

La performance des établissements et entreprises publics au Maroc : contribution du contrôle de gestion

Bouchra Mkharbcha

Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations
Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Kenitra
Université Ibn Tofail – Kenitra- Maroc

Omar Taouab

Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations
Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Kenitra
Université Ibn Tofail – Kenitra- Maroc

Résumé : La performance des établissements et entreprises publics est justifiée à travers la qualité ou l'efficacité des services rendus, mais également à travers l'optimisation des ressources. Pour répondre à ces exigences (qualité, efficacité, optimisation) et évaluer précisément ces résultats, les établissements et entreprises publics sont obligés de se doter d'un système efficace de contrôle de gestion.

Dans cette optique, notre étude sera focalisée sur le contrôle de gestion dans les établissements et entreprises publics, C'est à ce niveau que se situe notre problématique qui peut être formulé ainsi : Comment pouvons-nous mettre en place un système de contrôle de gestion dans les établissements et entreprises publics au Maroc ?

Mots-clés : Contrôle de gestion, établissement et entreprises publics, performance, optimisation.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.7697242>



1. Introduction

Aujourd'hui, le secteur des établissements et entreprises publics (EEP) joue un rôle majeur dans le développement économique et social de notre pays en raison de son poids dans l'économie nationale et de la place qu'il occupe dans le processus d'élaboration et d'exécution des politiques publiques.

En effet, bien que ces derniers jouent un rôle important dans l'économie du pays, il n'en demeure pas moins qu'ils souffrent de nombreux dysfonctionnements structurels qui ont été mis en évidence, en particulier, par le Parlement, la Cour des comptes et la Commission spéciale sur le modèle de développement dans son rapport général de 2021. Ces dysfonctionnements concernent, principalement, le mode de leur gouvernance, la prédominance du contrôle financier préalable axé sur la vérification de la régularité des actes de gestion courante et l'absence d'une véritable politique actionnariale de l'Etat. De ce fait, les EEP ont toujours été au centre de préoccupation des pouvoirs publics.

Cette préoccupation s'est concrétisée par des réformes ayant touché aussi bien à l'environnement dans lequel évolue le secteur que certains EEP en particulier qui ont fait l'objet d'opérations de restructuration. Les initiatives prises à ce sujet ont débouché sur une série de réformes ayant touché le secteur, dont les plus marquantes sont :

- l'élaboration du code de bonnes pratiques de gouvernance des entreprises publiques en 2012 ;
- la transformation de la forme juridique de certaines entreprises publiques en société anonyme ;
- le renforcement des performances des établissements et entreprises publics et le rehaussement de leur efficacité économique et sociale ;
- la réforme en 2003 du contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et de la relation contractuelle entre l'Etat et les entreprises publiques.

Cette dernière est considérée comme un cadre novateur de la gouvernance des établissements et entreprises publics au Maroc . Elle a permis la généralisation du contrôle financier, la modulation et la pertinence du contrôle, la dynamisation du processus, la clarification des pouvoirs et l'introduction de la notion du contrôle.

Avec les nouvelles formes de gouvernance administrative et sous l'effet conjugué de la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances) de 2016 qui repose sur le renforcement de la performance de la gestion publique ont fait de la mise en place d'un système de contrôle de gestion plus que jamais une nécessité et non plus un luxe, dans le but d'améliorer sa performance et parler d'une performance globale en son sein. A ce titre, les établissements et entreprises publics au Maroc sont amenées à se doter de dispositifs de contrôle de gestion modernes favorisant notamment le dialogue de gestion, au service d'une nouvelle gouvernance qui vise la performance globale de l'organisation, dans le but de bien maîtriser la gestion publique et améliorer la performance des organisations publiques Marocaines qui présentent un intérêt capital.

L'idée force que nous visons à transmettre est que le secteur public et plus particulièrement les établissements et entreprises publics peuvent être régi par les mêmes contraintes que le secteur privé et que les méthodes de management et de gestion développées et mises en œuvre dans les entreprises privées peuvent être appliquées avec succès dans l'ensemble des établissements et entreprises publics mais d'une manière bien adaptée pour en assurer la performance.

D'une façon concrète, notre problématique de la recherche, qui structure cet article, peut être résumée par la question suivante : **Quelles sont les étapes de la mise en place et les conditions de réussite d'un système de contrôle de gestion au sein des établissements et entreprises publics au Maroc?**

Pour pouvoir bien répondre à notre problématique deux points seront traités. Le **premier** point sera consacré au développement théorique concernant le thème choisi, nous allons présenter le contexte d'apparition et la définition du contrôle de gestion ainsi que les outils adoptés, après dans le **deuxième** point on va détailler la méthodologie à suivre pour la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les établissements et entreprises publics, et on va déterminer les conditions de réussite de sa mise en place.

2. Le contrôle de gestion : Naissance, définition et pratiques

2.1 Naissance et évolution du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une fonction qui est née, au début du XXe siècle, dans et pour les grandes entreprises industrielles afin de répondre à leurs soucis liés à la délégation des responsabilités. Parler de la délégation de responsabilités nous pousse à se poser la question sur le nombre des niveaux de management qui peuvent exister au sein d'une entreprise. En fait, il constitue un des critères pour distinguer la grande entreprise de la PME. Le périmètre du contrôle de gestion s'est modifié avec le temps. En France, à titre d'exemple, la mise en place du contrôle de gestion a passé par trois phases :

- **Phase de naissance (1920-1960) :** A sa naissance à la fin du XIXe siècle, face à la pression d'une concurrence accrue, le contrôle de gestion a comme première préoccupation la maîtrise des coûts en proposant plusieurs méthodes de calcul (NIKITIN, 1992, SIMON ET BOUIN, 2015). Au fil des années, d'autres techniques de contrôle de gestion sont mises en place. Ainsi, la gestion budgétaire est développée lors des années 1930 (BERLAND, 1999) et les tableaux de bord vers les années 1950 (PEZET, 2009). L'ensemble de ces techniques se sont développées sans un contrôleur de gestion. Ce n'est qu'au début des années 1960 que la discipline du contrôle de gestion se complexifie et s'institutionnalise (SIMON ET BOUIN, 2015).
- **Phase de structuration de la fonction du contrôleur de gestion (1960-1980) :** les organisations et le suivi des techniques de contrôle de gestion développées dans les entreprises ont nécessité l'instauration d'une fonction permanente et agencée ; c'est le contrôleur de gestion. Ceci a impliqué l'apparition d'enseignements structurés en contrôle de gestion.
- **Phase d'informatisation de la fonction (1980 à nos jours) :** suite à l'introduction de l'informatique (Gros système, Excel, ERP), les contrôleurs de gestion ont pu gagner plus de temps pour se focaliser sur l'analyse des données produites. Ainsi, la fonction du contrôle de gestion a pu évoluer.

2.2 Définition du contrôle de gestion

Souvent, la compréhension du contrôle de gestion est limitée à une signification restrictive celle de vérification et de surveillance dans un but de sanction, alors qu'il renvoie beaucoup plus à la notion de maîtrise.

Nous essaierons dans ce point de revenir sur les principales définitions du contrôle de gestion.

Plusieurs auteurs ont tenté de donner une définition claire et complète au contrôle de gestion, on cite : R.N. Anthony, Alazard et Separi M. Gervais , Burlaud.

➤ La définition du contrôle de gestion selon R. N. Anthony :

R.N. Anthony (1965), professeur à **Harvard** (H.BOUQUIN, 2001) précise que : « le contrôle de gestion (management control) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». Trois éléments sont à retenir de cette définition. Le premier est le caractère purement instrumental du contrôle de gestion. Le deuxième élément réside dans le fait que le système de contrôle a trait à l'efficacité et l'efficience. Enfin, le troisième fait apparaitre le système de contrôle comme un suivi, comme un contrôle a posteriori et par conséquent ce trait contribue à différencier le contrôle de gestion de contrôle a priori.

Quelques années plus tard, le même auteur, **R.N. Anthony (1998)** a ajusté sa définition en évitant l'aspect trop comptable : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Deux points sont communs avec la définition précédente, l'un au niveau explicite : la dépendance du contrôle au regard de la stratégie. Au niveau implicite : il est toujours question d'efficacité et d'efficience. Un point essentiel sépare les deux définitions : c'est que la première, le contrôle de gestion n'est qu'un instrument de suivi, alors que la seconde le contrôle est un instrument destiné à influencer le comportement des collaborateurs. D'un simple instrument de suivi, il devient instrument d'action.

➤ La définition de Alazard et Separi (1998):

Alazard et **Separi** définissent le contrôle de gestion comme étant « l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise, leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher des mesures correctives appropriées ».

➤ **La définition de M. Gervais :**

M. Gervais définit le contrôle de gestion de la manière suivante :
« le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation, et que les actions en cours vont bien dans le sens de la stratégie définie. Il correspond encore aussi au processus qui garantit que les actions de la firme sont performantes, c'est-à-dire que la valeur des ressources employées(qui s'exprime habituellement en terme de coût) reste inférieure à la valeur créée socialement reconnue par le marché (qui correspond à l'appréciation en terme de prix, qualité, délais), que portent les consommateurs pour satisfaction de certains de leurs besoins ».

➤ **La définition du contrôle de gestion selon Burlaud :**

La définition de **Burlaud** mentionnée en manuel de gestion français, s'avère, elle aussi, pertinente : « le contrôle de gestion est l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage. Il a pour objectif de mettre sous tension les ressources humaines et l'organisation, et de rendre cohérentes les activités des différents acteurs au sein de l'entreprise afin qu'elles concourent à la réalisation de l'objectif commun ». Nous remarquons, d'après ces définitions, que le contrôle de gestion est l'outil des managers dans la mesure où le métier de contrôleur de gestion n'est jamais cité et que son objectif est identique. Il s'agit de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation. Enfin, les auteurs parlent d'organisations ce qui signifie que le contrôle de gestion peut s'appliquer à des organisations non seulement privées mais aussi publiques.

2.3 les pratiques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion et la performance sont deux concepts étroitement liés tellement que les chercheurs comme **Otley (1999)** et **Lebas (1995)**, ont « étendu les limites » du contrôle de gestion et l'ont défini comme le « *pilotage ou management de la performance* ».

Pour aider les managers à mesurer et à piloter la performance le système de contrôle de gestion possède une panoplie de pratiques puissantes.

Selon **Alazard** et **Separi (2001)**, il existe trois grands types d'outils du contrôle de gestion :

- Le calcul des coûts ;
- les budgets ;
- les indicateurs de performance.

La présente recherche portera sur ces trois pratiques de contrôle de gestion à savoir :

- le système budgétaire,
- le système de calcul des coûts
- le système de tableau de bord.

2.3.1 le système budgétaire

Considéré comme « *l'unité centrale* » du contrôle de gestion, le système budgétaire est « *un système de gestion prévisionnelle à court terme, comprenant des budgets et un processus de contrôle budgétaire* »,

Les pratiques budgétaires qui seront étudiées dans cette recherche sont : la participation budgétaire, la négociation budgétaire, le suivi budgétaire et la révision budgétaire.

Bouquin(2001) considère qu'il existe trois phases chronologiques dans un modèle rationnel de contrôle organisationnel, ces phases sont : la finalisation, le pilotage et la post-évaluation et que les budgets interviennent dans ces trois phases.

- **La participation budgétaire :**

La participation budgétaire est un outil principal de la phase de finalisation. Pour **Shields (1998)**, la participation budgétaire est « *le niveau d'implication et d'influence d'un manager sur la détermination de son budget* ». Elle traduit essentiellement la possibilité qu'ont les managers de participer à la construction de leurs budgets et d'avoir une influence sur leurs objectifs budgétaires.

La définition de la participation selon **Mintzberg (1994)** a été enrichie par la prise en compte de la personne qui initie le processus budgétaire. De ce fait le processus budgétaire peut être *top-down* ou *bottom-up*.

- **La négociation budgétaire :**

La négociation budgétaire ou en d'autre terme le contenu de la participation budgétaire revêt une importance cruciale dans le processus budgétaire **Sponem (2004)** propose deux types de négociation budgétaire :

- Négociation budgétaire centrée sur les éléments financiers.
- Négociation budgétaire centrée sur les éléments opérationnels et stratégiques.

Le lien entre la négociation budgétaire et l'activité opérationnelle passe par les plans d'action. La négociation peut être alors opérationnelle et reposer sur des plans d'action ou uniquement financière. Le type de négociation peut être spécifié par l'importance accordée au contenu opérationnel lors de la négociation budgétaire. Lorsque la place accordée au contenu opérationnel est importante, cela semble se traduire soit par des plans d'action, soit par des objectifs opérationnels.

- **Le suivi budgétaire :**

Le suivi budgétaire ou le contrôle budgétaire est un outil de pilotage défini selon **Gervais (2009)** par « une comparaison des résultats réels et des prévisions figurant aux budgets afin de :

- Rechercher la (ou les) cause (s) d'écarts.
- Prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires
- Apprécier l'activité des responsables budgétaires.

Simons (1987) différencie deux types de contrôle budgétaire : le contrôle budgétaire interactif et le contrôle budgétaire diagnostic. Le premier est défini comme « *les systèmes formels d'information que les managers utilisent pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés* ». Ce contrôle permet un calcul des écarts accompagné par une forte implication des managers opérationnels dans les actions à entreprendre.

Le deuxième type est défini comme « *les systèmes d'informations formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standard définis de performance* ». Le contrôle diagnostic se limite à un calcul des écarts sans faire appel à aucun dialogue avec les opérationnels.

- **La révision budgétaire :**

« *Le budget doit être révisé lorsque les circonstances externes l'exigent ou lorsqu'il dépend d'autres budgets qui sont eux même modifiés* ».

Sponem (2004) a distingué trois dimensions dans la révision budgétaire :

- **La révision du budget** : consiste à modifier le budget initial, celle-ci remet en question les engagements du budget, et les objectifs budgétaires peuvent être changes.
- **Le forecas** : Il vise à anticiper le résultat de fin d'année mais sans changer les données budgétaires. Ainsi il a pour intérêt d'anticiper les dérives potentielles entre le budget et l'estimé annuel au niveau de chaque centre de responsabilité et de l'entreprise entière.
- **La flexibilité du budget** : On parle de budget flexible lorsqu'il y a la possibilité de faire évoluer le budget pendant l'année en fonction du niveau de production par exemple. Le budget flexible est par conséquent un budget qui se définit et qui s'adapte aux variations des activités. Ce budget peut être préparé selon trois hypothèses d'activité par exemple.

2.3.2 Le système de calcul des coûts

Selon Gervais (2009), « *la connaissance du coût complet des produits achetés, fabriqués ou vendus est un élément non négligeable pour conduire une entreprise et en contrôler sa gestion* ». Le calcul des coûts est alors une préoccupation pour le contrôle de gestion.

Cette connaissance permet d'évaluer la rentabilité d'une entité, d'un produit ou d'une subdivision organisationnelle .Il permet ainsi d'alimenter les tableaux de bord et les budgets .

Différentes méthodes de calculs de coûts se présentent :

- **La méthode des coûts complets** : La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité (Fixes). Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit. Donc distinguer entre coût direct et indirect.
D'après cette méthode « **les produits consomment les ressources** ».
- **La méthode des coûts partiels** : Cette méthode ne prend en compte, dans le coût des produits, qu'une partie des charges, alors que les charges restantes sont rassemblées en une masse distincte .On distingue deux grandes catégories de méthodes :
 - **La méthode des coûts variables (Direct Costing)** : selon Gervais (2009) dans cette méthode « *les charges fixes sont considérées comme un tout indissociable (comme des charges qui se rapportent non à des produits mais à une période de temps) .et, à ce titre, elles sont rejetées dans le compte de résultat de la période sans intervenir dans le calcul de coûts des produits, seules les charges variables sont ventilées dans les comptes de produits* ».
 - **La méthode des coûts directs** : selon le plan comptable de 1982 « *un coût direct est constitué des charges (le plus souvent variables mais quelques fois fixes) qui lui sont directement affectées et des charges (variables et fixes) qui peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté* ».
- **La méthode des coûts à bases d'activités (ABC)** : C'est l'amélioration de la méthode des coûts complets, l'ABC a souvent été présentée comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Dans cette méthode les centres d'analyse sont remplacés par « les activités » et les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts qui sont une mesure de la charge de travail de l'activité.

Le calcul des coûts permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise tout en relativisant les résultats obtenus, et un coût exact n'existe pas.

2.3.3 Le système de tableaux de bord

Venu pour remédier aux insuffisances des outils comptables et budgétaires qui produisent des informations détaillés, le tableau de bord est « *un ensemble d'indicateurs peu nombreux (5 à 10) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils*

pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions ».

De ce fait, le tableau de bord est un instrument nécessaire à l'amélioration de la performance au niveau de la compétitivité, de la rentabilité et de la productivité de l'organisation.

Gervais (2009) distingue deux types de tableaux de bord : les tableaux de bord de gestion et les tableaux de bord à orientation stratégique.

- **Les tableaux de bord de gestion :** Ce tableau de bord cherche à comprendre le fonctionnement des départements ainsi que les problèmes liées à l'action pour réagir à temps .Il se focalise sur le court terme et offre aux responsables de l'entreprise des données actualisées régulièrement. Ces données selon **Berland (2011)** permettent une réactivité suffisante pour modifier ou anticiper une action.
- **Les tableaux de bord à orientation stratégique :** ils sont des outils de direction générale cherchant à évaluer la pertinence et la cohérence de la stratégie et s'assurer que celle-ci inspire toujours les indicateurs opérationnels. **Gervais (2009)** considère que les tableaux de bord à orientation stratégique englobent : le navigateur de Skandia , le *balanced scorecard* (BSC) ou tableau de bord équilibré et un modèle s'appuyant sur les critères utilisés pour satisfaire aux normes.

Le BSC est le tableau de bord le plus utilisé dans les entreprises et largement étudié dans la littérature académique et professionnelle .Pour cette raison il fera l'objet de notre étude.

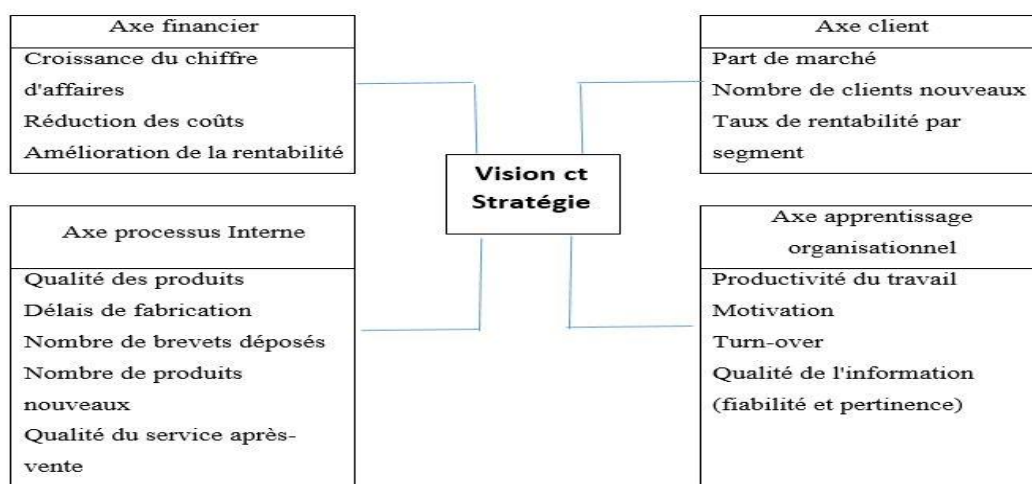
Le BSC selon **Norton et Kaplan (1996)** est un moyen nécessaire de clarification de la stratégie, d'adoption d'un nouveau regard sur la performance globale et de perfectionnement de la communication interne.

Le modèle BSC mesure l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation en appréciant ses performances sur quatre axes :

- Axe finance
- Axe client
- Axe apprentissage organisationnel
- Axe processus interne

Dans la figure suivante nous présentons les différents axes de BSC selon **Norton et Kaplan**.

Figure 1:Le BSC, Adapté Norton et Kaplan (1998)



3. Méthodologie de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les établissements et entreprises publics

Fondamentalement, la démarche de contrôle de gestion est une dimension de l'activité de tout manager, dès lors qu'il dispose d'un certain volant d'autonomie et de manœuvre car, ayant la responsabilité du pilotage de son activité, il doit alors disposer des démarches et outils qui l'assistent dans cette tâche. Le contrôleur, comme tout service fonctionnel, a pour vocation de faciliter cette démarche, en aucun cas il n'en est propriétaire. On illustre souvent cette différence par une image nautique, le manager ayant le rôle du capitaine qui choisit le cap et prend les décisions adaptées, le contrôleur étant pour sa part le navigateur, celui qui tient la carte, fait le point de route, et suggère au capitaine les manœuvres qui s'imposent.

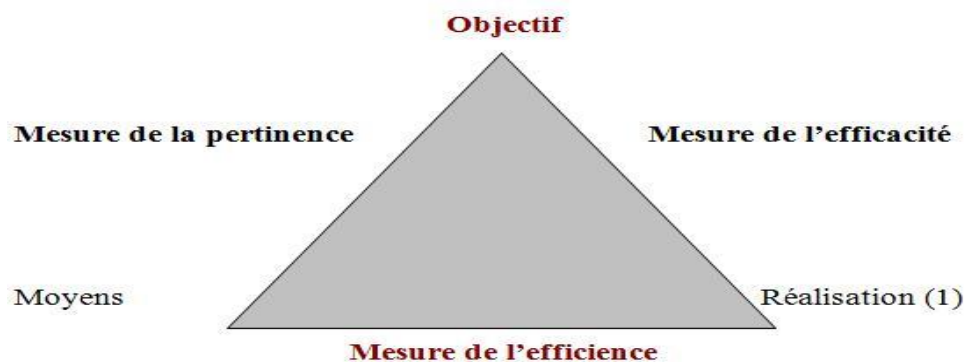
Pour la réussite de la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein d'un établissement public, on doit disposer d'une méthodologie nous permettant d'être en mesure de bâtir un dispositif de contrôle de gestion performant. Comme le contrôle de gestion est un des outils de mise en œuvre de la stratégie, une des premières étapes consiste en une compréhension de la stratégie de l'organisation. Cette stratégie dépend du secteur d'activité dans lequel se situe l'organisation.

La mise en œuvre du contrôle de gestion suppose le développement d'une logique d'ensemble illustrée par le schéma suivant :

La vision traditionnelle du contrôle de gestion met en œuvre trois paramètres : les objectifs, les moyens et les résultats. Dans le secteur privé, la démarche du contrôle de gestion vise à mesurer les adéquations entre ces différents paramètres.

La figure infra décrit la relation entre ces trois variables.

Figure 2 : Le triangle du contrôle de gestion

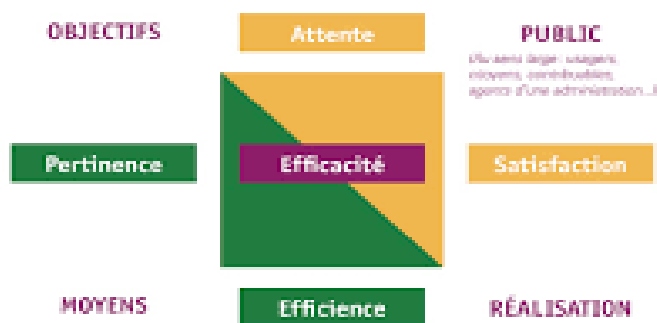


Suite au triangle de base du contrôle de gestion représenté plus haut et dû à **Pierre Gilbert** en **1980**, la conceptualisation du contrôle de gestion a connu différentes phases :

Au départ, les notions d'efficacité et d'efficience étaient seules prises en compte. Leur mise en cohérence permet de parvenir aux notions de pertinence (La pertinence se définit comme le rapport entre les objectifs et les moyens qui leur sont consacrés.), d'efficacité (L'efficacité mesure le rapport entre les objectifs initialement fixés et les réalisations.) et d'efficience (L'efficience est le rapport entre les moyens et les réalisations. L'efficience constitue la première dimension de la performance.)

En 1991, **J.Dupuis**, enrichit la représentation du contrôle de gestion dans le secteur public, en ajoutant un quatrième paramètre qui est celui du public avec ses attentes et ses satisfactions. La figure ci-après explicite la nouvelle conception du contrôle de gestion :

Figure 3 : Les quatre pôles du contrôle de gestion dans le secteur public



Ce quatrième paramètre enrichit par **J.Dupuis** ; il permet de mieux prendre en considération les attentes et les satisfactions du public . Le succès d'une telle vision suppose un effort de formation et un changement « *culturel* » qui s'inscrivent obligatoirement dans la durée. L'appropriation par l'ensemble des acteurs de cet horizon pluriannuel conditionne la réussite de la démarche. Pour l'administration du système éducatif, il s'agit d'aboutir à la meilleure adéquation possible entre les objectifs, qui caractérisent l'ensemble de ses missions, et les moyens dont elle dispose, afin d'atteindre les meilleures réalisations possibles pour répondre aux attentes du public.

3.1.les principaux axes de la démarche

➤ Les objectifs :

Il n'existe pas de contrôle de gestion sans définition préalable des objectifs assignés à l'organisation, puisque les démarches de contrôle de gestion amènent précisément à manager en fonction des objectifs. La logique de la démarche adoptée est ascendante. dans un premier temps , il importe en effet que les services déconcentrés valident le dispositif et déterminent eux-mêmes leurs objectifs au regard des réalisations des autres services. L'administration centrale n'impose pas d'objectifs, afin d'éviter l'effet contre-productif d'une telle action à ce stade de la démarche. après, quand la culture de contrôle de gestion se sera développée, l'administration centrale pourra déterminer des objectifs sur certains secteurs d'activités, soit de façon identique pour tous les services déconcentrés, lorsque le thème et l'indicateur concernés s'y prêteront, soit, dans les autres cas, après un dialogue de gestion approfondi entre chaque service déconcentré et l'administration centrale .

➤ Les moyens :

Il est indispensable d'identifier les moyens. On entend par moyens l'ensemble des ressources qui concourent à la réalisation des objectifs .

On distingue trois principaux types de ressources :

- Les ressources humaines
- Les ressources matérielles
- Les ressources financières

Pour que la démarche soit cohérente, il importe que ces moyens soient garantis sur un horizon pluriannuel (entre deux et quatre ans) afin de permettre aux services déconcentrés de disposer d'une meilleure visibilité sur l'avenir.

➤ **Les réalisations :**

Il est important d'évaluer la performance d'un service décentralisé au regard des actions qu'il contrôle effectivement. Comme le montre le schéma ci-dessus, l'évaluation de la performance s'évalue d'abord en termes d'efficacité, c-à-d relation entre réalisation et moyens), mais aussi en termes d'efficacités, à savoir : relation entre objectif et réalisation. Il faut aussi s'assurer de la fiabilité des informations transmises (questions de collecte ; construire des dictionnaires définissant des indicateurs et des ratios pour éviter toute interprétation), sous peine de risquer que l'information soit inexploitable.

➤ **Le public :**

La notion du « public » est caractéristique du contrôle de gestion moderne au niveau du secteur public. Cette notion comprend:

- Les usagers des services : Les citoyens,
- Les agents qui ont eux aussi des attentes (conditions de travail, ergonomie des postes de travail, etc.);
- Le Parlement (mesure de la performance des politiques publiques)
- Autres.

La prise en compte de ce public dans le développement du contrôle de gestion demeure cruciale. Il est en effet possible d'atteindre les objectifs sans pour autant répondre aux attentes des usagers, mais la satisfaction des usagers doit être un objectif en soi.

Ceci nous a conduit à nous interroger sur les facteurs et les conditions qui favorisent la réussite de l'implantation et de la mise en place d'un système de contrôle de gestion au niveau des établissements et entreprises publics au Maroc.

3.2.les conditions de réussite de la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les établissements et entreprises publics au Maroc

la transposition du contrôle de gestion vers le secteur public n'est pas une chose facile vue ses différentes spécificités, et ce pour plusieurs raisons. Il existe plusieurs obstacles qui peuvent bloquer ou ralentir l'instauration et le développement du système de contrôle de gestion dans les organisations publiques.

La majorité des difficultés dont se heurtent le système du contrôle de gestion découle principalement de :

- la résistance au changement ;
- la défaillance du système d'information ;
- le manque au niveau du système comptable.

3.2.1 la résistance au changement

Passer d'une logique de moyens à une logique de résultats peut entraîner des résistances de la part de certains managers, ce qui peut freiner ou retarder l'évolution des systèmes d'information tels que le contrôle de gestion. C'est une forme de résistance passive qui se manifeste par la non-participation de certains administrateurs et responsables.

3.2.2 un système d'information quasi-défaillant

La performance du système d'information conditionne la réussite de la mise en place du contrôle de gestion dans les établissements public.

L'information est la matière première du contrôle de gestion. Celle-ci peut être comptable, financière, opérationnelle, quantitative ou qualitative. Les systèmes d'information jouent le rôle d'interface entre les niveaux stratégique et opérationnel. Il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans un système d'information en mesure de l'alimenter en données pertinentes, fiables et exhaustives.

3.2.3 L'insuffisance du système comptable

Le manque d'une comptabilité générale et d'une comptabilité analytique constitue un obstacle majeur qui empêche l'implantation et éventuellement la performance du système de contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaines.

La majorité des difficultés dont se heurtent le système du contrôle de gestion découle principalement de la résistance au changement, la pénurie des ressources humaines, la défaillance du système d'information et le manque au niveau du système comptable.

En se basant sur les résultats escomptés et les obstacles énumérés, on peut réussir la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion suivant une démarche de performance, mais sous l'obligation de la réunion d'un certain nombre de conditions que nous estimons susceptibles de surmonter les dysfonctionnements constatés :

- Un système d'information performant ;
- Un système de contrôle interne solide ;
- La disposition d'une comptabilité générale et analytique ;
- Un scénario d'introduction progressif ;
- Un effort d'accompagnement de toutes les directions ;
- Une collaboration entre les contrôleurs de gestion et les responsables de l'organisation.

Pour créer un système de contrôle de gestion selon une approche de performance, toute organisation doit bien respecter les étapes suivantes :

1. **Les Objectifs :** Il est nécessaire de formaliser des objectifs clairs, mesurables et réalistes. Ce dernier est considéré comme la pierre angulaire de la démarche du contrôle de gestion.
2. **Les Moyens :** la quantification des moyens permet une transparence des données mais dans le cas d'une apparition des déséquilibres, la justification devient problématique.
3. **Les Résultats :** Définir et analyser les écarts par rapport à ce qui est poursuivi est une étape fondamentale dans pour la fonction d'un contrôleur de gestion, mais elle peut créer une insatisfaction, un découragement relatif pour les services et un angle d'attaque pour l'opposition.

Pour bien gérer, les outils sont importants, mais l'accord sur le positionnement de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation et la participation managériale des personnels est une combinaison clé pour la réussite de la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein des établissements publics marocains.

Conclusion

Partout dans le monde, une modernisation du secteur public a été opérée en raison des changements de l'environnement public ce qui a impliqué un changement de la logique de gestion des organisations publiques, le courant du New Public Management a constitué la première source de cette modernisation qui a pu introduire une nouvelle fonction dédiée au système de contrôle de gestion.

Implanter le système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques, repose dans un premier lieu, sur l'identification des spécificités du secteur en matière de gouvernance, de production de valeur et de culture du secteur. En effet, cette action nécessite une construction quasi totale de tout, par exemple une comptabilité publique adaptée permettant un branchement fluide de la comptabilité de gestion, cette dernière constitue l'un des principaux piliers sur lesquels repose le contrôle de gestion. D'un point de vue globale, il est nécessaire d'avoir des prérequis organisationnels et managériaux permettant une bonne implantation en vue d'exploiter parfaitement les possibilités offertes par le contrôle de gestion.

L'objectif de cette recherche était de comprendre la nature de la relation entre le contrôle de gestion et la performance des établissements publics en se basant sur une méthodologie d'instauration bien adaptée au contexte public Marocain tout en prenant en considération la dimension Humaine qui peut favoriser ou freiner cette implantation. Ce système de gestion aidera à mieux comprendre l'organisation publique Marocaine, maîtriser ses coûts et améliorer la qualité de son service dédié aux citoyens.

BIBLIOGRAPHIE

- [1] Anthony R (1965). "Management Planning and Control System: a Framework for Analysis", Harvard Business School Press.
- [2] M. Gervais, "Contrôle de gestion et planification de l'entreprise », édition Economica, Paris, 1981, p.68.
- [3] A.Burlaud et J.L Malo « Les organisations complexes : défi au méthodes traditionnelles de contrôle de gestion » Revue française de comptabilité. Fév. 1998.
- [4] Alazard C., et Separi S. (2001), «contrôle de gestion »,5ème édition, Dunod, p.96.
- [5] Shields J. et Shields M. (1998). "Antecedents of participative budgeting", Accounting Organization and Society, Vol. 23, p.49-76.
- [6] Mintzberg H. (1994), "The rise and fall of strategic planning", traduction française : 1995 Grandeur et décadence de la planification stratégique, éd. Dunod .
- [7] Sponem S. (2004), « Diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris Dauphine, p.98.
- [8] Berland, N. (2009), Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr.
- [9] Mohamed achraf Nafzaoui. (2010), Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : Fondements, pratiques et déterminants.
- [10] Guide méthodologique du suivi de la performance Royaume du Maroc programme de réforme de l'administration publique, 2006.
- [11] La loi organique n 130-13 relative à la loi de finances promulguée par le dahir n 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) et du décret n 2-15-426 du 28 ramadan 1436 (15 juillet 2015) relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances.
- [12] La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques ou autres organismes.
- [13] La Réforme Administrative au Maroc : Royaume du Maroc : Ministère de la Fonction Publique et de la Réforme Administrative.
- [14] Objectif-Performance [consulté le 28/11/2022] disponible sur internet : www.objectifperformance.fr .
- [15] Rapport sur les établissements et entreprises publics : Projet de loi de finances 2022.
- [16] Synthèse du Rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics (EEP) accompagnant le projet de Loi de Finances- Maroc 2022.
- [17] Vers une nouvelle culture managériale: Méthodologie de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans un établissement Public – Cas d'une académie régionale d'éducation et de formation, Edition 2010.
- [18] Jean-Francis ORY (2015). Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable. Thèse publiée, École doctorale Sciences de l'homme et de la société, Reims, Marne.
- [19] DAANOUNE R & CHILOUAH I (2018) "Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc -Cas d'une commune urbaine" Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit ISSN: 2550-469X Numéro 4 : Mars 2018.