ai pour vous, vous étiez toujours là. Je vous dédie ce travail en témoignage de ma profonde affection en souvenirs de notre indéfectible union.

A MA SŒUR SALMA

Tu as été à mes côtés pendant toutes les étapes de ce travail, je t'en suis très reconnaissante. Aucune dédicace ne peut exprimer la profondeur des sentiments fraternels, d'amour et d'attachement que j'éprouve à ton égard.

A MES BELLES SŒURS

Vous m'avez toujours écouté attentivement et aidé inlassablement, j'espère que ce travail pourra vous exprimer mon profond respect.

A TOUTE MA FAMILLE ET A TOUS MES AMIS

Remerciements

Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué au succès de mon travail de recherche.

Je voudrais dans un premier temps remercier, mon directeur de thèse **M. BADIS.A** pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils, qui ont contribué à alimenter ma réflexion pour aboutir ce travail de recherche. C'est pour moi un grand honneur de vous voir présider cette thèse. Ce travail est une occasion pour moi d'apprécier vos qualités humaines et professionnelles. Qu'il me soit permis de vous remercier et de vous exprimer mon estime et profond respect.

Je tiens à remercier les honorables membres de jury pour avoir accepté de participer à mon jury de thèse et pour votre participation scientifique ainsi que le temps consacré à ma recherche. J'ai été touché par la bienveillance et la sympathie avec laquelle vous m'avez accueilli. Veuillez accepter ma profonde gratitude pour l'aide considérable que vous m'avez apporté.

Je tiens à remercier particulièrement **M.MOUSSA.A** pour toutes nos discussions et ses conseils qui m'ont accompagné tout au long de mon cursus. Il m'est impossible d'oublier **M.HANIDA.M** pour son aide précieuse pour ma recherche bibliographique. Il a toujours fait tout son possible pour m'aider.

Une pensée particulière va à tous les professeurs du laboratoire de recherche en Management, Finance, et Economie Sociale de Fès. Durant nos années d'étude, nous avons eu la chance de vous avoir comme enseignants, permettez-moi de vous témoigner mon respect et mon estime les plus sincères.

Je tiens à exprimer ma gratitude à tous les cadres de la TGR et de la Commune de Fès, qui m'ont aidé de près et de loin, à remplir le questionnaire de recherche. Ils ont consacré leurs temps afin de nous écouter et de s'intéresser à la portée pratique de ce travail.

A titre personnel, mes remerciements vont à mes parents qui m'ont tracé la voie à suivre. Leur soutien dans tous les sens du terme a été inestimable. Tous les mots du monde ne sauraient exprimer l'immense amour que je porte, ni la profonde gratitude que je vous témoigne pour tous les efforts et les sacrifices que vous n'avez jamais cessé de consentir pour mon instruction et mon bien-être.

Résumé

Les finances publiques ont connu des changements à travers la nouvelle réforme de comptabilité publique qui a connu le passage d'un système financier public fondé sur la logique de moyens et de répartition des crédits vers un nouveau système qui privilégie la gouvernance, la performance, les résultats, la responsabilisation et la reddition des comptes.

Ce nouveau système financier public devrait englober l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements et entreprises publics et les organismes de retraite et de prévoyance sociale.

Outre, cette réforme nous a permis de mettre le point sur le concept du système d'information comptable qui est peu utilisé dans le système financier public, et plus précisément dans les collectivités territoriales. Alors que la mise en place de ce système au sein des entreprises privées a donné des résultats plus que satisfaisants et a fait preuve d'un rôle considérable, ce qui amène que la présente recherche se veut vers une approche réaliste de ce que pourrait devenir le système d'information comptable en partant des acquis de la décentralisation et en tenant compte des nouveaux enjeux de gouvernance issus de la nouvelle constitution de 2011.

Mots clés : Système d'information comptable, Gouvernance financière, Collectivités territoriales, Responsabilisation, Transparence.

Abstract

Public finances have undergone changes through the new reform of public accounting, which has seen the transition from a public financial system based on the logic of means and distribution of credits towards a new system that favors governance, performance, the results and accountability.

This new public financial system should include the State, local authorities, public establishments, pension and social security institutions.

In addition, this reform allowed us to update the concept of the accounting information system that is little used in the public financial system, and more specifically in the local authorities. While the implementation of this system within private companies has yielded more than satisfactory results and has shown a considerable role, this brings the present research towards a realistic approach of what could become the accounting information system based on the achievements of decentralization and taking into account the new governance issues stemming from the new constitution of 2011.

Key words: Accounting Information System, Financial Governance, Local Authorities, Accountability, Transparency.

Liste des abréviations

ACP : Analyse par Composantes Principales

AFE : Analyse Factorielle Exploratoire

CT : Collectivités Territoriales

BGE : Budget Général de l'Etat

CI : Contrôle Interne

CMD : Contrôle Modulé de la Dépense

CST : Comptes Spéciaux du Trésor

DGCL : Direction Générale des Collectivités Locales

FMI : Fonds Monétaire International

IIA : Institute of Internal Auditors

GID : Gestion Intégrée des Dépenses

GIR : Gestion Intégrée des Recettes

KMO : Kaiser-Meyer-Olkin

NPM : New Public Management

NGP : Nouvelle Gestion Publique

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique

OMD : Objectifs du Millénaire pour le Développement

PAC : Plan d'Action Communal

PMMP : Portail Marocain des Marchés Publics

SI : Système d'Information

SIC : Système d'Information Comptable

TIC : Technologies de l'Information et de la Communication

TGR : Trésorerie Générale du Royaume

Sommaire

Introduction générale

Chapitre 1 : La gouvernance financière dans le contexte de management public

Section 1 : L'émergence de la gouvernance

Section 2 : La conception de la gouvernance financière

Section 3 : La gouvernance financière au sein des collectivités territoriales

Chapitre 2 : Le système d'information comptable : un levier pour une gouvernance financière territoriale

Section 1 : La genèse du système d'information comptable

Section 2 : Le système d'information comptable dans les collectivités territoriales

Section 3 : La relation du système d'information comptable et la gouvernance financière

Chapitre 3 : L'impact du système d'information comptable sur la gouvernance financière des collectivités territoriales

Section 1 : Le positionnement épistémologique, le choix méthodologique et l'analyse des données

Section 2 : La monographie de la commune de Fès

Section 3 : Le test des échelles de mesure, des hypothèses de recherche et du modèle conceptuel

Conclusion générale

Bibliographie

Liste des tableaux et figures

Annexes

Tables de matières

Introduction générale

Au cours des dernières années, plus que dans la sphère politique, on s'est grandement interrogé sur la légitimité de l'État dans le domaine économique. Ainsi, l'État ne serait pas seulement cette abstraction chargée de maintenir l'ordre, de faire respecter les lois et d'administrer les affaires publiques. Au-delà de la supposée moralité objective qu'il incarnerait¹, l'État joue également un rôle important dans la sphère économique. Les questions touchant au rôle et à la place de l'État continuent d'alimenter les débats, tout comme les thématiques liées à la pertinence des politiques publiques et des programmes gouvernementaux, de même qu'à l'efficacité des administrations publiques. Ces questions n'ont pas cessé d'agiter tant les milieux politiques, syndicaux et économiques que l'ensemble de la société civile.

La persistance et l'ampleur des problèmes économiques que vivent les gouvernements à l'échelle planétaire semblent avoir conduit les décideurs politiques à un plus grand réalisme. Actuellement, on admet qu'il est important, voire fondamental, de dépasser les considérations d'ordre paradigmatiques visant à opposer l'État et le marché, pour des considérations plutôt pragmatiques s'inscrivant dans une dynamique de partenariat et de collaboration².

En effet, les exigences d'un environnement de plus en plus complexe et en perpétuelle mutation, ainsi que les défis posés par le développement (lutte contre la pauvreté, exigences en termes de sécurité, protection de la santé et de l'environnement, développement des infrastructures dans un contexte de raréfaction des ressources), requièrent la mobilisation totale de différents acteurs.

Cette mobilisation doit viser à cultiver les atouts des uns et les qualités des autres et à utiliser au mieux les compétences de chacune des parties afin de répartir les risques et de partager les bénéfices communs³ pour le plus grand bien de la collectivité.

Dans le contexte de crise de l'État moderne, il s'avère nécessaire de repenser les rapports entre les différents acteurs (organismes publics, organismes privés et citoyens), que ce soit au sein des entreprises, dans les États nationaux ou dans le système mondial.

Cette nouvelle approche en terme de partenariat, de pluralité d'acteurs et de pouvoirs multi-centrés, remet en cause l'analyse classique des rapports de pouvoirs basés sur le mode de la verticalité entre des autorités ordonnancées de manière hiérarchique. Elle privilégie plutôt l'analyse en réseaux, au sein desquels une pluralité d'acteurs échange et

¹ Simone WEIL, « sur la science », ed. Gallimard, collection Espoir, p 193, 1966.

² NEUFVILLE.J.I, «Myths and the definition of policy problems: An exploration of homeownerships and public private partnerships », p181, 1987 .

³ OSBORNE.S, « Public private partnerships: Theory and practice an international perspective», New York, Routledge, p150, 2000.

interagisse sur le mode de la coopération ou de la concurrence, ce qui implique une nouvelle forme procédurale à la fois de la prise de décision, mais aussi de l'action publique. Il est donc nécessaire de repenser la manière de gouverner et le rapport entre l'État et la société.

En effet, dans un contexte de néolibéralisme triomphant qui prône la réforme de l'État, l'État tend à se multiplier les niveaux de responsabilité partagée et que la frontière entre secteur privé et secteur public, entre intérêt général et intérêt particulier. La nouvelle approche de gouvernance suppose l'instauration de nouveaux modes d'élaboration des politiques publiques, basés sur la participation de tous les acteurs.

Ce concept reçoit aujourd'hui une attention grandissante dans les milieux du développement économique et financiers des États. Au niveau de la sphère académique, plusieurs chercheurs et praticiens s'accordent de dire qu'il s'agit d'un outil de réflexion pour remodeler la gestion des finances publiques⁴. Ce qui conduit à repenser les relations entre les différents acteurs économiques, sociaux et politiques sur le mode d'une interaction se fondant sur le principe de « la relativisation de la puissance publique à différents niveaux, local, national et international »⁵. De même, toutes les définitions données au concept de gouvernance mettent l'accent sur l'implication des acteurs.

Ce raisonnement nous conduit à considérer que le lien entre la gouvernance et la comptabilité tend à devenir de plus en plus concret et qu'il exercera, dans les prochaines années, une influence significative sur les schémas de pensée des parties prenantes au sein du monde de la comptabilité tant au niveau des praticiens et des utilisateurs des états financiers qu'à celui des individus œuvrant au sein même des organismes de réglementation. Notre recherche prolonge ainsi ces travaux en analysant plus à fond le lien entre la comptabilité et la gouvernance.

Dans cette introduction, nous présenterons le contexte général dans lequel s'inscrit notre travail, tout en exposant notre problématique de recherche, de laquelle découlent nos objectifs et questions de recherche. Puis nous préciserons les choix épistémologiques et méthodologiques utilisés tout au long de ce travail. Nous exposerons également nos hypothèses et notre modèle conceptuel, pour arriver en dernier lieu à l'architecture générale de la thèse.

⁴ EL MAATAOUI (B), « La bonne gouvernance est-elle un facteur de développement économique ? », In Revue marocaine d'audit et de développement, dossier : Gouvernance économique et régionale, N° 31-32, 2001, p 6.

⁵ GAUDIN.J.P, « Pourquoi la gouvernance ? », Presses des science pro, Paris, p 35, 2002.

1- Présentation de la problématique de recherche

L'adoption du projet de la régionalisation avancée, en 2015, s'inscrit dans un nouveau modèle de gouvernance et d'intelligence territoriale. La réussite de cette réforme nécessite la rénovation des approches budgétaires des collectivités territoriales, d'où l'importance accordée à la notion du système d'information comptable (SIC) au sein de ces collectivités.

Dans le cadre de notre travail, le SIC, qui forme notre variable explicative, est défini comme « un ensemble intégrant toutes les branches de la comptabilité qui doivent permettre de collecter, de traiter, d'enregistrer et de communiquer un ensemble d'informations conformes aux besoins des différentes parties prenantes internes et externes ».⁶

L'examen de la littérature montre que de nombreuses recherches empiriques réalisées sur le thème du SIC se sont focalisées sur l'étude des données comptables produites. Cette concentration des travaux, sur la dimension informationnelle, s'est faite au détriment de la dimension organisationnelle. L'aspect structurel et organisationnel de la comptabilité n'a fait l'objet que de peu d'investigation empiriques.

A la lumière de ces observations, nous avons jugé opportun d'élargir l'approche informationnelle en y intégrant une dimension organisationnelle afin de décrire de manière globale et complète les propriétés du SIC permettant de tisser les liens de relation avec notre deuxième variable étant la gouvernance financière.

S'agissant de notre second concept, on ne saurait aborder la question de la gouvernance financière sans évoquer la notion de la gouvernance locale qui est une notion controversée. Chaque auteur lui donne un contenu en fonction de ses orientations et de ses objectifs propres. Pour Guesnier, en effet, la notion de gouvernance recouvre la capacité de coordination des acteurs publics dans une « organisation territoriale qui met en synergie d'une part, les acteurs privés et leur organisation industrielle, et d'autre part, les acteurs publics et leur organisation institutionnelle »⁷.

Si cet auteur met l'accent sur la nature des acteurs, Mandiang⁸, en revanche, insiste plutôt sur les niveaux territoriaux auxquels on peut parler de gouvernance. Il définit ainsi la gouvernance locale comme un système à l'œuvre aux différents niveaux et échelons territoriaux dans les Etats fédéraux et les Etats unitaires décentralisés.

⁶ Chapellier P., « Pour un élargissement de l'approche contingente du système d'information comptable dans la PME », Actes du XIV congrès de l'AFC, U. Toulouse II, p 334, 1993

⁷ Guesnier, B., « Gouvernance et performance des territoires », in *Economies et Sociétés*, « Hors série », n° 41, 3-4/2006, p. 420, 2006.

⁸ Mandiang, L., « Réflexions autour du concept de gouvernance », Note de communications Dakar Sénégal, 2008.

Dans la même veine, les théories de la gouvernance remettent ainsi en cause la prééminence de l'Etat central dans les prises de décision. En cela, elles permettent de renouer avec la réalité, contre le mythe de l'Etat tout-puissant, doté d'une capacité illimitée d'action et autonome à l'égard des acteurs. Une autre conséquence en est la remise en cause du dualisme centre / périphérie selon une logique dichotomique, au profit d'une multiplicité d'acteurs et d'institutions qui sont dotés d'une autonomie plus ou moins large face à l'acteur étatique qui n'est que l'une des composantes dans le champ de l'action et de l'intervention sociales.

De la gouvernance politique à la gouvernance territoriale, la gouvernance financière occupe une place spécifique, notamment avec la question de partage des pouvoirs et des ressources financières entre l'État et les collectivités territoriales. En effet, la gouvernance financière envisage deux volets principaux. Elle reflète, dans le cadre de la gouvernance fiscale, l'étendue du pouvoir des collectivités territoriales d'élaborer et de gérer les impôts locaux⁹. Puis, elle contourne les différents problèmes financiers à travers la mise en place de nouvelles modalités de contrôle et de partage des ressources financières, dans une optique de responsabilisation des acteurs locaux.

De ce fait, dans le présent travail de recherche, nous avons choisi d'étudier la relation entre la gouvernance financière et le système d'information comptable dans le secteur public. Au regard de l'objet de la thèse et de l'étude exploratoire réalisée, nous avons choisi de centrer notre réflexion sur la problématique suivante :

Dans quelle mesure le système d'information comptable au sein des collectivités territoriales peut-il répondre aux enjeux de la gouvernance financière locale ?

2- L'intérêt de la recherche

Notre travail de recherche vise à étudier la corrélation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière dans le secteur public. Pour répondre à cette problématique de recherche, nous avons opté pour trois questions sous-jacentes qui formeront l'objectif de recherche, à savoir :

- Objectif à vocation descriptive : qu'est-ce qu'on entend par système d'information comptable et par gouvernance financière des collectivités territoriales ? comment se structure le système d'information comptable des collectivités territoriales et quel est leur contexte institutionnel ?

⁹ Conseil Economique et Social – France (CES - France), « Fiscalité et finances publiques locales : à la recherche d'une nouvelle donne. Avis et rapports du conseil économique et social », Rapport présenté par M. Philippe Valletoux, Paris, France, 2006.

- Objectif à vocation explicative : quel est l'apport des différentes théories dans l'analyse de la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière ?
- Objectif à vocation compréhensive : le système d'information comptable des collectivités territoriales marocaines permet-il la responsabilisation des acteurs et la transparence de leur gestion ?

De ce fait, la finalité de cette recherche est d'analyser l'impact du système d'information comptable sur la gouvernance financière au sein des collectivités territoriales. Son intérêt a deux volets : théorique et méthodologique.

Quant à *l'intérêt théorique*, il réside dans le fait qu'il vise à identifier les dimensions et les déterminants du système d'information comptable, puis de vérifier si ce système joue un rôle dans la gouvernance financière des collectivités territoriales. Pour réaliser cet objectif, nous avons procédé à une revue de la littérature autour des concepts clés.

S'agissant de *l'intérêt méthodologique* de notre recherche, c'est à travers le recours au terrain et au regard du nombre très restreint de travaux empiriques ayant été menés sur la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière des collectivités territoriales, que notre travail se matérialisera à travers une étude empirique afin de caractériser ladite relation sur la commune de Fès.

3- Méthodologie de recherche

Les choix épistémologiques et méthodologiques constituent une étape cruciale dans la réalisation d'une recherche. Ces choix déterminent la production et la qualité de la connaissance.

Dans notre recherche, nous avons adopté la démarche hypothético-déductive selon le paradigme positiviste.

A travers une revue de littérature, nous avons formulé des hypothèses que nous avons confirmée et infirmée sur la base des données recueillies à travers une enquête par questionnaire. S'agissant du traitement et analyse des données, nous les avons effectués à travers deux logiciels : le Sphinx V5 et le SPSS 25.

Ceci nous a permis de répondre à notre problématique de recherche, et par conséquent s'assurer de la bonne adéquation entre la réalité observée lors de notre enquête et le modèle préparé par nos soins.

4- Hypothèses de recherche

Notre travail s'inscrit dans une approche hypothético-déductive, et dans ce cadre nous avons formulé les hypothèses de recherche suivantes, en se basant sur la revue de littérature, et que nous visons tester dans le cadre de notre étude empirique :

Hypothèse 1 : Plus les gestionnaires des collectivités territoriales mettent en place un outil comptable de reddition des comptes informationnel et évaluatif de qualité, plus ils s'attachent à assurer une responsabilité.

Hypothèse 2 : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable pertinent plus ils s'attachent à assurer une transparence.

Hypothèse 3 : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable fiable plus ils s'attachent à assurer une transparence.

Hypothèse 4 : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable intelligible plus ils s'attachent à assurer une transparence.

Hypothèse 5 : Plus les gestionnaires des collectivités territoriales s'attachent à utiliser le système d'information comptable légal, plus ils permettent d'assurer une légitimité.

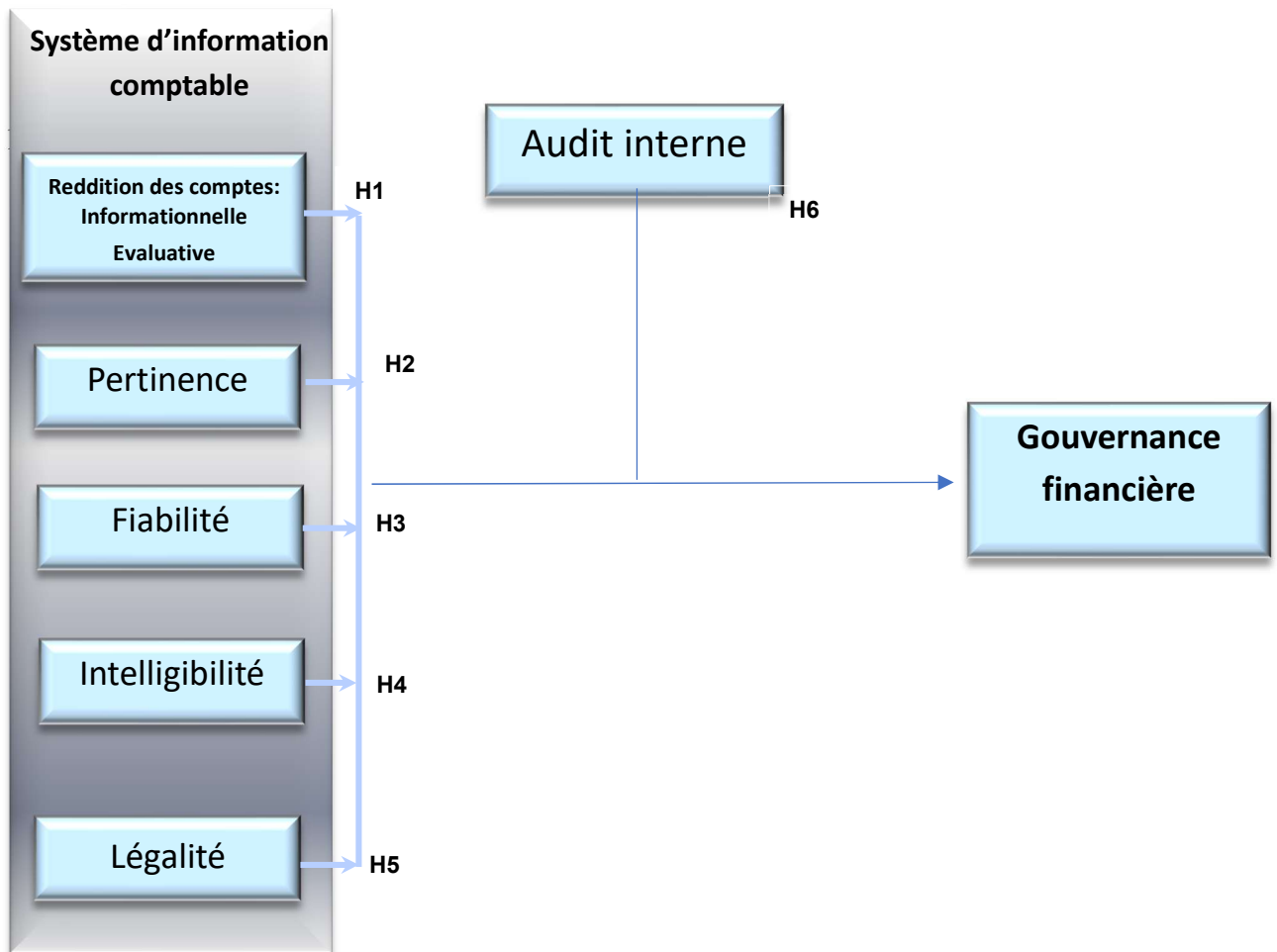
Hypothèse 6 : Plus l'audit interne des systèmes d'information comptable est efficace, plus la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer sera modérée.

Le schéma ci-après visualise l'ensemble des relations hypothétiques formant le modèle conceptuel.

5- Modèle conceptuel de la recherche

A partir des hypothèses mentionnées ci-dessus, nous avons adopté le modèle conceptuel suivant, visant d'examiner la relation qui relie nos variables de recherche : le système d'information comptable et la gouvernance financière.

Figure 1 : le modèle conceptuel de la recherche



Source : élaboré par nos soins

Ce schéma visualise l'ensemble des relations hypothétiques formant le modèle conceptuel. Il a pour objectif d'expliquer les relations éventuelles entre le système d'information comptable et la gouvernance financière au sein des collectivités territoriales. Puis nous avons intégré une variable modératrice, l'audit interne, qui expliquera l'effet de modération exercé par cette variable sur la relation présupposée entre les variables indépendantes et la variable dépendante.

6- Schéma général de la thèse

Notre travail de recherche s'articule autour de trois chapitres. Les deux premiers seront consacrés à une revue de la littérature concernant les éléments de notre problématique. Nous insisterons sur la définition des variables explicatives et expliquées ainsi que sur le modèle conceptuel de recherche.

De ce fait, le premier chapitre traitera le pilier principal de notre recherche à savoir la gouvernance financière. Une première section sera consacrée à la présentation du concept de la gouvernance où nous allons adopter une approche historique expliquant sa genèse et son évolution. Ensuite, dans une deuxième section, nous nous intéresserons à la gouvernance financière proprement dite pour enchaîner une vision au sein des collectivités territoriales dans une dernière section.

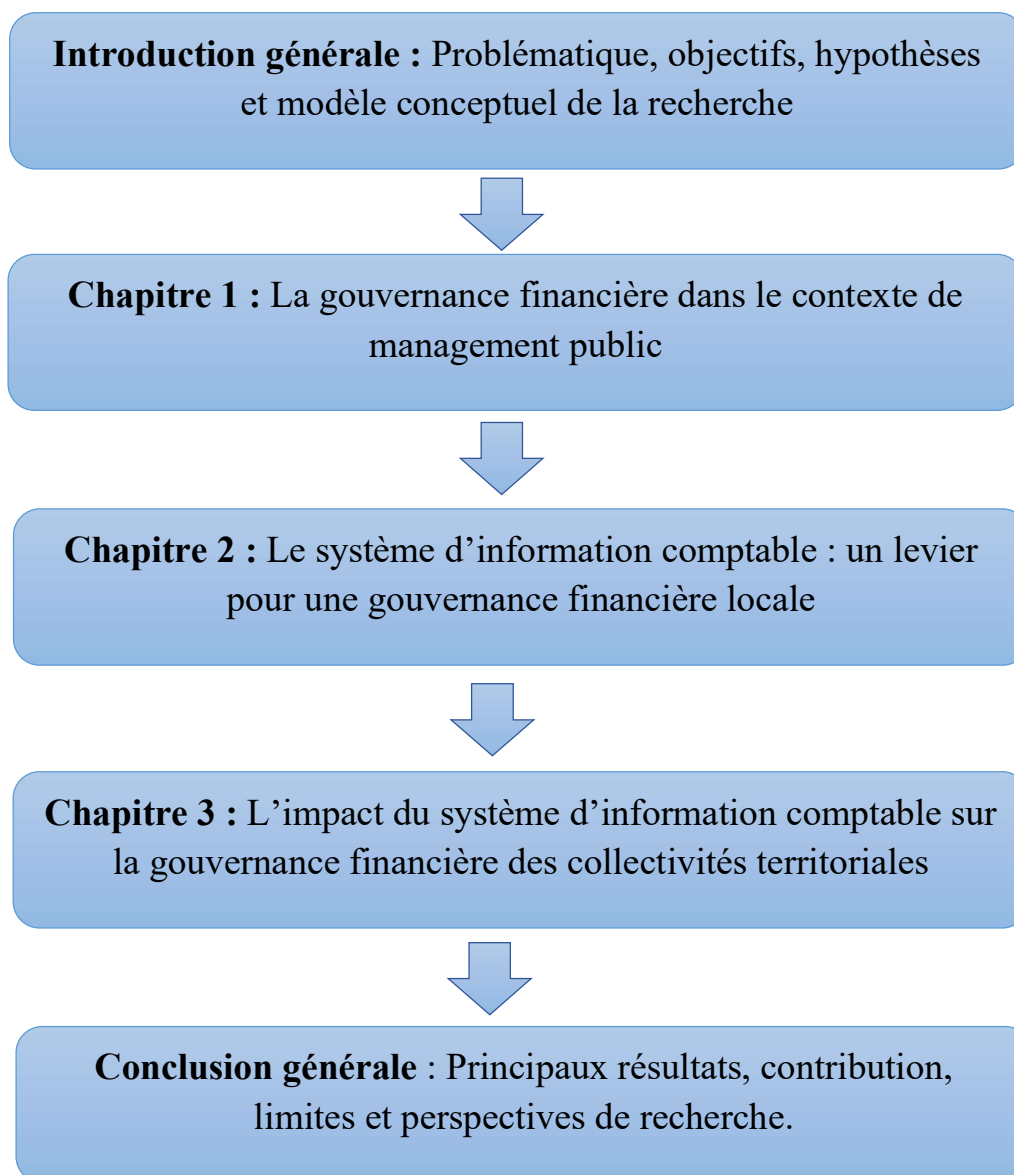
Le deuxième chapitre abordera les bases conceptuelles relatives à l'un des concepts clés de notre problématique à savoir le système d'information comptable. Dans la première section, nous allons clarifier, tout d'abord, le SI en vue d'en élucider les multiples facettes. Pour ce faire nous jugerons nécessaire de revenir sur le système d'information où nous allons faire un tour d'horizon sur sa typologie et ses dimensions, sans oublier de faire une synthèse des différentes définitions présentes dans la littérature pour comprendre ce qu'est réellement un système d'information comptable. Pour la deuxième section, nous nous attacherons à examiner le système d'information comptable au sein des collectivités territoriales afin de tisser le lien supposé existant avec la gouvernance financière et qui sera détaillé dans la troisième section.

En ce qui concerne le troisième chapitre, il sera dédié à l'étude empirique de l'impact du système d'information comptable sur la gouvernance financière au sein des collectivités territoriales, et bien précisément la commune.

Dans ce contexte, nous commencerons dans une première section, par la présentation de notre positionnement épistémologique et notre démarche méthodologique, dans la mesure où elle constitue l'une des étapes importantes dans tout travail de recherche. Ensuite, nous entamerons les différentes techniques utilisées en ce qui concerne l'échantillonnage, le questionnaire et l'analyse des résultats. Viendra par la suite le choix des méthodes d'analyse des données où nous essayerons de sélectionner l'instrument de collecte des données.

Dans une deuxième section, une présentation de la population enquêtée s'avère nécessaire pour arriver à une analyse des données, présentée dans la troisième section, afin de valider ou non nos hypothèses de recherche. Nous aborderons en premier lieu le test de validité et de fiabilité des variables, ensuite le test de la qualité des instruments de mesure et nous finirons par le test des hypothèses et du modèle conceptuel de recherche.

Figure 2 : schéma du projet de recherche



Source : élaboré par nos soins

Chapitre 1 : La gouvernance financière dans le contexte de management public

La gouvernance financière reflète l'objectif principal des systèmes budgétaires modernes. Elle requiert la mise en place d'institutions saines qui régissent l'affectation des fonds, des systèmes d'exécution budgétaires qui fonctionnent selon le principe de la légalité, des systèmes comptables intègres, et des systèmes de vérification qui garantissent la qualité de l'information et des systèmes financiers. Il faut, surtout en vue des finalités de bien-être social des nations, que les fonds publics ainsi que les actifs et les passifs financiers soient gérés de manière transparente, responsable et intègre.

Dans la mesure où la gouvernance constitue un indicateur à atteindre, depuis l'indépendance, le pouvoir public promouvoit des projets visant d'une part l'anticipation des diverses orientations du peuple, et d'autre part la création d'un climat de confiance nécessaire pour rester en phase avec la vitesse du changement et de progrès de la société.

De ce fait, ce chapitre sera consacré à la délimitation de l'objet de notre recherche. Il se structure autour de trois sections. La première porte sur l'essence et le développement conceptuel et théorique de la gouvernance. Nous aborderons ainsi les différentes définitions données à ce concept et nous nous attacherons à le mettre en relation avec le secteur public tout en le situant dans un contexte de management public. La deuxième section sera consacrée aux différentes particularités de la gouvernance financière, à la recherche des facteurs de réussite ou d'échec dans le secteur public. Et une dernière traitera une projection réelle de ce qu'est la gouvernance financière au sein des différentes collectivités territoriales.

Chapitre 1

La gouvernance financière dans le
contexte de management public

Section 1 :

L'émergence de la
gouvernance

Lecture théorique du
concept de
gouvernance

La gouvernance au
carrefour de New
Public Management

Section 2 :

La conception de la
gouvernance
financière

L'émergence de la
gouvernance
financière

La gestion des finances
publiques pour une
gouvernance financière

Section 3 :

La gouvernance
financière au sein
des collectivités
territoriales

La finance des
collectivités
territoriales

Les limites de la
gouvernance financière
dans les collectivités
territoriales

Section 1 : L'émergence de la gouvernance

Le terme « gouvernance » est défini et entendu aujourd'hui de manière très diverse et parfois contradictoire. Cependant et malgré la multiplicité des applications du mot, il existe une dynamique commune dans l'usage de ce terme. Chez la plupart de ceux qui, au sein du secteur public comme au sein du secteur privé, emploient le terme gouvernance, celui-ci désigne avant tout un mouvement de « décentrement » de la prise de décision, avec une multiplication des lieux et des acteurs impliqués dans cette décision. Il renvoie à la mise en place de nouveaux modes de régulation plus souples, fondés sur le partenariat entre différents acteurs.

C'est dans cette perspective que la première section de ce chapitre va mettre l'accent sur l'étymologie du terme gouvernance, les différentes définitions qui lui ont été attribuées ainsi que sur l'importance de ce concept.

1- Lecture théorique du concept de gouvernance

Le concept de gouvernance s'entend aujourd'hui de manière très variée et se prête à de multiples usages pouvant se référer à plusieurs niveaux d'action : gouvernance mondiale, gouvernance d'entreprise, gouvernance urbaine, territoriale ou locale. Cependant et malgré le flou conceptuel du mot¹⁰, il existe une dynamique commune dans l'usage de ce terme. De ce fait, avant de traiter les objectifs (2^{ème} paragraphe) et les approches de la gouvernance (3^{ème} paragraphe), le premier paragraphe sera consacré à la définition approfondie de la gouvernance.

a. La gouvernance : origines, évolution et définitions

Ce concept « polysémique et pluridisciplinaire »¹¹ est défini par certains chercheurs d'une façon restrictive. La polysémie d'un terme peut susciter des ambiguïtés et des confusions ; c'est d'ailleurs ainsi qu'est le plus souvent abordée la question de la gouvernance. Cependant, cette notion est sans doute source de richesses, d'autant qu'elle fait référence à une multitude de facettes et favorise la rencontre pluridisciplinaire. Cette polysémie rend difficile une définition unique et stabilisée de la gouvernance.

- *Origine et évolution :*

La Gouvernance, terme du français ancien « qui a d'abord été utilisé au XIII^e siècle comme équivalent de 'gouvernement' (art ou manière de gouverner) puis, à partir de 1478, pour désigner certains territoires du Nord de la France dotés d'un statut

¹⁰ Dardy, « culture et gouvernance locale », vol 1, N°1, p 11, 2008.

¹¹ Balde.k et al., « Caractérisation des pratiques de gouvernance au sein des EPCI : un modèle proactif et ouvert ou un modèle passif et fermé ? », p 342, 2014.

administratif particulier (Baillages de l'Artois et de la Flandre), avant de s'appliquer aussi, dans un contexte purement domestique, à la charge de gouvernance »¹².

C'est au XIV^e siècle qu'il est passé dans la langue anglaise, donnant naissance au terme « governance ». Ce mot anglais a été remis à l'honneur dans les années 1990 par des économistes et politologues anglo-saxons et par certaines institutions internationales (ONU, Banque mondiale et FMI, notamment), de nouveau pour désigner '*l'art ou la manière de gouverner*' mais avec deux préoccupations supplémentaires. D'une part, bien marquer la distinction avec le gouvernement en tant qu'institution, d'autre part, sous un vocable peu usité et donc peu connoté, promouvoir un nouveau mode de gestion des affaires publiques fondé sur la participation de la société civile à tous les niveaux¹³ (national, mais aussi local, régional et international). Cette résurrection du mot gouvernance a entraîné dans son sillage la réapparition du mot français, qui semble s'imposer dans le monde francophone (...).

Le terme « gouvernance » va être développé chez les économistes qui développent l'idée de « corporate governance ». A la fin des années 1980, le terme est importé dans les sciences politiques pour caractériser les modalités de gouvernement régissant les agglomérations, l'urban gouvernance et par extension l'action publique territoriale.

A la même époque les concepts de *Good governance* et de *Global governance* font leur apparition dans les relations internationales. L'imbrication de divers types d'acteurs et de divers niveaux de coopération et de décision ont amené à transformer le concept de gouvernement en gouvernance¹⁴.

« L'idée sous-jacente est que les institutions du gouvernement n'ont pas le monopole d'une action publique qui révèle aujourd'hui une multiplicité d'acteurs dont la capacité d'action collective détermine la qualité, elle est prioritairement une interrogation sur le pilotage de l'action publique »¹⁵.

Le début des années 90 marque une autre étape de la gouvernance avec la création de la Commission sur la Gouvernance Mondiale sous l'égide de W. Brandt suite à la Conférence de Rio. Durant la même décennie, les politiques de décentralisation, les exigences de démocratie et de développement local vont placer la gouvernance locale au centre des processus de prise de décision. En 1997, année de la crise économique asiatique, la Banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD) reconnaît que le marché ne peut assurer une allocation optimum des ressources et réguler les effets pervers de la globalisation.

¹² S.N Gueye, Cheikh Ndiaye, « La gouvernance, Etat des lieux et controverses conceptuelles », p 14, 2008.

¹³ Manuel de Oliveira Barata, Olivier Paye, « La gouvernance : D'une notion polysémique à un concept politologique », *Études internationales* 361, p 13– 40, 2005.

¹⁴ Pagès, D., Pélissier, N., « Territoires sous influence », p 12, 2000.

¹⁵ Duran, P., « Action publique, action politique », in J.P. Leresche, « Gouvernance locale, coopération et légitimité », Pédone, Paris, pp. 369-389, 2001.

La gouvernance apparaît alors comme un nouveau paradigme qui soutient qu'il est important de définir un ensemble de valeurs universelles qui inspirerait les bonnes pratiques tant au monde des affaires qu'aux gouvernements et aux organisations chargées de la régulation de la mondialisation.

La gouvernance actuelle ne se substitue pas au gouvernement tel qu'on le conçoit classiquement. Elle sert à désigner le mode ou la manière de gouverner, tandis que le gouvernement renvoie aux institutions, aux dirigeants. Progressivement, pourtant, la gouvernance va devenir synonyme de réforme profonde de l'Etat, voire de sa remise en cause « l'Etat était devenu trop grand pour les petits problèmes, et trop petit pour les grands »¹⁶.

L'évolution du concept de gouvernance s'est faite du domaine de l'entreprise privée vers la sphère politique (transformation des formes de l'action publique et de la relation entre l'État, le marché et la société civile).

C'est selon cette conception, plus liée à l'idée de gestion qu'à celle de pouvoir, que la gouvernance va s'exporter vers le monde anglo-saxon, notamment les États-Unis. Ainsi, se nourrissant du pragmatisme américain, la notion de Gouvernance va occuper une place de choix dans l'analyse méthodique des politiques publiques, de la gestion, voire de la sociologie des organisations.

Sans que cela soit le fait d'un théoricien ou d'une école particulière, la notion de gouvernance réapparaît à l'intérieur d'un courant de pensée assez hétéroclite au début des années 1990 pour « référer à un pilotage pragmatique des pouvoirs », tendant ainsi à reconquérir son sens politique initial, qui entend redéfinir les processus classiques de prise de décision en tenant compte de la multipolarité naissante au sein d'un monde en pleine transformation.

Dès l'origine, les usages du terme ont été pluriels et il n'est, de ce fait, guère étonnant qu'il soit difficile si ce n'est impossible de le définir de façon rigoureuse.

- *Définition :*

De fait, il serait très exagéré, et même erroné, de prétendre que le terme de gouvernance s'est imposé de façon claire et unifiée. L'OCDE la définit comme « la manière dont la société résout ses problèmes et satisfait ses besoins collectivement »¹⁷ ; le PNUD comme « l'action des autorités économiques, politiques et administratives pour gérer les affaires d'un pays à tous les niveaux [...], ce qui comprend les mécanismes, processus et institutions à travers lesquels les citoyens et les groupes articulent leurs intérêts, exercent

¹⁶ Daniel Bell, « Les contradictions culturelles du capitalisme », p 591, 1976.

¹⁷ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, « Des partenariats locaux pour une meilleure gouvernance », Paris, OCDE, 2001.

leurs droits légaux, remplissent leurs obligations et apaisent leurs différences »¹⁸ ; l'Union européenne comme « les règles, les processus et les comportements qui influent sur l'exercice des pouvoirs au niveau européen, particulièrement au point de vue de l'ouverture, de la participation, de l'efficacité et de la cohérence ». Toutes ces définitions ont certes en commun d'insister sur la pluralité des acteurs en jeu et le caractère collectif des actions et négociations, ainsi que sur le fait que la gouvernance correspond à des règles, des processus et des conventions plutôt qu'à des institutions ou à des traités, mais on serait pour autant bien en peine de dégager un plus grand commun dénominateur.

La notion de gouvernance revêt plusieurs définitions. On peut toutefois distinguer deux modes principaux :

- Pour certains, la gouvernance est **un mode de coordination** parmi d'autres, les autres pouvant être le marché, la hiérarchie, les États, les associations¹⁹, ou bien l'ordre politique, les régimes de citoyenneté²⁰, ou bien encore le pluralisme, le corporatisme, l'État-Nation²¹. Dans cette perspective, la gouvernance est un mode de coordination apparu pour surmonter les défaillances des autres modes, sans modifier totalement l'action publique. Rien n'interdit alors d'appliquer cette notion nouvelle à des périodes révolues et on peut ainsi réinterpréter, par exemple, l'étude classique que PHILIP SELZNICK a consacrée à la Tennessee Valley Authority²² à sa lumière en ce qu'elle dévoila l'importance des transactions entre une organisation et son environnement et en ce qu'elle relativisa l'importance de la hiérarchie.
- Pour d'autres chercheurs²³, la gouvernance est **un mode de décision** politique radicalement nouveau qui correspond à un brouillage des frontières entre la sphère publique et l'espace privé (avec aussi un partage des tâches et des responsabilités entre eux), à une atténuation des phénomènes de hiérarchie et à un État qui n'est plus qu'un acteur (certes privilégié) parmi d'autres. Dans cette perspective, l'émergence des processus de gouvernance ne correspond plus seulement à une innovation sémantique, ni même à un enrichissement de l'action publique, à ce qu'on pourrait qualifier d'adaptation incrémentale, mais à une transformation de celle-ci dans son ensemble.

¹⁸ PROGRAMME DES NATIONS UNIES POUR LE DÉVELOPPEMENT, « Decentralized Governance Country Thematic Assessment Framework and Guidelines », PNUD, 1998.

¹⁹ JOHN L. CAMPBELL, J. Rogers HOLLINGSWORTH et LEON N. LINBERG, *Governance of the American Economy*, Cambridge, Cambridge University Press, 1991.

²⁰ BRUNO JOBERT, « La régulation politique : le point de vue d'un politiste », in JACQUES COMMAILLE ET BRUNO JOBERT (sous la dir.), *Les métamorphoses de la régulation politique*, Paris, LGDJ, coll. « Droit et Société », 1998.

²¹ BEATE KOHLER-KOCH ET RAINER EISING (eds.), *The Transformation of Governance in the European Union*, London, ROUTLEDGE, 1999.

²² Philip SELZNICK, *TVA and THE GRASS ROOTS. A Study in the Sociology of Formal Organization*, Berkeley, University of California Press, 1949.

²³ Raymond BOUDON et François BOURRICAUD, *Dictionnaire critique de la sociologie*, Paris, PUF, 2000, p. 617.

Si l'on retient cette seconde définition, il n'est plus possible d'appliquer le terme gouvernance à des époques anciennes tant il est lié à une situation historique donnée. La gouvernance correspond non plus à un mode de coordination parmi d'autres, mais plutôt à un ensemble de processus qui permettent l'action collective dans une situation donnée de recomposition de l'État et de l'action publique.

Selon que l'on retient la première ou la seconde de ces définitions, le statut de la gouvernance apparaît bien évidemment fondamentalement différent. Celle-ci constitue une simple adaptation dans le premier cas et se rapproche de la définition qu'ont donnée RAYMOND BOUDON et François BOURRICAUD du paradigme, c'est-à-dire « un ensemble de propositions ou d'énoncés métathéoriques portant moins sur la réalité sociale que sur le langage à employer pour traiter de la réalité sociale »²⁴. Parmi les trois types de paradigme (formel, conceptuel, analogique) qu'ils distinguent, la gouvernance de cette première définition est à l'évidence un paradigme conceptuel. C'est une innovation de la recherche en sciences sociales pour décrire une pratique sociale qui n'a guère changé qu'à la marge.

S'appuyant sur ce constat, la gouvernance favorise une reterritorialisation de l'action publique et une recomposition de l'état. Il n'est pas indifférent de constater que son émergence et son succès ont correspondu à une professionnalisation progressive des métiers du développement territorial et à un renforcement du rôle de l'expertise dans la décision politique. C'est ainsi que la gouvernance est celle qui donne voix à toutes les parties prenantes d'un problème donné²⁵ en regroupant 4 dimensions résumés dans le tableau suivant :

²⁴ Jacques COMMAILLE et Bruno JOBERT, Les métamorphoses de la régulation politique, op.cit.

²⁵ Dujardin P. (2007) : "Le processus de démocratisation du système politique représentatif est inachevé, et à bien des égards inachevable...". Interview du 29 mars 2007, 10 p.

Tableau 1 : Les dimensions de la gouvernance

1- Moderniser l'action publique • Réforme du secteur public • Transparence • Évaluation, contrôle • Autorités indépendantes • Mise en œuvre plus efficace	2- Coordonner les actions collectives • Implication des acteurs • Construction collective • Partage de responsabilité • Coopération entre acteurs
3- Gérer l'incertitude et la complexité : • Principe de précautions • Évaluation des risques • Autorités indépendantes • Rationalité des interactions	4- Recomposition de l'action publique : • Décentralisation • Subsidiarité • Autogestion • Participation de la société civile

Source : MILANI, Carlos, Les différentes dimensions de la globalisation et l'essai d'une régulation par le marché 2000

L'avantage indéniable de cette perspective est qu'elle permet la comparaison non seulement des modes de coordination entre eux, mais aussi des différentes formes qu'un même mode de gouvernance peut prendre dans un secteur ou un pays donné. Son second atout est que, du fait qu'elle réduit la gouvernance à un mode de coordination parmi d'autres, elle limite la charge idéologique et prénotionnelle du terme « gouvernance » qui, par son étymologie, évoque la notion de pilotage et peut conduire à une vision qui survalorise le système de guidage, raison pour laquelle les tenants de ce paradigme lui préfèrent parfois le terme de régulation.

La gouvernance apparaît en revanche dans le second cas comme un nouveau mode de gouvernement qui aurait plus ou moins remédié au déficit de légitimité et d'efficacité que connaissait l'action publique depuis la crise de l'État-providence. La notion de gouvernance n'est plus alors un outil intemporel qu'on vient seulement de découvrir, mais une notion historiquement située qui n'est vraiment applicable qu'à la période contemporaine et en signale la singularité.

C'est seulement si l'on retient cette seconde acception que l'on peut adopter à son propos le terme de paradigme tel qu'il a été défini par Thomas Kuhn. Celui-ci avait défini les paradigmes comme « les découvertes scientifiques universellement reconnues qui, pour un temps, fournissent à une communauté de chercheurs des problèmes types et des

solutions »²⁶. Le fait que le terme de gouvernance soit polysémique voire flou n'est pas un réel obstacle à cette adoption puisque Thomas Kuhn soulignait lui-même « combien un paradigme peut être limité, tant en envergure qu'en précision, au moment de sa première apparition »²⁷.

Au-delà de cette conception limitée de la gouvernance, d'autres chercheurs proposent des définitions relativement plus larges que les autres. A titre d'exemple Mercier souligne que la gouvernance cherche « à formaliser le discours sur l'éthique managériale, en s'assurant que les objectifs poursuivis par les dirigeants sont légitimes et que les moyens mis en œuvre pour atteindre ces objectifs sont adaptés »²⁸. Cette définition accroît le rôle classique de la gouvernance et la conçoit alors comme un instrument d'équilibre des rapports entre le manager et les parties prenantes. Ce rôle de régulation est reconnu aussi par Charreaux qui définit ce concept comme « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire »²⁹. Cette définition permet d'octroyer au dirigeant le rôle d'acteur primordial mais non unique dans le processus de création de valeur et peut être par conséquent appliquée à l'ensemble des relations qu'entretient l'organisation avec ces différents partenaires.

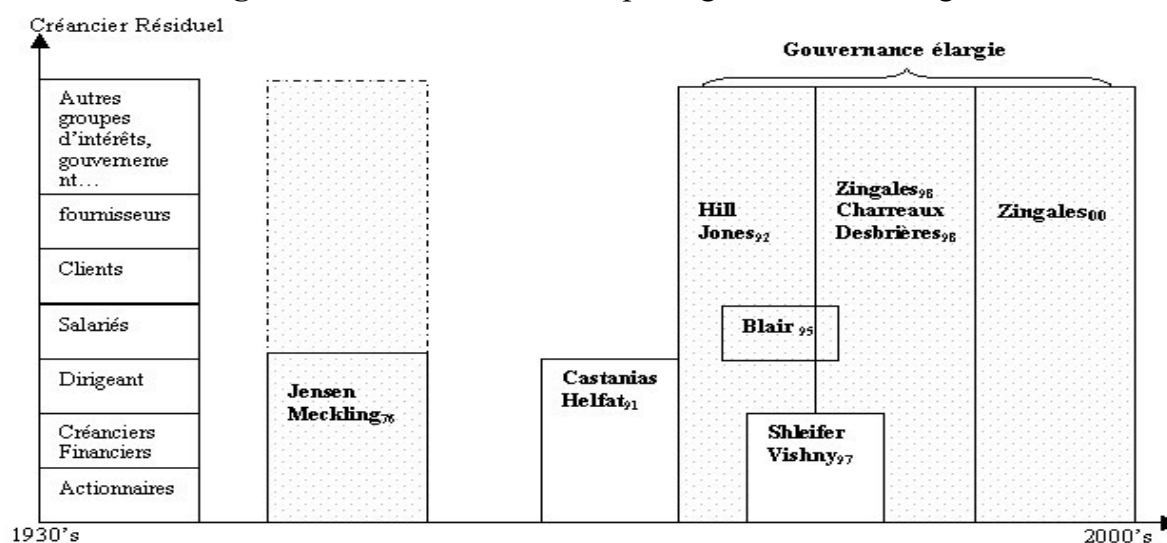
²⁶ JUIGNET, P., « Les paradigmes scientifiques selon Thomas Kuhn », 2005, Disponible à l'adresse : <https://philosciences.com/philosophie-et-science/methode-scientifique-paradigme-scientifique/113-paradigme-scientifique-thomas-kuhn>, consulté le 25/11/18.

²⁷ JUIGNET, P., « Les paradigmes scientifiques selon Thomas Kuhn », 2005, opcit.

²⁸ Mercier, S., « l'éthique des affaires », la Découverte, p 31, 1999.

²⁹ Charreaux, G., « le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits », Economica, p 40, 1987.

Figure 3 : Evolution du concept de gouvernance élargie



Source : Chatelin et Trébucq (2003, p 22)³⁰

Ces quelques définitions ne représentent pas les multiples significations que revêt la gouvernance. Néanmoins, elles nous permettent d'avoir une vision globale sur ce que doit être la gouvernance.

Tableau 2 : Les modes de gouvernance

Mode	Auteurs	Apports
Coordination	JOHN. L. CAMPBELLE LEON LINBERG BRUNO JOBERT JACQUES COMMAILLE	Surmonter les défaillances des autres modes sans modifier totalement et radicalement l'action publique
Décision	RAYMOND BORDON FRANCOIS BOURRICAUD	Brouillage des frontières entre le public et le privé Allège les phénomènes hiérarchiques Un ensemble de processus qui permettent l'action collective de recomposition de l'Etat et de l'action publique

Source : élaboré par nos soins

³⁰ Chatelin, Trébucq, « Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : un essai de synthèse », p 22, 2003.

De ce qui précède, nous retenons dans le cadre de notre recherche, la définition du Charreaux, qui englobe à la fois les deux modes de définition (décision et coordination). En ce sens, elle correspond aux mécanismes qui permettent de contrôler, de limiter et de définir l'espace discrétionnaire des dirigeants managériaux (Gouvernance Privée) ou des dirigeants politiques (Gouvernance Publique)³¹, et donc la gouvernance peut être abordée selon la conception « Charreauxienne » afin d'inclure l'ensemble des mécanismes de gouvernance sur le plan interne qu'externe.

b. Les objectifs de la Gouvernance :

La gouvernance semble aujourd'hui très en vogue suscitant de légitimer de nouveaux rapports entre le politique et l'économie. Elle est indispensable à la réflexion et à la bonne application des enjeux du développement durable. C'est une nouvelle forme de démocratie participative qui exige la concertation, la coopération et le partenariat entre tous les acteurs du développement durable.

La gouvernance est une démarche de concertation et de prise de décision, qui implique de façon responsable les acteurs ou les populations concernées par les politiques de développement durable et leurs plans d'actions.

Les objectifs de la gouvernance ont été traités par de nombreux auteurs. Igalens & al³² identifie six objectifs paraissant nécessaires pour la bonne gouvernance, il s'agit de :

- **Assurer le pilotage, la surveillance de la gestion par le conseil d'entreprise :**

Cet objectif de la gouvernance vise l'amélioration de la performance de l'entreprise mais également à renforcer la capacité et l'efficacité des instances tout en contrôlant la gestion des dirigeants. Il doit ainsi exister une interaction entre les parties prenante dans le cadre de la détermination de la stratégie et de la performance de l'entreprise.

- **Concourir à la transparence et définir la répartition des responsabilités :**

La gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire.³³ En effet, il y a séparation des fonctions propriété « actionnaires » et contrôle « dirigeants ». Cette séparation a une incidence sur le fonctionnement de l'entreprise car les intérêts des dirigeants peuvent être divergents. Les dirigeants ont ainsi un pouvoir discrétionnaire dont ils peuvent en

³¹ Charreaux, G., « les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », Cahier du FARGO n° 1040101, 2004.

³² IGALENS. J. & al, « vers une nouvelle gouvernance des entreprises », stratégie et management, Dunod, p 102, 2009.

³³ CHARREAUX G., « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in G. CHARREAUX, ed., Le gouvernement des entreprises, Economica, pp. 421-469, 1997.

abuser, d'où la nécessité de définir les responsabilités de chaque acteur ce qui leur permettra de déterminer les objectifs similaires et les moyens pour y parvenir.

- **Veiller à un traitement équitable entre les actionnaires :**

La gouvernance d'entreprise doit veiller à ce que les actionnaires soient tous équitablement traités. En effet, très souvent, les actionnaires minoritaires des entreprises ne sont pas traités de la même façon que les majoritaires. L'égalité des actionnaires est un principe de base pour la création de toutes entreprises. De ce fait, la protection des actionnaires minoritaires est également nécessaire pour la constitution d'une masse d'investisseurs indépendants, susceptibles de jouer un rôle actif dans l'amélioration du marché financier en capitaux frais et dans la stabilisation des flux d'opérations et des cours.³⁴

- **Reconnaitre les droits des différentes parties prenantes :**

Comme souligné plus haut, l'entreprise est un nœud de contrats, plusieurs acteurs aux objectifs divergents interviennent dans la vie de cette entreprise. Chacune de ces parties peut voir ses droits bafoués au profit des autres. Une bonne gouvernance d'entreprise doit s'assurer que les droits des différents acteurs sont pris en compte ainsi encourager une coopération active. La gouvernance doit satisfaire, coordonner les intérêts des parties prenantes et renforcer leur confiance.³⁵

- **Garantir la diffusion à temps opportun d'informations exactes et contribuer au fonctionnement des systèmes opérationnels**

La gouvernance doit assurer la coordination des différents processus de l'entreprise entre eux, qui fréquemment, peuvent être en conflit. La réduction de l'asymétrie d'information pour toutes les parties prenantes est un objectif clé de gouvernance. La transmission d'information et, en particulier, l'établissement des comptes annuels ou des situations trimestrielles, a ainsi pour objet de réduire l'asymétrie d'information, en mettant à la disposition des actionnaires une partie de l'information dont dispose le dirigeant. Néanmoins, le dirigeant est en même temps le responsable de l'information financière fournie aux tiers et aux actionnaires en particulier.³⁶

En effet, elle doit veiller à ce que tous les acteurs de la vie de l'entreprise puissent disposer d'informations exactes et aussi au bon moment. La gouvernance n'est pas seulement une question stratégique, elle est aussi opérationnelle.

³⁴ Cohen.A, Ferrel.A, « What matters in corporate governance? », Review of financial studies, vol 22, N°2, p 64, 2009.

³⁵ IGALENS.J & al, « Vers une nouvelle gouvernance des entreprises », stratégie et management, Dunod, opcit, p 112, 2009.

³⁶ Pigé.B, « Audit et contrôle interne », 3^{ème} éditions, EMS, management et société, p 197, 2009

- **Participer à la réduction des risques**

Les dirigeants sont chargés de la mise en place d'un système de contrôle interne mais aussi de veiller à son suivi et à son efficacité. Ce système a pour but de réduire les risques qui peuvent compromettre la réalisation des objectifs de l'entreprise, donc la création de valeur pour les actionnaires mais aussi pour toutes les parties prenantes.³⁷

Une bonne gouvernance d'entreprise permet aux dirigeants de mettre en place des dispositifs de contrôle efficaces et donc de réduire les risques. L'objectif de la gouvernance est d'aboutir à des décisions acceptables par la majorité, dans la mesure du possible, et qui vont dans le sens du bien commun.

Le débat sur la gouvernance des entreprises a fait l'objet d'un intérêt renouvelé après les nombreux scandales financiers qui ont frappé les grandes entreprises cotées, et généré une crise de confiance ayant conduit à un profond questionnement sur les pouvoirs et autres avantages dévolus aux dirigeants de ces entreprises. Stimulés probablement par ces faits, la plupart des auteurs ayant contribué à la réflexion sur ce sujet ont centré leurs travaux sur la mise en place de mécanismes permettant d'encadrer les pouvoirs des dirigeants, afin d'éviter la spoliation des actionnaires et /ou de l'ensemble des apporteurs de ressources.

c. Les différentes théories de la gouvernance :

Le concept de la gouvernance a fait l'objet d'une revue de littérature largement variable et divergente. Ce manque de consensus est caractérisé par un large débat amenant à des points de vue hétérogènes et proposant par conséquent des définitions relativement différentes³⁸.

En effet, la foisonnante recherche en la matière peut être généralement caractérisée par deux grandes écoles³⁹ retenues dans la plupart des recherches dans le domaine. La première est celle de la gouvernance actionnariale qui a comme finalité la réduction des coûts induits par les conflits d'intérêt et l'asymétrie d'information entre les actionnaires et le dirigeant, et qui se base sur les théories de l'agence et des contrats incomplets. La deuxième qualifiée de partenariale est fondée sur la réduction des coûts entraînés par les conflits d'intérêt entre l'ensemble des parties prenantes et qui fait appel à la théorie des parties prenantes.

³⁷ Labelle R. et Raffournier B., « Comparaison internationale en matière de gouvernement d'entreprise », Cahier du CETAI, vol. a.N°2, 2000.

³⁸ Hermet, Kazancigil et Prud'Homme ; La gouvernance. Un concept et ses applications – Paris, Karthala, p 7, (CERI/Recherches internationales), 2005.

³⁹ Charreaux G., « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », cahier de FARGO n°1040101, 2004.

- **La théorie actionnariale de la gouvernance :**

La philosophie actionnariale trouve son origine dans l'article fondateur de Jensen et Meckling⁴⁰, qui est axée sur les conflits d'intérêts entre les actionnaires d'un côté et les dirigeants de l'autre. Cette approche théorique considère l'organisation davantage comme un « nœud de contrat »⁴¹ aux multiples relations d'agence d'où l'objectif du dispositif de gouvernance est de mettre en place un certain nombre de mécanismes permettant de discipliner le dirigeant et de réduire son espace discrétionnaire afin de sécuriser l'investissement financier des actionnaires⁴². Théoriquement, cette approche disciplinaire actionnariale s'appuie sur deux théories complémentaires : la théorie d'agence et la théorie des contrats incomplets. Pour offrir une meilleure compréhension de la philosophie actionnariale, nous présenterons d'abord le corpus théorique avant d'aboutir à un aperçu général de ce type de gouvernance.

- *La théorie d'agence :*

La théorie de l'agence est le cadre d'analyse standard des questions d'organisation dans les approches néo-classiques⁴³. Elle repose sur une relation d'agence entre une ou plusieurs personnes qui engagent un dirigeant pour exécuter en leur nom une tâche qui implique certes une délégation d'un certain pouvoir de décision. « Dans cette relation d'agence se produit une divergence d'intérêt potentielle quand les objectifs du principal et de l'agent sont différents, et une asymétrie informationnelle existe et qui rend difficile le contrôle des actions de l'agent principal. »⁴⁴. Dans ces conditions, l'objet de la gouvernance consiste donc « à réduire la divergence des intérêts et à s'assurer que les firmes soient gérées au mieux dans l'intérêt des investisseurs. »⁴⁵. Toutefois, si cette théorie est intéressante pour formaliser les contrats qui sont passés entre les acteurs, elle est l'objet évidemment de nombreuses critiques. C'est dans ce cadre que s'inscrit la théorie des contrats incomplets qui fera l'objet du point suivant.

⁴⁰ Jensen et Meckling ; « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency costs and Ownershhip structure », p9, 1998.

⁴¹ Wa Mandaliza, « la gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », préface de Jacques Renard, p 81, 2006.

⁴² Présentés par Jensen et Meckling dans « The nature of man » à travers le modèle REMM (Resourceful, Evaluative, Maximizing, Model), 1994.

⁴³ Weinstein, « gouvernance et management stratégique : une nouvelle science morale », revue française de gestion, 2008/3.

⁴⁴ Boland, M.A. "Governance and Outside Equity Issues Facing Cooperatives." Paper presented at U.S. Department of Agriculture Economic Research Service Workshop, Agricultural and Food Cooperatives in Rural Development: Implications of Business Dynamics for the Public Policy. Washington DC, June 16-17, 2004

⁴⁵ Riadh Garfatta, « Actionnariat salarié et création de valeur dans le cadre d'une gouvernance actionnariale et partenariale : application au contexte français » Gestion et management. Université de Bourgogne, p25, 2010.

○ *La théorie des contrats incomplets :*

La théorie des contrats incomplets représente une approche normative qui s'attache particulièrement à « reformuler la théorie des coûts de transaction et de l'intégrer dans le cadre analytique de la nouvelle microéconomie néoclassique »⁴⁶. Cette théorie récente qui se base sur l'hypothèse selon laquelle les contrats passés entre les agents seront incomplets⁴⁷, est le résultat de deux hypothèses caractérisant les agents et l'environnement dans lequel ils évoluent. Dans ce cadre la théorie des contrats incomplets est d'abord une théorie des incitations et des contrats visant à comprendre les causes et les conséquences d'une telle incomplétude. L'apport essentiel de cette théorie réside dans l'allocation de droits de propriété et de décision pour contrecarrer l'incomplétude des contrats.

Afin d'étayer cet aperçu, il convient de rappeler les mécanismes disciplinaires de la vision actionnariale de la gouvernance, détaillés par Charreaux, et qui se base sur deux critères, la spécificité et l'intentionnalité du mécanisme, « d'une part, la difficulté à appréhender de façon claire la notion d'internalité organisationnelle et d'autre part, la présomption selon laquelle l'intentionnalité du mécanisme constitue un critère déterminant pour comprendre le processus de formation de la valeur »⁴⁸.

⁴⁶ Weinstein, « gouvernance et management stratégique : une nouvelle science morale », revue française de gestion, 2008/3.

⁴⁷ Chabaud et al. « Les grands auteurs en économie des organisations », Edition EMS Management et Société, p292, 2008.

⁴⁸ CHARREAUX G., « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in G. CHARREAUX, ed., Le gouvernement des entreprises, Economica, p 6, 1998.

Tableau 3 : les mécanismes disciplinaires dans la vision actionnariale de la gouvernance

	Mécanismes intentionnels	Mécanismes spontanés
Mécanismes spécifiques	Conseil d'administration (rémunération et mesure de performance, éviction)	Mécanismes informels : surveillance mutuelle des dirigeants, confiance entre les dirigeants, entre dirigeants et actionnaires ...
Mécanismes non spécifiques	Environnement légal et réglementaire	Marché des dirigeants Marché financier Marché de prises de contrôle Marché des biens et services Culture nationale (attitude vis-à-vis de la propriété...) Presse financière

Source : CHARREAUX.G (2008, p.25)

L'objectif de la gouvernance est donc limité à « un rôle disciplinaire d'encadrement du comportement du dirigeant »⁴⁹ afin de « limiter l'expression de son opportunisme »⁵⁰. Le réalisme de cette théorie est remis en question par le rôle de plus en plus marginal joué par les actionnaires dans le financement des entreprises. Par ailleurs, tenant compte du fait que les actionnaires ne constituent pas les seuls créanciers résiduels de l'entreprise et du lien peu probable entre les mécanismes disciplinaires et la création de valeur actionnariale, les travaux et la réflexion sur la gouvernance ont été étendus à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise⁵¹.

⁴⁹ Jensen et Meckling, « The nature of man », publiée par Harvard Business School en 1994

⁵⁰ Trébucq, S. « de l'idéologie et de la philosophie en gouvernance d'entreprise » Revue Française de gestion, n° 158 pp 49-67, 2005.

⁵¹ Charreaux G., « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », cahier de FARGO n°1040101, opcit, 2004.

- **La théorie partenariale de la gouvernance :**

La réaction libérale « à la primauté accordée à la valeur financière et à la figure de l'actionnaire »⁵² a donné naissance à l'approche partenariale selon laquelle la gouvernance consiste à défendre les intérêts de l'organisation en tant qu'entité non réductible aux seuls actionnaires. Contrairement à l'approche actionnariale, les actionnaires ne sont pas les seuls concernés par la création et la répartition de la valeur, mais la création et surtout la répartition passe principalement par le dirigeant. Ce paradigme est généralement illustré par la théorie de l'agence généralisée, qui implique une vision pluraliste de la firme, et la théorie des parties prenantes dont l'objectif de la création de la valeur partenariale est au cœur de ces théories.

- *La théorie généralisée de l'agence :*

La Stakeholder-Agency Theory⁵³ constitue « une tentative séduisante d'élargissement du cadre traditionnel de la gouvernance des entreprises »⁵⁴ afin de présenter un cadre conceptuel intégrateur en se basant sur les possibilités offertes par la théorie d'agence, et qui repose sur « une représentation du système de gouvernement des entreprises comme résultante d'un jeu dynamique entre les dirigeants et les différents stakeholders pour la création et le partage des rentes et quasi-rentes »⁵⁵.

Cette tendance a conduit à envisager « la firme comme un nœud de contrats passés entre détenteurs de ressources »⁵⁶ et à reconnaître la nécessité de mettre en œuvre une gestion partenariale soucieuse des intérêts des parties pouvant avoir une répercussion sur la performance de l'entreprise. Plus précisément, un système de gouvernance sera performant s'il permet la prise en compte et la meilleure satisfaction de toutes les parties prenantes. Cette conception pluraliste a permis de passer d'un modèle élargi où plusieurs acteurs passent contrat avec un agent unique, aboutissant ainsi à l'émergence d'une nouvelle théorie basée sur la responsabilité sociale des entreprises : la théorie des parties prenantes faisant l'objet du paragraphe suivant.

⁵² Presqueux, Y. « pour une évaluation critique de la théorie des parties prenantes », In : Bonnafous-Boucher, M. et Presqueux, Y. « Décider avec les parties prenantes », la Découverte, pp. 19-40, 2006.

⁵³ Hill, C.W.L. et Jones, T.M « Stakeholder-Agency Theory », Journal of Management Studies, Vol.29, n°2, pp 131-154 ; 1992.

⁵⁴ CHARREAUX G., « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in G. CHARREAUX, ed., Le gouvernement des entreprises, Economica, p24, 1998.

⁵⁵ CHARREAUX G., « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in G. CHARREAUX, ed., Le gouvernement des entreprises, Economica, opcit, p26, 1998.

⁵⁶ Hill, C.W.L. et Jones, T.M « Stakeholder-Agency Theory », Journal of Management Studies, Vol.29, n°2, p 132; 1992.

○ *La théorie des parties prenantes :*

La théorie des parties prenantes ou Stakeholders⁵⁷ est une approche qui découle d'une nouvelle idéologie où la responsabilité de l'entreprise vis-à-vis des acteurs qui la composent est inscrite comme élément de management, de stratégie ou de bonne gouvernance, elle « s'est développée de façon croissante dans l'analyse des relations entre économie et société et dans la recherche portant sur la performance sociale des entreprises »⁵⁸.

Le terme de « partie prenante » se trouve avec une diversité des définitions qui diffèrent d'un auteur à un autre ; d'où la lecture de ces définitions soulève d'existence d'un continuum allant de la conception large du concept de Stakeholder, dans lequel n'importe qui pourrait revendiquer un intérêt d'une organisation. De ce fait, et dans le cadre de cette recherche, on retient celle que propose Freeman, qui est la plus courante et peut-être la plus pertinente et même la plus utilisée par plusieurs chercheurs, qui définit une partie prenante comme « tout individu ou groupe d'individus qui peut affecter ou être affecté par les actions, les décisions, les politiques, les pratiques ou les objectifs organisationnels »⁵⁹. In fine, La théorie partenariale « Stakeholder » de la gouvernance permet de prendre en compte l'apport de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise dans le processus de création et de répartition de la valeur.

Le travail mené dans ce premier paragraphe nous a permis de définir la gouvernance dans ces différentes approches et d'en tirer conclusion sur les principes de base dans une organisation tout en clarifiant les théories en place et leurs diversités.

Dans le cadre de cette recherche, on opte pour une théorie partenariale de la gouvernance qui nous permettra dans les prochaines lignes « de mieux comprendre les particularités comptables des collectivités locales et d'éclairer les débats concernant l'application de certains outils issus de la comptabilité privée »⁶⁰. Cette perspective nous conduit à éditer dans le second paragraphe la logique de la gouvernance dans un secteur public afin qu'on puisse se focaliser spécifiquement dans la deuxième section sur la gouvernance financière dans le local.

⁵⁷ Evoquée pour la première fois en 1963, par Freeman dans le cadre de la planification stratégique lors d'une communication au sein du Stanford Research Institute.

⁵⁸ Mercier, S. et Gond, J.P., « la théorie des parties prenantes », cahier du FARGO n°1050502, 2005.

⁵⁹ Freeman, M. « The politics of stakeholder theory : some future directions », Business Ethics Quarterly, vol.4 n° 4, 1984 ; p 46.

⁶⁰ Charreaux G., « les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », cahier du Fargo, opcit, p 12, 2004.

2- La gouvernance au carrefour de la new public management :

La notion d'État a pris des formes multiples au cours de l'histoire. Selon Max Weber « l'État est une entreprise politique à caractère institutionnel dont la direction administrative revendique avec succès dans l'application de ses règlements le monopole de la contrainte physique légitime sur un territoire donné »⁶¹. En d'autres termes, l'État a le monopole de la légitimité à faire respecter la loi au moyen de l'armée, la justice et la police.

Le rôle et l'importance de l'État dans l'économie se sont considérablement modifiés dans les pays dits « développés ». Au XIXe siècle, on parlait d'État gendarme (État strict), dans la mesure où la protection du territoire national et le respect des lois en vigueur à l'intérieur du territoire étaient les priorités. Dans la deuxième moitié du XXe siècle, après la seconde guerre mondiale, les « Trente glorieuses », la recherche d'un plus grand bien-être collectif et d'une meilleure protection contre les risques justifient l'appellation d'État-Providence.

Ainsi, le fordisme et les approches keynésiennes des politiques économiques vont permettre une véritable explosion des dépenses sociales.

Par la suite, l'apparition de notions nouvelles comme la pertinence, l'efficacité, l'efficience, la gouvernance ou encore le New Public Management (NPM) dans le secteur public soulève plus qu'une question et facilite le passage du gouvernement vers la gouvernance. De ce fait les présents paragraphes visent à éclaircir la notion de la gouvernance dans un secteur public tout en passant par le passage du gouvernement vers la gouvernance, ensuite l'apparition du concept de New Public Management en arrivant à la gouvernance publique.

a. La gouvernementalité, une nouvelle rationalité publique

La notion de la gouvernementalité revient à l'analyse de FOUCAULT de la rupture, qui s'est produite entre la fin du XVIe siècle et le début du XVIIe siècle et qui marque le passage d'un art de gouverner hérité du moyen âge, dont les principes reprennent les vertus morales traditionnelles et l'idéal de mesure, à un art de gouverner dont la rationalité a pour principe et champ d'application le fonctionnement de l'État, la « gouvernementalité » rationnelle de l'État.

Foucault avance que : « par ce mot de gouvernementalité, je veux dire trois choses :

- Par gouvernementalité, j'entends l'ensemble constitué par les institutions, les procédures, analyses et réflexions, les calculs et les tactiques qui permettent d'exercer cette forme bien spécifique, bien que complexe, de pouvoir, qui a pour

⁶¹ Max Weber, « *Le savant et le politique* », Paris, La Découverte, p 118, 2003.

cible principale la population, pour forme majeure de savoir l'économie politique, pour instrument technique essentiel les dispositifs de sécurité.

- Par gouvernementalité, j'entends la tendance, la ligne de force qui, dans tout l'occident, n'a pas cessé de conduire, et depuis fort longtemps, vers la prééminence de ce type de pouvoir que nous puissions appeler le *gouvernement* sur toutes les autres souverainetés, disciplines...
- Enfin par gouvernementalité, je crois qu'il faudrait entendre le processus ou, plutôt, le résultat du processus par lequel l'État de justice du moyen âge, devenu aux XVe et XVIe siècles État administratif, s'est trouvé petit à petit gouvernementalisé »⁶².

L'analyse de la gouvernementalité des autres s'est prolongée vers une analyse du gouvernement de soi. Une transformation centrale dans la conception de l'exercice du pouvoir a vu le jour. Il ne s'agit plus de conquérir et de posséder, mais de produire, de susciter, d'organiser la population afin de lui permettre de développer toutes ses propriétés⁶³.

Pour Foucault, s'attacher à l'étude de l'instrumentation dans la gouvernementalité, c'est se donner les moyens de mieux comprendre les modalités par lesquelles l'action publique s'efforce d'orienter les relations entre la société politique, via l'exécutif administratif, et la société civile, via ses sujets administrés, mais aussi entre les sujets eux-mêmes. La gouvernementalité moderne pose pour la première fois le problème politique de la population, en tant que l'objet construit par la gestion politique globale de la vie des individus. Cette biopolitique implique cependant non seulement une gestion de la population mais un contrôle des stratégies que les individus, dans leur liberté, peuvent avoir par rapport à eux-mêmes et les uns par rapport aux autres.

Envisager l'action publique sous l'angle de l'instrumentation permet de mieux caractériser les modes de gouvernement, autant que pour celle des transformations contemporaines de l'action publique. « Un instrument d'action publique peut être défini comme un dispositif à la fois technique et social qui organise des rapports sociaux spécifiques entre la puissance publique et ses destinataires en fonction des représentations et des significations dont il est porteur. Dans ce sens, cette notion de gouvernementalité établit le rapprochement entre la sphère publique avec la sphère privée, faisant en sorte qu'elles puissent s'interpénétrer, et s'incarner beaucoup plus dans l'action publique que dans l'action privée »⁶⁴.

Dans le cadre théorique de notre recherche, le concept de gouvernementalité fait appel à la fois à la notion de gouvernement et de gouvernance. Le glissement de la

⁶² Michel Foucault, « Sécurité- territoire- population », Editions du Seuil, pp.111-112, 2004.

⁶³ MALETTE, Sébastien, « La Gouvernementalité chez Michel Foucault », Université Laval, 2006.

⁶⁴ LASCOUMES P., [Patrick Le Galès](#), « Gouverner par les instruments », Sciences Pro, p 84, 2005.

gouvernementalité à partir du gouvernement est lié aux évolutions économiques, sociales, sociétales et environnementales. Il concrétise l'évolution du mode de penser de gouvernement. C'est une forme d'action organisée qui cherche à tempérer l'ampleur du pouvoir, eu égard à la souveraineté de l'État par la rationalité locale des acteurs concernés, y compris ceux appartenant à la sphère privée.

Les enseignements que nous tirons du concept de gouvernementalité nous rappellent que la gouvernance tient compte de la centralité du gouvernement ainsi que des autres mécanismes alternatifs, certes complexes, entre les différents groupes sociaux pertinents afin de rendre possible son action. Nous retiendrons donc que cela pourrait expliquer la décentralisation étatique, les partenariats publics-publics et les partenariats publics-privés (désormais PPP) qui ont vu le jour dans un contexte de défaillance tant des États que des marchés. L'on parle dans ces conditions de la nouvelle gestion publique, connue par sa traduction du New public management qui fera l'objet du paragraphe suivant.

b. Le New Public Management (NPM)

Le courant du NPM s'inspire essentiellement des réformes de l'État dans certains pays anglosaxons, comme le Royaume-Unis ou la Nouvelle-Zélande. Supposé répondre aux besoins actuels de la réforme des organisations publiques, le NPM repose sur la prise en compte des marchés dans l'action publique et s'appuie souvent sur des démarches de privatisation, ou d'externalisation d'une partie des activités du secteur public, par la création d'agences ou d'établissements publics autonomes⁶⁵.

Dès le début des années 1980, les pays de l'OCDE ont été confrontés à une crise financière caractérisée par un important déficit public et un endettement élevé. Pour mieux répondre aux attentes des citoyens et dans le but d'encadrer, de rationaliser voire de réduire les coûts, des solutions ont été envisagées en termes de management. Par la suite, les méthodes de management, traditionnellement employées dans le secteur privé se sont peu à peu répandues dans le secteur public de nombreux pays, constituant le courant du Nouveau Management Public (NPM), appelé aussi la Nouvelle Gestion Publique (NGP)⁶⁶.

Le NPM est donc un nouveau système de gouvernance, qui suit une approche néoclassique de l'Etat. L'économie doit donc être régulée, selon les règles du marché, et non pas par l'Etat. Globalement, le NPM n'est que l'application des techniques managériales du privé au secteur public.

⁶⁵ BARTOLI A., BLATRIX C., « Management dans les organisations publiques – Défis et logiques d'action », Dunod, 4e édition, p375, 2015.

⁶⁶ AMAR A., BERTHIER L. « Le nouveau management public : avantages et limites », Gestion et Management Publics, p40, 2007.

La mise en application du NPM implique de nombreuses actions. Selon Christopher HOOD⁶⁷, le NPM se caractérise par sept points, à savoir :

- La désagrégation des organisations publiques en unités entrepreneuriales
- Favoriser une plus grande compétition au sein de l'organisation publique, comme avec le privé,
- L'utilisation des méthodes managériales privées, comme nous l'avons déjà dit précédemment,
- La recherche méthodique du moindre coût,
- La décentralisation du pouvoir,
- L'importance accrue accordée aux standards de mesure de la performance,
- Le contrôle des organisations à partir de la mesure d'objectifs de production.

Cette forme de gouvernance publique a été qualifiée de « gouvernement tierce partie » ou de « gouvernement par procuration », de « gouvernance participative » ou de « gouvernance interactive »⁶⁸. Dans le domaine du management des organisations publiques, deux courants d'administration doivent être mentionnés : il s'agit du modèle avancé par Max Weber et celui, plus récent, du NPM. Le tableau suivant indique les principales différences entre une administration de type wébérienne et une autre basée sur le NPM.

⁶⁷ CHRISTOPHER H., « The new public management », variations on a theme, p 5, 1980.

⁶⁸ Conseil Economique et Social du Nations Unies, 2011.

Tableau 4 : La comparaison des administrations de types Wébérienne et NPM

	Administration Wébérienne	Administration NPM
Objectifs	Respect des procédures	Atteindre les résultats
Organisation	Centralisée	Décentralisée
Partage des responsabilités	Confus	Clair
Exécution des tâches	Division, spécialisation	Autonomie
Recrutement	Concours	Contrats
Promotion	Avancement à l'ancienneté	Avancement au mérite
Contrôle	Indicateurs de suivi	Indicateurs de performance
Type de budget	Axé sur les moyens	Axé sur les objectifs

Source : AMAR A., BERTHIER L., 2007⁶⁹

À la lecture de ce tableau, la bureaucratie Wébérienne semble manquer de souplesse et de flexibilité. À l'opposé, la conception décentralisée issue du NPM permet aux structures de gagner une autonomie prépondérante. Dans un schéma wébérien, les fonctions politiques et administratives apparaissent le plus souvent interdépendantes. Toutefois, le passage à un modèle d'administration basé sur le NPM autorise une meilleure séparation des deux domaines.

La bureaucratie Wébérienne, en se basant sur le respect des procédures administratives, se montre incapable d'accompagner le changement opéré dans l'environnement économique, marqué par la mondialisation des échanges, la globalisation financière et les mutations technologiques, etc.

Dans le secteur public c'est la théorie du choix public, et non pas la théorie de l'agence, qui symbolise les relations entre les acteurs concernés comme le souligne bien Gary Giroux « *Un point majeur du choix du public est le fait de constater que chaque individu a des motivations uniques et s'efforce de maximiser son utilité, même lorsqu'il implique des décisions à l'échelle de la société. Ainsi, les modèles de choix publics sont similaires*

⁶⁹ AMAR A., BERTHIER L. « Le nouveau management public : avantages et limites », *Gestion et Management Publics*, opcit, p 5, 2007.

à la théorie de l'agence, sauf que l'accent est mis sur la prise de décision non marchande. »⁷⁰.

Le NPM au travers de la théorie du « *Public choice* » intègre l'hypothèse de l'efficacité dans la gestion des affaires publiques et favorise de fait les instruments de gouvernance comme le PPP.

Finalement, créé pour faire face aux critiques et aux besoins de rationalisation du secteur public, le NPM tend à s'imposer comme maître-mot dans les discours du monde politique qui, à son tour, se donne pour mission d'adopter et d'appliquer les méthodes de gestion de la performance sociale du secteur marchand, jugés supérieurs, à celui des services publics. De ce fait, le NPM introduit une démarche de performance dans les services de l'État en passant d'une logique de moyens à une logique de résultats.

Nous retenons ainsi six grands principes tirés de Varone et Bonvin⁷¹ pour présenter la notion du NPM :

1. Séparer la prise de décision stratégique, qui relève du pouvoir politique, de la gestion opérationnelle, qui est de la responsabilité de l'administration.
2. Orienter les activités administratives en fonction des produits à fournir, en matière d'affectation de ressources notamment.
3. Réduire la hiérarchie, amincir les bureaucraties, décentraliser certaines tâches administratives et déléguer la gestion au niveau le plus bas. Les employés cessent d'être des fonctionnaires statutaires, ils sont rémunérés au mérite plutôt qu'à l'ancienneté.
4. Introduire des mécanismes de type marché dans la production de biens et services d'intérêt général.
5. Créer de la transparence sur la qualité et les coûts des prestations administratives.
6. Orienter les prestations administratives vers les besoins des usagers en les impliquant dans la définition et l'évaluation des prestations à fournir.

Toutefois, les résultats du NPM doivent être observés avec un certain recul. En effet, dans l'ensemble des pays l'ayant adopté, malgré certains succès, l'on ne peut pas parler pour autant de réussite totale. Ce succès relatif du NPM peut provenir des dysfonctionnements liés à son application.

De fait, la performance est souvent jugée en termes d'efficacité, d'efficacité ou encore de productivité. Les critères de mesure de la performance utilisés par le privé intègrent donc cette optique. Le NPM considère donc que, à l'image des entreprises privées, la

⁷⁰ GIROUX G., « Nouveau Management public : Interactions entre la gouvernance publique et le contrôle interne », p204, 2004.

⁷¹ Varone, F. & J.M. Bonvin, « Regards croisés sur la Nouvelle Gestion Publique », Les Politiques Sociales 64 (1-2), p 4-17 ; 2004.

productivité et l'efficacité reflètent la performance de l'administration publique. Le désir de performance est d'ailleurs tellement fort que, à l'image des entreprises, il est presque considéré comme un objectif en soi.

D'après ce qui précède, nous retenons que le NPM n'est pas un outil miracle pour améliorer l'efficacité du secteur public. D'ailleurs, l'introduction dans le secteur public des outils de gestion issus du secteur privé ne doit pas être toujours exprimée avec une connotation positive. Il n'y a aucune preuve factuelle que ce déplacement constitue une amélioration de quelque manière que ce soit du secteur public, alors que les preuves du contraire sont nombreuses.

Il est clair que la « bonne » gouvernance publique est un facteur clé de succès pour tout programme de développement. Cependant, elle pose plusieurs interrogations, notamment sur la possibilité de sa transposition dans des pays en développement et sur la possibilité de suivi des plans sur le long terme.

c. La gouvernance publique :

La gouvernance, par l'expertise à laquelle elle correspond, favorise une reterritorialisation de l'action publique et une recomposition de l'État. Il n'est pas indifférent de constater que son émergence et son succès ont correspondu à une professionnalisation progressive des métiers du développement territorial et à un renforcement du rôle de l'expertise dans la décision politique.

De nos jours, il n'y a pas de consensus sur une définition de la gouvernance publique, pourtant nombreuses sont les organisations internationales qui se sont efforcées de préciser ce concept. La gouvernance publique est comprise de diverses manières, traduisant généralement les intérêts et les objectifs des organisations émettrices⁷².

La gouvernance publique s'avère être un projet, essentiellement économique, de réorganisation du champ de pouvoir des autorités et de coordination des organisations décentralisées. Dans ce cas, le système concerné est au niveau de l'État, les attributs, les risques à gérer ainsi que les ressources mises à disposition sont prises en compte au niveau de la nation.

Quand il s'agit du secteur public, la notion de gouvernance s'inscrit dans une problématique assez large d'efficacité et d'efficience de l'action publique, et concerne les rapports enchevêtrés entre les gouvernants et les gouvernés. Bien qu'ayant une signification précise pour les économistes, les termes « efficacité » et « efficience » sont souvent utilisés d'une façon indistincte. D'une façon plus précise, l'efficacité est la

⁷² MEISEL, N. & OULD AOUDIA, J., « La Bonne gouvernance est-elle une bonne stratégie de développement ? », p 45, 2007

mesure du rapport entre les résultats atteints et les objectifs fixés. Quant à la notion d'efficience, elle se définit comme suit : « Si deux solutions ont un coût identique, le critère d'efficience commande de choisir celle qui permet de réaliser au mieux les objectifs poursuivis ; si deux solutions aboutissent au même résultat, il faut choisir la moins coûteuse »⁷³. En d'autres termes, l'efficience c'est l'efficacité au meilleur coût.

Dans ce contexte, notons que le secteur public présente plusieurs avantages : le pouvoir de redistribution de richesses et de coûts de la catastrophe sur une longue période et de le faire sur la population, fondant sa démarche sur un principe de solidarité nationale. Depuis que la bonne gouvernance s'est imposée comme pré requis pour bénéficier de l'aide internationale, le contenu de la notion gouvernance est devenu de plus en plus clair et la volonté d'intégration des différentes dimensions de gouvernance dans les stratégies de coopération au développement augmente.

Il n'y a donc pas de définition consensuelle de la *gouvernance publique* appliquée à l'analyse économique, celle-ci reste étroitement liée, à priori, à la démarche analytique que l'on choisit de mettre en œuvre ; ce qui conduit plutôt à disposer d'une pluralité de définitions situées dans des cadres conceptuels différents et qui de plus mobilisent fortement les champs disciplinaires externes à l'économie.

Nous soulignons le fait que la gouvernance publique implique une réorganisation du pouvoir conduisant à de nouvelles formes de gestion publique où la responsabilisation, la transparence et l'obligation de bons résultats primeraient dans les affaires publiques. De cette façon, la gouvernance n'est pas une question liée simplement au gouvernement, mais également à tous ceux qui participent à la prise de décision et sont influencés par ces décisions.

La gouvernance publique désigne donc l'interaction participative entre le gouvernement et les citoyens, afin d'assurer une exploitation efficace des ressources et une augmentation de la qualité des services offerts par l'État qui sous-entend l'amélioration de la qualité de vie des citoyens, autrement dit le bien-être social. Dans ces conditions, le terme de gouvernement, basé sur la centralité des pouvoirs et de compétences, s'élargit pour s'inclure dans la gouvernance. Ce passage vers un nouveau management public est réalisé par une nouvelle rationalité politique, qui est la gouvernementalité.

On peut conclure que la Gouvernance publique désigne le système formé par l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions destinés à cadrer la manière dont une institution est dirigée, administrée et contrôlée. Après avoir construit notre cadre général de recherche, nous nous focalisons dans ce qui suit sur la conception de la gouvernance financière proprement dit dans le secteur public et spécifiquement dans le local.

⁷³ SIMON H., « la rationalité limitée », article de Claude Parthenay Uploaded by [Vincent Merlet](#), p12, 2011.

Le travail mené dans cette section nous a conduit à mieux cerner le concept de la gouvernance par les différentes approches et théories :

- Le courant disciplinaire est l'approche majeure de la théorie de la gouvernance des organisations (on adopte dans ce cadre la définition de Charreaux).
- Le modèle actionnarial considère l'organisation comme un nœud de contrats et propose deux dispositifs de gouvernance pour permettre à l'actionnaire de protéger son intérêt : l'incitation et le contrôle.
- Le modèle partenarial consiste à défendre l'intérêt de l'ensemble des parties prenantes dans le but de maintenir leurs coopérations nécessaires.

Nous nous sommes concentrés sur le modèle disciplinaire partenarial de la gouvernance, qui nous a permis, par la suite, d'opter pour une vision profonde du NPM (une méthode de management du secteur public qui constitue un nouveau système de gouvernance s'inscrivant dans une approche Néo-classique de l'Etat), et de la gouvernance publique (s'inscrit dans une problématique d'efficacité et d'efficience de l'action publique destinée à cadrer la manière dont une institution est dirigée, administrée et contrôlée).

De ce fait, une base théorique est préparée pour passer à un deuxième pilier « la gouvernance financière » qui sera présentée dans la section suivante.

Section 2 : la conception de la gouvernance financière

Le terme « gouvernance financière » est importé à la fin des années 80 dans les sciences politiques pour caractériser les modalités de gouvernement régissant les agglomérations. Elle est considérée comme un nouveau paradigme de l'action publique.

La gouvernance financière est à la fois une matrice conceptuelle et un programme de recherche. Son intérêt apparaît dans le débat que, ce concept et son succès, permettait et imposait entre les différentes sciences sociales d'une part, et entre celle-ci et les acteurs publics, privés ou associatifs d'autre part.

Cette section aura pour objectif de détailler le concept de gouvernance financière, tout en traitant son apparition et son évolution dans le local (1^{er} paragraphe) avant de passer par la suite aux outils de gestion permettant d'assurer une gouvernance financière locale (2^{ème} paragraphe).

1- L'émergence de la gouvernance financière dans le local

Dans ce présent paragraphe, il est nécessaire de clarifier l'origine de l'apparition de la gouvernance financière au niveau locale, qui tire ses piliers des différentes réformes que connaissaient l'État. Le premier sous paragraphe traitera la décentralisation comme un préalable à la gouvernance financière, tout en précisant les différentes lois et réformes mises en vigueur, pour passer à une définition bien précise de la gouvernance financière présentée dans le deuxième sous paragraphe, arrivant à une évolution dans le local détaillée dans le dernier sous paragraphe.

a. La décentralisation : un préalable à la gouvernance financière :

La décentralisation constitue un choix politique stratégique dans lequel le Maroc s'est engagé depuis son indépendance. Un large processus de mise en place d'un modèle marocain de gestion des affaires locales basé sur des fondements et des mécanismes de bonne gouvernance financière locale a été lancé en parallèle à la volonté d'atteindre les objectifs politiques et administratifs escomptés de cette décentralisation. En effet, malgré le développement politique, économique et social que le pays a connu, la gestion financière et notamment budgétaire locale reste toujours marquée par un ensemble d'insuffisances juridiques, humaines, institutionnelles et techniques.

D'une manière générale, le système en cours jusqu'alors souffre d'un ensemble de complexités et de formalismes, qui handicapent son évolution et son adaptation avec les exigences d'une nouvelle gestion publique. Ces insuffisances sont souvent relevées, et d'une manière récurrente, dans les discours politiques des acteurs locaux, des rapports de la Cour des comptes et des Cours régionales des comptes ainsi que dans les notes et rapports des institutions et organisations internationales et de la société civile.

L'amélioration de la gestion financière locale exige une réelle révolution juridique, institutionnelle, managériale et instrumentale. La première décennie du 21^{ème} siècle a été riche en réformes. Plusieurs textes régissant la matière financière publique ont été rénovés assez fondamentalement, ouvrant ainsi la voie à une modernisation évolutive de la gouvernance financière qu'il faut préconiser et mettre en œuvre. Autrement dit, un basculement vers une gestion moderne axée sur les résultats qui dépasse l'aspect administratif archaïque, constitue aujourd'hui une nécessité.

- *L'entrée en vigueur de la Loi 62-99 relative aux juridictions financières :*

Le contrôle juridictionnel des finances publiques a été constitutionnalisé en 1996. Son assise juridique a connu ainsi une consolidation qui présageait de perspectives de renforcement importantes à l'avenir. La Loi 62-99 n'a pas démenti cet augure puisque les juridictions financières se sont vues promues à plusieurs titres : leur autonomie ; leur renforcement structurel, leur démembrement régional ; leurs procédures ; leurs moyens ... mais surtout, les juridictions financières ont été dotées d'attributions nouvelles, celles relatives au contrôle de la gestion, lesquelles, pour la première fois au Maroc, permettaient à un organe autonome de contrôle des finances publiques d'excéder le cadre de la régularité et d'explorer l'étendue indéfinie et non délimitée de la pertinence des choix publics, de l'efficacité et de la performance.

Les juridictions financières ainsi renforcées constituent désormais une composante fondamentale de la gouvernance publique. Leur propre évolution est déterminante de celle de l'ensemble de la machine financière publique. Il est indispensable que cette institution constitutionnelle se donne les moyens et la volonté d'affirmer ses attributions et de jouer son rôle primordial de modernisation de la gestion publique.

« La cour des comptes assiste le parlement dans les domaines de contrôle des finances publiques.... »⁷⁴. « Le parlement exerce le pouvoir législatif. Il vote les lois, contrôle l'action du gouvernement et évalue les politiques publiques... »⁷⁵. Cette dimension constitutionnelle de la mission de la cour, l'assistance du parlement dans l'exercice de l'essence même de son rôle, notamment en matière d'évaluation des politiques publiques, ouvre pour l'institution supérieure de contrôle des finances publiques une ère nouvelle de son existence.

En outre, la reddition des comptes représente l'une des stipulations constitutionnelles majeures de la réforme de juillet 2011. Un contrôle ex-post des politiques engagées qui chercherait à se conformer aux règles et principes constitutionnels de l'article 154 devrait nécessairement rendre compte de la volonté qui aurait été exprimée par le

⁷⁴ Constitution 2011, « De la cour des comptes », titre X, article 148.

⁷⁵ Constitution 2011, « Des pouvoirs du parlement », titre IV, article 70.

législateur selon des formulations précises, et visant des objectifs quantifiables, mesurables, vérifiables et évaluables.

Une condition fondamentale hypothèque l'applicabilité des dispositions de l'article 154 : « les politiques publiques doivent émaner de la volonté d'un parlement représentatif des forces politiques du pays »⁷⁶. Sous cette condition, un gouvernement émanant de la même représentation et qui détermine une politique gouvernementale, engage sa propre responsabilité ainsi que celle des forces politiques dont il est issu. La reddition des comptes atteindrait alors la sphère politique et ce sont les formations politiques qui donneraient l'exemple de cette pratique démocratique.

Par ailleurs, cette première condition doit nécessairement être corrélée par une deuxième: le législateur doit bénéficier de la visibilité suffisante quant à la conduite des politiques par lui exprimées ; la complexité des structures administratives et de leurs activités ne doit pas constituer un mobile ou un prétexte permettant au gouvernement de s'émanciper de la volonté du législateur au moment de la conduite des politiques votées.

L'évolution de la gouvernance publique ne pourra pas se faire sans l'alimentation continue de la synergie fondamentale alimentée par les influences de l'ensemble des composantes du système. La modernisation de la gestion budgétaire en est une.

- *La mise en œuvre progressive de la gestion budgétaire axée sur les résultats*

La gestion budgétaire a entamé une mutation importante depuis l'entrée en vigueur du décret du 31/12/2001⁷⁷. La dimension territoriale a été ainsi affirmée en matière de gestion des crédits budgétaires, s'appuyant par ailleurs sur une innovation modernisante, la contractualisation.

La contractualisation des relations entre les administrations centrales et leurs représentations territoriales vise à consacrer une répartition des missions et des responsabilités afin d'asseoir et d'adopter définitivement des modes de management de la dépense fondés sur la logique du résultat et non plus sur celle des moyens. Elle vise également à doter le système de gestion d'outils d'évaluation des politiques publiques. Les principaux objectifs de la contractualisation sont :

- La redistribution des responsabilités vers les échelons déconcentrés de l'administration ;
- Le renforcement de la cohérence et la coordination de l'action de l'administration centrale et déconcentrée
- La mise en place d'un système de contrôle de gestion permettant d'évaluer de manière plus efficace et efficiente la réalisation des objectifs.

⁷⁶ Constitution 2011, « De la bonne gouvernance », titre XII, article 154.

⁷⁷ Décret n° 2-01-2676 modifiant et complétant le décret n° 2-98-401 du 26/04/1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution de la loi de finances.

Les modalités de la gestion contractuelle peuvent être globalement résumées en trois phases de mise en œuvre :

- Discussion et finalisation du budget programme et des plans d'actions en concertation entre l'administration centrale et ses services déconcentrés.
- Élaboration du budget du ministère par consolidation des budgets programmes des différents services déconcentrés sur la base d'indicateurs de performance.
- Évaluation et suivi des réalisations à travers notamment l'établissement pour les services déconcentrés de rapports périodiques d'activité et de tableaux de bord sur la base d'indicateurs d'efficacité et de performances.

- *La réforme du système de contrôle des dépenses publiques*

Le système de contrôle des dépenses de l'Etat a connu une réforme de fond⁷⁸ qui a permis de dépasser les faiblesses de l'ancien système représentées par la redondance des contrôles et leur fragmentation d'une part et par leur orientation vers la régularité aux dépens de l'efficacité, de l'efficience et de la performance, d'autre part.

L'efficience du système de contrôle des dépenses publiques a été atteinte à travers trois aspects d'intégration : l'intégration des champs d'application du contrôle (régularité/validité), l'intégration des corps de contrôle (TGR/CED), et l'intégration des actes des populations contrôlées (natures et seuils de dépenses).

La refonte du système de contrôle a été guidée par les choix directeurs suivants :

- L'assouplissement des contrôles a priori ;
- L'automatisation des contrôles ;
- Le renforcement de la responsabilité des gestionnaires et des contrôleurs.

La réforme repose sur deux piliers fondamentaux :

- *L'augmentation de la capacité de gestion des acheteurs publics :*
 - Engager les services ordonnateurs dans un processus novateur de renforcement de leur capacité de gestion budgétaire et financière ;
 - Mettre en place les dispositifs de contrôle et d'audit internes au niveau des services ordonnateurs.
- *L'allègement des contrôles a priori :*
 - Alléger les contrôles et les implanter là où ils sont les plus légitimes et les plus efficaces, c'est-à-dire au cœur de la gestion des services ordonnateurs.
 - Optimiser et hiérarchiser les contrôles en fonction de la maturité des services ordonnateurs, des risques et des enjeux budgétaires et financiers de la dépense.

⁷⁸ Décret n° 2-07-1235 du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat.

- Bénéficier des apports des systèmes d'information pour alléger les contrôles automatisables.

Dans le cadre de la présente approche, il y'a lieu de souligner une vertu fondamentale de la réforme du système du contrôle des dépenses publiques qui est la maturation de la gestion. Il s'agit désormais pour les administrations de promouvoir et de s'approprier une culture managériale moderne. Le nouveau système de contrôle constitue à ce titre une modernisation forcée de l'administration centrale et déconcentrée du fait qu'il leur impose l'adoption du contrôle interne et du contrôle de gestion, outils nécessaires à la bonne gouvernance.

- *La modernisation de la gestion de la commande publique*

Les procédures de la commande publique constituent le domaine par excellence de moralisation de la vie publique. La réglementation les régissant a été réformée en 2007 fixant les conditions et les formes de passation des marchés de l'Etat⁷⁹.

Ce texte rénové a permis essentiellement de renforcer les mécanismes garantissant le droit à la libre concurrence. L'évolution de la législation régissant les marchés publics, sous l'impulsion concertée du gouvernement et des représentations professionnelles, et profitant du climat d'ouverture et des revendications de transparence, continue à évoluer.

Par ailleurs, le gouvernement marocain a engagé depuis 2007 un grand chantier de dématérialisation de la commande publique, concrétisé depuis cette date par l'exigence de la publication des avis d'appel d'offres sur le portail marocain des marchés publics. Les étapes futures du projet concernent la base de données des marchés publics, la soumission électronique, la base de données des fournisseurs, les achats groupés électroniques et les enchères électroniques inversées.

- *La gestion intégrée des Finances Publiques*

L'année 2010 a connu le lancement de la mise en œuvre d'un système de gestion intégrée de la dépense (GID) qui permet aux sous ordonnateurs et aux comptables de traiter les actes de dépenses sur un système unifié et performant et permet aux pouvoirs publics de disposer de l'information financière relative à la dépense en temps réel.

La bonne gouvernance de la dépense sera forcément favorisée par le Système GID qui constitue un levier de modernisation de l'Administration et de rationalisation de la gestion publique.

⁷⁹ Décret n° 2-06-388 du 19/04/2007, relatif aux conditions et formes de passation des marchés de l'Etat ainsi que certaines règles relatives à leurs gestions et leurs contrôles.

La Trésorerie générale du royaume conduit par ailleurs un chantier de grande envergure relatif à la gestion intégrée de la recette (GIR), dont l'impact attendu en matière de modernisation du management de l'assiette et du recouvrement revêt une importance majeure : appréhender la contribution publique avec le maximum d'efficacité.

La dématérialisation, favorisée par les nouvelles technologies de l'information et de communication (NTIC), constitue une garantie indéniable de la transparence. Elle participe du même coup au renforcement de la démocratie et des moyens de contrôle des politiques publiques.

La gouvernance financière publique connaît donc une évolution réelle qui touche l'ensemble de l'arsenal juridique ainsi que les systèmes d'information qui, par leur modernité avancée, font accéder les Finances Publiques à des niveaux élevés en matière de pertinence, de transparence et de précision de l'information financière.

b. Vers une définition de la gouvernance financière :

L'approche classique de la gouvernance est basée sur une logique financière qui « limite généralement son champ d'étude à une relation unique entre propriétaires et managers »⁸⁰. Ce champ restreint devient incompatible pour appréhender la gouvernance financière vue sous l'angle de l'ensemble des dynamiques rationnelles et où la logique est la satisfaction de l'intérêt général.

Certes, tenter de définir un concept aussi large et multiforme que celui de la gouvernance financière présente un défi certain qui est loin d'être explicitée à l'unanimité. À voir cependant l'usage qui est fait de ce terme nous amène à croire qu'un besoin de clarification est réel et présent dans la littérature. Bien entendu, nous sommes conscients que nous ne sommes ni les seuls, ni les premiers à avoir tenter de le définir. Par ailleurs, pour définir ce concept, nous utilisons tout au long de ce paragraphe les articles de la constitution 2011 qui le régissent.

Au cours des dernières décennies, la globalisation progressive des marchés financiers et l'ouverture croissante aux marchés extérieurs ont fait que la gouvernance financière à l'échelle mondiale occupe aujourd'hui une place prépondérante au détriment des systèmes financiers nationaux ou locaux. Cet aspect fera donc l'objet d'une attention particulière dans l'analyse proposée.

⁸⁰ Carpon, M. et Quairel, F., « les dynamiques relationnelles entre la firme et ses parties prenantes », cahiers de recherche ERGO-CREFIGE, n° 0201-0202-0203, 2002.

Tout système financier a pour mission fondamentale l'apport, l'autorisation et l'évaluation du crédit pour la société à laquelle il est rattaché. Selon Dembinski ⁸¹, la finance est un sous-système économique qui remplit trois fonctions spécifiques :

- Tout d'abord, garantir la circulation des transactions financières
- Ensuite, réunir l'épargne et la mettre au service de projets d'investissement
- Enfin, évaluer le risque, lui attribuer une valeur et faire en sorte qu'il soit rentable.

La gouvernance financière s'opère donc dans un écosystème financier mettant en interaction plusieurs intervenants institutionnels (Etat, collectivités locales, institutions financières, instances de contrôle et de régulation...) dans la perspective d'une soutenabilité des finances publiques ou privées à moyen et long termes, et à travers un équilibre budgétaire et monétaire conjugué dans les indicateurs macroéconomiques du pays. La question de la gouvernance financière interpelle aussi la santé économique et financière vis-à-vis des agences de notation à l'international et des organismes clefs tels que le Fonds Monétaire International et la Banque Mondiale.

La notion de la gouvernance financière repose sur certaines valeurs universelles qui se traduisent par des compétences allouées à chaque acteur appelé à intervenir dans la gestion de la planification locale. L'article 154 de la constitution précise que « *les services publics sont organisés sur la base de l'égal accès des citoyennes et citoyens, de la couverture équitable du territoire national et de la continuité des prestations. Ils sont soumis aux normes **de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité**, et sont régis par les principes et valeurs démocratiques consacrés par la constitution.* »⁸²

De ce fait, l'utilisation légitime du pouvoir et de l'autorité dans la gestion des ressources financières des collectivités territoriales, fait partie intégrante du développement, de la croissance économique et de la lutte contre la pauvreté. La décentralisation, en tant que l'une des étapes la plus importantes vers la gouvernance financière locale, répond à une revendication identitaire à travers la recherche de la constitution d'ensembles territoriaux cohérents.

En effet, pour assurer une gouvernance financière, il est nécessaire de mettre le point sur les principaux axes qui la définissent :

- **La légitimité** : désigne la légitimation démocratique des décisions de politique financière. Elle englobe également une participation appropriée, équilibrée et non discriminatoire de la population.

⁸¹ Dembinski, Paul H. et Morais, « [Sortir du dédale de la financiarisation : pour une finance au service du Bien Commun](#) », *Observatoire de la Finance*, p 120, 2001.

⁸² Constitution 2011, « De la bonne gouvernance », titre XII, article 154, opcit.

- **La transparence** : ce principe repose sur l'information claire du public sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les visées de la politique de finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires. Il permet de renforcer, d'une part, la responsabilisation et accroît la crédibilité des autorités, ce qui a pour avantages d'abaisser le coût de l'emprunt et d'inciter un public bien informé à soutenir plus fermement des politiques macroéconomiques, et d'autre part, les fonctions des différents organes de l'Etat ainsi que la répartition des pouvoirs et des responsabilités entre les niveaux de l'administration.
- **La responsabilité** : ce principe souligne l'obligation de rendre compte et de répondre de la manière dont les responsabilités sont acquittées à travers les structures politiques et constitutionnelles.
- **Légalité** : ce principe oblige la politique et l'administration financière publique à respecter un cadre légal valable pour tous, équitable et impartial (obligation de l'administration à respecter le droit). La légalité des finances publiques garantit principalement leur prévisibilité et leur contrôle en toute fiabilité.
- **Efficacité** : l'amélioration de l'efficacité dans le cadre de la gouvernance financière passe avant tout par un renforcement des capacités des institutions publiques à gérer les ressources publiques. Ce principe décrit la volonté et la capacité des organes et institutions publics d'accomplir leurs tâches.
- **La prévisibilité** : résulte de l'existence de législations et des réglementations claires, bien connues à l'avance par les assujettis et qui sont uniformément et efficacement mises en œuvre.
- **La participation** du public au processus budgétaire est essentielle pour l'amélioration des décisions budgétaires et la crédibilité des politiques publiques.
- **Action de l'Etat axée sur le développement** : ce principe se réfère aux valeurs fondamentales qui régissent l'activité étatique en terme de justice sociale et de durabilité écologique et économique de marché.
- **Obligation de rendre compte** : ce principe comprend la responsabilité et l'obligation des instances étatiques de rendre compte aux citoyens de leurs actes qu'ils accomplissent dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions ainsi que des résultats de ces actes et qui passe par la transparence sur les activités de l'Etat.

Le nouveau processus budgétaire de la loi organique des finances a instauré l'obligation de la reddition des comptes, il est indispensable d'équilibrer entre les responsabilités et les pouvoirs si l'on souhaite vraiment faire une évaluation pertinente des actions entreprises par le gestionnaire public.

La constitutionnalisation du principe de reddition des comptes a permis de créer une nouvelle dynamique dans la gestion des finances publiques. L'institutionnalisation de l'obligation de rendre compte au niveau de plusieurs départements et institutions

publiques ou semi-publiques a imposé aux différents gestionnaires une nouvelle méthode de management financier basé sur les principes de gouvernance tels que le pilotage de la performance, la maîtrise des coûts et les économies d'échelle.

Un nouveau mode de pilotage a été adopté qui renforce, d'une part, le rôle de la Cour des comptes et de ses juridictions financières régionales en matière de contrôle supérieur des finances publiques et, d'autre part, met en exergue les nouvelles prérogatives des institutions de la gouvernance qui participent au renforcement du système d'intégrité nationale de la gouvernance.

En guise de conclusion, la gouvernance financière peut être définie comme « *un mode de pilotage financier basé sur des principes et des règles liés à la performance économique de toute organisation, qu'elle soit publique ou privée* »⁸³. Il s'agit de l'ensemble des processus, règles, normes, valeurs et institutions grâce auxquels les différents acteurs gèrent les actifs et les flux financiers, qui s'insèrent dans le cadre de systèmes et de marchés financiers présents sur tous les territoires, aussi bien à l'échelle mondiale que locale.

c. La gouvernance financière locale : une évolution certaine, mais un projet toujours inachevé

Les finances locales connaissent une mutation continue dans leurs modes de gestion et dans les instruments mis en œuvre pour qu'elles puissent contribuer efficacement dans le développement économique et social du pays. En effet, les collectivités territoriales, à travers les investissements publics locaux qu'elles programment dans ses budgets, participent à l'aménagement du territoire, à la promotion économique, à l'action de redistribution et partant, à la satisfaction des besoins des citoyens. Elles jouent ainsi un rôle important dans le développement économique voire de développeur économique et social. Ce rôle implique inévitablement un accroissement des dépenses de ces collectivités et par conséquent l'augmentation de leurs ressources.

Malgré la promulgation de la loi n° 47-06 relative à la fiscalité locale et la loi n° 39-07 portant la reconduction des droits, redevances et rémunérations au profit des collectivités territoriales, et la réorganisation de l'environnement législatif et réglementaire en la matière, les ressources locales propres restent encore loin de couvrir les dépenses locales. C'est là une situation qui influence lourdement la capacité d'autofinancement des collectivités territoriales et entrave la réalisation de leurs projets d'investissement.

⁸³ <https://financenews.press.ma/article/alaune/gouvernance-financiere-publique-depuis-2011-les-choses-ont-beaucoup-change> . date de consultation : 12/04/2018.

L'inadéquation entre les ressources propres et les dépenses des collectivités territoriales fait que la majorité d'entre elles sont largement dépendantes des ressources qui proviennent de leurs parts. Cette situation de dépendance paraît en déphasage avec les objectifs fixés par la charte communale et la loi organisant les provinces et les préfectures qui précisent que les collectivités territoriales participent à « *la réalisation d'objectifs politiques, économiques et sociaux à travers l'instauration de la démocratie locale, la confirmation de l'autonomie et de la liberté de ces collectivités, l'élargissement de leurs compétences et l'élargissement de son rôle dans le domaine du développement local, de l'aménagement du territoire et la participation dans la diminution des dysfonctionnements et des disparités socio-économiques* »⁸⁴.

Face à cette situation de dépendance liée aux ressources, le recours des collectivités territoriales à l'emprunt peut constituer un remède. Mais la réalité est autre. L'emprunt des collectivités territoriales au Maroc reste très limité. C'est un état des lieux qui s'explique par le monopole du Fonds d'Equipement Communal (FEC).

- *De l'exécution irrégulière des dépenses*

En matière de dépenses des collectivités territoriales, l'évaluation de l'état des lieux à ce niveau permet de dégager des pratiques d'une gestion non efficace. Les rapports des Cours régionales des comptes et des missions des corps d'inspection de l'Inspection Générale de l'Administration Territoriale (IGAT) et de l'Inspection Générale des Finances (IGF) témoignent de ce constat. Plusieurs irrégularités liées à l'exécution des dépenses des collectivités territoriales ont été relevées par les rapports des Cours régionales des comptes⁸⁵. Elles sont liées, notamment, à :

- L'exécution des travaux avant leur engagement ;
- Le règlement des dépenses avant la réalisation du service fait ;
- La gestion irrationnelle des marchés ;
- La réalisation des dépenses pour des services ne relevant pas des compétences des collectivités territoriales ;
- Le paiement des dépenses fictives ;
- La position illégale des fonctionnaires ;
- L'octroi des subventions aux associations sans critères objectifs ;
- La mauvaise gestion du parc automobile ;
- L'exécution irrationnelle de certaines dépenses (le gasoil, les pièces de rechange, les matériaux de construction).

⁸⁴ Loi 112/14 relative aux préfectures et provinces.

⁸⁵ Rapport de synthèse de la Cour des comptes présenté devant le parlement, le 21 mai 2014 sur les activités de la Cour en 2012.

Ces remarques dénotent la mauvaise voire l'absence de la gouvernance des dépenses exécutées par les collectivités territoriales.

D'une manière générale, le cadre financier actuel des collectivités territoriales ne leur permet pas de disposer des outils nécessaires pour une mise en œuvre efficace des politiques de développement. Une présence très forte des autorités de tutelle dans tout le processus de gestion, la faiblesse des moyens financiers, matériels et humains sans oublier le faible niveau d'instruction des élus locaux.

L'adoption de la nouvelle constitution avec des dispositions très avancées touchant l'organisation territoriale, fait que les collectivités territoriales sont actuellement au cœur des grands débats politiques et sociétaux, une nouvelle approche budgétaire servira de socle pour la réussite de la nouvelle version de décentralisation au Maroc notamment dans le cadre de la régionalisation avancée.

- *Le développement de la gouvernance financière locale*

Au cours des quarante dernières années le cadre juridique des finances locales a connu diverses révisions. Le législateur cherchait durant toute cette période à doter les collectivités territoriales de plus de ressources financières et de marges de pouvoir de décisions financières et budgétaires afin de les doter des moyens nécessaires pour répondre aux besoins et exigences de la décentralisation. Un chantier de grande ampleur, pour doter les collectivités territoriales des moyens suffisants mais aussi des outils techniques et managériaux performants dans le cadre d'une nouvelle gestion publique. Un modèle de gouvernance financière locale devient une exigence. Ce modèle devrait permettre la rénovation du cadre budgétaire local, l'amélioration du processus d'exécution des finances locales et la mise en place de nouveaux outils de gestion budgétaire et financière locale.

La loi organique des finances a donné une nouvelle dynamique à l'action publique, en passant par une programmation budgétaire centrée sur la performance et une gestion axée sur les résultats⁸⁶. Les gestionnaires publics sont tenus de préparer des projets de performance incluant des actions mesurables à travers un certain nombre d'indicateurs de performance inspirés du secteur privé.

De ce fait, les actions publiques seront programmées sur l'année budgétaire et peuvent être amendées par le recours à une loi de finances rectificative et ce, afin de pouvoir mener des actions correctives en temps opportun. Les acteurs publics seront dans l'obligation d'améliorer leur gestion, en déployant plus d'efforts pour atteinte des objectifs de performance. Les réalisations budgétaires seront indiquées dans leurs rapports de performance et en comparaison avec le projet de programmation budgétaire.

⁸⁶ La loi organique de la loi de finance, 2015.

L'analyse de la performance budgétaire, qui traduit le niveau de réalisation des actions publiques entreprises et les coûts afférents, permettra d'évaluer les programmes budgétaires présentés sous forme de projets et actions.

- *Vers un cadre budgétaire de la performance*

Le cadre budgétaire annuel est dépassé. Il ne répond plus à l'ampleur des enjeux et des défis actuels. Une approche pluriannuelle est devenue un outil obligatoire de la bonne gestion des dépenses locales. Une programmation dans le temps des dépenses locales qui combine les moyens et les actions à réaliser, est nécessaire. Le recours aux partenariats et l'ouverture des collectivités territoriales sur leur environnement pour se procurer davantage de ressources est indispensable. La contractualisation des rapports entre les collectivités territoriales et l'Etat, d'un côté, et entre ces collectivités et ses partenaires locaux de l'autre, permet aux gestionnaires locaux d'instaurer les premiers jalons d'une démarche de performance orientée vers les résultats : une gestion à travers des indicateurs et des tableaux de bord permettant un pilotage efficace des dépenses.

La performance se situe au cœur des réformes des finances publiques de nos jours ; une culture qui structure l'action publique dans tous les domaines afin de garantir une meilleure utilisation des deniers publics. Les collectivités territoriales sont appelées à emprunter cette nouvelle approche axée sur les résultats. Elles doivent faire partie de la nouvelle politique qui vise « l'harmonie entre les différents acteurs, afin de construire un système cohérent fondé sur un contrat social »⁸⁷. La gestion des dépenses locales doit s'adapter avec ce nouveau dispositif managérial qui vise l'efficacité et l'efficience du processus d'exécution et du contrôle.

- *Vers une exécution rigoureuse des finances locales*

Dans ce sens, la cohérence du processus d'exécution des dépenses des collectivités territoriales représente un des piliers de la réforme des dépenses locales ; une harmonie qui participe à la bonne gestion des deniers publics par une meilleure intervention et une meilleure affectation des ressources.

A ce titre, les nouvelles dispositions constitutionnelles de 2011, représentent un cadre de référence pour une meilleure harmonie entre les finances de l'Etat et celles des collectivités décentralisées. Un transfert des ressources humaines et financières de l'Etat à ces collectivités permettrait de créer une valeur ajoutée de l'action locale et de combler les lacunes dont elles souffrent. De même, le système actuel du contrôle des finances locales est caractérisé par une exhaustivité en matière de contrôle des dépenses dans lequel la régularité des actes prime sur l'efficacité.

⁸⁷ BENSOUA, N. « La cohérence financière de l'Etat territorial au Maroc ». Actes du 5ème Colloque International de Rabat le 9 et 10 Septembre 2011. LGDJ. Lextenso édition.

La réforme du cadre actuel est indispensable afin de répondre aux exigences de la mise en œuvre du nouveau dispositif budgétaire et financier ; une réforme qui vise un allègement des contrôles administratifs a priori, en accordant plus de responsabilités et de pouvoirs aux gestionnaires locaux en matière budgétaire et financière, en contrepartie d'un renforcement du contrôle a posteriori exercé par les juridictions financières compétentes ; un renforcement qui doit être accompagné par un engagement sur la performance devant les organes politiques compétents sur les politiques publiques locales.

Le passage d'une gestion financière et budgétaire des collectivités territoriales centrée sur les moyens à une gestion axée sur les résultats marquera un tournant majeur dans les finances locales. Cette mutation nécessitera sans aucun doute, en plus de l'adoption d'un nouveau dispositif budgétaire, une révision des outils de gestion et du cadre comptable. Ainsi, pour permettre la mise en valeur d'une politique de transparence des finances locales qui vise le renforcement de la démocratie locale et la reddition des comptes, il est nécessaire que la réforme doit concerner l'automatisation des systèmes de gestion des finances locales et l'adoption d'un nouveau cadre comptable qui s'inspire de la comptabilité des entreprises. Aussi, l'évaluation de la gestion financière locale permet-elle un outil fondamental de la bonne gestion et de la prise de décision.

L'analyse financière et la gestion dynamique de la trésorerie des collectivités territoriales revêtent une grande importance. Ces outils aident les gestionnaires locaux à formuler des choix et des décisions budgétaires, et de déterminer d'une manière périodique les marges d'action dont ils disposent. C'est un nouveau mode de pilotage au service des gestionnaires locaux qu'il faut mettre en place.

En définitive, si la gestion financière locale reste, malgré les efforts consentis, soumise à un cadre juridique contraignant, le besoin d'introduire une nouvelle culture de gestion est devenu une nécessité. Un nouveau modèle de gouvernance locale est à préconiser.

Toutefois, la mise en œuvre de ce nouveau modèle nécessite la réalisation d'un ensemble de préalables. Ces préalables concernent d'abord, l'institutionnalisation d'un équilibre dynamique du système local-national dans un environnement en transformation permanente. Ils concernent ensuite, la mise en place d'un dispositif qui permet d'organiser et d'assumer le pilotage d'un « ensemble complexe »⁸⁸ et de construire un système qui permettra de trouver les voies d'une intégration de l'ensemble national et local. Ils doivent enfin, concerner en plus des aspects liés aux dépenses ceux relatifs aux recettes des collectivités territoriales ; autrement une réforme de la fiscalité locale, du dispositif de l'emprunt et de la péréquation qu'elle soit verticale ou horizontale.

⁸⁸ BOUVIER, Michel. Les Finances locales. LGDJ. Lextenso éditions. 14ème édition.

De ce fait, et en guise de conclusion, il faut s'aligner aux nouvelles dispositions de la réforme afin d'assurer une gouvernance financière locale. Tel sera l'objet du paragraphe suivant.

2- La gestion des finances publiques comme élément de la gouvernance financière locale

Nous traiterons dans le présent paragraphe la gestion des finances publiques en tant qu'élément permettant d'assurer une gouvernance financière dans le local. Pour ce faire nous aborderons dans un premier temps une définition préalable des finances publiques, avant de passer à leurs gestions pour présenter ensuite, de manière synthétique, les outils de gestion permettant d'assurer et d'améliorer la gouvernance financière mise en place.

a. Vers une définition des finances publiques

Les finances publiques ont toujours joué un rôle majeur dans les transformations en profondeur et dans l'évolution des sociétés⁸⁹. Elles demeurent, de nos jours, une source de mutations et de changements que connaît l'Etat moderne partout dans le monde, puisqu'elles représentent l'outil stratégique de l'application des politiques publiques. Elles sont souvent soumises à des enjeux et des intérêts importants sur le plan politique économique et social et qui constituent un champ propice au développement de pouvoirs variés et multiples⁹⁰.

Généralement, les finances publiques relèvent du droit public. En effet, elles englobent toutes les actes visant à établir des budgets prévisionnels, les moyens pour percevoir les impôts, l'optimisation des dépenses et les contrôles et qui sont liées à toutes les formes d'action publique.

Les finances publiques sont couramment définies comme l'étude des ressources, des charges et des comptes des collectivités publiques, c'est-à-dire principalement de l'État, des collectivités territoriales, des organismes de Sécurité sociale, de ceux dépendants étroitement de l'État et des collectivités territoriales (établissements publics). En effet, il existe plusieurs façons de les définir, selon que l'on se place sur le plan juridique ou économique, il peut s'agir de :

- L'étude des finances des personnes morales de droit public (État, collectivités territoriales, établissements publics) ;
- L'étude des finances des administrations publiques, c'est-à-dire des organismes dont l'activité économique est principalement constituée des opérations de

⁸⁹ BOUVIER Michel , « Transformations des finances publiques et mutations du pouvoir politique », Ouvrage collectif sur le thème : « Quel Etat pour le 21ème siècle ? » sous la Direction de SEDJARI ALI, éd l'HARMATTAN, année 2001, p 139.

⁹⁰ Marc leroy, « Sociologie des finances publiques », collection repères, éd La découverte, Paris 2007, p 49.

redistribution ou de production de services non marchands et dont les ressources sont en majorité des prélèvements obligatoires.

Par ailleurs, son principal objectif vise à assurer la croissance économique du pays et à répartir les fonds nécessaires en bonne et due forme.

Au Maroc, c'est le gouvernement et plus précisément le Ministère des finances qui est l'acteur clé de la décision en matière des finances publiques et joue un rôle capital dans la gestion budgétaire. Il dispose de plusieurs atouts lui permettant une certaine suprématie en matière budgétaire par rapport aux autres départements et au parlement : Il s'agit de la maîtrise de l'information financière, de la maîtrise de la procédure budgétaire et du pouvoir d'expertise. Même si le droit budgétaire est présenté dans les pays modernes comme le cœur des prérogatives parlementaires et de la démocratie⁹¹, au Maroc l'essentiel de ce droit a été écrit par les services du Ministère des finances : lois organiques des finances, lois de finances, notes circulaires explicatives...

b. Qu'est-ce que la gestion des finances publiques ?

La Gestion des Finances Publiques (GFP) fait partie du système des finances publiques et, dans la pratique actuelle de la coopération internationale, elle se réfère principalement aux dépenses budgétaires. Ce faisant, elle se concentre sur les instances et les procédures qui doivent garantir la transparence, l'efficacité et l'efficience des dépenses publiques, y compris dans l'utilisation de l'argent des donateurs. Cette concentration s'explique par l'existence des risques fiduciaires, qui découlent de l'implication des systèmes budgétaires des pays en développement dans la gestion de l'aide extérieure. Plus la gestion des finances publiques d'un pays est transparente et efficace, moins les risques fiduciaires paraissent élevés.

Parfaitement compréhensible du point de vue des donateurs, cet accent mis sur les dépenses et sur la gouvernance en matière de dépenses empêche toutefois de considérer toute la dimension de la gouvernance et des droits humains qu'englobe la bonne gouvernance financière. Voilà pourquoi nous débiterons par replacer la gestion financière dans une perspective un peu plus large.

La politique fiscale : un champ d'action transversal

La notion de politique fiscale englobe les recettes et les dépenses publiques, ainsi que les stratégies et les instruments destinés à financer les déficits budgétaires. Traditionnellement, la coopération au développement s'intéressait avant tout aux effets macroéconomiques de la politique fiscale. Les programmes d'ajustement structurel du fonds monétaire international et de la banque mondiale ont par exemple notamment

⁹¹ <http://revues.imist.ma/?journal=FFI> consulté le 12/04/19.

imposé aux pays en développement des objectifs dont la réalisation devait leur conférer une grande stabilité macroéconomique. Si ces objectifs ont certes été atteints dans de nombreux pays, c'est souvent au prix de profonds déficits structurels dans les budgets publics, de réductions des investissements publics et de coupes dans les dépenses importantes pour le développement. A long terme, ils ont profondément miné la croissance et la lutte contre la pauvreté.

Grâce à l'agenda des OMD⁹², ainsi qu'à la volonté de mettre la croissance au service de lutte contre la pauvreté, la contribution que les finances publiques peuvent apporter au développement a regagné ses lettres de noblesse. Certes, le budget public n'est plus considéré en priorité comme un moyen de stabilisation macroéconomique, mais de plus en plus comme un instrument à même de favoriser la croissance et la réduction de la pauvreté⁹³.

L'élaboration de la politique fiscale consiste toujours davantage à analyser les diverses répercussions des recettes et des dépenses sur la croissance et sur la réduction de la pauvreté, et de les corriger si nécessaire. Considérés de ce point de vue, les déficits budgétaires et leur financement apparaissent sous un jour totalement différent, car il importe d'apprécier aussi s'ils soutiennent la croissance à plus long terme, par exemple en augmentant les investissements à même de stimuler le développement.

Ce débat autour du rôle de l'espace fiscal en faveur de la croissance ou de la réduction de la pauvreté annonce inévitablement des corrections dans la politique restrictive menée par le FMI dans les pays en développement à faible revenu⁹⁴.

Les fondements de la politique fiscale d'un pays résident dans les options retenues en politique budgétaire : il s'agit de décider quelles tâches incombent avant tout à l'Etat et lesquelles seront mieux assumées par des acteurs non étatiques. De plus, il convient de choisir le mécanisme budgétaire, c'est-à-dire définir les modalités du financement des tâches étatiques, de même que leur répartition entre les instances centrales et les instances décentralisées. Ces dernières années, ces deux champs d'activités ont été marqués par de profonds changements dans nombre de pays en développement : d'une part, des activités traditionnellement assumées par l'Etat ont été privatisées ; d'autre part, on observe une tendance à la décentralisation avec une redistribution des tâches entre acteurs publics.

⁹² OMD : Objectifs du Millénaire pour le Développement (Millennium Development Goals en anglais), sont huit [objectifs](#) adoptés en 2000 à [New York \(États-Unis\)](#) avec la [Déclaration du millénaire de l'Organisation des Nations unies](#) par 193 [États membres](#) de l'[ONU](#), et au moins 23 organisations internationales, qui sont convenus de les atteindre pour [2015](#).

⁹³ Poverty Reduction and Economic Management (PREM), Fiscal Policy for Growth and Development: An Inte

⁹⁴ Heller P., « Understanding Fiscal Space », IMF Policy Discussion Paper, n° 05/4, Washington, DC, IMF, 2

Dans le même temps, l'agenda des OMD et l'amélioration des perspectives de croissance dans les pays pauvres ont conduit à une nouvelle perception stratégique de la politique budgétaire. La volonté d'assurer sa durabilité et sa prévisibilité pour ce qui est de la croissance et de la réduction de la pauvreté se reflète dans la planification financière à moyen terme, qui doit désormais aussi englober les contributions des donateurs. Les cadres de dépenses à moyen terme (CDMT) doivent définir l'allocation des ressources de manière à garantir la mise en œuvre des stratégies de réduction de la pauvreté (SRP). Or, l'harmonisation des SRP et des CDMT compte parmi les défis que nul n'est encore parvenu à relever entièrement. La définition d'une politique budgétaire axée sur la pauvreté reste d'ailleurs théorique et son application demeure encore très vague. Pour remédier à ces lacunes, l'allocation des ressources pour lesquelles la budgétisation axée sur les résultats ne dispose pas d'instruments éprouvés devrait s'orienter sur les objectifs et les programmes.

Outre les problèmes liés à la politique fiscale et budgétaire, l'administration des dépenses occupe aussi une place centrale dans l'application pratique. Du point de vue institutionnel et de la gouvernance, c'est le respect du droit qui revêt ici une grande importance. Et donc le problème majeur revêt dans les bases de fondements du budget et la conformité des dépenses aux prescriptions légales. Les instruments permettant de garantir cette légalité comprennent un système budgétaire ordonné, une classification transparente des postes budgétaires de même qu'une administration budgétaire soigneusement organisée, en particulier au sein des différents ministères, auprès des autorités subordonnées et des bénéficiaires de contributions.

Il est important par ailleurs de mettre en place un contrôle des dépenses publiques, qui permette de faire le lien entre la planification et l'application du budget. A cet effet, un nombre croissant de pays en développement se dotent de systèmes d'information spécifiques (systèmes d'information sur la gestion financière, Financial Management Information Systems 'FMIS').

Le contrôle des dépenses revêt une importance particulière dans la gouvernance financière locale. Dans les pays industrialisés et la plupart des pays en développement, cette fonction relève des instances supérieures de contrôle et du parlement, les instances en question étant en principe responsables non pas devant le pouvoir exécutif, mais devant le législatif. Par ailleurs, dans les pays où ces instances n'assument pas leur tâche avec la fiabilité requise, ce sont les sociétés civiles qui prennent le relais, une presse libre constituant alors un appui décisif.

Là où la reddition interne de comptes manque de crédibilité aux yeux des donateurs, la reddition externe de comptes est renforcée, notamment par le biais de systèmes de financement communautaire axé sur les programmes (FCAP). Ce renforcement est motivé d'une part par l'abaissement des risques fiduciaires et, d'autre part, par l'intérêt

à promouvoir la bonne gouvernance financière. Seuls un système transparent et une bonne compréhension du principe de la légalité de l'administration peuvent garantir le financement de tâches publiques par le prélèvement d'impôts.

La décision financière « efficace & efficiente » est la conséquence d'une bonne gouvernance financière qui se nourrit d'un système informationnel pertinent, aboutissant à une meilleure collecte et traitement des informations ayant servi de base à fournir des éléments de réponse au système décisionnel budgétaire. Par conséquent, la non-qualification des ressources humaines en gouvernance financière, les dysfonctionnements du système informationnel comptable et l'absence d'outils de planification budgétaire sont susceptibles de limiter l'impact d'une bonne gouvernance financière.

Pour conclure, la gestion des finances publiques se concentre essentiellement sur l'administration et le contrôle des dépenses budgétaires, d'où la nécessité d'incorporation des outils de gestion, voire des systèmes d'information spécifiques, permettant de donner réponse aux problèmes liés à la politique publique tout en se basant sur la transparence, l'efficacité et l'efficience. Tel sera l'objet du point suivant.

c. Les outils de gestion pour une bonne gouvernance financière locale :

Le problème des finances locales n'est pas uniquement une question de moyens mais, également une affaire de modèle et d'outils de gestion financière. Il y a fort à parier à ce sujet, que le renforcement des moyens financiers des collectivités territoriales certes légitime, ne signifie pas pour autant l'amélioration en conséquence de l'efficacité de leur gestion et inversement. Il s'agit donc pour nos territoires, de faire mieux, sans plus de moyens ou plus précisément, indépendamment du plus de moyens. C'est plus vrai aujourd'hui que ça ne l'a été hier et ce sera plus vrai demain que ça ne l'est aujourd'hui, dans un monde où les moyens financiers ne peuvent plus être toujours à la hauteur des besoins, des ambitions et des choix politiques. En ce domaine « il ne s'agit plus de répartir l'abondance, l'enrichissement sans fin promis par la croissance, mais d'organiser la sobriété »⁹⁵

- *Certains outils tendent plus à encadrer l'action locale qu'à la libérer*

On en veut pour preuve, le mécanisme des dépenses obligatoires et leur poids par rapport aux dépenses discrétionnaires des collectivités territoriales. C'est d'autant plus vrai qu'il s'agit de dépenses incontournables, incompressibles et fortement encadrées, ne laissant aux gestionnaires locaux aucune marge de liberté d'action.

⁹⁵ Hervé Kempff, « End of the west, birth of the world », Edition Seuil, Paris, p 155, 2013.

- *D'autres Outils sont utiles mais difficile à concrétiser sur le terrain :*

C'est le cas notamment, du plan de développement communal⁹⁶ devant arrêter pour six années, les actions de développement dont la réalisation est prévue sur le territoire de la commune et dont la généralisation n'a pu encore être menée à terme, en dépit des efforts soutenus déployés dans ce sens. Il en est de même du mécanisme d'avances de trésorerie destiné à l'octroi par l'Etat de facilités de trésorerie aux collectivités territoriales, en attendant le recouvrement de leurs recettes fiscales ou des parts leur revenant sur les impôts d'Etat, instrument qui n'a quasiment jamais fonctionné. C'est également, des mécanismes et des instruments de programmation budgétaire qui, du moins pour une bonne partie des collectivités territoriales, permettent au plus, le respect du principe de l'équilibre budgétaire et au mieux, la reconduction des crédits de l'exercice précédent, quand ce n'est pas uniquement les crédits de fonctionnement.

C'est en outre, un cadre comptable traditionnel à base caisse et essentiellement fondé sur une approche budgétaire permettant tout au plus, de connaître l'encaisse des collectivités territoriales et leurs disponibilités et favoriser l'émergence d'une réelle gouvernance financière locale. Car comment un système comptable peut-il être au service d'une gestion financière rénové de nos territoires, en méconnaissance de dimensions aussi importantes que les droits constatés, la patrimonialité, les risques potentiels, les opérations à rattacher, les engagements hors bilan et surtout, l'analyse des coûts de l'action publique territoriale⁹⁷. En d'autres termes, les différents outils et mécanismes générés par notre système de décentralisation ne sauraient continuer tels quels, à produire pleinement leurs effets, à l'aube des mutations profondes devant marquer l'avenir du paysage financier local.

En guise de conclusion, la gestion des finances locales et leur gouvernance obéit aujourd'hui beaucoup plus que par le passé, à une influence déterminante de divers facteurs exogènes et endogènes, qui exigent une transformation en profondeur du modèle de gestion financière locale et des outils qui le sous-tendent.

⁹⁶ Loi 113/14 relatives aux communes

⁹⁷ Décret n° 2.17.451 relatives à la comptabilité publique, 2017.

Le travail mené dans cette section nous a permis de mettre le point sur le premier pilier de notre recherche : la gouvernance financière locale. Un aperçue au niveau local nous a incité pour opter à une définition de la gouvernance financière cadrée par la constitution 2011 : « l'ensemble des processus, règles, normes, valeurs et institutions grâce auxquels les différents acteurs gèrent les actifs et les flux financiers, qui s'insèrent dans le cadre de systèmes et de marchés financiers présents sur tous les territoires, aussi bien à l'échelle mondiale que locale ».

L'application de cette définition dans le local connaît un préalable de réforme, des lois et des décrets s'appliquant sur les finances publiques tout en se basant sur des outils de gestion nécessaires pour atteindre cette gouvernance financière.

Section 3 : la gouvernance financière des collectivités territoriales

La gouvernance financière des collectivités territoriales consiste en particulier dans leurs finances. D'après la section précédente, nous avons pu élaborer un cadre conceptuel de la gouvernance financière qui nous a permis d'avoir une base pour l'appréhender dans les collectivités territoriales. Cette section aura pour objectif de clarifier cette gouvernance au sein des collectivités territoriales tout en se basant sur les décrets de loi régissant ces dernières.

Dans un premier paragraphe, nous élaborons tout d'abord la finance des collectivités territoriales qui constitue un point primordial de la gouvernance financière, pour passer à un deuxième paragraphe qui va être consacré aux limites que trouvent la gouvernance financière dans les collectivités territoriales.

1- La finance des collectivités territoriales :

La finance des collectivités territoriales se résume dans l'élaboration de son budget. Il s'avère nécessaire, dans ce paragraphe, d'aborder les prérequis de la gouvernance financière, avant de passer aux facteurs de cette gouvernance au sein des collectivités territoriales pour conclure par la structure du budget qui présente la préoccupation permanente de ces collectivités territoriales

a. Les pré requis de la gouvernance financière :

L'élaboration d'un budget des collectivités territoriales respectant les normes structurant leur gouvernance financière est subordonnée à la prise en compte d'un certain nombre de pré requis tant sur le plan institutionnel que procédural. La réforme des procédures budgétaires telle qu'elle est formulée institutionnellement, consacre une concertation de type conventionnel qui se matérialise par des engagements de nature voisine, en vue de promouvoir la déconcentration et l'efficacité des dépenses publiques.

Cette réforme exprime la conviction que le renforcement de l'autonomie des gestionnaires et leur association à la définition des objectifs poursuivis constituent des facteurs d'amélioration de l'efficacité des actions publiques territoriales. Elle dépasse en conséquence les seuls aspects budgétaires pour constituer un vecteur de déconcentration des services de l'Etat et de participation interne. Sa matérialisation en procédures a été précédée d'une longue période de concertations et de réflexions méthodologiques⁹⁸ qui ont finalement permis de retenir un processus volontaire de mise à niveau sanctionné par une meilleure prévision des ressources budgétaires et une plus grande souplesse de dépenses.

⁹⁸ Driss Abbadi, « La gestion de la ville au Maroc : de la décentralisation à la bonne gouvernance », Thèse de Doctorat d'Etat en Sciences Politiques, avril 2004, Université Mohammed V, Rabat

La priorité doit être donnée par conséquence à la modernisation des procédures budgétaires et comptables, qui, s'appuie sur trois principaux axes interdépendants : la globalisation des crédits, la contractualisation et le partenariat.

- **La globalisation des crédits :**

Par globalisation des crédits, on entend l'adaptation du budget de l'État, à l'objectif de la déconcentration et de la décentralisation, en vue de conférer plus de responsabilités dans la programmation et l'exécution de la dépense. Il s'agit d'un instrument destiné à « permettre aux services déconcentrés de mettre en œuvre une approche véritablement transversale de la gestion des dépenses publiques »⁹⁹.

A cet effet, la globalisation constitue un outil important au service de la dynamique de modernisation de la gestion des finances publiques. Elle permet d'assurer :

- L'amélioration de la programmation et de l'exécution de la dépense publique et une meilleure adaptation du contrôle de celle-ci¹⁰⁰ ;
- L'implantation d'un nouveau dispositif de gestion budgétaire permettant de renforcer la transparence budgétaire et de substituer la logique de résultats à la logique de dépenses¹⁰¹ ; ce qui permettrait dans une large mesure la réduction du gaspillage que connaît chaque fin d'année budgétaire ;
- L'octroi de plus de flexibilité aux gestionnaires territoriaux, tout en les responsabilisant en matière de réalisation d'objectifs prédéfinis ;
- Le développement de nouveaux outils de pilotage permettant de rendre compte des objectifs atteints, au regard des crédits consommés ;
- La participation à la concrétisation des objectifs de la déconcentration en impliquant les services déconcentrés à la réalisation des indicateurs de performance budgétaire.

Au niveau des collectivités territoriales, la globalisation des crédits¹⁰² consiste à adapter le processus budgétaire au cadre de la déconcentration en :

- Octroyant, aux ordonnateurs et sous-ordonnateurs, une plus grande liberté, flexibilité et responsabilité dans la gestion des crédits mis à leur disposition
- En contrepartie, ils sont directement responsables de la réalisation des objectifs prédéfinis mesurés par des indicateurs chiffrés.

⁹⁹ Guide La nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et intégrant la dimension genre de la réforme budgétaire, « La nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et intégrant la dimension genre », 2005, p37.

¹⁰⁰ Note de présentation du projet de loi de finances pour l'année 2008, p 54.

¹⁰¹ La Gestion axée sur les résultats à l'ACDI : Guide d'introduction aux concepts et aux principes, ACDI, 1999.

¹⁰² Guide de la réforme budgétaire : « La nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et intégrant la dimension genre de la réforme budgétaire », opcit, 2005, p37.

Pour cela, les ordonnateurs et leurs sous-ordonnateurs peuvent procéder à des virements entre lignes d'un même paragraphe à l'intérieur des chapitres du budget général, des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonome relatifs aux dépenses de matériel et dépenses diverses et aux dépenses d'investissement, et des comptes spéciaux du Trésor et ce, sans l'intervention préalable du Ministère chargé des Finances, en contrepartie de leur engagement à réaliser des objectifs prédéfinis mesurés par des indicateurs chiffrés¹⁰³.

Pour bénéficier de cette souplesse, il faut répondre à deux conditions principales d'éligibilité :

- Amélioration de la présentation du budget à travers la restructuration de la morasse budgétaire : chaque paragraphe étant destiné à la réalisation d'un programme, d'un projet donné ou d'une action déterminée ;
- Etablissement d'indicateurs d'objectifs chiffrés permettant d'établir un lien entre : les crédits alloués à l'action, programme ou projet ; et les résultats attendus.

Ainsi, les responsables des services déconcentrés et décentralisés verront leurs responsabilités s'accroître, tant du point de vue des décisions administratives que financières. Il leur appartiendra d'une part d'opérer eux-mêmes les ajustements nécessaires des moyens mis globalement à leur disposition et d'adapter leurs programmes ou projets aux objectifs de développement fixés.

- **La contractualisation :**

La contractualisation se présente comme un nouveau mode de gestion et de relation entre l'administration centrale et ses services déconcentrés. Elle s'inscrit dans une optique basée sur l'amélioration des performances et le renforcement de l'autonomie et de la déconcentration à travers un contrat entre deux parties :

- L'administration centrale d'un côté,
- Ses services déconcentrés de l'autre.

Ce nouveau dispositif permettra de modifier de manière significative, les relations entre ces deux parties ainsi que les services décentralisés. Désormais, la contractualisation sur les objectifs et les moyens sous-jacents est érigée en mode normal relationnel entre l'administration centrale et ses services déconcentrés et décentralisés¹⁰⁴.

Ces derniers gèreront en toute responsabilité les ressources humaines et financières mises à leurs dispositions, dans les limites de leurs compétences territoriales,

¹⁰³ Article 17 bis du décret n° 2-01-2676 du 31 décembre 2001 modifiant et complétant le décret n°2.98.401 du 26/04/1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances du 26 avril 1999

¹⁰⁴ Mohamed Brahimi, « De nouvelles modalités de contractualisation » in La coopération décentralisée franco-marocaine : premier inventaire et perspectives, IEREM, Actes du séminaire de Marrakech, 29-30 octobre 1996.

conformément à un engagement formel et concerté, conclu avec leur administration centrale, fixant les modalités de mise en œuvre de leurs programmes.

A cet effet, les différentes entités décentralisées et déconcentrées procèderont à :

- La restructuration des morasses budgétaires de telle sorte que leurs missions programmes ou projets apparaissent clairement au niveau des paragraphes desdites morasses ;
- L'institution d'objectifs quantifiés et/ou d'indicateurs de performance au regard des allocations de crédits attribués à chaque paragraphe.

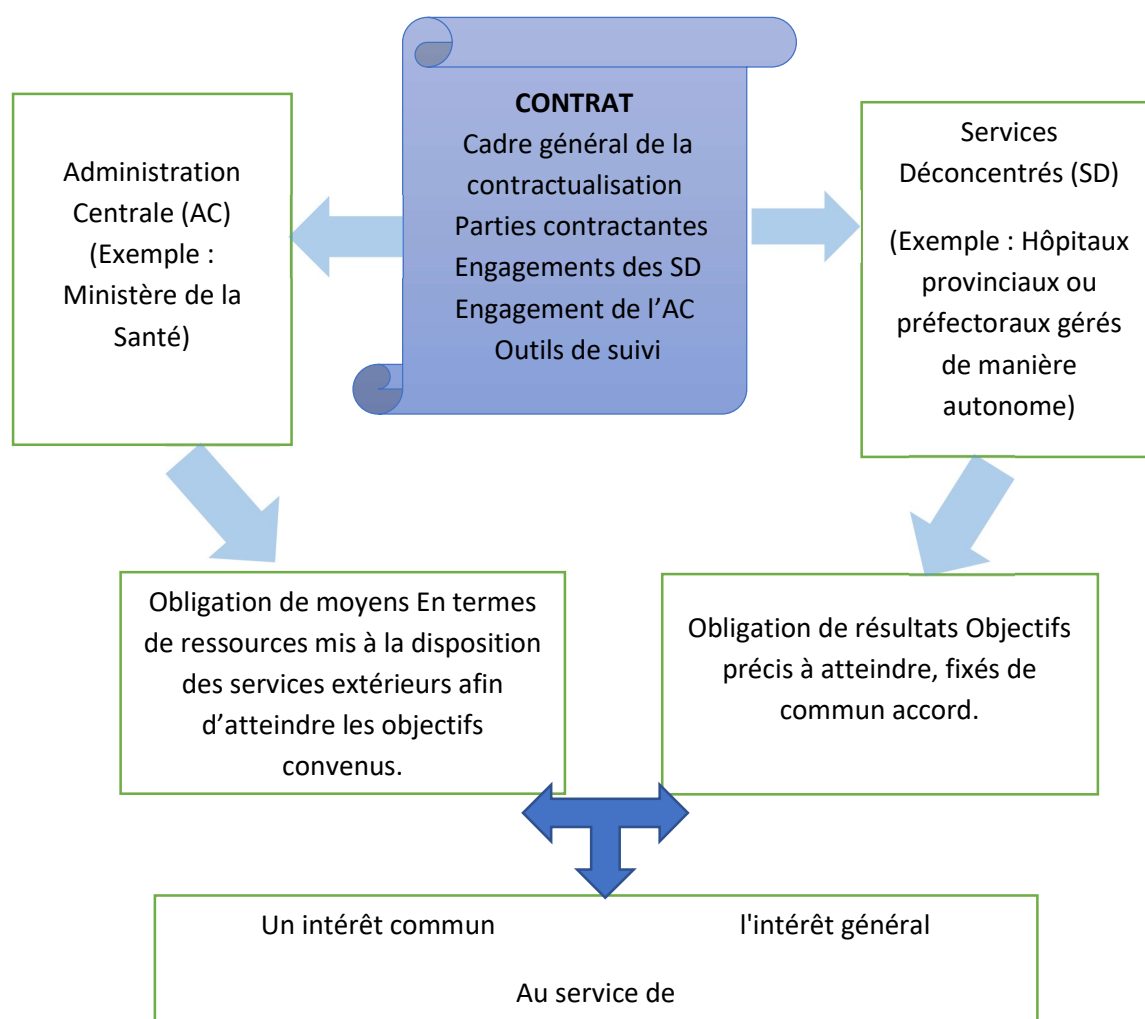
Le processus de contractualisation¹⁰⁵ repose sur un dispositif conventionnel national qui trouve son prolongement et les conditions de sa mise en œuvre dans des conventions régionales et des accords de mise en œuvre plus détaillés.

Le contrat se révèle être un instrument puissant de pilotage dans le cadre d'une gestion axée sur les résultats¹⁰⁶. Elle est appelée à devenir le mode courant de relation entre les administrations centrales et leurs opérateurs locaux pour la mise en œuvre des programmes prévus par la loi organique pour la responsabilisation qu'elle induit et la lisibilité de l'action qu'elle permet. La figure suivante présente le cadre général que peut prendre un contrat :

¹⁰⁵ Annabelle Boutet, « Contractualisation territoriale : un mode d'action en renouveau permanent ou un outil d'avenir pour l'aménagement ? », Ed Vincent Fouchier, 2003.

¹⁰⁶ François Burhin, « Le contrat : outil de gestion publique » [en ligne], in Contrat, Territoires et développement régional, Actes de la journée d'étude, Château de Namur, 1999.

Figure 4 : Droits et obligations d'un contrat



Sources : Guide la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats 2005

En vertu de ce contrat, les services déconcentrés bénéficient d'une délégation de pouvoirs en matière de gestion.

- **Le partenariat/coopération décentralisée :**

Parallèlement à la mise en œuvre des mesures de déconcentration des crédits et de responsabilisation des services déconcentrés et décentralisés en terme de gestion des ressources humaines¹⁰⁷, les responsables de ces services devront nouer des relations partenariales avec les acteurs locaux pour optimiser leurs prestations et apporter une réponse de proximité aux besoins exprimés par les populations.

¹⁰⁷ Daniel Behar, « Partenariat et territoire : une nouvelle donne » in Partenariat en théorie et en pratique, Informations sociales [en ligne], n° 95, 2001.

La notion de partenariat s'inscrit dans une nouvelle approche de développement intégrée basée sur la participation de l'ensemble des acteurs dans la réalisation de projets de proximité dans le cadre d'un partenariat avec l'Etat¹⁰⁸ qui :

- Respecte les principes de la bonne gouvernance
- Institue la pratique de démocratie participative
- Instaure une politique de proximité qui répond aux besoins de la population.

La promotion du partenariat¹⁰⁹, comme variable déterminante de la gouvernance locale, à travers la mise en place d'institutions de coopération et alliances stratégiques entre l'administration centrale et déconcentrée, les collectivités locales, les secteurs privé et associatif, vise comme objectifs généraux de :

- Appuyer l'émergence des acteurs locaux ainsi que leur organisation et renforcer leur qualification à répondre aux exigences d'un développement local participatif, pour subvenir aux besoins des populations dans les domaines économiques, sociaux, de l'habitat et de l'environnement ;
- Promouvoir et gérer le développement local pour favoriser l'amélioration des conditions de vie et permettre l'exercice d'une démocratie participative et d'une citoyenneté active, en valorisant les expériences et les initiatives aux différents niveaux territoriaux ;
- Capitaliser et mettre en réseau les savoirs et les savoir-faire de l'ensemble des acteurs associatifs, œuvrant à l'échelon local.

Le partenariat entre les administrations et les collectivités locales doit être considéré comme un instrument de mise en commun des ressources disponibles, de capitalisation des expériences en matière de gestion de projets et de préparation des conditions de transfert de nouvelles compétences. Il apparaît comme un multiplicateur d'impact, d'efficacité et d'efficience. Il peut enfin être utilisé par les administrations pour apporter leur savoir-faire aux collectivités locales sous forme d'expertise et d'appui technique.

Au cours de la dernière décennie, le recours au partenariat est devenu pour les organismes publics un outil de gestion et de développement additionnel par rapport à ceux que la coopération interne offre aux collectivités locales. Sa formule souple et ses diverses manifestations constituent un atout dont ont tiré profit un grand nombre de collectivités locales et qui a gagné du terrain au Maroc pour les raisons suivantes :

¹⁰⁸ Guide de la réforme budgétaire, opcit, 2005, p 42.

¹⁰⁹ Guide de la Coopération & de partenariat des Collectivités Locales, 2011, p28.

- *Des charges d'infrastructures lourdes pour le secteur public¹¹⁰ :*

Les collectivités locales font face à des investissements importants, entre autres, dans les domaines de l'environnement et des transports. Dans le domaine de l'environnement, l'édiction de nouvelles normes et les pressions environnementales de la population ont suscité des besoins d'investissements substantiels à la charge des collectivités locales. D'où l'importance actuelle du poste environnement au sein des budgets locaux. L'eau potable, le traitement des eaux usées et des déchets sont les secteurs qui génèrent les plus lourdes charges financières. En matière de transport, les collectivités locales se heurtent aussi fréquemment au coût élevé de certaines infrastructures nécessaires au cadre de vie, et ce, d'autant plus qu'elles s'insèrent le plus souvent dans un tissu urbain dense.

- *La remise en question du modèle technocratique de l'État¹¹¹ :*

Les complexités sociales et économiques auxquelles fait face l'État telles que la réhabilitation des agglomérations urbaines, la répartition des ressources dans le secteur rural, le chômage, l'exclusion sociale, l'égalité entre les hommes et les femmes..., font en sorte que l'État peut s'appuyer, afin de résoudre ces problèmes, sur une concertation entre organismes publics, le secteur privé, la société civile et une mise en commun des ressources.

Dans ce contexte, le partenariat public apparaît pour les collectivités locales comme un outil privilégié en vue de la réalisation de projets d'infrastructures et d'équipements. Par exemple, la mise à niveau des communes s'effectue actuellement grâce à des programmes de partenariats publics. En ce qui concerne le financement et la mise en œuvre de programmes socio-économiques, le partenariat public est appelé à croître compte tenu de l'importance de mobiliser les associations locales dans les projets locaux.

- *Les contraintes financières locales¹¹² :*

Le recours au partenariat public-privé peut se révéler une solution intéressante pour permettre à la collectivité tant de réduire ses interventions propres que de partager les risques pris sur un projet. C'est ainsi que, s'il peut a priori ne pas sembler intéressant pour une collectivité de déléguer un service rentable qui assurera un retour en termes de recettes, l'opération peut prendre tout son sens si la collectivité recherche en réalité un partage des risques.

Les gestionnaires locaux trouvent dans le partenariat public-privé un moyen de desserrer la contrainte fiscale et de favoriser le choix de l'utilisateur payeur par

¹¹⁰ Guide de la Coopération & de partenariat des Collectivités Locales, 2011, p 24.

¹¹¹ Ibid, p 25.

¹¹² Ibid, p 26.

rapport à celui du contribuable. Cela est particulièrement le cas dans les grandes agglomérations urbaines.

Enfin, les sociétés de développement local, constituent également une voie fort intéressante pour répondre aux contraintes financières et appuyer la réalisation de projets publics. Il est à prévoir que cette formule, relativement nouvelle au Maroc, gagnera en popularité auprès des collectivités locales, compte tenu que les organismes publics demeurent les actionnaires majoritaires de ces sociétés.

In fine, la prise en compte de ces pré requis au niveau des collectivités territoriales contribue d'une manière ou d'une autre à l'atteinte de la finalité essentielle de la gouvernance financière à savoir¹¹³ : *L'amélioration de la qualité de vie des citoyens, la qualification et la promotion économique de l'espace et la mise à niveau des institutions*¹¹⁴.

b. Les facteurs de la gouvernance financière :

Les principes de financement jouent un rôle déterminant dans le comportement des collectivités territoriales en matière de dépenses, mais leur conception entraîne des problèmes et des choix difficiles. On soulignera tout particulièrement que l'adéquation des recettes propres aux responsabilités en matière de dépenses est souhaitable pour permettre aux collectivités territoriales d'adapter l'offre de biens publics aux préférences des habitants et à la disposition à payer des contribuables locaux, donc de répondre à leur obligation de rendre compte.

De ce fait, la gouvernance est dépendante de deux facteurs principaux :

- La volonté politique des gouvernements centraux de créer un environnement favorable au niveau local, grâce à des outils juridiques et réglementaires, un environnement qui permette aux autorités locales de bénéficier d'une autonomie suffisante dans l'exercice de leur pouvoir ;
- La façon dont les autorités locales gèrent et mettent en œuvre les politiques publiques sur la base des processus locaux d'élaboration des politiques, sur la base des interactions avec d'autres institutions publiques, les citoyens et le secteur privé ainsi que sur la base de l'allocation des ressources disponibles.

Par ailleurs, la décentralisation au sens de dévolution implique le transfert de pouvoirs vers une autorité locale représentative. Il peut arriver que l'autorité politique soit élitiste ou entre les mains d'une seule personne pendant un certain temps. Toutefois, toute autorité locale élue de manière démocratique sera sans doute plus représentative des désirs et des intérêts de la population que ne le sont ou l'ont été les représentants d'une

¹¹³ Mohamed HARRAKAT, « la Gouvernance locale au Maroc », la REMAD, 2012.

¹¹⁴ La Cour des comptes, « système de la fonction publique », Rapport publié en octobre 2017.

autorité centrale. Ce qui est considéré comme un pilier majeur de la gouvernance financière locale.

- **Degré de décentralisation :**

Le degré de décentralisation, mesuré par la part des collectivités territoriales dans les dépenses et recettes des administrations publiques, varie d'un pays à un autre.

La structure institutionnelle d'un pays ne reflète pas directement la part des collectivités territoriales dans les dépenses et recettes publiques. Les collectivités territoriales de certains pays unitaires sont responsables d'une part plus importante des dépenses publiques que celle de pays considérés comme fédéraux. Cette délégation ne sera capable de répondre de façon flexible à toutes les compétences que si elle s'accompagne des instruments.

Dans la vision traditionnelle, la décentralisation est généralement définie comme « un processus de réforme du secteur public visant à un transfert de responsabilités, de ressources et d'autorité générale du plus haut niveau de gouvernement vers les échelons inférieurs »¹¹⁵. Cette acception reflète la principale préoccupation du fédéralisme fiscal optimisant la distribution de fonctions et de ressources à travers les différents niveaux de gouvernement. Elle a aussi orienté le débat international dominant sur la décentralisation, tout comme elle a façonné la politique extérieure et les conseils techniques fournis aux pays en développement depuis plus de trente ans.

En considérant cette réallocation descendante de l'autorité, trois dimensions fonctionnelles de la décentralisation sont généralement distinguées : administrative, fiscale et politique.

- La décentralisation administrative comprend les systèmes, processus et politiques qui transfèrent l'administration des fonctions publiques aux gouvernements infranationaux. Elle n'implique pas nécessairement une autorité autonome sur les recettes et dépenses, ni des mécanismes formels de reddition des comptes auprès des citoyens.
- La décentralisation fiscale se réfère à la délégation formelle des fonctions de dépenses et de recettes (transferts intergouvernementaux et ressources fiscales et non fiscales propres) aux autorités locales. Elle n'implique pas en soi des mécanismes formels de reddition des comptes auprès des citoyens.
- La décentralisation politique est l'ensemble des dispositions conçues pour déléguer une autorité politique aux autorités locales et développer leur responsabilité vis-à-vis de leurs administrés. Un exemple en est l'élection par les citoyens des maires et conseils communaux qui auparavant étaient nommés ou

¹¹⁵KUHLMANN S., WAYENBERG E., « Évaluer l'impact institutionnel dans les systèmes à niveaux multiples : conceptualisation des effets de la décentralisation dans une approche comparative », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 82, n° 2, 2016, p. 247.

tout simplement n'existaient pas. Par ses effets, la décentralisation politique amène de la démocratisation aux mécanismes les plus techniques de décentralisation administrative ou fiscale.

Plus récemment, de conserve avec une attention croissante aux facteurs institutionnels et politiques qui affectent les processus de décentralisation concrets, les limites des premières visions du fédéralisme fiscal ont été admises. En résulte une définition plus complète de la décentralisation qui ne la réduit pas au transfert de responsabilités et de ressources du central vers le local : La décentralisation est un processus large, et essentiellement politique, de prise de pouvoir des populations (sur le secteur public) au travers de l'autonomisation de leurs autorités locales. Cette définition plus large a des conséquences majeures du point de vue de l'élaboration des politiques.

Le caractère déterminant des réformes de décentralisation est par là fermement établi.

- Dans la mesure où les autorités locales sont des leviers pour donner le pouvoir aux populations sur le secteur public, leur autonomisation ne peut pas être limitée à un rôle accru de fourniture directe des services publics. Ce rôle devrait également englober leur capacité à influencer les autres acteurs du secteur public opérant sur le territoire et à coopérer avec eux. Cet impératif amène en première ligne la nécessité de mécanismes effectifs de coopération intergouvernementale (pour la consultation, la coordination et l'établissement de relations contractuelles).
- Dans la mesure où la décentralisation traite de l'autonomisation des populations, sa réussite dépend des mécanismes de gouvernance locaux qui permettent aux populations d'interagir effectivement avec leurs autorités locales à toutes les étapes de la formulation et de la mise en œuvre des politiques de développement local. Ceci requiert non seulement des mécanismes de participation citoyenne pour l'élaboration des politiques locales et pour le contrôle des responsables locaux mais aussi des formes renforcées de citoyenneté active qui incluent l'engagement citoyen dans la co-fourniture et la co-production de services sur un territoire donné.

L'importance de la décentralisation a accentué la nécessité d'une gouvernance à tous les échelons gouvernementaux, son succès dépend largement de l'existence de systèmes institutionnels locaux et régionaux appropriés ainsi que du cadre et du savoir-faire à tous les échelons gouvernementaux. A défaut d'autorités locales décentralisées qui remplissent leur rôle correctement, la gouvernance locale reste théorique.

L'existence de la décentralisation locale présente de nombreux avantages : elle stimule la prise en compte des intérêts locaux, augmente l'interaction entre les parties prenantes, renforce le pouvoir des groupes de citoyens locaux, et de la population en général et favorise les retombées dans d'autres domaines politiques. Le niveau de coopération et de coordination requis peut toutefois être difficile à atteindre et coûteux à maintenir en place, en particulier dans les pays à revenu faible ou moyen, mais reste une pierre angulaire de la gouvernance locale qui met l'accent sur la nécessité de s'affranchir de l'étroit cadre juridique. De ce fait, l'autonomisation des autorités locales est pleinement en phase avec cette approche.

- **Plus d'instruments de gestion et moins de normes juridiques :**

La gestion des finances locales et leur gouvernance obéit à une influence déterminante de divers facteurs exogènes et endogènes, qui exigent une transformation en profondeur de la gestion financière locale et des outils qui le sous-tendent, qui devrait en conséquence être fondée, non seulement sur la consolidation des acquis de l'expérience, mais également et surtout, sur la recherche de nouveaux instruments dont on se limite à évoquer :

- *Le premier instrument* demeure sans conteste, lié à la mise en place et à l'ancrage d'une véritable comptabilité d'exercice au niveau du secteur public local.

La comptabilité d'exercice est en effet, seule à même de garantir une meilleure qualité de l'information financière locale, une plus grande lisibilité et intelligibilité des comptes publics locaux, une transparence plus accrue des finances des territoires et surtout, une reddition des comptes plus pertinente et plus professionnelle.

Il s'agit en fait, de faire évoluer le système de comptabilité des flux en vigueur au niveau des finances territoriales, vers une comptabilité en droits constatés et à forte valeur ajoutée patrimoniale, de manière à en faire un outil de reddition des comptes des collectivités territoriales fondé sur le contrôle de qualité, de sincérité et d'image fidèle des comptes publics locaux et des opérations qui y sont associées.

Il s'agit également, de l'intégration au niveau des finances locales de la comptabilité d'analyse des coûts des politiques publiques territoriales.

- *Le deuxième instrument* consiste à mettre progressivement les finances et la comptabilité des territoires sur le chemin de la certification des comptes par

le juge financier, en commençant par les régions et les grandes agglomérations.

La mise en perspective de la certification des comptes publics locaux apporterait sans nul doute, une valeur ajoutée appréciable au nouveau modèle de gestion des finances des territoires.

Elle induit en effet, des méthodes plus rationnelles et plus scientifiques de l'obligation de rendre compte, comparativement à l'œuvre tautologique de rapprochement entre le compte administratif de l'ordonnateur et le compte du comptable public, procédé qui rassure tout au plus, quant à l'accord entre ces deux acteurs sur la situation financière de fin d'exercice.

- *Le troisième instrument* est qu'il est grand temps d'enclencher et de faire vivre le processus d'évaluation des politiques publiques locales comme outil d'amélioration du cadre de la performance et de la gestion fondée sur les résultats, avec des indicateurs pertinents permettant d'appréhender l'impact réel de l'action publique territoriale sur le vécu quotidien du citoyen.

Il s'agit là d'une rupture à imprimer à notre modèle de gestion financière locale pour le faire passer, d'un dispositif d'information et de reporting sur les moyens financiers utilisés, à une logique beaucoup plus noble, qui met en évidence la responsabilité et la redevabilité des décideurs politiques locaux et des gestionnaires des politiques publiques territoriales.

- *Le quatrième instrument* porte sur la nécessité de consolidation des comptes de chaque collectivité territoriale, comme instrument incontournable de reddition des comptes locaux, permettant d'appréhender dans sa complexité, la réalité économique de chacune des collectivités territoriales et la situation financière et patrimoniale de son action.

L'objectif est de connaître la réalité de l'intervention locale dissipée à travers le budget principal, les budgets annexes, les comptes spéciaux, les établissements publics à caractère local et les sociétés de développement local, avec un retour d'information transparente pour le citoyen et l'ensemble des utilisateurs de l'information financière locale.

La consolidation des comptes devrait aller au-delà des composantes de chaque collectivité territoriale, pour intégrer l'action de l'ensemble des intervenants au niveau territorial, en l'occurrence l'État, les collectivités territoriales et les établissements et entreprises publics.

Le système de gestion financière locale croule encore sous un maquis de règles et de procédures juridiques pesantes, qui entravent l'efficacité et la performance, au lieu de développer une logique de liberté dans la responsabilité, qui s'appuie sur des outils de gestion par les résultats. De ce fait, l'objectif ultime d'une telle entreprise reste de faire migrer notre culture devenue statique, car trop juridique, de gestion financière locale, vers une approche plus valorisante de résultats, d'appréciation des performances des politiques publiques locales, d'évaluation et d'assurance quant à l'exhaustivité et la fiabilité des comptes publics locaux, à leur légalité et à la régularité des opérations financières sous-jacentes. A cette importance des outils de gestion, s'ajoute celle des ressources financières et spécialement les budgets.

c. Le budget comme élément primordial des finances des CT :

Le budget d'une collectivité territoriale est un acte de prévision et d'autorisation de ses recettes et dépenses, par lequel est prévu et autorisé l'ensemble des ressources et des charges. Il comporte deux sections : la première retrace les opérations de fonctionnement et la seconde les opérations d'investissement.

Tout comme l'Etat, les collectivités territoriales sont soumises à de nombreuses règles destinées à encadrer leurs actes d'ordre financier. De ce fait, ce paragraphe vise à présenter la structure du budget de ces collectivités territoriales, après clarification de certains nombres de principes qui doivent être respectés.

- *Les principes des finances locales*

La présentation du budget des collectivités doit respecter les quatre grands principes du droit budgétaire classique (annualité, unité, spécialité et universalité) auxquels il convient d'ajouter les principes d'équilibre réel et de sincérité. Le respect de ces règles de procédure et de fond fait l'objet d'une surveillance rigoureuse du préfet et des Chambres régionales des comptes (CRC). Par ailleurs, un cadre juridique très précis gouverne la préparation, l'adoption et l'exécution des budgets locaux.

- *Le principe d'annualité :*

Le budget de la collectivité territoriale est établi et voté pour un exercice financier de 12 mois. L'exercice budgétaire commence le 1er janvier et s'achève le 31 décembre¹¹⁶. Ce principe de l'annualité comporte deux conséquences : la première c'est que le budget est voté annuellement. Il doit être soumis à l'approbation du conseil de la collectivité territoriale et sanctionné par un vote de l'assemblée délibérante. La seconde correspond à l'antériorité de l'autorisation budgétaire, c'est-à-dire, le pouvoir délibérant accorde

¹¹⁶ Articles 153, 166 et 145 respectivement de la loi organique n° 111-14 relative à la commune, de la loi organique n° 113-14 relative aux régions et de loi n° 112-14 relative aux préfectures et provinces

son autorisation budgétaire avant le commencement de l'exécution et qui n'est valable que pour un an.

○ *Le principe d'unité :*

Le budget doit être contenu dans un document unique, prévoir et autoriser l'ensemble des recettes et des dépenses de la collectivité. De cette manière, le conseil délibérant peut discuter et voter le budget en connaissance de l'ensemble des opérations financières. Cependant, le budget général est souvent complété par des budgets annexes et des comptes spéciaux, au sein desquels sont comptabilisés certains services locaux spécialisés tels que l'eau et l'assainissement. Ces budgets annexes sont créés par l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur, et qui ont pour objet de décrire des opérations financières de certains services qui n'ont pas la personnalité morale et dont l'activité tend, essentiellement, à produire des biens ou à rendre des services donnant lieu à rémunération.¹¹⁷

S'agissant des comptes spéciaux, leurs créations relèvent de l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur, qui intervient par arrêté sur la base d'un programme d'emploi établi par l'ordonnateur en exécution des délibérations du conseil, et qui est destinée soit à encadrer des opérations qui ne peuvent être commodément incluses dans le cadre du budget, soit à décrire des opérations en conservant leur spécificité et en assurant leur continuité d'une année budgétaire sur l'autre ou pour garder trace, sans distinction d'année budgétaire, d'opérations qui se poursuivent pendant plus d'une année.¹¹⁸

○ *Le principe de spécialité des dépenses :*

La règle de la spécialité budgétaire concerne, d'une manière générale, la présentation, mais surtout l'exécution des dépenses publiques. Les autorisations relatives aux dépenses sont spécialisées, c'est-à-dire que les crédits ne peuvent être utilisés que pour une catégorie précise de dépenses. Les crédits ouverts par la loi de finances sont affectés à une dépense déterminée. Il n'est pas possible d'utiliser des crédits ou un surplus de crédits pour un objet différent. Cependant, des assouplissements ont été apportés. Il est parfois possible au pouvoir réglementaire de virer ou de transférer des crédits. En vertu des dispositions de la loi organique relative à la loi de finances « *les dépenses du budget général sont présentées, à l'intérieur des titres, par chapitres, subdivisés en programmes, régions et projets ou actions* ». ¹¹⁹

○ *Le principe d'universalité :*

Le principe de l'universalité budgétaire constitue le corollaire du principe de l'unité, car il oblige les autorités budgétaires, non seulement à présenter la totalité des prévisions de

¹¹⁷ Articles 169, 161 et 182 respectivement des lois n° 111-14, 112-14 et 113-14.

¹¹⁸ Articles 170, 162 et 183 respectivement des lois n° 111-14, 112-14 et 113-14.

¹¹⁹ Article 38 de la loi organique relative à la loi de finances, BO. Du 18-6-2015.

recettes et de dépenses dans un document unique, mais à effectuer cette présentation en respectant deux règles précises à savoir : la règle de non affectation (qui interdit qu'une recette particulière soit affectée à une dépense particulière) et la règle de non compensation (qui interdit la compensation entre les recettes et les dépenses qui pourrait aboutir à la présentation d'un seul solde non détaillé).

- *Le principe d'équilibre :*

Le principe de l'équilibre est envisagé au niveau de l'Etat dans un objectif d'efficacité des finances publiques. Il est possible alors de tolérer un déséquilibre dans l'objectif de réaliser un équilibre économique et financier. Cependant, les collectivités territoriales sont soumises à une obligation d'équilibre rigoureux.

A cet effet, la loi impose aux collectivités territoriales d'adopter des budgets en équilibre : l'ensemble des dépenses inscrites doit être couvert par des recettes prévisibles. Très concrètement et tel qu'il est défini par les lois organiques relatives aux collectivités territoriales¹²⁰, le budget doit être équilibré dans chacune de ses parties. Lorsqu'un excédent prévisionnel est dégagé de la première partie, il est affecté, obligatoirement, à la deuxième partie du budget. Les recettes de la deuxième partie ne peuvent avoir pour contrepartie des dépenses de la première partie.

- *Le principe de sincérité :*

En finances publiques, la notion de sincérité se traduit par un principe consacré par la loi organique relative aux lois de finances qui stipule que « *Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. La sincérité des ressources et des charges s'apprécie compte tenu des informations disponibles au moment de leur établissement et des prévisions qui peuvent en découler* ». ¹²¹

Au niveau des collectivités territoriales, les lois organiques en la matière précisent que le budget doit présenter une image sincère de l'ensemble de leurs recettes et de leurs charges. Le principe de sincérité implique donc l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations financières communiquées.

- ***De l'élaboration à l'exécution d'un budget local :***

L'analyse du processus budgétaire des collectivités territoriales nécessite tout d'abord l'élaboration du budget par les organes de la collectivité territoriale pour passer à son approbation par les autorités de contrôle, arrivant à son exécution par les entités responsables.

¹²⁰ Art. 164, 146 et 154 respectivement des lois n°111-14, 112-14 et 113-14.

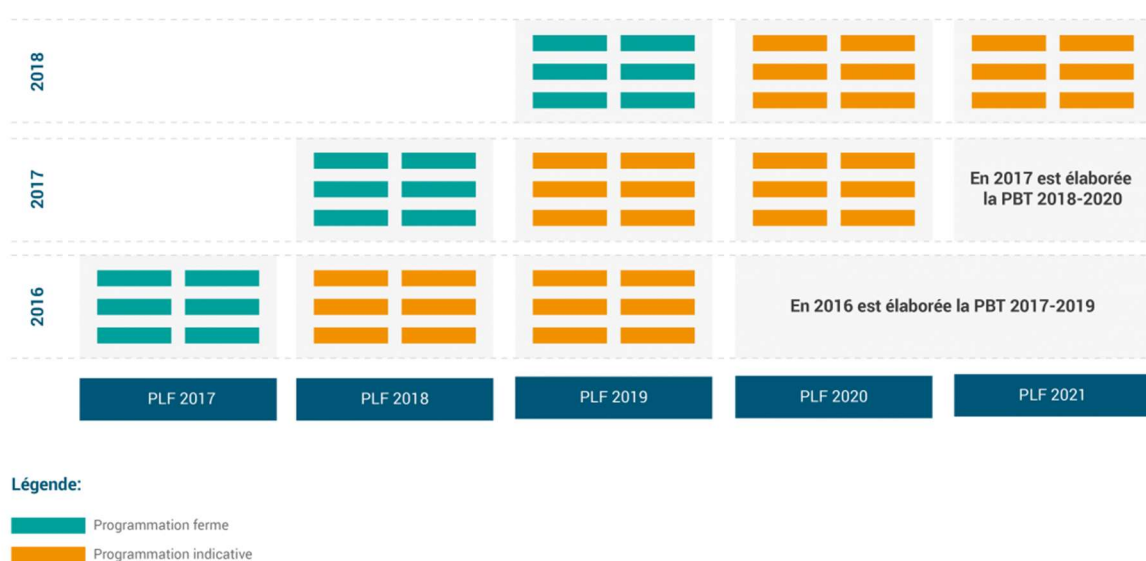
¹²¹ Art. 10, loi organique relative aux lois de finances, 2015.

○ *L'élaboration du budget :*

L'élaboration du budget est soumise à des modalités juridiques obligatoires prévues par les lois organiques relatives aux collectivités territoriales. Ces lois accordent, à l'instar du budget de l'Etat, une prééminence au pouvoir exécutif.

Le budget est préparé par le président du conseil de la collectivité territoriale sur la base d'une programmation triennale¹²² de l'ensemble des ressources et des charges de la collectivité territoriale conformément au plan d'action de la commune. Cette programmation¹²³ est actualisée chaque année pour l'adapter avec l'évolution des ressources et des charges.

Figure 5 : Exemple d'élaboration d'un budget triennal



Source : Ministère de l'économie et des finances ¹²⁴

Le calendrier d'élaboration du budget est déterminé par la collectivité, dans le respect des règles fixées par le code général des collectivités territoriales. Il est établi dans un délai n'excédant la fin du mois d'août de chaque année.

L'élaboration du budget de la collectivité territoriale suppose l'élaboration d'un projet de budget par l'autorité exécutive sur la base d'une nomenclature budgétaire préétablie et qui doit être accompagnée de documents avant d'être soumis à l'assemblée délibérante. Cette dernière l'examine et le vote selon des modalités prévues par les textes juridiques. Une fois adopté le budget doit recevoir le visa de l'autorité de contrôle.

¹²² Décret n° 2-16-301 du 29 juin 2016, B.O du 20-4-2017.

¹²³ Articles 2, 3 du décret relatif à l'élaboration et l'exécution des lois de finances 2015.

¹²⁴ <http://lof.finances.gov.ma/fr/piliers-de-la-lof/performance/programmation-budgetaire-triennale>, consulté le 10/04/19.

○ *La procédure du vote du budget :*

Les lois organiques relatives aux collectivités territoriales stipulent que le vote des recettes doit intervenir avant le vote des dépenses. Les prévisions des recettes font l'objet d'un vote global en ce qui concerne le budget, les budgets annexes et les comptes spéciaux. Les dépenses du budget font l'objet d'un vote par chapitre.

Le budget est présenté au visa de l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur ou son représentant au plus tard le 20 novembre. Le budget devient exécutoire après son visa, sous réserve des dispositions prévues par les lois organiques, après contrôle, d'une part, du respect des dispositions des lois organiques relatives aux collectivités territoriales et des lois et règlements en vigueur, d'autre part, l'équilibre du budget sur la base de la sincérité des prévisions des recettes et des dépenses.

Le budget transmis à l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur ou son représentant doit être assorti d'un état faisant ressortir la programmation triennale et les états comptables et financiers de la commune. Les modalités d'élaboration des états précités sont fixées par décrets¹²⁵, pris sur proposition de l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur.

○ *L'exécution du budget :*

S'il appartient à l'exécutif local de préparer le budget et à l'assemblée délibérante de le voter, l'exécution du budget est suivie par deux acteurs principaux : l'ordonnateur et le comptable, conformément aux principes de droit financier public et en respect du principe de séparation fonctionnelle entre les agents d'exécution¹²⁶.

L'ordonnateur représente la collectivité, dont il est l' élu. Il est l' initiateur et le décideur de la dépense ou de la recette. A ce titre, il demande au comptable de procéder au recouvrement de la recette ou au paiement de la dépense.

Le comptable public, agent de la direction générale des Finances publiques, tient les comptes de la collectivité et vérifie la régularité du paiement. Il a le monopole de la détention et de l'utilisation des deniers publics. Il est par conséquent la seule personne habilitée à encaisser les recettes et à régler les dépenses, engageant sa responsabilité personnelle et pécuniaire devant le juge des comptes. Il veille à la régularité budgétaire des actes de l'ordonnateur.

¹²⁵ Décrets du 29 juin 2016, B.O du 20-42017.

¹²⁶ Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

A ce titre, il contrôle notamment la qualité de l'ordonnateur, le calcul de la dette, l'exécution du service fait, l'exacte imputation de la dépense ou encore la disponibilité des crédits.

- ***De la gouvernance des collectivités territoriales :***

La gouvernance financière des collectivités territoriales réside dans la gestion optimale de ses finances. De ce fait, ces collectivités assument conformément aux lois, des pouvoirs de gestion et de décision dans le domaine financier pour mener leurs missions. Celles-ci impliquent, dans une large mesure, non seulement la mobilisation des ressources financières supplémentaires mais aussi et surtout, l'amélioration de leur gouvernance.

Une telle logique suppose l'existence d'un système de contrôle des finances des collectivités territoriales qui correspond à la nécessité d'assurer la conformité des actes financiers aux normes en vigueur. A cet égard, on distingue entre deux types de contrôle : un contrôle administratif a priori et un contrôle a posteriori exercé par différentes instances

- *Un contrôle a priori :*

En dehors du contrôle assumé par l'organe délibérant à l'occasion du débat budgétaire, deux types de contrôle sont exercés sur les actes financiers des collectivités territoriales. Il s'agit du contrôle exercé par l'autorité gouvernementale chargée de l'intérieur et par l'instance représentant l'autorité gouvernementale chargée des finances. Ce contrôle est exercé par visa pour contrôler la légalité des décisions et arrêtés pris par les organes exécutifs et délibérants des collectivités territoriales¹²⁷.

- *Un contrôle a posteriori :*

Le contrôle a posteriori intervient après l'exécution effective des décisions financières des collectivités territoriales. Il s'agit de contrôles administratifs, assumés par l'Inspection Générale des Finances (IGF)¹²⁸, qui, exerce ses missions de contrôle sur la base d'un programme annuel sur la vérification des opérations financières et comptables des services des régions, des provinces, des préfectures et des communes. Et par l'Inspection générale de l'Administration Territoriale (IGAT)¹²⁹, qui a pour mission le contrôle et la vérification de la gestion administrative, technique et comptable des services relevant du ministère de l'intérieur, des collectivités locales et de leurs

¹²⁷ L'article 145 de la constitution 2011.

¹²⁸ L'article 2 de la loi du 14 avril 1960 relative à l'IGF,

¹²⁹ Décret n° 2-94-100 du 16 juin 1994

groupements et de contrôles juridictionnels exercés par les cours régionales des comptes.

In fine, la finance des collectivités territoriales réside en premier temps dans la structure du budget, son élaboration, son vote et son exécution ne négligeant pas les contrôles exercés.

2- Les limites de la gouvernance financière dans les collectivités territoriales :

Après avoir défini et traité la gouvernance financière dans ces différentes approches, il est évident de tracer quelques limites que peut rencontrer ce concept au sein des collectivités locales.

Ce paragraphe vise donc à éclaircir certaines limites présentées en deux paragraphes, le premier sera consacré pour l'insuffisance des ressources financières qui constitue un handicap de la gouvernance financière dans le local, et le second pour la subordination financière des collectivités territoriales.

a. L'insuffisance des ressources financières :

Les collectivités locales ont un impact économique déterminant spécialement en matière d'investissement public. Le poids économique et financier du secteur public local au cours de ces dernières années s'est considérablement accru du fait du transfert des compétences relevant préalablement de l'Etat. Or, l'accroissement de ce dernier a pour conséquence de faire augmenter le niveau des budgets gérés du fait de l'accroissement des compétences des collectivités locales, d'où l'explication de la force des ressources financières.

- *L'importance des moyens de financement :*

Certes, l'existence des compétences humaines ne peut aboutir à une gouvernance qu'avec la disponibilité suffisante des ressources financières. La question de ces ressources dans un système décentralisé, s'agissant de la mobilisation des impôts et taxes, du partage des revenus, des sources du budget local et de sa dépense, pose globalement le problème majeur de la gouvernance financière des collectivités territoriales.

De ce fait, en se trouvant dotée d'importantes responsabilités, la collectivité territoriale doit naturellement, être dotée en même temps de moyens de mise en œuvre. Elle a donc besoin de ressources propres et d'infrastructures pour gérer, des nouvelles compétences. Les orientations politiques de l'État vont se faire sentir en la matière. Légiférer est une chose, accorder les possibilités de gérer les nouvelles attributions en est une autre. C'est cela qui donnera du sens aux décisions législatives. « *Si le centre de gravité se déplace,*

partiellement, de la capitale vers les régions, cela signifie qu'un effort tout particulier doit être entrepris de façon à doter les régions des moyens administratifs et techniques nécessaires »¹³⁰.

Face à l'insuffisance des moyens de financement, les gestionnaires des collectivités territoriales sont souvent enclins à réduire d'autant les prestations rendues aux citoyens. Globalement, les ressources financières dont disposent ces gestionnaires pour satisfaire les besoins des citoyens sont constituées des ressources propres ou locales, des recettes d'emprunt, des recettes de la privatisation locale (constituée de cessions d'actifs, de contrats de partenariat public-privé ou de concessions de services publics), des concours financiers de l'Etat par le biais des différents ministères ainsi que par les établissements et entreprises publics.

L'appréciation du financement des collectivités territoriales à travers les seuls budgets locaux, ou uniquement par le biais des dépenses réalisées au niveau local par les ministères ou encore par les seuls établissements et entreprises publics ne peut être que partielle. Elle ne peut refléter la réalité et l'importance des ressources financières mobilisées par les différentes entités du secteur public pour garantir la disponibilité et la pérennité des services publics au niveau des collectivités territoriales. Seule une situation consolidée des recettes et des dépenses de la collectivité territoriale permet de connaître le rôle joué par chacun des principaux acteurs publics, à savoir l'Etat, les établissements et entreprises publics et les collectivités territoriales.

En effet, l'ensemble des attributions conférées aux collectivités territoriales seraient vides de leur contenu si, parallèlement, celles-ci n'étaient pas dotées de moyens permettant leur exercice dans les meilleures conditions. Cette nouvelle institution dont la vocation est l'animation économique et sociale est, également, un lieu de convergence des moyens pour financer le développement dans le cadre d'une répartition fonctionnelle des compétences entre les différents niveaux de gestion. Le développement régional appelle, pour être viable et durable, un dispositif de financement conséquent.

De ce fait, lorsque la décentralisation échoue, c'est presque toujours sur le plan des moyens, la collectivité territoriale se trouvant en principe apte à intervenir mais ne pouvant, en fait, mettre en œuvre cette aptitude, ou la mettre en œuvre seule.

- *Pas de gouvernance sans ressources locales suffisantes :*

Pour une meilleure compréhension de la gouvernance financière des collectivités territoriales, la nécessité revient à examiner les principales composantes des ressources

¹³⁰ عبد الكريم بالزراع, وظائف الجهة-نموذج جهة الشاوية ورديغة- مطبعة المعارف الجديدة, الرباط 2003, ص 316

locales ainsi que l'évolution des recettes de l'Etat, en tant qu'un des principaux contributeurs au financement des collectivités territoriales.

Certes, les ressources globales des collectivités territoriales ont connu une progression substantielle de 132%. Elles sont passées de 13,8 MMDH en 2002 à 31,9 MMDH en 2014. Alors que leurs dépenses ont augmenté de 189%, passant de 11 MMDH à 31,6 MMDH durant la même période¹³¹. Durant l'année 2014, les recettes des collectivités territoriales n'ont représenté que 13,6% des recettes globales de l'Etat et des collectivités territoriales, tandis que leurs dépenses se sont limitées à 10,5% des dépenses totales. L'insuffisance des finances locales résulte de la faiblesse des recettes propres des collectivités territoriales due au faible rendement de la fiscalité locale. Elle provient également de la prépondérance des dépenses de fonctionnement et de l'incapacité à réaliser la totalité du budget d'investissement.

S'agissant de l'année 2018, Les recettes ordinaires des collectivités territoriales se sont établies à 42 MMDH en augmentation de 7,2% par rapport à fin décembre 2017. Ceci s'explique par la hausse de 7,3% des recettes transférées, de 1,1% des recettes gérées par les collectivités territoriales et de 14,3% des recettes gérées par l'Etat pour le compte des collectivités territoriales¹³². Alors que les dépenses ordinaires des collectivités territoriales ont atteint 24,2 MMDH, soit une augmentation de 2,1%. Cette hausse est le résultat de l'augmentation de 2,1% des dépenses de biens et services, due à la hausse de 5,1% des autres dépenses de biens et services et la baisse de 0,6% des dépenses de personnel et de l'augmentation de 1,8% des intérêts de la dette¹³³.

En somme, la gouvernance financière des collectivités territoriales continue à être caractérisée par une faible contribution des finances locales au développement économique et social urbain, par une mobilisation partielle du potentiel fiscal local et surtout, par des concours financiers importants de l'Etat par le biais de ses transferts budgétaires.

La gouvernance financière locale doit passer d'une simple logique de gestion physique et administrative, à une gestion stratégique fondée sur une vision globale et concertée de ladite collectivité, vu que l'ensemble de ces collectivités ont davantage besoin « de managers-stratèges, compétents et qualifiés, capables de les transformer en îlots de prospérité, de savoir-faire et d'innovation. L'un des principaux défis auxquels les collectivités territoriales en général doivent faire face, n'est pas seulement la

131 BENSOUDA Nouredine, « Des ressources propres, une nécessité pour une gouvernance performante des villes », 2015, en ligne, <https://Int.ma/des-ressources-propres-une-necessite-pour-une-gouvernance-performante-des-villes/>, consulté le 09/04/2019.

132 Bulletin mensuel de statistiques des finances locales, Trésorerie Générale du Royaume, 2018, p 4.

133 Ibid, p 7.

disponibilité des ressources, mais les façons possibles de les mobiliser et les orienter »¹³⁴.

Ainsi, la principale limite à la gouvernance financière locale réside dans l'insuffisance des ressources financières comparativement aux besoins de fonctionnement et surtout des investissements liés aux équipements, infrastructures et services dont elles ont la charge.

Il faut reconnaître qu'une décentralisation qui ne s'accompagnerait pas d'un transfert de ressources suffisant aux collectivités territoriales, quelles qu'en soient les modalités, serait une décentralisation étriquée et finalement, une démarche en trompe-l'œil.

b. La subordination financière des collectivités territoriales :

L'un des indicateurs les plus significatifs de la gouvernance financière territoriale est l'importance des ressources propres. Leur faiblesse entraîne la subordination de la collectivité territoriale aux finances de l'État¹³⁵. En fait, la précarité des moyens financiers semble être une des principales causes hypothéquant la gouvernance financière territoriale d'une collectivité décentralisée.

La création des impôts et taxes, dont les collectivités locales bénéficient en totalité ou en partie relève de la compétence de l'État. En effet, les taxes locales sont définies par les textes¹³⁶ et les collectivités locales ne peuvent dépasser le taux maximum indiqué.

En outre, la capacité technique, managériale et exécutive des collectivités locales demeure relativement faible et ne leur permet guère de maîtriser les procédures de recouvrement prévues par ces textes. Certes, il incombe aux entités décentralisées, sous le contrôle de l'État et selon des règles précises et dans des fourchettes précises, de fixer les taux à mettre en recouvrement. Néanmoins, la marge de manœuvre est généralement limitée.

En effet, « *la détermination des taux, des taxes et impôts par les collectivités locales devrait être considérée, toutefois, comme l'une de leurs attributions essentielles* »¹³⁷. Les institutions décentralisées ne peuvent s'acquitter de leur mission de développement dans les meilleures conditions de proximité que si les grands services publics de l'État

¹³⁴ Ibid, 2015.

¹³⁵ Abderrahim Fadil, « La région à l'heure de la décentralisation », in REMALD Collection Manuels et Travaux Universitaires, 2000, p. 189.

¹³⁶ Dahir 1-07-195 du 19 kaada 1428 (30 novembre 2007) portant promulgation de la loi n° 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales.

¹³⁷ Sabah Chraïbi Benouna, « Développement spatial et politique de régionalisation : le cas du Maroc », thèse pour l'obtention du doctorat d'État en Droit, février 1993, p 370.

s'engagent sur la même voie en dotant de pouvoirs décisionnels leurs délégations régionales dans le cadre d'une déconcentration plus poussée.

Il s'agit là d'une idée forte mais dont la difficulté à s'appliquer jusqu'à présent a pu faire douter de ses chances réelles. Aujourd'hui, l'idée est devenue urgente. Elle s'impose pour des considérations d'efficacité et de complémentarité. *« En vérité, la décentralisation comme la déconcentration constituent un aménagement du pouvoir par le bas et en libérant les initiatives, les baronnies technocratiques ou démocratiques peuvent se créer et la problématique en la matière se ramène à la recherche d'un équilibre entre les instances nationales et les pouvoirs locaux »*¹³⁸.

D'ailleurs, l'une des contraintes qui peut lourdement peser sur la gouvernance financière semble être l'absence d'un environnement adéquat résultant d'une déconcentration insuffisante. En outre, le mouvement de déconcentration s'est accompli en ordre dispersé, au coup par coup, sans conception stratégique globale.

Si la décentralisation doit être accompagnée de déconcentration qui consiste à confier aux agents locaux de l'État un pouvoir de contrôle et de décision dans les domaines qui restent du ressort de l'autorité centrale. Ainsi, le préfet doit exécuter à la fois les décisions et les instructions du pouvoir central qu'il représente et celles de la collectivité territoriale qu'est le département et qui est dotée d'une assemblée générale élue.

De manière générale, les freins à la déconcentration n'ont pas été atténués au cours de ces dernières années. Une volonté politique puissante sera d'autant plus nécessaire pour mettre en œuvre cette ambitieuse réforme. Le Programme des Nations unies pour le développement (PNUD) définit la gouvernance comme *« l'exercice de l'autorité politique, économique et administrative pour gérer à tous les niveaux les affaires d'un pays. Elle comprend les processus, les mécanismes et les institutions au moyen desquels les citoyens et les divers groupes articulent leurs intérêts, exercent leurs droits, assurent leurs obligations et négocient leurs différends »*¹³⁹.

Le PNUD utilise l'expression gouvernance décentralisée pour décrire la situation dans laquelle les pouvoirs sont partagés entre l'administration centrale et l'administration locale décentralisée. Or, la promotion administrative de la collectivité territoriale se heurte à de nombreuses résistances.

A ces deux limites principales de la gouvernance financière, s'ajoute :

¹³⁸ Lahcen BROUKSY, « La déconcentration, ses mécanismes et ses limites », opcit., p.100.

¹³⁹ Mohammed HARRAKAT, « Le piège de la gouvernance », in la gouvernance dans tous ses états, Economie de la connaissance, coopération décentralisée et développement local, sous la direction d'Abdelkader DJEFLAT et Mohammed HARRAKAT, Revue Marocaine d'audit et de Développement n°19, décembre 2004, p. 10.

- La faiblesse de la transparence budgétaire et fiscale : faire connaître au public les activités budgétaires passées, présentes et futures.
- L'accès limité des citoyens à l'information (avant l'adoption de la loi concernant le droit à l'information publié le 19/03/19) et faiblesse des réglementations liées au processus budgétaire.
- Le manque de fermeté quant au respect des cadres constitutionnels des lois relatives à la gestion fiscale et budgétaire, et des règles et procédures établies.
- L'insuffisance en capacités techniques et de gestion.
- L'inadéquation entre les réformes choisies et les problèmes rencontrés.
- Le déficit de cohérence des finances publiques.
- Le lourd fardeau des dépenses sociales de l'éducation, la santé, la justice, les subventions et la compensation et les collectivités locales.
- Poids de la masse salariale relative aux agents et fonctionnaires dans le budget.
- Procédures lourdes en matière d'exécution du budget et de la comptabilité.
- Service public coûteux pour des prestations en nette dégradation.
- Mauvaise gestion des dépenses publiques.

Cette section est divisée en deux paragraphes. Dans le premier, nous nous sommes intéressés à la finance des collectivités territoriales qui nécessite une présentation préalable des prérequis et des facteurs de la gouvernance financière pour arriver à la structure du budget qui constitue le support de la finance des collectivités territoriales.

Tout d'abord, nous avons commencé par expliquer les prérequis qui s'appuient sur la modernisation des procédures comptables et budgétaires tout en détaillant la globalisation des crédits, la contractualisation et le partenariat. Ensuite nous avons examiné l'ensemble des facteurs de la gouvernance financière à savoir : le degré de décentralisation et les instruments de gestion pour arriver à présenter, en dernier lieu, la structure de budget allant de l'élaboration à l'exécution.

Dans le deuxième paragraphe qui est scindé en deux points, nous avons présenté deux limites principales de la gouvernance financière. Ainsi, dans le premier point nous avons abordé les insuffisances des ressources financières au sein des collectivités territoriales et qui présentent un handicap majeur pour la réalisation d'une gouvernance jugée financière.

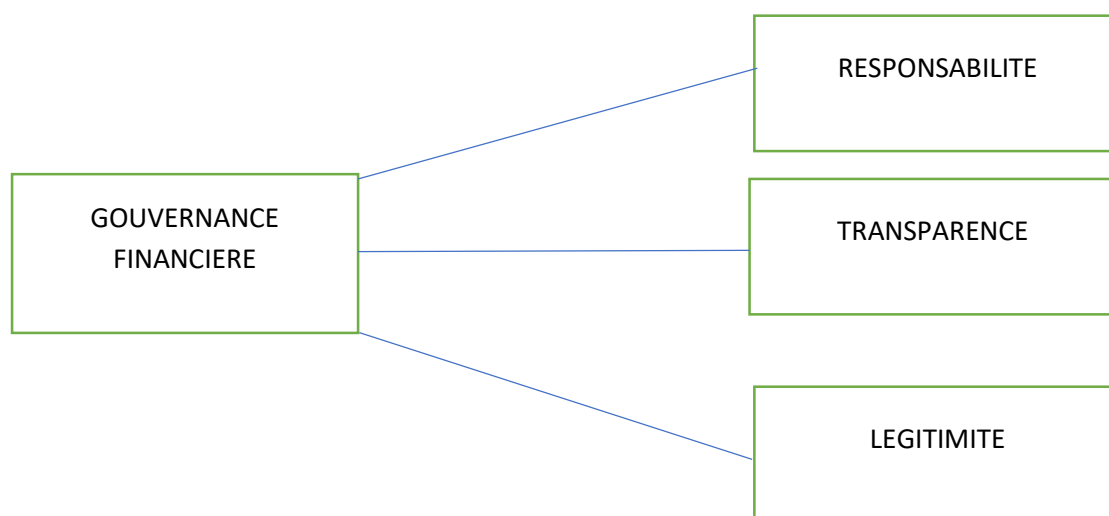
Dans le second point, nous avons présenté la subordination financière des collectivités territoriales en tant qu'un indicateur primordial de la gouvernance financière, pour conclure par les différentes limites qu'a connu cette dernière dans le local.

Conclusion du chapitre 1 :

Ce premier chapitre nous a permis de construire notre premier pilier de recherche étant la gouvernance financière locale. A travers ce développement du cadre conceptuel, nous avons mobilisé tout une série d'approches et de théories facilitant la compréhension et la délimitation du concept de gouvernance financière.

Dans un premier temps, nous avons clarifié la notion de la gouvernance par les différentes approches pour en tirer une définition qui va cadrer notre travail, il s'agit de la définition Charreauxienne caractérisée à travers le modèle actionnarial et le modèle disciplinaire partenarial de la gouvernance. La conception de la gouvernance dans un cadre de NPM nous a permis de définir la gouvernance publique en tant qu'un système formé par l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions destinés à cadrer la manière dont une institution est dirigée, administrée et contrôlée.

Dans un second pilier, nous avons traité la conception de la gouvernance financière dans le local. Un aperçu au sein des collectivités territoriales nous a permis de mettre l'accent sur notre variable expliquée et en tirer ces principales composantes à savoir : la responsabilité, la transparence et la légitimité.



Chapitre 2 : Le système d'information comptable : un levier pour une gouvernance financière locale

A l'ère de l'information et des technologies de communication, consciemment ou inconsciemment, chacun de nous, est en contact quasi-permanent avec un ou plusieurs systèmes d'information. Les appréciations et les points de vue peuvent varier, mais l'impact des systèmes d'information sur la société, l'économie et la vie quotidienne de chacun de nous est incontestablement perceptible.

L'expression du système d'information est apparue dans années 60 avec l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion afin de gagner en rapidité et fiabilité, et qui signifie « l'ensemble des informations formalisables circulant dans l'entreprise et caractérisées par des liens de dépendance, ainsi que des procédures et des moyens nécessaires pour les définir, les rechercher, les formaliser, les conserver, les distribuer »¹⁴⁰.

Cette informatisation a offert de nouvelles possibilités, et a induit une nécessaire réorganisation des tâches humaines ainsi qu'une organisation du processus informationnel. Afin de prendre en compte cette globalité, la notion de système d'information est apparue. Elle peut cependant varier fortement suivant les disciplines (informatique, organisation, management, etc.) qui la travaillent.

Dans le présent chapitre, nous traiterons la conception du système d'information comptable tout en prenant en considération la problématique initiale de recherche qui considère le système d'information comptable comme un outil de gestion permettant d'améliorer la gouvernance financière du secteur public en général. De ce fait, ce chapitre sera consacré à la clarification du système d'information comptable, de son apparition à la possibilité de son intégration dans le secteur public, tout en précisant sa relation avec la gouvernance financière dans le local.

Il est essentiel de définir en premier lieu le concept du système d'information comptable, qui sera l'objet de la 1^{ère} section, ensuite, une projection dans le local est nécessaire pour mieux cerner le concept qui sera présenté dans la 2^{ème} section, et enfin, dans une 3^{ème} section, on va mettre en évidence la relation du système d'information comptable avec la gouvernance financière dans le local.

¹⁴⁰ Reix R., « système d'information et management des organisations », Vuibert, Paris, p 24, 1995.

Chapitre 2

Le système d'information comptable : un
levier pour une gouvernance financière
locale

Section 1 :

La genèse du système
d'information
comptable

Lecture théorique
de la notion du
système
d'information

Du système
d'information au
système
d'information
comptable

Section 2 :

Le système
d'information
comptable dans les
collectivités territoriales

La réforme du
système
budgétaire

Les systèmes
d'information
comptable : vers
une gestion intégrée

Section 3 :

La relation du système
d'information
comptable et la
gouvernance
financière

La relation
partenariale des
deux concepts

La relation néo-
institutionnelle
sociologique des
deux concepts

Section 1 : L'émergence du système d'information comptable

Vu le rôle primordial que joue l'information dans cette nouvelle ère (ère de l'information), toute organisation quelle qu'elle soit, doit consacrer une partie de son effort et de son activité à récolter, traiter, stocker et diffuser l'information issue de son propre fonctionnement dans le cadre de ce qu'on appelle système d'information. C'est la tâche principale du système d'information, qu'on va tenter de définir dans les pages qui suivent.

Pour introduire d'une manière un peu formelle le concept de système d'information comptable, on va expliquer tout d'abord la notion du système d'information dans le premier paragraphe avant de présenter dans le second paragraphe le passage d'un système d'information à un système d'information comptable adapté aux caractéristiques fonctionnelles particulières.

1- Lecture théorique de la notion système d'information

Le terme système d'information est polysémique, il est très souvent utilisé avec des acceptions diverses mais, généralement, c'est son aspect technologique qui est mis en exergue, pour faire allusion aux réalisations faites à base d'ordinateurs et de réseaux. Cependant, la notion de système d'information est beaucoup plus riche que celle sous-entendue par ces usages approximatifs, privilégiant trop souvent l'aspect spectaculaire des technologies de l'information.

Alors, pour en élucider les différentes facettes, nous nous intéresserons, tout d'abord, à l'émergence du système pour passer ensuite, à définir la notion du système d'information et mettre l'accent sur son évolution dans le temps.

a. L'étymologie du système :

Le mot système¹⁴¹ vient du Grec « Sustèma », de sun-istèmi, qui signifie un ensemble organisé ou cohérent. Dès l'origine, deux aspects fondamentaux se présentent :

- Réelle disposition ordonnée chez les physiciens et les militaires :
 - Du corps : sustèma tou somatou, c'est-à-dire disposition des organes dans un être vivant.
 - Du monde : sustèma tou kosmou : un arrangement de l'univers.
 - Des troupes au combat : to tès phalanggos sustèma : c'est un système de la phalange.
- Simple juxtaposition chez les médecins : Engorgement du sang ou des humeurs.

¹⁴¹ Heidegger M., « L'histoire de la notion de système », Paris, Galluard, p 53-55, 1977.

Dans les deux cas, le système est matériel. C'est par l'intermédiaire de l'astronomie que la notion va s'introduire dans le domaine de la connaissance¹⁴². La rupture intervient en 1632, le mot prend alors délibérément le sens de théorie.

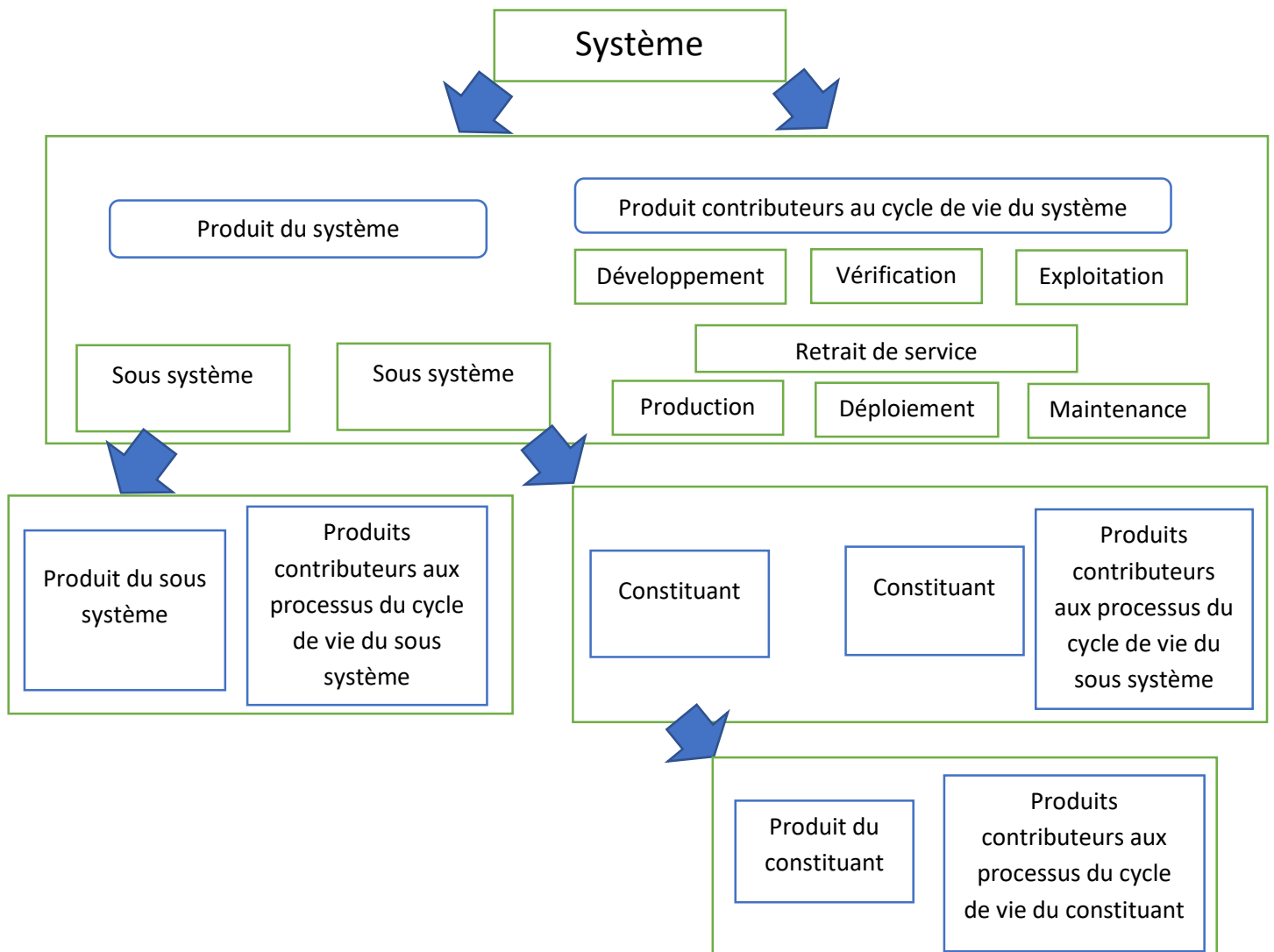
La définition du système comporte :

- Celle de ses sous-systèmes et constituants (matériels, logiciels, organisations et compétences humaines) et de leurs interfaces, sièges des interactions recherchées,
- Celles des processus de leurs cycles de vie permettant de les concevoir, produire, vérifier, distribuer, déployer, exploiter, maintenir en condition opérationnelle et retirer du service, et donc des produits contributeurs nécessaires à ces processus.

Cette approche de la définition induit une démarche descendante d'ingénierie s'appuyant sur une décomposition itérative du système en blocs constitutifs dont elle définit les constituants avec leurs interfaces ainsi que les produits contributeurs à leur cycle de vie:

¹⁴² Gusdorf G., « Les principes de la pensée au siècle des lumières », Paris, Payot, p 257, 1971.

Figure 6 : Démarche de décomposition du système¹⁴³



Source : AFIS, 2009

¹⁴³ <https://www.afis.fr/nm-is/Pages/Ingénierie%20Système/Le%20système%20et%20sa%20définition.aspx>
consulté le 09/12/18.

Cette démarche descendante se combine avec une démarche ascendante à partir des potentialités technologiques et des contraintes dues à leurs limitations ainsi que des constituants préexistants.

Ses définitions sont variées¹⁴⁴ suivant que l'on parle de système mathématique, mécanique, politique ou vivant. Ainsi le système est défini initialement comme « *un complexe d'éléments en interaction* »¹⁴⁵. De Rosnay¹⁴⁶, se basant sur le modèle systémique cybernétique, représente le système comme *un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisé en fonction d'un but*. Entre autres, il est décrit comme un ensemble d'éléments en interaction entre eux et avec l'environnement, intégré pour rendre à son environnement les services correspondants à sa finalité.

Un système présente donc des propriétés nouvelles résultant des interactions entre ses constituants, selon un certain nombre de principes ou des règles : si l'on intègre des éléments pour faire un système, c'est bien pour bénéficier des effets de synergie résultant de leurs interactions.

Cette définition est assez proche de celle de le Moigne, qui décrit le système d'une façon élaborée. Il le considère comme « *un objet qui, dans un environnement, doté de finalités, exerce une activité et voit sa structure interne évoluer au fil du temps, sans qu'il perde pourtant son identité unique* »¹⁴⁷.

En outre, la définition de Gallou peut être considérée comme complète et plus élaborée, d'où le système est « *un ensemble, formant une unité cohérente et autonome, d'objets réels ou conceptuels (éléments matériels, individus, actions...) organisés en fonction d'un but, objectifs ou finalités, au moyen d'un jeu de relations (interrelations mutuelles, interactions dynamiques...), le tout immergé dans un environnement* ».¹⁴⁸ Cette définition offre un cadre pertinent permettant d'unifier les multiples variables au sein d'une organisation afin de soutenir le gestionnaire dans ses prises de décision.

Toute organisation humaine peut être perçue comme un système qui est un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisé en fonction d'un but¹⁴⁹. Pour parvenir à ce but, le système tient compte de son environnement et régule son fonctionnement en s'adaptant aux changements.

¹⁴⁴ Lebert-Sérén, « De la relation paradoxale au paradoxe de l'accompagnement », université de Tours, p 31, 1997.

¹⁴⁵ Bertalanffy L.Von., « Théorie générale des systèmes », Paris, Dunod, p53, 1973.

¹⁴⁶ De Rosnay J., « Le Macroscopie », ed. Seuil, p91, 1975.

¹⁴⁷ Moigne, « La théorie du système général : théorie de la modernisation », p 61, 1978.

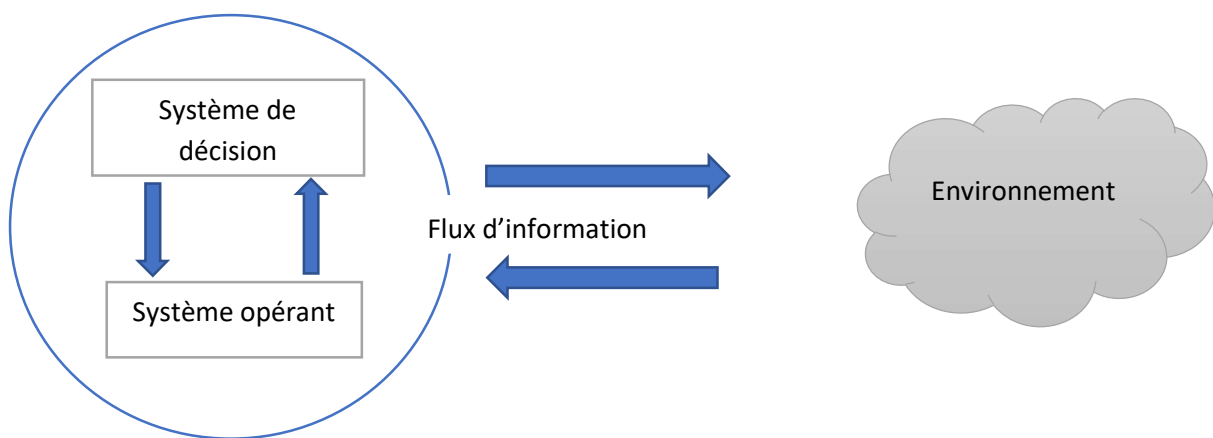
¹⁴⁸ Ibid, p 54

¹⁴⁹ De Rosnay J., « Le Macroscopie », opcit, p 84.

L'interaction entre le système et son environnement est possible grâce à des flux d'informations. Ces flux circulent aussi à l'intérieur du système, ce qui lui permet d'analyser son propre fonctionnement.

Les éléments du système sont eux-mêmes des systèmes (ou sous-systèmes) : le système de décision exploite les informations qui circulent et organise le fonctionnement du système. Des informations sont alors émises en direction du système opérant qui se charge de réaliser les tâches qui lui sont confiées. Il génère à son tour des informations en direction du système de décision qui peut ainsi contrôler les écarts et agir en conséquence.

Figure 7 : les composantes du système d'information



Source : élaboré par nos soins

- Le système opérant englobe toutes les fonctions liées à l'activité propre de l'entreprise : facturer aux clients, régler les salariés, gérer les stocks,
- Le système de décision appelé également système de pilotage décide des actions à conduire sur le système opérant en fonction des objectifs et des politiques de l'entreprise.

Pour organiser son fonctionnement, le système a besoin de mémoriser des informations (pour comparer, prévoir...). Ce rôle est joué par une troisième composante qui fera l'objet du prochain paragraphe : le système d'information.

b. Le système d'information : Définitions et évolution

Le système d'information a vu le jour au moment où il y eut séparation entre les concepteurs des applications informatiques et les utilisateurs.

L'informatique est entrée dans les entreprises, à partir des années 1950, sur l'architecture du calculateur Edvac¹⁵⁰. Dès lors, était née une technologie qui permettait de faire des calculs sur des informations entrantes codées en binaire.

Sans mémoire morte (disque dur), ces premiers ordinateurs étaient des gros calculateurs utilisés par les seuls informaticiens qui concevaient les programmes pour leur utilisation.

L'utilisateur de la technologie était le concepteur de cette même technologie.

Les révolutions technologiques du disque dur et du transistor dans les années 1960 ont permis une augmentation de la puissance, de la portabilité et de l'utilisation des ordinateurs. L'ère des Main frame (réseau avec un serveur central et des terminaux passifs) des années 1960 et 1970 a permis une généralisation de la technologie informatique dans les entreprises.

Les technologies de stockage des données ont conduit à s'interroger sur la manière de ranger les informations pour que celles-ci soient retrouvées rapidement. C'est dans les années 1970 que des chercheurs ont formalisé le modèle entité/association pour construire les structures des bases de données. Hérité des modèles mathématiques de la théorie des ensembles¹⁵¹, le modèle conceptuel des données est devenu une manière de regrouper les informations entre elles, en tables et bases de données.

L'informatique est passée de l'ère des traitements (uniquement des programmes) à celle des données, où ce qui est important est de définir les informations. Les traitements sont toujours les mêmes, c'est-à-dire l'écriture, la recherche, la modification et la suppression d'informations. Le fait d'accorder de l'importance aux données a conduit les informaticiens à s'intéresser à l'activité, aux flux d'information, aux acteurs de l'entreprise et à procéder à des analyses fonctionnelles en amont de la programmation.

Ce travail de préprogrammation d'analyse du réel et de formalisation de ce qu'il fallait informatiser a donné naissance à la notion de système d'information. C'est à partir des années 1970, que l'on voit apparaître le management information system pour regrouper à la fois l'aspect technique et les tâches de conception en amont.

Depuis, la fonction s'est développée au gré des évolutions technologiques mais également de la structuration du champ informatique, que l'on appelle aussi l'environnement des technologies de l'information et de la communication.

¹⁵⁰ Neumann. Von.J., « Electronic discrete variable automatic computer "EDVAC" », U.O.P, 1945.

¹⁵¹ Cantor G., « The mathematical development of theory, cantor to cohen », Bulletin of symbolic logic, vol 2, n°1, 1996.

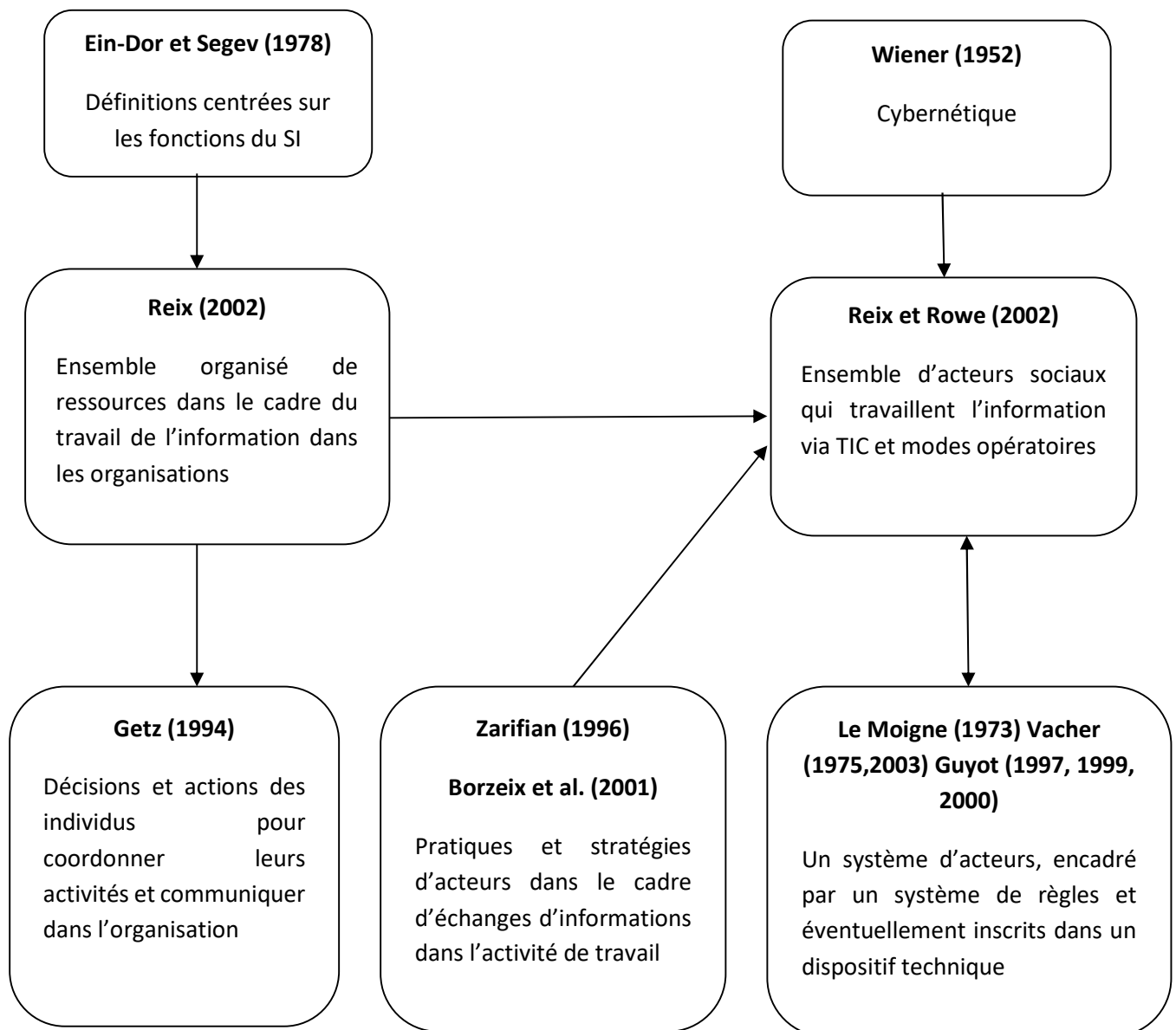
Un système d'information est une construction formée d'informations, de traitements, de règles d'organisation et de ressources humaines et techniques. Les ensembles d'informations sont des représentations partielles de faits qui intéressent l'institution, l'organisation ou l'entreprise. Les traitements constituent des procédés d'acquisitions, de mémorisation, de transformation, de recherche, de présentation et de communication d'informations. Les règles d'organisation régissent l'exécution de traitements informationnels. Les ressources humaines et techniques sont ce qui est requis pour le fonctionnement du SI.

L'expression du système d'information est donc apparue dans les années soixante avec l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion. Suite à ces progrès de l'informatique, le système d'information a alors acquis ses lettres de noblesse, devenant même un élément primordial de la stratégie des organisations. Toutefois, cette notion protéiforme¹⁵² a donné lieu à des différentes interprétations et sa définition est loin de faire l'unanimité¹⁵³. En outre, l'évolution des différentes définitions du système d'information et les liens entre ces différentes approches peuvent être synthétisés dans le schéma suivant¹⁵⁴ :

¹⁵² Ngongang, D., « Pratique comptable, système d'information et performance des PME Camerounaises », *Revue des sciences de gestion*, p60, 2005.

¹⁵³ Haouet, C., « Informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise », *Working papers*, Université d'Orléans, p 53, 2008.

Figure 8 : Définitions du système d'information¹⁵⁵



Source : Roux, 2004, p30

De nombreuses entités dédiées à la gestion des systèmes d'information ont, dans un premier temps, été dédiées au déploiement des technologies informatiques de traitement de l'information. Le tableau ci-après montre les évolutions de la technologie informatique du système d'information, des années 1950 à nos jours :

¹⁵⁵ Roux, B., « Urbanisation et modernisation du système d'information », Lavoisier, Paris, p30, 2004.

Tableau 5 : Évolution de la technologie informatique du système d'information¹⁵⁶

Périodes	Technologie informatique	Action d'informatisation
1945/1960	Naissance en 1945 du premier ordinateur moderne l'EDVAC.	Écriture de programmes avec des langages informatiques.
1960/1980	• Miniaturisation et développement de la puissance des ordinateurs. • Développement des capacités de stockage (disques durs).	• Programmation en langages spécifiques. • Modélisation des bases de données (logique relationnelle).
1980/1990	• Développement du micro-ordinateur. • Mise en réseau de micro-ordinateurs dans une logique client/serveur.	• Modélisation de l'entreprise en données et traitements sous forme de cahier des charges.
1990/2000	• Développement des éditeurs de logiciels. • Développement des grands projets ERP.	• Modélisation des processus de l'entreprise et réingéniering pour adapter des produits standards.
Depuis 2000	• Mise en réseau intra et inter-entreprise avec Internet et développement du e-business.	• Utilisation du SI comme une variable de structuration de l'activité et de déclinaison des stratégies d'entreprise.

Source : David Autissier, Valérie Delaye, Groupe Eyrolles, 2008

Aujourd'hui le système d'information consiste à réaliser plusieurs opérations, plus particulièrement :

- L'alignement du SI avec la stratégie de l'entreprise ;
- La gestion des projets informatiques ;
- Le schéma directeur informatique ;
- La gestion de la relation avec les utilisateurs.

¹⁵⁶ Autissier, D., Delaye, V. « Mesurer la performance du système d'information » Edition d'organisation, p 53, 2008.

L'évolution la plus importante a été de positionner le système d'information comme une variable structurante de l'activité et contributive de la stratégie d'une entreprise.

Actuellement, il est impensable de concevoir une stratégie commerciale sans s'assurer que le système d'information pourra mettre en œuvre la logistique physique et financière nécessaire. Toutes les actions se font de plus en plus avec une application informatique pour produire et/ou tracer l'activité. L'informatique est un levier d'évolution de l'activité mais également un frein si celle-ci bloque des évolutions attendues par l'environnement.

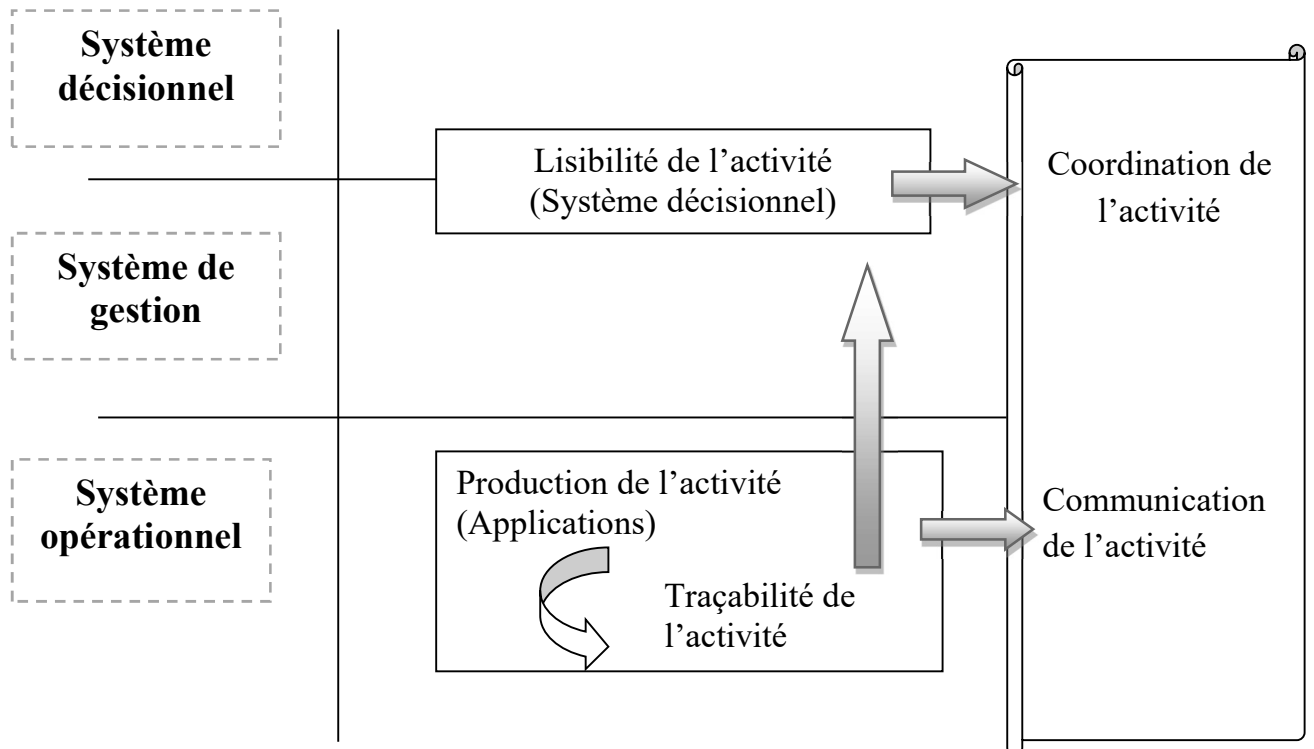
L'adaptation du système d'information à l'activité et à son évolution dépend de plus en plus fortement des relations qui existent entre les utilisateurs et les acteurs en charge du développement des applications informatiques. Le système d'information se voit confier cette tâche d'interface pratico-technique, sous la forme de club utilisateurs ou encore d'assistance à maîtrise d'ouvrage.

L'évolution historique et la stabilisation de la notion du système d'information se sont faites autour des notions d'alignement de l'architecture informatique avec la stratégie de l'entreprise, en positionnant l'utilisateur et les métiers au cœur du dispositif de conception et d'évolution des applications informatiques.

Le système d'information a la particularité d'être une fonction ressource pour l'entreprise dans son ensemble. Dans cette optique systémique, nous pouvons représenter le système d'information par cinq objectifs majeurs au service du système opérationnel, de gestion et décisionnel d'une entreprise¹⁵⁷, comme l'illustre la figure suivante :

¹⁵⁷ Autissier, D., Delaye, V. « Mesurer la performance du système d'information » Edition d'organisation, opcit, p 60.

Figure 9 : Les objectifs du système d'information



Source : David Autissier, Valérie Delaye, Groupe Eyrolles 2008

Le système d'information se fonde sur l'informatique, mais ses pratiques propres et ses enjeux, qui visent à l'informatisation des systèmes, dépassent le domaine technique. Ces pratiques peuvent être pensées, d'une part, en termes de projets d'informatisation, de pilotage des SI et de connaissance de l'environnement informatique et, d'autre part, au travers des référentiels méthodologiques. Dans tous les cas, la notion de système d'information se positionne comme le maillon entre les utilisateurs, la stratégie et la technologie informatique. En forte mutation, à la fois technologique, méthodologique et organisationnelle, le système d'information devient une fonction dont la performance prend une dimension tant stratégique qu'économique.

2- Du Système d'information au Système d'information comptable

Ce paragraphe traite la relation entre le système d'information et la comptabilité. Il s'agit de mettre en exergue les principales raisons qui justifient l'affirmation selon laquelle la comptabilité est un système d'information aux caractéristiques spécifiques. Cette approche n'est pas inutile car l'évidence n'est qu'apparente. Des généralisations souvent hâtives masquent des difficultés conceptuelles certaines.¹⁵⁸

a. Le système d'information :

Le système d'information est le centre nerveux des entreprises. Il est généralement spontané dans les entreprises de taille réduite, mais il fait l'objet d'une attention toute particulière dans les grandes entreprises. En effet, son rôle a grandi du fait d'un environnement changeant, de l'émergence de très grandes entreprises internationales et du développement des applications et de la capacité des traitements informatiques, ce qui explique sa double finalité :

- Une finalité fonctionnelle : le système d'information est un outil de communication et de coordination entre les différents services et domaines de gestion de l'entreprise. Il doit produire et diffuser des informations nécessaires aux opérations d'une part et aux choix stratégiques et tactiques d'autre part.
- Une finalité sociale : le système d'information doit favoriser la connaissance de l'entreprise et la compréhension des choix stratégiques par l'ensemble du personnel. De plus, il permet de développer un "esprit d'entreprise" chez les salariés en facilitant, par la diffusion de l'information, une vie sociale et une culture d'entreprise.

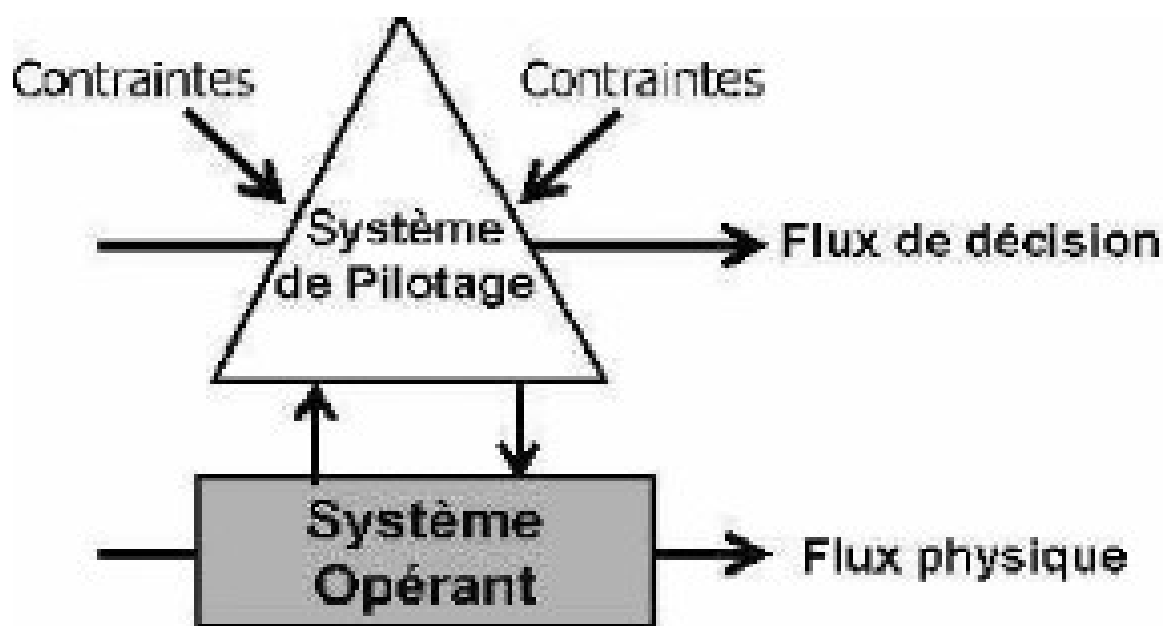
Outre, sa finalité reste « *restituer, au moment opportun, des informations sous forme directement utilisable, à ceux qui en ont besoin pour contrôler, coordonner ou prendre des décisions* »¹⁵⁹.

Pour décrire celle-ci, il faut distinguer deux faces du système d'information : l'une orientée vers les moyens (système informatique), l'autre vers les besoins et usages (fonctions d'un système d'information), auxquels la réflexion sur le système d'information donne désormais une place croissante. Pour introduire d'une manière un peu formelle le concept de système d'information, on va recourir à ce qu'on appelle la vision systémique d'une entreprise présentée dans la figure suivante :

¹⁵⁸ Grenier, C., « Système d'information et comptabilité », l'encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Ed. Economica, p 1118, 2000.

¹⁵⁹ Haouet C., « Informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise », p 53, 2008.

Figure 10 : La vision systémique du système d'information¹⁶⁰



Source : FORRESTER J-J 1980

Cette vision permet de distinguer le système opérant où les produits finaux sont fabriqués à partir d'une certaine matière première. De ce fait, l'organisation est réduite à une sorte d'usine, qui travaille sur la matière première pour fournir un produit final et un système de pilotage qui a pour mission « conduire l'organisation vers des objectifs qui lui sont fixés, et de vérifier que ces objectifs ont bien été atteints »¹⁶¹. Ce qui nécessite souvent un contrôle continu du fonctionnement du système opérant et d'éventuelles modifications à apporter à ce système.

Parallèlement au flux physique, il y a un flux de décision. Ce flux correspond aux décisions prises par la direction de l'organisation pour que celle-ci fonctionne dans les meilleures conditions et puisse atteindre ses objectifs. Certes, toute organisation est soumise à des contraintes extérieures et intérieures qui contraignent son action et l'empêchent d'évoluer librement.

Et c'est dans ce contexte qu'apparaît le système d'information. Ce sous-système de l'organisation s'occupe de récolter l'information, de la stocker, de la traiter et de la diffuser dans le système opérant et dans le système de pilotage. Dans le système opérant, cette information va permettre à celui-ci de fonctionner. Car chaque individu et chaque tâche ont besoin d'être informés sur le flux physique qui la traverse.

¹⁶⁰ FORRESTER J-J, « Principes des systèmes », Presses universitaires de Lyon, 1980.

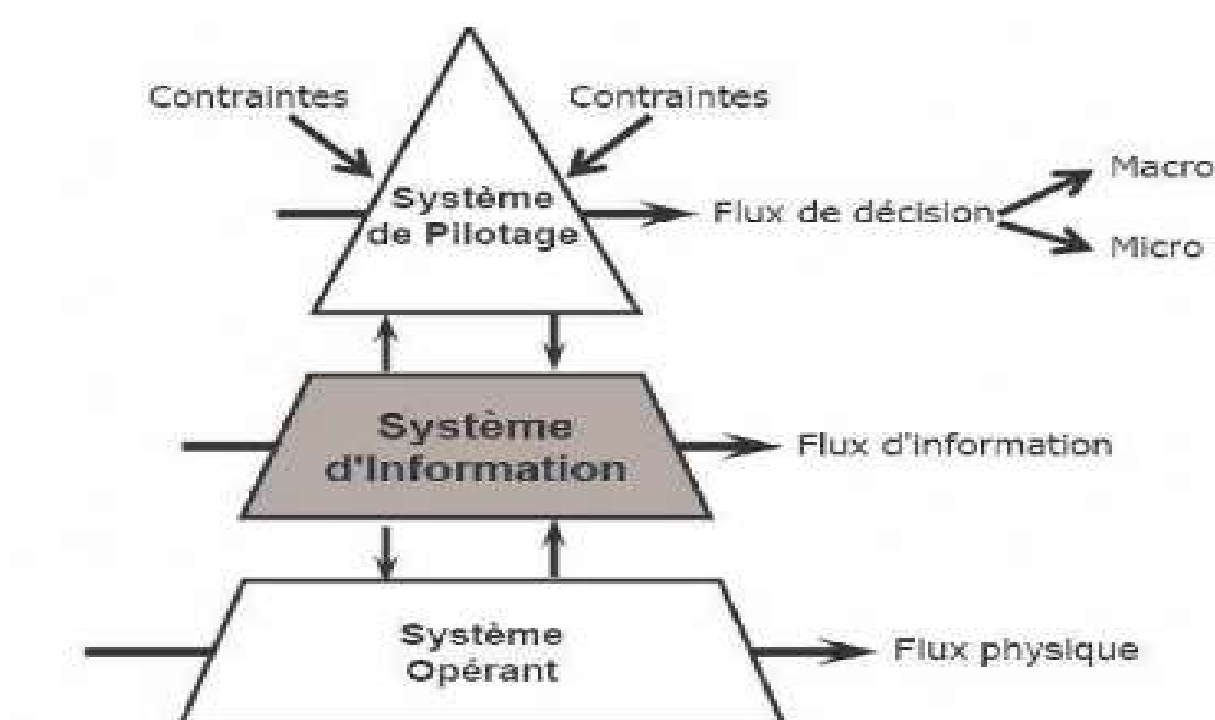
¹⁶¹ Simon, H.A., « la science des systèmes : science de l'artificiel », Ed. Gallimard, Paris, p 120, 2004.

Dans le système de pilotage, l'information va permettre à celui-ci de prendre les bonnes décisions en étant constamment informé de ce qui se passe dans le système opérationnel.

Le système d'information peut donc être défini comme étant l'ensemble des flux d'information circulant dans l'organisation associé aux moyens mis en œuvre pour les gérer. Sa tâche principale reste de fournir un flux d'information qui :

- D'une part, reflète le plus fidèlement possible le flux physique, et
- D'autre part fournit au système opérationnel les éléments nécessaires pour son fonctionnement quotidien et au système de pilotage les éléments nécessaires à une prise correcte de décision.

Figure 11 : Le rôle du système d'information¹⁶²



Source : LOUKOU KOFFI PAUL GARWANI, 2018

De ce qui précède, le flux d'information reflète une image du flux physique. Il représente sous une forme plus ou moins réduite, tous les événements survenus dans le système opérant ainsi que tous les éléments d'information qui permettent de traiter ces événements. Cette image est forcément une réduction de la réalité, elle ne concerne que les aspects pertinents ayant une incidence et/ou un rôle dans le fonctionnement de l'organisation.

¹⁶² <http://infofacile.over-blog.com/2018/02/generalites-sur-les-systemes-d-information.html> , consulté le 14/12/18.

Le système d'information contient des modèles de la réalité organisationnelle, ces modèles ont été construits par ceux qui mettent en place le système d'information, on parle de la conception d'un système d'information¹⁶³. La validité et la pertinence de ces modèles sont indispensables au fonctionnement du système d'information lui-même, et elles garantissent la qualité de l'information fournie.

A travers la vision de l'approche systémique, il convient d'apprécier la convergence et la complémentarité du système d'information et du système d'information comptable. Le but sera « *de clarifier que la comptabilité a toutes les caractéristiques fonctionnelles d'un système d'information : un ensemble structuré de dispositifs permettant de créer, conserver, traiter, communiquer de l'information* ». ¹⁶⁴

Pour récapituler, nous retenons dans le cadre de notre recherche, la réflexion du REIX qui définit le système d'information comme « *un ensemble organisé de ressources : matériel, logiciel, personnel, données, procédures permettant d'acquérir, de traiter, stocker, communiquer des informations sous forme de données, textes, images, sons... etc.* »¹⁶⁵ qui constitue « *un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires* »¹⁶⁶.

b. Le système d'information comptable :

L'activité de l'entreprise apparaît aujourd'hui comme un système d'information et, à ce titre, les besoins de gestion des responsables d'entreprise nécessitent la combinaison des informations en provenance de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique, et donc le système d'information comptable est un sous-système de l'entreprise mais qui peut se décomposer de la même manière que précédemment.

Généralement, La comptabilité a pour mission de fournir des informations quantitatives à tous les gestionnaires de l'entreprise. Non seulement elle communique les informations, mais elle doit de plus en plus en proposer une analyse, ou du moins, aider à leur interprétation et de renseigner les partenaires extérieurs de l'entreprise. Cela l'oblige à faire preuve d'une grande rigueur dans la présentation pour respecter des normes qui lui sont imposées. Le système d'information comptable va permettre d'atteindre ces objectifs.

¹⁶³ De ROSNAY, J., « Le Macroscop », opcit, p 75.

¹⁶⁴ Grenier C. et Bonnebouche J., « les caractéristiques de la comptabilité intégrée », un système d'information comptable, Ed. Foucher, Paris, p 5, 1998.

¹⁶⁵ Reix R., « Systèmes d'information et management des organisations », Vuibert, Paris, p 75, 1995.

¹⁶⁶ Reix R. et Rowe F., « la recherche en système d'information : de l'histoire au concept », Vuibert, Paris, p11, 2002.

De ce fait, la comptabilité peut être considérée comme étant le système d'information majeur d'une organisation¹⁶⁷, c'est-à-dire la seule à qui on applique habituellement l'idée de système, et à laquelle on donne la représentation d'un système.¹⁶⁸ Dans ce sens, Grenier précise que la similitude des termes employés est révélatrice de la proximité des réalités¹⁶⁹. La comptabilité a donc des caractéristiques fonctionnelles d'un système d'information.

Le système d'information comptable est un système défini d'une manière subjective. La notion système d'information comptable (SIC) est retenue parce qu'elle est la plus souvent utilisée dans la documentation, elle vient compléter l'expression pratique comptable, qui est définie, selon Chapellier, par deux dimensions dans le courant de la théorie de contingence¹⁷⁰:

- Une dimension objective (contingence comportementale) : un système de données disponibles, historiques ou prévisionnelles qui couvre à la fois la comptabilité générale, le contrôle de gestion, l'analyse financière et l'élaboration de tableaux de bord comptables.
- Une dimension subjective (contingence structurelle) : l'utilisation de ces données en réponse à ses besoins.

Lacombe-saboly affirme que la production de l'information par l'organisation est un acte organisationnel. L'information comptable apparaît au travers de ce prisme de nature contingente. Elle résulte de processus différenciés par les contraintes structurelles et comportementales de l'organisation.

Dans le cadre de notre recherche, la définition du système d'information comptable s'inscrit dans la théorie de contingence. La philosophie générale de cette théorie est que la structure d'une organisation est conditionnée par les traits qui caractérisent la situation dans laquelle elle opère. Or, le système d'information comptable est une partie importante de la structure de vie de l'organisation et de sa conception et doit être observé en tenant compte de l'effet des variables organisationnelles¹⁷¹. Ainsi, les études antérieures ont montré l'accroissement des activités comptables¹⁷² et l'augmentation de

¹⁶⁷ Brault B. et Giguère P., « Comptabilité de gestion », Presse université Laval, p 7, 1997.

¹⁶⁸ O'Brien J.A., « Les systèmes d'information de gestion », Management, p 467, 1995.

¹⁶⁹ Grenier C., « les caractéristiques de la comptabilité intégrée », un système d'information comptable, Ed. Foucher, Paris, opcit, p1112, 2000.

¹⁷⁰ Chapellier P., « Pour un élargissement de l'approche contingente du système d'information comptable dans la PME », Actes du XIV congrès de l'AFC, U. Toulouse II, opcit, p 339, 1993.

¹⁷¹ Waterhouse J. et Tiessen P., « A contingency framework for management accounting systems research », Accounting organization and society, vol 3, p66, 1978.

¹⁷² Lacombe-saboly M., « Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant », Université de Poitiers, p 6, 1994.

la complexité du système de données comptables¹⁷³ et celle du système d'information comptable¹⁷⁴ lorsque la taille de l'entreprise augmente.

Pour décrire les caractéristiques spécifiques du système d'information comptable, il faut tenir compte de sa subdivision classique en deux sous-systèmes complémentaires : le système d'information comptable (comptabilité financière) et le système d'information comptable (comptabilité de gestion).

- Le système d'information comptable « comptabilité financière »

La comptabilité financière représente la dimension obligatoire réglementée et tournée vers une utilisation externe du système d'information comptable. Elle se présente sous la forme d'un ensemble de documents ayant but de décrire les opérations de l'organisation à l'intention des divers utilisateurs intéressés (fournisseurs, actionnaires, prêteurs...) ¹⁷⁵. Dans cette approche le système d'information comptable se distingue des autres systèmes d'information sur trois plans¹⁷⁶ : la spécificité des principes sur lesquels il s'appuie, la spécificité des données traitées et la spécificité des méthodes de traitement.

- Le système d'information comptable « comptabilité de gestion »

Contrairement à la comptabilité financière, qui sert surtout à rendre compte à l'externe en publiant des informations normalisées, la comptabilité de gestion produit principalement des informations destinées à des utilisateurs internes, qui s'en servent pour prendre des décisions stratégiques sur le contrôle et la croissance de l'organisation. Elle traite donc des questions compliquées comme l'analyse des coûts des processus et la diffusion de l'information en interne pour mobiliser les énergies des personnels et des responsables¹⁷⁷. Elle couvre de nombreux sujets depuis les problèmes de coûts jusqu'à la gestion de performance en passant par la gestion prévisionnelle, les systèmes budgétaires, les procédures de motivation et l'analyse des écarts par rapport aux prévisions.

En ce sens la comptabilité de gestion complète la comptabilité financière par une modélisation économique des processus internes liés à la transformation physique des ressources et à la création de valeur¹⁷⁸. Elles utilisent les mêmes informations

¹⁷³ Chapellier P., « Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai de définition, d'observation et d'interprétation des pratiques », université de Montpellier II, 1994.

¹⁷⁴ Lavigne B., « Système d'information comptable des PME : recherche empirique », Revue française de la comptabilité, n° 348, 2002.

¹⁷⁵ Deffains Crapsky, « Comptabilité générale », 3^{ème} éditions, Lexifac, p 8, 2006.

¹⁷⁶ Grenier C., « Les caractéristiques de la comptabilité intégrée », un système d'information comptable, Ed. Foucher, Paris, opcit, 2000.

¹⁷⁷ Langlois G., « Comptabilité et analyse financière : une perspective globale », DL, p 42, 2006.

¹⁷⁸ Grenier, « Les caractéristiques de la comptabilité intégrée », un système d'information comptable, Ed. Foucher, Paris, opcit, p1123, 2000.

élémentaires dans des buts différents. Pour faire simple, on peut dire que la comptabilité financière enregistre des éléments passés alors que la comptabilité de gestion utilise la même information pour prévoir l'avenir. Le tableau ci-dessous dresse une comparaison de la comptabilité de gestion et la comptabilité financière selon plusieurs critères.

Tableau 6 : Comparaison entre comptabilité financière et comptabilité de gestion

Critères de comparaison	Comptabilité financière	Comptabilité de gestion
Au regard de la loi	Obligatoire	Facultative
Destinataires - utilisateurs	Information des tiers et de la direction	Usage interne : tous les responsables
Nature des flux observés	Flux externes	Flux internes
Documents de base	Documents de Base externes	Documents externes et internes
Classement des charges	Classement par nature	Classement par destination
Règles	<i>Règles rigides et normatives :</i> Mécanisme comptable unique Formalisme rigoureux	Règles souples et évolutives : Méthode à choisir Liberté totale de présentation
Horizon d'observation	Observation du passé	Observation du présent et du futur
Périodicité de l'analyse	Exercice annuel	Périodicité faible
Objectifs	<i>Objectifs financiers :</i> Faire apparaître un résultat global	<i>Objectifs économiques :</i> Faire apparaître toutes sortes de résultats (par secteur, par produit...)
Vision de l'organisation	Vision globale	Vision détaillée
Nature de l'information	Information précise, certifiée et formelle	Information rapide, pertinente et approchée
Synthèse	Outil juridique et financier	Outil de gestion et d'aide à la décision

Source : Adapté de Dubrulle et Jourdain, 2013¹⁷⁹

¹⁷⁹ Dubrulle L., Didier J., « Comptabilité analytique de gestion », 6^{ème} édition, Management sup, Dunod, p 8, 2013.

Les liens profonds entre les deux systèmes de comptabilité nous permettent de parler d'un système d'information comptable formant un système d'information aux caractéristiques fonctionnelles particulières.

Tableau 7 : Différentes architectures et niveaux d'intégration des SIC

Type de SIC	Architecture informatique	Organisation de la comptabilité	Taille de l'entreprise
Comptabilité autonome	• Micro-ordinateur • Progiciel comptable	• Saisie manuelle centralisée • Axe réglementaire (juridique et fiscal)	Petite
Comptabilité semi-intégrée	• Réseau local • Applications fonctionnelles interfacées	• Génération automatique des écritures comptables • Axe réglementaire et axe gestion	Moyenne à grande
Comptabilité intégrée	• Architecture client-serveur • Applications « intégrées »	• Saisie unique des événements • Axes d'analyse multiples	Grande à très grande

Source : Grenier et Bonnebouche, 2004.¹⁸⁰

Le système d'information comptable possède donc des caractéristiques générales de tous les systèmes d'information. Il intègre, dans un même ensemble, toutes les branches de la comptabilité qui doivent permettre de collecter, de traiter, d'enregistrer et de communiquer un ensemble d'informations conforme aux besoins des différentes parties prenantes internes et externes.

¹⁸⁰ Grenier C. et Bonnebouche J., « Système d'information comptable », Foucher, opcit, p 25, 2004.

Dans cette section, nous avons présenté et schématisé l'émergence du système d'information comptable, tout en expliquant la notion du système « *un ensemble, formant une unité cohérente et autonome, d'objets réels ou conceptuel organisés en fonction d'un but, objectifs ou finalités, au moyen d'un jeu de relations, le tout immergé dans un environnement* », l'apparition du système d'information qui est considéré comme « *un ensemble d'acteurs sociaux qui mémorisent et transforment des représentations via des technologies de l'information et des modes opératoires* », en arrivant à la conception du système d'information comptable qui forme un ensemble de caractéristiques du système d'information, composé de deux systèmes complémentaires :

- Le système comptabilité financière : qui représente la dimension obligatoire et qui apparaît comme l'outil de communication financière centré sur la nécessité de rendre compte de la gestion des différentes parties prenantes.
- Le système comptabilité de gestion : qui est un outil interne d'aide à la décision et de contrôle de gestion en fournissant des informations destinées à la mesure de la performance, à l'élaboration de budgets prévisionnels et l'actualisation des indicateurs managériaux.

Ces deux systèmes sont considérés comme étroitement liés et ne s'opposent pas. Ils puisent leurs données à la même source : les enregistrements provenant des événements économiques de la vie de l'organisation. Ils les traitent ensuite de façon complémentaire selon la théorie de contingence optée pour notre recherche.

La question qui se pose c'est comment ce système peut servir comme un outil de gestion assurant une gouvernance financière ? Pour répondre à cette question, il faut y avoir une vision du fonctionnement de ce système dans les collectivités territoriales (section 2) afin de traiter sa relation avec la gouvernance financière (section 3).

Section 2 : Aperçu du système d'information comptable dans le local

A travers cette section, notre objectif sera de présenter le système d'information comptable au sein des collectivités territoriale, afin de mieux éclaircir leur apport dans le local.

De ce fait, cette section sera scindée en deux paragraphes. Dans un premier paragraphe, nous nous intéressons à la présentation de la réforme budgétaire comme préalable de la mise en place des systèmes d'information comptable. Et dans un deuxième paragraphe, nous présenterons l'ensemble de ces systèmes mise en œuvre au sein des collectivités territoriales.

1- La réforme du système budgétaire : préalable des outils de gestion

En faisant une extrapolation sur le secteur public, et en se basant sur la réforme qu'apporte la constitution 2011, le discours royal de sa majesté a fait appel à la mise en œuvre des principes et mécanismes prévu par cette constitution.

« ... la démocratisation de l'Etat et de la société, et l'amélioration du climat des affaires passent par l'adoption des règles de bonne gouvernance. Elles nécessitent ainsi la mise en œuvre des principes et des mécanismes prévus par la Constitution, avec, au premier chef, la corrélation entre la responsabilité et la reddition des comptes, la moralisation de la vie publique... »¹⁸¹

Et donc l'efficacité dans l'action publique réside dans la capacité des acteurs intervenant à chaque niveau de la chaine de gestion et de décisions, à s'approprier les exigences liées à leurs rôles et responsabilités ainsi que les réflexes à acquérir pour l'objectivité et la célérité dans la mise en œuvre de cette action.

La chaine de gestion des finances, notamment celle des recettes et dépenses, est la partie la plus sensible, vu que l'exécution de ces derniers obéît à des exigences dont la méconnaissance et la violation peuvent être source d'inefficacité ou de manque à gagner pour l'état.

a. La réforme du contrôle des dépenses publiques :

Actuellement, la tendance des réformes entreprises au Maroc en ce qui concerne la gestion des dépenses publiques se dirige vers une gestion axée sur les résultats et la performance. Ainsi le dispositif général du contrôle doit consacrer une place importante aussi bien au contrôle de performance basé sur la vérification des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience qu'au contrôle de conformité et de régularité. Cette approche viendrait consolider et conforter les réformes budgétaires globales engagées par notre

¹⁸¹Discours Royal du Vendredi 14 Octobre 2011, <http://www.maroc.ma/fr/discours-du-roi>, date de consultation 27/10/2018

pays, visant l'utilisation optimale des ressources et une gestion transparente des deniers publics axée sur les résultats et la performance.

La réforme du système de contrôle de la dépense publique au Maroc s'inscrit dans le cadre des réformes entreprises en matière de bonne gouvernance de la gestion publique. Elle vise essentiellement à améliorer la performance de la gestion des dépenses de l'Etat tout en réduisant les coûts globaux, en simplifiant et en fluidifiant les circuits et les procédures et en responsabilisant davantage les gestionnaires.

Cette réforme du cadre réglementaire et organisationnel focalisée pour l'essentiel sur la phase passation et sur les aspects de conformité procédurale, sans pour autant atteindre les objectifs visés de l'amélioration de la gestion et la performance des résultats nécessite une refonte du mode de gestion, la redéfinition des objectifs et la redistribution des rôles alloués à chaque intervenant dans ce circuit économique afin d'atteindre les objectifs et résultats escomptés.

Le système de contrôle des dépenses publiques est un vecteur de modernisation de la gestion de la commande publique. Auparavant, la prédominance du contrôle de régularité des procédures et de conformité aux règles budgétaires exercés par les organes du Ministère de l'Economie et des Finances, laissait sans réel impact le contrôle de matérialité et de performance qui incombe aux organes de contrôle a posteriori, notamment à la cour des comptes. Actuellement le contrôle des dépenses publiques en vigueur au Maroc est un mixte de contrôle de régularité, de matérialité et de performance, exercé a priori et à posteriori de toute commande publique.

En effet, la réforme du système de contrôle des dépenses publiques lancée depuis 2005 par le Ministère de l'Economie et des Finances débouche sur une reconfiguration de ce système de contrôle, tant attendu par les gestionnaires que par les partenaires de l'administration. Cette réforme a ainsi, visée comme objectifs, l'allègement des contrôles préalables, la responsabilisation des services gestionnaires de plus en plus et la réhabilitation du contrôle de performance à posteriori.

L'objectif est de faire du système de contrôle un outil de gestion efficace des deniers publics basé sur l'appréciation des résultats et des objectifs atteints et non pas uniquement sur l'appréciation des moyens utilisés, le taux des crédits consommés et le respect formel des procédures.

b. La réforme du contrôle des engagements de dépenses :

La réforme du contrôle des engagements de dépenses s'inscrit dans le cadre du renforcement de l'efficacité et de l'efficience de la dépense par la mise en place d'une gestion axée sur les résultats. Elle vise essentiellement à améliorer la performance de la gestion des dépenses de l'Etat tout en réduisant les coûts globaux, en simplifiant et en

fluidifiant les circuits et les procédures et en responsabilisant davantage les gestionnaires. L'objectif étant d'améliorer la compétitivité de l'économie et de l'environnement des affaires.

« La fusion des services en charge du contrôle des dépenses de l'Etat, avec les assouplissements de contrôle qui l'accompagnent, a permis d'instituer un "interlocuteur unique" tant pour les services gestionnaires que pour l'ensemble des partenaires du Ministère de l'Economie et des Finances en matière d'exécution des dépenses de l'Etat, de fluidifier de manière significative le processus d'exécution de la dépense afin d'en réduire les délais, d'adopter un système d'information plus cohérent dans le cadre de la mise en place du projet de gestion intégrée de la dépense avec tous les avantages qui en découlent (économie de moyens et de gestion, réduction des coûts, amélioration de l'information financière et comptable etc..) ». ¹⁸²

La mise en place d'un système efficace de contrôle à priori des dépenses de l'Etat demeure toutefois subordonnée à une redéfinition du champ d'application des contrôles de régularité des engagements et des contrôles de validité de la dépense dans le sens d'une intervention plus allégée et mieux ciblée, tout en garantissant le bon emploi des deniers publics.

La mise en place d'une telle réforme s'inscrit également dans le cadre de l'amélioration des prestations de l'administration. Dans ce domaine la réforme s'attache à introduire un « contrôle modulé » qui permettra d'étendre le contrôle aux services ordonnateurs et à prendre en charge eux-mêmes les contrôles de régularité et de validité exercés actuellement par les contrôleurs et les comptables.

«L'assouplissement progressif du contrôle des engagements de dépenses sera mené de pair avec l'assouplissement du contrôle de paiement actuellement exercé par les comptables publics, lequel deviendra alors complémentaire du premier de manière à éviter les redondances qui se dégagent actuellement de l'exercice au quotidien de ces deux types de contrôle, en vue de leur assurer une meilleure complémentarité avec le contrôle à posteriori dévolu à l'Inspection Générale des Finances et à la Cour des comptes (le contrôle de la matérialité et de l'opportunité de la dépense) » ¹⁸³.

La responsabilisation des services ordonnateurs étant déjà affirmés par la loi, il ne reste plus qu'à la mettre en œuvre en les assistant à mettre en place de manière progressive des systèmes de contrôle interne à leur niveau et un système d'information permettant l'automatisation de certains points de contrôles. Certes la capacité de gestion des administrations étant inégale, une période d'adaptation et de mise à niveau est nécessaire. Cette nouvelle approche permettra, au niveau technique, de mettre en œuvre

¹⁸² Revue AL MALIYA, spécial n°3, Septembre 2007, « *La Réforme du Contrôle de la Dépense Publique* ».

¹⁸³ LMIMOUNI, Mimoun Trésorier Général Adjoint, chargé de la Comptabilité Publique et de la centralisation, « Réforme du contrôle de la dépense publique au Maroc », *AL KHAZINA revue de la trésorerie générale du royaume* N°6 -Octobre 2006.

davantage de célérité, d'assouplissement et de rationalisation de la dépense. Sur le plan éthique, l'objectif recherché réside dans une responsabilisation accrue de l'ordonnateur et une moralisation effective des relations entre l'administration et ses fournisseurs.

c. La mise en place du contrôle modulé de la dépense (CMD) :

La modulation des contrôles, dans le cadre de la réforme engagée depuis 2007, est de nature à procurer plus de marge de manœuvre au comptable public en sa qualité de contrôleur pour bien assurer son rôle de conseiller et de mettre à la disposition des ordonnateurs l'expertise de ses services en matière budgétaire

Ce nouveau dispositif alliant efficacité et sécurité a pour objectif de rationaliser le processus de la dépense publique, il s'agit d'assouplir, de fluidifier et d'accélérer le processus de la dépense en tenant compte de la sécurité et de la transparence des opérations financières.

« Un équilibre doit donc être établi entre efficacité et sécurité. Il ne s'agissait nullement de renoncer au contrôle, mais de l'implanter là où il est le plus légitime et efficace, En tout état de cause, quel que soit l'ampleur de l'allègement du contrôle, la sécurité des deniers de l'Etat sera sauvegardée par les interventions des juridictions financières et par les actions de contrôle a posteriori de l'inspection générale des finances »¹⁸⁴.

Pour ce qui est des modalités du nouveau dispositif de contrôle, elles peuvent être résumées en trois points :

- Le premier consiste à évaluer la capacité de gestion des ordonnateurs pour voir dans quelle mesure leur organisation, leurs outils et leurs modes de fonctionnement leur permettent de prendre en charge, en interne et par eux-mêmes, le contrôle et la maîtrise des risques de gestion auxquels ils sont exposés.
- Le deuxième point consiste à introduire, sur la base de cette évaluation, des allègements de contrôle externe en fonction de la qualité de gestion constatée chez les ordonnateurs et selon les deux niveaux d'allègement existant en CMD.
- Le troisième point consiste à mettre en place un dispositif de veille, fondé sur un examen ex post, qui permettra de s'assurer que cette réforme se développe dans de bonnes conditions de sécurité en ouvrant la possibilité à des corrections et à des ajustements, voire en cas de besoin, à des mesures de sauvegarde.

L'allègement du contrôle préalable devra être réalisé dans une logique de progressivité qui concilie deux impératifs majeurs, à savoir l'efficacité et sécurité. La réforme s'inscrit dans cette perspective, seulement faut-il garantir les conditions de son succès et de son

¹⁸⁴OUALALOU Fathallah, « la rationalisation de la dépense », lors de la journée d'information relative à la réforme du contrôle des dépenses de l'Etat », *Le Matin*, 2007.

appropriation tant, par les services gestionnaires que par les organes de contrôle interne et les services de contrôle a posteriori notamment la cour des comptes.

A ce titre le contrôleur financier va examiner les projets de la commande publique au regard de l'imputation budgétaire, de la disponibilité des crédits, de l'exactitude de calcul et l'évaluation de leur impact sur les finances publiques. Il recevra à cet effet la communication de toutes les pièces justificatives.

La réforme en cours est appelée enfin à procurer aux organes de contrôle de la TGR plus de marge de manœuvre pour mieux accompagner les services gestionnaires et cibler ainsi, les domaines d'assistance et de soutien à ces services en fonction de leur niveau de capacité de gestion, elle permettra aussi la responsabilisation prononcée des services gestionnaires et une réorientation du contrôle préalable vers des dépenses à fort enjeu (les marchés d'un certain seuil, les marchés négociés....).

Le système de veille prévu dans le cadre du contrôle modulé de la dépense est un instrument adéquat qui permettra au comptable public de suivre et d'assister les services ordonnateurs afin de maîtriser davantage les outils de la gestion budgétaire et comptable et d'améliorer leur performance en matière d'achat et de réalisation de leurs commandes.

d. L'assistance technique et le renforcement de la capacité de gestion :

En raison de l'importance de la mission d'assistance technique, le législateur l'a considéré comme fonction fondamentale des services du contrôle au même titre que la fonction de contrôle lui-même qui est l'essence même et la raison d'être de cet organe. Elle a été instituée la première fois dans le décret n° 2-75-839 du 30/12/1975 conformément aux dispositions de l'article 11, puis elle a été ré-éditée par le décret n° 2-07-1235 du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat.

La mission de conseil s'exerce sous plusieurs formes notamment par le biais des observations et remarques que formulent les contrôleurs au sujet de la qualité et de la régularité des dossiers des propositions d'engagements de dépenses que préparent les services ordonnateurs. La capitalisation des observations et des recommandations du contrôleur permet, en principe d'améliorer la qualité de la préparation de ces dossiers d'engagement de dépenses et leur conformité aux textes législatifs et réglementaires régissant notamment les marchés publics.

L'instabilité des équipes au niveau des services chargés de la gestion budgétaire et des marchés relevant des ordonnateurs pose problème au niveau de la capitalisation des observations des services du contrôle régularité et contrôle de validité. Ainsi, la valorisation de la fonction de l'acheteur public, en intégrant sa dimension budgétaire et comptable, en termes de structures dédiées, de profil requis et de cadre d'évolution de la carrière est de nature à limiter la fréquence de cette instabilité et à faire de la fonction achat public une véritable filière au sein de l'administration publique.

La formation dispensée par les contrôleurs aux services gestionnaires en tant qu'outil d'assistance et de conseil dans le cadre de partenariat a permis de former annuellement un effectif de 4000 bénéficiaires aux niveaux central et provincial dans les domaines budgétaires et comptables et essentiellement des marchés publics. En outre, le projet de système de suivi mis en œuvre par la TGR dans le cadre du contrôle modulé de la dépense permettra de mettre en œuvre des actions ciblées de formation et un programme d'accompagnement des services gestionnaires.

En effet, c'est un outil pour bien apprécier la qualité de la gestion et l'évolution de la capacité de gestion des services ordonnateurs et sous ordonnateurs. Il permet ainsi d'identifier les insuffisances et les difficultés rencontrées et de mettre en œuvre les actions d'assistance adéquates. De même, le programme de renforcement de la capacité de gestion des services ordonnateurs engagé dans le cadre de la réforme du contrôle sus indiqué est un vecteur important de modernisation et de professionnalisation de ses services dans le domaine de la gestion budgétaire et comptable.

A ce propos, l'échange de bonnes pratiques en matière de gestion entre les services ordonnateurs entamé dans le cadre des ateliers du « Forum de la performance », piloté par la TGR, inaugure une nouvelle ère en la matière. Ce forum a permis en effet de mutualiser les bonnes pratiques et les vulgariser, notamment par l'élaboration de documents standardisés relatifs à l'exécution des dépenses publiques y compris les marchés, ainsi que par l'élaboration d'une organisation type de la fonction achat publique, et aussi à travers la mise en place d'un système de contrôle interne et d'un programme national de formation dédié à la gestion budgétaire et comptable.

Pour améliorer la capacité de gestion des services gestionnaires il faut non seulement avoir des moyens humains et techniques suffisants pour garantir la bonne passation des marchés, mais aussi assurer une formation et un accompagnement des gestionnaires. Il faut aussi une responsabilisation accrue des gestionnaires qui doivent passer d'une gestion de moyen à une gestion de résultat, parce qu'on ne parle plus uniquement des principes de concurrence, de transparence mais aussi de l'efficacité et l'efficience de la dépense publique. Et c'est à ce niveau qu'on fait appel aux systèmes d'information comptable comme des outils d'aide à la gestion.

2- Le système d'information comptable : vers une gestion intégrée

L'environnement actuel de la gestion de la dépense publique est caractérisé par des exigences de plus en plus accrues, en termes de qualité de service, de transparence, d'efficacité et d'efficience.

Ce constat a conduit à la nécessité de concevoir et de mettre en œuvre un système de gestion intègre, que ce soit en amont ou en aval, visant la rationalisation et l'optimisation de la gestion publique à travers notamment une utilisation avisée des nouvelles technologies de l'information et de communication.

Dans ce sens, nous nous intéressons dans ce paragraphe d'une part, à la mise en œuvre des systèmes de gestion dans le local, d'autre part, à l'expérience de ces systèmes au sein des collectivités territoriales tout en concluant par leurs perspectives.

a. La Trésorerie générale du royaume (TGR) : initiateur des systèmes d'information comptable

Suite aux réformes exigées par les lois mis en vigueur, la TGR a procédé au développement et déploiement de nouveau système et nouvelle infrastructure capable de suivre la dynamique de la législation en assurant un instrument central de pilotage des réformes de la dépense publique, capable de participer réellement à l'amélioration de la transparence par la sincérité de l'information mise à la disposition des différents acteurs, institutionnels, nationaux et internationaux, pour plus d'efficacité et de transparence de l'action publique.

Consciente de l'apport du système d'information dans l'amélioration des services rendus aux clients et partenaires, la TGR s'est investie dans l'informatisation comme levier de modernisation pour une meilleure gestion des finances publiques. La TGR a ainsi exploité l'avancement des technologies de l'information pour moderniser les processus liés à l'exécution de ses missions principales : le recouvrement des créances publiques, le contrôle et l'exécution des dépenses de l'Etat, les marchés publics, la paie du personnel de l'Etat et des collectivités territoriales, la tenue de la comptabilité de l'Etat, la gestion des finances locales, la production de l'information financière et comptable ainsi que la collecte de l'épargne et la gestion des opérations bancaires.

A cet effet, et eu égard au volume important des opérations financières et comptables générées par ses missions, la TGR a eu recours à l'informatisation de ses services dès les années soixante où la préoccupation majeure était l'automatisation de certains processus, notamment la dépense et la recette. En 1989, la TGR a pris conscience du besoin de mieux structurer son système d'information à travers une étude du schéma directeur informatique. Cette étude a permis de mettre en place les premières briques du système d'information ayant pour vocation principale de couvrir les différentes

activités exercées au niveau de la TGR. Cette démarche a été construite selon une architecture décentralisée, vu les coûts élevés des télécommunications.

C'est ainsi qu'en 2004, une nouvelle étude du schéma directeur a été l'occasion de revoir les différentes insuffisances constatées et de bâtir un nouveau système d'information basé sur une architecture centralisée et adoptant les nouvelles technologies de l'information tout en restant attentif aux exigences des partenaires.

Ce système d'information a évolué ces dernières années en se focalisant cette fois-ci sur les aspects liés à la performance ainsi qu'au traitement et à la valorisation de l'information. Le système d'information est ainsi passé d'une logique de « systèmes informatiques » vers une logique d'un système d'information global et intégré, regroupant un nombre réduit de systèmes applicatifs importants interopérables et intégrés. C'est ainsi que sont nés les principaux systèmes récents notamment ceux dédiés à la gestion et au contrôle de la dépense et la recette publique : le système de dématérialisation de la commande publique (PMMP) et le système de gestion intégrée de la dépense (GID) et le système de gestion intégrée de la recette (GIR)

Dans cette optique, le système de dématérialisation de la commande publique « PMMP », qui intervient en amont, et le système de gestion intégrée de la dépense « GID » qui intervient en aval, sont appelés à jouer un rôle déterminant, non seulement en tant qu'outil de stockage de l'information ou comme moyen d'automatisation des tâches, mais également et surtout comme instrument de bonne gouvernance, comme dispositif de garantie de la qualité des informations et des données et comme ressource-support d'éclairage de la décision.¹⁸⁵

Ces systèmes, de par la vision qu'ils adoptent, les principes et les règles introduites sont porteuse de grands changements tant au niveau organisationnel, fonctionnel que culturel ; et qui touchait non seulement la fonction du comptable public mais également le rôle joué par l'ordonnateur.

b. Vision sur les systèmes d'information dans les collectivités territoriales

La constitution du 1er juillet 2011 a consacré les principes de transparence, de responsabilité, de bonne gouvernance et de reddition des comptes. La déclinaison opérationnelle de ces règles et principes constitutionnels passe nécessairement par la mise en place de modes et de mécanismes opératoires à même d'en refléter sur le terrain le contenu concret sur le vécu quotidien du citoyen. Elle procède de la volonté d'adaptation du dispositif régissant la commande publique à l'évolution qui a marqué l'environnement des affaires, les engagements de notre pays pris dans le cadre des

¹⁸⁵ BENSOUDA Nouredine, Trésorier Général du Royaume, 2010, *Revue AL KHAZINA*, Editorial, p2.

accords d'association et de libre-échange et surtout les exigences du citoyen en termes de transparence sur l'utilisation réelle des deniers publics et ses impacts sur le terrain.

Pour ce faire, les collectivités territoriales en plus de l'Etat ont connu l'incorporation des systèmes informatisés répondant aux exigences de la constitution.

- **Le PMMP : socle de dématérialisation de la commande publique.**

La mise en œuvre du programme de dématérialisation de la commande publique s'inscrit dans le cadre de la stratégie nationale de l'e-gouvernement. L'importance du projet de dématérialisation de la commande publique tient essentiellement au fait que le projet est à cheval sur deux priorités nationales : le développement de l'administration électronique et la lutte contre la corruption. Ainsi, les objectifs prioritaires à atteindre pour la dématérialisation de la commande publique se résument comme suit :

- L'amélioration de la transparence, quant aux conditions d'accès aux informations sur la commande publique et à l'application des règles de traitement des marchés pour l'administration ;
- La rationalisation de la commande publique, en mettant en œuvre des outils permettant aux administrations d'acheter mieux et à moindre coût ;
- Le développement de la concurrence, en élargissant les possibilités de toucher un panel plus large de fournisseurs potentiels ;
- La simplification des procédures, en tirant profit des possibilités offertes par les Technologies de l'Information et de la Communication, tout en conservant le même niveau de contrôle et de fiabilité sur le processus de sélection des fournisseurs.

Le déploiement du programme de dématérialisation de la commande publique s'étend sur une période de huit ans et s'appuie sur 3 paliers techniques :

- Palier n°1 : Mise en œuvre du Portail des Marchés Publics et de la Base de Données des Marchés Publics ;
- Palier n°2 : Mise en œuvre des Plates-Formes de Dématérialisation des Offres et des Bases de Données Fournisseurs ;
- Palier n°3 : Mise en œuvre des Places de Marchés Virtuelles (les enchères inversées et les achats groupés électroniques).

Chaque palier intègre une phase pilote servant aussi bien de test que de support de communication avant une généralisation progressive (collectivités locales, établissements publics).

L'objectif était d'aboutir en 2017 à la dématérialisation totale et obligatoire de la gestion de la commande publique. L'apport de ce projet est indéniable en matière d'accélération

du processus de prospection du marché marocain grâce à la centralisation et la simplification de l'accès à l'information. Le repérage des demandes d'achats étant facilité, rien désormais n'empêche les fournisseurs de faire connaître leurs prestations.

Afin d'assurer les conditions de réussite pour la mise en œuvre de ce projet un certain nombre de chantiers ont été engagés et concernent, notamment, les volets réglementaires, de communication, de formation des utilisateurs et de conduite de changement.

- *Aspect juridique de la dématérialisation de la gestion des marchés publics*¹⁸⁶

Le programme de dématérialisation de la commande publique est adossé à des chantiers qui offrent les conditions de son implémentation réussie, il s'agit du chantier technique, du chantier de sécurité, du chantier de conduite de changement et du chantier juridique.

Il s'agit de garantir la sécurité juridique des informations et des documents communiqués aux concurrents et de clarifier en sus, la responsabilité qui incombe aux différents intervenants dans l'acte d'achat qu'il soit acheteur public, organe de contrôle ou prestataire privé.

La démarche proposée pour la concrétisation du programme de dématérialisation de la commande publique et le développement sa plateforme informatique se veut progressive, réaliste, pragmatique et pédagogique. La chronologie des réalisations des paliers et composantes du programme a été une ligne de conduite des pouvoirs publics en la matière pour un double objectif.

Il s'agit d'abord, de permettre aux différents acteurs de maîtriser les nouveaux processus et d'adopter les comportements adaptés aux outils de gestion dématérialisée et d'assurer ensuite, une transition en douceur d'une manière de faire et de servir vers une autre basée sur ces nouveaux outils qui permettent la rapidité et la réactivité.

L'adoption des textes organisant l'économie numérique et l'échange électronique des données, dont la loi sur la signature électronique¹⁸⁷ a constitué le premier bloc de construction et le déclencheur du programme, l'adoption de cette loi est de nature à accélérer le processus de dématérialisation des transactions dans le cadre des marchés publics entre l'administration et ses fournisseurs potentiels et à consacrer la confiance dans les rapports entre ces deux acteurs.

¹⁸⁶ BOUTAQBOU, Abdelmajid, 2008, « *Le management des marchés publics au Maroc* », Mémoire pour l'obtention du diplôme du cycle supérieur de gestion, ISCAE Février 2008.

¹⁸⁷ Dahir n° 1-07-129 du 19 kaada 1428(30 novembre 2007) portant promulgation de la loi n° 53-05 relative à l'échange électronique de données juridiques (B.O n° 5584 du 6 décembre 2007)

La gouvernance dans le domaine de la gestion publique signifie non seulement l'efficacité de la gestion, mais également sa moralisation par une politique de lutte contre la corruption et toutes les pratiques illicites dans l'achat public.

- *Le PMMP plateforme de dématérialisation de la commande publique*

Le développement des technologies de l'information et de la communication (TIC) dans le domaine des marchés publics, eu égard de leur apport bénéfique en matière de développement de la transparence, de la traçabilité et de la remontée de l'information est une nécessité pour tout processus de modernisation et de moralisation de la gestion publique. Nul ne conteste aujourd'hui, l'effort accompli en matière de développement des sites Internet par les organismes publics et les ministères, et qui englobent la partie informationnelle concernant les marchés publics. Toutefois, ces initiatives restent sans effet réel sur la qualité de l'information et sur le degré de transparence des appels d'offres publics. Ces actions isolées sans politique claire de dématérialisation de la gestion des marchés publics aboutissent à des niveaux différenciés en matière de développement des TIC.

En effet, il y a des ministères et des établissements publics qui disposent d'un outil solide et d'une expérience maîtrisée à ce niveau (ministère des finances, ministère de l'équipement...) mais, il y a aussi des ministères et des établissements publics qui ne disposent pas encore d'un site Internet qui leur soit propre.

La plateforme de dématérialisation de la commande publique développée et administrée depuis 2007 par la Trésorerie générale du royaume s'inscrit dans le cadre du programme de l'administration électronique (e.gov) lancé et piloté par les services du premier ministre depuis quelques années et qui a accéléré le rythme de la réalisation de cette plateforme qui vise comme objectifs stratégiques la consécration de la transparence, la simplification des procédures et la modernisation des processus d'exécution de la dépense publique.

- **Le système gestion intégrée de la dépense (GID)**

L'Administration Marocaine a entamé des réformes structurantes visant à simplifier les procédures et à réduire le coût et les délais de traitement des actes de gestion notamment des dépenses publiques, dans le but de rendre un service de qualité aux citoyens et aux entreprises.

Les systèmes d'information constituent un moyen incontournable pour accompagner les réformes engagées et contribuent fortement à la promotion de la transparence et de la bonne gouvernance. Le projet de Gestion Intégrée de la Dépense (GID) s'inscrit dans ce vaste mouvement de modernisation de l'Administration. Il consacre une ambition collective de relever les défis d'être :

- Un levier de modernisation de l'Administration
- Un socle de mise en œuvre des réformes budgétaires
- Un outil capable de fournir en temps réel l'information nécessaire aux prises de décisions

Le Système GID est le système d'information budgétaire et comptable commun à l'ensemble des acteurs de la dépense de l'état et des collectivités territoriales (Ordonnateurs, sous ordonnateurs, comptables et direction du budget, la DGCL...). Il permettait une gestion intégrée des actes de la dépense, et ce, dans les meilleures conditions de fiabilité, de célérité et d'efficacité.

Le Système GID a pour objectifs de :

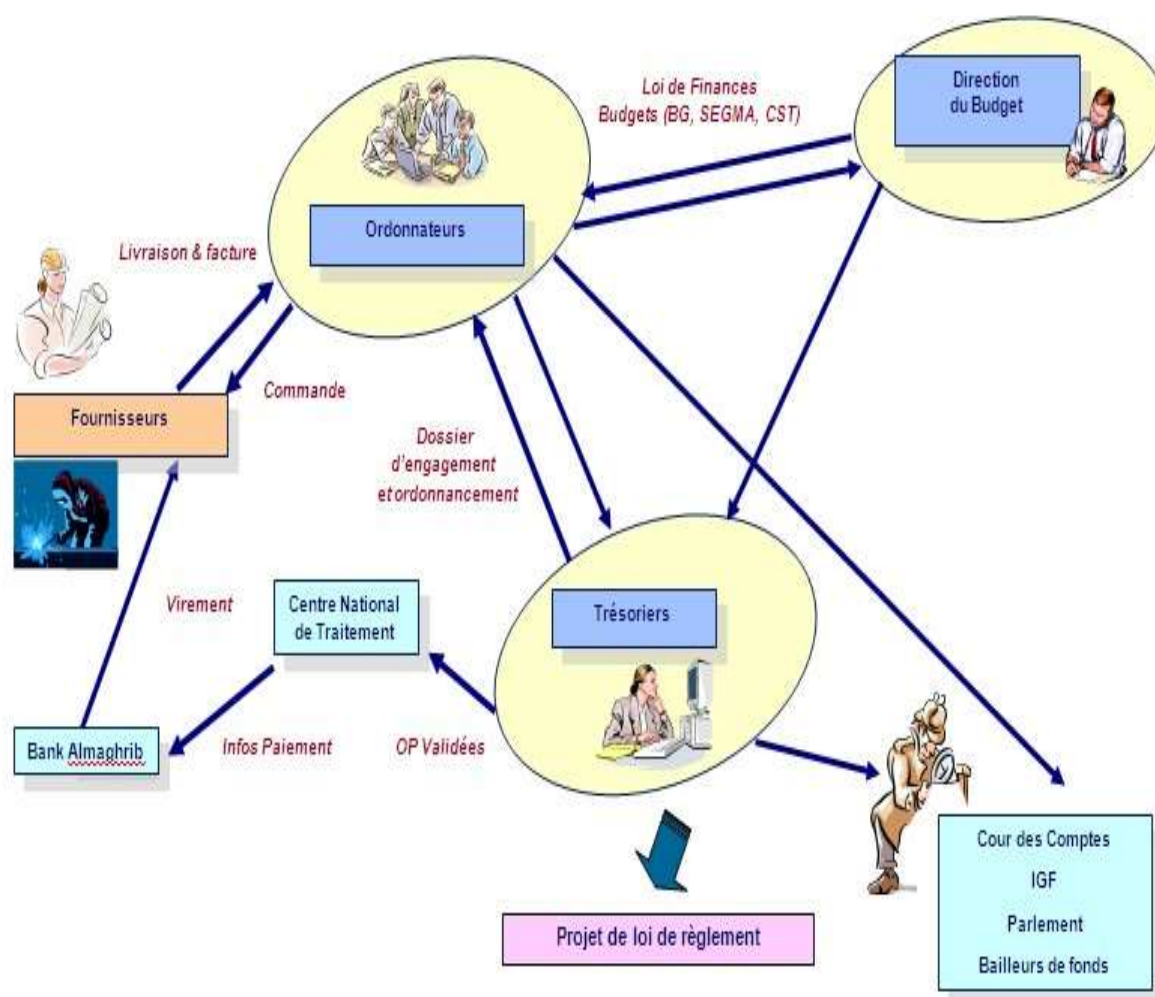
- Offrir un service de qualité acteurs de la dépense (ordonnateur, comptable, fournisseurs. . .)
- Simplifier les circuits et les procédures d'exécution de la dépense,
- Réduire les coûts et les délais de traitement des actes de la dépense,
- Fournir en temps réel l'information nécessaire aux prises de décisions.
- Périmètre du GID

Le Système GID couvre :

- Toutes les procédures qui prennent en charge l'exécution de la dépense publique depuis la mise place des crédits jusqu'à l'élaboration des comptes administratifs en passant par les phases d'engagement, de liquidation, d'ordonnancement et de règlement comme mentionné sur le schéma suivant.
- Toutes les composantes du budget de l'État :
 - Budget Général.
 - Comptes Spéciaux du Trésor (CST).
 - Budgets des Services de l'État Gérés de Manière Autonome (SEGMA).
- Tous les acteurs institutionnels de la dépense publique :
 - Acteurs relevant des différents départements ministériels : Ordonnateurs, Sous-ordonnateurs (Centraux et déconcentrés), SEGMA, Régisseurs et Payeurs-délégués.
 - Acteurs relevant du réseau de la TGR : Trésoreries Ministérielles, Centre National de Traitement (Services centraux), Trésoreries Provinciales et Préfectorales (Services déconcentrés).
 - Direction du Budget (Ministère de l'Économie et des Finances).

Le schéma ci-après montre l'importance du flux d'échange entre les acteurs institutionnels de la dépense publique.

Figure 12 : Flux d'échange entre les acteurs institutionnels



Source : Trésorerie générale du royaume 2019

L'enjeu majeur de la mise en œuvre du Système GID réside dans l'intégration des Ordonnateurs et Sous-ordonnateurs dans un seul système informatique de la dépense au même titre que les acteurs du Ministère de l'Économie et des Finances.

- *Cadre institutionnel et Gouvernance du GID*

La lettre circulaire du Premier Ministre n°14/2005 du 8 septembre 2005 fixe le cadre institutionnel de la mise en œuvre du Système GID. Cette circulaire permet d'assurer le pilotage et le suivi du programme. Un Conseil Stratégique et un Comité de Pilotage ont ainsi été créés afin d'appuyer et d'orienter les actions de l'Entité Projet GID.

Figure 13 : Cadre institutionnel du système GID



Source : Trésorerie générale du royaume 2019

- *Orientations stratégiques*

A l'issue des différentes réflexions et études menées par la TGR, les orientations stratégiques retenues pour la construction du Système GID sont les suivantes :

- 1- Sur le plan de la mise en œuvre fonctionnelle et technique :
 - Réalisation de la solution cible autour d'un développement spécifique. Ce choix n'a pas exclu pas le recours à des briques d'infrastructures techniques disponibles sur le marché et répondant aux standards internationaux.
 - Construction du système autour d'une Architecture Orienté Service (SOA) qui prend en compte, très en amont, les besoins métiers ainsi que les bonnes pratiques de la gestion de la dépense.
 - Réalisation d'un système commun et partagé par l'ensemble des acteurs de la dépense publique autour d'une solution centralisée.
 - Développement d'un système agile capable d'intégrer les évolutions réglementaires actuelles et futures au moindre coût.
 - Respect d'une vision fonctionnelle permettant d'aborder les enjeux métiers du Système GID.
 - Adoption d'une démarche progressive jalonnée de paliers stables, construits de façon incrémental étant sur le plan fonctionnel que sur le plan technique. Les paliers sont définis en fonction de leur urgence et de la valeur ajoutée qu'ils représentent pour les partenaires.

2- Sur le plan du déploiement et de la conduite de changement :

- Opter pour un déploiement progressif en commençant par une phase pilote et en généralisant progressivement le système par groupe d'ordonnateurs.
- Adopter une démarche partenariale et personnalisée permettant une appropriation du système par les partenaires avec la mise en place d'un plan d'action personnalisé par acteur.
- Définir une approche et mettre en place un processus structuré de conduite de changement pour une meilleure appropriation du système par les acteurs.
- *Principaux jalons de mise en œuvre*

Le premier palier de réalisation du Système GID a été mis en production le premier janvier 2009. Il représente le « cœur métier » du Système GID, puisqu'il couvre l'ensemble du domaine de la gestion des crédits budgétaires et de l'exécution comptable de la dépense. Le service est disponible à l'adresse : <https://www.gid.gov.ma>. Un second palier couvrant le domaine fonctionnel « Gestion des contrats » (marchés publics, bons de commande, conventions, etc.) a été mis en production le 1er octobre 2009.

L'année 2010 a connu la généralisation du Système GID à l'ensemble des acteurs de la dépense publique de l'état. Outre, les préoccupations de prise en charge et de support des procédures opérationnelles, le Système GID se devait de faciliter la production d'un certain nombre de situations réglementaires et de répondre efficacement aux problématiques de suivi et de maîtrise de l'exécution de la dépense. Aussi, des services de reporting sont disponibles depuis le premier février 2010, à l'adresse : <https://reporting.gid.gov.ma>

Par ailleurs, par souci de transparence, le Système GID s'ouvre vers d'autres intervenants concernés par l'exécution de la dépense publique tels que les fournisseurs de l'État (Entreprises prestataires de services). Le système e-fournisseur GID leur offre un service d'aide pour le suivi du traitement des actes de leurs prestations. Ce service est accessible en ligne à l'adresse : <http://fournisseurs.gid.gov.ma>.

- *Phase de généralisation*

La généralisation du Système GID à l'ensemble des ordonnateurs et sou/s-ordonnateurs a constitué un des principaux chantiers de la TGR en 2010 pour l'Etat et en 2013 pour l'ensemble des collectivités territoriales. La mobilisation générale de toutes les ressources, tant au niveau du siège que du réseau de la TGR, constitue un des facteurs clés de réussite du déploiement du Système GID dans toutes les Administrations Publiques et les collectivités locales. Cette généralisation est assurée par la mobilisation des ressources appelées « Référents GID » au niveau des trésoreries ministérielles, provinciales et préfectorales. Les Référents GID sont chargés de promouvoir le Système GID au niveau des ordonnateurs. Leur compétence a été renforcée par les différentes

formations suivies (+17000JH/Formation), ce qui leur permet d'accomplir pleinement leur rôle d'encadrement et d'assistance auprès de leurs partenaires. Par ailleurs, pour cadrer la généralisation du Système GID, une feuille de route a été définie, avec les principaux jalons de déploiement à respecter par tous les acteurs. Cette feuille de route a été personnalisée en concertation avec chaque acteur.

- *Formation des utilisateurs*

Les équipes de la trésorerie générale du royaume se sont mobilisées pour assurer des programmes de formation sur tout le territoire national. La formation des utilisateurs a été engagée selon une approche croisée qui coalise la formation des utilisateurs ordonnateurs et sous-ordonnateurs au niveau central et la formation des formateurs des départements ordonnateurs pilotes et des trésoreries, tant au niveau central que régional. Toutes les directions régionales et les trésoreries ont mobilisé leurs référents pour dispenser des formations sur le système et accompagner le déploiement du Système GID auprès des sous ordonnateurs relevant de leurs régions.

La formation est dispensée soit en ligne sur un site dédié à l'adresse <https://formation.gid.gov.ma> soit par l'utilisation du CD-ROM de la base école GID. Par ailleurs, un guide de navigation décrivant les principes de navigation ainsi que les modes opératoires qui détaille chaque procédure dans GID sont accessibles et téléchargeables à partir du Wiki GID : <http://wiki.gid.gov.ma>.

A partir de janvier 2009, 34 sessions de formation ont été dispensées, avec un total de 435 participants de différents profils. On notera une moyenne de dix ressources formatrices par Direction Régionale et une moyenne de six ressources formatrices par département pilote. Par ailleurs, le cercle des utilisateurs du système s'est élargi au fur et à mesure de l'organisation des sessions de formations par les trésoreries provinciales et préfectorales.

Tableau 8 : L'état d'avancement de la mise en œuvre du système GID

Critères	2010	Niveau			
		Central		Déconcentré	
Nombre de bénéficiaires	4.549	911	21%	3638	79%
Nombre de jours de formation	1.158	186	16%	972	84%
Jour/Homme (J/H)	17.514	4186	24%	13.328	76%

Source : La trésorerie générale du royaume 2019

- *Contribution du Système GID dans la mise œuvre de la réforme budgétaire*

Parmi les orientations stratégiques qui ont été arrêtées pour la construction du Système GID, c'est de le réaliser sur la base de la réglementation et des pratiques existantes. Si en France, le choix a porté sur la mise à plat de tous les processus budgétaires avant la réalisation du système CHORUS justifié par la mise en place de la nouvelle loi organique des finances, pour le Système GID on a privilégié la construction du système avant la refonte des processus.

Ce choix s'est fait dans un esprit de conduite de changement, qui vise d'abord, l'appropriation du système par les utilisateurs. Bien évidemment, le souci est d'éviter tout risque de rejet et de résistance dû à un bouleversement des pratiques avec la mise en œuvre en même temps d'un nouveau système et de nouvelles procédures.

Ce choix a été justifié aussi par le fait que le chantier de réingénierie des processus nécessiterait un temps considérable ce qui retarderait davantage la réalisation du projet GID et affecterait sa crédibilité. Après huit mois d'exploitation, les utilisateurs se sont familiarisés avec le système, apprécient les opportunités qu'il offre et proposent de simplifier certaines procédures. Cette simplification a été entamée au cours de l'année 2009 avec les départements pilotes en dématérialisant certains actes qui constituent en nombre 70% des actes budgétaires, notamment :

- La délégation de crédits.
- La réduction de délégation de crédits
- La notification de recettes.
- La réduction des recettes notifiées.
- La demande d'autorisation de paiement (DAP régies).
- La diminution DAP.
- Le virement de crédits globalisé.
- La fiche navette.

- Le règlement.

La refonte aboutira aussi à l'automatisation du traitement de certains actes qui nécessitaient une consolidation des données des sous ordonnateurs avec celles de l'ordonnateur. Ils concernent principalement les écritures de fin d'année tels que les reports de crédits, les réengagements, les consolidations, etc. Ces actes, qui nécessitaient énormément de temps pour les traiter et constituaient une charge importante pour les intervenants (Ordonnateurs, sous ordonnateurs et comptables) sont automatisés avec la mise en place du Système GID. La mise en place du Système GID ouvre indéniablement des opportunités de réforme et facilite leur mise en œuvre.

- *Uniformisation des pratiques et formalisation des processus :*

Au cours de la première année d'exploitation, plusieurs divergences dans le traitement des actes ont vu le jour grâce à la mise en place du système GID. Le traitement de ces divergences vise essentiellement à formaliser et à uniformiser les processus et les règles de gestion au niveau de tous les acteurs concernés. L'uniformisation de ces règles et leur implémentation au moment de l'initiation des actes par les ordonnateurs et les sous ordonnateurs contribuera sans doute à la diminution des rejets et par conséquent au raccourcissement des délais de réalisation de la commande publique.

- *Transparence et partage de l'information :*

De la part son architecture centralisée, le Système GID offre à ces clients une plateforme commune et partagée, ce qui leur permet de manipuler les mêmes données et d'éviter tout risque de discordance. Ceci devra avoir un impact positif sur les délais traitements des actes et aussi sur les délais d'élaborations de la Loi de Règlement. La disponibilité de l'information avec toute la transparence requise nécessaire à la prise de décisions contribuera à l'amélioration du pilotage et de la gouvernance des finances publiques.

- *Constitution de référentiels communs :*

La constitution d'un référentiel commun (Données de référence) constitue un gain important et une opportunité pour favoriser les échanges et l'ouverture vers d'autres systèmes d'information. Un référentiel commun constitue, aussi, un atout important pour l'élaboration de statistiques fiables et pertinentes. A titre d'exemple, la mise en place d'un référentiel unique des fournisseurs de l'Etat a permis d'offrir des services à cette catégorie d'utilisateurs et permettra aussi dans l'avenir d'échanger ces informations avec les organismes intéressés tel que la CNSS, les impôts, etc.

- *Retour sur investissement*

Les bénéfices de l'utilisation du Système GID doivent indéniablement se faire ressentir, notamment, au niveau de la réduction des délais de traitement des actes, de la fluidité de transmission et de disponibilité de l'information et de la réduction des taux de rejet.

La dématérialisation des actes budgétaires qui représente plus de 70% des actes de gestion de la dépense constitue à elle seule un énorme gain tant en matière de coût que de temps de traitement et de transmission de ces actes.

Un retour sur investissement sur la mise en place du Système GID qui est très perceptible et indéniable puisque les volumes des actes en question sont en effet considérables (88 millions de titres, 77 millions de mandats, 500.000 documents budgétaires, etc.) et présentent des coûts importants à plusieurs niveaux (Papier, manipulations et recherches, stockage, archivage, etc.) pour l'ensemble des partenaires.

Ainsi, la dématérialisation des supports d'exécution des dépenses de l'État permettra incontestablement d'accélérer la mise en exergue de la valeur ajoutée que recèle l'exécution automatisée de bout en bout de la dépense, à travers le système de gestion intégrée de la dépense.

Avec la mise en œuvre du système GID, la maturité nécessaire au développement de l'utilisation des TIC dans les administrations a permis la mise en œuvre d'une dématérialisation cohérente et concertée de certains documents -papier- entre les trois acteurs de la chaîne de l'exécution de la dépense : Ordonnateurs, Comptables et Direction du Budget.

- *Gains en chiffre :*

- Moins d'une heure pour une délégation de crédits.
- Moins d'une journée pour le règlement d'une dépense.
- 70% actes dématérialisés avec transmission instantanée.
- Situation des crédits mise à jour toutes les 30 minutes.
- Simplification à 70% des circuits et procédures d'exécution de la dépense.
- Restitution en temps réel des informations relatives au rythme d'exécution de la loi de finances.
- Amélioration des délais et de la qualité de l'élaboration des comptabilités et des comptes administratifs.

- *GID en chiffre*

Le projet GID s'inscrit dans un vaste mouvement de modernisation de l'ensemble de l'Administration Publique. Il consacre l'ambition collective de relever le défi de la

bonne gouvernance et de faire de l'excellence opérationnelle un levier de modernisation de la gestion publique, d'où :

- Plus de 10 000 utilisateurs dont 1500 connectés quotidiennement.
- 1822 acteurs de la dépense publique.
- Une équipe de 34 personnes au niveau du siège de la TGR et 160 référents GID au niveau du réseau.
- Plateformes de production avec :
 - Un temps de réponse de moins de 5 secondes.
 - 1000 connexions en simultanée.
 - 99.99 % de disponibilité du système.
 - 2 lignes spécialisées (INWI et Maroc Telecom).
 - 32 serveurs physiques, 4 DMZ.

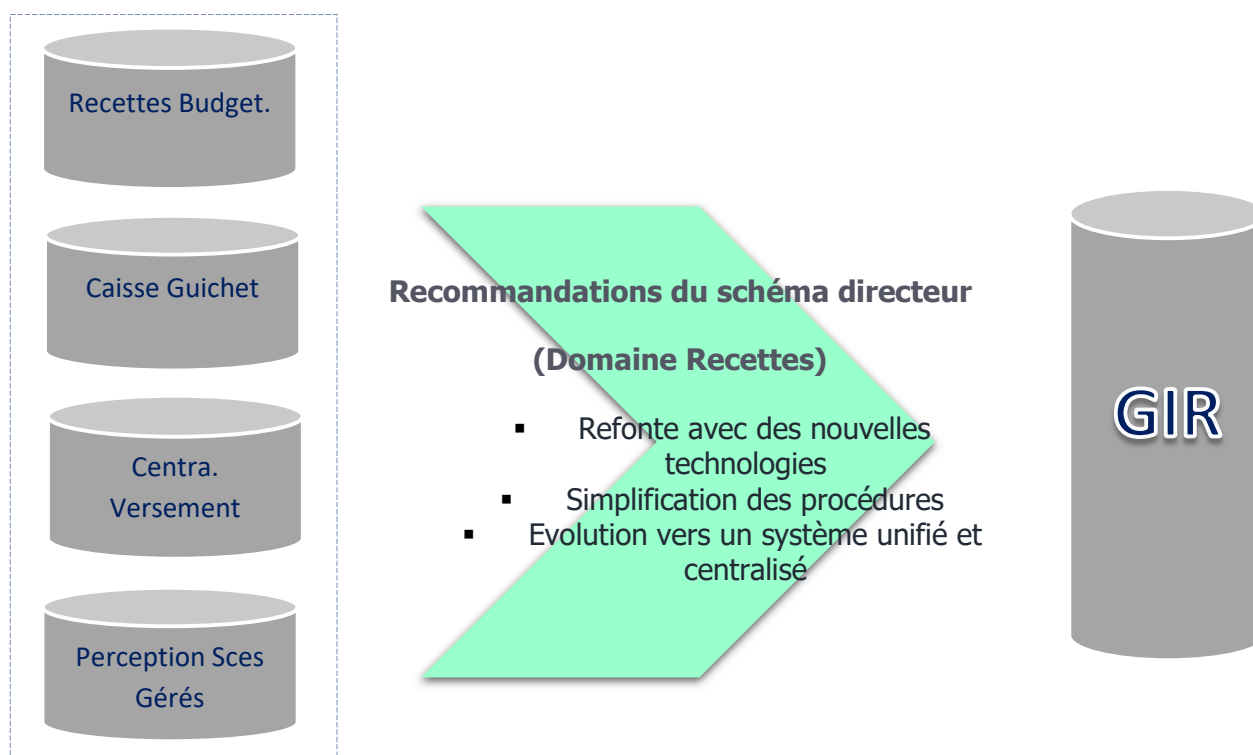
Par ailleurs, la mise en place du Système GID a été accompagnée par le lancement de plusieurs chantiers dont notamment le chantier de réingénierie des procédures de la dépense visant à simplifier les procédures actuelles en tenant compte de l'opportunité offerte par la mise en place d'un système intégré et commun à l'ensemble des acteurs de la dépense. Le chantier de dématérialisation des actes de la dépense a été rapidement intégré. En effet, huit actes ont été dématérialisés en 2009 ce qui a permis de gagner davantage en termes de délais de traitement des dossiers. Sans oublier le processus de règlement qui a été entièrement revu et dématérialisé.

L'Administration dispose, aujourd'hui, non seulement d'un Système GID mais aussi d'une fabrique de service (outils et démarche), de compétences et d'un savoir-faire permettant non seulement d'intégrer les réformes à venir au moindre coût et dans des délais maîtrisables (ce qui constitue un élément d'agilité majeur) mais également d'informatiser d'autres domaines fonctionnels tout en capitalisant l'expérience GID. C'est le cas de la mise en place du projet de gestion intégrée des recettes (GIR) qui a réutilisé le capital GID.

- Le Système de Gestion Intégrée des Recettes (GIR) :

Le Système GIR est considéré comme la composante du SI des finances locales qui permet de gérer l'ensemble des recettes des CT. Il est actuellement totalement déployé au sein des postes comptables et attend sa généralisation au sein des services des ordonnateurs comme le montre la figure suivante :

Figure 14 : Présentation du GIR



Source : Trésorerie Régionale du Royaume 2019

Ce système a l'avantage d'intégrer les recettes locales de toute nature et d'être partagée par l'ensemble des acteurs (ordonnateurs, comptables, régisseurs) qui peuvent y accéder pour consultation de l'information en temps réel ou édition selon les droits-utilisateur qui leur sont accordés. Il permet également un suivi rapproché par l'ordonnateur et une gestion de tout le processus allant de la constatation du fait générateur de la recette jusqu'à son imputation et son acquittement dans tout point d'encaissement et via les différents canaux (virement, guichets automatiques bancaires, en ligne, ...).

Le système GIR est un système intégré à un certain nombre de caractéristiques (résumé dans la figure ci-après) et qui couvre avec efficacité et efficience :

- Toutes les natures de recettes (Etat et CL) ;
- Tous les supports budgétaires (BGE, CST, SEGMA, CL) ;
- Tous les acteurs (ordonnateurs, sous ordonnateurs, comptables et redevables) ;
- Tout le processus de gestion de la recette depuis sa constatation jusqu'à son imputation budgétaire...

Figure 15 : Caractéristiques du GIR

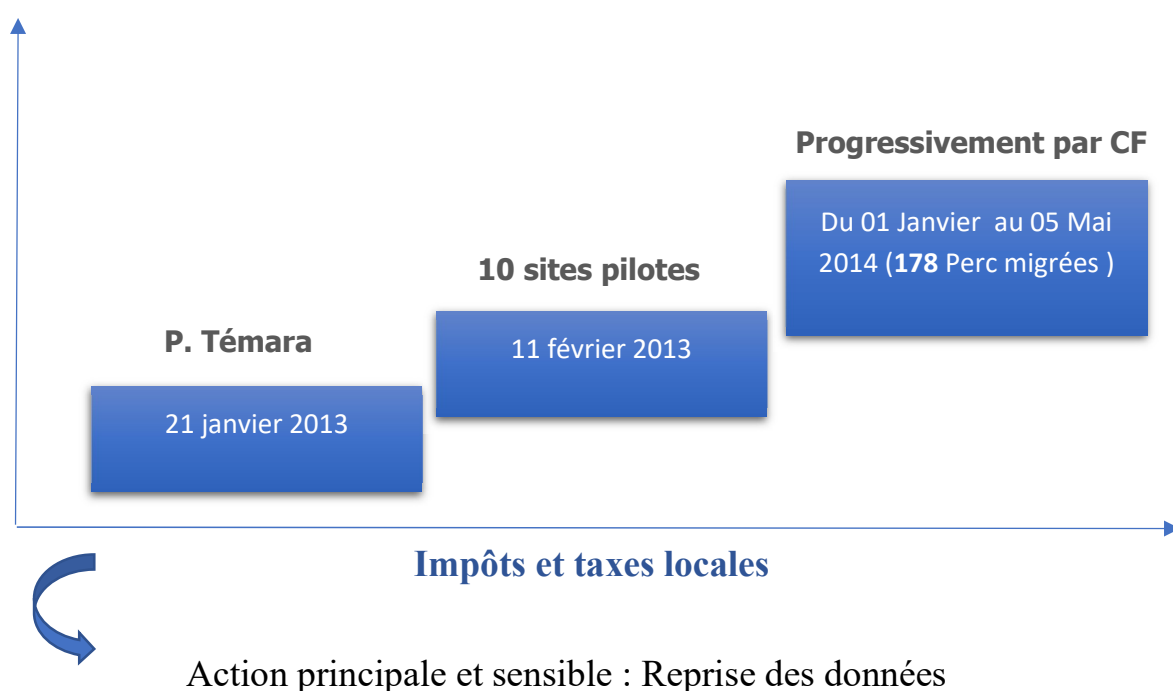


Source : Trésorerie Régionale du Royaume 2019

L'opérationnalisation de ce système a passé par trois paliers à savoir :

- **Palier 1 : Recettes sans prise en charge au préalable**
 - Démarrage réel pour les ATF : *1^{er} octobre 2010*
 - Généralisation progressive aux autres natures du palier1 : à partir de février 2011
 - Couverture fonctionnelle : *100% en mars 2012*
 - Abandon de l'ancien système : Perceptions à partir du *Décembre 2011*, TC/RC Mars2012, TM Avril 2012.

- **Palier 2 : Recettes avec prise en charge préalable**

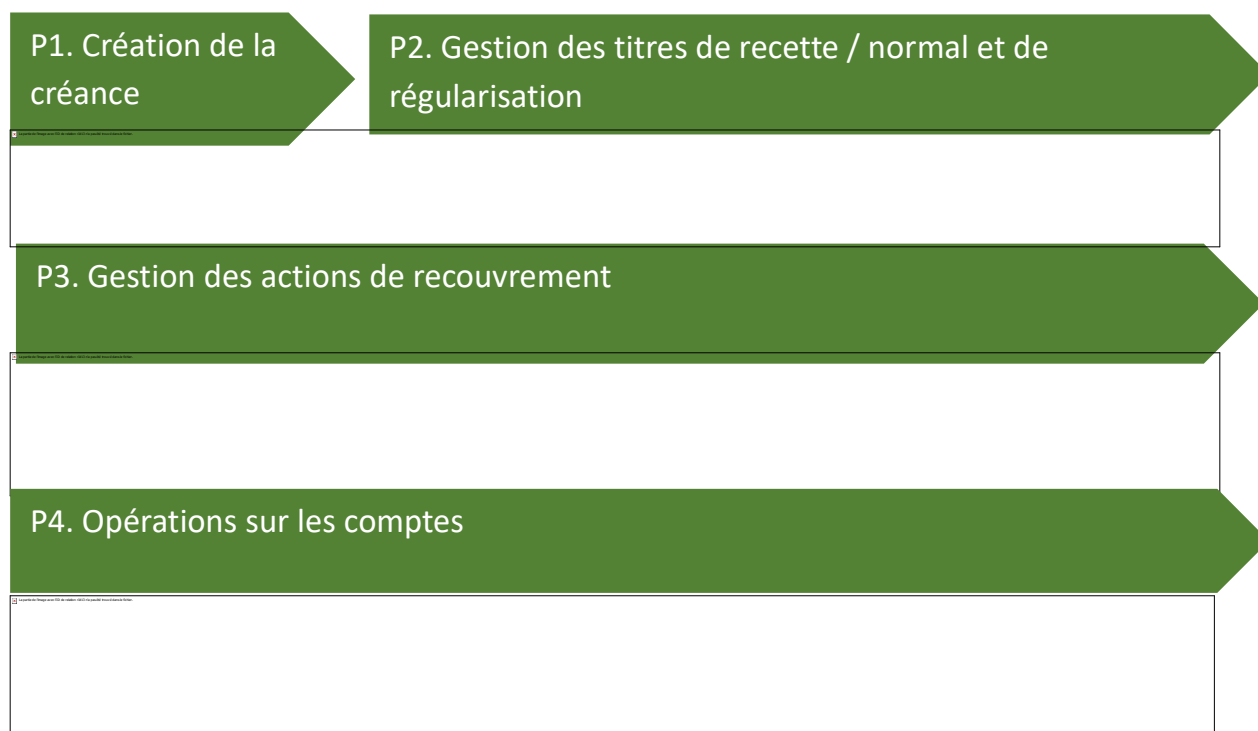


- **Palier 3 : Intégration des ordonnateurs**

L'objectif est d'intégrer les ordonnateurs dans la même chaîne de traitement.

Le schéma suivant montre le périmètre fonctionnel du système :

Figure 16 : Périmètre fonctionnel du GIR



Source : Trésorerie Régionale du Royaume 2019

In fine, le système GIR est un système paramétré intégrant un référentiel unique et un moteur de règles de gestion, qui est centralisé, unifié, appelé à être partagé par l'ensemble des acteurs intervenant dans la gestion desdites recettes.

c. Les Perspectives des Systèmes d'information comptable :

Le système d'information de la dépense publique, initialement considéré comme un simple centre de coût, a évolué pour devenir un vrai centre d'investissement. Il est au cœur de la transformation numérique de l'administration publique, dont l'ambition est de créer de la valeur grâce aux systèmes d'information et d'augmenter la performance dans l'exercice des missions et métiers de la dépense au profit et au service du citoyen et des partenaires.

La stabilisation des systèmes métiers, la valorisation de la donnée traitée en vue d'en faire une information pertinente au service des décideurs, la dématérialisation des processus dans une perspective de « zéro-papier » ainsi que la mobilité et la sécurisation du système d'information sont autant de défis majeurs que la trésorerie générale du royaume ambitionne de relever.

Les infrastructures techniques ont été mises en place avec un objectif de garantir la disponibilité, la performance, l'évolutivité et la qualité de service du système d'information.

La sécurité a également été au centre des préoccupations avec un renforcement de la sécurité depuis le poste du travail jusqu'aux serveurs. Plusieurs audits de sécurité et de tests d'intrusion ont été effectués et un plan de secours informatique a été mis en place.

Le plan de continuité de service été une préoccupation pour objectif de garantir la continuité de gestion de la dépense publique, en limitant au maximum l'impact sur les utilisateurs en cas d'incidents pouvant survenir sur le site de production.

Le plan de continuité de service prévoit aujourd'hui une heure d'interruption maximum en cas d'incident mineur et, en cas d'incident majeur, une bascule en moins de quatre heures sur le site de secours sans perte de données. Les niveaux de fiabilité et de sécurité de l'application ne sont jamais impactés, quel que soit l'incident.

Mais à part ces mesures considérées auparavant comme des perspectives et centres d'intérêts, pour surmonter les problèmes et défaillances de déploiement du PMMP et du GID, d'autres perspectives naissent au fil du temps et de l'utilisation de ces systèmes, édictés tantôt par l'évolution de la législation, tantôt par un besoin spécifique émanant des différents intervenants dans le circuit de la dépense publique et ce dans le but d'aboutir à un système d'information puissant, intégré, ouvert et évolutif capable de contribuer au développement d'une parfaite maîtrise du métier de la dépense, et

encourageant une organisation et une gouvernance favorisant l'efficacité et l'ouverture de l'administration et d'aboutir à une administration numérique par excellence.

- *Le Système d'information GID nécessite d'adaptation à la dynamique et l'évolution de la réglementation*

L'évolution continue du métier de la dépense publique ainsi que l'accélération du rythme des réformes législatives et réglementaires imposent, plus que jamais, la mise en place de systèmes d'information disposant d'une architecture et d'une conception agiles.

En effet et suite à la mise en œuvre de systèmes applicatifs récents, il est nécessaire de veiller à leur stabilisation, à leur bon fonctionnement et à leur performance ainsi qu'à la maîtrise de leur maintenance.

Aussi différentes évolutions concernant ces systèmes sont actuellement entreprises pour une adaptation aux exigences et au dynamisme de la réglementation.

- *Adaptation du GID à la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances*

L'adoption en 2011 de la nouvelle constitution a rendu nécessaire la refonte de la loi organique n°7-98 relative à la loi de finances afin de prendre en compte les nouveaux principes constitutionnels encadrant les finances publiques.

La nouvelle loi organique n°130-13 relative à la loi de finances fournit ainsi un cadre législatif pour consacrer les différentes mesures entreprises au cours de ces dernières années dans le cadre de la modernisation de la gestion des finances publiques. Cette loi organique qui définit de nouvelles règles budgétaires et comptables consacre les principes de reddition des comptes et d'évaluation, élargit le droit d'amendement parlementaire et participe au renforcement de la transparence budgétaire.

La LOF représente donc une mutation des processus de la gestion financière publique et une évolution importante dans les pratiques budgétaires de l'administration publique marocaine, non seulement en raison des changements des règles législatives mais aussi parce que la mise en œuvre de la LOF modifie profondément les pratiques et les comportements. Cependant l'Adaptation et la mise à niveau des systèmes d'information pour la prise en compte des nouvelles exigences fonctionnelles de la LOF primordiales pour atteindre les résultats escomptés de cette réforme.

La réforme budgétaire axée sur les résultats a été accompagnée par le développement des systèmes d'information intégrés de gestion budgétaire qui visent la dématérialisation et la mutualisation de l'information budgétaire. Il s'agit, pour la programmation budgétaire, du système "e-budget" qui a pour objectif de mettre en ligne les services de prise en charge, d'analyse et de suivi des opérations budgétaires au profit des départements ministériels ; et pour l'exécution budgétaire du Système GID qui a

notamment pour objectifs l'accélération du traitement des actes liés à la dépense et la rationalisation et la simplification des circuits et des procédures d'exécution des dépenses publiques.

La LOF et les réformes associées nécessiteront une adaptation des systèmes informatiques. Ces adaptations comprennent :

- En 2017

La gestion budgétaire des dépenses de personnel. Les crédits de personnel devenant limitatifs à partir du 1er janvier 2017, une procédure de contrôle de ses dépenses devra être mise en place.

- En 2018

- Nouvelle nomenclature budgétaire pour le budget général, les SEGMA et les CAS ; dont l'architecture devrait être modifiée, pour tenir compte des différents besoins.
- Mise à jour pour l'adaptation avec les nouvelles règles de la comptabilité générale.
- Nouvelle règle pour les reports des crédits ; les crédits reportés seront limités à 30% du total des crédits engagés.
- Pilotage par les objectifs et les indicateurs de performance ; tableau de bord des dépenses des biens et services.

- En 2019

- Programmation pluriannuelle (PBT).
- La production d'états financiers par ministère et programme. La gestion par programme nécessite que les systèmes puissent produire des états financiers donnant l'ensemble des dépenses par programme quelle que soit leur nature économique.

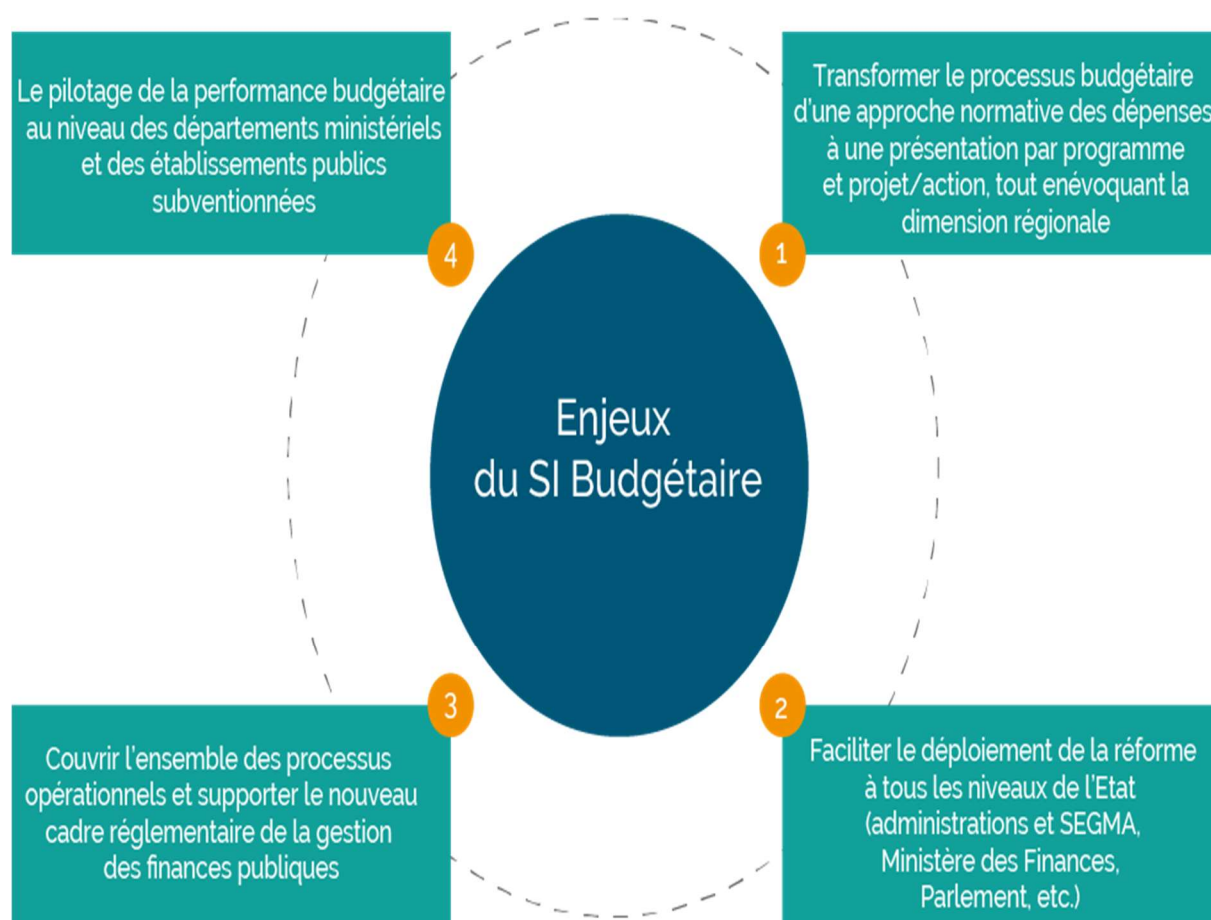
- Et en 2020

- Intégration dans les dépenses du personnel des cotisations patronales au titre de la prévoyance sociale et de la retraite ; adaptation et intégration des systèmes Wadef@Aujourd et GID.
- Mise à jour pour l'adaptation avec les nouvelles règles Comptabilité d'analyse des coûts.
- Certification des comptes de l'Etat par la cour des comptes.
- Accompagnement du projet de règlement de la loi de finances par le rapport annuel de performance et le rapport d'audit de performance.
- La capacité à enregistrer la dépense au stade du service fait. Cette capacité existe au niveau du système GID. Toutefois, en pratique les ordonnateurs saisissent le service fait au moment de l'ordonnancement. Un travail de formation est nécessaire. Il conviendrait aussi d'examiner si des améliorations dans les menus

du système ne seraient pas susceptibles d'encourager les ordonnateurs à saisir correctement les opérations de constatation du service fait.

Les actions de mise à niveau du Système GID ont été engagées et testées avant les dates butoirs des réformes. La nouvelle version du GID permettra la gestion des nouvelles méthodes comptables.

Figure 17 : Enjeux du Système GID avec l'entrée en vigueur de la LOF



Source : Trésorerie générale du royaume

- *Adaptation du Système GID à la réforme des délais de paiement :*

Afin d'harmoniser les délais de paiement pour l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics soumis au Décret des marchés publics et suite à l'entrée en vigueur du décret N° 2-16-344 du 22/07/2016 fixant les délais de paiements et les intérêts moratoires relatifs aux commandes publiques, publié au BO N° 6488 du 04/08/2016, à compter du 1er Janvier 2017, les délais sont dorénavant uniformément fixés à 60 jours, dont 45 jours pour l'ordonnancement (à compter de la date de constatation du service fait) et 15 jours pour le visa et le règlement par le comptable public.

La réforme a, en outre, étendu l'application des intérêts moratoires aux collectivités territoriales et aux établissements publics (à l'exclusion des marchés passés par l'Administration de la défense nationale avec les sociétés étrangères).

La liquidation et l'ordonnancement desdites commandes non ordonnancées et non payées, à ladite date, nécessitera désormais, une mise à jour majeur nommé « Dossier de paiement » qui sera introduit au système GID. Le menu « Dossier de paiement » est un nouveau terme qui sera utilisé dans l'application GID pour signifier le support qui permettra la traçabilité de tout le processus de paiement depuis le dépôt et la certification des documents constitutifs du paiement, notamment les attachements, les factures, les notes d'honoraires d'architecte et les rapports validés des prestations de services portant sur les études, jusqu'au règlement par le comptable, en passant par la liquidation et l'ordonnancement des dépenses y afférentes.

« Cette réforme ambitionne d'instaurer un cercle vertueux qui concilie entre la refonte juridique des textes, la traçabilité informatique des actes, la responsabilisation des acteurs et la logique gestionnaire qui doit sous-tendre ce dispositif (...) Il nous appartient donc à tous, administration, opérateurs économiques, société civile et institutions de contrôle d'agir en harmonie pour mettre en œuvre à partir de janvier 2017 la réforme et la faire vivre en vue d'en faire l'un des leviers majeurs de développement économique et d'amélioration du climat des affaires »¹⁸⁸.

- *Généralisation du service « GID Fournisseur »*¹⁸⁹ :

Dans le cadre de la politique d'ouverture et de transparence que mène la Trésorerie générale du royaume vis-à-vis de ses partenaires, un service baptisé «GID-Fournisseurs» est mis à la disposition des fournisseurs de l'Etat et des collectivités territoriales, cette mesure phare du Système GID qui consiste à offrir à l'entreprise la possibilité de suivre par elle-même l'évolution de son dossier, en accord avec les principes constitutionnels de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes permettra aussi au fournisseur de suivre la situation des contrats réalisés avec les services de l'état et des Collectivités Territoriales depuis leurs création jusqu'à leurs achèvement sans avoir à se déplacer vers l'Administration.

La mise en ligne de ce service consacre une nouvelle étape d'ouverture et de transparence dans la gestion des dépenses publiques elle permettra de consulter les informations suivantes :

- Les données du contrat (références, objet, délais) ;
- Le bordereau des prix ;

¹⁸⁸ Intervention de M. Noureddine Bensouda, Trésorier Général du Royaume invité du Forum Adhérents de la CFCIM lors de la conférence « Commande publique : les apports de la réforme des délais de paiement » à l'occasion du Forum Adhérents Le 29 septembre 2016.

¹⁸⁹ Le service « GID-Fournisseurs » est accessible à l'adresse : <http://fournisseurs.gid.gov.ma>

- Les avenants ;
- Les engagements ;
- Les décomptes ;
- Les ordres de services (commencement, arrêt et reprise) ;
- Les ordonnances de paiements effectués ;
- Les oppositions.

Le service « GID-Fournisseurs » offre aussi un tableau de bord listant les 15 dernières opérations sur les contrats en cours et la possibilité d'effectuer une recherche multicritère. Il est caractérisé par une navigation conviviale et intuitive et par des interfaces utilisateurs simplifiées, un accès facile et rapide aux informations concernant chaque type de contrat (marchés, contrats, bons de commande, ...), une interface graphique qui respecte les habitudes courantes de navigation des utilisateurs et offre la possibilité d'exporter les données et d'effectuer des analyses dans Microsoft Excel.

Le service « GID-Fournisseur » permettra également aux entreprises d'optimiser la gestion de leur trésorerie et la planification de leurs ressources puisqu'elles seront informées des encaissements à venir et des ordres de services imminents.

Les codes d'accès à ce service sont déjà communiqués à la majorité des fournisseurs installés dans la région de Rabat et Casablanca soit plus de 2600 sociétés en 2016. L'année 2017 était l'année par excellence de la généralisation de ce service aux fournisseurs installés dans les autres régions du Maroc.

- *Extension du Système GID aux représentations diplomatiques et consulaires à l'étranger et aux établissements publics :*

Au niveau du système GID, l'expérience réussie d'extension aux collectivités territoriales, serait étendue aux représentations diplomatiques et consulaires à l'étranger et aux établissements publics, dont certains ont d'ailleurs déjà exprimé le souhait d'en profiter, en faisant évoluer ledit système pour couvrir les besoins et les spécificités de ces organismes publics.

Pour les ACE et les établissements publics, l'ambition est encore plus forte, eu égard au cumul des années d'expérience dans la gestion intégrée des dépenses de l'Etat et des collectivités territoriales. La démarche d'extension s'est basée sur une approche à la fois participative et itérative :

- Une approche participative à travers l'organisation d'ateliers associant en amont les utilisateurs ACE et les établissements publics pilotes (expérimentation auprès de deux AREF) et leurs comptes respectifs.

- Une approche itérative permettant de réaliser le projet en paliers successifs en tenant compte de la reprise des données et de la spécificité des ACE et des établissements publics par rapport à l'Etat et les collectivités territoriales.

Ainsi la période 2017-2018 a permis la généralisation du Système GID aux 98 agences comptables à l'étranger implanté dans 84 Pays et aux établissements publics dans le cadre de l'extension de ce système à l'ensemble des organisations recevant des fonds publics.

Dans cette section, nous nous sommes intéressés, dans un premier temps, à l'ensemble des réformes comme préalable à l'incorporation des systèmes d'information comptable. Ensuite, nous avons présenté l'ensemble des systèmes d'information comptable au sein des collectivités territoriales tout en mettant l'accent sur les dépenses et les recettes publiques.

Section 3 : la relation du Système d'information comptable et la Gouvernance Financière

Le cadre conceptuel de recherche en système d'information développé par Raymond, montre que le succès d'un système d'information organisationnel est lié à des facteurs informationnels, tels le type et la disponibilité des outils, la nature et l'envergure du portefeuille d'application, la qualité de l'interface et la qualité de l'information. En effet, un SIC plus développé ou plus complexe offre une plus grande disponibilité des informations pour les dirigeants, leur permettant d'affiner leurs décisions pour une gestion plus efficace de l'organisation.

Plusieurs recherches antérieures ne se sont pas intéressées à la relation entre la conception d'un système d'information et sa performance, voir sa gouvernance, et ont été critiquées pour le manque d'attention à une telle relation¹⁹⁰.

Cette section décrit le cadre théorique qui doit aider à comprendre la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière. Il ne s'agit plus de présenter une revue de littérature des différents modèles théoriques existants mais de se limiter uniquement aux approches utiles à la construction de notre recherche. Ainsi, notre choix s'est porté sur deux théories complémentaires qui seront mobilisées tout au long de cette thèse :

- La théorie partenariale de la relation entre SIC et GF au travers des théories de parties prenantes et celle de l'agence généralisée.
- La théorie néo-institutionnelle de la relation entre SIC et GF en termes de pressions institutionnelles pouvant stimuler l'adoption de certaines pratiques comptables légitimatrices.

Afin d'atteindre l'objectif de la section, nous avons choisi de débiter par le courant partenarial de la gouvernance (1^{er} paragraphe), considéré comme étant le plus dominant en recherche comptable, avant de passer par la suite au deuxième courant néo-institutionnel (2^{ème} paragraphe).

1- L'approche partenariale de la relation SIC et GF

Ce courant nous permet de comprendre « les processus de changements et leurs effets sur la performance organisationnelle à l'égard des différents partenaires »¹⁹¹. Les conclusions auxquelles mène ce modèle permettent d'avoir une étude plus complète de l'influence des facteurs explicatifs internes sur la relation entre la gouvernance financière locale et le système d'information comptable. Pour ce faire, nous débiterons

¹⁹⁰ OTLEY. D.T., « the contingency theory of management accounting: achievement and prognosis », Vol 5, p 413, 1980.

¹⁹¹ Chatelin, C. « Quels enjeux théoriques et méthodologiques de la théorie de la gouvernance partenariale ? la privatisation comme illustration », Laboratoire Orléanais de gestion, document de recherche n° 2002-05, 2002.

par une lecture théorique partenariale de la relation, avant de présenter l'adéquation de ce courant et sa pertinence pour l'étude du système d'information comptable au sein des collectivités territoriales.

a. Lecture théorique partenariale de la relation :

Suite aux limites du cadre théorique actionnarial parfois jugé simplificateur¹⁹², nous proposons d'exploiter les apports de la théorie de la gouvernance partenariale. Cette approche gagne « à être développée (...) car elle permet d'appréhender qualitativement le comportement de l'entreprise, son évolution ainsi que les mécanismes par lesquels la valeur est créée, détruite et partagée »¹⁹³. Cette mobilisation s'appuie sur deux théories complémentaires, précisées dans le chapitre 1, constituant le support théorique du modèle partenarial. Plus précisément, nous aborderons la représentation du système d'information comptable dans la théorie des parties prenantes¹⁹⁴, puis dans la théorie de l'agence élargie¹⁹⁵.

- *Théorie des parties prenantes : système d'information comptable comme support d'une gouvernance financière locale responsabilisatrice :*

La mobilisation de la théorie des parties prenantes conduit à élargir la représentation que les sciences de gestion se font du rôle et des responsabilités des gestionnaires.¹⁹⁶ Ces derniers sont tenus de défendre les intérêts et les droits de l'ensemble des acteurs, afin de donner une image d'une « commune civique et citoyenne qui respecte les aspirations de la société dans laquelle elle s'insère »¹⁹⁷.

Dans la vision de cette approche, l'organisation doit adopter « des comportements, des structures et des pratiques qui, simultanément constituent la philosophie de la gestion des parties prenantes »¹⁹⁸. Il s'agit donc de tendre vers « un modèle plus sociétal -ou plus citoyen- prenant en compte l'ensemble des parties prenantes dans une perspective de développement durable »¹⁹⁹. Le système d'information comptable devient dans ces

¹⁹² Charreaux, G. et Desbrières, P. « gouvernance des entreprises : valeur partenariales contre-valeur actionnariale », Finance-contrôle-stratégie, vol.1, n°2, p 9, 1999.

¹⁹³ Chatelin, C. « Quels enjeux théoriques et méthodologiques de la théorie de la gouvernance partenariale ? » la privatisation comme illustration », Laboratoire Orléanais de gestion, document de recherche n° 2002-05, 2002

¹⁹⁴ Donaldson, T. et Preston, L.E. « The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications », The Academy Of Management Review, vol. 20, n°1, 1995.

¹⁹⁵ Hill et Jones, Hill, C.W.L. et Jones, T.M « Stakeholder-Agency Theory », Journal of Management Studies, Vol.29, n°2, pp 131,1992.

¹⁹⁶ Mercier, S. « l'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature », XIème conférence de l'association internationale de management stratégique ; 2001.

¹⁹⁷ Teller, R. « Le système d'information comptable des communes : un outil en devenir ? » In : Cliquet, G. et Orange, G. « Organisations privées organisations publiques : Mélanges Robert le Duff », publication de l'université de Rouen, pp 329-341, 2002.

¹⁹⁸ Donaldson, T. et Preston, L.E. « The stakeholder theory of the corporation: Concepts, Evidence and implications », The Academy Of Management Review, vol. 20, n°1, p 87, 1995.

¹⁹⁹ Ibid. p 339.

conditions « un support indispensable de communication »²⁰⁰ destiné à rendre des comptes à l'ensemble des acteurs partenaires et favoriser leur participation.

De ce fait, la reddition des comptes dans son sens large est essentiellement « un concept évaluatif »²⁰¹ utilisé le plus souvent dans le discours américain académique et politique pour qualifier « un état de choses ou de la performance d'un acteur public »²⁰². Elle consiste, selon Paul, à rendre les individus et les organisations responsables de la performance mesurée aussi objectivement que possible²⁰³. Cette définition évoque une fonction de supervision qui fournit des réponses documentées à quatre questions principales concernant la prestation des services et la performance : pour quelle raison, à qui, quand, et par quels moyens ?²⁰⁴.

Dans un sens plus large, la reddition des comptes signifie que « les fonctionnaires doivent être tenus responsables pour les notions générales de la démocratie et de la morale ainsi que pour leurs mandats juridiques »²⁰⁵. Une distinction est établie entre les notions générales de performances compatibles avec les normes et les valeurs sociétales, et les notions formelles ou opérationnelles conformes aux mandats juridiques spécifiques. En outre, cette notion se rapproche de « la réceptivité et de sens de responsabilité »²⁰⁶, et il exprime une volonté d'agir de manière transparente, juste et équitable.

La reddition des comptes est utilisée, ainsi, comme un cadre conceptuel qui couvre diverses autres notions distinctes telles que la transparence, l'équité, la démocratie, l'efficacité, la réactivité, la responsabilité et l'intégrité. Or, chacune de « ces différentes dimensions exige sa propre opérationnalisation. Certains éléments, telle que la transparence, sont déterminants, mais ils ne sont pas constitutifs de la reddition de comptes, d'autres, telle que la réactivité, ont un rôle plus évaluatif qu'analytique. »²⁰⁷

Pour ces raisons, plusieurs chercheurs adoptent une conception étroite dans laquelle la reddition des comptes est utilisée dans un sens descriptif. Dans cette vision, elle est définie comme « un système, ou un ensemble de mécanismes conçus pour s'assurer que

²⁰⁰ Ibid. p 329.

²⁰¹ BOVENS, M., « Analysing and assessing accountability: a conceptual framework », *European Law Journal*, Vol. 13, n°4, p 138, 2007.

²⁰² Ibid. p 450.

²⁰³ PAUL, S. « Gouvernance », *Revue Méduim*, n°12, p2, 2007.

²⁰⁴ MANSFIELD, H. « Accountability and congressional oversight », Washington, DC: The Brookings institution, p 61, 1982.

²⁰⁵ J. M. SHAFRITZ, « International Encyclopedia of Public Policy and Administration », New York, West-view Press, p10, 1992.

²⁰⁶ BOVENS, M., « Analysing and assessing accountability: a conceptual framework », *European Law Journal*, Vol. 13, n°4, opcit, p450, 2007.

²⁰⁷ Ibid, p 450.

les promesses sont tenues, les missions sont exercées et les décisions sont respectées »²⁰⁸.

C'est cette vision qu'on va adopter dans la présente recherche, et donc, la reddition des comptes dans sa conception étroite, constitue un mécanisme explicatif de cette relation. Cela paraît pertinent pour les critiques soulevées par les chercheurs à l'égard de l'autre approche, et aussi, cette tendance est analytiquement élégante parce qu'elle permet de distinguer la reddition des comptes des autres concepts distincts telles que la transparence, la participation, la démocratie, l'efficacité, la réactivité, etc.²⁰⁹

Dans ce cadre, la définition étroite de la reddition des comptes la plus citée par les chercheurs²¹⁰ est celle de BOVENS qui la définit comme « une relation entre un acteur et les parties prenantes, dans lequel l'acteur a l'obligation d'expliquer et de justifier sa conduite, les parties prenantes peuvent poser des questions et d'émettre un jugement et l'acteur peut faire face aux conséquences »²¹¹. Cette définition qu'on va retenir dans le cadre de notre recherche, conduit à associer le terme « Accounting » traduit dans notre travail par « reddition des comptes », avec le mot anglais « Answerability »²¹², comme elle opte pour deux dimensions : informationnel et évaluatif.

S'agissant de la dimension informationnelle, le système d'information comptable conduit à définir l'obligation de reddition des comptes à partir des moyens utilisés par l'agent en contrepartie du pouvoir que lui délègue le principal. Dans ce cadre, pour qu'il y ait reddition des comptes informative, « il est nécessaire que soit établi un ensemble de documents financiers synthétiques couvrant toutes les responsabilités de la collectivité et que cet ensemble soit communiqué, soit aux élus de la collectivité concernée, soit mieux encore à toute personne concernée, notamment aux habitants de cette collectivité »²¹³.

Pour le rôle évaluatif, appelé également argumentatif, du système d'information comptable, l'exercice de la reddition des comptes entraîne une activité de contrôle et de surveillance dont le but consiste notamment à trouver des faits et éléments de preuve.²¹⁴

²⁰⁸ MAX WEBER, *opcit*, p 11, 2003.

²⁰⁹ KOSAR, K., « Federal Government Corporations: An Overview », CRS Publication RL30365, <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/RL30365.pdf> ; Loi sur le contrôle des sociétés publiques, 31 USC 9101; et renseignements communiqués par les autorités américaines.

²¹⁰ PAUWELYN (J.), « The Sutherland Report: A Missed Opportunity for Genuine Debate on Trade, Globalization and Reforming the WTO », p14, 2011.

²¹¹ BOVENS, M., « Analysing and assessing accountability: a conceptual framework », *European Law Journal*, Vol. 13, n°4, *opcit*, p 450, 2007.

²¹² SCHELDER, DIAMOND et PLATTNER, ..., p 14, 1999

²¹³ SHIELDS M.D., « Antecedents of Participative Budgeting Accounting Organizations and Society », vol. 23, *rf l*, p. 4946, 1998.

²¹⁴ Lupia, A., « Delegation and its Perils », *Delegation and accountability in parliamentary democracies*, 33-54.

Dans le même sens, on peut dire que la reddition des comptes est par nature rétrospective, c'est-à-dire, une forme de contrôle a posteriori, mais elle peut être aussi préventive et anticipative, ce qui signifie qu'il peut fournir des données pour une prise de décision. De ces considérations, il apparaît clairement que la reddition des comptes « qui est un sous ensemble de la gouvernance financière »²¹⁵, est intimement liée au contrôle externe.

En guise de conclusion, une version managériale de la théorie des parties prenantes « cherche à expliquer comment fonctionnent les processus de management et comment les intérêts des parties prenantes sont effectivement pris en compte »²¹⁶. Elle peut être également mobilisée à discuter les conditions d'émergence de nouvelles pratiques managériales qui prennent davantage en compte les intérêts de leurs parties prenantes²¹⁷. Elle se présente donc comme une réponse à la complexité croissante des organisations sur leur environnement et sur la société²¹⁸, comme le résume le tableau suivant :

Tableau 9 : Caractéristiques de l'approche descriptive de la version managériale de la théorie des parties prenantes

Justification	Unité d'analyse (et niveau d'analyse)	Cadre théorique mobilisé et auteurs
Prise en compte des SH dans le management de l'entreprise	Orientation vers la performance et vers la justice (perspective managériale)	Economie managériale et sociologique : Clarkson (1995), Etzioni (1988), Mitchell et al. (1997)
	Etude de la nature et des valeurs des SH (perspective organisationnelle)	Théories de la décision : Bernner et Cochran (1991), Berman et al. (1999)

Source : Mercier et Gond²¹⁹ (2005, p7)

In fine, l'intégration des acteurs-partenaires dans la gouvernance financière locale, ainsi que la recherche d'une valorisation de cette participation en termes de reddition de

²¹⁵ KEASEY et WRIGHT,..., p 291, 1993.

²¹⁶ Mercier, S. « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : synthèse de littérature », XIème conférence de l'association internationale de management stratégique, p7, 2001

²¹⁷ Kochan, T.A et Rubinstein, S.A. « Toward a stakeholder Theory of the Firm : The saturn partnership », Organization Science, vol.11, n° 4, p 380, 2000.

²¹⁸ Mercier, S. « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : synthèse de littérature », XIème conférence de l'association internationale de management stratégique, p7, 2001

²¹⁹ MERCIER, S. et GOND, J.P, « La théorie des parties prenantes », Cahier du Fargo, n° 1050502, p 7, 2005.

comptes, dans un contexte de démocratie locale, s'insère bien dans le modèle théorique proposé par Mitchell, Agle et Wood²²⁰.

L'étude de cette relation partenariale de la gouvernance financière (responsabilisatrice) et le système d'information comptable (comme outil de reddition des comptes avec ces deux rôles informationnel et évaluatif) nous conduit à formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : *plus les gestionnaires des collectivités territoriales mettent en place un outil comptable de reddition des comptes informationnelle et évaluative de qualité, plus ils s'attachent à assurer une responsabilité.*

- *Théorie de l'agence élargie : système d'information comptable comme support d'une gouvernance financière locale transparente*

Dans la vision de la théorie de l'agence généralisée²²¹, le système de gouvernance résulte « d'un jeu dynamique entre les dirigeants et les différents stakeholders avec pour objet la création et le partage des rentes et quasi-rentes »²²². A ce niveau, le système d'information comptable est censé traduire les exigences des différents utilisateurs tout en respectant le postulat de l'efficience, « cette représentation de la comptabilité fondée sur l'efficience organisationnelle incite à établir un lien direct entre la théorie de la comptabilité et la théorie de la gouvernance des entreprises »²²³, autrement, créatrice de la valeur partenariale.

L'adoption d'une telle posture attentive aux intérêts de l'ensemble des parties prenantes nous situe dans une approche économique de la comptabilité, selon laquelle la mise en place des mécanismes répondant aux exigences des parties prenantes peut être justifiée par l'existence d'un arbitrage coûts/bénéfices favorable au niveau local.

Cette théorie d'agence élargie démontre l'intérêt d'une comptabilité financière transparente pour l'ensemble des parties prenantes et l'utilité d'une comptabilité de gestion, qui constitue « un outil permettant au dirigeant de gérer l'ensemble des contrats, des transactions avec les différents partenaires, et d'inventer les arrangements organisationnels et les techniques permettant d'améliorer la gestion »²²⁴. En outre, l'objectif le plus général de la transparence réside dans l'ouverture de la collectivité territoriale au regard du public ou la communication des intentions des décideurs.

²²⁰ Mitchell, R.K, Agle, B.R et Wood, D.J. « Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency : Defining the principle of who and what really counts », The Academy of Management Review, vol.22, n°4, 1997, p 853.

²²¹ Hill et Jones, Hill, C.W.L. et Jones, T.M « Stakeholder-Agency Theory », Journal of Management Studies, 1992

²²² Charreaux, G. « vers une théorie du gouvernement des entreprises », p26, 1996, disponible sur : <http://gerard.charreaux.pagespersoorange.fr/perso/articles/THEOGE.pdf>, date de consultation : 17/04/18

²²³ Charreaux, G. et Desbrières, P. « gouvernance des entreprises : valeur partenariales contre-valeur actionnariale », Finance-contrôle-stratégie, vol.1, n°2, p 1, 1999.

²²⁴ Ibid, p 13, 1999

Or, dans le cadre de ces relations d'agence élargies, et pour éviter « les situations de déséquilibre qui naissent soit, des innovations introduites par la firme ou par les différents stakeholders soit, des choses exogènes »²²⁵, le président de la collectivité territoriale est tenu de choisir une stratégie de communication volontaire de certaines informations comptables. Par conséquent, il serait une nécessité de construire un ensemble de dispositifs organisationnels afin d'élaborer des informations intelligibles et fiables, on parle d'un système de comptabilité financière, et des informations pertinentes, il s'agit d'un système de comptabilité de gestion²²⁶.

S'agissant de la pertinence, elle concerne le caractère approprié de l'information comptable qui dépend de son aptitude à influencer les décisions économiques des utilisateurs en leur permettant « d'évaluer l'incidence financière des opérations et des faits passés, présents et futurs ainsi qu'à corriger ou confirmer leurs évaluations antérieures »²²⁷. D'une façon plus générale, pour qu'une information soit pertinente, elle doit posséder deux qualités particulières :

- Une valeur de prévision ou prédictive : « qui peut servir d'intrant dans des processus suivis par les utilisateurs pour prédire des résultats futurs »²²⁸. Dans ce sens, le système d'information comptable est tenu de fournir un cadre structuré permettant de synthétiser les prévisions par des documents comptables appropriés.²²⁹
- Une valeur de confirmation ou rétrospective : « qui renseigne sur des évaluations antérieures »²³⁰. A ce niveau, le système d'information comptable doit être en mesure de confirmer ou corriger les prévisions, les jugements ou comportements antérieurs²³¹.

Dans cette optique, et en analysant la relation à travers la théorie d'agence élargie en mettant le point sur la pertinence du système d'information comptable, on arrive à formuler notre deuxième hypothèse de recherche :

Hypothèse 2 : *Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable pertinent plus ils s'attachent à assurer une transparence.*

²²⁵ Charreaux, G. « vers une théorie du gouvernement des entreprises », opcit, p26, 1996

²²⁶ Grenier, C. et Bonnebouche, J. « système d'information comptable-comptabilité générale » Editions Foucher, p21, 1998.

²²⁷ BERTRAND, Z, « Développement durable et territoire », Presses universitaires du Septentrion, collection environnement et société, p 5, 2000.

²²⁸ IASB, « Normes internationales d'information financière 2007 : consolidation du journal officiel de l'Union européenne », Waterloo, Kluwer, p 17, 2007.

²²⁹ Grenier C. et Bonnebouche J., « Système d'information comptable », Foucher, opcit, p 24.

²³⁰ IASB, « Normes internationales d'information financière 2007 : consolidation du journal officiel de l'Union européenne », Waterloo, Kluwer, opcit, p 17.

²³¹ CHARPENTIER, J.M., et al, « comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable », Observatoire de la qualité comptable, p 22, 2012.

Quant à la fiabilité de l'information comptable, elle est assurée quand elle est « exemple d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance »²³². Pour juger une information fiable, elle doit respecter certains critères clés retenus par les chercheurs²³³ à savoir :

- L'exhaustivité du système d'information comptable désigne son aptitude à enregistrer tous les événements économiques ou juridiques : « l'information contenue dans les états financiers, doit être exhaustive autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût. Une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse et, en conséquence non fiable et insuffisamment pertinente ».²³⁴
- L'intégralité « résulte de la performance des dispositifs organisationnels mis en place au sein du système d'information comptable et de l'organisation pour prévenir les risques, ou au minimum détecter et corriger les erreurs ou les manipulations non autorisées »²³⁵.

Dans ces conditions, nous pouvons avancer notre troisième hypothèse qui met le lien entre la fiabilité du système d'information comptable et la gouvernance financière.

Hypothèse 3 : *Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable fiable plus ils s'attachent à assurer une transparence.*

Arrivant à l'intelligibilité de la comptabilité, elle peut être définie par « la facilité de compréhension de l'information présentée »²³⁶. Il s'agit d'une qualité essentielle « de la présentation et du contenu de l'information comptable qui permet à son utilisateur d'obtenir une compréhension directe, rapide et sans risque de mauvaise interprétation des faits ou de la réalité économique décrite »²³⁷.

En se basant sur ces constats, nous pouvons formuler notre quatrième hypothèse qui caractérise la relation entre les deux variables de notre recherche.

²³² IASB, « Normes internationales d'information financière 2007 : consolidation du journal officiel de l'Union européenne », Waterloo, Kluwer, opcit, p 16.

²³³ CHARPENTIER, J.M., et al, « comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable », Observatoire de la qualité comptable, opcit, p 24, 2012.

²³⁴ IASB, « Normes internationales d'information financière 2007 : consolidation du journal officiel de l'Union européenne », Waterloo, Kluwer, opcit, p 17.

²³⁵ CHARPENTIER, J.M., et al, « comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable », Observatoire de la qualité comptable, opcit, p 24.

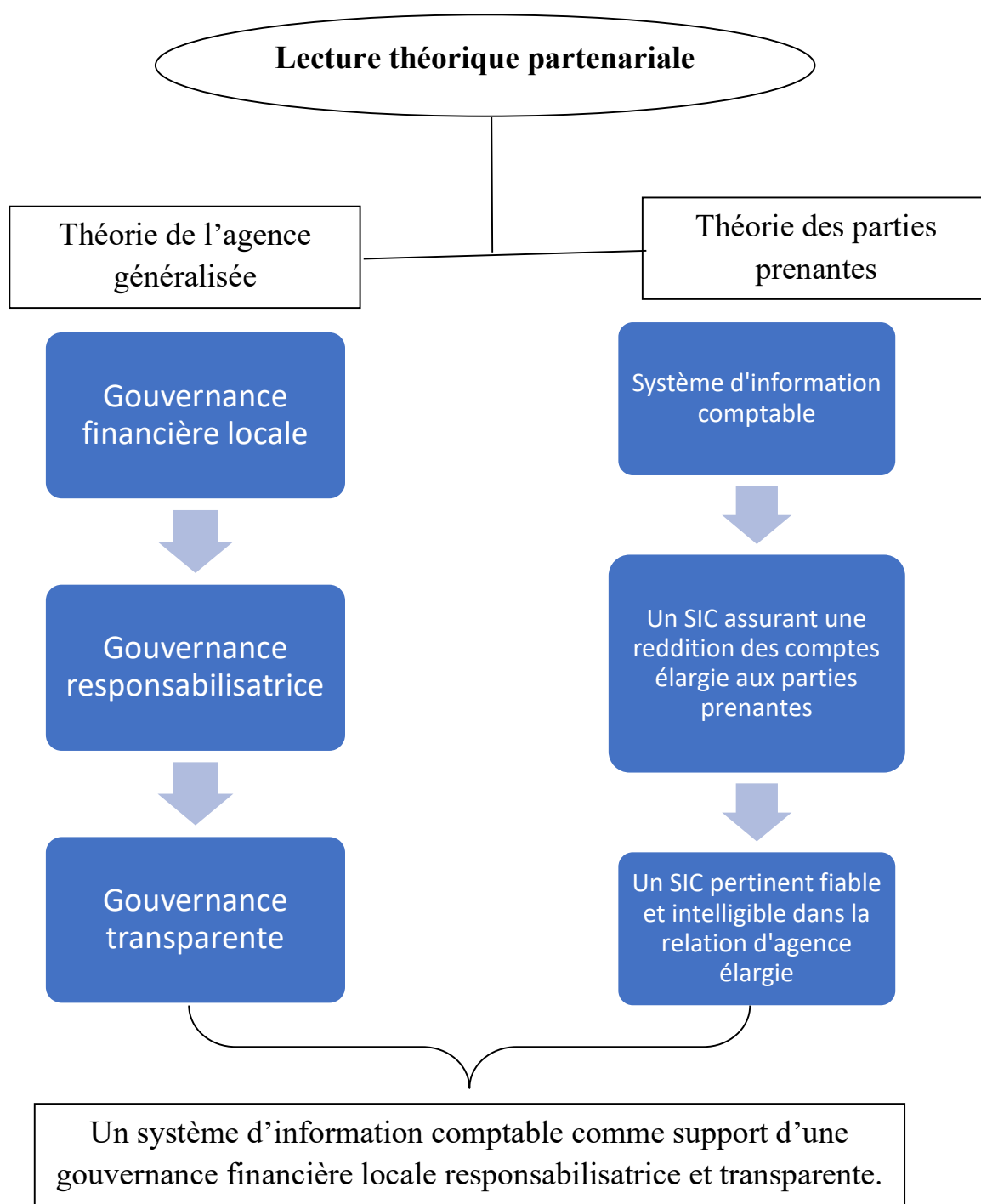
²³⁶ MICHAILESCO, C., « Une étude empirique des déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises au cours de la période 1991-1995 », Revue comptabilité-contrôle-audit, vol.5, n°1, p 85, 1997.

²³⁷ CHARPENTIER, J.M., et al, « comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable », Observatoire de la qualité comptable, opcit, p 28.

Hypothèse 4 : *Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable intelligible plus ils s'attachent à assurer une transparence.*

En guise de conclusion, cette lecture du cadre théorique partenarial, de la relation du système d'information comptable et la gouvernance financière dans le local, nous a permis de tirer parti à la fois des avantages de la théorie de l'agence généralisée et de celle des parties prenantes comme le résume la figure suivante :

Figure 18 : Lecture théorique partenariale de la relation entre « gouvernance financière » et « système d'information comptable »



Le modèle partenarial nous conduit à proposer dans ce travail la physionomie d'un système d'information comptable assurant une gouvernance financière locale responsabilisatrice et transparente, sous l'angle des deux théories mobilisées. Le point suivant nous permettra de mieux compléter l'étude de ce modèle.

b. L'adéquation du modèle partenarial aux institutions publiques :

Généralement, la théorie partenariale permet de gérer l'organisation plus efficacement. Lorsqu'on parle d'une organisation, on veut généralement désigner le secteur privé, outre dans le cadre de notre thèse, on s'intéresse plus précisément aux administrations et institutions publiques. De ce fait, un régime de gouvernance « doit reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels, et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines. »²³⁸

L'adéquation de la théorie partenariale à l'institution publique peut s'appuyer sur deux études réalisées en 1995 et exposant une supériorité supposée du modèle « Stakeholder » et celui « Shareholder » :

- La première étude permet de justifier la supériorité du modèle sur la base de son réalisme descriptif, qui décrit mieux le fonctionnement réel des entreprises, de l'importance donnée à la dimension publique, en tenant compte des intérêts de l'ensemble des Stakeholders de l'organisation, et finalement pour sa vision instrumentaliste, qui permet une meilleure performance des organisations.²³⁹
- La seconde étude se base sur la théorie des coûts de transaction afin de justifier qu'une gestion construite sur le modèle Stakeholder conduit à réaliser une performance économique plus importante : « la capacité de la plupart des entreprises actuelles à créer de la richesse est fondée sur les compétences et les connaissances des employés et sur l'aptitude de l'organisation, vue comme un ensemble, à combiner ces compétences pour satisfaire les clients. »²⁴⁰

²³⁸ OCDE, « Gérer les conflits d'intérêts dans le service public. Lignes directrices de l'OCDE et expériences nationales », Publication de l'OCDE, Ibid p 49, 2005.

²³⁹ Donaldson, T. et Preston, L.E. « The stakeholder theory of the corporation : Concepts, Evidence and implications », The Academy Of Management Review, vol. 20, n°1, pp 78-82, 1995.

²⁴⁰ Rubinstein, M. « Le développement de la responsabilité sociale de l'entreprise : une analyse en termes d'isomorphisme institutionnel », Revue d'économie industrielle, n° 113, p2, 2006.

Ces études menées par les chercheurs du domaine nous permettent de caractériser l'adéquation d'un tel système dans les organisations, notamment publiques, qui semble plus pertinent pour mieux comprendre les institutions, comme le préconise Rubinstein « un management de type Stakeholder permet donc de passer à une solution « gagnant-gagnant » et donc d'accroître l'efficacité des firmes. »²⁴¹

L'application du modèle théorique de la gouvernance doit « retenir une conception élargie en intégrant les partenaires 'Stakeholders' et non plus seulement les citoyens 'Shareholders' »²⁴² ce qui est nécessaire « au développement d'une théorie plausible de la gouvernance et de la comptabilité »²⁴³. Dans cette perspective il s'agit de passer d'un « comportement de souveraineté inscrit dans la tradition de commandement de l'administration, à un véritable comportement de partenariat »²⁴⁴. Ainsi, il ne faut pas négliger la motivation de nombreux acteurs locaux, en l'occurrence les élus, les électeurs, les créanciers, les candidats politiques, les médias et les fonctionnaires, pour expliquer les grandes orientations des systèmes d'information comptables municipaux.²⁴⁵

Certes, « l'environnement municipal peut être suffisamment différent de l'environnement des entreprises privées pour invalider les premiers résultats »²⁴⁶ qui restent « généralement contradictoires quant aux possibilités et aux conditions de transposition des techniques managériales issues du privé ; contradiction entre les éternels, et apparemment insolubles, débats et controverses sur la proximité public-privé dans le domaine du management. »²⁴⁷, le cadre partenarial peut être expliqué d'une façon convaincante, que nous jugerons utile dans le cadre de notre recherche :

- **La demande d'information comptable légale** émanant d'autres parties prenantes que les 'Shareholders'. Certes, l'échec de la tendance actionnariale à exercer ne pousse qu'à remarquer que cette lacune ne doit pas impliquer le rejet d'une théorie de la gouvernance, fondée sur l'individualisme méthodologique et sur le principe d'efficacité. Elle doit

²⁴¹ Rubinstein, M. « Gouvernement d'entreprise et innovation », Revue d'économie financière, vol. 63, n° 63, p 211, 2001.

²⁴² Busson-villa, F. « La gestion des risques dans les communes », 21^{ème} congrès de l'AFC, Ibid. p 6, 2000.

²⁴³ Charreaux, G. et Desbrières, P. « Gouvernance des entreprises : valeur partenariales contre-valeur actionnariale », Finance-contrôle-stratégie, vol.1, n°2, Ibid. p 14, 1999.

²⁴⁴ Uhalderborde, J.M. « Partenariat public-privé et efficacité économique : les aléas d'une complémentarité antagonique », Revue d'économie financière, hors-série, p 65 ; 1995.

²⁴⁵ Zimmerman, L.J. « The municipal accounting maze : Analysis of political incentives », Journal of Accounting Research, vol.15, p 107, 1977.

²⁴⁶ Crassus, D. « De l'obligation d'une reddition de comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale française », Communication aux 5^{ème} rencontres Ville-management, 2001.

²⁴⁷ Favoreu, C. « Légitimité, portée et conditions d'application des outils d'aide à la décision stratégique au sein du secteur public : le cas du centre national d'études spatiales 'CNES' », Revue politiques et management public, Vol. 26, n° 1, p 2, 2008.

mener au contraire à en proposer une version élargie sous la forme de la théorie actionnariale.

- **L'intérêt de la comptabilité de gestion interne** : la vision partenariale permet d'interpréter la comptabilité de gestion comme l'outil permettant au dirigeant de gérer l'ensemble des contrats, des transactions avec les différents partenaires, et d'inventer les arrangements organisationnels et les techniques permettant d'améliorer la gestion.
- **Les différentes missions des professions comptables** : la vision partenariale conduit à élargir cette mission, d'une part, à l'égard d'autres partenaires et, d'autre part, à d'autres travaux tels que l'audit opérationnel ou le conseil. Cet élargissement correspond à une conception de la gouvernance qui privilégie le processus de création de la valeur sans pour autant ignorer l'importance de la sauvegarde des intérêts des tiers.

L'étude de la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière locale sous l'angle des théories partenariales de l'agence généralisée et des parties prenantes nous a permis de tirer conclusion sur les points suivants :

- La version managériale de la théorie des parties prenantes sous son angle descriptif permet d'expliquer comment fonctionnent les processus de management et comment les intérêts des parties prenantes sont effectivement pris en compte par les collectivités territoriales.
- Un système d'information comptable informationnel et évaluatif assurant une reddition des comptes élargie pourrait conduire à une gouvernance financière responsabilisatrice.
- La théorie de l'agence élargie préconise ainsi une vision partenariale réaliste et opérationnelle du système d'information comptable.
- Un système d'information comptable fiable, pertinent et intelligible pourrait conduire à une gouvernance financière transparente.

Cette étude menée au cours de ce paragraphe n'est qu'une voie interne de la relation entre les deux concepts, c'est pourquoi elle doit être complétée par une voie externe permettant une vision plus claire résumée dans une perspective sociologique néo-institutionnelle, qui fera l'objet du paragraphe suivant.

2- L'approche néo-institutionnelle sociologique de la relation SIC et GF

La théorie néo-institutionnelle présente « plusieurs particularités au sein des théories des organisations : sa question de recherche à l'origine des concepts de champ et d'institution, et son interprétation du processus de structuration, c'est-à-dire du

changement »²⁴⁸. Cette approche permet de mettre l'accent sur des aspects liés à l'environnement extérieur, certes non abordés dans les théories partenariales mais qui lui sont complémentaires, en mettant l'accent sur la recherche de la légitimité, l'influence des différentes variables néo-institutionnelles et les dimensions symboliques de structures.

Dans le présent paragraphe, nous présenterons en premier temps une brève lecture du courant néo-institutionnel avant de mettre le point sur la relation entre la gouvernance et les actions possibles sur le système d'information comptable dans la vision de ce modèle.

a. Genèse du courant néo-institutionnaliste :

La théorie institutionnelle est l'une des plus anciennes et prédominantes méthodes utilisées en science politique et surtout dans sa sous-discipline qu'est la politique comparée²⁴⁹. Cette école de pensée envisage « l'économie à partir des facteurs socio-institutionnels et développe une conception évolutionniste de phénomènes sociaux, en critique de la tradition libérale »²⁵⁰, et qui se caractérise par l'utilisation des institutions formelles et légales comme facteurs explicatifs centraux des phénomènes politiques²⁵¹.

« Certes, non seulement la conduite de l'individu est définie et guidée par le type de rapports habituels qu'il entretient avec les autres individus appartenant à son groupe, mais de tels rapports -de caractère institutionnel- varient selon les conditions dans lesquelles ils se vérifient. »²⁵²

Avec l'essoufflement du Behaviorisme en science politique, et surtout en réaction au courant du choix rationnel²⁵³, une nouvelle mouvance intellectuelle aux Etats Unis va progressivement constituer le néo-institutionnalisme.²⁵⁴

Historiquement, la naissance de cette théorie est liée aux deux textes séminaux publiés en 1997 par Meyer : « The Effects of Education as an institution » et « Institutionalized

²⁴⁸ Bietry, F. « Changement et théorie néo-institutionnelle : le cas des relations collectives françaises », Finance-Contrôle-Stratégie, Vol.8, n°2, p 65, 2005.

²⁴⁹ Gazibo, M. et Jenson, J. « La politique comparée : fondements, enjeux et approches théoriques », les presses de l'université du Québec, p 189, 2004.

²⁵⁰ Bazzoli, L. « L'économie publique de John R. Commons : essai sur l'institutionnalisme en sciences sociales », Editions L'Harmattan, p 13, 1999.

²⁵¹ Lecours, A. « L'approche néo-institutionnaliste en science politique : unité ou diversité ? », Politique et Sociétés, Vol.21, n°3, p 6, 2002.

²⁵² Rizza, R. « Néo-institutionnalisme sociologique et nouvelle sociologie économique : quelles relations ? », Revue interventions économiques, n°38, p 2, 2008.

²⁵³ Giugni, M. « Ancien et nouvel institutionnalisme dans l'étude de la politique contestataire », Politique et Sociétés, Vol. 21, n°3, p 69, 2002.

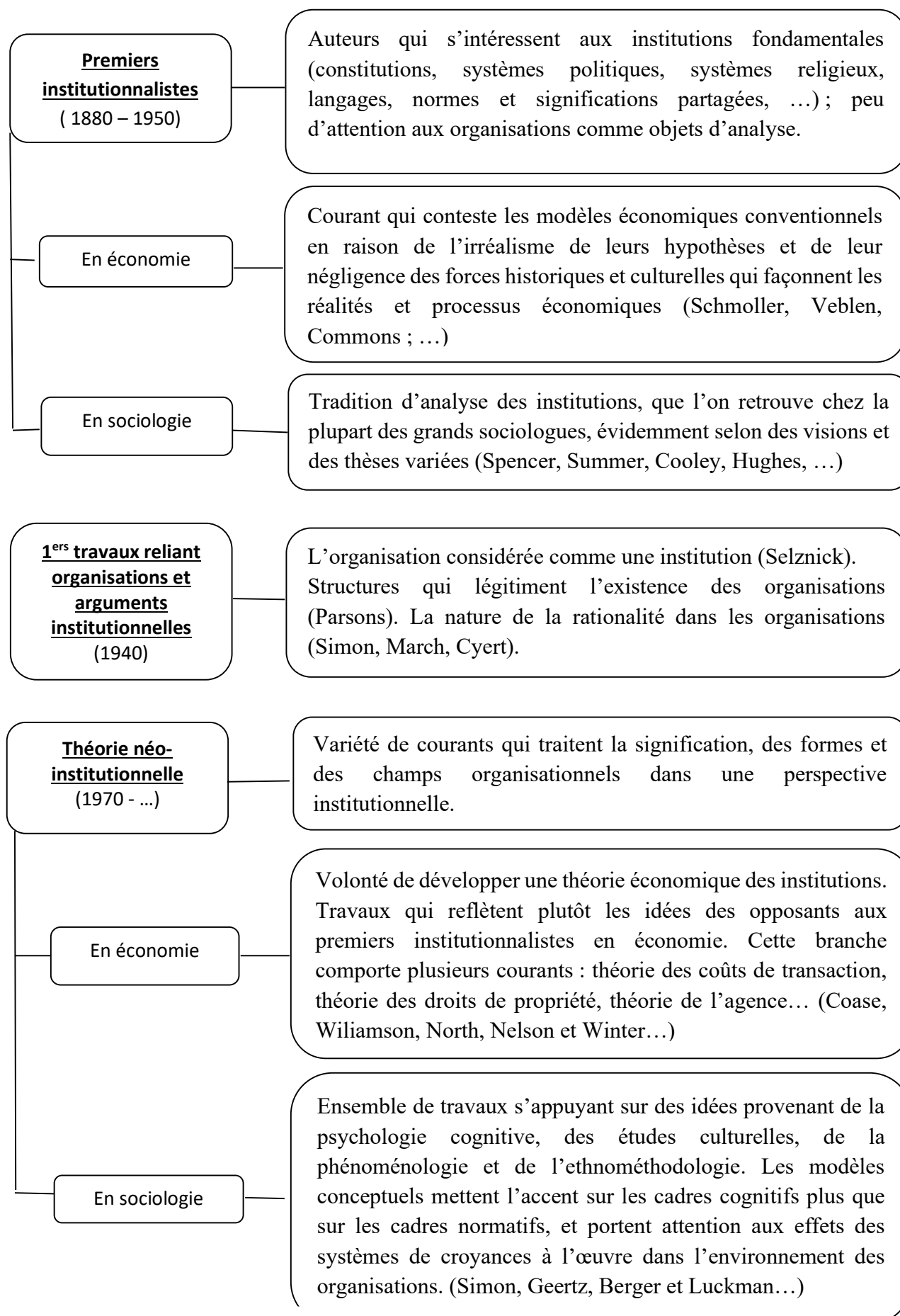
²⁵⁴ Belanger, L. et Mercier, J. « Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations », les presses de l'université Laval, p39 2006.

Organizations : Formal structure as myth and ceremony », qui décrivaient plusieurs principes fondamentaux de la pensée théorique néo-institutionnaliste.²⁵⁵ Cette analyse institutionnelle est abordée sous le volet économique des théories des coûts de transactions, des droits de propriété, de l'agence et de l'évolutionnisme, il s'agit d'une branche qui cherche à répondre à de nouvelles interrogations à savoir : pourquoi les institutions économiques apparaissent et de quelles façons.²⁵⁶ La figure suivante résume les grandes étapes de la genèse de cette approche.

²⁵⁵ DiMaggio, P. et Powell, W. « The New Institutionalism in Organizational Analysis » University of Chicago Press, p 11, 1991.

²⁵⁶ Feiwel, G.R. « Arrow and the foundation of the theory of economic policy » Editions Macmillan, P 727, 1987.

Figure 19 : Brève description historique de la théorie institutionnelle



Sources : D'après Scott (2001), extrait de Becuwe (2010, p

Malgré les différences présentées dans la figure, l'ancien institutionnalisme et le néo-institutionnalisme ont en commun plusieurs similarités. En effet, ces deux approches s'intéressent « aux interactions entre les organisations et leurs environnements, et toutes les deux s'attachent à révéler des aspects de la réalité très éloignés de la description formelle des organisations »²⁵⁷.

Le néo-institutionnalisme ne constitue pas une approche théorique et méthodologique unifiée²⁵⁸, « il a des sens disparates selon les différentes disciplines, et, au sein même de la théorie des organisations, les 'institutionnalistes' diffèrent selon qu'ils insistent sur les caractéristiques micro ou macro des phénomènes institutionnels, sur le poids des aspects cognitifs et normatifs des institutions, et sur l'importance qu'il fut attribuer aux intérêts et aux réseaux relationnels dans la création et la diffusion des institutions. »²⁵⁹

Reste à souligner que, dans le cadre de cette relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière locale, nous mobiliserons l'approche néo-institutionnelle sociologique, et non économique, pour les raisons suivantes :

- *L'importance de la recherche de légitimité chez les acteurs locaux* : une telle tendance est en mesure d'apporter un éclairage supplémentaire pour la compréhension des choix des pratiques comptables considérées comme performantes au niveau international
- *La complexité des pressions exercées par différentes parties prenantes sur la collectivité territoriale*
- *La pertinence du champ organisationnel comme niveau d'analyse de référence* : qui offre un point de vue intermédiaire entre le niveau 'organisation' et le niveau 'société'.

In fine, la mobilisation de cette approche externe contribue à mettre en lumière des dimensions non abordées dans le cadre partenarial, qui permettent d'approcher l'introduction de nouvelles pratiques comptables au sein des collectivités territoriales en quête de légitimité et de reconnaissance auprès de ces partenaires institutionnels, comme elle conduit à un examen des liens existant entre la collectivité territoriale et son environnement institutionnel. Une lecture théorique de cette relation sera présentée dans le paragraphe suivant.

²⁵⁷ DiMaggio, P. et Powell, W. « The New Institutionalism in Organizational Analysis » University of Chicago Press, p 12, 1991.

²⁵⁸ Hall, P. et Taylor, R. « La science politique et les trois néo-institutionnalismes », Revue française de science politique, Vol. 47, n°3 ; p 469, 1977.

²⁵⁹ DiMaggio, P. et Powell, W. « The New Institutionalism in Organizational Analysis » University of Chicago Press, p 1, 1991.

b. Lecture théorique institutionnelle de la relation « Gouvernance financière » et « système d'information comptable » :

La théorie néo-institutionnelle propose une lecture des formes organisationnelles sous un angle normatif intégrant l'idée d'une recherche de légitimité de la part des collectivités territoriales, ce qui n'est pas présenté par l'approche partenariale. De ce fait, il s'agit d'apporter un éclairage pertinent de cette relation.

Le néo-institutionnalisme sociologique analyse l'impact des pressions institutionnelles sur l'adoption des pratiques de gestion par les organisations. Dans le secteur public, l'application de la théorie néo-institutionnelle sociologique a été initiée par Tolbert et Zucker²⁶⁰, qui ont opposé deux types de processus de diffusion : un processus initié par l'Etat et un processus sans intervention directe de l'Etat, ainsi que l'existence des pressions institutionnelles ne peut que conduire à une diffusion plus rapide de la réforme que le processus cognitif.

Dans cette perspective, la mise en place d'un système d'information comptable favorisant la gouvernance financière locale ne doit pas être considérée uniquement comme un outil passif d'optimisation des ressources, mais doit être vue aussi comme un moyen de légitimation vis-à-vis de l'environnement. La légitimité va donc assurer au niveau local une acceptabilité sociale qui peut être plus importante que la performance économique.²⁶¹ Certes, la mise en œuvre des nouvelles pratiques comptables « ne peut être réalisée hors contexte social et politique dans lequel les décisions ont été définies. La place dans l'agenda législatif, la question de l'intérêt d'acteurs influents, et finalement l'acceptation ou le rejet dépendent des conditions politiques, sociales, et économique existantes »²⁶².

Dans ces conditions, la comptabilité agit comme « une institution de légitimation »²⁶³ dans la mesure où elle est « l'objet d'enjeux sociaux, de négociations et de luttes entre les acteurs intéressés (...) ses règles, catégories et documents sont finalement le résultat du rapport des forces en présence »²⁶⁴. L'application de la conception 'légitimation' dans le domaine comptable conduit donc à considérer les systèmes comptables comme

²⁶⁰ Tolbert, P. et Zucker, L. « Institutional sources of change in the formal structure of organizations : The diffusion of civil service reform, 1880-1935 », *Administrative Science Quarterly*, Vol. 28, n° 1, p 22, 1983.

²⁶¹ Pfeffer, J. et Salancik, G.R. « The external control of organizations : a resource dependence perspective », New York : Harper & Row, p 194, 1978.

²⁶² Carpentier, V. et Feroz, E. « GAAP as a symbol of legitimacy : New York state's decision to adopt generally accepted accounting principles », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17, n°7, p 615, 1992.

²⁶³ Macintosh, N. et Hopper, T. « Accounting, the social and the political: Classics, Contemporary and Beyond », Elsevier, p 106, 2005.

²⁶⁴ Eyraud, C. « Pour une approche sociologique de la comptabilité : Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise », *Sociologie du travail*, n°45, p 507, 2003.

« un ensemble de croyances et de techniques qui lient des actions et des valeurs, c'est-à-dire qui rend les actions légitimes. »²⁶⁵

La légitimité est une notion multidimensionnelle²⁶⁶ qui désigne ce qui est équitable, raisonnable, juste, etc. Le tableau suivant présente un récapitulé d'une revue de littérature théorique élaboré par BUISSON²⁶⁷ :

Tableau 10 : Les définitions du concept de légitimité

Parsons (1960, p 175)	La légitimité correspond à l'évaluation de l'action en termes de valeurs partagées ou communes, dans un contexte d'implication de l'action dans le système social.
Dowling et Pfeffer (1975, p 122)	La légitimité est une condition ou un statut qui existe quand le système de valeur d'une entité est congruent avec le système de valeurs porté par le plus grand système social auquel l'entité appartient. Quand une disparité, actuelle ou potentielle, existe entre les deux systèmes de valeurs, il y a une menace pour la légitimité de l'entité.
Pfeffer et Salancik (1978, p 193-194)	La légitimité est liée aux normes et valeurs sociales ; et alors qu'elle n'est pas parfaitement corrélée ni à la loi, ni à la viabilité économique, elle entretient des relations avec les deux. La légitimité est un statut conféré et toujours contrôlé par ceux qui sont en dehors de l'organisation.
Pfeffer et Salancik (1978), repris par Singh, House et Tucker (1986)	Une organisation est dite légitime lorsqu'elle est soutenue par des acteurs collectifs puissant, ou du moins un segment de la société suffisamment large pour assurer son efficacité et sa survie.
Bock (1979)	La légitimité se définit en termes de l'existence d'un consensus qui supporte l'institution, lui confère une sanction légale et même des privilèges spécifiques.
Ashforth et Gibbs (1990, p 177)	Une organisation est légitime lorsqu'elle est perçue comme poursuivant des buts socialement acceptables, et ce d'une

²⁶⁵ Macintosh, N. et Hopper, T. « Accounting, the social and the politica : Classics, Contemporary and Beyond », Elsevier, opcit, p 105.

²⁶⁶ MESSEGHEN, K. et SAMMUT, S., « Accompagnement du créateur : de l'isolement à la recherche de légitimité », Revue de l'entrepreneuriat, vol. 9, n°1, p 77, 2010.

²⁶⁷ BUISSON, M.L., « Légitimité et sciences de gestion : Etat des lieux et perspectives », Humanisme et entreprise, n°289, p 34, 2008.

	manière socialement acceptable. Elle est accordée à l'organisation par ses parties prenantes.
Aldrich et Fiol (1994)	La légitimité est une ressource opérationnelle que les organisations extraient – souvent pour des visées concurrentielles – de leurs environnements culturels, et qu'elles emploient dans la poursuite de leurs objectifs.
Boddewyn (1995, p 157)	La légitimité est un bien qui peut être obtenu seulement de l'environnement non-marchand et à travers un comportement organisationnel convenable.
Hybels (1995)	La légitimité est une représentation symbolique de l'évaluation collective d'une institution.
Scott (1995, p 45)	La légitimité est une condition reflétant l'alignement culturel, soutien normatif, ou la consonance avec les lois et règles appropriées.
Suchman (1995, p 574)	La légitimité est une perception ou présomption généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont souhaitables, convenables ou appropriées au sein d'un système socialement construit de normes, valeurs, croyances et définitions.
Deephouse (1996)	Une organisation est dite légitime lorsque ses moyens et ses fins apparaissent comme valides, raisonnables et rationnels.
Stone et Brush (1996)	La légitimité est une validation externe.
David (1997), repris par Kondra et Hinings (1998)	La légitimité est socialement construite et renvoie aux valeurs et normes dominantes dans la société, ainsi qu'aux pratiques et schémas cognitifs en vigueur.
Kostova et Zaheer (1999, p 64)	La légitimité organisationnelle est définie comme l'acceptation de l'organisation par son environnement.
Zelditch (2001, p 39)	La légitimité de toute caractéristique d'une structure sociale est visible par le fait qu'elle est soutenue par ceux qui bénéficieraient d'autres structures.
Zimmerman et Zeitz (2002)	La légitimité est un jugement social qui n'existe finalement que dans l'œil de celui qui l'évalue.

Source : D'après Buisson (2008, pp 35-36)

D'après ces différentes définitions, nous retenons dans le cadre de notre travail, la définition largement reprise par les néo-institutionnalistes²⁶⁸ qui opte pour une acceptation plus large de la légitimité et souligne le rôle que joue l'environnement social des organisations dans le processus de leur légitimation.

Pour résumer, la théorie néo-institutionnelle sociologique apporte un éclairage supplémentaire mais également complémentaire. En effet, les sociologues institutionnalistes cherchent à expliquer pourquoi les organisations adoptent un ensemble donné de formes, procédures ou symboles institutionnels, en insistant sur la diffusion de ces pratiques.²⁶⁹ Plus généralement, les organisations seraient ainsi « conduites, indépendamment de leurs besoins et contraintes techniques (...) à adopter des pratiques et des procédures définies par les concepts prévalant rationalisés du travail organisationnel qui sont institutionnalisés dans la société. »²⁷⁰

Ce courant offre ainsi une lecture ambitieuse de l'institutionnalisation des pratiques comptables au niveau local, en quête de légitimité et de reconnaissance auprès de multiples parties prenantes. L'adoption de certaines pratiques comptables peut être expliquée par la recherche d'une gouvernance financière légitimatrice dans le local, et donc le système d'information comptable doit être vu comme un moyen de légitimation de l'institution communale. Ainsi, notre cinquième hypothèse peut être annoncée comme suit :

Hypothèse 5 : *Plus les gestionnaires des collectivités territoriales s'attachent à utiliser un système d'information comptable légal, plus ils permettent d'assurer une légitimité.*

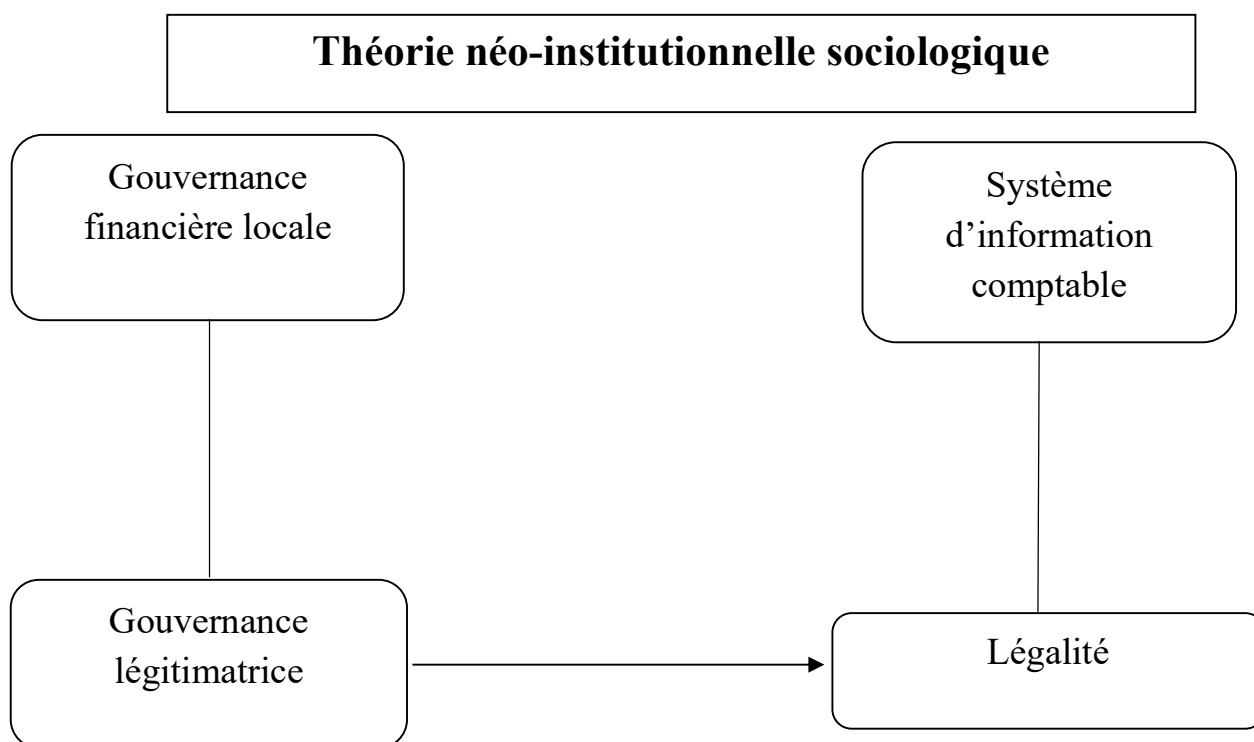
La figure suivante résumera la relation étudiée de ce système et la gouvernance financière selon la théorie néo-institutionnelle.

²⁶⁸ BRECHET, J.P, MONIN, P. et SAIVES, A.L., « Légitimité, déviance et délit : des défis pour le management stratégique », Revue française de gestion, n°183, p 17, 2008.

²⁶⁹ Hall, P. et Taylor, R. « La science politique et les trois néo-institutionnalismes », Revue française de science politique, Vol. 47, n°3 ; p 482, 1977.

²⁷⁰ Rojot, J. « Fondements théoriques du pouvoir : des origines du néo-institutionnalisme à un individualisme méthodologique complexe », Université de Paris I Pantheon-Sorbinne, cahier du CERGOR n° 97/02, p 6, 1997.

Figure 20 : Lecture théorique néo-institutionnelle de la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière locale



Source : Elaboré par nos soins

In fine, la polysémie du terme gouvernance, relève de disciplines et de racines théoriques variées, de l'économie institutionnelle aux relations internationales en passant par l'économie ou la sociologie des organisations, l'économie du développement, la science politique ou encore l'administration publique²⁷¹.

Ainsi, on peut aboutir à une « théorie » de la gouvernance qui tiendrait dans un paradigme intégrateur de divers mécanismes internes, enjeux externes et problématiques, qui construisent la notion de gouvernance, multi-théorique y compris pour les collectivités territoriales²⁷². Dans cette logique, nous nous sommes référés à plusieurs théories pour développer un cadre de référence suffisamment général pour prendre en compte les réalités et les spécificités de cette gouvernance au sein des collectivités territoriales. Le tableau suivant résume le cadre théorique retenu pour la formulation de nos hypothèses.

²⁷¹ N.Holec et G. Brunet-Jlivald, « Qu'est-ce que la gouvernance ? », <http://www.sauvonsluniversite.com/spip.php?>, 1999

²⁷² M.Khelif, « approches de la gouvernance et performance : le cas des organisations du secteur public », vol 26, n°6, actes de Congrès annuel de la section Stratégie de l'association des sciences administratives du Canada Toronto (CASA), 2005

Tableau 11 : Le triptyque cadre théorique de la thèse

	Théorie des parties prenantes	Théorie de l'agence élargie	Théorie néo-institutionnel
Postulats	La collectivité territoriale est un lieu des problèmes d'agence et d'asymétrie informationnelle entre ses parties prenantes	La collectivité territoriale est un lieu des problèmes d'asymétrie des connaissances	La collectivité territoriale est le reflet des pratiques institutionnelles
Gouvernance préconisée	Responsabilisatrice	Transparente	Légitimatrice
Contribution à la recherche	Facteurs explicatifs internes	Facteurs explicatifs internes	Facteurs explicatifs externes

Source : Elaboré par nos soins

c. Lecture théorique de l'audit interne comme variable modératrice de la relation « système d'information comptable » et « gouvernance financière »

Malgré son rôle déterminant dans le processus de fiabilisation comptable et d'amélioration de la gestion, le contrôle interne reste une notion étrangère aux CT marocaines, dont la plupart n'ont pas encore déployé malgré les multiples tentatives de sensibilisation sur la nécessité de le faire. Une telle démarche est confrontée à plusieurs contraintes d'ordre opérationnel et organisationnel.

La mise en place d'un dispositif CI au sein des CT est une recommandation fréquente des organes du contrôle de ces collectivités, et qui est devenue récemment une obligation édictée par les lois et les règlements en vigueur. A ce titre, les trois lois organiques relatives aux CT disposent que chaque collectivité doit « ...adopter l'évaluation de son action, mettre en place le contrôle interne, recourir à l'audit et présenter le bilan de sa gestion »²⁷³ et que les présidents des CT doivent veiller à « la définition des fonctions et

²⁷³ Article 246 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions du 7 Juillet 2015

Article 216 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfectures et provinces du 7 Juillet 2015

Article 272 de la Loi organique n° 113-14 relative aux communes du 7 Juillet 2015.

la mise en place de manuels de procédures relatifs aux activités et aux missions dévolues à l'administration de la collectivité et à ses organes exécutifs et gestionnaires »²⁷⁴.

Certes, de nombreux éléments de CI existent au sein des CT dont l'administration est fondée sur des principes généraux tel que la légalité et dont l'action est supervisée par la hiérarchie, mais ces processus restent partiels et non formalisés et n'ont pas été créés dans une logique de gestion par les risques et ne peuvent, donc, s'apparenter à un dispositif du CI. C'est plutôt une application de certaines « règles et procédures qui constituent, pour partie, les prémisses, voire le socle d'un tel dispositif, tout du moins dans le domaine comptable et financier »²⁷⁵.

La fiabilité de ce dispositif dépend à la fois de la qualité du CI comptable et financier et de celle du CI déployé dans les services opérationnels qui prennent, en amont, des décisions relatives aux opérations comptables à enregistrer. En effet, le CI comptable et financier est « un sous-ensemble du contrôle interne général, son référentiel n'est que la déclinaison, dans le domaine comptable et financier, du référentiel du contrôle interne général conçu... par le COSO »²⁷⁶ dont l'objectif est de :

- Obtenir l'assurance du respect des normes comptables qui s'imposent ;
- Supprimer les risques d'erreurs ou de manipulation des données ou des résultats ;
- Présenter, en définitive, des états financiers réguliers, sincères et fidèles au regard des normes comptables²⁷⁷.

Le CI comptable et financier permet donc de formaliser les procédures et de maîtriser les risques d'erreur dans la présentation de l'information financière et comptable en garantissant une information fiable et répondant aux exigences de qualité comptable afin de permettre à la comptabilité d'être un support d'information assurant une parfaite transparence de la réalité financière de la collectivité.

Par ailleurs, le CI est devenu indispensable suite à l'abrogation du vote d'approbation du bilan d'exécution du budget (compte administratif) par l'assemblée délibérante et son remplacement par un audit des opérations financières et comptables annuel à effectuer²⁷⁸, conjointement ou séparément par l'inspection générale des finances, l'inspection générale d'administration territoriale. Contrainte de ne vérifier qu'un

²⁷⁴ Article 245 de la loi organique n° 111-14 relative aux régions du 7 Juillet 2015

Article 215 de la loi organique n° 112-14 relative aux préfetures et provinces du 7 Juillet 2015

Article 271 de la loi organique n° 113-14 relative aux communes du 7 Juillet 2015.

²⁷⁵ EVIN-LECLERC A., « fiabilisation de l'information comptable et financière et certification des comptes des collectivités territoriales », *Revue gestion et finances publiques*, n° 1/2017, Janvier-Février 2017, p. 52.

²⁷⁶ HERNU P., « la comptabilité publique : théorie, pratique et évolution du système de comptabilité publique en France », éd. Gualino, 2017, p. 268

²⁷⁷ Ibid, p 333.

²⁷⁸ Article 227 de la LO 111-14 relative aux régions- Article 205 de la LO 112-14 relative aux préfetures et provinces - Article 214 de la LO 113-14 relative aux communes

échantillon de ces opérations, leur mission ne peut être menée sans s'appuyer sur un dispositif d'audit interne qui permet de garantir que le risque d'erreurs dans les comptes ne soit pas significatif et de donner une assurance raisonnable sur la qualité des comptes.

L'audit interne se développe de plus en plus au sein des collectivités territoriales. Sur fond de crise économique, de raréfaction des budgets mais aussi d'accroissement de leurs compétences, les collectivités territoriales doivent faire face à de nombreux risques qui les incitent à rechercher des outils de sécurisation de leur fonctionnement. L'audit interne apparaît alors comme une excellente réponse à ce besoin ainsi qu'aux contraintes que connaît le contrôle interne au sein de ces collectivités territoriales.

De ce fait, l'audit interne donne une assurance en évaluant et en rendant compte de l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle conçus pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité²⁷⁹. L'audit interne est d'autant plus en mesure de fournir une assurance lorsque le niveau, la qualité et la structure de ses ressources sont en phase avec la stratégie de l'organisation et les normes IIA. La capacité de l'audit interne à fournir ce service est renforcée lorsqu'il ne subit aucune influence inappropriée.

En maintenant son indépendance, l'audit interne peut effectuer ses évaluations de manière objective, et délivrer à la direction et au Conseil une analyse éclairée et sans biais concernant les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle interne. À partir de ces constats, l'audit interne recommande des évolutions pour améliorer ces processus et suit leur mise en œuvre.

Fonctionnant en toute indépendance au sein de l'organisation, l'audit interne est mené par des professionnels qui savent reconnaître toute l'importance d'une gouvernance solide. Ils ont également une connaissance approfondie des systèmes et processus métiers et sont fondamentalement motivés par la contribution qu'ils apportent au succès de leur organisation. L'audit interne donne des points de vue et agit comme un catalyseur permettant à la direction et au Conseil de mieux comprendre les processus et les structures de gouvernance.

Pour l'IIA, la mise en perspective de la gouvernance, des risques et des dispositifs de contrôle par l'audit interne suscitent des changements positifs et des innovations au sein de l'organisation. Elle renforce la confiance dans l'organisation et permet de prendre des décisions avisées. De plus, un audit interne performant peut avoir la maturité nécessaire pour proposer à l'organisation une vision proactive en identifiant les tendances et en attirant l'attention sur les défis émergents, avant qu'ils ne se transforment en crises.

²⁷⁹ ES-SALHI Abdeslam, « Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des collectivités territoriales marocaines », Université Mohamed V Rabat, 2013

En voulant instituer une gouvernance plus transparente et efficace face à certaines insuffisances, les textes actuels remettent ainsi au centre des préoccupations les notions de responsabilité, d'audit externe et de reddition des comptes. L'obligation de reddition des comptes apparaît en effet comme un sous-ensemble de la gouvernance qui implique « le contrôle, l'évaluation et la supervision des agents organisationnels pour s'assurer qu'ils agissent pour le mieux des intérêts des actionnaires et des détenteurs d'intérêts »²⁸⁰.

Quant à l'audit externe, il est conduit « pour enquêter sur l'exercice de la responsabilité assumée et pour établir dans un rapport si l'exercice de la responsabilité est correct et juste »²⁸¹. Cet audit a été préoccupé pendant des siècles « par une comptabilité honnête et juste de l'argent et de la propriété dans les affaires des états, des services des gouvernements centraux et locaux, et dans le monde des affaires »²⁸².

La professionnalisation des auditeurs internes publics et le partenariat entre gestionnaires, comité d'audit, auditeurs internes et auditeurs externes sont les clefs qui permettront à la fonction d'audit de jouer son rôle à l'égard du principal défi à relever pour le secteur public une meilleure maîtrise de la dépense publique sans affecter la qualité du service public due aux citoyens²⁸³.

In fine, L'audit interne permet de s'assurer de la fiabilité de l'information et de sa conformité avec la législation et la réglementation des opérations qui font l'objet de cette information par le recueil des éléments probants sur la solidité de ce dispositif. Ainsi notre dernière hypothèse assurant la modération entre nos deux variables s'annonce comme suite :

Hypothèse 6 : *Plus l'audit interne des systèmes d'information comptable est efficace, plus la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer sera modérée.*

²⁸⁰ KEASEY Kevin, WRIGHT Mike, « Issues in corporate accountability and governance : an editorial », Accounting and Business Research, vol. 23 n°91A, 1993, pp. 291-310.

²⁸¹ GLYNN John F, « Public sector financial control and accounting », Cambridge MA: Blackwell Publisher, 2nd ed. 1993, p. 98.

²⁸² FLINT D., « Philosophy and principles of auditing: an introduction », Houndmills UK: Mac millan Education. 1988, p. 19.

²⁸³ Hervé Boullanger, « L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC Ecole nationale d'administration », Revue française d'administration publique, 2013/4 N° 148, pages 1029 à 1041.

Dans cette section, deux cadres sont retenus, la théorie partenariale et la théorie néo-institutionnelle, qui expliquent la relation entre les grands pôles de notre recherche, soit le système d'information comptable et la gouvernance financière, d'une manière complémentaire et non pas uniquement rivaux.

L'objectif est de mobiliser deux courants théoriques complémentaires. Le premier, la théorie partenariale, qui offre la perspective d'analyse en termes de logique d'efficacité et de prise en compte des intérêts des parties prenantes, alors que le second, la théorie néo-institutionnelle sociologique, traite les facteurs externes à la collectivité territoriale l'incitant à adopter des pratiques comptables semblables aux autres organisations du champ organisationnel.

Conclusion du chapitre 2 :

Ce 2^{ème} chapitre nous a permis de mettre en évidence la place du système d'information comptable dans les différentes théories de la gouvernance tout en mobilisant deux théories principales, la théorie partenariale et la théorie néo-institutionnelle.

- Pour **la théorie partenariale**, elle regroupe la théorie généralisée de l'agence et la théorie des parties prenantes. Le système d'information comptable réduit les conflits d'intérêt et les asymétries d'information entre les différentes parties prenantes. Le recours à cette approche est justifié, surtout, par les caractéristiques organisationnelles tant que le système d'information comptable implique une efficacité informationnelle et organisationnelle.
- Pour **la théorie néo-institutionnelle**, le système d'information comptable est une réponse aux contraintes environnementales puisqu'il permet :
 - Un développement vers la professionnalisation des acteurs de la collectivité via les réseaux professionnels entre acteurs et entre collectivité
 - Une dégradation des collectivités les unes des autres, tant qu'elles ne disposent pas des mêmes circonstances. Ces incertitudes poussent les collectivités à s'imiter les unes des autres pour être perçues comme plus légitimes, alors que le SIC leurs assure une gestion propre.
 - Une limitation de la pression exercée par l'Etat notamment via les financements publics, par les attentes culturelles de la société ou par d'autres organisations et qui peut être un obstacle important au maintien de formes organisationnelles égalitaires.

A ce stade, nous avons dégagé six hypothèses qui correspondent à notre modèle de recherche et qui ont pour objectif d'éclairer la relation entre nos variables explicatives (indépendantes) et à expliquer (dépendante).

En d'autres termes, ces hypothèses nous ont permis de dégager, d'une manière abstraite et littéraire, que la gouvernance financière dépend en grande partie de l'utilisation intelligente du système d'information comptable tel qu'il est indiqué dans la littérature, et que nous allons tester et analyser dans notre étude empirique d'où l'intérêt du troisième chapitre.

Chapitre 3 : L'impact du système d'information comptable sur la gouvernance financière des collectivités territoriales

L'intérêt porté à la décentralisation pose préalablement des questions dont celle qui nous intéresse conformément à notre intention de recherche, et qui se situe au niveau de la gouvernance financière.

La gouvernance financière des collectivités territoriales, comme la gouvernance de l'entreprise, s'inscrit dans une démarche stratégique en construisant une vision à moyen et long terme, traduite dans une stratégie, composée en axes d'orientations stratégiques, déclinées en objectifs de développement clairement définis et des résultats concrets, nécessitant un outil de gestion, dont le rôle du système d'information comptable.

Ce système revêt une importance considérable dans les collectivités territoriales. Cette importance ne cesse d'évoluer du fait du caractère omniprésent des technologies de l'information supportant les systèmes d'information comptable imposés par le ministère de tutelle en vue d'améliorer leur gouvernance.

En effet, la bonne utilisation de ces systèmes contribue à une gouvernance financière des collectivités territoriales sous ses différentes formes, notamment celle transparente, responsabilisatrice et légitimatrice, comme l'affirmait les deux premiers chapitres. Ce troisième chapitre vient donc pour tester cette relation, c'est-à-dire la confronter aux observations empiriques.

De ce fait, nous avons opté pour une étude clinique dont l'objectif principal est d'appréhender, et de manière approfondie, un domaine de recherche bien déterminé, étant la commune de Fès, dont nous nous sommes intéressés à un échantillon de 50 gestionnaires, au niveau de la commune (en tant que l'une des premières collectivités territoriales ayant connu l'incorporation des SIC) et de la TGR (en tant que service initiateur des SIC).

Ce chapitre sera scindé en trois sections. Nous examinerons dans une première section la méthodologie de recherche, où notre objectif est d'expliquer, nos choix épistémologiques et méthodologiques qui vont structurer le modèle d'accès au terrain, à savoir les méthodes d'enquête. Puis, nous discuterons la démarche de collecte des données pour arriver à leurs analyses.

La deuxième section sera dédiée à une présentation détaillée de notre domaine de recherche, à savoir la commune de Fès. Finalement, une troisième section sera consacrée à l'analyse descriptive qui se base sur des méthodes permettant de collecter, d'organiser et d'analyser les données. Ainsi nous nous intéresserons à l'étude de la qualité et de la fiabilité des échelles de mesure, pour entamer in fine le test des hypothèses de recherche et le test du modèle global pour en rendre compte du pouvoir explicatif.

Chapitre 3

L'impact du système d'information
comptable sur la gouvernance
financière des collectivités territoriales

Section 1 :

Positionnement
épistémologique, choix
méthodologique et
analyse des données

Les choix
épistémologiques et
méthodologiques

La méthode d'analyse
des données

Section 2 :

La monographie de la
commune

L'évolution
historique des
collectivités
territoriales

La commune de Fès

Section 3 :

Test des échelles de
mesure des hypothèses
de recherche et du
modèle conceptuel

Test de validité et de
fiabilité des variables

Test des hypothèses et
du modèle conceptuel
de la recherche

Section 1 : Positionnement épistémologique, choix méthodologique et analyse des données

Toute recherche se faisant par l'intermédiaire d'une étude empirique, doit se baser sur une méthodologie de recherche. Cette méthodologie a pour objectif de connecter le théorique au terrain. Il s'agit alors de stratégies opératoires qui permettent de relier les aspects théoriques et le recueil de données par des choix méthodologiques.

Le chercheur est donc appelé à s'interroger aussi sur la nature, que sur la finalité de la recherche, qu'il envisage de mener. Il doit également se positionner par rapport à un certain nombre de choix à la fois implicites et explicites. C'est à travers cette section, que nous visons à expliquer nos choix épistémologiques et méthodologiques. Nous allons pouvoir attribuer à nos hypothèses et au modèle de notre recherche, un ensemble d'outils méthodologiques afin de vérifier leur exactitude dans la troisième section de ce chapitre.

Pour cela, la présente section sera scindée en deux paragraphes ; le premier aura pour objet de présenter notre posture épistémologique et le choix méthodologique, qui constitue une étape basique dans toute recherche dans la mesure où elle facilite la stratégie d'accès au terrain, et un deuxième qui sera centré sur la présentation et le choix de l'analyse des données.

1- Les choix épistémologiques et méthodologiques :

Les choix épistémologiques et méthodologiques constituent une étape cruciale dans la réalisation d'une recherche. Ces choix déterminent la production et la qualité de la connaissance que nous présenterons dans ce paragraphe.

a. Les choix épistémologiques :

L'épistémologie est « la théorie de la connaissance et de sa validité, il s'agit donc de l'étude critique des sciences, destinée à déterminer leur origine, leur valeur et leur portée. Elle permet d'élaborer un examen critique constructif qui porte sur la production de connaissances scientifiques, leurs portées et leurs limites ».²⁸⁴

Ainsi, plusieurs fondements constituent la base de l'étude et le choix de la position épistémologique dans un travail de recherche. Parmi ces fondements, il s'agit de « l'apport important dans le choix et la clarification des plans de recherche »²⁸⁵.

En effet, une bonne connaissance des approches épistémologiques, peut aider considérablement le chercheur à décider quelles méthodes de collecte et d'analyse des

²⁸⁴ SAVALL H. et ZARDET V., « La dimension cognitive de la recherche intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive », Revue internationale de systémique, vol.10, n°1-2, 1996, p 24.

²⁸⁵ USUNIR J-C, EASSTERBY-SMITH M., THORPE R., « Introduction à la recherche en gestion », 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2000, p 20.

données sont les plus adaptées pour sa recherche. Il s'agit de construire la « configuration générale du travail de recherche : quelles sortes de preuves factuelles sont collectées ? d'où proviennent-elles ? comment sont-elles interprétées pour pouvoir fournir des réponses satisfaisantes aux questions fondamentales de la recherche ? »²⁸⁶.

Au moment de l'élaboration d'une recherche, la discussion épistémologique se concrétise par une prise de position pour l'un des quatre grands paradigmes principaux présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 12 : Les principaux paradigmes de l'épistémologie

Epistémologie	Approche du réel
Positiviste	Rechercher les lois et les régularités qui gouvernent les faits sociaux par l'observation de données d'expériences.
Sociologie compréhensive	Expliquer le sens de l'activité sociale des individus, des groupes ou de la collectivité par la réalisation des intentions conscientes ou inconscientes des acteurs.
Fonctionnaliste	Repérer les formes permanentes de la vie sociale et culturelle, par l'émergence des rôles, des normes et des structures sociales.
Constructiviste (Structuraliste)	Repérer et expliquer les propriétés intrinsèques de certains ordres sociaux et poser les problèmes en termes de méthode.

Source : De Bruyne et *al.* (1974)

Dans le cadre de notre recherche, il faut clarifier que cette thèse ne s'inscrit pas dans le cadre de la sociologie compréhensive, dans le sens où nous ne cherchons pas à expliquer le sens de l'activité individuelle ou sociale qui s'exprime par les intentions des acteurs (conscience, valeur, normes, motivations, contraintes). Notre recherche ne s'insère pas non plus dans le courant fonctionnaliste, puisque nous ne cherchons pas à découvrir les fonctions de l'entité observée et les rôles qu'elle assume. De ce fait, et dans le cadre des sciences de gestion, reste deux principaux modes de recherche : le positivisme et le constructivisme.

- *Le positivisme :*

Le paradigme positiviste se base sur un concept clé « le monde social existe de façon extérieure, ses propriétés doivent être mesurées par les méthodes objectives, plutôt qu'être inférées subjectivement à travers des sentiments, des réflexions ou de l'intuition »²⁸⁷.

²⁸⁶ Ibid, p 29

²⁸⁷ Ibid, p 31.

Dans les recherches positivistes, « la réalité existe en soi, elle est extérieure u chercheur, objective et possède une essence propre »²⁸⁸. Néanmoins, il existe des lois qui sont à la base de cette réalité. L'objectif du chercheur est de découvrir cette réalité extérieure à lui, en observant objectivement de loin l'objet réel. Ainsi, « le processus d'observation ne doit pas modifier ni l'objet réel ni l'observant (principe d'objectivité). En plus, la logique poursuivie est naturelle, tout ce qui est découvert par logique naturelle est vraie et constitue une loi de la nature »²⁸⁹.

- *Le constructivisme :*

« Le paradigme constructiviste est né de l'idée que le monde et la réalité ne sont pas extérieurs ni objectifs, mais qu'ils sont le produit d'une construction sociale à laquelle les gens attribuent du sens »²⁹⁰.

Ce paradigme peut se comprendre à partir de la notion de relativisme et de celle de subjectivisme, qui lui est complémentaire. Le relativisme indique que « pour les tenants de ce paradigme épistémologique, nous ne pouvons accéder directement au réel. Ce qui est connaissable se limite à l'expérience du réel et l'on ne pourra jamais être certain que ces expériences recouvrent rationnellement un réel, si tant est qu'il existe indépendamment de ceux qui l'observent »²⁹¹

Ce qu'on appelle réalité dans le sens habituel du terme est donc envisagé à tout le moins comme des réalités perçues. Ainsi, comme nous ne percevons pas forcément les mêmes choses de la même manière, ces réalités sont multiples. La démarche scientifique intervient dans ce contexte aux fins de construire, avec rigueur, une connaissance rationnelle reconnue et partagée par une communauté sociale. La question de savoir si un réel existe indépendamment de l'observateur est certes débattue parmi les constructivistes mais ne remet pas en cause les fondements, méthodologiques du moins, de ce paradigme.

En somme, l'essentiel se cristallise autour de la question du schème d'interprétation partagé et qu'il s'agit pour le chercheur de découvrir. A partir de là, la tâche du chercheur constructiviste en sciences sociales serait d'expliquer les différentes constructions et significations que les gens accordent à leurs expériences réelles. Il essaie aussi « de comprendre et d'expliquer pourquoi les gens vivent des expériences différemment,

²⁸⁸ DAVID A. « logique, épistémologie et méthodologie en science de gestion : trois hypothèses revisitées », in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, coordonnée par David A, Hatchuel A. et Laufer R., Vuibert, Paris, 2000, p 83.

²⁸⁹ Ibid, p 100.

²⁹⁰ USUNIR J-C, EASSTERBY-SMITH M., THORPE R., opcit, 2000, p 32.

²⁹¹ M. J. Avenier, Catherine Thomas., « Mixer quali et quanti pour quoi faire ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de réflexion », 2011, p 10.

plutôt que de chercher des causalités externes et des lois fondamentales qui régissent leur comportement »²⁹².

- *Notre positionnement épistémologique :*

Selon les règles des deux paradigmes présentés ci-dessus, notre recherche se considère comme une recherche positiviste qui consiste à étudier le rôle du système d'information comptable dans la gouvernance financière au sein des collectivités territoriales. Pour ce faire, nous avons formulé des hypothèses afin de les tester sur un échantillon représentatif suffisant, pour permettre une éventuelle généralisation des résultats obtenus.

Dans un paradigme positiviste, la connaissance se base sur l'observation et l'expérience des faits sociaux, considérés comme des choses. Le chercheur construit un système hypothético-déductif avant de le confronter à des situations empiriques supposées représentatives²⁹³.

La démarche hypothético-déductive se définit comme « la science qui procède en posant comme hypothèses des lois fondamentales et ensuite en déduisant quels types d'observations démontreront la vérité ou la fausseté de ces hypothèses »²⁹⁴.

b. Les choix méthodologiques :

Dans le cadre du présent travail, nous avons adopté l'approche quantitative selon le raisonnement hypothético-déductif, afin de vérifier un ensemble de relations entre la variable explicative (système d'information comptable) et la variable à expliquer (gouvernance financière).

Pour la collecte des données, nous avons choisi la méthode d'enquête qui nous paraît la plus appropriée à notre question de recherche.

- *Le positionnement méthodologique :*

En science de gestion, il y a une multitude de choix méthodologiques pour le chercheur. Selon le but de la recherche, il peut choisir un raisonnement par déduction, induction ou abduction et une démarche qualitative ou quantitative.

Pour générer la connaissance scientifique, les trois modes de raisonnement sont mis en œuvre individuellement ou combinés dans une boucle récursive abduction/déduction/induction :

²⁹² USUNIR J-C, EASSTERBY-SMITH M., THORPE R., opcit, 2000, p 34.

²⁹³ Wacheux, F., « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Economica, Paris, 1996, p 14.

²⁹⁴ J.C. USINIER, M.E.EASTERBY-SMITH, R.THORPE, « Introduction à la recherche en gestion », Ouvrage, Economica,1993, p33.

- **Abduction** : « L'abduction est l'opération qui, n'appartenant pas à la logique, permet d'échapper à la perception chaotique que l'on a du monde réel par un essai de conjecture sur les relations qu'entretiennent effectivement les choses. Alors que l'induction vise à dégager des régularités indiscutables, l'abduction consiste à tirer de l'observation des conjectures qu'il convient ensuite de tester et discuter »²⁹⁵. Elle consiste à construire une hypothèse qui relie une règle générale à une conséquence, c'est-à-dire qui permet de trouver la conséquence si la règle générale est vraie.
- **Déduction** : « La méthode est fondée sur une logique de démonstration : à partir de prémisses vraies et immédiates, des conséquences tirant leur certitude de ces prémisses sont déduites »²⁹⁶. Elle consiste à générer une conséquence à partir d'une règle générale et d'une observation empirique.
- **Induction** : « La méthode consiste à découvrir, à partir des observations particulières, des concepts qui peuvent être généralisés »²⁹⁷. Elle consiste à établir une règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence si l'observation empirique était vraie.

Ainsi, « chacune de ces formes joue un rôle particulier dans la production de la connaissance, or, nous constatons que la plupart des recherches scientifiques utilisent un agencement entre elle »²⁹⁸. Cet arrangement se décrit de la manière suivante :

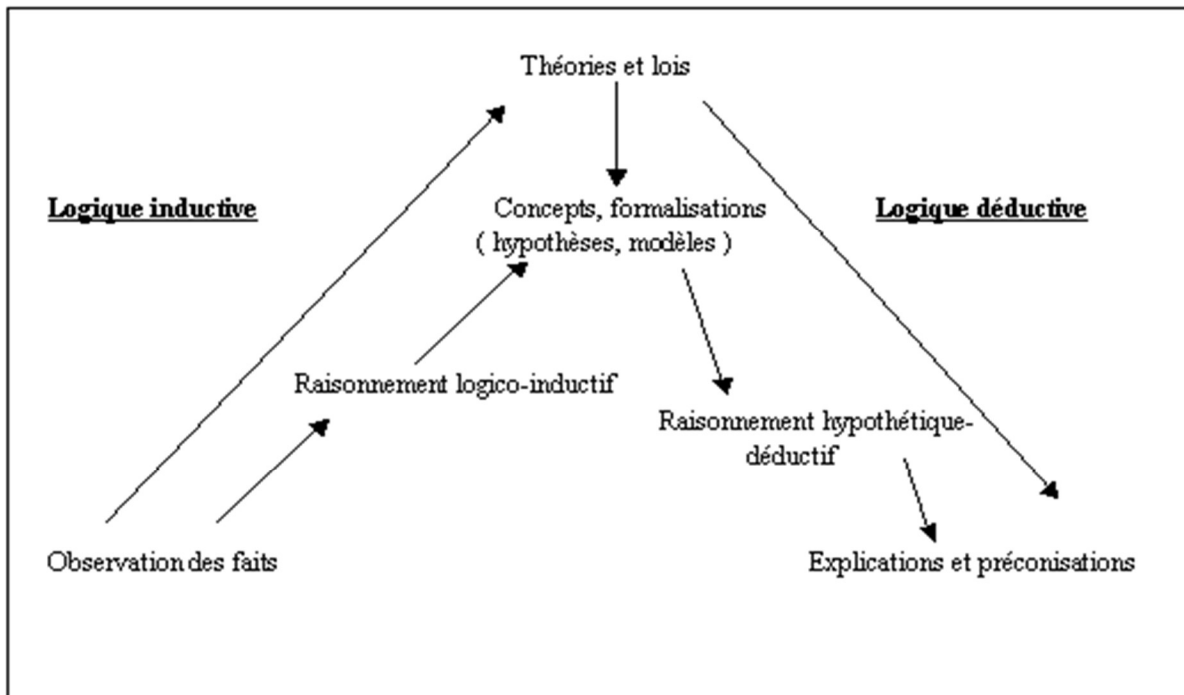
²⁹⁵ Koenig, G., « Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles », Revue de Gestion des Ressources Humaines, n° 9, 1993, p 4.

²⁹⁶ Baumard, P. et Ibert, J., « Quelles approches avec quelles données ? », in Thiétart, R.-A. et coll., Méthodes de recherche en management, Dunod, Paris, 1999, p 81.

²⁹⁷ Ibid, p 103.

²⁹⁸ DAVID A., opcit, 2000, p 93.

Figure 21 : Les modes de raisonnements



Sources : THIETART R. A. « Méthodes et recherche en management »²⁹⁹

Pour notre part, nous opterons pour un mode de raisonnement basé essentiellement sur la déduction qui permet de prêter à un cas particulier des caractéristiques obtenues par l'application d'une théorie plus générale. C'est la démarche hypothético-déductive, sur laquelle se fondent les sciences exactes. Elle se définit comme « la science qui procède en posant comme hypothèses des lois fondamentales et ensuite en déduisant quels types d'observations démontreront la vérité ou la fausseté de ces hypothèses »³⁰⁰. Elle consiste donc à soumettre à l'épreuve une hypothèse préalablement retenue. Il s'agit alors de tester, empiriquement, l'hypothèse.

Quant à la démarche méthodologique, il est nécessaire de distinguer entre deux méthodes :

- **Qualitative** : L'analyse qualitative est définie comme « une démarche discursive de reformulation, d'explication ou de théorisation d'un témoignage, d'une expérience ou d'un phénomène », ne nécessite aucune quantification pour être valide même si cette dernière peut être mobilisée, souhaitant davantage poursuivre un objectif de « découverte » et de « construction de

²⁹⁹ THIETART R. A. et Coll, « Méthodes et recherche en management », Edition Dunod, Paris, 1999, p 62.

³⁰⁰ J.C. USINIER, M.E.EASTERBY-SMITH, R.THORPE, « Introduction à la recherche en gestion », Ouvrage, Economica,1993, p33.

sens » »³⁰¹. Ces méthodes sont utilisées en sciences de gestion dans une mesure principalement exploratoire, elles ciblent à chercher du sens, à comprendre des phénomènes ou des comportements.

Dans l'approche qualitative, le chercheur part d'une situation concrète comportant un phénomène particulier qu'il ambitionne de comprendre et non de démontrer, de prouver ou de contrôler. Sa principale limite réside dans la difficulté de généraliser les résultats trouvés.

- **Quantitative** : l'objectif des techniques quantitatives est avant tout de mesurer, de quantifier, de tester des hypothèses issues des théories et de permettre de généraliser les résultats à partir de l'échantillon de la population concernée. Ce type d'étude repose sur un grand nombre d'observations et sur des informations structurées et des méthodes scientifiques d'analyse.

Cette méthode s'appuie sur des instruments ou des techniques de recherche quantitatives de collecte de données chiffrées permettant de faire des analyses descriptives, des tableaux, des graphiques, des analyses statistiques, de recherche de liens entre les variables ou facteurs, des analyses de corrélation ou d'association. Les principales limites de cette méthode sont la difficulté de retour dans le détail des cas choisis, le problème de mémorisation et le biais déclaratif des répondants.

S'agissant de la collecte des données permettant l'examen empirique de notre problématique de recherche, nous avons opté pour la démarche la plus classique et la plus utilisée ; il s'agit de la démarche quantitative selon une approche hypothético-déductive qui nous semble la plus adaptée à notre contexte pour deux raisons :

- Raisons psychologiques : la confiance soulevée par des résultats chiffrés à laquelle s'ajoute la recherche de la généralisation ;
- Raisons sociologiques : la reconnaissance par les pairs, la crédibilité scientifique, et la facilité de communication des résultats.

De ce fait, « Cette méthode consiste à l'utilisation statistique de réponses à des questionnaires envoyés à des échantillons représentatifs d'entreprises »³⁰².

³⁰¹ PAILLE P., MUCCHIELLI A., « L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales », Edition Colin, 2016, p 17.

³⁰² DAVID A., opcit, 2000, p 104.

- *L'enquête :*

La recherche par la méthode d'enquête est définie comme « une recherche qui propose un ou plusieurs modèles composés de plusieurs variables. Reposant sur un cadre théorique, ce modèle doit être testé par la suite sur la base d'un échantillon. L'analyse des variables permet non seulement de tester les hypothèses mais aussi de développer et d'apprécier la qualité des variables »³⁰³.

En science de gestion, « on met l'accent sur les enquêtes conduites dans le but d'avancer la connaissance scientifique ».³⁰⁴

L'enquête peut être utilisée pour plusieurs objectifs : « étudier l'évolution des pratiques, collecter une grande quantité de données qui concerne une seule entreprise ou tester une théorie à partir de données sur plusieurs entreprises ou individus »³⁰⁵.

L'objectif de cette méthode est de produire une description quantitative de quelques aspects de la population étudiée. L'analyse de l'enquête repose notamment sur l'étude des relations entre les variables, ainsi les résultats de ces analyses peuvent servir pour prévoir l'évolution des variables étudiées dans le futur.

De ce fait, l'enquête par questionnaire est notre principale méthode de collecte de données. Ce choix émane essentiellement de notre position épistémologique positiviste qui conduit vers une démarche hypothético-déductive assise souvent sur la méthode quantitative³⁰⁶.

La collecte des données est l'une des étapes capitales dans le processus de la recherche. « Le mode de recueil des données le plus utilisé dans les recherches par enquête est le questionnaire »³⁰⁷. Un questionnaire est un outil qui « permet d'interroger directement des individus en définissant au préalable, par une approche qualitative, les modalités de réponses au travers des questions dites fermées »³⁰⁸. Il s'agit d'un mode classique de collecte des données qui est indispensable pour la recherche en science de gestion. Dans

³⁰³ ROBERTS E.S, « In defence of the survey method: An illustration from study of user information satisfaction », *Accounting and Finance*, vol. 39, 1999, p 53

³⁰⁴ PINSONNEAULT A., KRAERER K.L, « Survey research methodology in management information systems: an assessment », *Journal of management information systems*, vol. 10, n°2, 1993, p 75

³⁰⁵ BIRNBERG J.G., SHIELDS M.D, YOUNG S.M., « The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting) », *Journal of management accounting research*, vol.2, 1990, p 33

³⁰⁶ MBENGUE et Al., « posture paradigmatiques et outils de recherche en management stratégique », In *Epistémologie en science de gestion, Journée d'institut de recherche en gestion, Université Paris XII*, 2000, p 2079.

³⁰⁷ BAUMARD P., DONADA C., IBERT J., « La collecte des données et la gestion de leurs sources », In *méthodes de recherche en management*, Thietart, R.A et Coll., 2^{ème} édition, Dunod, 2003, p224.

³⁰⁸ Ibid, p 226.

le cadre de notre recherche, quatre étapes constituant le processus de collecte des données :

- **L'élaboration du questionnaire :** le questionnaire a été construit en faisant un va et vient entre la problématique et les hypothèses d'une part, et le terrain d'autre part. la première version été préparé lorsque la problématique de la recherche s'est stabilisée, les variables déterminées et les hypothèses fixées.

L'élaboration du questionnaire est sans doute la phase la plus délicate dans la mise en œuvre de l'enquête. Pour cette raison, avant que sa version définitive n'ait été administrée, nous avons effectué un pré-test, auprès des administrateurs et des académiciens, qui nous a permis de découvrir des erreurs et des oublis, et de vérifier si les questions étaient bien comprises et surtout dans le sens que nous souhaitons.

C'est durant cette phase que nous nous sommes rendu compte que seul l'entretien direct, en face à face, nous permettra de remplir le questionnaire convenablement, en vue que ce mode permet de solliciter activement le répondant tout en interagissant avec lui pour réguler l'entretien dans sa durée. De même, les questions peuvent être précisées ou expliquées.

- **Présentation du questionnaire :** pour se faire, nous aurons besoin d'une clarification des types de questions utilisées et les types des échelles de mesure.

S'agissant des *types de questions*, on peut observer deux distinctions importantes résumées dans le tableau suivant :

Tableau 13 : Distinction entre les types de questions

1 ^{ère} distinction	Questions factuelles	Ce sont des questions dont les réponses sont a priori objectives.
	Questions d'opinion	Elles visent à collecter des jugements et avis qui ne sont pas a priori justes. Elles sont intéressantes car elles donnent des réponses diverses et enrichissantes.
2 ^{ème} distinction	Questions ouvertes	Ce sont des questions qui offrent la possibilité au répondant de s'exprimer en plusieurs phrases.
	Questions fermées	Ce sont des questions qui offrent des réponses précises proposées par le chercheur, et qui facilitent les réponses, leur codification et leur analyse.

Source: Usunier J-C., Eassterby-Smith M., 2000³⁰⁹

Vu la facilité qu'elles peuvent donner au déroulement de l'enquête, nous avons opté dans notre questionnaire pour les questions fermées. Ceci nous paraît adéquat pour la corroboration de nos hypothèses de recherche car il nous permettra de bien cibler nos variables explicatives et expliquées.

S'agissant *de l'échelle*, elle est utilisée dans deux acceptations en méthodologie de construction du questionnaire. « D'une part, l'échelle désigne l'ensemble des items servant à mesurer une variable du modèle de recherche testé. D'autre part, l'échelle correspond à la dénomination de la technique de construction du questionnaire »³¹⁰. Les types d'échelles les plus utilisés dans les recherches en gestion sont dénombré en cinq catégories résumées comme suit :

³⁰⁹ J.C. USINIER, M.E.EASTERBY-SMITH, R.THORPE, opcit, 2000.

³¹⁰ IGALENS J., Roussel P., « Méthodes de recherche en gestion des ressources humaines », Edition Economica, Paris, p 109.

Tableau 14 : les types d'échelles

Dichotomique	Énoncé sous une forme interrogatoire suivi d'un choix de type : Oui / Non
Choix multiple	Énoncé sous une forme interrogatoire suivi de plusieurs alternatives de réponse
Sémantique différentielle	Énoncé invitant à évaluer des variables entre deux pôles extrêmes
Echelle de Likert	Affirmations suivies par l'indication du degré d'accord ou de désaccord avec le jugement proposé
Echelle sémantique	Ex : comment évaluez-vous la solidité d'un stylo A ? Excellent / très bonne / Plutôt bonne / Moyenne / Assez faible / Mauvaise / Extrêmement mauvaise

Source : Vernet E, 1992³¹¹

Pour mesurer l'intensité de nos variables, des échelles d'attitude de type Likert ont été utilisées dans notre questionnaire. On a opté pour 4 points à travers lesquels on cherche à contrecarrer l'indifférence de la personne à l'égard d'une question. Une telle indifférence ne peut être interprétée, du coup une position doit être adoptée.

- **L'administration du questionnaire** : il existe de multiples types d'administration pour les enquêtes par questionnaires à savoir : par voie postale, le face à face, le téléphone, la voie électronique...³¹²

Dans notre recherche, nous avons opté pour l'administration face à face pour trois raisons. La première que nous pouvons fournir plus d'explication pour les personnes interrogées, et clarifier des concepts qui peuvent être mal compris. La deuxième c'est qu'il garantit un taux de non-réponse quasiment nul. Et la troisième raison, c'est que l'administration face à face est plus appropriée aux spécificités du contexte et du domaine de notre recherche, en vue que la population interrogée est formée des élus

³¹¹ VERNETTE E., « Marketing fondamental », Eytolles, Paris, 1992.

³¹² BAUMARD P., et All., « la collecte des données et la gestion de leurs sources », In Méthodes de recherche en management, Eds, Thiétart, 2007.

et des cadres qui nécessitent une attention particulière et qui ne peut être assurée que via le face à face.

Ce type semblait en effet le mieux adapté au vu de notre problématique, et qui nous a permis de reformuler, de clarifier ou d'expliquer les questions mal comprises, ainsi d'éviter certains biais qu'une autre méthode n'aurait pu contourner. Ainsi l'administration des questionnaires par entretien direct permet de rassurer en matière de confidentialité des données recueillies dont le but est purement académique.

Reste à clarifier *la population de l'enquête et la taille d'échantillon*. Quant à la population, il faut distinguer entre la population de l'enquête et la population cible. La population cible est un ensemble des individus que le chercheur vise à étudier. Dans la présente recherche, la population cible est l'ensemble des gestionnaires de la commune de Fès (Président, Vices-président, Chefs des services, administrateurs...) et de la Trésorerie Générale du Royaume (Trésorier, Service des dépenses, Service des recettes, comptable public...). Ce choix est basé sur trois critères :

- Le pouvoir de décision ;
- L'accès aux systèmes d'information comptable ;
- Et l'intérêt donné à l'information produite par lesdits systèmes.

La population de l'enquête représente l'ensemble de répondant qui sont disponibles au chercheur à partir desquels l'échantillon est établi, c'est aussi l'ensemble d'éléments sur lequel le chercheur généralise ses résultats. Elle peut être un ensemble de personnes ou un ensemble d'entreprises³¹³.

S'agissant de *la taille de l'échantillon*, il est à noter qu'il existe quatre catégories :

- L'échantillon probabiliste : dénommées dans la mesure où tous éléments de la population présentent une probabilité, connue a priori, et différente de zéro, d'appartenir à échantillon.
- L'échantillon par choix raisonné : permet de choisir de manière précise les éléments de l'échantillon afin de respecter plus facilement les critères fixés par le chercheur.
- L'échantillon par quota : s'apparente à une méthode probabiliste et, par suite, on procède en pratique par *inférence statistique*.

³¹³ VAN DER STEDE W.A., YOUNG S.M., « Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies », *Accounting, organizations and society*, vol.30, p 655.

- L'échantillon de convenance : désigne les échantillons sélectionnés en fonction des seules opportunités qui se sont présentées au chercheur, sans qu'aucun critère de choix n'ait été défini a priori.

La détermination de la taille de l'échantillon consiste à « estimer la taille minimale requise pour obtenir des résultats avec un degré de confiance satisfaisant »³¹⁴. Pour les traitements quantitatifs des données, la taille permet d'atteindre le degré de précision ou le seuil de signification souhaitée. En définitive, la taille de l'échantillon n'est pas assez critique pour la qualité des données de l'enquête.

S'agissant de notre échantillon, nous avons opté pour l'échantillon de convenance pour deux raisons :

- En ce qui concerne le processus de prospection des administrateurs, ce type a relevé plus de l'opportunité que de la sélection. Cela est essentiellement dû à la réticence de cette population vis-à-vis de sollicitations extérieures, mais aussi faute de temps pouvant être consacré par ces responsables pour répondre à un questionnaire.
 - L'échantillon de convenance permet de faciliter et d'accélérer le recueil des informations désirées.
- **L'évaluation du nombre des retours** : le taux de réponse est considéré comme un baromètre important pour juger le succès et la qualité de la recherche par enquête³¹⁵. Il est défini comme étant le nombre de questionnaires complets retournés, divisé par la taille de l'échantillon.

Cette évaluation est importante du fait que, si le pourcentage de non-réponse est élevé, il y a un risque réel pour que les données soient biaisées. Ainsi, plusieurs tests statistiques requièrent un nombre minimum de cas pour qu'ils soient réalisés. De ce fait un taux de réponse élevé reflète d'une manière indirecte la pertinence et la rigueur de l'enquête.

En ce qui concerne notre thèse, nous avons lancé au total 57 questionnaires, en retour nous avons eu 50, ce qui représente un taux de retour de 87.7%. Ce taux s'avère suffisant pour répondre à notre problématique testée sur le domaine de recherche.

³¹⁴ ROYER I., ZARLOWSKI P., « Le design de la recherche », in Méthodes de recherche en management, Thietart, 2^{ème} édition, Dunod, 2003, p 142.

³¹⁵ FORLICH M.T., « Techniques for improving response rates in OM survey research », Journal of operations management, vol. 20, 2002, p 53.

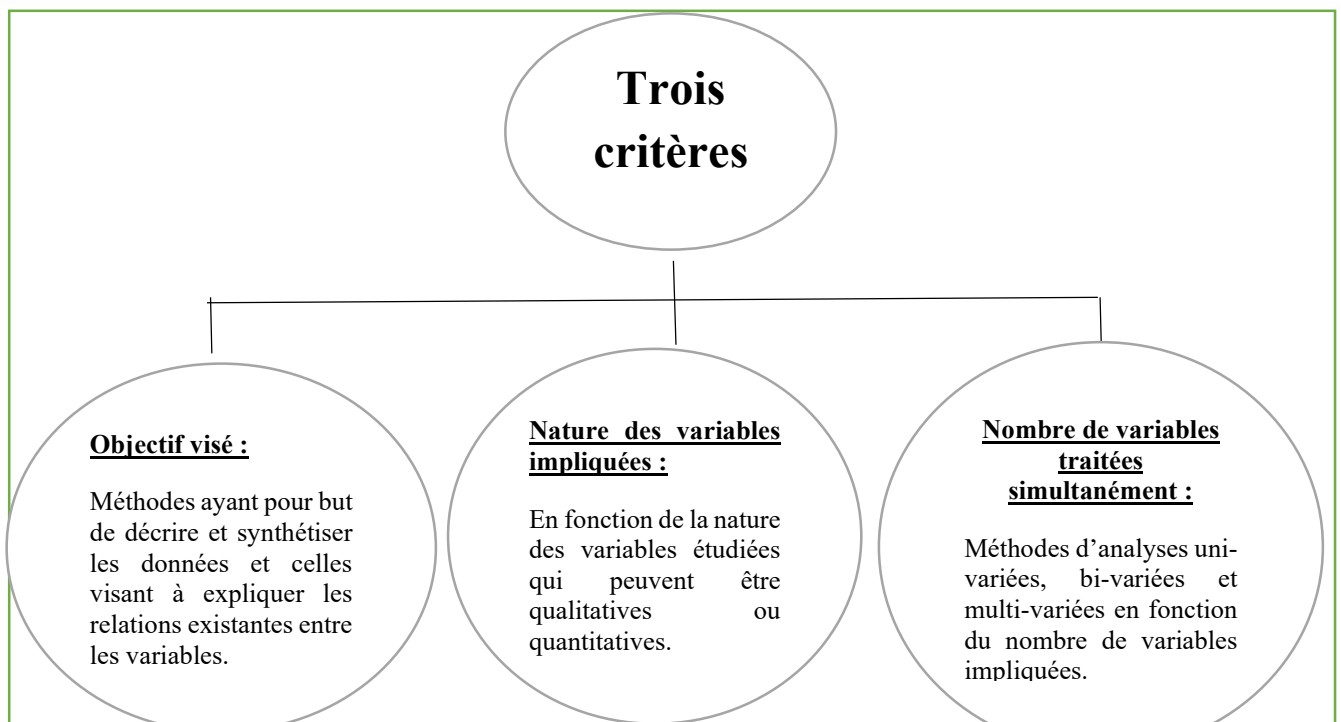
2- Le choix des méthodes d'analyse des données :

L'analyse des données fait référence à tous les instruments, principalement quantitatifs, servant à décrire un phénomène ou un sujet observé. « L'analyse des données n'est pas une fin en soi, elle vise à produire des informations susceptibles de contribuer à la résolution d'un problème posé »³¹⁶

En règle générale, le chercheur doit, selon le sujet traité, retenir les méthodes appropriées à utiliser en fonction de ses propres besoins. Ces méthodes doivent répondre convenablement, selon les règles de l'art, aux objectifs préalablement définis de la recherche et être adéquates à la nature des données collectées par la suite.³¹⁷ « le choix d'une méthode est la synthèse d'un objectif (ce qu'on cherche) et d'une contrainte (les propriétés de mesure des variables étudiées) »³¹⁸.

Toutefois, il faut bien spécifier que le choix de la méthode d'analyse dépend de trois principaux critères donnés dans le schéma suivant :

Figure 22 : Les critères de choix des méthodes d'analyse



Source : Evard Y. « Fondements et méthodes de recherche en marketing », p 343

³¹⁶ Malhotra, Naresh and Birks, David « *Marketing Research: an applied approach: 3rd European* », Edition, Harlow, UK. Pearson Education, p 835, 2007.

³¹⁷ EVARD et AL., « Fondements et méthodes de recherches en marketing », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009, p 343.

³¹⁸ Ibid, p 344.

En fonction des objectifs assignés à notre recherche, le protocole à suivre en utilisant les méthodes statistiques fera appel à deux méthodes : descriptive et explicative. La première est utilisée pour décrire, caractériser les pratiques comptables observées et en proposer une typologie, alors que la seconde est conçue pour expliquer les relations entre les variables dépendantes et indépendantes et tester les hypothèses de recherche formulées précédemment.

a- Les méthodes descriptives d'analyse des données :

Le recours aux instruments de la statistique descriptive, dans sa composante unidimensionnelle, s'avère indispensable dans tout travail de recherche. Les instruments qu'offre cette composante concernent bien les valeurs de tendance centrale, de dispersion d'aplatissement et de forme.

Dans le cadre de notre recherche, l'un des premiers objectifs qu'on s'est fixé consiste à décrire le SIC dans les collectivités territoriales. Pour ce faire, plusieurs méthodes statistiques seront mobilisées.

- **La distribution de fréquence** : Comme veut la coutume des études se basant sur les enquêtes, une première étape de l'analyse des données consiste à établir la distribution des fréquences pour tous les items et les variables du modèle de la recherche. La distribution des fréquences est une technique de la statistique descriptive qui concerne une seule variable à la fois, sans interférer avec les autres. Elle permet de déterminer, par rapport au total, l'effectif relatif qui se présente comme le pourcentage du nombre de réponses associé aux différentes modalités de la variable et permet d'identifier les réponses les bien pesantes et aussi celles erronées.
- **Le tri croisé** : il s'agit d'un ordre qui résulte du classement fait à partir du croisement des résultats obtenus sur deux ou plusieurs questions (ou variables) d'un questionnaire. Cet outil permet d'une part, de mettre en évidence des différences notables entre les sujets étudiés selon les modalités jointes des variables en jeu, d'autre part, d'étudier simultanément la fréquence de plusieurs variables. La technique consiste à rassembler, dans un tableau unique, les distributions de fréquence de chacune des variables traitées.
- **L'Analyse en Composante Principale (ACP)** : l'ACP se présente comme une technique qui permet de traiter simultanément un nombre quelconque de variables, toutes quantitatives. Ainsi l'ACP est une technique d'analyse des données portant au moins sur deux variables numériques présentées selon un tableau à double entrée. Cette technique permet de :

- Ressortir une représentation graphique, très utile et simple à analyser « en remplaçant les variables initiales par un nombre réduit de variables composites ou facteurs »³¹⁹, et donnant les liens entre variables numériques et les positions des individus par rapport aux vecteurs de ces variables.
- Vérifier à la fois l'unidimensionnalité (un seul facteur est issu de l'ACP) ou la multi-dimensionnalité (plusieurs facteurs émergent de l'ACP) des échelles de mesure proposées.

Afin de vérifier l'unidimensionnalité des échelles de mesure, il faut montrer que les données sont factorisables, puis observer le nombre de facteurs extraits. Si ce nombre est unique, l'unidimensionnalité de l'échelle de mesure en question peut être validée. Cette unidimensionnalité est vérifiée par deux indices à savoir :

- *Indice kaiser, Mayer et Olkin (KMO)* : C'est un indice qui permet de mesurer l'adéquation de l'échantillonnage, généraliser de la corrélation partielle entre les variables étudiées. Il indique donc, la validité de la corrélation entre les items de l'échelle de mesure. Partant de là, plus la valeur de l'indice KMO tend vers 1, plus la validité de la corrélation entre les items de l'échelle de mesure est forte, cependant il faut signaler qu'un indice KMO inférieure à 0,5, ne peut être accepté.
- *Test de sphéricité de Bartlett* : a pour objectif de comparer la matrice corrélation à la matrice identité. Dans le cadre de ce test nous pouvons identifier deux hypothèses :
H0 : La matrice de corrélation est égale à une matrice identité, donc les corrélations entre variables sont faibles ou nulles. H1 : La matrice de corrélation est différente d'une matrice identité.

Dans le cadre du test de sphéricité de Bartlett, nous ne devons prendre en considération que la signification du test, la valeur observée doit être égale ou inférieure à 0,05, ce qui implique que l'hypothèse H0 peut être rejetée et l'hypothèse H1 acceptée.

³¹⁹ EVARD et AL., opcit, p 345.

Généralement, l'ACP se sert de quatre critères pour déterminer le nombre de facteurs à retenir :

Tableau 15 : Les critères de l'ACP

La variance expliquée	Mesure souvent utilisée dans la régression et dans l'analyse de la variance pour quantifier la variance des variables explicatives indépendamment de la variable à expliquer. Il est, souvent, recommandé que les facteurs extraits puissent au moins expliquer 60% de la variance.
La valeur propre	Elle représente la variance totale expliquée par chaque facteur (axe). Il est préconisé de retenir seulement les facteurs ayant des valeurs propres supérieures à 1 (règle de Kaiser). En ACP, la valeur propre est le critère le plus largement utilisé. Souvent trié selon un ordre décroissant, plus importante est la valeur propre, plus est important le facteur expliquant une portion significative de la variance totale. Par convention, tout facteur avec une valeur propre initiale supérieure à 1 est considéré comme facteur significatif. La sortie de résultats SPSS affiche le pourcentage de variance expliquée uniquement pour les facteurs ayant une valeur propre initiale supérieure ou égale à 1. On se sert aussi du coude de Cattell pour déterminer le nombre de facteurs les plus significatifs. Représentés dans un graphique reliant les valeurs propres, après ledit coude, les points qui suivent semblent former une ligne droite horizontale. Relève donc que l'information ajoutée par les facteurs représentés par ces points est peu pertinente.
Les contributions factorielles	Désigné parfois selon leur appellation anglaise «loadings », les contributions factorielles sont utilisées comme outil pour identifier les items ayant les coefficients de corrélation les plus élevés pour un facteur donné ³²⁰ . De manière générale, seuls les items ayant des coefficients supérieurs ou égale à 0.5 seront retenus.
Les communalités des items	On s'en sert pour expliquer la qualité de représentation des items dans un facteur. Seuls les items ayant une valeur de communalité supérieure ou égale à 0.4 seront alors

³²⁰ Ibid, p 400.

	considérés comme bien représentés par les facteurs principaux. De ce fait, ils peuvent être conservés dans l'étude. Après avoir procédé à la validité de l'échelle de mesure, on recommande d'apprécier sa fiabilité.
--	---

Source: Naresh K. Malhotra, Georgia Institute of Technology SPSS, Georgia Institute of Technology

En plus de l'ACP, il est nécessaire de procéder à un test de fiabilité, pour apprécier l'homogénéité des éléments de l'échelle de mesure, également connue sous le nom de cohérence interne. La fiabilité d'une échelle de mesure s'apprécie à travers sa propriété à être stable dans le temps pour un même sujet et sa propriété à constante dans l'objet mesuré.

Il existe différentes méthodes pour apprécier la cohérence interne d'une échelle, à savoir, la matrice de corrélation inter-items, la matrice de corrélation item total, la méthode split-half et le coefficient alpha de Cronbach étant donné qu'il représente la méthode la plus utilisée.

Dans le cadre de notre recherche, on a opté pour le coefficient Alpha de Cronbach qui permet d'apprécier la cohérence interne de la mesure obtenue par l'association de plusieurs items. Autrement, il sert à déterminer si plusieurs items d'une échelle mesurent bien la même dimension psychologique. « Lorsque l'on mesure un construit psychologique, on recourt souvent à des questionnaires regroupant de nombreuses questions portant sur un même sujet. Effectivement, disposer de plusieurs questions pour évaluer un même concept permet souvent de limiter l'erreur de mesure et de l'évaluer de façon plus précise et générale »³²¹. Ce coefficient varie entre 0 et 1, plus il est proche de 1, plus les items représentent le même phénomène. Le seuil minimum généralement accepté est de 0,4³²².

b- Les méthodes explicatives d'analyse des données :

Comme tout construit théorique, qui est un sujet à validation après des tests, on se sert des méthodes d'analyse explicatives visant à tester les principales relations entre les variables de notre modèle. Les méthodes explicatives utilisent les valeurs passées, sur un horizon temporel donné, d'une ou de K variables retenues comme exogènes ou explicatives et les valeurs prises par une variable endogène ou à expliquer sur le même horizon temporel³²³.

³²¹ Peterson, R. A., « Une méta-analyse du coefficient alpha de Cronbach ». Recherche et Applications en Marketing, Vol. 10, 1995.

³²² HAIR Joseph F et al., « Multivariate Data Analysis », Seventh Edition, Pearson Education Limited, p 125, 2014.

³²³ DORVILLE H., « Problèmes sociaux : Tome 3, Théories et méthodologies de la recherche », Presse de l'Université du Québec, 2008, p 396.

Pour tester les relations entre les variables de la recherche, plusieurs méthodes d'analyses se basant sur deux sortes de tests sont utilisées :

- **Les analyses bivariées :** Ces méthodes dites bivariées cherchent à étudier les liens existants entre deux seules variables d'une enquête, la première qualifiée de dépendante (endogène ou à expliquer) et la seconde d'indépendante (exogène ou explicative), et qui varient selon la nature des variables explicative et à expliquer.

Dans le cadre de notre travail, trois tests seront mobilisés pour tester les hypothèses formulées à savoir : le test de Khi-deux, le coefficient de corrélation de Pearson et l'analyse de la variance.

S'agissant du *test de Khi-2*, à l'aide d'un tableau de contingence comparant les réponses à une question selon la réponse donnée à une autre question, ce test se sert de la statistique de Khi-deux qui permet de prononcer sur le lien entre deux variables. Il sert à vérifier l'existence d'une dépendance entre deux variables en comparant à l'hypothèse que le chercheur veut tester. Le coefficient de contingence prend des valeurs allant de 0 à 1 et plus la valeur est proche de la valeur nulle plus ça désigne l'absence de dépendance et vis-versa.

Quant au *coefficient de corrélation de Pearson*, il sert comme test mesurant le degré de dépendance entre deux variables tout en caractérisant une liaison linéaire entre ces deux variables en prenant une valeur dans l'intervalle $[-1 ; +1]$. Son interprétation s'appuie sur deux règles³²⁴ :

- i. La valeur absolue représente la force de corrélation : une valeur proche de 1 correspondant à une association très forte et vice-versa,
- ii. Le signe du coefficient reflète le sens de la relation : une valeur positive correspond à une corrélation positive entre les deux variables, et une valeur négative à une corrélation négative.

Pour rappel, un coefficient de corrélation est un indicateur de liaison entre deux variables qui se calcule à travers la covariance et la variance des deux variables.

Arrivant à *l'analyse de la variance*, bien connue sous le nom *ANOVA* d'un facteur *ONE-WAY*, elle vise à déterminer si la variable explicative influence la variable à expliquer en établissant une relation linéaire entre une variable catégorielle qualitative et une variable quantitative, ainsi d'identifier les modalités contribuant à cette relation. L'interprétation des résultats de cette analyse se fait sur la base du test de Fisher : si la variable

³²⁴ EVARD et AL., opcit, p 354.

quantitative est une variable binaire (deux modalités), le test de différence de moyennes est utilisé.

L'analyse bivariée, en dépit des avantages et des renseignements fournis, n'est pas exempte de certains reproches voire des faiblesses. L'inconvénient majeur, souvent avancé, est que chaque analyse bivariée ne traite et ne présente qu'une faible partie de l'information disponible.

Pour permettre le traitement simultané de plusieurs variables, des méthodes d'analyse multivariée sont développées.

- **Les analyses multivariées :** « servent comme outil performant pour rendre compte de la variable dépendante »³²⁵. Pour tester le modèle théorique, on peut retenir la forme métrique quantitative de la variable dépendante, et qui peut être traité par l'outil d'analyse de la régression linéaire multiple.

Cette régression cherche l'établissement d'une liaison linéaire statistiquement significative entre une variable quantitative à expliquer (variable dépendante) et un ensemble de variables explicatives (variables indépendantes). La relation recherchée à estimer est donnée sous forme d'une équation. Une fois l'estimation obtenue et validée, on peut s'en servir pour établir des prévisions.

Pour pouvoir valider correctement les résultats de la régression linéaire multiple et s'assurer de la fiabilité et de la qualité des données analysées et des résultats obtenus, souvent il est exigé la vérification de trois conditions :

- *Le problème de multi-colinéarité :* En régression, la multi-colinéarité se manifeste dans le cas où certaines variables explicatives se trouvent bien corrélées avec d'autres variables de prédiction. Elle signifie donc que les variables explicatives sont corrélées entre elles, « en présence d'un tel problème, l'estimation des coefficients de la régression produite sera jugée comme incorrecte et par conséquent, fausse l'estimation du poids relatif de chaque variable explicative »³²⁶. De ce fait, et pour pouvoir détecter la présence de la multi-colinéarité entre les variables retenues, deux méthodes sont offertes. La première sous forme d'un examen de la matrice des corrélations entre les variables explicatives³²⁷, la seconde est un calcul de la tolérance et du facteur d'inflation de la variance³²⁸.

³²⁵ STAFFORD J., BODSON P., « L'analyse mutivariée avec SPSS », Sainte-Foy Québec, Presses de l'Université du Québec, 2006

³²⁶ Ibid.

³²⁷ EVARD et AL., opcit, p 367.

³²⁸ Ibid, p 369.

- *Le problème de la distribution des résidus (des erreurs) :* en principe et selon les hypothèses de la méthode des moindres carrés ordinaires, la distribution des résidus doit suivre approximativement une loi normale. La normalité des termes d'erreurs peut être vérifiée par le biais de l'examen de l'histogramme de la distribution des résidus.
- *Le problème de l'homoscédasticité des termes d'erreur :* L'homoscédasticité ou la constance de la variance des résidus est à vérifier par le biais de l'examen visuel des graphiques des résidus. Ce problème est détecté lorsque la variation de la variance des termes d'erreur oscille largement hors l'intervalle $[-3, + 3]$ ³²⁹.

Pour une régression linéaire multiple, l'interprétation des résultats se fait à trois niveaux³³⁰ :

- *La qualité globale de la régression :* estimée par R^2 et R^2 ajusté. Pour rappel, le coefficient R^2 , appelé coefficient de détermination multiple, indique le pouvoir explicatif de la variable endogène de la régression à partir des variables exogènes. Il exprime ainsi la force de l'association entre la variable à expliquer et les variables explicatives. Un reproche à ce coefficient est qu'il augmente en fonction des variables explicatives utilisées.
Pour en remédier, on se sert de R^2 ajusté, appelé coefficient de détermination multiple ajusté, il se calcule à partir du coefficient R^2 , après transformation en intégrant le nombre des variables explicatives et le nombre des observations mises en jeu. C'est un coefficient ajusté alors par rapport au nombre de variables indépendantes et à la taille de l'échantillon, qui représente la proportion de la variance expliquée par les variables indépendantes ou exogènes retenues dans la variance totale de la variable dépendante.
- *La contribution de chaque variable explicative* se vérifie à l'aide du test t de student. Ce test se base sur deux hypothèses : l'hypothèse nulle et l'hypothèse alternative. Il est réalisé sur chaque coefficient de régression standardisé, même pour la constante retenue dans le modèle estimé. Comme il permet de déterminer si chaque variable indépendante contribue, de manière significative, à l'explication de la variance globale de la variable dépendante. Les résultats de ce test permettent alors d'éliminer les variables explicatives inutiles dans le modèle de régression et de ne retenir que celles qui sont significative.

³²⁹ Ibid, p 375.

³³⁰ Ibid, p 375.

- *Les résidus* : se déterminent à travers la différence des valeurs observées et estimées de la variable expliquée étudiée. La règle nous impose de vérifier si ces résidus disposent d'une variance constante, qui est une des hypothèses de base de la méthode des moindres carrées servant à avoir les résultats de la régression dans sa généralité. L'examen des résidus permet de s'assurer qu'ils sont indépendants des variables explicatives.

Les résultats de l'analyse multivariée seront exposés dans la section 3 de ce chapitre. Un test final est à faire pour vérifier la significativité du coefficient de détermination. Ce test s'avère nécessaire pour pouvoir confirmer ou infirmer l'existence d'une relation entre chacune des variables indépendantes et la variable dépendante.

Trois seuils de significativité (Sig.) sont retenus :

- Si le Sig. affiche une probabilité inférieure à 0.05, la relation est notée *,
- Si le Sig. affiche une probabilité inférieure à 0.01, la relation est notée **,
- Si le Sig. affiche une probabilité inférieure à 0.001, la relation est notée***

Vu toutes les spécificités avancées précédemment, Pour le traitement du questionnaire et l'analyse des données nous avons employé deux logiciels, à savoir, le Sphinx V5, compte tenu de la qualité synthétique de ses graphiques et le SPSS 21, au regard des analyses détaillées qu'il permet.

Nous avons opté pour le Sphinx pour réaliser l'analyse descriptive des données, et le SPSS pour le test des échelles de mesure à travers les tests de validité via une analyse factorielle (ACP) et de fiabilité via le coefficient alpha de Cronbach, puis le test des hypothèses et du modèle conceptuel de recherche, à travers, la corrélation bi-variée et la régression linéaire.

Cette section a été donc l'occasion de détailler la méthodologie utilisée dans notre recherche après avoir opté pour le paradigme positiviste en matière épistémologique. De ce fait, nous l'avons scindée en trois paragraphes. Dans le premier, nous nous sommes intéressés à l'épistémologie de recherche. En abordant les définitions, nous avons levé les ambiguïtés qui peuvent exister entre les différents paradigmes de recherche, pour arriver à effectuer notre positionnement épistémologique.

Dans le second, nous nous sommes positionnés par rapport au paradigme positiviste, tout en choisissant le mode de raisonnement hypothético-déductif et le quantitatif comme approche adoptée, avec justification du choix méthodologique. Comme il était question de délimiter l'instrument servant de base à la collecte des données, où on a fait appel à la méthode des enquêtes par questionnaire, par la suite nous nous sommes penchés sur le choix des échelles de mesure, où on a opté pour l'échelle de Likert à 4 points.

Dans un dernier paragraphe, nous avons détaillé les différentes méthodes statistiques nécessaires pour s'assurer de la fiabilité et de la validité des instruments construits dans la recherche, puis les tests statistiques permettant de tester les hypothèses de la recherche.

Section 2 : la monographie de la commune de Fès

Cette section viendra pour présenter notre domaine de recherche « la commune de Fès », en tant que collectivité territoriale, de laquelle relève les gestionnaires enquêtés. L'objectif est de mieux définir notre population afin de cerner l'étude empirique. Elle sera scindée en deux paragraphes, le premier sera consacré d'abord pour l'évolution historique des collectivités territoriales, pour mettre le point ensuite, dans un deuxième paragraphe, sur une présentation de la région Fès-Meknès en vue de mener une discussion sur la commune de Fès.

1- Évolution historique des collectivités territoriales :

Les collectivités territoriales sont dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Par conséquent, la reconnaissance universelle du développement de la gestion territoriale vers un modèle décentralisé est nécessaire. Cependant, ce changement radical de la gestion publique n'est pas exempt de difficultés tant au niveau structurel que conjoncturel.

De ce fait, l'objectif de ce paragraphe est de mettre le point sur l'historique de la décomposition des collectivités territoriales au Maroc.

Depuis 1912, la gestion territoriale était centralisée, vu que l'Etat a été depuis longtemps le distributeur et le redistributeur des richesses. En plus de son rôle économique, l'Etat avait également le rôle de régulateur des rapports sociaux.

Deux Dahirs ont été légiférés en début du protectorat :

- *Dahir du 02 Septembre 1912*, qui a doté la ville de Fès d'un statut municipal moderne à base électorale (MAJLIS AL MADINA ou MAJLIS BALADI), permettant par conséquent à la ville d'avoir les attributions légales pour élaborer son propre budget et réaliser les travaux de voirie municipale, de salubrité et d'hygiène publique relevant de sa juridiction. Fès est la première ville durant l'ère du protectorat à pouvoir décider sur certains éléments de sa gestion ;
- *Dahir du 1er Avril 1913*, concernant la loi cadre municipale qui organise les commissions municipales dans les ports de l'Empire Chérifien. Concernant les modalités d'organisation et de tutelle au niveau rural, le premier texte légal en la matière a vu le jour le 21 Novembre 1916 et a été modifié en Mars 1924. Ce Dahir instituant les « DJEMAA administratives » qui avaient pour rôle de représenter juridiquement les tribus ou une fraction de celles-ci, constituant ainsi de vraies collectivités rurales. Le CAÏD ou le CHEIKH de la tribu constitue par conséquent le président de la DJEMAA. Ce Dahir leur donnait aussi des compétences pour gérer les biens fonciers relevant de sa juridiction.

Cependant, cette législation est maintenue jusqu'à présent en ce qui concerne la gestion des terres collectives des tribus ne faisant pas partie du domaine public ou privé des communes rurales, trouvant plusieurs difficultés pour être appliquées vus les changements majeurs qu'a connu le pays.

Par la suite, à travers le Dahir du 08 Avril 1917, la charte municipale a été constituée. Celle-ci a été modifiée par le Dahir du 18 Septembre 1953 et le Dahir du 27 Mai 1954. Cette charte révisait l'intervention de l'Etat dans la politique économique du pays en redistribuant les rôles des collectivités territoriales.

Ainsi, la participation des municipalités et collectivités rurales dans la vie économique s'était largement étendue à l'encontre de la participation étatique dans la gestion locale de ces régions.

Le changement du mode d'intervention de l'Etat dans la gestion des collectivités territoriales s'est constaté essentiellement durant la période précédant l'indépendance du pays. A cet effet, la gestion des villes était cédée aux municipalités, une distinction dans les statuts est nécessaire vu qu'il y avait des municipalités de droit commun et d'autres aux régimes municipaux spéciaux. En 1955, on recensait dix-neuf municipalités de droit commun.

Notons également que la naissance de ces municipalités est le fruit de plusieurs facteurs. Citons par exemple, la position géographique, les ressources naturelles et financière, le rôle politique et historique de celles-ci.

Durant la période du protectorat français, le pouvoir central au niveau des municipalités était exercé par le Pacha, fonctionnaire du Makhzen Chérifien, seul dépositaire du pouvoir réglementaire représentant ainsi les autorités marocaines et par le chef des services municipaux représentant à son tour la direction française.

Cette autorité centrale bénéficiait de l'assistance d'une commission municipale constituée de membres marocains et étrangers émanant de la direction du protectorat. Ces personnes avaient un rôle consultatif seulement et la municipalité ne faisait appel à cette commission qu'en cas de besoin. Cependant, cette dernière intervenait dans la gestion des affaires de la municipalité très fréquemment.

Ce changement dans les structures administratives a donné naissance à plusieurs réaménagements structurels, dotant par conséquent les municipalités d'institutions promouvant le développement économique et social. Ajoutons à cela, qu'au lendemain de l'indépendance du Maroc, plusieurs textes juridiques ont été promulgués. Notons essentiellement le Dahir du 02 Décembre 1959 dont le 1er article répartit le royaume en trente-sept provinces, deux préfectures et en commune urbaines et rurales.

Cela a permis de constituer le fondement juridique de la décentralisation au Maroc, pour donner naissance en 1960 à la première charte communale, pour légiférer ensuite en 1963 la charte provinciale et en 1971 la charte des régions a été élaborée.

La charte communale du 2 Juin 1960 a reconnu la commune dans son cadre administratif, l'initiant à la gestion du domaine public, cependant celle-ci ne disposait pas des ressources nécessaires pour assurer la réalisation de sa tâche dans de meilleures conditions vu la sortie récente du pays des mains du protectorat. A cet effet la commune n'avait aucune implication dans la vie économique.

En concluant les déficiences de la charge communale, la charte provinciale a été élaborée dans une optique de combler les manques de cette première. La charte provinciale a institué les provinces et les préfectures afin qu'elles interviennent dans le domaine économique, même si ce rôle reste limité pour les raisons suivantes : le manque de ressources, manque de formation du personnel administratif et des élus.

Pour combler ce manque, la charte des régions élaborée en 1971 a constitué un cadre référentiel de l'implication des collectivités dans le circuit économique.

Cela s'illustre à travers les études et programmes qu'elles ont la possibilité de réaliser.

En instituant l'implication économique des collectivités territoriales, il était lieu d'instaurer la décentralisation. La charte communale de 1976, instaurée par le Dahir du 30 Septembre 1976, donnait donc plus de compétences tant au niveau qualitatif que quantitatif aux élus locaux des collectivités territoriales.

Cette décentralisation a connu plusieurs améliorations dans la charte du 03 Octobre 2002, afin de remédier aux dysfonctionnements observés par la pratique de la charte communale de 1976. Le dernier texte a amélioré nettement le fonctionnement des organes communaux, les élus ne pouvaient résider à l'étranger. Également, protéger et entourer de garantie les droits de la minorité était un pilier essentiel de cette charte. Celle-ci a légiféré sur la constitution de commissions permanentes fixées au minimum au nombre de trois :

- La commission chargée des questions budgétaires et financières
- La commission chargée du développement économique, social et culturel
- La commission chargée de l'urbanisme, l'aménagement du territoire et l'environnement.

2- Les caractéristiques de la population : la commune de Fès

Dans ce paragraphe, il s'avère nécessaire de présenter tout d'abord la région Fès-Meknès avant de passer à une présentation bien précise de notre domaine de recherche étant la commune de Fès.

a. Présentation de la région Fès-Meknès

Par la région Fès-Meknès, avec cette entité, on aborde l'une des composantes structurelles et structurantes du territoire national et plus particulièrement son espace intermédiaire, le maillon de la jonction entre les zones de montagne et la façade littorale. De cette position de charnière entre deux milieux dissemblables a résulté un carrefour stratégique, qui a constitué pendant des siècles le centre de gravité et de tropisme pour les établissements humains, pour l'épanouissement de diverses activités économiques et pour l'animation interne et externe des échanges³³¹.

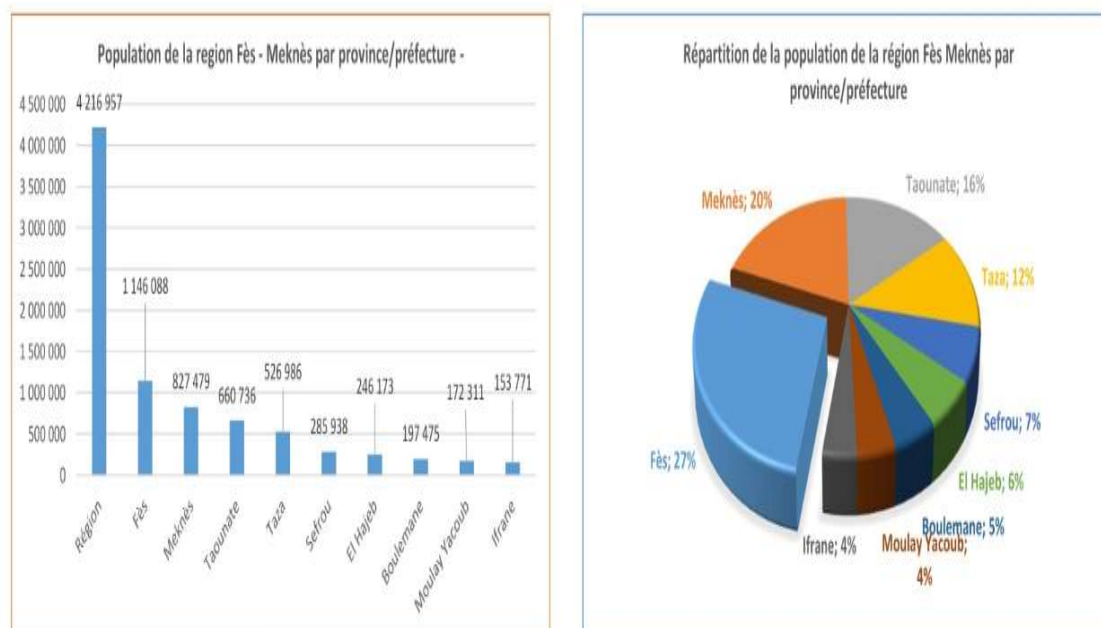
Cette région est assez contrastée donc, et l'ensemble Fès-Meknès a la personnalité la plus marquée ; de grands contrastes se font jour entre les espaces de plaines (le Sais), des périmètres peu étendus correspondant aux terres riches des deux arrières pays de Fès et de Meknès d'une part, et les aires avoisinantes où prédominent géographiquement des milieux très diversifiés : collines du Pré Rif (au Nord), montagnes du Moyen Atlas (à l'Est) et du Zerhoun (à l'Ouest) et les oasis (au Sud), le tout abritant une population nombreuse aux ressources bien limitées³³².

En effet, au centre de ce grand ensemble administrativement composé de deux ensembles contigus d'étendue (80.000 Km²) et de population imposante (3,7 millions d'habitants), s'individualisent les deux grandes villes anciennes au passé historique prestigieux (Fès 1042.000 habitants, et Meknès 608.000 habitants), très proches (55 km de distance), où se concentre l'essentiel des investissements manufacturiers (artisanat, industrie), touristiques, et de services qui ont élu domicile dans cette aire.

³³¹ Extrait du rapport de la Commission Consultative de la Régionalisation/Rapport sur la régionalisation avancée/Livre II : Découpage régional- Février 2011, p 2.

³³² Monographie de la région Fès-Meknès, 2015, p 3.

Figure 23 : Poids démographique de la région Fès-Meknès



Source : PAC 2016-2022

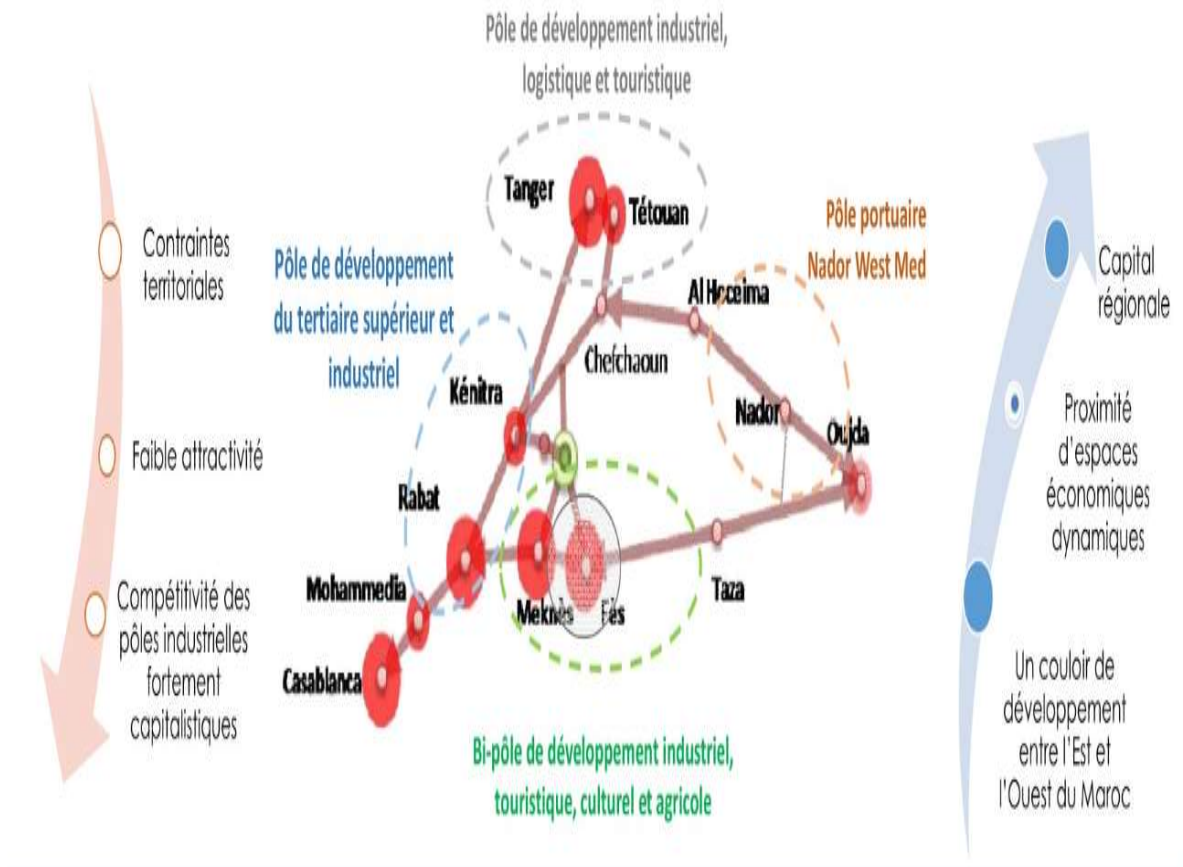
■ *Cadre géographique*³³³ :

La région de Fès-Meknès est une des douze nouvelles régions du Maroc instituées par le découpage territorial de 2015. Elle comprend deux préfectures (Fès et Meknès) et sept provinces (Séfrou, Boulemane, Moulay Yacoub, Ifrane, El hajeb, Taza et Taounate). Elle occupe une position géographique stratégique. Donnant sur l'Europe au Nord et jouxtant la frontière algérienne à l'Est, cette région est prédestinée à jouer le rôle de carrefour de communication et d'échanges maghrébins et européens et constituer un trait d'union entre l'Afrique et l'Europe.

Le territoire de la région est constitué de zones naturelles disparates, qui peuvent être regroupées en cinq unités géographiques appartenant notamment aux domaines naturels du Rif, Pré Rif, le Moyen Atlas. La figure suivante présentera le positionnement géographique de la région :

³³³ Ibid. p 5.

Figure 24 : Positionnement géographique de la région Fès-Meknès



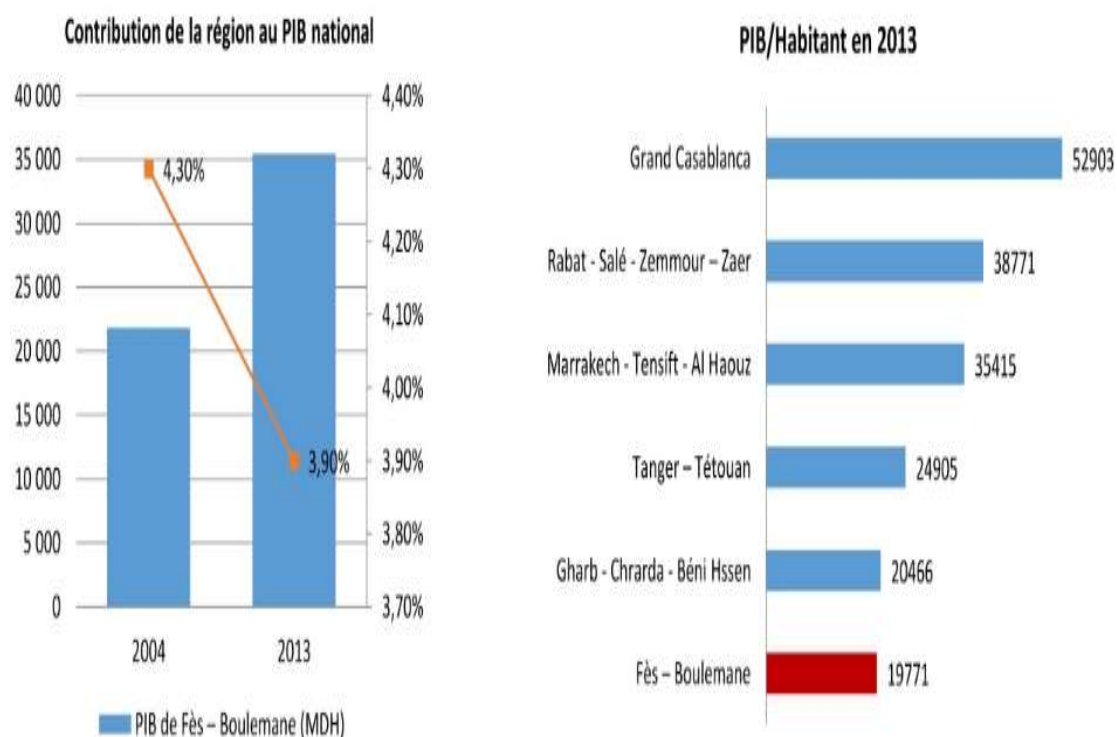
Source : Programme d'action communale (PAC) 2016-2022

■ **Indicateurs clés**³³⁴ :

- Chef lieu : Fès
- Superficie : 40.075 km²
- Nombre de préfectures : 02
- Nombre de provinces : 07
- Nombre communes urbaines : 34
- Nombre d'arrondissements : 6
- Nombre communes rurales : 161
- Population : 4.236.892 habitants
- Taux d'urbanisation : 60,52 %
- Densité : 105,7 habitants / km²
- PIB régional : 9,1 %
- Classement du PIB sectoriel :
 - Secteur Primaire : 2^{ème} au niveau national
 - Secteur secondaire : 6^{ème} au niveau national
 - Secteur tertiaire : 4^{ème} au niveau national

³³⁴ Ibid. p 4.

Figure 25 : Contribution de la région au PIB national



Source : comptes régionaux de 2004 et 2013

■ *Ressources naturelles*³³⁵ :

La région de Fès-Meknès dispose d'une importante richesse naturelle susceptible de renforcer sa position économique à savoir le climat, les ressources hydrographiques³³⁶ et les ressources forestières.

La région est caractérisée par un climat allant du méditerranéen au continental. Le climat des zones élevées du Rif et Pré Rif, est clément en été, alors qu'en hiver il est plus froid avec des gelées fréquentes et fortes. Les zones continentales sont sujettes aux coups du 'Chergui' qui contribue à l'élévation des températures.

Pour ce qui est des ressources en eau, la région jouit d'une situation privilégiée, tant pour les eaux superficielles que pour les eaux souterraines qui qualifient sa partie (Moyen-Atlas Central) de château d'eau du Maroc d'où partent le Sebou, l'Oum Er Rbia et une partie de l'eau de la Moulouya. En effet, les apports des cours d'eau sont de l'ordre de 990 Mm³/an, contenus à l'intérieur de deux grands bassins versants : le Sebou (56%) et le Moulouya (44%).

³³⁵ Ibid. p 7.

³³⁶ Ibid. p 8.

Quant au potentiel forestier³³⁷, il contribue au développement socio- économique des populations en leur assurant : la matière première qui est le bois, des jours d'emploi, des parcours pour l'élevage, etc.

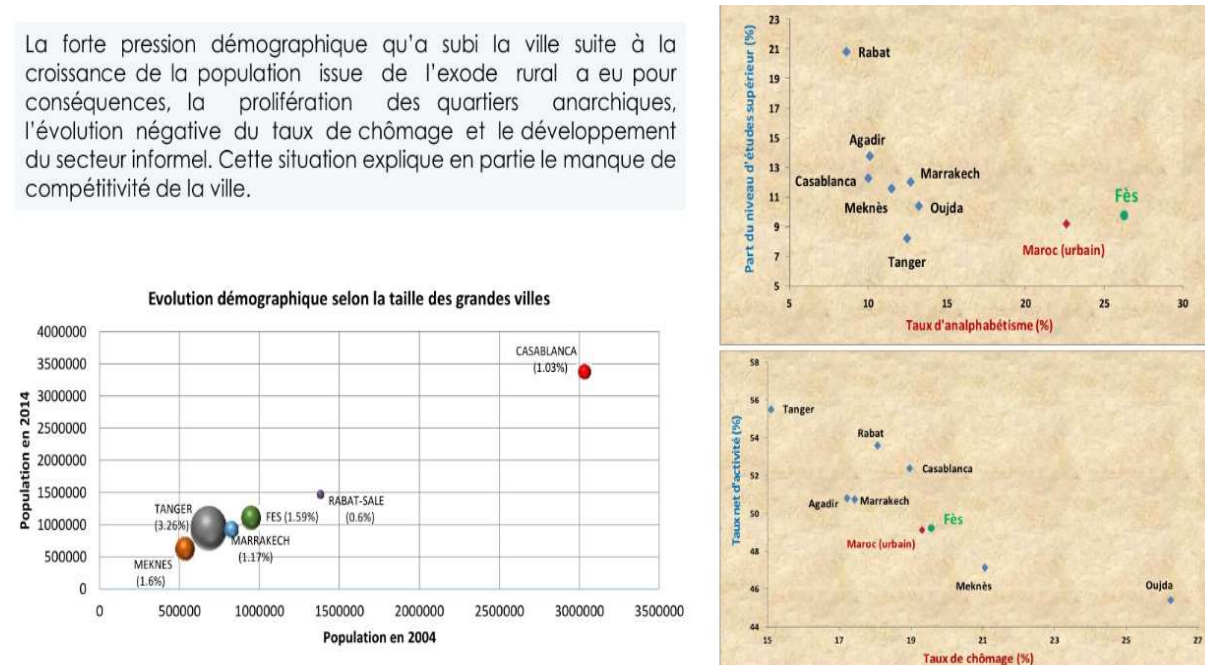
La diversité bioclimatique des milieux écologiques et le caractère montagnard de la région se traduisent par une grande diversité des essences et espèces forestières naturelles (1.446.160 ha² de forêts soit 16% du total national). La province de Bouelmane dispose de la superficie forestière la plus importante, 50%, soit 724.420 ha, la forêt au sein de la province de Taza occupe 409.400 ha enfin, la forêt à l'intérieur de la province de Sefrou s'étend sur une superficie de 106.100 ha³³⁸.

b. Les spécificités de la commune de Fès :

La ville de Fès est la troisième ville du Royaume de part son poids démographique après les villes de Casablanca et Rabat-Salé. Elle abrite à elle seule 27% de la population de la nouvelle région Fès-Meknès avec une densité de 3681 habitants/Km². La population est concentrée sur 1% du territoire régional, faisant de Fès l'une des villes les plus denses aux niveaux régional et national.

Ce poids démographique renforce sa position comme un grand marché de consommation et un bassin de main d'œuvre potentiel pour les opérateurs économiques.

Figure 26 : Vision démographique de la ville de Fès



Source : PAC 2016-2022

³³⁷ Ibid. p 12

³³⁸ Statistiques de l'Inventaire National Forestier 2017.

De ce fait, et pour cette raison qu'on a opté pour étudier la commune de Fès précisément et qui fonctionne avec un régime des arrondissements présenté comme suite :

Figure 27 : Le système des arrondissements de la commune de Fès

Arrondissements	Nb d'habitants	Arrondissements	Densité (hab/km ²)
Fès médina	70 258	Agdal	6 444
Agdal	141 168	Saïss	8 561
Jnan El Ouard	201 011	Zouagha	8 797
Saïss	207 053	El Marinyine	13 341
El Marinyine	207 603	Fès médina	22 483
Zouagha	260 663	Jnan El Ouard	27 265

Nombre d'habitants par arrondissement
au niveau de Fès - 2014

Densité de la population par
arrondissement au niveau de Fès - 2014

Source : PAC 2016-2022

La commune de Fès est une collectivité territoriale dotée de la personnalité morale et qui est régie par la loi 113-14 relatives aux communes. Les affaires de la commune sont à présent réglées par délibération du conseil communal afin d'assurer son développement économique, social et culturel. Il a été également question de transférer quelques affaires concernant la commune qui étaient gérées par l'Etat.

Il est nécessaire de noter que les compétences de cette collectivité territoriale, comme tout autre, se divisent en trois types de compétences³³⁹ :

- *Les compétences propres* :

Elles concernent sept domaines d'actions de la collectivité :

- Le développement économique et social : le plan économique et social est voté par le conseil communal conformément à la stratégie nationale. Promouvant ainsi, le développement de l'économie locale et de l'emploi. Cependant, ce plan se limite aux attributions dévolues par la loi aux communes, aux conditions de conservation, d'exploitation et de mise en valeur du domaine forestier.
- Les finances, la fiscalité et les biens communaux : le compte administratif et le budget sont examinés et votés par le conseil. Ce dernier contracte également des emprunts auprès du Fonds

³³⁹ Loi organique 113-14 relative aux communes, opcit.

d'Équipement Communal (FEC), veille également à la bonne gestion, à la conservation et à l'entretien des biens communaux. Il a aussi pour rôle de fixer les tarifs des taxes, des redevances et des divers droits relevant de son autorité.

- L'urbanisme et l'aménagement du territoire : le mot directeur de ce domaine d'action est le schéma directeur des plans d'aménagement et de développement. En respectant celui-ci la collectivité territoriale participe à l'amélioration de l'habitat et à la promotion des spécificités architecturales locales.
- Les services publics locaux et les équipements collectifs : la gestion des services publics se fait soit à travers les régies directes, les régies autonomes, la concession ou toute autre forme de gestion déléguée. Ces actions concernent les équipements à caractère industriel et commercial ou les emplacements et dates des foires et marchés ou les ouvrages hydrauliques et l'aménagement des plages.
- L'hygiène, la salubrité et l'environnement : sous réserve des pouvoirs dévolus au président de la commune, celle-ci décide la création et l'organisation de bureaux municipaux d'hygiène pour la protection de l'environnement et la salubrité de la commune.
- Les équipements et les actions socioculturelles : la collectivité a le droit d'initier et d'entreprendre les actions sociales, culturelles et sportives en proposant des services de sensibilisation d'assistance et de soutien aux personnes en bénéficiant.
- Les actions de coopération, d'association ou de partenariat : concerne les actions de coopération promouvant le développement économique, social et culturel de la commune, des administrations et tous les acteurs économiques et sociaux de la collectivité soit en partenariat avec d'autres collectivités du territoire ou d'autres organisations étrangères.

- *Les compétences transférées :*

Les compétences transférées sont régies par l'article 43 de la charte communale de 2002. L'Etat peut transférer à la commune l'exercice de certaines de ses compétences. Il peut s'agir de la réalisation ou l'entretien d'établissements scolaires, de dispensaires de santé, d'ouvrage d'art, de la protection du patrimoine historique de la commune...cependant, tout transfert de compétences est accompagné d'un transfert des ressources nécessaires pour la réalisation de cette activité. Cela est fait, selon le cas, par acte législatif ou réglementaire adéquat.

- *Les compétences consultatives :*

Le conseil communal peut présenter des avis ou propositions dans l'intérêt de la collectivité relevant de sa compétence. Le conseil est également consulté à chaque fois qu'un projet va être réalisé sur son territoire et que celui-ci aura des incidences sur les charges de la collectivité et de son environnement. Sa consultation se fait aussi lors de l'élaboration des politiques et plans d'urbanisme et d'aménagement du territoire. Cependant, il ne peut intervenir au niveau politique. Tous les conseils sont par la suite adressés aux établissements publics concernés à travers l'autorité de tutelle qui est le ministère de l'Intérieur pour que le conseil reçoive les réponses motivées dans un délai qui ne dépasse pas les trois mois.

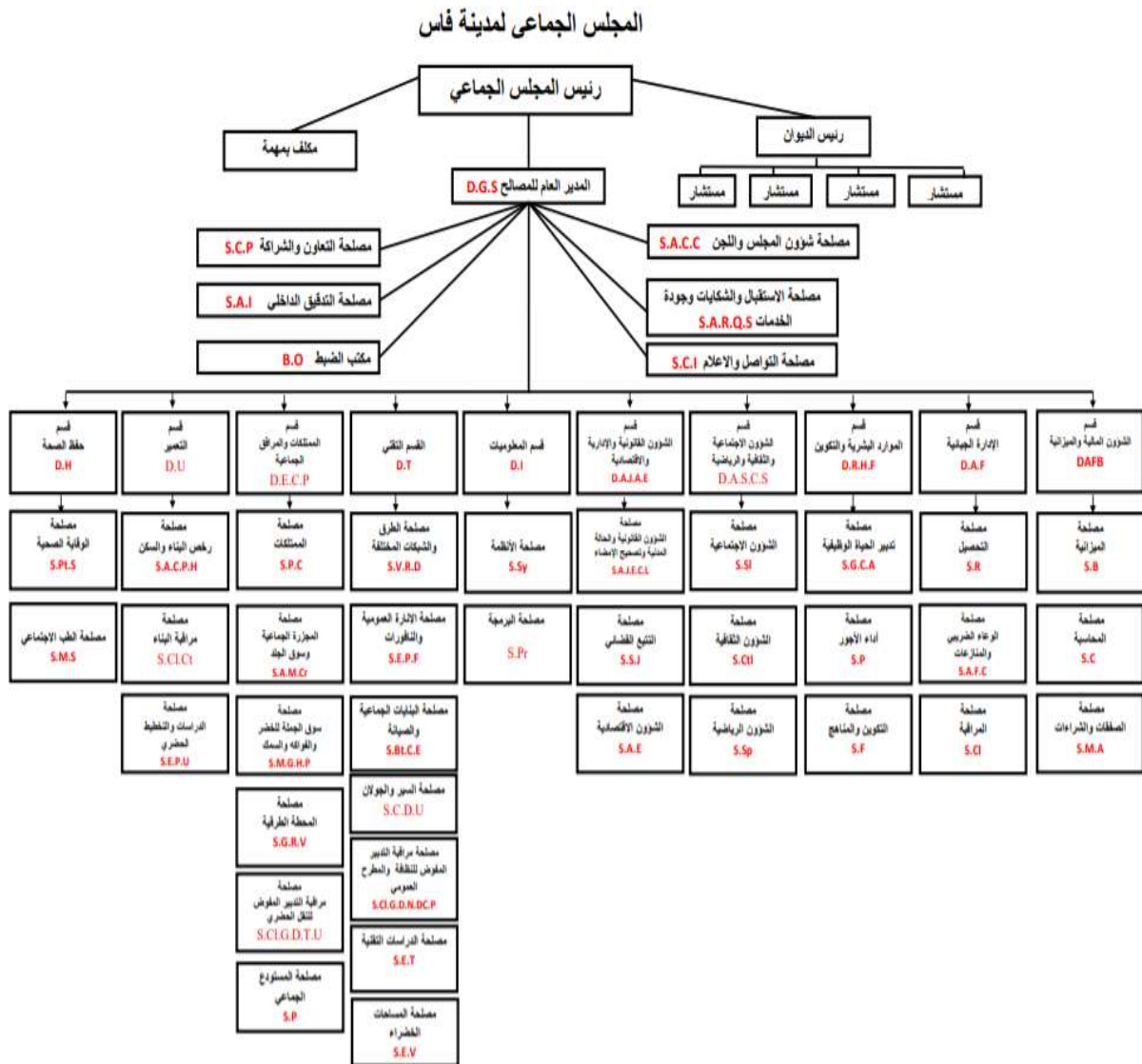
Citons également que la charte communale de 2002 a légiféré le statut de l'élu local fixant ainsi tous ses droits et obligations envers la collectivité, tels que les garanties accordées aux élus afin de pouvoir exercer leur activité professionnelle, les indemnités qui leur sont allouées pour certaines fonctions, leur responsabilité pénale. La responsabilité peut concerner le délit d'ingérence (les élus ou un membre de leur famille ne peuvent avoir intérêt avec la commune), le délit d'exercice de fait de fonctions réglementées (interdiction de s'immiscer dans la gestion administrative ou l'exerce d'une des fonctions de la commune).

Notons que les dernières chartes datant de 2009, 2015 et 2016 ont également apporté à leur tour plusieurs améliorations concernant la gestion des collectivités territoriales essentiellement dans le cadre de la décentralisation et la régionalisation par la suite. Nous citerons dans ce qui suit les changements majeurs cités par ces chartes afin d'aborder de façon constructive les caractéristiques de la fonction d'audit au sein des collectivités.

La libre gestion des communes est un des principes essentiels des nouvelles chartes. Chaque commune dispose par conséquent, dans la limite de ses compétences, du droit de délibérer démocratiquement et du pouvoir d'exécuter ses délibérations et ce conformément aux textes réglementaires. Ces chartes ont participé à l'enrichissement du cadre juridique de l'organisation des collectivités territoriales et ont permis de mieux organiser leur activité en fixant les différentes modalités de gestion des différents types de collectivités que compte le pays allant des régions jusqu'aux communes urbaines et rurales en passant par les municipalités et les préfectures.

In fine, la composition de l'organigramme du conseil de la commune, comme le précise le PAC, est présentée comme suite :

Figure 28 : L'organigramme du conseil de la commune de Fès



Source : PAC 2016-2022

A l'issue de cette analyse, nous constatons que la commune de Fès fonctionne avec un régime des arrondissements régit par une loi spécifique, et suivi par un conseil communal. Cette section avait pour objectif de présenter l'évolution historique des collectivités territoriales dans un premier paragraphe, pour passer ensuite à une présentation de la commune de Fès dans le second afin de mieux éclaircir notre champ de recherche tester dans la section suivante.

Section 3 : Test des échelles de mesure des hypothèses de recherche et du modèle conceptuel

Cette section a pour ambition de présenter les résultats de la recherche, en mettant l'accent sur une panoplie d'outils statistiques permettant de tester les hypothèses de recherche ainsi que le modèle conceptuel. Notre travail consiste à vérifier l'influence des variables explicatives sur la variable à expliquer d'une part et d'autre part à prouver cette même relation tout en incluant une variable modératrice.

De ce fait, cette section sera ficelée en deux paragraphes, un premier sera dédié au test de validité et de fiabilité des échelles de mesure retenues. Et un deuxième tentera d'éclairer le test des hypothèses précédemment formulées ainsi que le test du modèle conceptuel de recherche.

1- Test de validité et de fiabilité

Dans le présent paragraphe, il est question de mesurer les concepts à travers des items permettant de rendre compte de leurs diverses caractéristiques. Il va falloir s'assurer que les différents items choisis mesurent bien ce que l'on cherche à mesurer, afin d'obtenir au final des résultats plus proches de la réalité. En vue de tester les données, nous allons procéder au test de fiabilité et de validité des échelles de mesure en se servant du logiciel SPSS.

a. Test de validité et fiabilité de la variable « La gouvernance responsabilisatrice »

Cette variable a été mesurée par quatre items qui reflètent le principe primordial de la gouvernance. Le but est d'apprécier l'efficacité de la responsabilité dans le concept. Pour ce faire, nous avons retenu une échelle d'intervalle à 4 points. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 16 : Items de la variable « La gouvernance responsabilisatrice »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
GouvResp1	GOUVERNANCE RESPONSABILISATRICE1	L'obligation en pleine conformité avec les règles établies par la loi et les procédures en place responsabilise les gestionnaires
GouvResp2	GOUVERNANCE RESPONSABILISATRICE2	La vision pluriannuelle adoptée par le PAC (Plan d'action Communale) peut être un outil de décision pour le conseil permettant d'asseoir les décisions financières du dit conseil.
GouvResp3	GOUVERNANCE RESPONSABILISATRICE3	Pour ne pas nuire aux besoins et intérêts des contribuables, les gestionnaires administratifs doivent être impartiales dans leurs décisions.
GouvResp4	GOUVERNANCE RESPONSABILISATRICE4	Les gestionnaires doivent respecter les habilitations qui leur sont attribuées.

Tester la validité de cette variable consiste à vérifier l'unidimensionnalité des items qui la mesurent, pour ce faire, nous allons effectuer une analyse en composantes principales (ACP) sur l'ensemble de ces items. Puis, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculerons le coefficient alpha de Cronbach pour s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats avant épuration des échelles de mesure

Tableau 17 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,526
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	14,227
	ddl	6
	Signification	,027

Les résultats du tableau indiquent que les valeurs de l'indice KMO et du test de Bartlett sont significatives. Puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,526 qui est supérieure à 0,5 avec une signification de 0,027 qui reste largement inférieur à 0,05.

Tableau 18 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
GouvResp1	1,000	,800
GouvResp2	1,000	,711
GouvResp3	1,000	,490
GouvResp4	1,000	,613

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Les résultats montrent que les deux premiers items sont mieux représentés par le facteur retenu. Nous pouvons dire que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait, du fait qu'ils ont tous des communalités supérieures à 0,4. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 19 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,583	39,585	39,585	1,583	39,585	39,585
2	1,032	25,792	65,378	1,032	25,792	65,378
3	,859	21,472	86,850			
4	,526	13,150	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est inférieure à un. Il faut absolument refaire l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multidimensionnalité.

Tableau 20 : Résultats des contributions factorielles

	Composante	
	1	2
GouvResp1	-,162	,880
GouvResp2	,840	,071
GouvResp3	,634	-,298
GouvResp4	,671	,404

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

a. 1 composantes extraites.

Une lecture succincte du tableau ci-haut, nous révèle que les items « GouvResp2 », « GouvResp3 » et « GouvResp4 » représentent respectivement des contributions factorielles de 0.840, 0.634 et 0.671, donc ils contribuent bien à former le facteur retenu, alors que le premier item « GouvResp1 » ne l'est pas, vu qu'il représente une contribution inférieure à 0,5 ce qui justifie la nécessité de sa suppression.

A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus suite à l'élimination de l'item « GouvResp1 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 21 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,523
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	13,842
	ddl	3
	Signification	,003

Les résultats ci-dessus indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,523 qui est supérieure à 0,5 (moyen), avec un seuil de signification égal à 0,003 (très en dessous du seuil de signification de 0,05). Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse factorielle.

Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 22 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
GouvResp2	1,000	,711
GouvResp3	1,000	,391
GouvResp4	1,000	,472

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Les résultats montrent que les deux premiers items sont représentés par le facteur retenu, du fait qu'ils ont tous des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait.

Tableau 23 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure de la variable « La gouvernance responsabilisatrice »

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,574	52,458	52,458	1,574	52,458	52,458
2	,899	29,983	82,441			
3	,527	17,559	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 1,574, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 52,458% de la variance.

Tableau 24 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes^a	
	Composante 1
GouvResp2	,843
GouvResp3	,625
GouvResp4	,687

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes montre que tous les items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui prouve que ces items contribuent conjointement pour bien former le facteur retenu.

Après avoir effectué l'analyse factorielle qui nous a permis de nous assurer de l'unidimensionnalité de l'échelle de mesure, nous nous intéressons à l'examen de la fiabilité de cet instrument de mesure à travers l'appréciation de la valeur d'alpha de Cronbach.

iii. Test de fiabilité avant et après épuration

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « gouvernance financière responsabilisatrice » avant et après suppression de l'item « GouvResp1 ».

Tableau 25 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière responsabilisatrice", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,390	4

Tableau 26 : Statistique de fiabilité de la variable " Gouvernance financière responsabilisatrice", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,535	3

Le résultat obtenu augure d'une bonne fiabilité des outils de mesure après élimination de l'item « GouvResp1 ». Ceci s'explique par la valeur d'alpha de Cronbach qui est passé de ($\alpha = 0,390$) à ($\alpha = 0,535$) pour le facteur retenu, mais qui reste nettement inférieur au seuil minimal préconisé ($\alpha < 0,60$).

b. Test de validité et fiabilité de la variable « La gouvernance transparente»

La variable « Gouvernance transparente » est mesurée par neuf items, dont l'objectif est d'apprécier l'incidence favorable. L'échelle retenue a été celle de Likert à 4 points. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 27 : Items de la variable « La gouvernance transparente »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
Transp1	TRANSPARENCE1	La transparence dépend de la mise en place des mécanismes garantissant l'intégrité des données.
Transp2	TRANSPARENCE2	La divulgation de toutes les informations budgétaires doit être pertinente.
Transp3	TRANSPARENCE3	La divulgation de toutes les informations budgétaires doit être complète.
Transp4	TRANSPARENCE4	Les informations doivent être compréhensible aux parties prenantes.
Transp5	TRANSPARENCE5	Les informations doivent être accessible aux parties prenantes.
Transp6	TRANSPARENCE6	La communication des rôles et des responsabilités peut assurer une information claire du public.
Transp7	TRANSPARENCE7	La clarté des règles et des procédures de gestion responsabilise et accroît la crédibilité des autorités.
Transp8	TRANSPARENCE8	Le processus et les procédures de gouvernance doivent être publiés.

Transp9	TRANSPARENCE9	Le processus et les procédures de gouvernance doivent être accessibles pour examen.
---------	---------------	---

Nous allons vérifier la validité de cette variable, et donc l'unidimensionnalité des items qui la mesurent. Pour cela, nous effectuerons une analyse en composantes principales sur l'ensemble des items. Puis, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculerons le coefficient alpha de Cronbach pour s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats avant épuration des échelles de mesure

Tableau 28 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,612
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	107,804
	ddl	36
	Signification	,000

Les résultats du tableau indiquent que les valeurs de l'indice KMO et du test de Bartlett sont significatives. Puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,612 qui est supérieure à 0,5 avec une signification de 0,000 qui reste largement inférieure à 0,05 ; ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse factorielle.

Tableau 29 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
Transp1	1,000	,699
Transp2	1,000	,671
Transp3	1,000	,578
Transp4	1,000	,729
Transp5	1,000	,695
Transp6	1,000	,510
Transp7	1,000	,605
Transp8	1,000	,503
Transp9	1,000	,690

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 30 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,969	32,989	32,989	2,969	32,989	32,989
2	1,530	16,996	49,985	1,530	16,996	49,985
3	1,183	13,141	63,126	1,183	13,141	63,126
4	,847	9,410	72,536			
5	,798	8,867	81,403			
6	,593	6,594	87,997			
7	,452	5,019	93,017			
8	,380	4,221	97,237			
9	,249	2,763	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est inférieure à un. Il faut absolument refaire l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multidimensionnalité.

Tableau 31 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes ^a			
	Composante		
	1	2	3
Transp1	,185	,299	,759
Transp2	,610	,014	,547
Transp3	,619	,407	-,174
Transp4	,624	,569	-,123
Transp5	,689	,404	-,238
Transp6	,565	-,202	-,388
Transp7	,663	-,397	,093
Transp8	,498	-,488	-,130
Transp9	,556	-,592	,174

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 3 composantes extraites.

Une lecture succincte du tableau ci-haut, nous révèle que les items contribuent bien à former le facteur retenu, sauf les deux items « Transp1 » et « Transp8 » qui ne le sont pas, car ils représentent une contribution inférieure à 0,5. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus suite à l'élimination des items « Transp1 », « Transp6 », « Transp7 », « Transp8 » et « Transp9 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 32 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,711
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	43,237
	ddl	6
	Signification	,000

Les résultats du tableau indiquent que les valeurs de l'indice KMO et du test de Bartlett sont significatives. Puisque l'indice KMO est passé d'une valeur de 0,612 à 0,711 qui est supérieure à 0,5 avec une signification de 0 qui reste largement inférieure à 0,05 ; ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse factorielle.

Tableau 33 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
Transp2	1,000	,321
Transp3	1,000	,604
Transp4	1,000	,658
Transp5	1,000	,646

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf « Transp2 ». Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 34 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La gouvernance transparente » après épuration

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,229	55,721	55,721	2,229	55,721	55,721
2	,838	20,943	76,663			
3	,538	13,450	90,114			
4	,395	9,886	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Après avoir réalisé la procédure d'épuration. Nous avons jugé nécessaire d'effectuer une deuxième ACP sur les items restants, elle nous a permis d'obtenir une structure unidimensionnelle qui restitue 55,721% de l'inertie totale.

Tableau 35 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes^a

	Composante 1
Transp2	,566
Transp3	,777
Transp4	,811
Transp5	,804

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

Une lecture succincte du tableau ci-haut, nous révèle que les quatre items sont supérieurs à 0,5, donc ils contribuent bien à former le facteur retenu. Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « Gouvernance transparente » avant et après suppression des items « Transp1 », « Transp6 », « Transp7 », « Transp8 » et « Transp9 ».

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

Tableau 36 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière Transparente", avant épuration

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,726	9

Tableau 37 : Statistique de fiabilité de la variable " Gouvernance financière Transparente ", après épuration

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,728	4

Nous constatons qu'après avoir supprimé les items « Transp1 », « Transp6 », « Transp7 », « Transp8 » et « Transp9 ». Le coefficient alpha de Cronbach a connu une amélioration, tout en passant de 0,726 à 0,728 reflétant une bonne fiabilité, il reste donc nettement supérieur au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,60$).

c. Test de validité et fiabilité de la variable « La gouvernance légitimatrice »

Pour mesurer cette variable, nous avons retenu huit items à travers lesquels le degré d'accord des répondants est estimé. Pour ce faire une échelle d'intervalle mesuré à 4 points est prévue. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 38 : items de la variable « La gouvernance légitimatrice »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
Legit1	LEGITIMITE1	Relations conflictuelles entre les membres du conseil communal.
Legit2	LEGITIMITE2	La qualité de l'opinion donnée par la société civile au niveau local revêt une grande importance.
Legit3	LEGITIMITE3	La loi doit prévoir tous les cas de figure répondant à la légitimité d'une commune.
Legit4	LEGITIMITE4	Les compétences acquises à travers les formations professionnelles conduisent à une bonne application des pratiques managériales.
Legit5	LEGITIMITE5	L'application des pratiques comptables performantes non réglementées par la loi tel que le contrôle de gestion.
Legit6	LEGITIMITE6	Il est utile pour les gestionnaires de la commune de s'inspirer des codes de la bonne gouvernance.
Legit7	LEGITIMITE7	Les gestionnaires de la commune doivent s'aligner sur l'application du New Public Management (NMP) et des normes IPSAS.
Legit8	LEGITIMITE8	L'intervention d'un auditeur externe peut être un élément de crédibilité.

Tester la validité de cette variable consiste à vérifier l'unidimensionnalité des items qui la composent, pour ce faire, nous allons effectuer une analyse en composantes principales (ACP) sur l'ensemble de ses items. Puis, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculons le coefficient alpha de Cronbach pour s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats avant épuration des échelles de mesure

Tableau 39 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,564
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	58,286
	ddl	28
	Signification	,001

Les résultats du tableau ci-haut indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,564 qui reste largement supérieur à 0,5 avec une signification $0,001 < 0,05$. Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse en composantes principales.

Tableau 40 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
Legit1	1,000	,377
Legit2	1,000	,563
Legit3	1,000	,626
Legit4	1,000	,604
Legit5	1,000	,506
Legit6	1,000	,648
Legit7	1,000	,735
Legit8	1,000	,723

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut, les items enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf « Legit1 ». Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait.

Tableau 41 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La gouvernance légitimatrice »

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,217	27,708	27,708	2,217	27,708	27,708
2	1,367	17,087	44,795	1,367	17,087	44,795
3	1,198	14,978	59,773	1,198	14,978	59,773
4	,985	12,311	72,085			
5	,750	9,370	81,455			
6	,654	8,174	89,630			
7	,532	6,645	96,274			
8	,298	3,726	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est supérieure à un. Il faut absolument refaire l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multidimensionnalité.

Tableau 42 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes^a			
	Composante		
	1	2	3
Legit1	-,237	,565	,034
Legit2	,118	-,006	,741
Legit3	,248	-,351	,664
Legit4	,547	,528	-,160
Legit5	,550	,392	,225
Legit6	,785	,170	,051
Legit7	,809	-,136	-,248
Legit8	,460	-,666	-,259

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 3 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que les items « Legit4 », « Legit5 », « Legit6 » et « Legit7 » ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait. Par contre, les items « Legit1 », « Legit2 », « Legit3 » et « Legit8 » représentent une contribution inférieure à 0,5. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus

suite à l'élimination des items « Legit1 », « Legit2 », « Legit3 » et « Legit8 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 43 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,628
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	34,134
	ddl	6
	Signification	,000

Nous remarquons que l'indice KMO est passé de 0,564 à 0,628 qui est supérieur à la valeur minimale acceptable (0,5). Le test de Bartlett est significatif avec une signification de 0 inférieure à 0,05, il est donc possible d'effectuer une analyse en composantes principales.

Tableau 44 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
Legit4	1,000	,452
Legit5	1,000	,398
Legit6	1,000	,658
Legit7	1,000	,554

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf « Legit5 ». Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 45 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La gouvernance légitimatrice » après épuration

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,063	51,582	51,582	2,063	51,582	51,582
2	,823	20,575	72,158			
3	,718	17,949	90,107			
4	,396	9,893	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 2.063, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 51,582 % de la variance totale.

Tableau 46 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes^a	
	Composante 1
Legit4	,673
Legit5	,631
Legit6	,811
Legit7	,745

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « gouvernance légitimatrice » avant et après suppression des items « Legit1 », « Legit2 », « Legit 3 », et « Legit8 ».

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

Tableau 47 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière légitimatrice ", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,452	8

Tableau 48 : Statistique de fiabilité de la variable " Gouvernance financière légitimatrice ", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,683	4

Nous constatons qu'après avoir supprimé les items « Legit1 », « Legit2 », « Legit3 », et « Legit8 », le coefficient alpha de Cronbach a connu une amélioration, tout en passant de 0,452 caractérisant une échelle faible à 0,683 reflétant une bonne fiabilité, il reste donc nettement supérieur au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,60$).

d. Test de validité de la variable « La reddition des comptes »

La variable « La reddition des comptes » est mesurée par cinq items. Une échelle d'intervalle (de Likert) à 4 points est retenue à cet effet. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 49 : Items de la variable « La reddition des comptes »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
ReddCompt1	REDDITION_DES COMPTES	L'institutionnalisation d'un bilan de gestion, peut donner une assurance de reddition des comptes informationnelles.
ReddCompt2	REDDITION_DES COMPTES	L'institutionnalisation d'un rapport annuel abrégé destiné à l'information des citoyens.
ReddCompt3	REDDITION_DES COMPTES	L'application GID-CT et GIR-CT peuvent assurer une fonction informationnelle de reddition des comptes.
ReddCompt4	REDDITION_DES COMPTES	Le SIC GID-CT et GIR-CT peut assurer une reddition des comptes évaluatif via les organes de contrôle.
ReddCompt5	REDDITION_DES COMPTES	Les moyens de contrôle ex-post peuvent être préventifs et anticipatifs pour l'évaluation de l'information.

Il est à signaler que nous allons soumettre ces cinq items, dans un premier temps, à une analyse en composantes principales, afin de vérifier la structure du construit mesuré. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats de test de validité des échelles de mesure avant épuration

Tableau 50 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,695
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	44,348
	ddl	10
	Signification	,000

Le tableau ci-haut, nous montre que l'indice KMO a enregistré une valeur de 0,695 qui reste supérieure à 0,5, ainsi que le test de Bartlett permet de dégager une signification de 0,000, qui reste inférieur au seuil de signification de 0,05. Ces deux constats nous permettent d'accepter de mener une analyse factorielle exploratoire.

Tableau 51 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
ReddCompt1	1,000	,780
ReddCompt2	1,000	,711
ReddCompt3	1,000	,647
ReddCompt4	1,000	,686
ReddCompt5	1,000	,479

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait.

Tableau 52 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,279	45,572	45,572	2,279	45,572	45,572
2	1,026	20,510	66,083	1,026	20,510	66,083
3	,695	13,902	79,984			
4	,615	12,303	92,287			
5	,386	7,713	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est supérieure à un. Il faut absolument refaire l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multidimensionnalité.

Tableau 53 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes ^a		
	Composante	
	1	2
ReddCompt1	,514	-,719
ReddCompt2	,512	,670
ReddCompt3	,803	,046
ReddCompt4	,813	-,161
ReddCompt5	,669	,179

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

La matrice des composantes montre que tous les items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui prouve que ces items contribuent conjointement pour bien former le facteur retenu. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle pour trouver une solution unidimensionnelle, il faut procéder à la suppression des items dont la contribution est faible du facteur extrait.

Compte tenu des valeurs assez proches des contributions des items « ReddCompt1 » et « ReddCompt2 », nous avons refait les calculs en supprimant à chaque fois l'un ou l'autre des deux items pour constater que la suppression de « ReddCompt1 » améliore nettement les résultats que ce soit pour la validité ou pour la fiabilité. Les résultats obtenus sont présentés dans les tableaux ci-après :

ii. **Résultats de test de validité des échelles de mesure après épuration**

Tableau 54 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,698
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	35,155
	ddl	6
	Signification	,000

Nous remarquons que l'indice KMO est passé de 0,695 à 0,698 qui est supérieur à la valeur minimale acceptable (0,5). Le test de Bartlett est significatif avec une signification de 0 inférieure à 0,05, il est donc possible d'effectuer une analyse en composantes principales.

Tableau 55 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
ReddCompt2	1,000	,349
ReddCompt3	1,000	,673
ReddCompt4	1,000	,615
ReddCompt5	1,000	,478

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf « ReddCompt2 ». Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 56 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La reddition des comptes » après épuration

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,116	52,891	52,891	2,116	52,891	52,891
2	,783	19,572	72,462			
3	,686	17,152	89,614			
4	,415	10,386	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 2.116, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 52,891 % de la variance totale.

Tableau 57 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes^a	
	Composante 1
ReddCompt2	,591
ReddCompt3	,820
ReddCompt4	,784
ReddCompt5	,691

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Après avoir effectué l'analyse factorielle qui nous a permis de nous assurer de l'unidimensionnalité de l'échelle de mesure, nous nous intéressons à l'examen de la fiabilité de cet instrument de mesure à travers l'appréciation de la valeur d'alpha de Cronbach.

iii. Résultats de test de fiabilité des échelles de mesure

Tableau 58 : Statistique de fiabilité de la variable " Reddition des comptes ", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,682	5

Tableau 59 : Statistique de fiabilité de la variable " Reddition des comptes ", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,698	4

Le résultat obtenu dévoile une très bonne fiabilité des outils de mesure, et par conséquent une bonne cohérence interne des items, puisque la valeur d'alpha de Cronbach pour le

facteur retenu est passé d'une valeur ($\alpha = 0,682$) à ($\alpha = 0,698$) qui est nettement supérieure au seuil préconisé ($\alpha > 0,60$).

e. Test de validité de la variable « La pertinence de l'information »

La variable « La pertinence de l'information » est mesurée par quatre items. Une échelle d'intervalle (de Likert) à 4 points est retenue à cet effet. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 60 : Items de la variable « La Pertinence de l'information »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
PertinInfo1	PERTINENCE_DE_L_INFORMATION1	Les gestionnaires doivent fournir une information financière qui a une valeur prédictive (prévisionnelle).
PertinInfo2	PERTINENCE_DE_L_INFORMATION2	Les gestionnaires doivent être en mesure de renseigner sur les évaluations antérieures.
PertinInfo3	PERTINENCE_DE_L_INFORMATION3	Le SIC GID-CT et GIR-CT permet d'élaborer un cadre structuré et synthétisé des prévisions par des documents comptables appropriés.
PertinInfo4	PERTINENCE_DE_L_INFORMATION4	Le SIC GID-CT et GIR-CT permet de confirmer ou corriger les informations antérieures.

Vérifier la validité de cette variable consiste à vérifier l'unidimensionnalité des items qui la mesurent, pour ce faire, nous procéderons à une analyse en composantes principales sur l'ensemble des items correspondants à la variable objet de l'étude. Puis, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculerons le coefficient alpha de Cronbach pour s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats avant épuration des échelles de mesure

Tableau 61 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,618
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	29,314
	ddl	6
	Signification	,000

Les résultats ci-dessus indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,618 qui est supérieure à 0,5 (moyen), avec un seuil de signification égal à 0 (très en dessous du seuil de signification de 0,5). Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse factorielle.

Tableau 62 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
PertinInfo1	1,000	,617
PertinInfo2	1,000	,669
PertinInfo3	1,000	,448
PertinInfo4	1,000	,187

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Le tableau ci-dessus indique que les quatre premiers Items ont une représentation significative (supérieure à 0,4) alors que « PertinInfo4 » ne représente que 0,187 du facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 63 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,922	48,044	48,044	1,922	48,044	48,044
2	,971	24,275	72,319			
3	,695	17,368	89,687			
4	,413	10,313	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 1.922, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 48.044 % de la variance.

Tableau 64 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes ^a	
	Composante 1
PertinInfo1	,786
PertinInfo2	,818
PertinInfo3	,670
PertinInfo4	,432

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes montre que les trois premiers items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui prouve que ces items contribuent conjointement pour bien former le facteur retenu. Cependant, l'item « PertinInfo4 » ne l'est pas, il ne contribue qu'à 0,432 (inférieure à 0,5). De ce fait, cet item n'est pas pris en compte par le facteur extrait, ce qui justifie la nécessité de sa suppression.

A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus suite à l'élimination de l'item « PertinInfo4 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 65 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,611
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	25,678
	ddl	3
	Signification	,000

Les résultats du tableau ci-haut, nous indiquent que les valeurs du KMO et du test de sphéricité de Bartlett sont significatives, puisque le premier indice est supérieur à 0,5 (Moyen) et le second est significatif pour une valeur de 0 inférieure au seuil de signification de 0,05. Il en résulte que les données se prêtent bien à une analyse factorielle de type ACP.

Tableau 66 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
PertinInfo1	1,000	,699
PertinInfo2	1,000	,706
PertinInfo3	1,000	,419

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Le tableau ci-dessus indique que tous les Items ont une représentation significative (supérieure à 0,4). Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

*Tableau 67 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable
«Pertinence de l'information » après épuration*

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,824	60,798	60,798	1,824	60,798	60,798
2	,754	25,148	85,945			
3	,422	14,055	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Le tableau ci-haut, met en évidence une solution unidimensionnelle, puisqu'un seul facteur est extrait, il s'agit du facteur dont la valeur propre est de 1,824 supérieure à 1. Ce facteur permet de récupérer 60,798 % de la variance.

Tableau 68 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes^a	
	Composante 1
PertinInfo1	,836
PertinInfo2	,840
PertinInfo3	,647

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « Pertinence de l'information » avant et après suppression de l'item « PertinInfo4 ».

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

*Tableau 69 : Statistique de fiabilité de la variable " Pertinence de l'information ",
avant épuration*

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,624	4

Tableau 70 : Statistique de fiabilité de la variable " Pertinence de l'information ", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,668	3

Nous constatons qu'après avoir supprimé l'item « PertinInfo4 », le coefficient alpha de Cronbach a connu une amélioration, tout en passant de 0,624 à 0,668 reflétant une fiabilité moyenne.

f. Test de validité de la variable « La fiabilité de l'information »

La variable « La fiabilité de l'information » est mesurée par quatre items. Une échelle d'intervalle (de Likert) à 4 points est retenue à cet effet. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 71 : Items de la variable « La fiabilité de l'information »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
FiabInfo1	FIABILITE_DE_L_INFORMATION1	L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive.
FiabInfo2	FIABILITE_DE_L_INFORMATION2	Les dispositifs organisationnels mis en place doivent être performants.
FiabInfo3	FIABILITE_DE_L_INFORMATION3	Les gestionnaires doivent veiller sur l'exhaustivité et l'intégralité des informations alimentées dans le SIC.
FiabInfo4	FIABILITE_DE_L_INFORMATION4	L'instauration d'un contrôle apriori des informations financières et comptables implique une responsabilisation des gestionnaires.

Il s'agit ici de vérifier la validité de la variable « La fiabilité de l'information » qui consiste à s'assurer de l'unidimensionnalité des items qui la composent. Pour cela, nous avons effectué une analyse en composantes principales sur l'ensemble des items constitutifs de cette variable. Ensuite, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculerons le coefficient alpha de Cronbach afin de s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats avant épuration des échelles de mesure

Tableau 72 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,571
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	38,608
	ddl	6
	Signification	,000

Les résultats ci-dessus indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,571 qui est supérieure à 0,5 (moyen), avec un seuil de signification égal à 0 (très en dessous du seuil de signification de 0,5). Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse factorielle.

Tableau 73 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
FiabInfo1	1,000	,777
FiabInfo2	1,000	,784
FiabInfo3	1,000	,535
FiabInfo4	1,000	,924

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Le tableau ci-dessus indique que tous les Items ont une représentation significative (supérieure à 0,4). Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 74: Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,009	50,236	50,236	2,009	50,236	50,236
2	1,011	25,280	75,516	1,011	25,280	75,516
3	,645	16,113	91,629			
4	,335	8,371	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est supérieure à un. Il faut absolument refaire

l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multi-dimensionnalité.

Tableau 75 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes^a		
	Composante	
	1	2
FiabInfo1	,881	,012
FiabInfo2	,722	-,512
FiabInfo3	,732	-,004
FiabInfo4	,419	,865

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que les items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait. Par contre, l'item « FiabInfo4 » représente une contribution de 0,419 inférieure à 0,5. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus suite à l'élimination l'item « FiabInfo4 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 76 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,631
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	30,049
	ddl	3
	Signification	,000

Nous remarquons que l'indice KMO est passé de 0,571 à 0,631 qui est supérieur à la valeur minimale acceptable (0,5). Le test de Bartlett est significatif avec une signification de 0 inférieure à 0,05, il est donc possible d'effectuer une analyse en composantes principales.

Tableau 77 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
FiabInfo1	1,000	,747
FiabInfo2	1,000	,628
FiabInfo3	1,000	,541

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 78 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La fiabilité de l'information » après épuration

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	1,916	63,874	63,874	1,916	63,874	63,874
2	,675	22,494	86,368			
3	,409	13,632	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 1.916 supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 63,874 % de la variance totale.

Tableau 79 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes ^a	
	Composante 1
FiabInfo1	,864
FiabInfo2	,793
FiabInfo3	,736

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « Fiabilité de l'information » avant et après suppression de l'item « FiabInfo4 » :

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

Tableau 80 : Statistique de fiabilité de la variable " La fiabilité de l'information ", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,642	4

Tableau 81 : Statistique de fiabilité de la variable " La fiabilité de l'information ", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,708	3

Nous constatons qu'après avoir supprimé de l'item « FiabInfo4 », le coefficient alpha de Cronbach a connu une amélioration, tout en passant de 0,642 à 0,708 reflétant une bonne fiabilité, il reste donc nettement supérieur au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,60$).

g. Test de validité de la variable « L'intelligibilité de l'information »

La variable « L'intelligibilité de l'information » est mesurée par sept items. Une échelle d'intervalle (de Likert) à 4 points est retenue à cet effet. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 82 : Items de la variable « L'intelligibilité de l'information »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
IntelligInfo 1	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION1	Les informations comptables / financières présentées permettent une compréhension directe et rapide
IntelligInfo 2	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION2	L'information doit être classée et présentée d'une façon claire et concise dans documents comptables
IntelligInfo 3	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION3	Le GIR-CT et GID-CT doivent être en mesure de détecter les informations falsifiées et ne répondant pas aux normes et règles en vigueur
IntelligInfo 4	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION4	Un compte financier unique qui se substitue aux deux documents peut être un progrès certain en termes de clarté et de lisibilité pour les élus et les citoyens
IntelligInfo 5	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION5	Le compte financier unique doit être présenté à l'assemblée délibérante pour approbation
IntelligInfo 6	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION6	Les systèmes GID-CT et GIR-CT permettent de générer un compte financier unique pour l'ordonnateur et le comptable public
IntelligInfo 7	INTELLIGIBILITE_DE_L'INFORMATION7	L'application GID-CT et GIR-CT peut permettre la résolution de ce rapprochement

Il s'agit ici de vérifier la validité de la variable « L'intelligibilité de l'information » qui consiste à s'assurer de l'unidimensionnalité des items qui la composent. Pour cela, nous avons effectué une analyse en composantes principales sur l'ensemble des items constitutifs de cette variable. Ensuite, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculerons le coefficient alpha de Cronbach afin de s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats avant épuration des échelles de mesure

Tableau 83 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,740
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	92,648
	ddl	21
	Signification	,000

Les résultats du tableau ci-haut indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,740 qui reste largement supérieur à 0,5 avec une signification $0 < 0,05$. Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse en composantes principales.

Tableau 84 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
IntelligInfo1	1,000	,662
IntelligInfo2	1,000	,507
IntelligInfo3	1,000	,712
IntelligInfo4	1,000	,596
IntelligInfo5	1,000	,377
IntelligInfo6	1,000	,504
IntelligInfo7	1,000	,820

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut, les items enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf « IntelligInfo5 ». Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait.

Tableau 85 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,101	44,301	44,301	3,101	44,301	44,301
2	1,078	15,404	59,705	1,078	15,404	59,705
3	,822	11,748	71,452			
4	,777	11,096	82,548			
5	,525	7,499	90,047			
6	,405	5,782	95,830			
7	,292	4,170	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est supérieure à un. Il faut absolument refaire l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multidimensionnalité.

Tableau 86 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes^a

	Composante	
	1	2
IntelligInfo1	,767	-,271
IntelligInfo2	,712	,030
IntelligInfo3	,532	,655
IntelligInfo4	,732	,247
IntelligInfo5	,538	,295
IntelligInfo6	,698	-,132
IntelligInfo7	,641	-,640

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que tous les items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle afin de trouver une solution unidimensionnalité. Les résultats obtenus suite à l'élimination des items « IntelligInfo3 » et « IntelligInfo5 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 87 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,697
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	69,266
	ddl	10
	Signification	,000

Nous remarquons que l'indice KMO est passé de 0,740 à 0,679 qui est supérieur à la valeur minimale acceptable (0,5). Le test de Bartlett est significatif avec une signification de 0 inférieure à 0,05, il est donc possible d'effectuer une analyse en composantes principales.

Tableau 88 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
IntelligInfo1	1,000	,651
IntelligInfo2	1,000	,510
IntelligInfo4	1,000	,481
IntelligInfo6	1,000	,504
IntelligInfo7	1,000	,543

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 89 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « l'intelligibilité de l'information » après épuration

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,688	53,752	53,752	2,688	53,752	53,752
2	,808	16,164	69,915			
3	,721	14,413	84,328			
4	,489	9,781	94,109			
5	,295	5,891	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 2.688, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 53,752 % de la variance totale.

Tableau 90 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes ^a	
	Composante 1
IntelligInfo1	,807
IntelligInfo2	,714
IntelligInfo4	,693
IntelligInfo6	,710
IntelligInfo7	,737

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « l'intelligibilité de l'information » avant et après suppression des items « IntelligInfo3 » et « IntelligInfo5 ».

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

Tableau 91 : Statistique de fiabilité de la variable " l'intelligibilité de l'information", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,785	7

Tableau 92 : Statistique de fiabilité de la variable " l'intelligibilité de l'information", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,784	5

Nous constatons qu'après avoir supprimé les items « IntelligInfo3 » et « IntelligInfo5 », le coefficient alpha de Cronbach a connu une stagnation, il reste donc nettement supérieur au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,60$).

h. Test de validité de la variable « La légalité de l'information »

La variable « Légalité de l'information » est mesurée par sept items. Une échelle d'intervalle (de Likert) à 4 points est retenue à cet effet. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 93 : Items de la variable « La légalité de l'information »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
LegallInfo1	LEGALITE_DE_L'INFORMATION1	Un comptable interne de la commune ayant une vision globale est transversale de la chaîne comptable pour supprimer la redondance et développer un système de contrôle financier efficace et unifier.
LegallInfo2	LEGALITE_DE_L'INFORMATION2	Le développement du contrôle interne au sein de la commune peut relever rapidement le défi opérationnel de ces anomalies
LegallInfo3	LEGALITE_DE_L'INFORMATION3	Le système GID-CT et GIR-CT permet de contrôler et responsabiliser l'ordonnateur et le comptable public
LegallInfo4	LEGALITE_DE_L'INFORMATION4	Le GID-CT et GIR-CT ont permis de développer des pratiques rétrospectives budgétaires et financières
LegallInfo5	LEGALITE_DE_L'INFORMATION5	Le GID-CT et GIR-CT ont permis de développer des pratiques rétrospectives managériales

Vérifier la validité de cette variable consiste à s'assurer de l'unidimensionnalité des items qui la mesurent, pour ce cela, nous avons effectué une analyse en composantes principales sur l'ensemble de ces items. Ensuite, une fois l'unidimensionnalité validée, nous calculons le coefficient alpha de Cronbach pour affirmer la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. Résultats de validité des échelles de mesure

Tableau 94 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,675
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	43,349
	ddl	10
	Signification	,000

Les résultats du tableau ci-haut indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,675 qui reste largement supérieur à 0,5 avec une signification $0 < 0,05$. Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse en composantes principales.

Tableau 95 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
LegalInfo1	1,000	,598
LegalInfo2	1,000	,583
LegalInfo3	1,000	,366
LegalInfo4	1,000	,528
LegalInfo5	1,000	,219

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut, les items enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf pour « LegalInfo3 » et « LegalInfo5 » dont la communalité égale respectivement 0,366 et 0,219. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait.

Tableau 96 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,293	45,857	45,857	2,293	45,857	45,857
2	,891	17,825	63,683			
3	,785	15,691	79,374			
4	,658	13,167	92,541			
5	,373	7,459	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Le tableau montre une solution unidimensionnelle, puisqu'un seul facteur est extrait, il s'agit du facteur dont la valeur propre est égale à 2,293 supérieure à 1. Ce facteur permet d'expliquer jusqu'au 45,857 % de l'inertie totale.

Tableau 97 : Résultats des contributions factorielles

Matrice des composantes ^a	
	Composante 1
LegalInfo1	,773
LegalInfo2	,764
LegalInfo3	,605
LegalInfo4	,726
LegalInfo5	,467

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que tous les items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait, à part l'item « LegalInfo5 » qui représente une contribution inférieure à 0,5. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus suite à l'élimination de l'item « LegalInfo5 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 98 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,670
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	38,204
	ddl	6
	Signification	,000

Nous remarquons que l'indice KMO est passé de 0,675 à 0,670 qui est supérieur à la valeur minimale acceptable (0,5). Le test de Bartlett est significatif avec une signification de 0 inférieure à 0,05, il est donc possible d'effectuer une analyse en composantes principales.

Tableau 99 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
LegalInfo1	1,000	,646
LegalInfo2	1,000	,588
LegalInfo3	1,000	,398
LegalInfo4	1,000	,526

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4 sauf « LegalInfo3 ». Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

*Tableau 100 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable «
Légalité de l'information » après épuration*

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,157	53,933	53,933	2,157	53,933	53,933
2	,787	19,667	73,600			
3	,663	16,570	90,169			
4	,393	9,831	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 2.157, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 53,933 % de la variance totale.

Tableau 101 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes^a	
	Composante 1
LegallInfo1	,803
LegallInfo2	,767
LegallInfo3	,631
LegallInfo4	,725

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « Légalité de l'information » avant et après suppression de L'item « LegalInfo5 ».

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

Tableau 102 : Statistique de fiabilité de la variable " Légalité de l'information", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,691	5

Tableau 103 : Statistique de fiabilité de la variable " Légalité de l'information", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,708	4

Nous constatons qu'après avoir supprimé l'item « LegalInfo5 », le coefficient alpha de Cronbach a connu une amélioration, tout en passant de 0,691 à 0,708 reflétant une bonne fiabilité, il reste donc nettement supérieur au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,60$).

i. Test de validité de la variable « L'audit interne »

La variable « Audit interne » est mesurée par cinq items. Une échelle d'intervalle (de Likert) à 4 points est retenue à cet effet. Les items sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 104 : Items de la variable « L'audit interne »

Code de la variable	Nom de la variable	Libellé
AudIntern1	AUDIT_INTERNE1	Engager un audit annuel des budgets avant leur vote par l'assemblée délibérante
audIntern2	AUDIT_INTERNE2	Assurer la légitimation de la gestion des acteurs locaux
AudIntern3	AUDIT_INTERNE3	Développer des outils d'évaluation de la qualité des choix politiques
AudIntern4	AUDIT_INTERNE4	Intégrer les systèmes GID-CT et GIR-CT dans les organes de contrôle
AudIntern5	AUDIT_INTERNE5	Les organes de contrôle doivent avoir la main sur le système GID et GIR afin de faciliter leurs missions et garantir l'exhaustivité des comptes

Tester la validité de cette variable consiste à vérifier l'unidimensionnalité des items qui la mesurent, pour ce faire, nous allons effectuer une analyse en composantes principales (ACP) sur l'ensemble de ces items. Puis, une fois l'unidimensionnalité validée, nous

calculerons le coefficient alpha de Cronbach pour s'assurer de la fiabilité de cet instrument de mesure. Les résultats sont présentés dans les tableaux ci-après.

i. **Résultats avant épuration des échelles de mesure**

Tableau 105 : Indice KMO et test de Bartlett

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,667
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	53,705
	ddl	10
	Signification	,000

Les résultats du tableau ci-haut indiquent que les valeurs du KMO et du test de Bartlett sont significatives, puisque l'indice KMO présente une valeur de 0,667 qui reste largement supérieur à 0,5 avec une signification $0 < 0,05$. Ces résultats signifient donc que les données se prêtent bien à une analyse en composantes principales.

Tableau 106 : Qualités de représentation

Qualités de représentation		
	Initiales	Extraction
AudIntern1	1,000	,846
audIntern2	1,000	,743
AudIntern3	1,000	,605
AudIntern4	1,000	,587
AudIntern5	1,000	,697

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut, les items enregistrent des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait.

Tableau 107 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Variance totale expliquée						
Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,319	46,381	46,381	2,319	46,381	46,381
2	1,159	23,188	69,570	1,159	23,188	69,570
3	,705	14,100	83,670			
4	,430	8,591	92,261			
5	,387	7,739	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Cette solution est multidimensionnelle car plusieurs composantes sont extraites, il s'agit des composantes dont la valeur propre est supérieure à un. Il faut absolument refaire l'analyse exploratoire après suppression des items qui sont à l'origine de cette multidimensionnalité.

Tableau 108 : Résultats des contributions factorielles

	Composante	
	1	2
AudIntern1	,137	,909
audIntern2	,767	,393
AudIntern3	,775	-,067
AudIntern4	,659	-,392
AudIntern5	,823	-,141

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 2 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que tous les items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait. Par contre, l'item « AudIntern1 » dont la contribution est égale à 0,137 représente une contribution inférieure à 0,5. A ce stade, il faut refaire l'analyse factorielle. Les résultats obtenus suite à l'élimination de l'item « AudIntern1 » sont les suivants :

ii. Résultats après épuration des échelles de mesure

Tableau 109 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,721
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	46,853
	ddl	6
	Signification	,000

Nous remarquons que l'indice KMO est passé de 0,667 à 0,721 qui est supérieur à la valeur minimale acceptable (0,5). Le test de Bartlett est significatif avec une signification de 0 inférieure à 0,05, il est donc possible d'effectuer une analyse en composantes principales.

Tableau 110 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
audIntern2	1,000	,561
AudIntern3	1,000	,610
AudIntern4	1,000	,452
AudIntern5	1,000	,686

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous constatons que les valeurs présentées dans le tableau ci-haut enregistrent des communalités supérieures à 0,4. Nous pouvons dire alors que les items sont bien pris en compte par le facteur extrait. Nous passons maintenant à l'épuration de l'échelle de mesure et à l'appréciation de sa dimensionnalité.

Tableau 111 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « L'Audit interne » après épuration

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	2,309	57,718	57,718	2,309	57,718	57,718
2	,794	19,847	77,565			
3	,475	11,877	89,442			
4	,422	10,558	100,000			

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Nous avons extrait un seul facteur dont la valeur propre est égale à 2.309, elle est supérieure à 1. De ce fait, cette solution est unidimensionnelle et le facteur extrait permet d'expliquer 57,718 % de la variance totale.

Tableau 112 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Matrice des composantes^a

	Composante1
AudIntern2	,749
AudIntern3	,781
AudIntern4	,672
AudIntern5	,828

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

a. 1 composantes extraites.

La matrice des composantes nous affirme que l'ensemble des items ont des contributions factorielles supérieures à 0,5, ce qui explique qu'ils contribuent conjointement à bien former le facteur extrait.

Une fois la phase exploratoire est achevée, nous passons directement pour calculer le coefficient alpha de Cronbach à l'échelle de la variable « Audit interne » avant et après suppression de l'item « AudIntern1 ».

iii. Résultats de test de fiabilité avant et après épuration

Tableau 113 : Statistique de fiabilité de la variable " L'Audit interne ", avant épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,619	5

Tableau 114 : Statistique de fiabilité de la variable " L'Audit interne ", après épuration

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,748	4

Nous constatons qu'après avoir supprimé l'item « AudIntern1 », le coefficient alpha de Cronbach a connu une amélioration, tout en passant de 0,619 à 0,748 reflétant une bonne fiabilité, il reste donc nettement supérieur au seuil minimal préconisé ($\alpha > 0,60$).

Dans ce paragraphe, nous avons présenté le test de fiabilité et de validité des échelles de mesures. Ainsi, nous avons commencé par le Test de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) et le Test de Sphéricité de Bartlett. Puis nous avons passé à Alpha de Cronbach qui permet de rendre compte de la fiabilité des échelles de mesure. Ces derniers nous ont permis de nous assurer que les instruments de mesures utilisés dans notre recherche sont fiables et valides. Pour approfondir d'avantage notre analyse nous entamons dans le paragraphe suivant le test des hypothèses et du modèle conceptuel.

2- Test des hypothèses et du modèle conceptuel de recherche

Notre recherche s'est fondée sur l'idée qui stipule que la mise en place d'un système d'information comptable au sein des collectivités territoriales est corrélée positivement à la gouvernance financière de ces dernières. En plus, nous avons supposé que la variable audit interne peut modérer la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer. Donc le présent paragraphe se fixe comme objectif de tester ces relations hypothétiques, qui peuvent être confirmées ou infirmées, pour passer à la validation du modèle conceptuel.

a. Test des hypothèses :

Ce point sera dédié au test des hypothèses qui sont l'expression des relations présumées entre les variables constitutives de notre modèle. Pour se faire, nous nous appuyons sur deux outils d'analyses statistiques à savoir : la corrélation bi-variée et la régression linéaire telle qu'elles ont été présentées dans la section 1 de ce chapitre.

Avant de percer dans la présentation des tests, il est nécessaire de rappeler que les résultats de la régression se lisent grâce aux coefficients suivants : **R** qui signifie le coefficient de corrélation, **R²** le coefficient de détermination et **R²** ajusté le coefficient de détermination ajusté.

Il faut préciser à ce niveau que le choix de l'item (en tant que variable) des variables explicatives ou des variables expliquées pour établir la corrélation de Pearson entre la variable explicative et la variable expliquée est justifiée selon la valeur de sa contribution à former la composante/facteur retenu(e).

- « *La reddition des comptes* » et « *La gouvernance responsabilisatrice* »

La reddition des comptes désigne l'obligation des instances étatiques de partager l'ensemble des actes qu'ils accomplissent dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions ainsi que les résultats de ces actes en toute responsabilité. Nous présentons ci-après les résultats de la corrélation bi-variée et ceux de la régression linéaire en optant pour les variables dont la contribution factorielle est la plus élevée. Soit la GouvResp2 (0.843) et la ReddCompt3 (0.820)

i. Corrélation bi-variée entre la variable « La reddition des comptes » et « La gouvernance responsabilisatrice »

Tableau 115 : Coefficient de corrélation de Pearson entre les variables « La reddition des comptes » et « la gouvernance responsabilisatrice »

Corrélations			
		GouvResp2	ReddCompt3
GouvResp2	Corrélation de Pearson	1	,512**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	50	50
ReddCompt3	Corrélation de Pearson	,512**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	50	50

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Une lecture succincte de la matrice de corrélation nous montre que l'existence d'une reddition des comptes influence positivement la gouvernance responsabilisatrice, car le coefficient de corrélation de Pearson ρ enregistre une valeur de 0,512, cette dernière est jugée statistiquement significative car sa signification bilatérale est de 0, qui reste très en dessous du seuil de signification de 5%.

Nous pouvons donc confirmer l'hypothèse selon laquelle l'existence d'une reddition des comptes influence positivement la gouvernance responsabilisatrice.

ii. Régression entre la variable « La reddition des comptes » et « la gouvernance responsabilisatrice »

Tableau 116 : régression entre la variable « La reddition des comptes » et « la gouvernance responsabilisatrice »

Récapitulatif des modèles									
					Modifier les statistiques				Sig. Variation de F
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	
1	,512 ^a	,262	,246	,715	,262	17,015	1	48	,000

a. Prédicteurs : (Constante), ReddCompt3

Nous pouvons constater que R^2 est de 0,262 avec une signification de la variation de Fisher de 0,000 largement inférieure à 0,05, cela signifie que « la reddition des comptes » explique 26,2% de la variation de la gouvernance responsabilisatrice. Ces résultats montrent que la reddition des comptes conditionne positivement une gouvernance

financière responsabilisatrice. Ce qui confirme donc les conclusions auxquelles nous avons abouti à travers la revue de littérature présentées dans le chapitre précédent (section 3).

H_1 : La Reddition des comptes a une influence positive sur la gouvernance financière responsabilisatrice est validée.

- « *La pertinence* » et « *une gouvernance financière transparente* ».

La pertinence du système d'information comptable reflète la relation avec le degré de la transparence de l'information alimentée dans ce système. Nous présentons ci-après les résultats de la corrélation bi-variée et ceux de la régression linéaire en optant pour les variables dont la contribution factorielle est la plus élevée. Soit la Gouvtransp4 (0.811) et la la PertinInfo2 (0.840).

i. Corrélation bi-variée entre la variable « *La pertinence* » et « *la gouvernance financière transparente* »

Tableau 117 : Coefficient de corrélation de Pearson entre les variables « Pertinence » et « gouvernance financière transparente »

Corrélations			
		Transp4	PertinInfo2
Corrélation de Pearson	Transp4	1,000	,202
	PertinInfo2	,202	1,000
Sig. (unilatéral)	Transp4	.	,079
	PertinInfo2	,079	.
N	Transp4	50	50
	PertinInfo2	50	50

**. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Le tableau ci-dessus nous montre que le coefficient de corrélation de Pearson est de $\rho=0,202$, mais demeure non significatif avec une signification bilatérale de 0,079 largement supérieure ($0,079 > 0,05$). En sus de ce constat, la pertinence du système d'information comptable n'influence pas la gouvernance financière transparente.

Nous pouvons, par conséquent, infirmer l'hypothèse selon laquelle *plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable pertinent plus ils s'attachent à assurer une gouvernance financière transparente*.

ii. Régression entre la variable « *La pertinence* » et « *gouvernance financière transparente* »

Tableau 118 : Régression entre la variable « *La pertinence* » et « *gouvernance financière transparente* »

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				Sig. Variatio n de F	Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,202 ^a	,041	,021	,849	,041	2,051	1	48	,159	1,653

a. Prédicteurs : (Constante), PertinInfo2

b. Variable dépendante : Transp4

Nous pouvons constater que R^2 est de 0,041 avec une signification de la variation de Fisher de 0,159 largement supérieure à 0,05, cela signifie que « la pertinence du système d'information comptable n'explique que 4,1% de la variation de la gouvernance financière transparente. En sus de ce constat, cette relation s'avère statistiquement non significative.

H_2 : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable pertinent plus ils s'attachent à assurer une gouvernance financière transparente n'est pas Validée.

- « **La Fiabilité** » et « **gouvernance financière transparente** ».

La fiabilité du système d'information comptable reflète le degré de la transparence de l'information alimentée dans ce système. Nous présentons ci-après les résultats de la corrélation bi-variée et ceux de la régression linéaire en optant pour les variables dont la contribution factorielle est la plus élevée. Soit la Gouvtransp5 (0.811) et la FiabInfo1 (0.864).

i. Corrélation bi-variée entre la variable « Fiabilité » et « gouvernance financière transparente »

Tableau 119 : Coefficient de corrélation de Pearson entre la variable « Fiabilité » et « gouvernance financière transparente »

Corrélations			
		Transp4	FiabInfo1
Corrélation de Pearson	Transp4	1,000	,455
	FiabInfo1	,455	1,000
Sig. (unilatéral)	Transp4	.	,000
	FiabInfo1	,000	.
N	Transp4	50	50
	FiabInfo1	50	50

**. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Nous pouvons constater que la fiabilité de l'information influence positivement la gouvernance financière transparente, car le coefficient de corrélation de Pearson est de $\rho = 0,455$, en plus cette influence apparaît statistiquement significative, puisque la signification bilatérale est de 0 qui reste très en dessous de 5%.

Nous pouvons, par conséquent, confirmer la relation de dépendance entre la fiabilité du système comptable et la gouvernance financière transparente.

ii. Régression entre la variable « La Fiabilité » et « gouvernance financière transparente »

Tableau 120 : Régression entre « La Fiabilité » et « La gouvernance financière transparente »

Récapitulatif des modèles ^b										
Modèle				Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques					Durbin-Watson
	R	R-deux	R-deux ajusté		Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	
1	,455 ^a	,207	,190	,772	,207	12,529	1	48	,001	1,863

a. Prédicteurs : (Constante), FiabInfo1

b. Variable dépendante : Transp4

D'après le tableau ci-dessus, on constate que R^2 est de 0,207 avec une signification de la variation de Fisher de 0,001 largement inférieure à 0,05, cela signifie que la fiabilité de l'information explique 20,7% de la variation de la gouvernance financière transparente, Ces résultats montrent que la fiabilité de l'information conditionne positivement une gouvernance financière transparente. Ce qui confirme donc les conclusions auxquelles nous avons abouti à travers la revue de littérature présentées dans le chapitre précédent (section 3). Nous pouvons en conclure que :

H3. Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable fiable plus ils s'attachent à assurer une gouvernance financière transparente est validée.

- « L'intelligibilité » et « gouvernance financière transparente ».

L'intelligibilité du système d'information comptable reflète la relation avec le degré de la transparence de l'information alimentée dans ce système. Nous présentons ci-après les résultats de la corrélation bi-variée et ceux de la régression linéaire en optant pour les variables dont la contribution factorielle est la plus élevée. Soit la Gouvtransp4 (0.811) et la IntelligInfo1 (0.807).

- i. **Corrélation bi-variée entre la variable « L'intelligibilité » et « gouvernance financière transparente »**

Tableau 121 : Coefficient de corrélation de Pearson entre la variable « L'intelligibilité » et « gouvernance financière transparente »

Corrélations		Transp4	IntelligInfo1
Corrélation de Pearson	Transp4	1,000	,352
	IntelligInfo1	,352	1,000
Sig. (unilatéral)	Transp4	.	,006
	IntelligInfo1	,006	.
N	Transp4	50	50
	IntelligInfo1	50	50

**. La corrélation n'est pas significative au niveau 0,05 (bilatéral).

Nous pouvons constater que l'intelligibilité du système comptable influence la gouvernance financière transparente, vu que le coefficient de corrélation de Pearson est

de $\rho = 0,352$, cette relation est jugée statistiquement significative étant donné que la signification obtenue est de l'ordre 0,006 qui reste largement inférieure de 0,05.

Nous pouvons donc confirmer l'hypothèse selon laquelle l'intelligibilité influence positivement la gouvernance financière transparente.

ii. Régression entre la variable « L'intelligibilité » et « La gouvernance financière transparente »

Tableau 122 : Régression entre la variable « système d'information comptable intelligible » et « gouvernance financière transparente »

Récapitulatif des modèles ^b										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques				Sig. Variation de F	Durbin-Watson
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,352 ^a	,124	,106	,811	,124	6,792	1	48	,012	1,645

a. Prédicteurs : (Constante), IntelligInfo1

b. Variable dépendante : Transp4

Nous constatons que R^2 est de 0,124 avec une signification de la variation de Fisher de 0,012 largement inférieure à 0,05, cela signifie que l'intelligibilité de l'information explique 12,4% de la variation de la gouvernance financière transparente. Ces résultats montrent que l'intelligibilité de l'information conditionne positivement une gouvernance financière transparente. Ce qui confirme donc les conclusions auxquelles nous avons abouti à travers la revue de littérature présentées dans le chapitre précédent (section 3). Nous pouvons en conclure que :

H_4 : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable intelligible plus ils s'attachent à assurer une gouvernance financière transparente est validée

- « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

La légalité de l'information comptable reflète l'obligation d'adopter les formes, procédures ou symboles institutionnelles légitime. Nous présentons ci-après les résultats de la corrélation bi-variée et ceux de la régression linéaire en optant pour les variables dont la contribution factorielle est la plus élevée. Soit la GouvLegiti6 (0.811) et la LegalInfo1 (0.803).

i. Corrélation bi-variée entre la variable « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

Tableau 123 : coefficient de corrélation de Pearson entre la variable « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

Corrélations			
		Legit6	LegallInfo1
Legit6	Corrélation de Pearson	1	,312*
	Sig. (bilatérale)		,028
	N	50	50
LegallInfo1	Corrélation de Pearson	,312*	1
	Sig. (bilatérale)	,028	
	N	50	50

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Nous pouvons constater que la légalité de l'information influence positivement la gouvernance financière légitimatrice, car le coefficient de corrélation de Pearson est de $\rho = 0,312$, en plus cette corrélation s'avère statistiquement significative vu que la signification obtenue est de 0,028 largement inférieur à 0,05.

Nous pouvons, par conséquent, affirmer que la gouvernance financière légitimatrice est influencée par la légalité de l'information.

ii. Régression entre la variable « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

Tableau 124 : Régression entre la variable « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

Récapitulatif des modèles									
Modèle				Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F
	R	R-deux	R-deux ajusté			Variation de F	ddl1	ddl2	
1	,312 ^a	,097	,078	,923	,097	5,160	1	48	,028

a. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1

Nous constatons que R^2 est de 0,097 avec une signification de la variation de Fisher de 0,028 inférieure à 0,05, cela signifie que la légalité de l'information explique 9,7% de la variation de la gouvernance financière légitimatrice, Ces résultats montrent que la légalité de l'information conditionne positivement une gouvernance financière légitimatrice. Ce qui confirme donc les conclusions auxquelles nous avons abouti à

travers la revue de littérature présentées dans le chapitre précédent (section 3). Nous pouvons en conclure que :

H_5 : La légalité de l'information a une influence positive sur la gouvernance financière légitimatrice est validée.

- Test de l'effet modérateur de la variable « Audit interne »

L'hypothèse 6 présume que la variable audit interne exerce un effet modérateur sur la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière. Cela veut dire que l'intégration de la variable audit interne dans le modèle, pourra impacter le signe ou le degré d'influence entre la variable système d'information comptable et la gouvernance financière.

Pour tester l'effet modérateur de la variable audit interne sur la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer, nous allons considérer deux modèles de régression, une simple avec la variable explicative et l'autre double en introduisant la variable modératrice en plus. On constate la variation de R^2 entre les deux modèles pour conclure à l'effet modérateur.

i. Test de l'effet modérateur de l'audit interne sur la relation entre les variables reddition des comptes et gouvernance responsabilisatrice :

Tableau 125 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « reddition des comptes » et « gouvernance responsabilisatrice »

Récapitulatif des modèles ^c										
Modèle				Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
	R	R-deux	R-deux ajusté			Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,512 ^a	,262	,246	,715	,262	17,015	1	48	,000	
2	,512 ^b	,262	,231	,723	,001	,043	1	47	,837	1,430

a. Prédicteurs : (Constante), ReddCompt3

b. Prédicteurs : (Constante), ReddCompt3, AudIntern5

c. Variable dépendante : GouvResp2

Nous constatons d'après les résultats du tableau ci-haut que la variation du R^2 est faible et elle est de 0,001, avec un effet de modulation statistiquement non significatif d'une valeur de 0,837 largement supérieure à 0,05. A la lumière de ce résultat, nous pouvons déduire que l'audit interne des systèmes d'information comptable ne modifie pas le lien existant entre la reddition des comptes et la gouvernance responsabilisatrice.

ii. Test de l'effet modérateur de l'audit interne sur la relation entre les variables la pertinence et la gouvernance financière transparente

Tableau 126 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « la pertinence » et « la gouvernance financière transparente »

Récapitulatif des modèles ^c										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
						Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,202 ^a	,041	,021	,849	,041	2,051	1	48	,159	
2	,426 ^b	,182	,147	,793	,141	8,080	1	47	,007	1,848

a. Prédicteurs : (Constante), PertinInfo2

b. Prédicteurs : (Constante), PertinInfo2, AudIntern5

c. Variable dépendante : Transp4

Les résultats du tableau ci-dessus montrent une variation du R^2 de 0,141 combinée à une signification de variation de Fisher de 0,007 largement inférieure à 0,05, il s'agit donc d'une modulation statistiquement significative au risque de 5%. Nous pouvons déduire que l'audit interne exerce une influence significative sur le lien existant entre la pertinence du système d'information comptable et la gouvernance financière transparente.

iii. Test de l'effet modérateur de l'audit interne sur la relation entre les variables Fiabilité et gouvernance financière transparente

Tableau 127 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « Fiabilité » et « gouvernance financière transparente »

Récapitulatif des modèles ^c										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
						Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,455 ^a	,207	,190	,772	,207	12,529	1	48	,001	
2	,532 ^b	,283	,253	,742	,076	5,003	1	47	,030	1,964

a. Prédicteurs : (Constante), FiabInfo1

b. Prédicteurs : (Constante), FiabInfo1, AudIntern5

c. Variable dépendante : Transp4

iv. c. Variable dépendante : Transp4

Nous constatons d'après les résultats du tableau ci-haut que l'introduction de la variable modératrice (Audit interne) améliore la corrélation linéaire car la variation du R^2 est de 0,076, alors que la signification de la variation de Fisher est de 0,030 largement inférieure à 0,05, donc l'effet de modération est significatif au risque de 5%. Nous pouvons déduire que l'audit interne modifie le lien existant entre l'indépendance du Fiabilité du système d'information comptable et la gouvernance financière transparente.

v. Test de l'effet modérateur de l'audit interne sur la relation entre les variables l'intelligibilité et gouvernance financière transparente

Tableau 128 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « l'intelligibilité » et « gouvernance financière transparente ».

Récapitulatif des modèles ^c										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
						Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,352 ^a	,124	,106	,811	,124	6,792	1	48	,012	
2	,475 ^b	,225	,192	,771	,101	6,157	1	47	,017	1,842

a. Prédicteurs : (Constante), IntelligInfo1

b. Prédicteurs : (Constante), IntelligInfo1, AudIntern5

c. Variable dépendante : Transp4

Nous pouvons déduire d'après les résultats du tableau précédent que l'hypothèse de modération est confirmée : la variation du R^2 est de 0,101. La relation demeure statistiquement significative, étant donné le seuil de signification de 0,017 qui est largement inférieure au risque accepté qui est de 0,05. L'audit interne modifie donc le lien existant entre l'intelligibilité du système d'information comptable et la gouvernance financière transparente.

vi. **Test de l'effet modérateur de l'audit interne sur la relation entre les variables « la légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »**

Tableau 129 : Régression simple de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

Récapitulatif des modèles ^c										
Modèle	Modifier les statistiques									
	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F	Durbin-Watson
1	,312 ^a	,097	,078	,923	,097	5,160	1	48	,028	
2	,317 ^b	,101	,062	,931	,004	,186	1	47	,668	1,397

a. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1

b. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, AudIntern5

c. Variable dépendante : Legit6

Nous pouvons déduire d'après les résultats du tableau ci-haut que l'hypothèse de modulation est infirmée : en effet, la variation du R^2 enregistre une valeur de 0,004 et l'effet de la modulation s'avère non significatif car la signification de la variation de Fisher est de 0,668 supérieure à 0,05. L'audit interne ne modifie donc pas le lien existant entre la légalité du système d'information comptable et la gouvernance financière légitimatrice.

D'après les résultats obtenus suite à la régression de l'effet modérateur sur les variables en question, nous pouvons en conclure que :

H_6 : Plus l'audit interne des systèmes d'information comptable est efficace, plus la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer sera modérée est validée partiellement.

D'une manière générale, l'audit interne revêt une nécessité au sein des collectivités territoriales. Ces résultats confirment que l'audit interne modère partiellement la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière. Cela confirme donc certaines conclusions auxquelles nous avons abouti à travers la revue de littérature présentées dans le chapitre précédent (section 3).

b. Test du modèle conceptuel de recherche

Après avoir effectué les tests des hypothèses de notre modèle de recherche, il s'avère nécessaire de passer au test de la validité du modèle conceptuel. Pour mener à bien ce test, nous allons procéder en trois étapes. La première aura pour objectif le calcul du coefficient de détermination $R^2_{\text{ajusté}}$ par l'intermédiaire de la régression linéaire multiple, et ce afin de rendre compte du pouvoir explicatif du modèle. La seconde s'attachera à procéder à la visualisation dans un schéma d'ensemble des résultats du test de validité du modèle conceptuel et au niveau de la troisième, une analyse de la variance sera effectuée pour s'assurer de la significativité du modèle obtenu.

- *Indice de qualité d'ajustement du modèle conceptuel de la recherche*

Tableau 130 : Qualité de l'ajustement du modèle conceptuel de la recherche en tenant compte de la gouvernance financière responsabilisatrice

Récapitulatif des modèles ^b										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
						Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,645 ^a	,416	,350	,665	,416	6,271	5	44	,000	1,406

a. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, PertinInfo2, ReddCompt3, IntelligInfo1, FiabInfo1

b. Variable dépendante : GouvResp2

Le tableau précédent nous montre R^2 est de 0,416 avec une signification de la variation de Fisher de 0,000 largement inférieure à 0,05, à cela une explication simple, ce modèle dispose d'un pouvoir explicatif de 41,6%. En d'autres termes, les variables explicatives introduites dans la régression expliquent 41,6% de la variation de la gouvernance financière responsabilisatrice.

Tableau 131 : Qualité de l'ajustement du modèle conceptuel de la recherche en tenant compte de la gouvernance financière transparente

Récapitulatif des modèles ^b										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de R-deux	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
						Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,527 ^a	,278	,196	,769	,278	3,387	5	44	,011	1,906

a. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, PertinInfo2, ReddCompt3, IntelligInfo1, FiabInfo1

b. Variable dépendante : Transp4

Le tableau précédent nous montre R^2 est de 0,278 avec une signification de la variation de Fisher de 0,011 largement inférieure à 0,05, à cela une explication simple, ce modèle dispose d'un pouvoir explicatif de 27,8%. En d'autres termes, les variables explicatives introduites dans la régression expliquent 27,8% de la variation de la gouvernance financière transparente.

Tableau 132 : Qualité de l'ajustement du modèle conceptuel de la recherche en tenant compte de la gouvernance financière légitimatrice

Récapitulatif des modèles ^b										
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur	Variation	Modifier les statistiques			Sig. Variation de F	Durbin-Watson
				standard de l'estimation	de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2		
1	,520 ^a	,270	,187	,867	,270	3,260	5	44	,014	1,817

a. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, PertinInfo2, ReddCompt3, IntelligInfo1, FiabInfo1

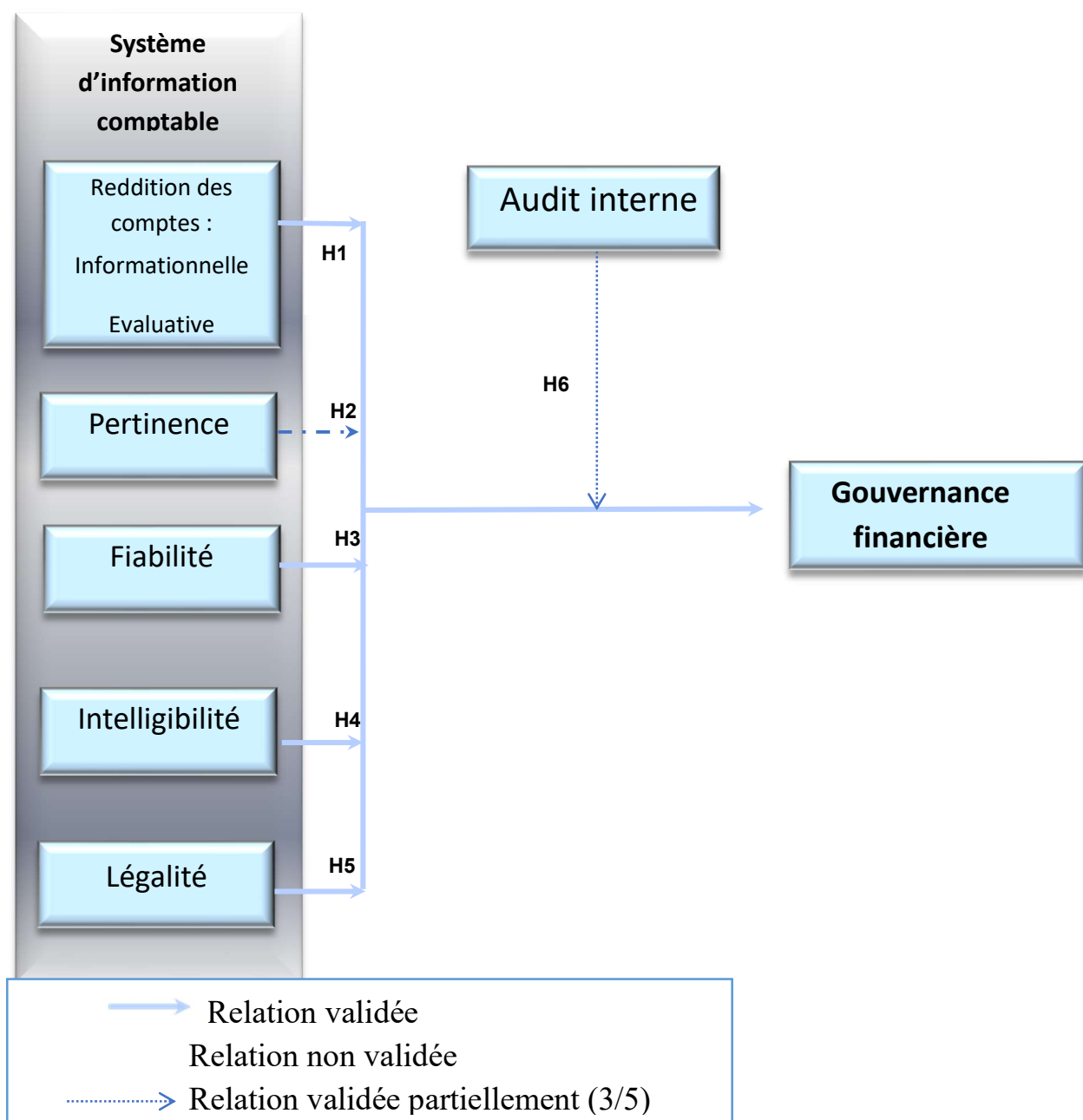
b. Variable dépendante : Legit6

Le tableau précédent nous montre que R^2 est de 0,27 avec une signification de la variation de Fisher de 0,014 largement inférieure à 0,05, à cela une explication simple, ce modèle dispose d'un pouvoir explicatif de 27%. En d'autres termes, les variables explicatives introduites dans la régression expliquent 27% de la variation de la gouvernance financière légitimatrice.

- Visualisation de résultat du test de validité du modèle conceptuel

Le résultat du test de validation du modèle conceptuel est visualisé dans la figure suivante :

Figure 29 : Résultat du test de validation du modèle conceptuel



Source : Figure faite par nos soins²

La figure si haut visualise le résultat du test du modèle conceptuel de recherche qui peut aboutir à l'un des trois résultats suivants :

- Modèle validé, si toutes les hypothèses ont été validées ;
- Modèle partiellement validé, si quelques hypothèses ont été infirmées ;
- Modèle rejeté, si toutes hypothèses ont été infirmées.

En effet, nous avons affirmé quatre hypothèses alors qu'une ne l'est pas, elle est de ce fait infirmée. Nous pouvons conclure que notre modèle conceptuel est partiellement validé.

- **Significativité du modèle conceptuel de recherche**

La significativité de notre modèle conceptuel de recherche est analysée en se basant sur les sources de variations de la variable à expliquer et ce, par la comparaison de la moyenne des carrés dus au modèle de régression MC_m à la moyenne des carrés des résidus MC_R , en faisant le rapport entre les deux moyennes des carrés $\frac{MC_m}{MC_R}$, nous pouvons accepter ou rejeter l'hypothèse nulle du test selon laquelle le prédicteur n'a pas d'effet significatif sur la variable à expliquer. Donc la statistique utilisée pour tester la significativité du modèle pour un seuil d'erreur donné α est le rapport de Fisher-Snedecor donnée par la formule suivante :

$$F_{\text{calculée}} = \frac{MC_M}{MC_R}$$

L'hypothèse nulle est acceptée si la valeur $F_{\text{calculée}}$ est inférieure à la valeur $F_{\text{tabulée}}$ lue sur la table de la loi de Fisher pour (k) et (n-k-1) degrés de liberté (k correspond au nombre de variables explicatives et n au nombre d'observations). Dans ce cas, on n'a pas suffisamment d'argument, pour dire que les variables explicatives exercent une influence sur la variable à expliquer.

L'hypothèse H_0 est rejetée, si la valeur $F_{\text{calculée}}$ est supérieure à la valeur $F_{\text{tabulée}}$. Dans ce cas, on peut dire qu'il existe au moins une variable explicative dont le coefficient de régression est statistiquement différent de 0.

Tableau 133 : Tableau ANOVA pour la régression en tenant compte de la gouvernance financière responsabilisatrice

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	13,848	5	2,770	6,271	,000 ^b
	de Student	19,432	44	,442		
	Total	33,280	49			

a. Variable dépendante : GouvResp2

b. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, PertinInfo2, ReddCompt3, IntelligInfo1, FiabInfo1

Tableau 134 : Tableau ANOVA pour la régression en tenant compte de la gouvernance financière transparente

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	10,028	5	2,006	3,387	,011 ^b
	de Student	26,052	44	,592		
	Total	36,080	49			

a. Variable dépendante : Transp4

b. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, PertinInfo2, ReddCompt3, IntelligInfo1, FiabInfo1

Tableau 135 : Tableau ANOVA pour la régression en tenant compte de la gouvernance financière légitimatrice

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	12,240	5	2,448	3,260	,014 ^b
	de Student	33,040	44	,751		
	Total	45,280	49			

a. Variable dépendante : Legit6

b. Prédicteurs : (Constante), LegallInfo1, PertinInfo2, ReddCompt3, IntelligInfo1, FiabInfo1

Les tableaux d'analyse de la variance ci-dessus mettent en évidence le détail des sources de variations calculées pour les différentes variables dépendantes. Nous disposons dans notre recherche 50 observations³⁴⁰ et de 5 variables explicatives.

³⁴⁰ Les 50 observations contenues dans la régression correspondent au nombre des gestionnaires ayant répondu à notre questionnaire.

On constate que, en tenant compte de la variable gouvernance financière responsabilisatrice, la statistique de Fisher présente une valeur de $F_{\text{calculée}} = 6,271$

La valeur de Fisher théorique ou tabulée lue sur la table de Fisher dépend de l'erreur que le chercheur accepte de commettre, et elle est généralement $\alpha = 0,05$ et des degrés de liberté correspondant à chaque carré moyen (k) pour le carré moyen expliqué par la régression soit 5 et (n – k-1) pour le carré moyen expliqué par les résidus (soit 44). Dans notre cas, $F_{\text{tabulée}}$ est égale à 2,43 pour un seuil α de 0,05.

Nous constatons que $F_{\text{calculée}} = 6,271$ est largement supérieure à $F_{\text{tabulée}} = 2,43$, nous pouvons donc rejeter l'hypothèse H_0 au profit de l'hypothèse alternative H_1 et conclure qu'il existe au moins une variable explicative dont l'effet est significatif d'un point de vue statistique sur la variable à expliquer.

On fait de même pour les deux autres variables. (Toutefois on peut se contenter de la signification qui est inférieure à 0,05 pour les trois tableaux). Nous pouvons enfin valider la signification de notre modèle de recherche c'est-à-dire que les variables explicatives influencent significativement les variations de la variable expliquée.

Le résultat des tests des hypothèses est récapitulé dans le tableau ci-après.

Tableau 136 : Résultat de tests des hypothèses de recherche

Hypothèses	Validation
<i>H₁</i> : Plus les gestionnaires des collectivités territoriales mettent en place un outil comptable de reddition des comptes informationnel et évaluatif de qualité, plus ils s'attachent à assurer une responsabilité.	Validée
<i>H₂</i> : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable pertinent plus ils s'attachent à assurer une transparence.	Non Validée
<i>H₃</i> : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable fiable plus ils s'attachent à assurer une transparence.	Validée
<i>H₄</i> : Plus les gestionnaires acceptent de développer un système d'information comptable intelligible plus ils s'attachent à assurer une transparence.	Validée
<i>H₅</i> : Plus les gestionnaires des collectivités territoriales s'attachent à utiliser le système d'information comptable légale, plus ils permettent d'assurer une légitimité.	Validée
<i>H₆</i> : Plus l'audit interne des systèmes d'information comptable est efficace, plus la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer sera modérée.	Validée partiellement

Source : fait par nos soins

Il faut cependant préciser que les hypothèses validées dans ce contexte, peuvent ne pas l'être dans un autre contexte et pareil pour les hypothèses non validées, dans la mesure où, une hypothèse n'est pas validée ou non dans l'absolu, mais dans un contexte et des conditions bien spécifiques.

Au terme de cette section, il est nécessaire de retenir que les variables : reddition des comptes, pertinence, fiabilité, intelligibilité et légalité s'interagissent en exerçant une influence significative sur la gouvernance financière des collectivités territoriales, faisant l'objet de notre enquête, alors que la variable intelligibilité est dépourvue d'influence significative.

Pour arriver à ces résultats, nous avons pu collecter les données à travers une enquête menée sur un échantillon de 50 gestionnaires. Ces données ont été traitées à l'aide de deux logiciels de traitements de données : Sphinx V5 et SPSS 25.

Dans cette section, nous nous sommes intéressés dans le premier paragraphe à la présentation de l'aspect théorique des tests de validité et de fiabilité des échelles de mesure, et des résultats de ces tests. Nous avons constaté que la majorité des échelles de mesure utilisées au niveau de notre thèse présentent de très bon indices de fiabilité et de validité. Elles sont unidimensionnelles et les valeurs des principaux indicateurs sont conformes aux standards habituels.

Par la suite, dans un deuxième paragraphe, nous nous sommes penchés sur les tests des hypothèses de notre modèle conceptuel ainsi que le test du modèle entier. Pour ce faire, nous avons eu recours à la méthode de régression.

Finalement, à travers cette section, nous avons pu évaluer empiriquement notre modèle de recherche. L'analyse des résultats a permis de confirmer certaines hypothèses et d'en rejeter d'autres.

Conclusion du chapitre 3 :

A travers ce troisième chapitre, nous avons pu effectuer une étude empirique afin de confronter la théorie à la pratique. Ceci avait pour objectif de tester nos hypothèses et notre modèle général de recherche.

En effet, nous avons présenté la philosophie et les approches de recherche adoptées pour explorer le terrain et valider notre modèle. Nous avons tout d'abord commencé par une présentation de notre méthodologie de recherche. Il faut noter qu'on a établi une recherche positiviste dans laquelle nous avons adopté une approche quantitative selon un raisonnement hypothético-déductif. Comme nous avons procédé à l'opérationnalisation des variables latentes et le choix des échelles de mesure pour déboucher enfin sur le modèle conceptuel.

Nous avons ensuite mis l'accent sur la collecte des données. Il s'agit de données collectées par la méthode d'enquête basé sur le questionnaire, qui a été élaboré par référence à la revue de la littérature. Concernant notre mode d'administration, nous avons utilisé le face à face. Puis, nous avons présenté notre échantillon, étant la commune de Fès, tout en précisant l'importance de la ville, ces spécificités et la composition de ces collectivités territoriales.

Finalement, dans une dernière étape, les résultats obtenus ont été traités et analysés avec deux logiciels à savoir Sphinx V5 et SPSS 25. Nous avons exposé dans un premier temps, certains tests permettant la validation des échelles de mesure adoptées pour les variables de notre modèle (il est question d'une analyse exploratoire de type ACP et le coefficient Alpha de Cronbach) et interprété les différents résultats exploratoires et confirmatoires afin de valider nos échelles de mesure. Puis nous avons épuré les échelles révélées non valides, cette phase d'épuration été suivie d'une analyse de la fiabilité et de la validité des échelles valides retenues afin de respecter les normes scientifiques en vigueur.

En dernier lieu, nous avons effectué les tests des hypothèses ainsi que du modèle conceptuel. Parmi les six hypothèses que nous avons formulées, quatre ont été validées (H1, H3, H4, H5), une non validée (H2), et une dernière partiellement validée (H6). On peut conclure donc que : la reddition des comptes, la fiabilité, l'intelligibilité et la légalité de l'information influencent positivement la gouvernance financière. Par ailleurs, l'audit interne ne modère que la relation entre la pertinence, la fiabilité et l'intelligibilité de l'information et la gouvernance financière transparente, alors que la modération de la reddition des comptes et la légalité d'information reste non significative. De ce fait, l'enquête a mis en évidence l'importance du système d'information comptable pour assurer une gouvernance financière au sein des collectivités territoriales.

Conclusion générale

Ce travail de recherche visait à comprendre la nature de la relation qui existe entre le système d'information comptable et la gouvernance financière des collectivités territoriales, d'appréhender les déterminants du SIC et de découvrir son évaluation. Pour cela, nous avons procédé en deux étapes :

- La première étape a porté sur la revue de littérature, en vue de cerner les concepts clés de la recherche, de formuler des hypothèses et d'élaborer un modèle conceptuel, qui seront testés dans le cadre de l'étude empirique.
- La deuxième étape a concerné pour sa part le test des hypothèses et du modèle conceptuel de recherche dans le cadre d'une étude empirique qui a porté sur un échantillon de 57 questionnaires dont 50 ont répondu.

Cette recherche relève de la problématique générale « **Dans quelle mesure le système d'information comptable au sein des collectivités territoriales peut-il répondre aux enjeux de la gouvernance financière locale ?** » dont l'objectif majeur est une meilleure observation et compréhension du système d'information comptable au sein des collectivités territoriales (variable explicative) et son impact sur leur gouvernance financière (variable à expliquer), ainsi de vérifier si l'audit interne (variable modératrice) amplifie d'avantage cette influence.

Le traitement de cette problématique nous a poussé à mener une réflexion sur la vision méthodologique à adopter. Il s'agit de notre positionnement positiviste qui dicte à la fois la stratégie de recherche et les méthodes de recherche qui opérationnalisent la stratégie choisie et qui constitue le design de notre recherche.

En outre, le test empirique de notre modèle conceptuel visant à confirmer ou à infirmer les hypothèses dont il est composé, nous a amené à adopter une approche quantitative axée sur un mode de raisonnement hypothético-déductif et sur une recherche qui est l'enquête par questionnaire, en s'inscrivant philosophiquement et forcément dans le cadre du paradigme positiviste.

Pour ce faire, nous avons eu recours à deux phases. La première a été consacrée au cadre conceptuel et théorique de la thèse. Ainsi nous avons défini et cerné les concepts de gouvernance financière et du système d'information comptable à travers deux théories complémentaires : théorie d'agence et théorie néo-institutionnelle, et qui nous a permis de tracer nos variables explicatives et à expliquer.

La deuxième phase a porté sur des analyses statistiques marquantes. Nous avons commencé par une étude exploratoire qui nous a permis de tester la qualité des instruments de mesures pour ne garder que les items valides, puis nous avons vérifié

chaque hypothèse pris isolément avant d'enchaîner sur le test du modèle conceptuel pris dans son intégralité sur un échantillon de 50 personnes.

Les principaux résultats et apports de la recherche seront d'abord rappelés avant d'évoquer ensuite les limites de cette recherche. Ils déboucheront sur la présentation de diverses pistes de recherches futures.

1- Les principaux résultats

Les résultats obtenus nous ont permis de répondre aux questions concernant la problématique de cette recherche en affirmant l'hypothèse centrale selon laquelle le système d'information comptable peut répondre aux enjeux de la gouvernance financière des collectivités territoriales. En effet, la plupart des interrogés estiment que le système d'information comptable peut influencer la gouvernance financière des collectivités territoriales. Les facteurs suivants ont été évoqués pour expliquer cette relation :

- La reddition des comptes a une influence positive sur la gouvernance financière responsabilisatrice ;
- La pertinence du système d'information comptable impact positivement la gouvernance financière transparente ;
- La fiabilité du système d'information comptable impact positivement la gouvernance financière transparente ;
- L'intelligibilité du système d'information comptable n'a pas d'impact positif sur la gouvernance financière transparente ;
- La légalité du système d'information comptable impact positivement la gouvernance financière légitimatrice ;
- L'audit interne des systèmes d'information comptable ne modifie nullement le lien existant entre le système d'information comptable légal et intelligible, de même pour la reddition des comptes et la gouvernance financière.

Toutefois, ce décalage métacognitif entre la théorie et la pratique du SIC, peut être réduit par des prescriptions croisées, menant les acteurs à une possibilité de coopération.

Par ailleurs, nous avons également pu vérifier que la reddition des comptes, la pertinence, la fiabilité et la légalité entant que des déterminants du SIC, sont positivement corrélés à la gouvernance financière des collectivités territoriales.

2- Les apports de la recherche

A travers cette recherche, nous avons pu atteindre trois apports d'ordre théorique, méthodologique et managériale.

- *Les apports théoriques :*

Au niveau théorique, notre recherche nous a permis d'adopter **une démarche d'investigation qui met à contribution différentes approches théoriques**. Le but est de comprendre et savoir répondre à notre problématique de recherche tout en élaborant un modèle conceptuel permettant de rendre compte des différentes relations pouvant exister entre les systèmes d'information comptable et la gouvernance financière.

Ce cadre théorique, qui a servi de trame à notre réflexion, permet ainsi un double objectif :

- D'un point de vue académique, d'aborder notre problématique avec un matériau théorique riche décrivant plusieurs facettes de l'objet de recherche.
- D'un point de vue pratique, il s'agit d'aller plus loin dans la compréhension des pratiques observées sur le terrain.

Par ailleurs, une des contributions théoriques majeures de cette thèse réside dans **la mobilisation des théories partenariales et de la théorie néo-institutionnelle** afin d'analyser le lien entre le système d'information comptable et la gouvernance financière. L'association de ces deux courants de manière originale nous a permis d'appréhender le phénomène étudié sous plusieurs aspects complémentaires.

- *Les apports méthodologiques :*

L'état de l'art, nous a permis de constater qu'il y a un nombre très réduit d'études sur le système d'information comptable et la gouvernance financière. D'autant plus que, la plupart de ces études sont théoriques, notre recherche pour sa part, présente l'avantage d'une étude sur le terrain. De ce fait, **l'utilisation de différents facteurs explicatifs suggérés dans la littérature** est un apport supplémentaire de notre travail.

La construction de notre modèle est formulée selon 6 hypothèses principales, que nous avons testées sur un échantillon de 50 questionnaires, et c'est à ce niveau que réside l'un des principaux apports de notre recherche.

Les apports méthodologiques de ce travail tiennent au **développement de la plupart des échelles et des items opérationnalisant les construits explicatifs « le système d'information comptable » et à expliquer « la gouvernance financière »**, et caractérisées par des scores d'homogénéité globalement convenable pour une telle recherche. Ces échelles se sont révélées fiables pour mesurer les différentes questions censées représenter le phénomène étudié. Elles peuvent servir de matériau de base à

d'autres terrains de recherche différents susceptibles de les valider. Par ailleurs, un autre apport se matérialise à travers **les tests de validité et de fiabilité** desdites échelles de mesure utilisées au niveau de notre questionnaire, pour s'assurer de la qualité de mesure des concepts.

- *Les apports managériaux :*

D'un point de vue managérial, notre recherche apporte **une contribution à l'analyse de la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière des collectivités territoriales**. L'étude de cette question épineuse nous apparaît une exigence de plus en plus primordiale pour la modernisation des collectivités territoriales et ceci pour deux raisons :

- L'évolution rapide des gestions locales a accentué l'ampleur de ce phénomène et par conséquent la nécessité d'ouvrir des voies de recherche dont nos gestionnaires locaux attendent beaucoup.
- Avec la certification des comptes de l'Etat et des collectivités territoriales attendue en 2020 par les organes de contrôle, le système d'information comptable s'avère intéressant pour l'amélioration de la comptabilité publique et par conséquent le système financier desdites collectivités.

Ainsi, le second apport résulte dans la réalisation de cette recherche avec le souci de **répondre aux attentes des gestionnaires** en terme de formation professionnelle dans le sujet, et d'apporter beaucoup de souplesse et de modification concernant les anomalies qu'il relève, alors que les réformes de la gouvernance locale en générale sont en pleine réflexion actuellement, et qui tendent d'identifier les anomalies et d'émettre des recommandations audacieuses.

Les implications théoriques, méthodologiques et managériales ayant été présentées, nous allons exposer les principales limites de notre thèse.

3- Les limites de la recherche

Les principaux résultats de notre recherche que nous avons synthétisés appellent néanmoins à dévoiler ses principales limites pour apprécier les prolongements possibles qu'elle révèle.

Une première limite **d'ordre méthodologique** porte sur le mode de recueil des données. En dépit du fait que les réponses obtenues de la part des personnes interrogées semblent avoir joué le jeu en parlant librement de l'intérêt qu'elles portent à la banalisation de certaines pratiques comptables proposées, autrement dit le passage d'un système manuel vers un système informatisé nécessitant un certain requis et formation professionnelle. Dans ce sens, il peut y avoir un décalage considérable entre les discours et les pratiques

effectives. Outre la subjectivité des répondants qui est inhérente à la nature humaine, la taille de l'échantillon demeure insuffisante, même si elle est représentative par rapport à la population. Notons que la validité et la fiabilité sont à la fois fonction de la taille de l'échantillon et du nombre d'items formant le questionnaire.

La reconnaissance d'un tel biais n'est pas la marque de l'invalidité de notre méthode mais au contraire, la condition nécessaire pour qu'elle atteigne un statut scientifique.

Une deuxième limite **d'ordre théorique**, du fait que nous avons été confrontés dans le cadre du présent travail, à une limite conceptuelle, qui réside dans la tentative de conceptualisation de la gouvernance financière. En effet, la difficulté de conceptualisation constitue un véritable défi pour tout chercheur qui se lance sur un thème de recherche émergent.

Une troisième limite **d'ordre pratique**, essentiellement à une contrainte de délai tient au fait que nous avons opté pour des systèmes d'information qui sont dans le dernier palier de conception et qui suivent la réalité au jour le jour, ce qui ne nous a pas permis de tester les résultats de cette recherche sur le déroulement afin d'évaluer leur capacité à résoudre les dysfonctionnements soulevés.

4 – les perspectives de recherche

Une thèse qui se termine, ouvre d'autres voies de recherche, dont l'intérêt est de réduire les limites et enrichir les recherches effectuées. L'analyse des résultats de notre travail doctoral suggère divers approfondissements et élargissements de sa problématique de base et souligne la nécessité de multiplier les contextes d'études.

- *Prolongement méthodologique :*

D'un point de vue méthodologique, l'élargissement du modèle de recherche s'avère pertinent pour affiner et compléter certaines de nos conclusions. Il serait donc intéressant d'utiliser les propositions de notre recherche pour effectuer une étude quantitative sur un échantillon beaucoup plus large. Il s'agit d'une analyse factorielle confirmatoire par le modèle des équations structurelles, pour confirmer ou réfuter nos résultats.

- *Prolongement pratique :*

A travers notre recherche, nous avons abouti à la conclusion selon laquelle le système d'information comptable impact positivement la gouvernance financière des collectivités territoriales. Il est à noter que jusqu'à l'achèvement de notre recherche, le système d'information comptable « GIR-CT » est toujours dans la phase du déploiement et qui nécessite encore un palier pour sa généralisation au sein des collectivités territoriales en 2020, ce qui ouvre la voie vers une nouvelle recherche portant sur l'apport de ce système au sein des collectivités territoriales.

Aussi, de nouvelles recherches pourraient mesurer l'impact du SIC sur la performance des collectivités territoriales, notamment par l'introduction des ratios et des mesures à caractère financier. Ceci peut joindre des recherches touchant le passage d'une comptabilité budgétaire vers une comptabilité générale, surtout avec la mise en place d'un plan comptable de l'Etat et des collectivités territoriales. Également, une nouvelle recherche peut porter sur la possibilité que le SIC fournit des états de synthèse pouvant faire l'objet d'une certification via les organes de contrôle.

L'analyse des résultats suggère en effet des approfondissements et des élargissements de notre problématique de base et souligne la nécessité de multiplier les contextes d'études.

Bibliographie

Ouvrages :

- ✓ Abderrahim Fadil, « La région à l'heure de la décentralisation », in REMALD Collection Manuels et Travaux Universitaires, 2000,
- ✓ AMAR A., BERTHIER L. « Le nouveau management public : avantages et limites », Gestion et Management Publics, 2007.
- ✓ Annabelle Boutet, « Contractualisation territoriale : un mode d'action en renouveau permanent ou un outil d'avenir pour l'aménagement ? », Ed Vincent Fouchier, 2003.
- ✓ Autissier, D., Delaye, V. « Mesurer la performance du système d'information » Edition d'organisation, 2008.
- ✓ Balde.k et al., « Caractérisation des pratiques de gouvernance au sein des EPCI : un modèle proactif et ouvert ou un modèle passif et fermé ? », 2014.
- ✓ BARTOLI A., BLATRIX C., « Management dans les organisations publiques – Défis et logiques d'action », Dunod, 4e édition, 2015.
- ✓ BAUMARD P., DONADA C., IBERT J., « La collecte des données et la gestion de leurs sources », In méthodes de recherche en management, Thietart, R.A et Coll., 2^{ème} édition, Dunod, 2003.
- ✓ BAUMARD P., et All., « la collecte des données et la gestion de leurs sources », In Méthodes de recherche en management, Eds, Thiétart, 2007.
- ✓ Baumard, P. et Ibert, J., « Quelles approches avec quelles données ? », in Thiétart, R.-A. et coll., Méthodes de recherche en management, Dunod, Paris, 1999.
- ✓ Bazzoli, L. « L'économie publique de John R. Commons : essai sur l'institutionnalisme en sciences sociales », Editions L'Harmattan, 1999.
- ✓ BEATE KOHLER-KOCH ET RAINER EISING (eds.), The Transformation of Governance in the European Union, London, ROUTLEDGE, 1999.
- ✓ Belanger, L. et Mercier, J. « Auteurs et textes classiques de la théorie des organisations », les presses de l'université Laval, 2006.
- ✓ Bertalanffy L.Von., « Théorie générale des systèmes », Paris, Dunod, 1973.
- ✓ Bietry, F. « Changement et théorie néo-institutionnelle : le cas des relations collectives françaises », Finance- Contrôle-Stratégie, Vol.8, n°2, 2005.
- ✓ BIRNBERG J.G., SHIELDS M.D, YOUNG S.M., « The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting) », Journal of management accounting research, vol.2, 1990.
- ✓ BOUVIER Michel , « Transformations des finances publiques et mutations du pouvoir politique », Ouvrage collectif sur le thème : « Quel Etat pour le 21ème siècle ? » sous la Direction de SEDJARI ALI, éd l'HARMATTAN, année 2001.
- ✓ BOUVIER Michel, « Les Finances locales ». LGDJ. Lextenso éditions. 14ème édition.

- ✓ Busson-villa, F. « La gestion des risques dans les communes », 21^{ème} congrès de l'AFC , 2000.
- ✓ Chabaud et al. « Les grands auteurs en économie des organisations », Edition EMS Management et Société, 2008.
- ✓ Charpentier, V. et Feroz, E. « GAAP as a symbol of legitimacy : New York state's decision to adopt generality accepted accounting principles », Accounting, Organizations and Society, Vol. 17, n°7, 1992.
- ✓ Charpentier, J.M., et al, « Comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable », Observatoire de la qualité comptable, 2012.
- ✓ Charreaux G., « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », cahier de FARGO n°1040101, 2004.
- ✓ Charreaux G., « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in G. CHARREAUX, ed., Le gouvernement des entreprises, Economica, 1998.
- ✓ Charreaux, G., « le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits », Economica, 1987.
- ✓ Chatelin, C. « Quels enjeux théoriques et méthodologiques de la théorie de la gouvernance partenariale ? la privatisation comme illustration », Laboratoire Orléanais de gestion, document de recherche n° 2002-05, 2002.
- ✓ Chatelin, Trébucq, « Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : un essai de synthèse », 2003.
- ✓ CHRISTOPHER H., « The new public management », variations on a theme, 1980.
- ✓ Crassus, D. « De l'obligation d'une reddition de comptes audités pour un renforcement de la démocratie locale française », Communication aux 5^{ème} rencontres Ville-management, 2001.
- ✓ Daniel Behar, « Partenariat et territoire : une nouvelle donne » in Partenariat en théorie et en pratique, Informations sociales, n° 95, 2001.
- ✓ Daniel Bell, « Les contradictions culturelles du capitalisme », 1976.
- ✓ DAVID A. « logique, épistémologie et méthodologie en science de gestion : trois hypothèses revisitées », in Les nouvelles fondations des sciences de gestion, coordonnée par David A, Hatchuel A. et Laufer R., Vuibert, Paris, 2000.
- ✓ De Rosnay J., « Le Macroscopie », ed. Seuil, p91, 1975.
- ✓ Deffains Crapsky, « Comptabilité générale », 3^{ème} éditions, Lexifac, p 8, 2006.
- ✓ Dembinski, Paul H. et Morais, « Sortir du dédale de la financiarisation : pour une finance au service du Bien Commun », Observatoire de la Finance, p 120, 2001.
- ✓ Dubrulle L., Didier J., « Comptabilité analytique de gestion », 6^{ème} édition, Management sup, Dunod, 2013.
- ✓ Duran, P., « Action publique, action politique », in J.P. Leresche, « Gouvernance locale, coopération et légitimité », Pédone, Paris, 2001.

- ✓ EVARD et AL., « Fondements et méthodes de recherches en marketing », 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2009.
- ✓ Eyraud, C. « Pour une approche sociologique de la comptabilité : Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise », Sociologie du travail, n°45, 2003.
- ✓ Feiwel, G.R. « Arrow and the foundation of the theory of economic policy » Editions Macmillan, 1987.
- ✓ François Burhin, « Le contrat : outil de gestion publique », in Contrat, Territoires et développement régional, Actes de la journée d'étude, Château de Namur, 1999.
- ✓ Freeman, M. « The politics of stakeholder theory : some future directions », Business Ethics Quarterly, vol.4 n° 4, 1984 .
- ✓ GIROUX G., « Nouveau Management public : Interactions entre la gouvernance publique et le contrôle interne », 2004.
- ✓ Giugni, M. « Ancien et nouvel institutionnalisme dans l'étude de la politique contestaire », Politique et Sociétés, Vol. 21, n°3, 2002.
- ✓ Grenier C. et Bonnebouche J., « les caractéristiques de la comptabilité intégrée », un système d'information comptable, Ed. Foucher, Paris, 1998.
- ✓ Grenier, C. et Bonnebouche, J. « système d'information comptable-comptabilité générale » Editions Foucher, 1998.
- ✓ Grenier, C., « Système d'information et comptabilité », l'encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Ed. Economica, 2000.
- ✓ Gusdorf G., « Les principes de la pensée au siècle des lumières », Paris, Payot, 1971.
- ✓ HAIR Joseph F et al., « Multivariate Data Analysis », Seventh Edition, Pearson Education Limited, 2014.
- ✓ Heidegger M., « L'histoire de la notion de système », Paris, Galliard, 1977.
- ✓ Hermet, Kazancigil et Prud'Homme ; La gouvernance. Un concept et ses applications – Paris, Karthala, (CERI/Recherches internationales), 2005.
- ✓ Hervé Kempff, « End of the west, birth of the world », Edition Seuil, Paris, 2013.
- ✓ IASB, « Normes internationales d'information financière 2007 : consolidation du journal officiel de l'Union européenne », Waterloo, Kluwer, 2007.
- ✓ IGALENS J., Roussel P., « Méthodes de recherche en gestion des ressources humaines », Edition Economica, Paris.
- ✓ IGALENS. J. & al, « vers une nouvelle gouvernance des entreprises », stratégie et management, Dunod, p 102, 2009.
- ✓ J.C. USINIER, M.E.EASTERBY-SMITH, R.THORPE, « Introduction à la recherche en gestion », Ouvrage, Economica, 1993.
- ✓ Jacques COMMAILLE et Bruno JOBERT, « Les métamorphoses de la régulation politique,
- ✓ Jensen et Meckling ; « Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency costs and Ownership structure », 1998.

- ✓ JUIGNET, P., « Les paradigmes scientifiques selon Thomas Kuhn », 2005, Disponible à l'adresse : <https://philosciences.com/philosophie-et-science/methode-scientifique-paradigme-scientifique/113-paradigme-scientifique-thomas-kuhn>, consulté le 25/11/18.
- ✓ Kochan,T.A et Rubinstein, S.A. « Toward a stakeholder Theory of the Firm : The saturn partnership », *Organization Science*, vol.11, n° 4, 2000.
- ✓ Lahcen BROUKSY, « La déconcentration, ses mécanismes et ses limites »,.
- ✓ Langlois G., « Comptabilité et analyse financière : une perspective globale », DL, 2006.
- ✓ LASCOUMES P., Patrick Le Galès, « Gouverner par les instruments », *Sciences Pro*, 2005.
- ✓ M. J. Avenier, Catherine Thomas., « Mixer quali et quanti pour quoi faire ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de réflexion », 2011.
- ✓ Macintosh, N. et Hopper, T. « Accounting, the social and the political: Classics, Contemporary and Beyond », Elsevier, 2005.
- ✓ Malhotra, Naresh and Birks, David « *Marketing Research: an applied approach: 3rd European*», Edition, Harlow, UK. Pearson Education, 835pp.
- ✓ MANSFIELD, H. « Accountability and congressional oversight », Washington, DC: The Brookings institution, 1982.
- ✓ Manuel de Oliveira Barata, Olivier Paye, « La gouvernance : D'une notion polysémique à un concept politologique », *Études internationales* 361, 2005.
- ✓ Marc leroy, « Sociologie des finances publiques », collection repères, éd La découverte, Paris 2007.
- ✓ Max Weber, « *Le savant et le politique* », Paris, La Découverte, p 118, 2003.
- ✓ MBENGUE et Al., « posture paradigmatiques et outils de recherche en management stratégique », In *Epistémologie en science de gestion*, Journée d'institut de recherche en gestion, Université Paris XII, 2000,.
- ✓ MEISEL, N. & OULD AOUDIA, J., « La Bonne gouvernance est-elle une bonne stratégie de développement ? », 2007
- ✓ Mercier,S. et Gond,J.P, « la théorie des parties prenantes », cahier du FARGO n°1050502 , 2005.
- ✓ Mercier,S., « l'éthique des affaires », la Découverte, 1999.
- ✓ Michel Foucault, « Sécurité- territoire- population », Editions du Seuil, 2004.
- ✓ Moigne, « La théorie du système général : théorie de la modernisation », p 61, 1978.
- ✓ NEUFVILLE.J.I, «Myths and the definition of policy problems: An exploration of homeownerships and public private partnerships », 1987.
- ✓ Neumann. Von.J., « Electronic discrete variable automatic computer "EDVAC" », U.O.P, 1945.
- ✓ O'Brien J.A., « Les systèmes d'information de gestion », Management, 1995.

- ✓ ORGANISATION DE COOPÉRATION ET DE DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES, « Des partenariats locaux pour une meilleure gouvernance », Paris, OCDE, 2001.
- ✓ OSBORNE.S, « Public private partnerships: Theory and practice an international perspective », New York, Routledge, p150, 2000.
- ✓ OUALALOUFathallah, « la rationalisation de la dépense », lors de la journée d'information relative à la réforme du contrôle des dépenses de l'Etat », *Le Matin*, 2007.
- ✓ Pagès, D., Péliissier, N., « Territoires sous influence », 2000.
- ✓ PAILLE P., MUCCHIELLI A., « L'analyse qualitative en sciences humaines et sociales », Edition Colin, 2016.
- ✓ Peterson, R. A., « Une méta-analyse du coefficient alpha de Cronbach ». Recherche et Applications en Marketing, Vol. 10, 1995.
- ✓ Pfeffer, J. et Salancik, G.R. « The external control of organizations : a resource dependence perspective », New York : Harper & Row, 1978.
- ✓ Philip SELZNICK, TVA and THE GRASS ROOTS. A Study in the Sociology of Formal Organization, Berkeley, University of California Press, 1949.
- ✓ Pigé.B, « Audit et contrôle interne », 3^{ème} éditions, EMS, management et société, 2009
- ✓ Presqueux, Y. « pour une évaluation critique de la théorie des parties prenantes », In : Bonnafous-Boucher, M. et Presqueux,Y. « Décider avec les parties prenantes », la Découverte, 2006.
- ✓ PNUD, « Decentralized Governance Country Thematic Assessment Framework and Guidelines », 1998.
- ✓ Raymond BOUDON et François BOURRICAUD, Dictionnaire critique de la sociologie, Paris, PUF, 2000.
- ✓ Reix R. et Rowe F., « la recherche en système d'information : de l'histoire au concept », Vuibert, Paris, 2002.
- ✓ Reix R., « système d'information et management des organisations », Vuibert, Paris, 1995.
- ✓ Reix R., « Systèmes d'information et management des organisations », Vuibert, Paris, 1995.
- ✓ Roux, B., « Urbanisation et modernisation du système d'information », Lavoisier, Paris, 2004.
- ✓ ROYER I., ZARLOWSKI P., « Le design de la recherche », in Méthodes de recherche en management, Thietart, 2^{ème} édition, Dunod, 2003.
- ✓ S.N Gueye, Cheikh Ndiaye, « La gouvernance, Etat des lieux et controverses conceptuelles », 2008.
- ✓ SIMON H., « la rationalité limitée », article de Claude Parthenay Uploaded by Vincent Merlet, 2011.

- ✓ Simon, H.A., « la science des systèmes : science de l'artificiel », Ed. Gallimard, Paris, 2004.
- ✓ Simone WEIL, « sur la science », ed. Gallimard, collection Espoir, 1966.
- ✓ Teller, R. « Le système d'information comptable des communes : un outil en devenir ? » In : Cliquet, G. et Orange, G. « Organisations privées organisations publiques : Mélanges Robert le Duff », publication de l'université de Rouen, 2002.
- ✓ THIETART R. A. et Coll, « Méthodes et recherche en management », Edition Dunod, Paris, 1999.
- ✓ USUNIR J-C, EASSTERBY-SMITH M., THORPE R., « Introduction à la recherche en gestion », 2^{ème} édition, Economica, Paris, 2000.
- ✓ VAN DER STEDE W.A., YOUNG S.M., « Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies », Accounting, organizations and society, vol.30.
- ✓ Varone, F. & J.M. Bonvin, « Regards croisés sur la Nouvelle Gestion Publique », Les Politiques Sociales 64 (1-2), 2004.
- ✓ VERNETTE E., « Marketing fondamental », Eytolles, Paris, 1992.
- ✓ Wa Mandaliza, « la gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », préface de Jacques Renard, 2006.
- ✓ Wacheux, F., « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Economica, Paris, 1996.

Articles et Revues :

- ✓ BENSOUDA Nouredine, Trésorier Général du Royaume, 2010, *Revue AL KHAZINA*, Editorial.
- ✓ BENSOUDA Nouredine, « Des ressources propres, une nécessité pour une gouvernance performante des villes », 2015, en ligne, <https://lnt.ma/des-ressources-propres-une-necessite-pour-une-gouvernance-performante-des-villes/>, consulté le 09/04/2019.
- ✓ BENSOUDA, N. « La cohérence financière de l'Etat territorial au Maroc ». Actes du 5ème Colloque International de Rabat le 9 et 10 Septembre 2011. LGDJ. Lextenso édition.
- ✓ BERTRAND, Z, « Développement durable et territoire », Presses universitaires du Septentrion, collection environnement et société, 2000.
- ✓ Boland, M.A. "Governance and Outside Equity Issues Facing Cooperatives." Paper presented at U.S. Department of Agriculture Economic Research Service Workshop, Agricultural and Food Cooperatives in Rural Development: Implications of Business Dynamics for the Public Policy. Washington DC, June 16-17, 2004
- ✓ BOVENS, M., « Analysing and assessing accountability: a conceptual framework », *European Law Journal*, Vol. 13, n°4, p 138, 2007.
- ✓ Brault B. et Giguère P., « Comptabilité de gestion », Presse université Laval, 1997.
- ✓ BRECHET, J.P, MONIN, P. et SAIVES, A.L., « Légitimité, déviance et délit : des défis pour le management stratégique », *Revue française de gestion*, n°183, 2008.
- ✓ BRUNO JOBERT, « La régulation politique : le point de vue d'un politiste », in JACQUES COMMAILLE ET BRUNO JOBERT (sous la dir.), *Les métamorphoses de la régulation politique*, Paris, LGDJ, coll. « Droit et Société », 1998.
- ✓ BUISSON, M.L., « Légitimité et sciences de gestion : Etat des lieux et perspectives », *Humanisme et entreprise*, n°289, p 34, 2008.
- ✓ Bulletin mensuel de statistiques des finances locales, Trésorerie Générale du Royaume, 2018.
- ✓ Cantor G., « The mathematical development of theory, cantor to cohen », *Bulletin of symbolic logic*, vol 2, n°1, 1996.
- ✓ Carpon, M. et Quairel, F., « les dynamiques relationnelles entre la firme et ses parties prenantes », *cahiers de recherche ERGO-CREFIGE*, n° 0201-0202-0203, 2002.
- ✓ Chapellier P., « Pour un élargissement de l'approche contingente du système d'information comptable dans la PME », Actes du XIV congrès de l'AFC, U. Toulouse II, 1993.

- ✓ Chapellier P., « Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai de définition, d'observation et d'interprétation des pratiques », université de Montpellier II, 1994.
- ✓ Charreaux, G. et Desbrières, P. « gouvernance des entreprises : valeur partenariales contre-valeur actionnariale », Finance-contrôle-stratégie, vol.1, n°2, 1999.
- ✓ Cohen.A, Ferrel.A, « What matters in corporate governance? », Review of financial studies, vol 22, N°2, 2009.
- ✓ Dardy, « culture et gouvernance locale », vol 1, N°1, 2008.
- ✓ DiMaggio, P. et Powell, W. « The New Institutionalism in Organizational Analysis » University of Chicago Press, 1991.
- ✓ DiMaggio, P. et Powell, W. « The New Institutionalism in Organizational Analysis » University of Chicago Press, 1991.
- ✓ DiMaggio, P. et Powell, W. « The New Institutionalism in Organizational Analysis » University of Chicago Press, 1991.
- ✓ Donaldson, T. et Preston, L.E. « The stakeholder theory of the corporation: Concepts, Evidence and implications », The Academy Of Management Review, vol. 20, n°1, 1995.
- ✓ DORVIL H., « Problèmes sociaux : Tome 3, Théories et méthodologies de la recherche », Presse de l'Université du Québec, 2008.
- ✓ Dujardin P. : « Le processus de démocratisation du système politique représentatif est inachevé, et à bien des égards inachevable... ». Interview du 29 mars 2007.
- ✓ Favoreu, C. « Légitimité, portée et conditions d'application des outils d'aide à la décision stratégique au sein du secteur public : le cas du centre national d'études spatiales 'CNES' », Revue politiques et management public, Vol. 26, n° 1, 2008.
- ✓ FORLICH M.T., « Techniques for improving response rates in OM survey research », Journal of operations management, vol. 20, 2002.
- ✓ FORRESTER J-J, « Principes des systèmes », Presses universitaires de Lyon, 1980.
- ✓ GAUDIN.J.P, « Pourquoi la gouvernance ? », Presses des science pro, Paris, 2002.
- ✓ Gazibo, M. et Jenson, J. « La politique comparée : fondements, enjeux et approches théoriques », les presses de l'université du Québec, 2004.
- ✓ Guesnier, B., « Gouvernance et performance des territoires », in Economies et Sociétés, « Hors série », n° 41, 3-4/2006, 2006.
- ✓ HARRAKAT Mohammed, « Le piège de la gouvernance », in la gouvernance dans tous ses états, Economie de la connaissance, coopération décentralisée et développement local, sous la direction d'Abdelkader DJEFLAT et Mohammed HARRAKAT, Revue Marocaine d'audit et de Développement n°19, décembre 2004.
- ✓ Hall, P. et Taylor, R. « La science politique et les trois néo-institutionnalismes », Revue française de science politique, Vol. 47, n°3 ; 1977.

- ✓ Haouet, C., « Informatique décisionnelle et management de la performance de l'entreprise », Working papers, Université d'Orléans, 2008.
- ✓ Heller P., « Understanding Fiscal Space », IMF Policy Discussion Paper, n° 05/4, Washington, DC, IMF, 2
- ✓ Hill et Jones, Hill, C.W.L. et Jones, T.M « Stakeholder-Agency Theory », Journal of Management Studies, Vol.29, n°2, 1992.
- ✓ Jensen et Meckling, « The nature of man », publiée par Harvard Business School en 1994
- ✓ JOHN L. CAMPBELL, J. Rogers HOLLINGSWORTH et LEON N. LINBERG, « Governance of the American Economy », Cambridge, Cambridge University Press, 1991.
- ✓ Khelif. M., « approches de la gouvernance et performance : le cas des organisations du secteur public », vol 26, n°6, actes de Congrès annuel de la section Stratégie de l'association des sciences administratives du Canada Toronto (CASA), 2005.
- ✓ Koenig, G., « Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles », Revue de Gestion des Ressources Humaines, n° 9, 1993.
- ✓ KOSAR, K., « Federal Government Corporations: An Overview », CRS Publication RL30365, <http://www.fas.org/sfp/crs/misc/RL30365.pdf>; Loi sur le contrôle des sociétés publiques, 31 USC 9101; et renseignements communiqués par les autorités américaines
- ✓ KUHLMANN S., WAYENBERG E., « Évaluer l'impact institutionnel dans les systèmes à niveaux multiples : conceptualisation des effets de la décentralisation dans une approche comparative », Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 82, n° 2, 2016.
- ✓ La cour des comptes, « système de la fonction publique », Rapport publié en octobre 2017.
- ✓ La Gestion axée sur les résultats à l'ACDI : Guide d'introduction aux concepts et aux principes, ACDI, 1999.
- ✓ Labelle R. et Raffournier B., « Comparaison internationale en matière de gouvernement d'entreprise », Cahier du CETAI, vol. a.N°2, 2000.
- ✓ Lacombe-saboly M., « Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant », Université de Poitiers, 1994.
- ✓ Lavigne B., « Système d'information comptable des PME : recherche empirique », Revue française de la comptabilité, n° 348, 2002.
- ✓ Lebert-Sérén, « De la relation paradoxale au paradoxe de l'accompagnement », université de Tours, 1997.
- ✓ Lecours, A. « L'approche néo-institutionnaliste en science politique : unité ou diversité ? », Politique et Sociétés, Vol.21, n°3, 2002.

- ✓ LMIMOUNI, Trésorier Général Adjoint, chargé de la Comptabilité Publique et de la centralisation, « Réforme du contrôle de la dépense publique au Maroc », *AL KHAZINA revue de la trésorerie générale du royaume* N°6 -Octobre 2006.
- ✓ Lupia, A., « Delegation and its Perils», *Delegation and accountability in parliamentary democracies*, 33-54
- ✓ MALETTE, Sébastien, « La Gouvernamentalité chez Michel Foucault », Université Laval, 2006.
- ✓ Mandiang, L., « Réflexions autour du concept de gouvernance », Note de communications Dakar Sénégal, 2008
- ✓ Mercier, S. « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : synthèse de littérature », XIème conférence de l'association internationale de management stratégique, 2001
- ✓ MERCIER, S. et GOND, J.P, « La théorie des parties prenantes », Cahier du Fargo, n° 1050502, 2005.
- ✓ MESSEGHEM, K. et SAMMUT, S., « Accompagnement du créateur : de l'isolement à la recherche de légitimité », *Revue de l'entrepreneuriat*, vol. 9, n°1, 2010.
- ✓ MICHAILESCO, C., « Une étude empirique des déterminants de la qualité de l'information diffusée par les entreprises françaises au cours de la période 1991-1995 », *Revue comptabilité-contrôle-audit*, vol.5, n°1, 1997.
- ✓ Mitchell,R.K, Agle,B.R et Wood, D.J. « Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience : Defining the principe of who and what really counts », *The Academy of Management Review*, vol.22, n°4, 1997.
- ✓ Mohamed Brahimi, « De nouvelles modalités de contractualisation » in *La coopération décentralisée franco-marocaine : premier inventaire et perspectives*, IEREM, Actes du séminaire de Marrakech, 29-30 octobre 1996.
- ✓ Mohamed HARRAKAT, « la Gouvernance locale au Maroc », la REMAD.
- ✓ Ngongang, D., « Pratique comptable, système d'information et performance des PME Camerounaises », *Revue des sciences de gestion*, 2005.
- ✓ OCDE, « Gérer les conflits d'intérêts dans le service public. Lignes directrices de l'OCDE et expériences nationales », Publication de l'OCDE, 2005.
- ✓ OTLEY. D.T., « the contingency theory of management accounting: achievement and prognosis », Vol 5, p 413, 1980.
- ✓ PAUL, S. « Gouvernance », *Revue Méduim*, n°12, 2007.
- ✓ PAUWELYN (J.), « The Sutherland Report: A Missed Opportunity for Genuine Debate on Trade, Globalization and Reforming the WTO », p14, 2011.
- ✓ PINSONNEAULT A., KRAERER K.L, « Survey research methodology in management information systems: an assessment », *Journal of management information systems*, vol. 10, n°2, 1993.
- ✓ Rapport de synthèse de la Cour des comptes présenté devant le parlement, le 21 mai 2014 sur les activités de la Cour en 2012.

- ✓ Revue AL MALIYA, spécial n°3, Septembre 2007, « *La Réforme du Contrôle de la Dépense Publique* ».
- ✓ Riadh Garfatta, « Actionnariat salarié et création de valeur dans le cadre d'une gouvernance actionnariale et partenariale : application au contexte français » Gestion et management. Université de Bourgogne, 2010.
- ✓ Rizza, R. « Néo-institutionnalisme sociologique et nouvelle sociologie économique : quelles relations ? », Revue interventions économiques, n°38, 2008.
- ✓ ROBERTS E.S, «In defence of the survey method: An illustration from study of user information satisfaction », Accounting and Finance, vol. 39, 1999.
- ✓ Rojot, J. « Fondements théoriques du pouvoir : des origines du néo-institutionnalisme à un individualisme méthodologique complexe », Université de Paris I Pantheon-Sorbinne, cahier du CERGOR n° 97/02, 1997.
- ✓ Rubinstein, M. « Gouvernement d'entreprise et innovation », Revue d'économie financière, vol. 63, n° 63, 2001.
- ✓ Rubinstein, M. « Le développement de la responsabilité sociale de l'entreprise : une analyse en termes d'isomorphisme institutionnel », Revue d'économie industrielle, n° 113, 2006.
- ✓ SAVALL H. et ZARDET V., « La dimension cognitive de la recherche intervention : la production de connaissances par interactivité cognitive », Revue internationale de systémique, vol.10, n°1-2, 1996,.
- ✓ SHAFRITZ. M., « International Encyclopedia of Public Policy and Administration», New York, West-view Press, p10, 1992.
- ✓ SHIELDS M.D., « Antecedents of Participative Budgeting r, '4ccounting Organizations and Society», vol. 23, rf1, p. 4946, 1998.
- ✓ STAFFORD J., BODSON P., « L'analyse mutivariee avec SPSS », Sainte-Foy Québec, Presses de l'Université du Québec, 2006.
- ✓ Tolbert, P. et Zucker, L. « Institutional sources of change in the formal structure of organizations : The diffusion of civil service reform, 1880-1935 », Administrative Science Quarterly, Vol. 28, n° 1, 1983.
- ✓ Trébucq, S. « de l'idéologie et de la philosophie en gouvernance d'entreprise » Revue Française de gestion, n° 158, 2005.
- ✓ Uhalderborde, J.M. « Partenariat public-privé et efficacité économique : les aléas d'une complémentarité antagonique », Revue d'économie financière, hors-série, 1995.
- ✓ Waterhouse J. et Tiessen P., « A contingency framework for management accounting systems research », Accounting organization and society, vol 3, 1978.
- ✓ Weinstein, « gouvernance et management stratégique : une nouvelle science morale », revue française de gestion, 2008/3.
- ✓ Zimmerman, L.J. « The municipal accounting maze : Analysis of political incentives », Journal of Accounting Research, vol.15, p 107, 1977.

Décret et Lois :

- ✓ Conseil Economique et Social du Nations Unies, 2011.
- ✓ Constitution 2011, « De la bonne gouvernance », titre XII, article 154.
- ✓ Constitution 2011, « De la cour des comptes », titre X, article 148.
- ✓ Constitution 2011, « Des pouvoirs du parlement », titre IV, article 70.
- ✓ Dahir 1-07-195 du 19 kaada 1428 (30 novembre 2007) portant promulgation de la loi n° 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales.
- ✓ Dahir n° 1-07-129 du 19 kaada 1428(30 novembre 2007) portant promulgation de la loi n° 53-05 relative à l'échange électronique de données juridiques (B.O n° 5584 du 6 décembre 2007)
- ✓ Décret n° ... relatives à la comptabilité publique, 2017.
- ✓ Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique
- ✓ Décret n° 2-01-2676 modifiant et complétant le décret n° 2-98-401 du 26/04/1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution de la loi de finances.
- ✓ Décret n° 2-06-388 du 19/04/2007, relatif aux conditions et formes de passation des marchés de l'Etat ainsi que certaines règles relatives à leurs gestions et leurs contrôles.
- ✓ Décret n° 2-07-1235 du 4 novembre 2008 relatif au contrôle des dépenses de l'Etat.
- ✓ Décret n° 2-16-301 du 29 juin 2016, B.O du 20-4-2017.
- ✓ Décret n° 2-94-100 du 16 juin 1994
- ✓ Décrets du 29 juin 2016, B.O du 20-4-2017.
- ✓ Discours Royal du Vendredi 14 Octobre 2011,
- ✓ L'article 2 de la loi du 14 avril 1960 relative à l'IGF.
- ✓ Loi 111/14 relative aux régions.
- ✓ Loi 112/14 relative aux préfectures et provinces.
- ✓ Loi 113/14 relatives aux communes
- ✓ Art. 10, loi organique relative aux lois de finances, 2015.
- ✓ Article 17 bis du décret n° 2-01-2676 du 31 décembre 2001 modifiant et complétant le décret n°2.98.401 du 26/04/1999 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances du 26 avril 1999
- ✓ Article 38 de la loi organique relative à la loi de finances, BO. Du 18-6-2015.
- ✓ Articles 2, 3 du décret relatif à l'élaboration et l'exécution des lois de finances 2015.

Thèses :

- ✓ Driss Abbadi, « La gestion de la ville au Maroc : de la décentralisation à la bonne gouvernance », Thèse de Doctorat d'État en Sciences Politiques, Avril 2004, Université Mohammed V, Rabat.
- ✓ Lamrabet Hicham, « La gouvernance des systèmes d'information et création de valeur actionnariale au sein des sociétés cotées en bourse », Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences économiques et de gestion, Novembre 2017, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès.
- ✓ Sabah Chraïbi Benouna, « Développement spatial et politique de régionalisation : le cas du Maroc », thèse pour l'obtention du doctorat d'État en Droit, Février 1993.
- ✓ Slalmi Hicham, « Le système d'information comptable des dirigeants de PME marocaines : Complexité et déterminants », Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences économiques et de gestion, Juin 2018, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah, Fès.

Webographie :

- ✓ <http://infofacile.over-blog.com/2018/02/generalites-sur-les-systemes-d-information.html> , consulté le 14/12/18.
- ✓ <http://lof.finances.gov.ma/fr/piliers-de-la-lof/performance/programmation-budgetaire-triennale> , consulté le 10/04/19.
- ✓ <http://revues.imist.ma/?journal=FFI> consulté le 12/04/19.
- ✓ <https://financenews.press.ma/article/alaune/gouvernance-financiere-publique-depuis-2011-les-choses-ont-beaucoup-change>. Date de consultation : 12/04/2018.
- ✓ <https://www.afis.fr/nm-is/Pages/Ingénierie%20Système/Le%20système%20et%20sa%20définition.aspx> consulté le 09/12/18.
- ✓ <http://www.maroc.ma/fr/discours-du-roi>, date de consultation 27/10/2018.
- ✓ <http://www.sauvonsluniversite.com/spip.php>, date de consultation 12/04/2018.
- ✓ <http://www.fas.org/sgp/crs/misc/RL30365.pdf> date de consultation le 25/07/2019.

Liste des figures

Figure 1 : Le modèle conceptuel de la recherche

Figure 2 : Schéma du projet de recherche

Figure 3 : Evolution du concept de gouvernance élargie

Figure 4 : Droits et obligations d'un contrat

Figure 5 : Exemple d'élaboration d'un budget triennale

Figure 6 : Démarche de décomposition du système

Figure 7 : les composantes du système d'information

Figure 8 : Définitions du système d'information

Figure 9 : Les objectifs du système d'information

Figure 10 : La vision systémique du système d'information

Figure 11 : Le rôle du système d'information

Figure 12 : Flux d'échange entre les acteurs institutionnels

Figure 13 : Cadre institutionnel du système GID

Figure 14 : Présentation du GIR

Figure 15 : Caractéristiques du GIR

Figure 16 : Périmètre fonctionnel du GIR

Figure 17 : Enjeux du Système GID avec l'entrée en vigueur de la LOF

Figure 18 : Lecture théorique partenariale de la relation entre « gouvernance financière » et « système d'information comptable »

Figure 19 : Brève description historique de la théorie institutionnelle

Figure 20 : Lecture théorique néo-institutionnelle de la relation entre le système d'information comptable et la gouvernance financière locale

Figure 21 : Les modes de raisonnements

Figure 22 : Les critères de choix des méthodes d'analyse

Figure 23 : Poids démographique de la région Fès-Meknès

Figure 24 : Positionnement géographique de la région Fès-Meknès

Figure 25 : Contribution de la région au PIB national

Figure 26 : Vision démographique de la ville de Fès

Figure 27 : Le système des arrondissements de la commune de Fès

Figure 28 : L'organigramme du conseil de la commune de Fès

Figure 29 : Résultat du test de validation du modèle conceptuel

Liste des tableaux

Tableau 1 : Les dimensions de la gouvernance

Tableau 2 : Les modes de gouvernance

Tableau 3 : les mécanismes disciplinaires dans la vision actionnariale de la gouvernance

Tableau 4 : La comparaison des administrations de types Wébérienne et NPM

Tableau 5 : Évolution de la technologie informatique du système d'information

Tableau 6 : Comparaison entre comptabilité financière et comptabilité de gestion

Tableau 7 : Différentes architectures et niveaux d'intégration des SIC

Tableau 8 : L'état d'avancement de la mise en œuvre du système GID

Tableau 9 : Caractéristiques de l'approche descriptive de la version managériale de la théorie des parties prenantes

Tableau 10 : Les définitions du concept de légitimité

Tableau 11 : Le triptyque cadre théorique de la thèse

Tableau 12 : Les principaux paradigmes de l'épistémologie

Tableau 13 : distinction entre les types de questions

Tableau 14 : les types d'échelles

Tableau 15 : Les critères de l'ACP

Tableau 16 : Items de la variable « La gouvernance responsabilisatrice »

Tableau 27 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett

Tableau 18 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 19 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 20 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 21 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 22 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 23 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure de la variable « La gouvernance responsabilisatrice »

Tableau 24 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 25 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière responsabilisatrice", avant épuration

Tableau 26 : Statistique de fiabilité de la variable " Gouvernance financière responsabilisatrice", après épuration

Tableau 27 : Items de la variable « La gouvernance transparente »

Tableau 28 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett

Tableau 29 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 30 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 31 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 32 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 33 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 34 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La gouvernance transparente » après épuration

Tableau 35 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 36 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière Transparente", avant épuration

Tableau 37 : Statistique de fiabilité de la variable " Gouvernance financière Transparente ", après épuration

Tableau 38 : items de la variable « La gouvernance légitimatrice »

Tableau 39 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 40 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 41 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La gouvernance légitimatrice »

Tableau 42 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 43 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 44 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après

Epuration

Tableau 45 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La gouvernance légitimatrice » après épuration

Tableau 46 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 47 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière légitimatrice", avant épuration

Tableau 48 : Statistique de fiabilité de la variable "Gouvernance financière légitimatrice", après épuration

Tableau 49 : Items de la variable « La reddition des comptes »

Tableau 50 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 51 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 52 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 53 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 54 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 55 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 56 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La reddition des comptes » après épuration

Tableau 57 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 58 : Statistique de fiabilité de la variable "Reddition des comptes", avant épuration

Tableau 59 : Statistique de fiabilité de la variable "Reddition des comptes", après épuration

Tableau 60 : Items de la variable « La Pertinence de l'information »

Tableau 61 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 62 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 63 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 64 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 65 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 66 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 67 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « Pertinence de l'information » après épuration

Tableau 68 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 69 : Statistique de fiabilité de la variable "Pertinence de l'information", avant épuration

Tableau 70 : Statistique de fiabilité de la variable " Pertinence de l'information ", après épuration

Tableau 71 : Items de la variable « La fiabilité de l'information »

Tableau 72 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 73 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 74 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 75 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 76 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 77 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 78 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « La fiabilité de l'information » après épuration

Tableau 79 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 80 : Statistique de fiabilité de la variable " La fiabilité de l'information ", avant épuration

Tableau 81 : Statistique de fiabilité de la variable " La fiabilité de l'information ", après épuration

Tableau 82 : Items de la variable « La reddition des comptes »

Tableau 83 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 84 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 85 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 86 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 87 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 88 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 89 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable «l'intelligibilité de l'information » après épuration

Tableau 90 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 91 : Statistique de fiabilité de la variable " l'intelligibilité de l'information", avant épuration

Tableau 92 : Statistique de fiabilité de la variable " l'intelligibilité de l'information", après épuration

Tableau 93 : Items de la variable « La légalité de l'information »

Tableau 94 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 95 : Qualités de représentation des items par le facteur extrait

Tableau 96 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 97 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 98 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 99 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 100 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « Légalité de l'information » après épuration

Tableau 101 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 102 : Statistique de fiabilité de la variable " Légalité de l'information", avant épuration

Tableau 103 : Statistique de fiabilité de la variable " Légalité de l'information", après épuration

Tableau 104 : Items de la variable « L'audit interne »

Tableau 105 : Indice KMO et test de Bartlett

Tableau 106 : Qualités de représentation

Tableau 107 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure

Tableau 108 : Résultats des contributions factorielles

Tableau 109 : Indice KMO et test de sphéricité de Bartlett après épuration

Tableau 110 : Qualité de représentation des items par le facteur extrait après épuration

Tableau 111 : Résultats de l'AFE de l'échelle de mesure relative à la variable « L'Audit interne » après épuration

Tableau 112 : Résultats des contributions factorielles après épuration

Tableau 113 : Statistique de fiabilité de la variable " L'Audit interne ", avant

Tableau 114 : Statistique de fiabilité de la variable " L'Audit interne ", après

Tableau 115 : Coefficient de corrélation de Pearson entre les variables « La reddition des comptes » et « la gouvernance responsabilisatrice »

Tableau 116 : régression entre la variable « La reddition des comptes » et « la gouvernance responsabilisatrice »

Tableau 117 : Coefficient de corrélation de Pearson entre les variables « Pertinence » et « gouvernance financière transparente »

Tableau 118 : Régression entre la variable « La pertinence » et « gouvernance financière transparente »

Tableau 119 : Coefficient de corrélation de Pearson entre la variable « Fiabilité » et «gouvernance financière transparente »

Tableau 120 : Régression entre « La Fiabilité » et « La gouvernance financière transparente »

Tableau 121 : Coefficient de corrélation de Pearson entre la variable « L'intelligibilité» et « gouvernance financière transparente »

Tableau 122 : Régression entre la variable « système d'information comptable intelligible » et « gouvernance financière transparente »

Tableau 123 : coefficient de corrélation de Pearson entre la variable « La légalité » et « la gouvernance financière légitimatrice »

Tableau 124 : Régression entre la variable « La légalité » et «la gouvernance financière légitimatrice »

Tableau 125 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « reddition des comptes » et « gouvernance

Tableau 126 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « la pertinence » et « la gouvernance financière

Tableau 127 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « Fiabilité » et « gouvernance financière transparente »

Tableau 128 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « l'intelligibilité » et « gouvernance financière transparente».

Tableau 129 : Régression de l'effet modérateur de la variable « Audit interne » sur la relation entre les variables « La légalité » et « la gouvernance financière

Tableau 130 : Qualité de l'ajustement du modèle conceptuel de la recherche en tenant compte de la gouvernance financière responsabilisatrice

Tableau 131 : Qualité de l'ajustement du modèle conceptuel de la recherche en tenant compte de la gouvernance financière transparente

Tableau 132 : Qualité de l'ajustement du modèle conceptuel de la recherche en tenant compte de la gouvernance financière légitimatrice

Tableau 133 : Tableau ANOVA pour la régression en tenant compte de la gouvernance financière responsabilisatrice

Tableau 134 : Tableau ANOVA pour la régression en tenant compte de la gouvernance financière transparente

Tableau 135 : Tableau ANOVA pour la régression en tenant compte de la gouvernance financière légitimatrice

Tableau 136 : Résultat de tests des hypothèses de recherche

Annexes

Le questionnaire

Madame, Monsieur,

Le questionnaire que nous vous proposons, est conçu dans le cadre d'une recherche académique rentrant dans la préparation d'une thèse de doctorat en sciences économiques et de gestion sur le thème : le système d'information comptable pour une gouvernance financière locale : cas de la commune de Fès. Ce questionnaire vise à évaluer l'intérêt que vous portez à certains outils comptables de reddition des comptes et de transparence. Il est composé de deux parties, la première se focalise sur la variable à expliquer « la Gouvernance Financière », et la deuxième partie sur la variable explicative « le Système d'Information Comptable ».

Le questionnaire est entièrement anonyme, aucune référence ni de la commune, ni à vous-mêmes ne sera faite dans la représentation des résultats de l'étude. Nous vous assurons donc une totale confidentialité et seule la synthèse de l'ensemble des résultats sera publiée.

Nous comptons sur votre totale compréhension et sincère collaboration et nous vous remercions très sincèrement de votre collaboration.

A- La gouvernance financière locale

la responsabilité : ce principe souligne l'obligation de rendre compte et de répondre de la manière dont les responsabilités sont acquittées à travers les structures politiques et constitutionnelles.

Estimez-vous que les affirmations suivantes peuvent induire à une gouvernance responsabilisatrice ?

1. L'obligation en pleine conformité avec les règles établie par la loi et les procédures en place responsabilise les gestionnaires
2. La vision pluriannuelle adoptée par le PAC (Plan d'action Communale) peut être un outil de décision pour le conseil permettant d'assoir les décisions financières du dit conseil
3. Pour ne pas nuire aux besoins et intérêts des contribuables, les gestionnaires administratifs doivent être impartiales dans leurs décisions
4. Les gestionnaires doivent respecter les habilitations qui leur sont attribuées

1	2	3	4
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

la transparence: ce principe repose sur l'information claire du public qui permet de renforcer d'une part la responsabilisation et accroît la crédibilité des autorités d'autre part, les fonctions des différents organes de l'état ainsi que la répartition des pouvoirs et des responsabilités entre les niveaux de l'administration.
pensez-vous que les affirmations suivantes peuvent induire à une gouvernance transparente ?

	1	2	3	4
5. La transparence dépend de la mise en place des mécanismes garantissant l'intégrité des données	☐	☐	☐	☐
6. La divulgation de toutes les informations budgétaires doit être pertinente	☐	☐	☐	☐
7. La divulgation de toutes les informations budgétaires doit être complète.	☐	☐	☐	☐
8. Les informations doivent être compréhensibles aux parties prenantes.	☐	☐	☐	☐
9. Les informations doivent être accessibles aux parties prenantes.	☐	☐	☐	☐
10. La communication des rôles et des responsabilités peut assurer une information claire du public	☐	☐	☐	☐
11. La clarté des règles et des procédures de gestion responsabilise et accroît la crédibilité des autorités ...	☐	☐	☐	☐
12. Le processus et les procédures de gouvernance doivent être publiés	☐	☐	☐	☐
13. Le processus et les procédures de gouvernance doivent être accessibles pour examen	☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

la légitimité :ce principe désigne la légitimation démocratique des décisions de politique financière. elle englobe également une participation appropriée équilibrée et non discriminatoire de la population égalité entre femmes et hommes
estimez-vous que les affirmations suivantes pourraient-elles induire à une gouvernance légitimatrice ?

	1	2	3	4
14. Relations conflictuelles entre les membres du conseil communal	☐	☐	☐	☐
15. La qualité de l'opinion donnée par la société civile au niveau local revêt une grande importance	☐	☐	☐	☐
16. La loi doit prévoir tous les cas de figure répondant à la légitimité d'une commune	☐	☐	☐	☐
17. Les compétences acquises à travers les formations professionnelles conduisent à une bonne application des pratiques managériales	☐	☐	☐	☐
18. L'application des pratiques comptables performantes non réglementées par la loi tel que le contrôle de gestion ..	☐	☐	☐	☐
19. Il est utile pour les gestionnaires de la commune de s'inspirer des codes de la bonne gouvernance	☐	☐	☐	☐
20. Les gestionnaires de la commune doivent s'aligner sur l'application du New Public Management (NMP) et des normes IPSAS	☐	☐	☐	☐
21. L'intervention d'un auditeur externe peut être un élément de crédibilité	☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

B- Le Système d'Information Comptable (SIC)

la reddition des comptes: ce principe comprend la responsabilité et l'obligation des instances étatiques de rendre compte, d'une part, aux citoyens de leurs actes qu'ils accomplissent dans le cadre de l'exercice de leurs fonctions en toute transparence (on parle d'une reddition des comptes informationnelle), d'autre part, aux organes de contrôle (on parle d'une reddition des comptes évaluative).

d'après vous, les propositions suivantes peuvent assurer une véritable reddition des comptes ?

- 22. L'institutionnalisation d'un bilan de gestion (compte administratif), peut donner une assurance de reddition des comptes informationnelles.....
- 23. L'institutionnalisation d'un rapport annuel abrégé destiné à l'information des citoyens
- 24. L'application GID-CT et GIR-CT peuvent assurer une fonction informationnelle de reddition des comptes
- 25. Le SIC GID-CT et GIR-CT peuvent assurer une reddition des comptes évaluatif via les organes de contrôle
- 26. Les moyens de contrôle ex-post peuvent être préventifs et anticipatifs pour l'évaluation de l'information

1	2	3	4
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

La pertinence d'un SIC concerne le caractère approprié de l'information comptable qui dépend de son aptitude à influencer les décisions économiques des utilisateurs. Une information est dite pertinente s'il permet de mieux comprendre une situation, de se faire une opinion et de prendre une décision.

À votre avis, les affirmations suivantes peuvent induire une pertinence du SIC ?

- 27. Les gestionnaires doivent fournir une information financière qui a une valeur prédictive (prévisionnelle).
- 28. Les gestionnaires doivent être en mesure de renseigner sur les évaluations antérieures
- 29. Le SIC GID-CT et GIR-CT permet d'élaborer un cadre structuré et synthétisé des prévisions par des documents comptables appropriés
- 30. Le SIC GID-CT et GIR-CT permet de confirmer ou corriger les informations antérieures

1	2	3	4
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

La fiabilité d'une information désigne la traduction fidèle des événements ou des faits économiques qu'elle vise à représenter. Estimez vous que les affirmations suivantes peuvent induire à une fiabilité du SIC ?

31. L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive
32. Les dispositifs organisationnels mis en place doivent être performants
33. Les gestionnaires doivent veiller sur l'exhaustivité et l'intégralité des informations alimentées dans le SIC .
34. L'instauration d'un contrôle apriori des informations financières et comptables implique une responsabilisation des gestionnaires

1	2	3	4
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

L'intelligibilité du SIC signifie la facilité de compréhension de l'information présentée dans le dit système. Selon vous, dans quelle mesure les affirmations suivantes peuvent assurer une intelligibilité du SIC ?

35. Les informations comptables / financières présentées permettent une compréhension directe et rapide
36. L'information doit être classée et présentée d'une façon claire et concise dans documents comptables
37. Le GIR-CT et GID-CT doivent être en mesure de détecter les informations falsifiées et ne répondant pas aux normes et règles en vigueur

1	2	3	4
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

Avant les dernières réformes engagées, le Maroc maintenait la structure duale d'origine Française de la comptabilité communale qui ne conduit pas à la production d'un compte financier unique, mais à deux comptes comptables cloisonnés : le compte de gestion du comptable public et le compte administratif élaboré par le président de la collectivité territoriale. Cette pratique ne permet pas à ces lecteurs de comprendre globalement la situation de la collectivité. Il faut les examiner d'abord séparément et successivement puis les rapprocher pour tenter d'apprécier cette situation.

D'après vous, dans quelle mesure les affirmations suivantes peuvent assurer une intelligibilité du SIC ?

38. Un compte financier unique qui se substitue aux deux documents peut être un progrès certain en termes de clarté et de lisibilité pour les élus et les citoyens
39. Le compte financier unique doit être présenté à l'assemblée délibérante pour approbation
40. Les systèmes GID-CT et GIR-CT permettent de générer un compte financier unique pour l'ordonnateur et le comptable public
41. L'application GID-CT et GIR-CT peut permettre la résolution de ce rapprochement

1	2	3	4
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐
☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

En l'état actuel, la comptabilité des collectivités territoriales (dans notre cas la commune) est basée sur une séparation institutionnelle entre le comptable public et l'ordonnateur en faisant du comptable public le contrôleur externe des opérations des dépenses et recettes.

Les rapports de la cour des comptes relèvent plusieurs anomalies qui résultent du fait que le comptable public ne dispose d'aucun pouvoir de vérification sur place pour connaître la réalité des dépenses et recettes.

Estimez-vous que les propositions suivantes puissent représenter un progrès ?

	1	2	3	4
42. Un comptable interne de la commune ayant une vision globale est transversale de la chaîne comptable pour supprimer la redondance et développer un système de contrôle financier efficace et unifier	☐	☐	☐	☐
43. Le développement du contrôle interne au sein de la commune peut relever rapidement le défi opérationnel de ces anomalies	☐	☐	☐	☐
44. Le système GID-CT et GIR-CT permet de contrôler et responsabiliser l'ordonnateur et le comptable public ..	☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

La comptabilité communale peut être considérée comme un instrument d'observation dominée par une logique de régularité. Ses principes et ses règles de fonctionnement permettent de produire une simple information budgétaire qui n'aide guère les collectivités territoriales à pratiquer des analyses historiques et rétrospectives.

Pensez-vous que les affirmations suivantes peuvent présenter un progrès ?

	1	2	3	4
45. Le GID-CT et GIR-CT ont permis de développer des pratiques rétrospectives budgétaires et financières ...	☐	☐	☐	☐
46. Le GID-CT et GIR-CT ont permis de développer des pratiques rétrospectives managériales	☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

C- L'audit interne

Le système de contrôle des collectivités territoriales au Maroc est assuré par divers organes (la cour régionale des comptes, l'IGAT, l'IGF...), mais certaines limites révèlent que ces interventions sont d'une fiabilité incertaine (pluri-annualité, non pertinence, insuffisance des moyens...).

Estimez-vous que par rapport à cette situation, les affirmations suivantes peuvent représenter un progrès ?

	1	2	3	4
47. Engager un audit annuel des budgets avant leur vote par l'assemblée délibérante	☐	☐	☐	☐
48. Assurer la légitimation de la gestion des acteurs locaux	☐	☐	☐	☐
49. Développer des outils d'évaluation de la qualité des choix politiques	☐	☐	☐	☐
50. Intégrer les systèmes GID-CT et GIR-CT dans les organes de contrôle	☐	☐	☐	☐
51. Les organes de contrôle doivent avoir la main sur le système GID et GIR afin de faciliter leurs missions et garantir l'exhaustivité des comptes	☐	☐	☐	☐

Tout à fait d'accord (1), D'accord (2), Peu d'accord (3), Pas du tout d'accord (4).

Table de matières

DEDICACE	2
REMERCIEMENTS	3
RESUME	4
ABSTRACT	5
LISTE DES ABREVIATIONS	6
SOMMAIRE	7
INTRODUCTION GENERALE	8
CHAPITRE 1 : LA GOUVERNANCE FINANCIERE DANS LE CONTEXTE DE MANAGEMENT PUBLIC	17
SECTION 1 : L'EMERGENCE DE LA GOUVERNANCE	19
1- <i>Lecture théorique du concept de gouvernance</i>	19
a. <i>La gouvernance : origines, évolution et définitions.....</i>	19
b. <i>Les objectifs de la Gouvernance.....</i>	27
c. <i>Les différentes théories de la gouvernance.....</i>	29
2- <i>La gouvernance au carrefour de la new public management.....</i>	35
a. <i>La gouvernamentalité, une nouvelle rationalité publique.....</i>	35
b. <i>Le New Public Management (NPM)</i>	37
c. <i>La gouvernance publique.....</i>	41
SECTION 2 : LA CONCEPTION DE LA GOUVERNANCE FINANCIERE.....	44
1- <i>L'émergence de la gouvernance financière dans le local.....</i>	44
a. <i>La décentralisation : un préalable à la gouvernance financière :</i>	44
b. <i>Vers une définition de la gouvernance financière.....</i>	49
c. <i>La gouvernance financière locale : une évolution certaine, mais un projet toujours inachevé.....</i>	52
2- <i>LA GESTION DES FINANCES PUBLIQUES COMME ELEMENT DE LA GOUVERNANCE FINANCIERE LOCALE</i>	57
a. <i>Vers une définition des finances publiques</i>	57
b. <i>Qu'est-ce que la gestion des finances publiques ?.....</i>	58
c. <i>Les outils de gestion pour une bonne gouvernance financière locale :</i>	61
SECTION 3 : LA GOUVERNANCE FINANCIERE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES	64
1- <i>La finance des collectivités territoriales</i>	64
a. <i>Les pré requis de la gouvernance financière</i>	64
b. <i>Les facteurs de la gouvernance financière</i>	71
c. <i>Le budget comme élément primordial des finances des CT.....</i>	76
2- <i>Les limites de la gouvernance financière dans les collectivités territoriales.....</i>	82
a. <i>L'insuffisance des ressources financières.....</i>	82
b. <i>La subordination financière des collectivités territoriales</i>	85
CONCLUSION DU CHAPITRE 1.....	88
CHAPITRE 2 : LE SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE : UN LEVIER POUR UNE GOUVERNANCE FINANCIERE LOCALE.....	89
SECTION 1 : L'EMERGENCE DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE.....	91
1- <i>Lecture théorique de la notion système d'information.....</i>	91

a.	<i>L'étymologie du système</i>	91
b.	<i>Le système d'information : Définitions et évolution</i>	96
2-	<i>Du Système d'information au Système d'information comptable</i>	102
a.	<i>Le système d'information</i>	102
b.	<i>Le système d'information comptable</i>	105
SECTION 2 :	APERÇU DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE DANS LE LOCAL	111
1-	<i>La réforme du système budgétaire : préalable des outils de gestion</i>	111
a.	<i>La réforme du contrôle des dépenses publiques</i>	111
b.	<i>La réforme du contrôle des engagements de dépenses</i>	112
c.	<i>La mise en place du contrôle modulé de la dépense (CMD)</i>	114
d.	<i>L'assistance technique et le renforcement de la capacité de gestion :</i>	115
2-	<i>Le système d'information comptable : vers une gestion intégrée</i>	117
a.	<i>La Trésorerie générale du royaume (TGR) : initiateur des systèmes d'information comptable...</i>	117
b.	<i>Vision sur les systèmes d'information dans les collectivités territoriales</i>	118
c.	<i>Les Perspectives des Systèmes d'information comptable</i>	134
SECTION 3 :	LA RELATION DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE ET LA GOUVERNANCE FINANCIERE ...	141
1-	<i>L'approche partenariale de la relation SIC et GF</i>	141
a.	<i>Lecture théorique partenariale de la relation</i>	142
b.	<i>L'adéquation du modèle partenarial aux institutions publiques :</i>	150
2-	<i>L'approche néo-institutionnelle sociologique de la relation SIC et GF</i>	152
a.	<i>Genèse du courant néo-institutionnaliste :</i>	153
b.	<i>Lecture théorique institutionnelle de la relation « Gouvernance financière » et « système d'information comptable » :</i>	157
c.	<i>Lecture théorique de l'audit interne comme variable modératrice de la relation « système d'information comptable » et « gouvernance financière »</i>	162
CONCLUSION DU CHAPITRE 2		167
CHAPITRE 3 : L'IMPACT DU SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE SUR LA GOUVERNANCE FINANCIERE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES		168
SECTION 1 :	POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE, CHOIX METHODOLOGIQUE ET ANALYSE DES DONNEES ...	170
1-	<i>Les choix épistémologiques et méthodologiques :</i>	170
a.	<i>Les choix épistémologiques</i>	170
b.	<i>Les choix méthodologiques</i>	173
2-	<i>Le choix des méthodes d'analyse des données</i>	183
a-	<i>Les méthodes descriptives d'analyse des données :</i>	184
b-	<i>Les méthodes explicatives d'analyse des données :</i>	187
SECTION 2 :	LA MONOGRAPHIE DE LA COMMUNE DE FÈS	193
1-	<i>ÉVOLUTION HISTORIQUE DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES :</i>	193
2-	<i>LES CARACTÉRISTIQUES DE LA POPULATION : LA COMMUNE DE FÈS</i>	196
a.	<i>Présentation de la région Fès-Meknès</i>	196
b.	<i>Les spécificités de la commune de Fès :</i>	200
SECTION 3 :	TEST DES ÉCHELLES DE MESURE DES HYPOTHÈSES DE RECHERCHE ET DU MODÈLE CONCEPTUEL	205
1-	<i>Test de validité et de fiabilité</i>	205
a.	<i>Test de validité et fiabilité de la variable « La gouvernance responsabilisatrice »</i>	205
b.	<i>Test de validité et fiabilité de la variable « La gouvernance transparente »</i>	210
c.	<i>Test de validité et fiabilité de la variable « La gouvernance légitimatrice »</i>	215
d.	<i>Test de validité de la variable « La reddition des comptes »</i>	220
2-	<i>TEST DES HYPOTHESES ET DU MODELE CONCEPTUEL DE RECHERCHE</i>	248

<i>a.</i>	<i>Test des hypothèses :</i>	248
<i>b.</i>	<i>Test du modèle conceptuel de recherche</i>	260
CONCLUSION DU CHAPITRE 3 :		268
CONCLUSION GENERALE		269
BIBLIOGRAPHIE		275
LISTE DES FIGURES		288
LISTE DES TABLEAUX		290
ANNEXES		297
TABLE DE MATIERES		302