

Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : Le cas des administrations publiques marocaines

The practices of the management control system in the public sector: The case of Moroccan public administrations

ASSAAD IDRISSE Maha

Doctorante à l'Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Kenitra

L'université IBN TOFAIL

Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations

Maha.assaad94@gmail.com

OUDDA Yousra

Doctorante à l'Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Kenitra

L'université IBN TOFAIL

Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations

yousraoudda@gmail.com

TAOUAB Omar

Professeur à l'Ecole Nationale De Commerce et de Gestion de Kenitra

L'université IBN TOFAIL

Laboratoire de recherche en science de gestion des organisations

taouabomar@yahoo.fr

Date de soumission : 14/11/2019

Date d'acceptation : 10/01/2020

Pour citer cet article :

ASSAAD IDRISSE M. & al (2020) « Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : Le cas des administrations publiques marocaines » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 6 / Volume 3 : numéro 1 » pp : 302 - 326

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3632227>

Résumé :

Dans le contexte national actuel, le royaume a adopté une série de chantiers de réformes visant à moderniser l'administration publique qui est soumise aux nouvelles règles de gestion introduites par la loi organique de la loi des finances. Cependant, cette dernière constitue une étape décisive et un véritable levier de la modernisation de gestion des finances publiques. De ce fait, il s'agit d'implanter des outils de management public dont le contrôle de gestion, qui apparaît comme une réponse tangible aux besoins de gestion interne et de gouvernance des administrations publiques.

Ce papier vise à présenter les pratiques de contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines, à travers une étude qualitative qui contient un échantillon de 8 interlocuteurs issus de différentes administrations. Ainsi, les facteurs d'émergence du contrôle de gestion, les obstacles qui entravent sa réussite, de plus de montrer la nécessité de se doter de ce système de pilotage comme réponse aux dysfonctionnements de gouvernance qui existent au niveau de ces organisations.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Administration Publique ; Management Public; Performance ; gouvernance.

Abstract:

In the current national context, the kingdom has adopted a series of reform projects aimed at modernizing the public administration, which is submitted to the new management rules introduced by the organic law of the finance law. However, the law constitutes a decisive step and a real lever for the modernization of public finance management. Therefore, it involves implementing public management tools, including management control, which appears to be a tangible response to the internal management and governance needs of public administrations. This paper aims to present management control practices in Moroccan public administrations, through a qualitative study which contains a sample of 8 interlocutors from different administrations, the factors of its emergence, the obstacles which hinder its success, in addition to showing the need to adopt this steering system as a response to the dysfunctions of governance that exist at the level of these organizations.

Keywords : Management control ; Public Administration ; Public Management ; Performance ; gouvernance.

Introduction

Dans le contexte actuel, les pays développés ainsi que ceux en voie de développement accordent une importance particulière à la nécessité de mesurer la performance de leurs organisations publiques afin de renforcer la gouvernance des finances publiques. De ce fait, il est devenu impératif de faire un usage rationnel des fonds publics pour réaliser des services de qualité au moindre coût dédié aux citoyens à travers l'adoption d'outils de gestion moderne.

On parle dès lors du *New Public Management* qui consiste à introduire au sein des structures du secteur public des méthodes et des outils inspirés du secteur privé en se basant sur les trois E « Économie, Efficacité, Efficience ». Il s'agit alors de répondre à moindre coût avec une meilleure qualité aux attentes des citoyens, désormais devenus des clients (Amar et Berthier, 2007).

Au Maroc, à l'égard des nouvelles formes de gouvernance administrative et sous l'effet conjugué de la Loi Organique relative à la loi des finances de 2016, visant à renforcer la performance des administrations publiques, dans le cadre d'un processus de restructuration et d'une gestion axée sur les résultats, la mise en place d'un nouveau système de pilotage de la performance est devenu plus que jamais une nécessité.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion qui constitue un outil de performance dans les organisations privées, a commencé à intégrer les organisations du secteur public depuis quelques années. En effet, les Administrations Publiques Marocaines sont appelées à se doter de dispositifs modernes de contrôle et de gestion au service d'une nouvelle gouvernance qui vise la performance globale de l'organisation. C'est à ce niveau et par rapport à ces considérations que se situe notre problématique qu'on peut formuler ainsi : **Qu'en est-il des pratiques du contrôle de gestion au niveau des administrations publiques marocaines ?**

Afin d'apporter des éléments de réponses à notre problématique, cet article sera organisé de la manière suivante : dans la première partie nous présenterons une synthèse de notre analyse de littérature relative au contrôle de gestion. Dans la deuxième partie nous exposerons l'approche méthodologique adoptée au niveau de cette recherche, ainsi que les résultats escomptés de notre étude empirique qui a porté sur le cas de certaines administrations publiques marocaines.

1. La revue de littérature

La recherche de la performance au sein des organisations publiques a fait preuve de nombreuses études et recherches académiques. En effet, plusieurs chercheurs ont essayé d'identifier et d'étudier les différentes spécificités des organisations publiques et la possibilité d'implanter et de réussir la mise en place des outils de gestion du secteur privé au secteur public afin d'assurer la performance dans son ensemble. Ceci positionne le contrôle de gestion comme un instrument fondamental de la modernisation au niveau du contexte public.

Partant de ce constat, et afin de bien éclaircir les questions autour de la fonction et de l'apport du contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines, il nous a été impérieux de faire toute une revue de littérature pour pouvoir la placer dans cette nouvelle sphère publique. Sur la base des différents travaux et recherches réalisés sur le sujet, on constatera les possibilités d'implanter et de réussir la mise en place d'un système de contrôle de gestion issu du secteur privé au secteur public en reposant essentiellement sur son adaptation aux spécificités de ce nouveau contexte.

1.1. Les apports théoriques de la recherche

Pour mettre l'accent sur les origines du contrôle de gestion et son émergence dans le secteur public, nous nous appuyerons sur un cadre théorique qui s'articule autour des théories de la gouvernance et du nouveau management public.

1.1.1. Les systèmes de la gouvernance

La gouvernance dans sa fameuse définition est « *la coordination efficace quand pouvoir, ressources et informations sont vastement distribués* » (Paquet, 2004, p.98). Dans cette définition, Paquet indique que personne ne détient la totalité du pouvoir dans les organisations.

Ainsi, le cadre théorique de la gouvernance est caractérisé par un ensemble de courants émanant des travaux relatifs, à la séparation entre les fonctions de direction et de contrôle (Berle et Means 1932) et à l'analyse de la firme, en particulier, la théorie des coûts de transaction (Coase 1937) et la théorie de l'agence (Jensen et Meckling 1976). Cependant, les courants fondamentaux de la gouvernance demeurent le courant actionnarial qui place les actionnaires au milieu de son analyse. Et le courant partenarial qui s'intéresse aux parties prenantes.

Outre ces deux théories de la gouvernance, une troisième a émergé, la théorie cognitive de la gouvernance, offrant une importance au processus de création et de répartition de valeur sur la capacité des structures à identifier de nouveaux problèmes et à y apporter les réponses nécessaires.

1.1.1.1. Le modèle actionnarial de gouvernance

Le modèle actionnarial de gouvernance s'est imposé comme cadre normatif aussi bien du gouvernement que du management des entreprises post-fordiennes (Charreaux et Wirtz, 2005). Il stipule que les actionnaires sont les meilleurs garants de la bonne gestion des entreprises en imposant des retours sur leurs investissements au capital suffisamment élevés pour obliger les dirigeants à optimiser les outils de production. (Gomez, 2008, p370). Ainsi, ce modèle repose sur deux théories :

- La théorie d'agence

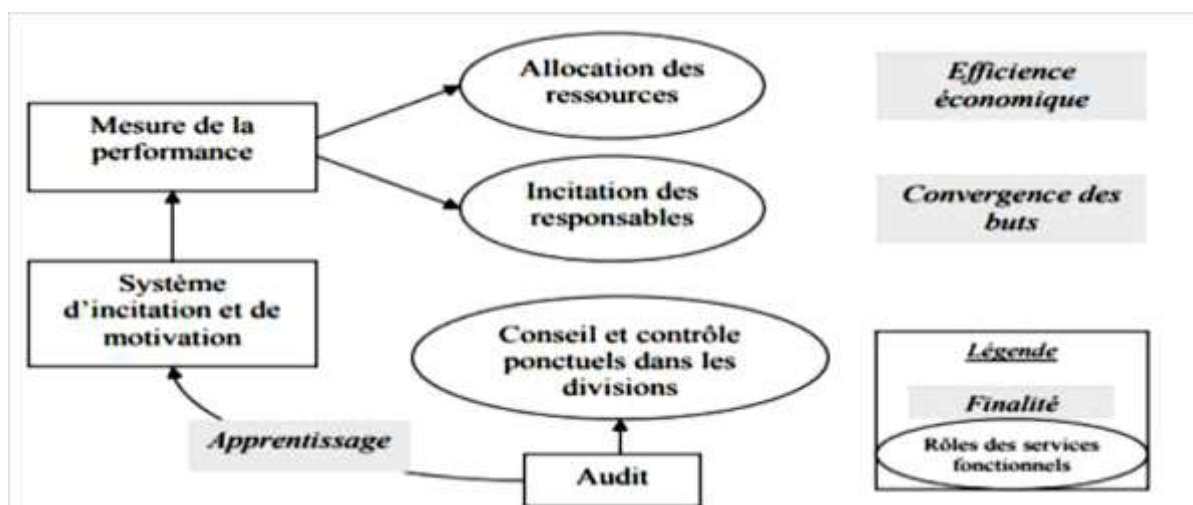
La théorie de l'agence est fondée par les travaux de Jensen et Meckling (1976) qui considère que la firme est un nœud de contrat, liant la firme avec un ensemble des parties prenantes. Selon Jensen et Meckling, il existe deux types de relations d'agence : la première associe le dirigeant aux actionnaires et la seconde réunie entre la firme (qui contient les dirigeants et les actionnaires) et les créanciers financiers.

- La théorie des coûts de transaction

Le fondateur de ce courant Oliver Williamson suppose que la théorie des coûts de transaction postule que les agents ne sont dotés que d'une rationalité limitée en se comportant de manière opportuniste. Cette théorie est basée sur l'opposition entre deux modes de gestion et d'allocation des ressources, d'une part, l'allocation par le marché, fondée sur des échanges, des contrats et l'allocation, et d'autre part, l'allocation par l'entreprise qui assure la coordination à travers des relations hiérarchiques.

Le théoricien Williamson en 1975 a approfondi cette analyse, il stipule que les systèmes de contrôle clés et stratégiques à mettre en place sont : le système de motivation, les audits internes et les méthodes d'allocation des ressources.

Figure 1: les systèmes de contrôle stratégique selon Williamson



Source: O.E. Williamson (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press.

Pour (Johnson & Kaplan, 1987), tous les objectifs des services fonctionnels peuvent être rattachés à la fonction contrôle de gestion, qui doit réaliser certaines tâches mieux que le marché telles que : la mise en œuvre des audits et des systèmes d'incitations.

1.1.1.2. Le courant partenarial

La théorie des parties prenantes a été développée par des théoriciens américains dans le cadre du domaine des sciences de l'organisation. Ce courant partenarial de gouvernance suppose que l'entreprise est un construit social, dépend de l'implication des parties prenantes (stakeholders) dans le processus décisionnel, autrement dit d'impliquer toutes personnes qui peuvent influencer les décisions de l'entreprise (conception du modèle partenarial au sens strict) ou être influencées par ces décisions ; ce qui correspond à la conception élargie du modèle partenarial (Freeman et Reed, 1983).

1.1.1.3. Le courant cognitif

Il s'agit d'un nouveau courant qui caractérise la gouvernance développée par les travaux récents de (Charreaux 2005 ; Witz 2005) qui mettent en exergue les limites de l'approche disciplinaire de la gouvernance, améliorée par les courants actionnariaux et partenariaux, qui d'après eux mettent plus particulièrement l'accent sur la non distribution de richesse et une bonne répartition de la valeur au sein du système concerné. Selon le courant cognitif la gouvernance des entreprises est un ensemble des mécanismes permettant d'avoir le potentiel

de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation, en faisant notamment la distinction entre la gestion de l'information et le management des connaissances.

1.1.2. Le nouveau management public

Selon Bartoli (1997) le management public est « *L'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques visant à développer leurs performances générales et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation* »

Les courants du management public ont pour objectif de moderniser le secteur public par l'implantation de nouveaux modes de gestion et la transposition des outils utilisés dans le secteur privé et les adapter aux spécificités "sur mesure" dans le secteur public.

Nous nous intéressons dans la présente recherche, à l'un de ces courants, en l'occurrence, le Nouveau Management Public (New Public Management). En effet, le nouveau management public qui a émergé depuis les années 1980, est devenu un instrument indispensable à la réforme des organisations publiques (Politt et Bouckaert, 2004). Il consiste à mettre en place un système de gestion dans le secteur public axé sur le principe des 3 trois E « Économie, Efficacité, Efficience » afin de fournir au moindre coût les prestations demandées par les citoyens, désormais devenus des clients (Amar et Berthier, 2007).

Ceci suppose l'adoption de nouvelles pratiques de gestion, visant à démocratiser l'administration publique et introduire des systèmes et des techniques de management de la performance et de qualité (Maesschalck, 2004). Il s'agit d'instaurer des outils qui permettent de mesurer la performance plutôt que de respecter les règles (Hughes, 1994, Hood, 1991). Contrairement au langage de l'administration publique traditionnel qui évoque des images de règles, de règlements et de processus de prise de décision léthargiques (Donald J. Savoie, 2016).

Tableau 1: la différence entre le secteur public traditionnel et le secteur public impliquant les principes du NPM

Caractéristiques du système	Secteur public traditionnel (bureaucratie wébérienne)	Secteur public de type NPM
Mécanismes de coordination	Mécanisme bureaucratique	Mécanisme de marché
Focus principal du contrôle	Inputs et procédures	Résultats
Moments principaux du contrôle	<i>Ex ante</i>	<i>Ex post</i>
Principaux critères	Légalité, équité, intégrité, économie, conformité des procédures	Efficiency, efficacité, coût, efficacité, qualité
Acteurs principaux du gouvernement central	Ministres horizontaux avec leurs agents de contrôle respectifs	Ministres de tutelle avec leurs agents de contrôle respectifs

Source : Verhoest (2003, p. 6)

Nous retenons du tableau ci-haut, qui présente une analyse comparative entre le secteur public traditionnel et le secteur public impliquant les principes du NPM, que la mise en œuvre des principes de new public management a un impact majeur sur les caractéristiques du système, notamment sur le plan des mécanismes de coordination, le focus principal du contrôle, les moments du contrôle, ainsi que sur les acteurs du gouvernement central.

Nous constatons aussi, que le contrôle de gestion constitue la pierre angulaire de la modernisation de l'administration publique. Ceci nous amène à identifier les fondements théoriques de ce concept avant de présenter le contexte de son émergence dans le secteur public.

1.2. Le contrôle de gestion (CG) : clarification du concept

La première définition académique du système de contrôle de gestion a été apportée par R. Anthony en 1965. Dès lors, le CG a connu une véritable évolution à travers les apports de différents auteurs qui ont contribué à son émergence tout en essayant de le caractériser. Ainsi, les définitions ont variées avec l'évolution du concept.

Nous présentons dans le tableau ci-dessous une sélection de ces définitions qui nous semble susceptible de témoigner sur l'évolution de ce concept.

Tableau 2: L'évolution des définitions du système de contrôle de gestion

Auteurs	Années	Définitions	Interprétations
R. N. Anthony	1965	« le contrôle de gestion 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 »	-C'est un contrôle a posteriori -assurer la mise en œuvre des stratégies définies -l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.
Abdellatif Khemakhem	1984	« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »	-la mobilité permanente des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs. -prendre en considération les spécificités de chaque entreprise et situation.
R. N. Anthony ajoute une autre définition	1988	«le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies de l'entreprise de manière efficace et efficiente »	-assurer la mise en œuvre de la stratégie. - L'influence des comportements -assurer l'efficacité et l'efficience dans l'application de la stratégie.
Henri Bouquin	1994	« On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »	-le contrôle de gestion est un régulateur des comportements - les managers ont besoins de dispositifs pour s'assurer que l'action des individus est cohérente avec la stratégie
R. Simons	1995	«Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation». Deux types de contrôle à distinguer dans cette définition -Le contrôle diagnostic -Le contrôle interactif	-L'information constitue la matière première du contrôle de gestion. - Le manager l'utilise pour influencer des membres de l'organisation 2 contrôle : -contrôle diagnostic -contrôle interactif

Source : Elaboré par nos soins à partir de DAANOUNE R; RCCA, 2018 page 247.

D'après le tableau ci-dessus, nous pouvons conclure que le contrôle de gestion depuis son émergence, a connu d'importantes mutations, en passant d'un simple moyen de contrôle et de suivi des informations financières, à un contrôle de gestion qui influence les comportements des individus en assurant que leurs efforts sont compatibles avec les objectifs de l'organisation.

Aujourd'hui, en plus de sa contribution dans l'élaboration de la stratégie et sa déclinaison en objectifs, le CG est devenu un outil incontournable au sein des organisations publiques. Dans ce sens, Demeestère (2005), démontre que l'implantation du contrôle de gestion dans le contexte public émane, entre autres, de la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, de la question de la qualité de service rendu et de l'évaluation du pilotage de cette qualité.

1.2.1. Le contrôle de gestion au sein des administrations publiques

Les administrations publiques évoluent dans un cadre réglementaire et juridique strict. De ce fait, le contrôle au sein de ces entités est exercé par un ensemble de règlements et des procédures ce qui correspond à un pilotage mécanique (Burlaud & Simon, 1997 ; Bouquin & Pesqueux, 1999) différemment au secteur privé.

Ainsi, dans le nouveau cadre de la sphère publique, Le secteur public doit se doter des outils et des méthodes de gestion modernes, en particulier, le contrôle de gestion qui vient d'intégrer ses établissements. Cependant, le CG doit prendre en considération les spécificités de la sphère publique et s'adapter avec les caractéristiques de l'organisation comme le montre le schéma suivant :

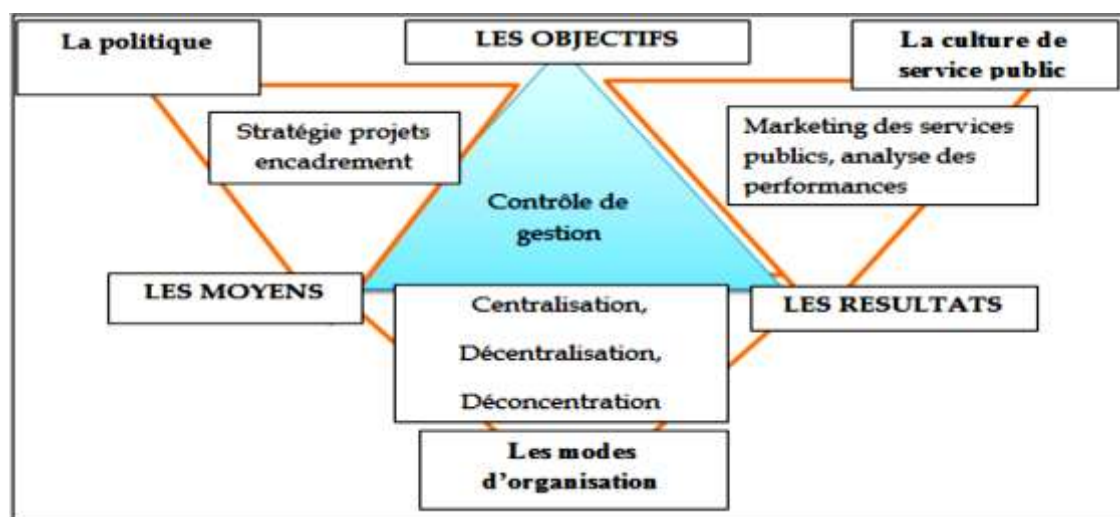


Figure 2: Le contrôle de gestion dans les organisations publiques

Source : Charpentier M. et Grandjean P 1998, *Op.cit.*, p.32

L'efficacité approuvée du système de contrôle de gestion dans le secteur privé permet en effet d'implanter et de réussir ce système dans les organisations publiques. En se basant sur une analyse de la littérature, plusieurs auteurs ont tenté d'identifier les caractéristiques de ce système et ses spécificités dans le secteur public.

Jérôme DUPUIS en 1991 considère que le contrôle de gestion est d'une importance stratégique significative pour la gestion et le déroulement des services publics, il propose une panoplie d'outils par le traitement de cas des collectivités territoriales et les administrations d'Etat en donnant des pistes de méthode pour y introduire le contrôle budgétaire, la comptabilité de gestion, les indicateurs et les tableaux de bord.

Demeestère (2005), considère que la compréhension du fonctionnement de l'entreprise publique passe d'abord par la compréhension de sa structure, Selon lui, plusieurs facteurs ont amenés à l'instauration du CG au sein des administrations publiques, notamment, l'obligation de l'utilisation optimale des ressources allouées, la contrainte de la qualité de service rendu la cohérence des actions avec les objectifs fixés, l'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et le renforcement de l'apprentissage organisationnel. L'auteur a également expliqué l'effet de l'introduction de l'orientation « client » sur l'organisation bureaucratique spécialisée par fonction.

Philippe Grandjean et Michel Charpentier (1998) ont cherchés à améliorer l'efficacité des services publics à travers la mise en place d'un contrôle de gestion qui lui soit adapté pour bien renforcer une gestion plus cohérente des objectifs et des moyens pour obtenir des meilleurs résultats en se basant sur la comptabilité budgétaire, la comptabilité analytique, la comptabilité générale et les tableaux de bord qui sont considérés comme une matière première de contrôle de gestion.

Les auteurs qui ont introduit le contrôle de gestion au sein des administrations publiques en général ont des conceptions différentes, pour une catégorie il n'existe pas un contrôle de gestion public et l'autre privé, il s'agit seulement de faire un diagnostic profond de la situation afin de choisir les outils et les démarches adéquats et les adapter "sur mesure" aux spécificités du problème qui est évoqué. C'est la conception de Gibert 1995 comme avait bien montré après mayssonnier 1996, et Demeestère (2005) qui partage la même conception.

Par contre, Grandjean et Charpentier (1998), ont une conception différente qui trouvaient que le contrôle de gestion public, ce qui n'est pas le cas au secteur privé, est un contrôle « *sanction* » plus qu'un contrôle « *action* », et n'assure pas un retour d'information suffisamment rapide pour permettre d'adapter la gestion au mieux des contraintes.

A travers l'examen de la littérature, nous pouvons déduire que le contrôle de gestion est une fonction managériale qui a apparu dans le secteur privé et migré vers le secteur public au début des années 1980. C'est l'essence du New Public Management, qui s'est diffusé en modifiant à des degrés divers les structures et le fonctionnement des administrations publiques. « *Le NPM pousse l'État à s'interroger sur son rôle et ses missions, celles qu'il doit assurer, celles qu'il peut déléguer ou confier à des agences ou des entreprises privées et celles qu'il peut organiser en partenariat avec le secteur privé* » (Amar et Berthier, 2007, p. 3).

Cette essence vise à moderniser les outils financiers de l'Etat, améliorer la qualité des services publics, maîtriser les dépenses, assurer une homogénéité entre les actions et les objectifs poursuivis, réduire les déficits et piloter les services publics en les orientant vers la recherche et l'amélioration de la performance.

Partant de ces constats, l'objectif de cette recherche est d'apporter un éclairage sur l'importance du système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines, tout en montrant sa contribution dans l'amélioration de la performance globale ces organisations, ainsi que les obstacles qui entravent son aboutissement.

2. La réforme de l'administration publique marocaine : l'importance de la mise en place d'un système de contrôle de gestion

2.1. Le contexte d'implantation du CG au sein des administrations marocaines

Sur le plan national, l'administration publique marocaine a fait l'objet de nombreuses réformes. Depuis la fin des années 90, plusieurs initiatives ont été mises en place, en raison de l'insatisfaction des citoyens vis-à-vis des services fournis par les administrations qui semblent incapables de répondre à leurs exigences. Afin de remédier à l'inefficacité de l'administration un pacte de bonne gestion a été conçu en 1998 qui a visé à mettre en place une administration moderne qui repose sur trois principes fondamentaux, à savoir : Moralisation de la vie administrative ; Rationalisation de la gestion publique ; Communication et ouverture sur l'environnement.

Après l'adoption du pacte de bonne gestion, le gouvernement a poursuivi ses efforts dans le même sens par le lancement du plan de développement économique et social (2000-2004) qui trace les grandes lignes d'une stratégie de développement économique et sociale du pays et positionne la réforme de l'administration marocaine au cœur de ses grands axes.

Par la suite, la réforme et la modernisation de l'administration publique ont occupé une place majeure au niveau du Plan de Développement Economique et Social (PDES) 2000-2004 qui a introduit des objectifs dont les plus précieux sont le rapprochement de l'administration des administrés, la rationalisation de la gestion des ressources humaines, et le développement des capacités propres de l'administration. De plus, la maîtrise de la masse salariale, des réformes des systèmes de recrutement et de rémunération, en vue d'assurer l'équité, la transparence et l'équilibre, ainsi que le système de promotion qui devait être revu sur la base de critères objectifs tels que le rendement et le mérite.

Ainsi, un colloque national qui porte sur la thématique «L'Administration marocaine et les défis de 2010 » a été tenu à Rabat en 2002 pendant la période du PDES. Ce colloque avait proposé 162 mesures pour moderniser l'administration. À partir de 2003, certaines mesures promises dans les initiatives précédentes seront déclinées dans le Programme d'Appui à la réforme de l'Administration Publique conçu avec l'assistance de trois bailleurs de fonds, à savoir la Banque Africaine de Développement, la Banque Mondiale et l'Union Européenne. Ce programme contient, en plus de la réforme budgétaire, une composante liée à l'amélioration de l'efficacité de la gestion des ressources humaines.

Tableau 3: Financement du PARAP

Phase Source de financement	<i>PARAP I</i> 2004-2005	<i>PARAP II</i> 2005-2006	<i>PARAP III</i> 2008-2009	<i>PARAP V</i> 2010-2011
Banque mondiale	907,94	1096,45	761,87	832,45
BAD	1323,57	945,22	751,9	1102,63
U.E	655,85	205,72	284,81	804,92
Total (MDH)	2887,36	2247,39	1798,58	2740
Total général (MDH)	9673,33			

Source : Rapport Cour des Comptes : Système de la fonction publique. p 36

Après ce PDES, certaines tentatives de réformes spécifiques ont été menées. La réforme de l'administration est au cœur du programme gouvernemental à travers le plan national de la réforme de l'administration 2016-2021, qui contient un ensemble d'engagements liés à la bonne gouvernance et à l'adoption de l'administration numérique. Elle se caractérise par un changement global et intégré qui s'articule autour de 4 transformations. A savoir : la transformation organisationnelle, numérique, éthique et la transformation managériale. Au total, 24 projets seront menés, leurs réalisations nécessitent l'adoption d'un ensemble de leviers (levier législatif, communication, évaluation, et levier coopération).

Une autre réforme qui porte sur la modernisation de la gestion publique est l'adoption de la Loi Organique à la Loi des Finances (LOLF) n° 130-30 qui a été élaboré selon une démarche pragmatique qui tient compte des capacités de gestion des administrations et ministères et fait appel aux meilleures pratiques internationales dans le domaine de la modernisation de la gestion publique tout en les adaptant au contexte national sur le plan constitutionnel, institutionnel et administratif. Ces propositions de réformes concernent les trois axes suivants : Le renforcement de la performance de la gestion publique ;

- Le renforcement des principes et règles financiers et l'approfondissement de la transparence des finances publiques
- L'accroissement du contrôle parlementaire sur les finances publiques

Cette réforme qu'a connu l'administration publique au Maroc est le résultat d'une longue réflexion progressive autour de la modernisation de la gestion publique axée sur les résultats, la programmation triennale, la programmation pluriannuelle et la limite du report de crédit d'investissement à 30% du crédit de paiement.

L'ensemble de ces réformes vise à optimiser, moderniser, rationaliser et simplifier les modes d'exécution de la gestion publique tout en plaçant le citoyen au cœur des préoccupations majeurs de l'Administration Publique Marocaine il s'agit de lui fournir des services de qualité au moindre coût tout en maîtrisant les délais, de lui communiquer l'information concernant les buts, les coûts et les résultats de l'actions et des services de l'administration. De ce fait, la L.O.L.F a assignée une nouvelle mission à l'administration publique celle de la performance.

La performance du secteur privé est justifiée par les profits générés et la satisfaction des clients chose qui est différente de la performance dans les administrations publiques qui est

justifiée par l'optimisation des ressources, la qualité et l'efficacité des services rendus aux citoyens. Afin de parvenir au niveau de la performance visée par l'administration publique (qualité, efficacité, optimisation) évalué ses résultats et corriger les écarts détectés, les Administrations Publiques Marocaines sont obligées de se doter des outils de gestion moderne comme ceux utilisés dans le secteur privé. Partant de ce constat, nous pouvons dire que la nouvelle mission assignée à l'administration publique marocaine ne peut être réalisée qu'à travers l'implantation d'un vrai système de contrôle de gestion dans son ensemble qui prend en considération les spécificités de l'administration à savoir : la notion d'intérêt général ainsi que les missions de service public, la dépendance vis-à-vis du pouvoir politique, les interactions entre organisations publiques, un territoire géographique limité et, une situation non concurrentielle.

Le fait de se doter d'un système de contrôle de gestion efficace au sein de l'administration publique va lui permettre de surmonter ces dysfonctionnements structurels et les gérer d'une manière efficace. Le contrôle de gestion est un système permanent qui permette d'évaluer en temps réel l'ensemble des activités et des réalisations, il permet de comparer les résultats par rapport aux objectifs donnés afin de mettre en place des actions correctives pour atteindre les objectifs escomptés. Donc il s'agit de perfectionner la performance des services exercés par l'organisation en termes d'efficacité, d'efficience et pertinence.

Face aux différents avantages qu'offre le système du contrôle de gestion, son implantation efficace aux seins des administrations publiques n'est plus un luxe mais un impératif, dont les objectifs principaux se résument dans la simplification des procédures, la maîtrise des délais, la réduction des coûts, l'évaluation des résultats et de la performance, et la responsabilisation des services. Les objectifs de la mise en place du contrôle de gestion dans l'Administration Publique Marocaine peuvent se résumer ainsi :

- Evaluer et améliorer la performance : Une gestion axée sur les résultats, efficacité du système budgétaire.
- Donner aux gestionnaires des instruments de pilotage,
- optimiser « les résultats » dans le cadre d'un système de contrôle de gestion effectif et efficace.
- Maîtriser les dépenses et réduire les coûts
- rendre cohérents les systèmes d'information.

Dans ce qui suit, nous pouvons dire que la réforme de l'administration actuellement introduite par le gouvernement est assortie par la mise en place d'un système de contrôle de gestion qui n'est plus un luxe au sein des administrations mais un impératif, son efficacité nécessite l'implication de tous les acteurs concernés dans le but de maîtriser les coûts qui pèsent sur les opérations quotidiennes de l'organisation et dans le but d'améliorer sa performance.

3. Méthodologie de recherche

Dans le cadre de la présente recherche, notre choix s'est articulé autour d'une approche purement qualitative qui repose sur la réalisation des entretiens individuels avec les différents responsables des administrations publiques. Ceci nous permettra de déduire les pratiques du système de contrôle de gestion dans son ensemble et les obstacles qui entravent sa mise en place.

Pour compléter les informations primaires, des sources secondaires ont été utilisées, en l'occurrence, les documents internes collectés lors de notre investigation au sein des administrations concernées. Le choix de notre approche méthodologique est justifiée par F.Wacheux, (1996) qui affirme que l'entretien et la documentation sont « deux sources incontournables lorsque l'on s'intéresse aux acteurs, à l'organisation et aux comportements des acteurs dans l'organisation ».

Par ailleurs, pour analyser le contenu des entretiens, nous avons choisi la technique d'analyse thématique. Nous avons eu recours à cette dernière car elle met en relation d'une manière transversale les différents entretiens par le biais des thèmes. De ce fait, nous avons réuni l'ensemble des documents disponibles et les entretiens. Ces informations sont classées par thèmes et sous thèmes. A la fin de chaque entretien, une synthèse était réalisée tout en dégagant les liens entre thèmes. Les tableaux suivants présentent les interlocuteurs et les thèmes et les sous thèmes de nos entretiens.

Tableau 4: le profil des interlocuteurs de notre entretien

Fonction des interlocuteurs	Formation académique		Ancienneté
Administrateur 2eme grade : direction de planification et des ressources financières- ministère de la santé	Bac+ 5	Master Audit et contrôle de gestion	8ans
Chef de division : Pole gestion des plaintes et les relations avec le médiateur et les instances de gouvernance de l'Inspection Générale-ministère de la santé	Bac+5	Master en gestion des ressources humaines	16ans
Administrateur 2eme grade : inspection générale du ministère de la santé	Bac+5	Master finance, audit et contrôle de gestion	9mois
Le Chef du service de la Comptabilité de la direction de planification et des ressources financière- ministère de la santé	Bac+4	Licence en économie et gestion	15ans
Administrateur 1 ^{er} grade : dans le département juridique de la direction des règlements et du contentieux- ministère de la santé	Bac+7	Doctorat	10ans
Chef du service du département contrôle interne de la Direction de la Planification et des Ressources Financières-Ministère de la Santé	Bac+5	Master en Management des risques	8ans
Administrateur 1 ^{er} grade : Responsable des ressources humaines de la Direction des Ressources Humaines-Ministère de la Santé	Bac+4	Licence en Gestion des Ressources humaines	18ans
Administrateur 2ème grade chargé de la planification des programmes de planification familiale de la direction de la population - Ministère de la Santé	Bac+5	Master en Gestion financière et comptable	5ans

Source : élaboré par nos soins

Tableau 5: Les thèmes et les sous thèmes des entretiens effectués

Thèmes	Sous-thèmes
Les modes de gouvernance	-les dysfonctionnements existants -les types de contrôle exercés à l'intérieur de l'administration
Les textes juridiques adoptés	- l'adoption des lois les apports des réformes - les compétences et missions accrues
Les pratiques de contrôle de gestion	-les pratiques du système de contrôle de gestion (comptabilité, tableau de bord, comptabilité analytique...) -les facteurs d'émergence d'un système de contrôle de gestion -les obstacles de la mise en place -les facteurs clés de succès de contrôle de gestion

Source : élaboré par nos soins

Dans ce paragraphe on va présenter l'état des lieux des pratiques de contrôle de gestion au niveau de certaines administrations publiques, les outils utilisés, les dysfonctionnements existants et les facteurs d'émergence du contrôle de gestion dans ces administrations.

Lors des entretiens menés avec les différents interlocuteurs et suite à l'analyse des documents internes et externe collectés nous avons fait les constatations suivantes :

4. Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau des administrations publiques marocaines

Les résultats de notre recherche montrent que la fonction du contrôle de gestion n'existe pas au niveau de toutes les administrations comme une fonction à part entière (Absence du service du contrôle de gestion)

- Il existe en général des pratiques de contrôle de gestion et de simples outils de pilotage.
- Absence d'une comptabilité générale ou une comptabilité analytique ce qui justifie l'absence de l'information pour le contrôle de gestion.
- Absence d'un système d'information intégré.

- Utilisation des tableaux de bord sur des applications simple qui contient seulement des indicateurs de suivi et pas dans une dimension du système d'information.
- L'utilisation des indicateurs purement financiers et ne servent pas à la décision dans le temps voulu.
- Quelques services qui utilisent les tableaux de bord mais pas d'une façon permanente, c'est juste pour avoir le niveau de réalisation des objectifs à la fin de chaque année.
- Une coordination classique et non informatisée entre les services ce qui ne favorise pas la fluidité de l'information.
- Déficience du système de contrôle interne

5. Les obstacles qui entravent la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine

Le contrôle de gestion n'est pas présent dans toutes les Administrations Publiques Marocaines, mais comme c'est est un outil de gestion qui pourra lui permettre d'améliorer sa performance globale, il constitue un système à mettre en place en son sein malgré les obstacles rencontrés.

A partir des résultats obtenus, nous avons relevé différents obstacles qui peuvent bloquer ou au moins ralentir l'instauration et le développement d'un système de contrôle de gestion dans cette organisation. Nous avons aussi constaté que la transposition du contrôle de gestion vers le secteur public n'est pas facile vue ses différentes spécificités, et ce pour plusieurs raisons.

5.1. La résistance au changement

Le fait de passer d'une logique de moyen à une logique de résultat qui est introduite au niveau de la nouvelle réforme du secteur public par la loi organique de la loi des finances, entraîne de la part de certains administrateurs et responsables, des résistances au changement chose qui peut bloquer ou retarder le développement et l'efficacité d'un système d'information tel que le contrôle de gestion au niveau des administrations publiques.

5.2.La Pénurie des ressources humaines

L'absence d'un personnel qualifié, le manque des centres de formations, le nombre réduit des postes budgétaires au niveau des administrations publiques destiné au service du contrôle de

gestion constitue un obstacle de sa mise en place et plus particulièrement de sa réussite dans son sein.

5.3. Un système d'information quasi-défaillant

Les systèmes d'information, dépassés, dont disposent la majorité des administrations publiques marocaines sont incapables d'être en mesure de contribuer au contrôle et de fournir les prestations souhaitées par les citoyens dans les délais voulus.

5.4. 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 CG 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.

6. Vers un système de contrôle de gestion performant au sein des administrations publiques marocaines

En se basant sur les résultats escomptés et les difficultés énumérées ci-haut, cette recherche a généré un certain nombre de mesures que nous estimons susceptibles de surmonter les dysfonctionnements constatés.

6.1. L'adaptation avec les spécificités de la sphère publique

Il s'agit d'adapter le système du contrôle de gestion au contexte, à l'organisation et à l'histoire de l'Administration Publique Marocaine. Certaines expériences, notamment françaises, peuvent constituer des points de référence pour réussir cette adaptation.

6.2. Un système d'information performant

La mise en place d'un système d'information performant conditionne la réussite du système de contrôle de gestion, ce dernier joue un rôle d'interface entre le niveau stratégique et le niveau

opérationnel. Il est considéré comme un préalable à la mise en place du contrôle de gestion du fait que l'information constitue la base du contrôle de gestion.

6.3. Les systèmes comptables

La mise en place d'une comptabilité générale et d'une comptabilité analytique au sein de L'Administration Publique Marocaine s'avère une mesure primordiale dans la mesure où elles constituent une matière première pour l'implantation du contrôle de gestion efficace.

6.4. La mise en place d'un système d'audit interne

Comme il a été relevé dans la littérature, l'audit interne a un rôle impératif dans la maîtrise de l'information ce qui a été confirmé par les responsables au niveau de quelques administrations publiques lors des entretiens, il constitue une complémentarité de pilotage avec le contrôle de gestion. Donc il s'agit d'implanter des cellules d'audit au niveau de chaque administration publique au niveau de la nouvelle réforme.

6.5. L'instauration d'un système de contrôle interne

La performance d'un système de contrôle de gestion est liée au degré de développement et d'efficacité du contrôle interne. De ce fait ce dispositif est une condition de l'implantation d'un système de contrôle de gestion efficace, car c'est celui qui permet de s'assurer de la qualité des informations collectées qui seront exploitées par la suite par le contrôle de gestion.

Dans ce sens, le plan de la réforme de l'administration publique 2016-2021 prévoit un ensemble de programmes, de projets et des outils utilisés tel que les indicateurs de mesure, de suivi, des reportings, d'où la nécessité d'un système intégré de contrôle de gestion afin d'avoir une vue d'ensemble sur ce programme d'action et d'intégrer aussi des indicateurs non financiers et d'outcomes.

Conclusion

Au terme de cette recherche, qui a portée sur l'identification et la compréhension des pratiques du système de contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaines, nous avons constaté, à travers une approche purement qualitative, que la fonction du contrôle de gestion n'existe pas au niveau de toutes les administrations comme une fonction à part entière. Ceci est d'autant plus vrai car le CG n'est pas utilisé dans sa dimension système d'information.

Pourtant, il est caractérisé par un ensemble de pratiques traditionnelles dispersées et d'outils servant à suivre des réalisations exclusivement financières. Ainsi, des efforts considérables ont été déployés au sein des départements ministériels qui ont mis en place certains dispositifs de contrôle interne ce qui constitue un pas important vers l'implantation d'un contrôle de gestion globale.

D'autres mesures susceptibles d'accélérer le processus d'implantation d'un système de CG au sein des administrations publiques marocaines et d'accroître sa performance ont été annoncées dans le cadre de cette recherche. A ce titre, nous pouvons citer, l'adaptation du système avec les particularités des administrations publiques marocaines, la mise en place d'un système d'information performant, l'instauration d'un système de contrôle interne et d'audit interne et la disposition d'une comptabilité générale et analytique.

Par ailleurs, ce regain d'intérêt que prennent les pratiques de contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines s'inscrit dans le cadre du processus de modernisation de ces administrations afin qu'elles peuvent accompagner le mouvement de réformes et de transformations lancées par le royaume.

Bibliographie

AMAR, A. & BERTHIER, L. (2007), « Le nouveau management public : avantages et limites », *Revue Gestion et management publics*, vol. 5.

ANTHONY R.N. (1965), *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School, 180 p

ANTHONY R.N. (1988), *The Management Control Function*, Boston, MA, The Harvard Business School Press, *La fonction contrôle de gestion*, Paris, Publi-Union, 1993, 210

BARTOLI. A *Le management des organisations publiques*, Dunod, Paris, 1997, p.98

BERLE A. & MEANS G.C. (1932), *The modern Corporation and Private Property*, MacMillan, New York

BOUQUIN H. (1993), *La Comptabilité De Gestion*, Sirey, Paris

BOUQUIN H & PESQUEUX Y (1999). *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. Association francophone de comptabilité.*

BURLAUD A & SIMON CJ (1997). *Le contrôle de gestion*, Ed. la découverte.

CHARPENTIER M & GRANDJEAN PH. *Secteur public et contrôle de gestion – Pratiques, enjeux et limites* Éditions d'Organisation, Paris 1998

CHARREAUX G (2002), « Quelle théorie pour la gouvernance ? De la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive », document de travail

CHARREAUX G. & DESBRIERES PH. (1998), « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol.1, n°2, p.57-88

CHARREAUX G. & WIRTZ P. (2005). *Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives*, Paris, Economica.

COASE R 1937 *Quelles théories et principes d'actions en matière de gouvernance des associations ?* Olivier Meier et Guillaume Schier, dans *Management & Avenir* 2008/6 (n° 20),

BRUSSELLE D « La rénovation des modes de contrôle des finances publiques : L'exemple du Maroc »

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.

DEMEESTERE, R (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2e édi. Paris: Édition L.G.D.J.

DEPUIS J Le contrôle de gestion dans les organisations publiques (Français) Broché – 1 décembre 1991

DONALD J. SAVOIE. (2006), "What is Wrong with the New Public Management?" Comparative Public Administration (Research in Public Policy Analysis and Management), Emerald Group Publishing Limited, Volume 15, pp.593–602

FIOL M. (2012) & CORDINER R: Une Philosophie De La Décentralisation Comme Fondement Du Contrôle De Gestion, (Dir: H. Bouquin), *Les Grands Auteurs En Contrôle De Gestion*, Editions Ems

FREEMAN E.R. (1984), Strategic Management: A Stakeholder Approach, Pitman, Boston

GIBERT P. (1995), « La difficile émergence du contrôle de gestion territorial », Politiques et

GIBERT, P., (1980), « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques », Editions d’Organisation. Paris.

GOMEZ P. (2008). *La gouvernance actionnariale et financière : Une méprise théorique.* Revue française de gestion. n° 198-199 | pages 369 à 391.

GUMB B. (2005), *Des Mythes Fondateurs Du Contrôle De Gestion Et De Ses Prolongements : Le Cas De L'informatique Décisionnelle*, Thèse De Doctorat. Université Robert Schuman-Strasbourg III.

Haut Commissariat au Plan, (2005), “ Rapport d’évaluation du Plan de Développement Economique et Social 2000-2004”.

HERBER.S & OLIVER W et la théorie des coûts de transaction, Michel Ghertman Lavoisier « Revue française de gestion » 2003/1 no 142 |ISSN 0338-4551

HOOD C. (1991), “A Public Management for All Seasons”, Public Administration, Vol. 69, n°1, pp. 3-19

HUGHES OWEN E. (1994) Public Management and Administration (London: Macmillan)

JENSEN M & MECKLING W 1976 « Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure », Journal of Financial Economics, vol.3, n°4, p. 305-360

JOHNSON, H. T. & KAPLAN, R. S. (1987). Relevance lost: the rise and fall of management accounting. Harvard Business School Press.

KHEMAKHEM. A : La Dynamique du contrôle de gestion Paru en janvier 1984

KUSLA C. (2012) & ROBERT L. SIMONS : Pour Une Théorie Générale Du Contrôle Des Organisations Complexes? (Dir: H. Bouquin), *Les Grands Auteurs En Contrôle De Gestion*, Editions Ems

LEMARCHAND Y. (1997), *Accounting In France: Historical Essays*. With Robert H. Parker, As Editors, *La Comptabilité En France : Essais Historiques*, Garland Publishing, New-York.

LÖNING H. (2012) GEERT H, (Dir: H. Bouquin), *Les Grands Auteurs En Contrôle De Gestion*, Editions Ems

MAESSCHALCK J. (2004), “The Impact of New Public Management Reforms on Public Servants Ethics:Towards a Theory », in *Public Administration*, 82(2), pp. 465-466

Management Public, vol. 13.

NIKITIN M. (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, (Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine-Paris IX).

PAQUET G: *Pathologies de la gouvernance*. Montréal, Liber, 2004)

POLLITT C. & BOUCKAERT G. (2004). “Public Management Reform: A Comparative Analysis”, Oxford: Oxford University Press

Rapport Cour des Comptes: Système de la fonction publique

VERHOEST, K. (2003), « The impact of contractualisation on control and accountability ingovernment-agency relations: the case of Flanders », Paper for the ECPA 2003 workshop Contractualisation in the public sector.

WACHEUX F., Méthodes qualitatives et recherche en gestion, Economica , 1996

WILLIAMSON O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*.

ZIMNOVITCH H. (1997), « The Development Of Standard Costing At Saint-Gobain, 1920-1960: Forty Years Of Quarantine? », *Accounting, Business And Financial History*, Volume 7.

ZIMNOVITCH H. (2012), HENRI F, *Ses Contributions Au Contrôle De Gestion*, (Dir : H. Bouquin) *Les Grands Auteurs En Contrôle De Gestion*, Editions Ems