

**« Performance des entités publiques : quels apports du contrôle de gestion ? Cas des EEP marocains »**

**«Performance of public entities: what contributions of management control? Case of Moroccan EEPs »**

**AFTISS Ahmed**

Professeur universitaire à la FSJES Fès

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Laboratoire de Recherche en Management Finance et Economie Sociale (LAREMFES)

**BOUJNOUN Ghizlane**

Doctorante en Sciences Economiques et Gestion

FSJES Fès – Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Laboratoire de Recherche en Management Finance et Economie Sociale (LAREMFES)

**Résumé :**

De nos jours, la performance des organisations publiques est le mot d'ordre dans tous les discours officiels et officieux. En effet, l'Etat ne cesse d'accroître les moyens mis à la disposition des organisations publiques pour répondre à la demande sans cesse croissante des citoyens. Il demeure patent que l'enjeu consiste désormais à « dépenser mieux » et à justifier l'efficacité des dépenses en fonction des résultats attendus. Le contrôle de gestion est certainement l'un des piliers fondamentaux qui permettront l'aboutissement de ce projet.

Le présent article vise à éclaircir la pratique du contrôle de gestion et ses spécificités dans les établissements et entreprises publics (EEP) tout en présentant les principaux apports du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des entités publiques marocaines au travers une enquête réalisée auprès d'un échantillon de 20 établissements publics.

**Mots clés :** Contrôle de gestion, secteur public, modernisation, performance, enquête.

**Abstract:**

Nowadays, the performance of public organizations is the watchword in all official and unofficial speeches. Indeed, the government is constantly increasing the resources made available to public organizations to meet the ever-increasing demand of citizens. It remains clear that the challenge now is to "spend better" and justify the effectiveness of expenditures in terms of expected results. Management control is certainly one of the fundamental pillars that will enable this project to be achieved.

This article aims to clarify the practice of management control and its specificities in public institutions and companies (EEP) while presenting the main contributions of management control to improving the performance of Moroccan public entities through a survey conducted among a sample of 20 public institutions.

**Keywords:** Management control, public sector, modernization, performance, investigation.

## Introduction

Le contrôle de gestion constitue un ensemble de pratiques aujourd'hui reconnues comme l'un des constituants essentiels d'une gestion efficace dans les organismes de toutes tailles, relevant du secteur public comme du secteur privé, dans le monde entier.

En effet, toute entité a besoin de s'appuyer sur un système de contrôle de gestion cohérent afin de piloter au plus près son activité, non seulement le volet financier mais aussi ses relations avec l'environnement interne et externe. Il lui faut donc disposer d'une information pertinente, fiable et actualisée, il ne s'agit plus uniquement de constater mais de prévoir et d'agir afin de prendre les meilleures décisions dans le moment opportun pour assurer l'avenir.

Dans la plupart des pays développés le sujet du contrôle de gestion dans le secteur public est en vogue (Gibert, 2002). Sa mise en place semble très prématurée par rapports aux multiples priorités rencontrées par les diverses entreprises de ce secteur.

Pour le cas du Maroc, objet de notre étude empirique, les actions dans ce sens ne cessent de se multiplier, le pays a exprimé son grand intérêt de se mettre au diapason des pays développés en matière de gouvernance, et ce dans l'objectif de répondre mieux aux attentes toujours grandissantes des citoyens, mettre à niveau d'administration et l'adapter aux exigences de la mondialisation.

Le contrôle de gestion se voit donc approprié en milieu public également, avec la nécessité d'y intégrer la dimension du « public » et subséquemment ses attentes et ses satisfactions. Ceci dit, l'adaptation du concept du contrôle de gestion selon les caractéristiques de l'environnement s'impose, particulièrement dans les organismes de l'Etat qui poursuivent des objectifs généralement multiples et difficiles à mesurer.

Dans cet article, nous allons essayer de répondre à **la question sur les spécificités de la pratique du contrôle de gestion dans les organisations publiques et sa contribution dans le pilotage et l'amélioration de la performance dudit secteur**. Pour ce faire, nous allons dans un premier temps, éclaircir le concept de la modernisation et présenter les spécificités du contrôle de gestion dans le secteur public, tout en axant notre vision sur le contexte Marocain.

Puis, nous analysons avec soin la notion de la performance sous ses différents ongles et enfin, seront analysés et discutés les résultats de notre enquête réalisée auprès de 20 entreprises et

établissements publics au Maroc abordant le sujet de l'apport du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance des entités publiques marocaines.

## **1. Cadre conceptuel**

Considéré depuis longtemps comme valeur stratégique en raison de son importance, le contrôle de gestion est devenu le pilier majeur de chaque entreprise (Löning, et al., 2013). Ceci est dû au fait qu'il est une source de progrès et d'amélioration en motivant les responsables, et en les incitant à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Adopter l'approche du contrôle de gestion dans la sphère publique s'inscrit dans un processus de modernisation de la gestion publique. Il s'agit donc de chercher à économiser les deniers publics et améliorer les performances des entreprises publiques.

### **1.1. La modernisation des administrations publiques**

Dans sa définition la plus simple, le processus de modernisation consiste à mettre en place un ensemble de mesures et actions, apportant un changement significatif au rôle, à la structure et au fonctionnement de l'administration.

A l'instar des autres pays, le Maroc s'est engagé dans un processus de réformes afin de moderniser son secteur public. De ce fait, le gouvernement a mis d'importants moyens pour accompagner la réforme de ce secteur, la dernière réforme est celle de la nouvelle loi organique des finances n° 130-30 relative à la loi de finance de juin 2015, qui constitue un tournant historique et un pas géant dans le processus de modernisation et de la performance de la gestion de la chose publique des établissements publics du Royaume.

L'objectif de l'adoption d'une telle réforme est de doter le Maroc d'une administration moderne capable d'accompagner le pays dans son développement économique et social, et bien évidemment accroître l'efficacité et l'efficience de toute administration dans le but d'améliorer la transparence et sa neutralité.

Cette loi organique vise à renforcer la performance de la gestion publique et met en place pour la première fois au Maroc un nouveau système d'évaluation des performances.

Il s'agit notamment, d'une comptabilité de performance basée sur les mêmes principes de la comptabilité des entreprises privées. Parmi les différents dispositifs participant à la modernisation de l'État, les systèmes de contrôle de gestion jouent un rôle-clé.

## 1.2. Le système de contrôle de gestion outil de pilotage des EEPM<sup>1</sup>

Le contrôle de gestion est une fonction aujourd'hui bien installée dans les entreprises privées mais aussi dans des organisations publiques. Dès qu'existe une organisation, naît son contrôle. Contrairement au secteur privé, l'organisation publique évolue dans un cadre juridique et réglementaire strict définissant les missions de l'organisation (Daanoune & Chilouah, 2018). Cette fonction n'est pas exercée de la même manière dans toutes les organisations, justement parce que celles-ci ont des buts et des caractéristiques différentes (Djerbi, et al., 2014). Le contrôle de gestion d'après Gervais (1981) est « un 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 ».

La fonction du contrôle de gestion dans le secteur public connaît une profonde mutation depuis quelques années. Au contrôle rétrospectif et budgétaire, fondé avant tout sur une logique de moyens, à une nouvelle forme de contrôle, beaucoup plus orientée vers le pilotage et l'amélioration de la performance. Alors que leurs missions sont d'intérêt général, il est demandé aux organisations publiques une gestion « rentable » aussi efficace et performante que celle des entreprises privées qui ont une mission de profit (El Gadi, 2006).

En fait, il paraît que, face à une grande diversité de situation, le contrôle de gestion propose des démarches et des outils ayant un caractère général ; il n'y a pas deux contrôles de gestion, l'un public et l'autre privé, dans chaque situation particulière, il s'agit à partir d'un diagnostic de cette situation, d'effectuer un choix dans la gamme d'outils et de démarches disponible, d'adapter sur mesure cette solution aux spécificités du problème qui est posé.

Plusieurs objectifs incitent une organisation publique à mettre en place un système du contrôle de gestion, ils résultent généralement de la stratégie et sont destinés à être communiqués à tous les niveaux hiérarchiques.

---

<sup>1</sup> *Etablissements et entreprises publics Marocains*

Pour l'atteinte des objectifs fixés, l'organisation doit assigner un plan d'action stratégique regroupant les différentes actions qui ont été choisies. Ce plan d'action doit être organisé sous forme de projets stratégiques, ayant des objectifs, des moyens, une date de réalisation, un responsable et un système de pilotage.

Certes, les organisations publiques ont leurs propres spécificités. Mais à la différence du secteur privé, la gestion des affaires publiques comporte deux dimensions qui constituent les deux faces d'une seule réalité.

Une première fonction de production est liée à la gestion des organisations publiques. En cela elle ne diffère guère de la gestion des entreprises et des organisations du secteur privé.

La gestion consiste à faire l'aller-retour entre les ressources et les réalisations. Les impératifs de gestion sont identiques : l'objectif consiste à générer des produits et services en évitant de consommer trop de ressources pour le faire. Seule différence de taille : les organisations publiques n'ont pas vocation à réaliser des profits, elles ont souvent même pour mission de redistribuer des ressources.

La deuxième fonction de production est liée à des obligations de service public, de nature politique et juridique. Elle participe très fortement à la légitimité des services administratifs et est fondée sur le respect de principes et de procédures démocratiques.

## **2. La performance publique au cœur du contrôle de gestion**

Dans le langage courant, la performance est précisément le fait d'obtenir un résultat, ce qui sous-entend bien entendu que ce résultat doit être « bon » (Bartoli & Blatrix, 2015). Mais qu'est-ce que l'accomplissement d'un « bon résultat » pour une organisation publique ? La réponse à cette question est si complexe et délicate que nombreux sont ceux qui ont renoncé à la rechercher. Ainsi, certains chercheurs n'hésitent pas à affirmer qu'aucun système d'évaluation n'est susceptible d'aboutir à un véritable bilan de performance de l'action administrative et que la seule manière d'approcher la performance consisterait à étudier sa conformité aux lois et règlements. Répondre à la question de la performance du secteur public nécessite de partir de quelques notions de base essentielles : Résultats, moyens et objectifs.

Comme pour toute organisation, la mise en relation de ces trois notions (résultats, moyens, objectifs) s'impose, ce qui implique trois logiques possibles : une logique d'efficacité, une logique d'efficience, et une logique de pertinence.

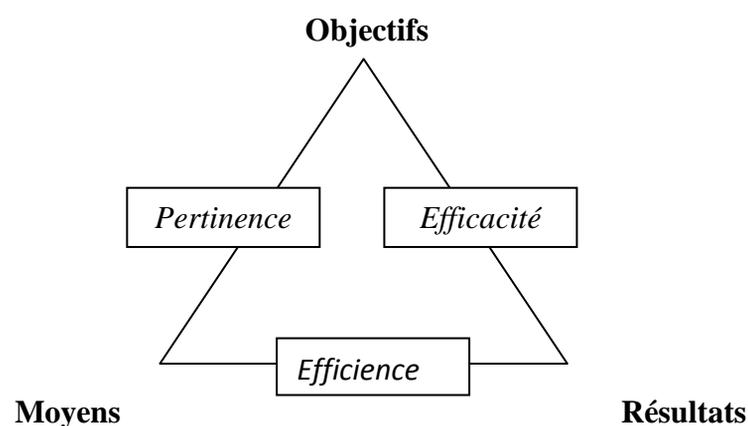
Dans le secteur public, la performance correspond à l'atteinte d'objectifs ou des résultats attendus et à la création de valeur ou à l'optimisation des services rendus aux citoyens. La logique de service public prônait le respect de règles et de procédures (logique de moyens).

Aujourd'hui, il doit privilégier l'atteinte des résultats avec une généralisation sur la culture de l'évaluation (logique de programme). La mesure de la performance doit assurer l'efficacité des choix de politiques et l'efficience de choix de gestion.

Pour ce faire, il faut des lois qui permettent de structurer et de systématiser l'évaluation des politiques publiques. Il faut aussi que les indicateurs de référence aient du sens pour les parties prenantes réparties en terme national ou local. L'aspect local introduisant une approche micro-évaluative et macro évaluative pour le cadre national.

Pour résumer cette approche, un modèle global peut-être présenté, il s'agit du modèle de Gilbert (1980) qui se décline à travers le triangle de la performance.

**Figure1 : Triangle du contrôle de gestion Modèle de Gilbert (1980)**



Source : modèle de Gilbert 1980

- **L'efficacité**

L'efficacité concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif à atteindre. Ce concept suppose donc d'une part qu'un objectif ait été préalablement défini, et d'autre part que le résultat obtenu ait été mesuré (ou du moins estimé).

- **L'efficience**

L'efficience concerne le rapport entre le résultat obtenu et les moyens engagés. En termes économiques, il s'agit alors de mettre en relation l'output (l'extrant) et l'input (l'entrant). C'est donc un concept parfaitement distinct du précédent.

- **La pertinence**

Le troisième volet du « triangle de la performance » présenté dans la figure 1 ci-avant est celui de la pertinence, qui correspond à une programmation de moyens au regard d'objectifs, et au suivi de leur application.

La notion de performance correspond donc à l'atteinte d'objectifs ou de résultats attendus, et plus largement à la création de valeur. Si dans le monde de l'entreprise, la création de valeur est généralement associée à l'accroissement du profit, elle doit être entendue dans le secteur public comme une optimisation des services rendus aux citoyens.

### **3. La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance : cas des EEP Marocains.**

#### **3.1. Méthodologie**

L'aspect théorique de ce travail de recherche a été complété par une étude empirique. Celle-ci est menée selon une méthodologie quantitative basée sur une enquête par questionnaire auprès des établissements publics marocains.

L'objectif de notre étude est bien évidemment de répondre à la problématique posée, cet objectif réside dans la mise en évidence de l'importance de la fonction contrôle de gestion au sein des organisations publiques afin d'obtenir des renseignements et des éléments de réponses à propos de ses pratiques, et de mesurer l'apport de ce dispositif à l'amélioration de la performance organisationnelle.

Pour les besoins de notre recherche, nous avons choisi la méthode quantitative. Ainsi le recours à cette technique prend tout son sens et son utilité comme le souligne Deslauries (1991) «*le principal avantage de l'étude quantitative, par rapport à l'étude qualitative, est qu'elle pouvait fournir des résultats quantifiés pouvant donner lieu à des analyses statistiques. Le second avantage est que*

*l'analyse des données peut permettre les différences entre groupes. Et le troisième avantage est la possibilité d'atteindre en peu de temps un nombre élevé des répondants ».*

Lorsque nous nous sommes intéressés à l'étude de contrôle de gestion et la performance des organisations publiques selon une méthode quantitative, notre préoccupation majeure était celle de l'outil le plus adéquat pour appréhender au mieux cette étude. C'est pourquoi, nous avons opté pour la méthode du questionnaire comme outil de recueil des données sur ce thème.

L'enquête a été réalisée auprès d'un échantillon de **20 établissements et entreprises publics par questionnaire d'administration directe**. Le choix de la ville, de l'établissement et des interlocuteurs à visiter était suivi par la détermination du nombre de questionnaires à distribuer. Nous les avons distribués de main à main aux hommes et aux femmes travaillant dans différents établissements et répartis sur des villes différentes. Nous avons choisi les villes de Rabat et Casablanca car la plupart des sièges sociaux des établissements publics se situent dans ces deux villes, dans les autres villes nous avons visé quelques établissements afin accroître nos chances de validité.

Notre échantillon demeure hétérogène quant à la forme juridique des entreprises choisies, on y distingue :

- Des établissements publics ;
- Des sociétés d'Etat ;
- Et des sociétés mixtes.

Dans notre recherche, l'échantillon<sup>1</sup> a été tiré d'une population composée d'une **centaine d'organismes publics Marocains**, nous avons sélectionné les organismes qui ont constitué cet échantillon en se basant sur quelques critères :

- être un organisme du secteur public Marocain ;
- existence d'un service de contrôle de gestion au sein de l'établissement.

Ainsi, 20 organisations ont fait l'objet de notre sondage.

---

<sup>1</sup> Dans le choix de notre échantillon, nous avons utilisé une méthode non probabiliste

### 3.2. Résultats et discussions

Notre étude comportera deux étapes :

- **La première étape** sera consacrée à une étude de l'état des lieux du système de contrôle de gestion dans les établissements publics Marocains et à une analyse de l'appréciation de cette fonction et les données relatives à ce service, son rattachement, les acteurs, les outils etc.

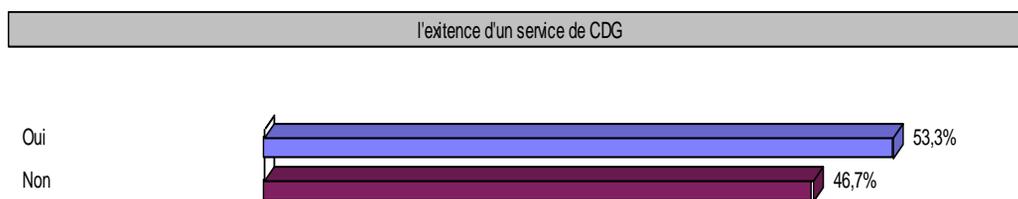
La première partie des questions a la vocation de mettre le point sur les principales caractéristiques de la pratique du contrôle de gestion au sein des EEPM de notre échantillon, il s'agit en quelques sorte de dresser l'état des lieux de la réalité de cette pratique.

- **La deuxième étape** porte sur la mesure de l'impact du contrôle de gestion sur la performance des établissements et entreprises publics tout en visant à vérifier de façon directe notre problématique de recherche.

Nous avons essayé d'étudier l'interaction entre les deux principales notions constituant l'intitulé de notre thème de recherche. Cette partie a pour objectif donc de mettre le point sur l'apport du contrôle de gestion au pilotage de la performance organisationnelle, et ce à travers des questions qui sont destinées aux gestionnaires concernant la notion de la performance, son évaluation via les outils de contrôle de gestion, et enfin les différents indicateurs utilisés pour mesurer la performance.

#### 3.2.1. Les résultats de la première phase empirique

- **Figure 2 : L'existence d'un service de contrôle de gestion**

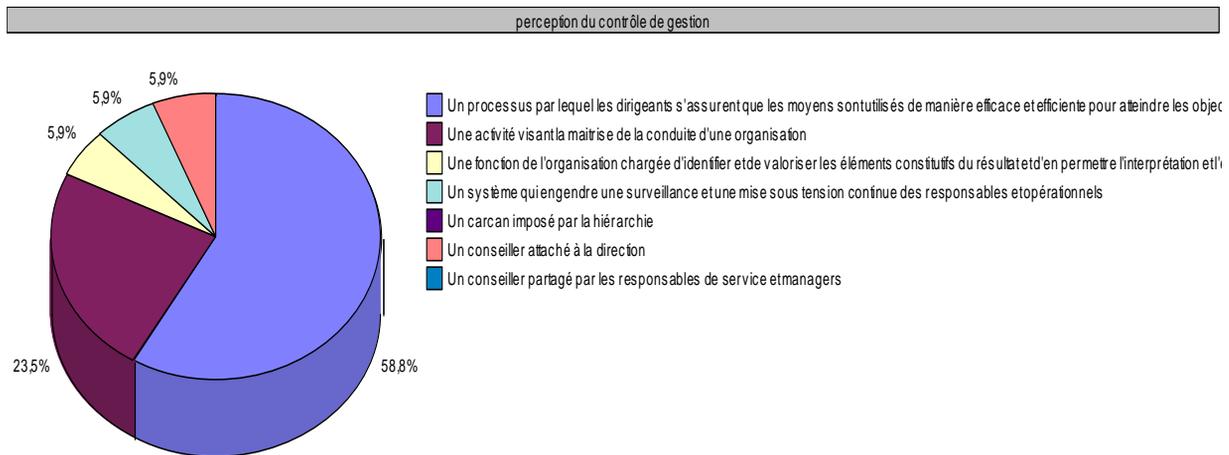


**Source :** établi par les auteurs

53,3% des établissements publics possèdent un service de contrôle de gestion. Mais l'absence d'un service de contrôle interne ne signifie pas que rien n'a été entrepris dans ce domaine. En effet, le contrôle de gestion est parfois éclaté entre différentes personnes, sans qu'un service spécifique existe.

En plus la majorité des répondants ont déclarés qu’il existe un service au niveau central, et que même s’il n’existe pas un service spécifique au niveau local, les techniques du contrôle de gestion sont applicables.

• **Figure 3 : La perception d’un service de contrôle de gestion**



**Source :** établi par les auteurs

58,8% des répondants considèrent le contrôle de gestion comme un processus par lequel les dirigeants s’assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés. 23,5% le considèrent comme Une activité visant la maîtrise de la conduite d’une organisation. Aucun des répondants ne le considère comme étant un carcan imposé par la hiérarchie. On peut dire donc qu’il y a une vision positive du contrôle de gestion.

• **Tableau 1 : Le positionnement hiérarchique du contrôle de gestion**

Rattachement hiérarchique		
	Nb	% cit.
D’un directeur général	14	70%
D’un directeur financier	6	30%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,0%</b>

**Source :** établi par les auteurs

A l’instar des entreprises privées, deux cas de figure sont possibles, soit le contrôle de gestion fait partie intégrante du service financier et donc il se trouve directement lié à la direction financière. Soit il est totalement détaché de celle-ci et par conséquent rattaché çà la direction générale. D’après e tableau et le graphe Le service de contrôle de gestion est bien rattaché au plus haut niveau de la hiérarchie dans la plupart des organisations. Dans 70 % des cas, il est rattaché à la directeur

Général. Toutefois, le rattachement à un directeur financier est bien observé avec une proportion de 30%.

• **Tableau 2 : Les outils du contrôle de gestion**

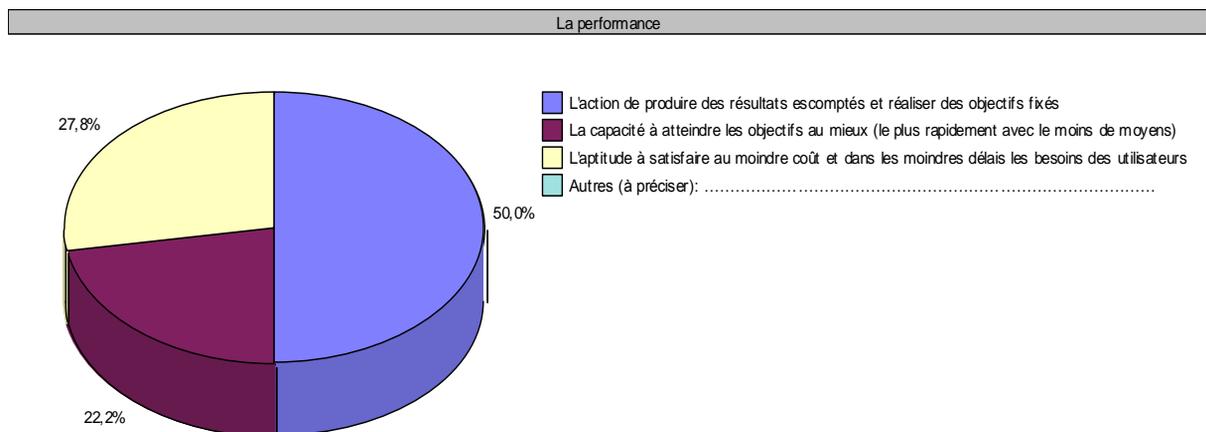
les outils		
	Nt	% obs
Les méthodes de calcul des coûts	3	20,0%
Gestion budgétaire	5	33,3%
Tableau de bord	12	80,0%
Reporting	12	80,0%
Autres	0	0,0%
<b>Tota</b>	<b>15</b>	

**Source :** établi par les auteurs

Les résultats obtenus nous montrent que les organisations publiques faisant l'objet de notre étude utilisent des outils de contrôle de gestion d'une façon satisfaisante, bien évidemment la réponse la plus présente est celle qui met en valeur l'utilisation du tableau de bord et reporting (80%) ; puis, plus de 33% utilise la gestion budgétaire comme outil de contrôle de gestion enfin la méthode de calcul des coûts reste peu évoquée, et ce dû à la difficulté d'application des techniques de comptabilité analytique dans le secteur non marchand. Donc l'introduction des outils inspirés du secteur privé est envisagée, pourtant, elle ne pourra être réalisée sans des adaptations importantes, en raison des spécificités organisationnelles du secteur public.

**3.2.2. Les résultats de la deuxième phase empirique**

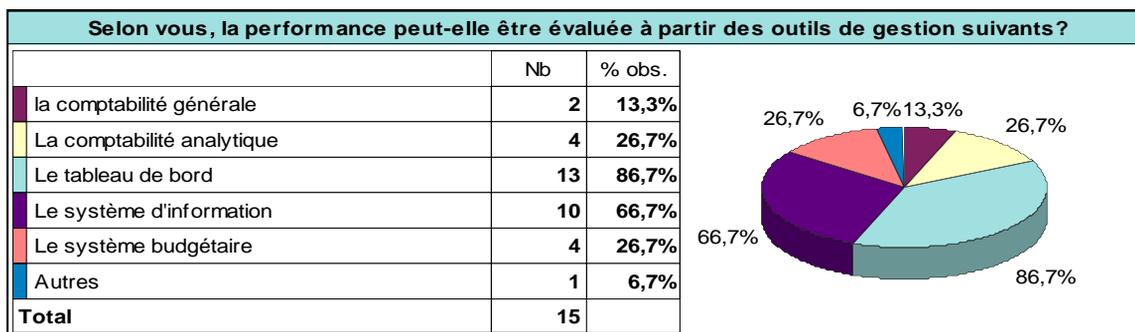
• **Figure 4 : La notion de la performance**



**Source :** établi par les auteurs

Pour 50% des établissements publics ciblés, la performance est l'action de produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés. Et pour 27,8% la performance est l'aptitude à satisfaire au moindre coût et dans les moindres délais les besoins des utilisateurs, et pour les 22, 2% qui restent c'est la capacité à atteindre les objectifs au mieux (le plus rapidement avec le moins de moyens). Donc 50% des EP de notre échantillon ne prennent pas en considération le fait de réaliser les objectifs avec efficacité et efficiente.

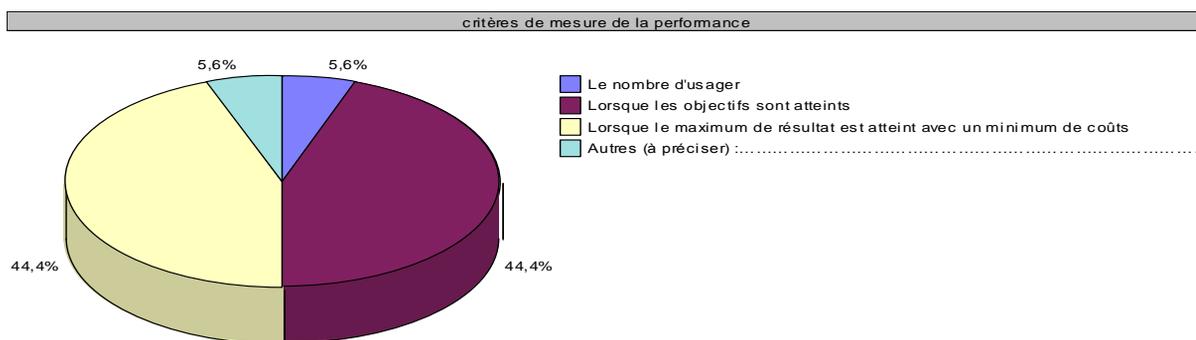
• **Figure 5: L'évaluation de la performance via les outils de CDG**



**Source :** établi par les auteurs

D'après les résultats, les deux principaux outils les plus avancés pour évaluer a performance se sont le tableau de bord (86%) et le système d'information 66%, la comptabilité générale et analytique ainsi que la gestion budgétaire sont évoqués aussi, même si avec un degré moins pesant.

• **Figure 6 : Critères de mesure de la performance**



**Source :** établi par les auteurs

Les répondants adoptent les critères de mesure suivants :

- Lorsque les objectifs sont atteints pour 44,4% établissement.
- Lorsque le maximum de résultats est atteint avec un minimum de coûts pour 44,4% répondant.
- 5,6% des établissements adoptent le nombre d'usagers comme critère de mesure.

Et aussi 5,6% des établissements considère le rendement comme critère de mesure de la performance.

• **Tableau 3 : Utilisation du Tableau de bord**

Utilisez-vous un tableau de bord?		
	Nb	% cit.
Oui	18	90%
Non	2	10%
<b>Total</b>	<b>20</b>	<b>100,0%</b>

**Source :** établi par les auteurs

Dans 93% des cas, les gestionnaires interrogés travaillent avec un tableau de bord<sup>1</sup>, cela nous permet de dire que l'utilisation des tableaux de bord est largement répandue dans le secteur public. A signaler que nous avons obtenu une seule réponse négative ce qui explique que cet outil est utilisé presque partout.

• **Tableau 4 : Indicateurs utilisés**

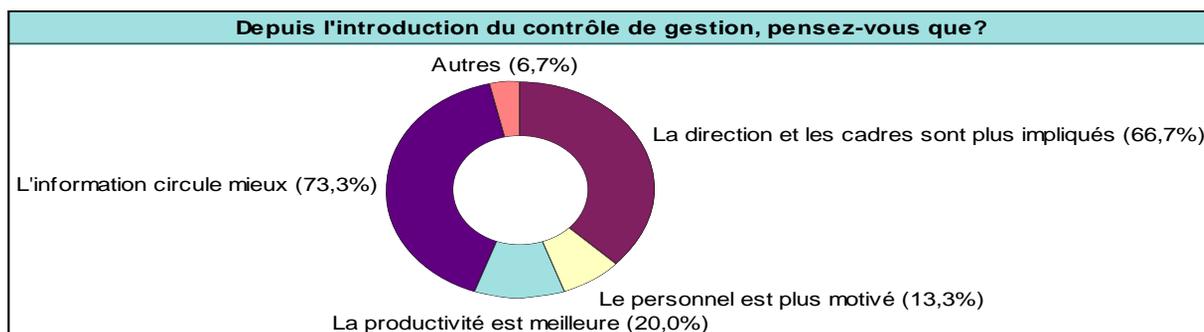
Types d'indicateurs		
	Nb	% obs.
Financier	13	86,7%
Non financier	8	53,3%
Autres	3	20,0%
<b>Total</b>	<b>15</b>	

**Source :** établi par les auteurs

<sup>1</sup> Un tableau de bord est un outil de gestion exclusivement tourné vers les résultats, le passé. Le tableau de bord est avant tout un instrument clé d'un pilotage pro-actif rendant possible l'entreprise innovante

Nos répondants utilisent des indicateurs de type financier et non financier en même temps. En effet, plus de 86% optent pour des indicateurs financiers qui permettent la circulation d'informations standardisées au sein de l'organisation, ce qui facilite les comparaisons entre les différents départements et services. Or, plus de 50% des répondants utilisent des indicateurs non financiers.

- **Figure 7 : Les changements constatés après l'implantation du CDG**



**Source :** établi par les auteurs

Dans 73% des cas, les gestionnaires disent que depuis l'introduction du contrôle de gestion l'information circule mieux, et aussi la direction et les cadres sont plus impliqués (66.7%). On peut avancer d'après ces résultats que le changement est d'ordre interne qui peut aider les responsables à être plus motivés.

### 3.3. Discussion des résultats

Si nous reprenons les principaux résultats que nous avons pu collecter auprès de notre échantillon, nous pouvons noter ce qui suit :

- Les résultats obtenus montrent que les répondants ont une perception positive de l'impact de la pratique du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle.

Cette perception du CDG se manifeste dans le fait que les répondants le considèrent comme un processus qui permet de s'assurer que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés.

- nous avons constatés que les établissements publics à caractère administratif ne possèdent pas un service dédié au contrôle de gestion au niveau local mais pour la majorité d'entre eux il existe un service au niveau central, l'absence d'un service de contrôle interne ne signifie pas que rien n'a été entrepris dans ce domaine. En effet, le contrôle de gestion est parfois éclaté et dispersé entre différentes personnes, sans qu'un service spécifique existe. D'ailleurs, il y a une tendance vers la

mise en place de certains outils du contrôle de gestion dans ces établissements, c'est un signe donc d'émergence de la pratique du contrôle de gestion.

- Parler de la performance c'est se référer à la mesure, au traitement, à la communication et à l'utilisation d'indicateurs et de tableau de bord. Or au niveau du secteur public Marocain, terrain de notre recherche, une bonne partie des répondants annoncent que la performance représente pour eux l'efficacité autrement dit, être performant c'est réaliser des résultats tout en respectant les objectifs fixés.

- nous avons déterminé avec une majorité presque absolue que tous les répondants utilisent des tableaux de bord. De plus, nous avons demandé aux gestionnaires de nous indiquer le type de TB avec lequel ils travaillent. 75% travaillent avec un tableau de bord prospectif et 25% avec un tableau de bord opérationnel qui traite d'un horizon essentiellement à court terme afin de mieux mesurer l'avancement des plans d'actions décidées et l'évaluation de leur performance.

Ainsi, Nous remarquons que les répondants ont tendance à utiliser le tableau de bord prospectif qui assure la mesure et l'évaluation de la performance financière et extra financière, et ce à travers ses perspectives de mesures qui sont divisées en quatre domaines, l'apprentissage, les processus, les clients et la finance.

Ces résultats semblent montrer que les besoins de gestion des EEP Marocains incitent les gestionnaires à se servir de plusieurs types de tableaux de bord afin d'exécuter la stratégie à tous les niveaux.

- les pratiques de contrôle de gestion mises en place au sein des établissements à caractère administratif se sont généralement sous forme des tableaux de bord et reporting avec la perspective de la mise en place des autres outils tels que la comptabilité générale qui est en pleine phase d'instauration dans ce type d'organisation. Par contre dans les établissements publics à caractère commercial et industriel (EPIC), notamment l'office national des chemins de fer (ONCF) auquel on a fait appel, on trouve des pratiques du nouveau contrôle de gestion par exemple la méthode ABC<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Activity Based Costing (ABC) c'est-à-dire la méthode des coûts par activité, ou méthode ABC, est une méthode de gestion de la performance qui permet de comprendre la formation des coûts et les causes de leurs variations.

## **Conclusion**

Les EEP occupent une place importante dans la vie économique et sociale de chaque pays. Une position qui va en décroissant et souffre de mode de gestion traditionnelle, d'où l'insatisfaction et le mécontentement des citoyens qui n'ont pas hésité à réclamer leur droits légitimes à des services qui répondent comme il faut à leurs attentes.

En général, l'existence du contrôle de gestion dans la sphère publique est essentielle à la réussite et au bon fonctionnement des EEP et à la cohérence économique globale entre Objectifs, Moyens et Réalisation.

Nous pouvons conclure que les responsables du secteur public sont assez conscients d'une culture de performance qui influence leurs manières de gestion et de décision. Ainsi, ils ont opté pour des outils qui sont adaptés aux spécificités de cette réalité. En effet, pour une contribution efficace de l'ensemble des acteurs, il faut veiller à ce qu'ils soient associés et mobilisés aux objectifs du projet d'ensemble de l'organisation, aux grands enjeux qui se présentent pour la performance de l'action publique. Pour ce faire, il est important que les dirigeants fassent preuve d'implication et communiquent sur le projet d'ensemble de l'organisation depuis la planification jusqu'à la mise en œuvre.

La performance des entités publique peut être donc améliorée par l'usage des outils de contrôle de gestion en particulier le Tableau de Bord Prospectif vu comme l'outil le plus adéquat au secteur public dans la mesure où les organisations publiques ne cherchent pas de la concurrence mais plutôt cherche de rendre leur gestion plus efficace et efficiente afin de faire face aux déficits incessants.

## Bibliographie

ALAZARD C., SEPARI S., Saraf J., « *DCG 11 - Contrôle de gestion : Manuel et Applications* », Ed. 4, Dunod, 2016 ;

BARBO D., « *gouvernance et performance des institutions publiques : le cas de la communauté Urbaine de Garoua au Cameroun* », Edition : connaissances et savoirs, saint Denis, 2016 ;

BARTOLI A., BLATRIX C., « *Management dans les organisations publiques : Défis et logiques d'action* », Edition 4, Dunod, 2015 ;

BERLAND N., « *Mesurer et piloter la performance* », Éditions de la Performance, 2004 ;

BOUQUIN H., PESQUEUX Y., « *Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline* », Comptabilité - Contrôle – Audit, 1999/3 (Tome 5), pp. 93-105.

DAANOUNE R., CHILOUAH I., « *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, N° 4 Mars, 2018 ;

DEMEESTERE R., Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ?, Volume 7, 1989, pp. 33-45.

DESLAURIES J.P., « *Recherche qualitative : guide pratique* », Montréal, Mc Graw-Hill, 1991 ;

DJERBI Z., DURAND X., KUSZLA C., « *Contrôle de gestion* », Dunod, 2014 ;

Dupuis J., « *le contrôle de gestion dans les organisations publiques* », Presses Universitaires de France, 1991 ;

El Gadi A., « *Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public : stratégie de modernisation de l'administration* », 1ere édition, Rabat, 2006 ;

GERVAIS.M, « *contrôle de gestion et planification de l'entreprise* », édition Economica, Paris, 1981 ;

GHAZLANE I., « *Le contrôle de gestion et la gouvernance des entreprises : cas des entreprises des régions Fès-Boulmane et du Grand Casablanca* », thèse de doctorat, FSJES Fès, 2012 ;

HELLUY A., DURAND X., « *Les fondamentaux du contrôle de gestion : Pour une entreprise performante et durable* », Editions d'organisations, 2009 ;

Loning H. et al., « *Le contrôle de gestion, Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles* », 4<sup>ème</sup> édition, 2013.

MEYER J., « *le contrôle de gestion* », Ed. PUF, Paris, 1996 ;

MONNIER E., « *Evaluation de l'action des pouvoirs publics* », Economica, Paris, 1987 ;

## Questionnaire

*Vous êtes invités à prendre part de ce projet visant à étudier la contribution du contrôle de gestion au pilotage de la performance dans les établissements publics marocains. Nous vous remercions d'y répondre et vous rassurons que la confidentialité des informations sera respectée*

### **I. Perception et pratique du contrôle de gestion dans l'établissement**

#### **1. Selon vous qu'est-ce que le contrôle de gestion ?**

- Un processus par lequel les dirigeants s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés
- Une activité visant la maîtrise de la conduite d'une organisation
- Une fonction de l'entreprise chargée d'identifier et de valoriser les éléments constitutifs du résultat et d'en permettre l'interprétation et l'exploitation par la direction
- Un système qui engendre une surveillance et une mise sous tension continue des responsables et opérationnels
- Un carcan imposé par la hiérarchie
- Un conseiller attaché à la direction

#### **2. D'après vous, le contrôle de gestion permet de**

- Gérer l'établissement
- Atteindre l'efficacité et l'efficience
- Élaborer les prévisions
- Conseiller les supérieures hiérarchique

#### **3. Existe-t-il un service de CDG dans votre établissement ?**

- Oui
- Non

#### **4. Depuis combien du temps existe-t-il ?**

1. Moins de 2 ans      2. Entre 2 et 5 ans      3. Plus de 5 ans

#### **5. Quels rôles assignez-vous à votre système de contrôle de gestion**

- 1. Le calcul des coûts Le contrôle des résultats et budgets
- 2. La production des informations de gestion La mise en œuvre de la stratégie
- 3. L'orientation des actions et comportement

#### **6. Le service de contrôle de gestion relève directement ?**

- D'un Directeur général
- D'un directeur financier



○ Tableau de bord opérationnel

**15. Quels types d'indicateurs utilisez-vous dans le tableau de bord?**

- Financier
- Non financier

**16. Depuis l'introduction du contrôle de gestion, pensez vous que?**

- La direction et les cadres sont plus impliqués
- Le personnel est plus motivé
- La productivité est meilleure
- L'information circule mieux

### **III. Information sur le répondant et l'organisation**

**17. Quelle est la dénomination sociale de votre organisation ?**

**18. Quel est votre poste dans l'organisation?**

**19. Sexe**

- Homme
- Femme

**20. Quelle est la nature de l'activité ou le secteur d'activité principal de votre organisation?**

**21. Statut juridique de votre organisation**

- Établissement public
- Entreprise publique
- Société mixte

**NOUS VOUS REMERCIONS DE VOTRE PARTICIPATION ET VOUS SOUHAITANT**

**LE MEILLEUR SUCCES**