

Contrôle de Gestion et Performance dans les Organisations Publiques Marocaines: Quelles Spécificités?

Botaina Mjidila, PhD
Youssef El Wazani, HDR
Malika Souaf, P.E.S

Equipe de Recherche en Management
et Performance des Organisations Publiques,
Privées et de l'Economie Sociale (EMAPES), ENCG Agadir, Maroc.

doi: 10.19044/esj.2017.v13n19p231 [URL:http://dx.doi.org/10.19044/esj.2017.v13n19p231](http://dx.doi.org/10.19044/esj.2017.v13n19p231)

Abstract

This paper focuses on the practice of Management Control within public organizations. Also, it provides an overview of the various constraints limiting the success of the implementation of this discipline in this type of organization. It also focuses on the impact of the implementation of a performance management system on these structures. Modernization and performance, two notions which is interdependent with the practice of management control, will also be mentioned in a synthetic way. In order to do this, we first present the concepts of modernization and performance. This was done according to different approaches. After then, it analyzed the performance management tool mostly used by private companies: "the management dashboard". Finally, the last part of this study will be devoted to discussing the relevance of the balanced scorecard developed by Norton and Kaplan. Also, they considered the balance scorecard to be the most appropriate tool in the public domain.

Keywords: Modernization, public organizations, management control, dashboard, performance

Résumé

La présente communication porte essentiellement sur la pratique du Contrôle de Gestion au sein des organisations publiques et apporte un regard d'ensemble sur les différentes contraintes limitant la réussite de la mise en œuvre de cette discipline dans ce type d'organisation. Elle mettra également l'accent sur l'impact de l'implémentation d'un système de pilotage de la performance sur les structures étudiées. La modernisation et la performance,

deux notions en interdépendance avec la pratique du contrôle de gestion seront également évoquées d'une manière synthétique. Pour ce faire, nous présentons, tout d'abord, les concepts de la modernisation et la performance selon différentes approches puis, nous analysons l'outil de pilotage de la performance le plus utilisé par les entreprises privées : « le tableau de bord de gestion ». Enfin, la dernière partie sera dédiée à discuter sur la pertinence du tableau de bord prospectif qui a été développé par Norton et Kaplan et qui constitue, selon eux, l'outil le plus adéquat au champ public.

Mots-clés: Modernisation, secteur public, contrôle de gestion, tableau de bord, performance

Liste des Acronymes

TB	Tableau de Bord
BSC	Balanced Scorecard
TQM	Total Quality Management
ABC	Activity Based Costing
ABB	Activity Based Budgeting
PGI	Progiciels de Gestion Intégrés
SAP	Systems, Applications and Products for data processing
SAV	Service Après Vente

Introduction

Au cours des dernières années, plusieurs pays se sont engagés dans un vaste processus de modernisation de leurs administrations publiques, ceci est traduit par une grande volonté de rendre performante la gestion de la chose publique.

Une volonté, qui se manifeste par une adoption d'une réforme dont les jalons sont essentiellement liés à l'intégration d'un système de contrôle de gestion dans le secteur public.

Pour le cas du Maroc, terrain de notre recherche, 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.

Notamment, avec l'instauration de la réforme sur l'administration publique marocaine, les entreprises publiques se sont lancées dans un processus de restructuration et de gestion axée sur les résultats. Vu l'importance du secteur (Un portefeuille public de 256 EEP selon le rapport sur les Etablissements et Entreprises Publics pour l'année budgétaire 2016), le Maroc veut en faire un secteur moderne, capable à absorber la culture et la pratique de la concertation et de la contractualisation tout en arrêtant des objectifs, des programmes et des plans et en mobilisant les moyens nécessaires à leur mise en œuvre.

La modernisation, la performance et le contrôle de gestion, ce sont trois dimensions en interaction, autrement dit, chercher à moderniser implique tout simplement la quête de la performance, et cette dernière ne pourrait se concrétiser qu'avec l'implantation d'un système de contrôle de gestion efficace.

Par ailleurs, le contrôle de gestion est un outil de performance des organisations et qui, depuis ces quelques années d'affilée, commence à se mettre le pied au sein des organisations publiques marocaines.

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 pour ce faire, dans un premier temps, nous éclaircissons le concept de la modernisation 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, nous abordons le sujet noyau de notre recherche lié à la pratique de contrôle de gestion dans le secteur public.

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 (conférence Panafricaine des ministres CAFRAD, Décembre 2001).

L'objectif de l'adoption d'une réforme de modernisation de l'administration publique est de doter tout pays, d'une administration moderne, capable d'accompagner le pays dans son développement économique. Il s'agit, notamment, d'accroître l'efficacité et l'efficience de l'administration, d'y promouvoir la bonne gouvernance et d'améliorer sa transparence et sa neutralité.

Pour le cas du Maroc, le gouvernement n'a cessé d'engager des réformes structurelles pour répondre aux besoins pressants des citoyens d'une part, et d'adapter les structures économiques et sociales du pays aux mutations de son environnement d'autre part.

Dans ce cadre, une réforme de modernisation s'est instaurée suite aux hautes orientations de SM le ROI Mohammed VI et au programme de gouvernement visant essentiellement à répondre au mieux aux attentes toujours grandissantes des citoyens, mettre à niveau d'administration et l'adapter aux exigences de la mondialisation et globalisation, gagner la bataille de la compétitivité et enfin réduire le coût de l'administration afin de libérer une plus grande marge budgétaire aux profit des investissements publics (conférence Panafricaine des ministres CAFRAD, Décembre 2001).

Il s'agit donc d'améliorer les performances de l'administration et de **chercher à économiser les deniers publics**.

Parmi les leviers de la modernisation du secteur public ou de l'administration en particulier, est d'instituer un nouveau système d'évaluation des performances et parmi les outils de management public les plus efficaces, on trouve par excellence le Contrôle de gestion comme discipline.

Toute fois, la question qui se pose réside dans le fait de mettre en exergue cette réflexion, celle d'instaurer les jalons de la modernisation, et sur la philosophie qui pourrait expliquer la liaison entre la performance et la modernisation.

L'atteinte de la performance, la pratique du contrôle de gestion, l'optimisation des ressources financières et humaines, autant de finalités à atteindre pour tout organisme qui envisage de se moderniser. De ce fait, divers outils et méthodes ont été introduits dans les organisations publiques afin d'améliorer la logique de l'efficacité, de l'efficience et de la performance, de donner un sens à l'action, d'encourager et structurer le travail en commun et d'accroître la reconnaissance du professionnalisme (Denys Lamarzelle, 2008).

La performance des organisations publiques

Lorino (2001), définit la performance comme étant l'ensemble des éléments qui contribuent à la création de valeur de l'entreprise, ou plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individus. Solle et Rouby (2003) affirment, de leur part, que la performance est une variable qui se construit dans le temps et dans l'action collective.

Mesurer la performance, c'est notamment répondre à la question sur la satisfaction efficace et efficiente des besoins que l'on cherche à couvrir tant au niveau interne qu'externe. Théoriquement, plusieurs auteurs (Atkinson & Waterhouse, 1997; Kaplan & Norton, 2001-2004; Hachez, 2006) ont évoqué les différents systèmes de mesure qui se sont développés au cours des années, permettant de répondre aux exigences grandissantes des entreprises afin de se mettre dans le gap des changements environnemental que connaît la conjoncture économique. Parmi les mesures les plus performantes, on peut citer, les tableaux de bord (indicateurs de suivi et indicateurs de résultat), la gestion de la qualité totale (TQM) et la méthode ABC et ABB.

Pour le cas du Maroc , la pratique de ces méthodes s'avère un peu plus difficile à mettre en œuvre et il y'a un souci qu'elles ne soient pas très adaptées à un tel environnement, dans la mesure où elles exigent un champ managérial très développé et un niveau de développement informatique très

élevé .Alors que ce n'est pas notamment le cas pour la plupart des organismes publics marocains qui dégagent beaucoup de lacunes en matière d'utilisation des systèmes de gestion (Abouamama, 2007; Zerrouq, 2001), dans la mesure où beaucoup de ces organismes sont dans leur première phase d'installation des progiciels de gestion intégrés (PGI ou SAP).

Outre leur intégration récente, le cout financier et humain de ces techniques pèse lourdement sur le budget des établissements publics marocains, qui sont entrain de se restructurer et d'appliquer les principes de la gouvernance (Talbi, 2010).

Il est aussi à signaler que la mesure de la performance n'est pas systématisée, parce qu'elle doit prendre en compte , à la fois, les objectifs d'intérêt général définis par l'organisme de tutelle (généralement l'État) et les attentes des usagers (clients externes), qui sont complexes et diversifiées. Ceci d' autant plus qu'un système de mesure de la performance doit aider à atteindre les résultats (répondre à la mission de l'organisation) tout en réduisant les délais et les coûts et en affectant les ressources disponibles (rationalisation des coûts pour respecter les enveloppes budgétaires).

Par ailleurs, la question portant sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle a suscité un grand intérêt auprès des chercheurs .En l'occurrence, Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008), ont travaillé sur l'interdépendance entre le contrôle de gestion et la performance économique dans le cas ou l'entreprise fixe, à la fois, des objectifs de responsabilité sociale et globale.

Les résultats de leur étude ont montré, que l'entreprise utilise essentiellement des indicateurs de gestion financiers et non financiers (sociétaux) d'une manière intégrée et cohérente dont le but ultime est d'atteindre une performance économique .Dans le même ordre d'idées ,l'étude menée par Bozec, Breton et Côté (2002) a démontré que lorsque l'entreprise publique suit le même type d'objectif que l'entreprise privée (rentabilité financière et maximisation du profit), elle peut réaliser un degré de performance similaire à celui d'une entreprise privée.

Ce qui montre que le contrôle de gestion peut être implanté au niveau des organisations publiques et peut même aboutir à la réalisation des objectifs non financiers (à but non lucratif) avec la même fréquence de l'atteinte des objectifs financiers .Ainsi , parmi les outils de pilotage de la performance les plus adéquats est plus particulièrement le tableau de bord prospectif (équilibré) , ou ce que l'on appel aussi Balanced Scorecard, lequel est inventé par Kaplan et Norton (2001) qui ont précisé que cet outil peut être implanté avec succès dans le secteur public à condition de l'adapter aux spécificité de la sphère de l'entreprise publique (Kaplan & Norton, 2001, p. 100).

Le tableau de bord : outil de pilotage de la performance

Bouquin (2008) a défini le tableau de bord comme un outil d'information sur le futur, qui éclaire les objectifs non atteints par la comptabilité et qui permet également de projeter dans l'avenir les conséquences des décisions et offre une vision globale sur les activités et priorités de l'organisation. Ceci étant dit, il est aussi à préciser qu'il n'existe pas de tableau de bord type, ils n'existent que des outils permettant de suivre avec plus ou moins d'efficacité le degré de réalisation des objectifs fixés (Dupuis, 1991).

Un tableau de bord est constitué principalement d'un ensemble d'indicateurs permettant d'appréhender les objectifs de l'organisation, suivre leur degré de réalisation et évaluer les moyens mis en œuvre pour atteindre ces objectifs.

Un indicateur, ingrédient principal d'un tableau de bord, est défini comme une présentation quantifiée d'une variable économique pour un niveau déterminé de responsabilité Gibert (1980).

Les auteurs (Meyssonnier & Rasolofo-Distler, 2008; Saghroun & Eglem, 2007; Choffel & Meyssonnier, 2005; Poincelot & Wegmann, 2005; Norton & Kaplan, 2001, etc.) citent deux types d'indicateurs de mesure de la performance, il s'agit notamment des indicateurs financiers et non financiers. Tout en précisant que les indicateurs financiers ont un lien direct avec le résultat et la rentabilité financière de l'organisation et se basent sur des données comptables et financières, ils sont faciles à interpréter et à quantifier et servent également à comparer, dans le temps, des entités similaires.

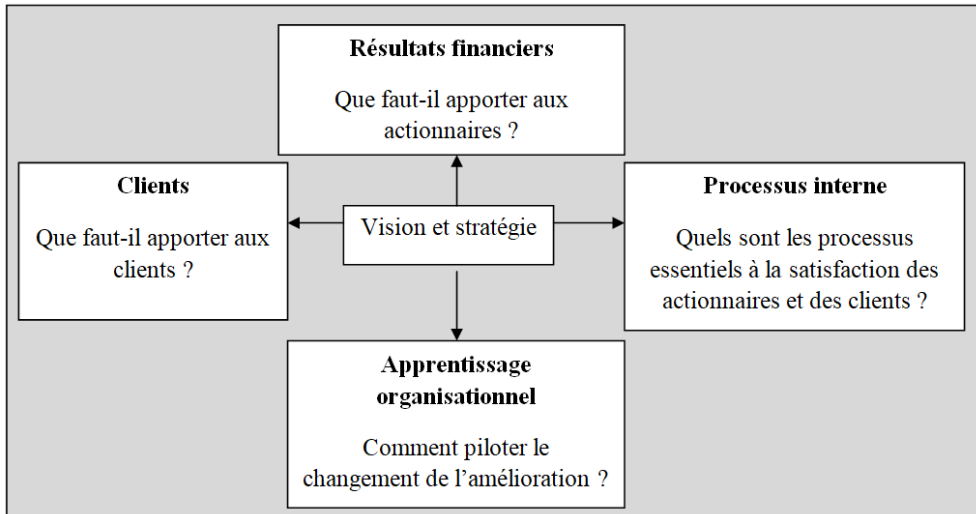
En effet, les indicateurs financiers les plus fréquents sont le chiffre d'affaire, la marge brute, le résultat net et le coût de revient, alors que les indicateurs non financiers, se sont plutôt des indicateurs qualitatifs que quantitative. La performance des employés, la qualité du service rendu au client sont par exemple des objectifs stratégiques dont la mesure ne peut se réduire facilement à un chiffre quantifié.

Spécificité du Balanced Scorecard (Tableau de Bord Prospectif)

Selon Kaplan et Norton (1998), les indicateurs non financiers se présentent complémentaires aux indicateurs financiers, qui servent plutôt à piloter des actions de moyen et long terme.

Pour le tableau de bord équilibré, dit aussi prospectif, Kaplan et Norton (2001) ont proposé des indicateurs qui vont au-delà de l'aspect proprement financier et intègrent d'autres indicateurs non financiers. Il est présenté comme un système équilibré de mesure de la performance globale couvrant l'ensemble des processus de création de valeur et ne se focalisant pas seulement sur les résultats. De ce fait, le BSC est considéré comme un

ensemble d'indicateurs regroupés au sein de quatre axes stratégiques, et qui ont les uns envers les autres des liens de causalité.



Les 4 perspectives d'un Balanced Scorecard
Source : BERGERON Hélène, 2000

A titre illustratif, le tableau de bord prospectif a introduit d'autres indicateurs de mesure qui vont au-delà de l'aspect purement financier :

- **Indicateurs financiers** : mesurent la rentabilité financière que les actionnaires cherchent à augmenter au sein d'une organisation quelconque.

- **Indicateurs de satisfaction des clients** : comme on dit le client est ROI, il est donc considéré comme un facteur déterminant dans la mesure de la performance globale de l'entreprise.

- **Indicateurs liés au processus interne** : mesurent la qualité du processus interne de l'organisation, aussi que son degré de maîtrise.

- **Indicateurs d'apprentissage** : ces derniers sont appropriés à la formation du personnel et au niveau de motivation le concernant d'une part, et au niveau de la performance des systèmes d'informations intégrés d'autre part.

Axe financier

C'est effectivement l'axe central du BSC, qui sert de fil conducteur aux objectifs et aux indicateurs des autres axes du BSC. Chaque indicateur sélectionné doit faire partie d'une chaîne de relations de cause à effet dont le but ultime est d'améliorer la performance financière.

Pour mesurer la performance de l'entreprise, la démarche décrite par Kaplan et Norton propose trois phases stratégiques financières, qui sont croisées avec la situation de marché de l'entreprise (croissance, maintien, maturité/récolte) et rattachées à la réalité client (nouveaux clients, clients

ciblés, client non rentables) ainsi qu'au processus de création des produits et services (recherche et développement, nouveaux produits et services).

Kaplan & Norton suggèrent d'adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie du secteur où évolue l'entreprise (croissance, maintien, maturité). Ces indicateurs permettent de déterminer si la mise en œuvre de la stratégie contribue à améliorer le résultat financier et crée de la valeur pour les actionnaires. Les indicateurs de cet axe sont orientés vers la mesure de la rentabilité comme:

- La croissance et la diversification du chiffre d'affaire, marqueur de la conquête de nouveaux marchés ou de nouveaux clients;
- L'amélioration de la productivité;
- La stratégie d'utilisation de l'actif et d'investissement (Réduction du besoin en fond de roulement, optimisation des flux de trésorerie).

Axe Client

Dans cet axe, le TBP permet d'identifier les segments de marché que l'entreprise souhaite cibler pour en tirer la rentabilité espérée permettant la réalisation des objectifs financiers. Cet axe est lié à la satisfaction du client et comporte à la fois des indicateurs de résultats (parts de marché, taux de fidélité, taux de satisfaction, etc....) et des indicateurs de pilotage centrés sur les attributs que l'entreprise fournit à ses clients pour les satisfaire et les fidéliser (la prestation en elle-même, la relation avec les clients, l'image de marque de l'entreprise).

Ces indicateurs, permettent au tableau de bord prospectif de traduire la stratégie par segment en une offre pertinente (positionnement par un prix par exemple), ou de concevoir une politique de relation client (qualité d'accueil, ponctualité des livraisons,...), tout ceci pour arriver à intégrer les stratégies des concurrents. De cette manière, les indicateurs liés à l'offre pourront également être intégrés dans le tableau de bord prospectif. Ainsi, ce dernier doit apporter des informations à posteriori mais aussi des données concernant les attentes futures des clients. Afin de satisfaire ces objectifs au niveau de l'axe financier et l'axe client, l'entreprise doit mettre en place un ensemble d'activités organisées, qualifiées de processus, correspondant au troisième axe du BSC (l'axe processus interne).

Axe Processus Interne

Il se focalise sur les processus clés, qui ont le plus d'impact sur la valeur proposée aux clients et créée pour les actionnaires. Généralement, les objectifs de cet axe sont définis après ceux de l'axe financier et clients. Les processus internes sont décomposés en trois familles: innovation, production / vente et service après-vente. Pour chacune d'elles, il faut voir ce qui contribuera le plus à l'atteinte des objectifs clients et donc financiers.

Axe Apprentissage Organisationnel

Le quatrième axe du tableau de bord prospectif est celui de l'apprentissage organisationnel dont l'objectif est d'identifier les moyens et les facteurs qui vont permettre d'atteindre les objectifs prédéfinis dans les trois autres axes. Selon Kaplan et Norton, ces moyens peuvent être déclinés en trois grandes catégories:

Le Potentiel des Salariés

Le BSC permet d'identifier les déterminants de la performance générée par les salariés et de détecter les indicateurs de mesures des résultats produits par les salariés.

Ici, on utilise deux catégories d'indicateurs qui mesurent :

- la capacité de l'entreprise à fidéliser ses employés en utilisant de multiples indicateurs tels que le Taux de rotation du personnel et effort de développement des compétences (formation, coaching, réorientation...).
- Productivité des salariés : Mesurer la productivité des salariés via des indicateurs tels que % de Chiffre d'affaire par effectif et % de valeur ajoutée par effectif.

Les capacités du système d'information: l'objectif de ce processus consiste à mesurer la capacité du système d'information et à mettre à la disposition des salariés des informations sur la clientèle, les processus interne et les décisions engagées. Les indicateurs correspondant à cet objectif sont par exemple la fiabilité de l'information et disponibilité de l'information en temps réel.

La motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et ses salariés: les déterminants de la performance au niveau de l'axe apprentissage organisationnel porte sur:

- La motivation et la responsabilisation des salariés: l'objectif c'est de mesurer la capacité des salariés à proposer des suggestions en vue d'améliorer la performance de l'entreprise, les indicateurs utilisés sont par exemple, le nombre de suggestions émises, le nombre de suggestions appliquées et l'amélioration de la qualité ainsi que l'optimisation des coûts.
- L'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés: mesure la motivation de l'équipe en vue d'atteindre les objectifs de l'entreprise à travers un ensemble d'indicateurs à savoir l'efficacité de l'équipe, l'efficience de l'équipe et le partage d'expérience entre et les membres de l'équipe.

La pratique du Contrôle de Gestion dans le secteur public

Qu'est ce que le contrôle de gestion ?

Le contrôle de gestion, dans sa définition la plus simple, est un outil de déploiement et d'aide à l'exécution de la stratégie. Influencé par les

nouvelles pratiques managériales et par les exigences toujours en hausse des clients (citoyens pour le cas des organisations publiques), le contrôle de gestion s'est étendu au-delà de ses fonctions traditionnelles vues comme instrumentales, et devient un outil de pilotage disant moderne. Plusieurs auteurs partagent cette réflexion (Bouquin, 2010; Guy & Rouby, 2003; Lorino, 2001; Simons, 1994).

Bouquin (2010) a décrit le contrôle organisationnel comme étant une référence d'appui à la maîtrise du processus décisions-actions et résultats. Dans ce contexte, l'un des buts du contrôle est de modéliser ce processus afin de mieux définir et comprendre les objectifs généraux.

Pour la sphère publique, le contrôle de gestion est une discipline nouvelle qui vient d'y mettre les pieds et s'installe graduellement au sein de ces établissements. Au cours de la dernière décennie, le contrôle dans les services publics était un contrôle par le règlement et les procédures, ce qui correspond à un pilotage mécanique (Burlaud & Simon, 1997; Bouquin & Pesqueux, 1999).

Demeestère (2005), démontre que parmi les raisons d'être du contrôle de gestion dans le contexte public, il ya la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, la question de la qualité de service rendu et l'évaluation du pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs poursuivis, le fait de répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Il ajoute que la compréhension du fonctionnement de l'entreprise publique passe par la compréhension de sa structure. Demeestère (2005) a également expliqué l'effet de l'introduction de l'orientation « client » sur l'organisation bureaucratique spécialisée par fonction.

Contrôle de gestion et la performance : quelle interdépendance ?

Plusieurs recherches théoriques et empiriques ont été réalisées sur le rapport entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle.

Cappelletti et Khouatra (2008) ont mené une recherche sur les apports d'un système de contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille (entreprises libérales). L'approche consistait à implanter un système de contrôle de gestion au sein de 350 offices de notaire en France sur une période de six ans. L'étude a porté sur cinq variables explicatives de la réussite de l'implantation, il s'agit des compétences de l'intervenant; la taille de l'entreprise; l'implication du dirigeant de l'entreprise; les compétences en contrôle de gestion du dirigeant et les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise. L'intérêt porté à ce genre d'organisations se justifie par le fait que jusqu'à une date récente, elles n'étaient pas concernées par les domaines du contrôle de gestion. Les résultats ont montré qu'un

système de contrôle de gestion peut être un vecteur d'amélioration des performances sociales et économiques pour des entreprises de petite taille.

Dans le même sens que l'étude de Cappelletti et Khouatra (2008), Dreveton (2011) a étudié le cas d'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'une organisation publique française (type) et ça a concerné, plus particulièrement la discipline de la comptabilité analytique notamment le calcul des coûts. Cette recherche est sous forme d'une étude de cas qui s'appuie sur **une approche sociotechnique**, l'auteur cherche à étudier la réaction des acteurs par rapport au processus d'instrumentation (création d'un outil de calcul de coûts de service public d'élimination des déchets). Dans une telle organisation publique, l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie, ce processus nécessite une attention et une motivation des acteurs, à défaut, ils pourraient finir par rejeter les outils de contrôle de gestion.

Ceci dit, et comme rapportent les auteurs, le facteur clé de la réussite d'implantation des outils de contrôle de gestions réside, essentiellement, dans le fait de favoriser un nouveau climat social permettant l'appropriation de cette pratique dans un contexte public.

Parmi les caractéristiques des administrations publiques, on note généralement, un champ d'action spécifique marqué par une situation non concurrentielle à la différence des entreprises privées qui disposent de plus de liberté dans leur décisions leur permettant d'être plus mobile ,d'acquérir de nouveaux marchés ou aussi de diversifier ou d'arrêter certaines activités.

En outre, le management public étant défini comme management des politiques publiques est un management qui met l'accent sur la maîtrise des effets d'ordre économique, social et politique de ses actions qui vont bien au-delà de la simple fourniture de prestation , mission sur laquelle se limite le secteur privé.

Reconnaître la spécificité du secteur public constitue le premier pas vers la réussite de l'implantation de cette démarche. Les modes de gouvernance, les enjeux de production ainsi que la culture managériale sont trop différents du secteur privé que l'on puisse dupliquer en l'état des dispositifs de pilotage stratégique et de contrôle de gestion existants dans les entreprises.

L'appréhension de la performance y est par conséquent plus complexe de la sorte que l'on ne peut l'appréhender que par un faisceau d'indicateurs. Il est difficile qu'un ratio global peut rendre compte de la performance d'une organisation publique à la manière des ratios de la rentabilité du secteur privé.

De ce fait, il s'avère que le contrôle de gestion d'une organisation publique repose sur un lourd travail en matière d'évaluation afin d'aboutir à une production de valeur (finalité).

A titre illustratif et en pratique, deux composantes doivent être menées en parallèle : la composante managériale , à travers notamment la mise en œuvre de centres de responsabilité et d'instances de contractualisation et de suivi des résultats et la composante technique, via la mise en place d'un système d'informations et d'indicateurs.

La mise en œuvre du contrôle de gestion dans le secteur public à tous ses niveaux a souvent besoin de s'appuyer sur une gestion comptable « comptabilité analytique » et une gestion budgétaire sur un dispositif d'objectifs et d'indicateurs dont les administrations publiques commencent à se doter.

Ainsi dans ce sens, il ne nous paraît pas souhaitable d'adopter un lancement de la comptabilité analytique ; cette dernière constitue, certes, une dimension importante du déploiement, toutefois elle pose certaines difficultés qui en rendent la mise en œuvre compliquée.

Parce que, techniquement, la comptabilité publique traditionnelle ne permet pas le raccrochement rapide d'une comptabilité analytique: absence des amortissements, enregistrement par natures des charges, identification souvent problématique des ressources affectées aux niveaux de responsabilité et absence de valorisation monétaire de productions, sont assez de contraintes limitant l'utilisation de la comptabilité de gestion au secteur public. Dans ce dernier, on ne cherche pas à piloter les objectifs, dit traditionnels, de chiffre d'affaire, de marges ou de contribution mais plutôt des objectifs centrés sur le centre de coût visant la réduction des charges. En outre, commencer par l'utilisation de la comptabilité de gestion est un risque qui stipule que la seule variable à mesurer porte essentiellement sur les coûts, alors que l'objectif étant bien de piloter la performance c'est-à-dire – valeur /coût-, ce qui est à la fois motivant pour les responsables et moins pertinent dans la mesure où le secteur public est marqué par l'inertie de ses dispositifs d'allocation de ressources et par le manque de possibilités de renouvellement.

Fondements Théoriques

Parmi les théories les plus utilisées pour expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance on note :

La théorie de l'agence

Développée par l'école néoclassique, la théorie de l'agence constitue la perspective théorique la plus dominante en matière d'analyse microéconomique de l'entreprise (Jensen & Meckling, 1970) et se base sur l'étude de la relation d'agence définie comme étant un contrat de délégation de nature décisionnelle par lequel une personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche précise (Jensen &

Meckling, 1976). La dite théorie vise, essentiellement, à expliquer la pratique et les types des contrats régissant la relation entre l'agent (à qui l'on délègue) et le principal (Celui qui délègue).

Dans le secteur public, la démarche contractuelle pourrait prendre deux formes distinctes : Soit un engagement réciproque dont les droits et obligations de chaque partie sont déterminés par le contrat, soit une sorte de convention liant plusieurs personnes qui cherchent à atteindre un objectif commun.

De là, il s'avère, que pour le secteur public la contractualisation est une sorte de responsabilisation des agents sous forme de contrat dans laquelle sont cités les différentes règles en jeu : Qui, fait, quoi ? Quel est le degré de son autonomie ? Quels sont les objectifs à atteindre ? et par quel moyens ?

Tout en signalant, que de ce par ce contrat qu'on arrive à définir les modes de contrôles prévus pour la vérification de l'atteinte des objectifs.

La théorie de l'apprentissage

De prime abord, l'apprentissage est défini comme le processus par lequel un individu acquit du savoir et des connaissances et se caractérise par un changement dans la possession.

Dans cette optique, il convient à dire que parmi les typologies des théories d'apprentissage les plus connues, il ya les théories cognitives. Ces dernières s'attardent à étudier les mécanismes internes qui sont responsables de l'apprentissage et de la connaissance.

En sciences sociales, l'accent est mis sur l'apprentissage collectif ou organisationnel: «Les théories cognitives mettent l'accent sur l'individu dans le processus d'apprentissage alors qu'en contrôle, le champ de littérature portant sur l'apprentissage s'est largement concentré sur un niveau d'analyse organisationnel» (Poincelot & Wegmann, 2005).

Plusieurs auteurs (Solle & Rouby, 2003; Dambrin & Laning, 2008; Simons, 1990; Lorino, 2001) ont associé la notion de la performance à celle de l'apprentissage. Lorino (2001) a mentionné, dans le même ordre d'idées, que par opposition au contrôle de gestion traditionnel souvent structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne des organisations intègre une autre dimension vue comme essentielle à la performance construite collectivement au sein d'une organisation, il s'agit de l'apprentissage organisationnel.

Solle et Rouby (2003) ont conclu que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective qui se conclut par l'apprentissage collectif.

Selon les approches cognitives, on parle des contrôles émergents et cognitifs. Simons (1990) définit les outils de contrôle comme un langage

comptable remplissant deux fonctions : un premier **langage coercitif** qui mène un pilotage automatique basé sur les systèmes de contrôle diagnostique et rendant les tâches automatisées permettant une libération de l'attention des gestionnaires et un deuxième **langage émancipateur**, basé sur les systèmes de contrôle interactifs, qui structure les interactions et favorise l'instauration d'un champ d'apprentissage.

Ainsi, le contrôle de gestion a progressivement évolué d'un contrôle mécanique vers un contrôle interactif (Dambrin & Laning, 2008), qui favorise la notion de l'apprentissage plus que la contrainte. On parle donc du contrôle programmé, qui s'oppose au contrôle interactif et qui sont deux langages différents selon Simons (1990). Dans le même ordre d'idées, Lorino (2001) ne partage pas la conception du contrôle de gestion traditionnel qui met l'individu sous contrôle à travers des outils souvent non acceptés par ce dernier ou mal interprétés. C'est ce que l'auteur nomme «responsabilisation individuelle», qui s'oppose au processus d'apprentissage organisationnel. Pour Simons (1995), le «contrôle interactif» place l'acteur au cœur des dispositifs de pilotage des organisations. Les dirigeants utilisent de façon interactive des dispositifs de contrôle pour attirer l'attention de l'organisation quant aux incertitudes stratégiques.

Conclusion

Nous pouvons conclure que la performance peut être améliorée par la pratique du contrôle de gestion. Il s'est avéré, que pour les organisations publiques, l'affaire est un peu moins complexe vu l'absence de la concurrence. Moderniser le secteur public, c'est en premier lieu le rendre plus efficace et performant et le faire bénéficier d'une bonne gouvernance. Et ce dans l'objectif de doter tout pays d'une administration moderne capable d'accompagner son développement économique et sociétale.

Parmi les outils de mesure de la performance les plus utilisés , on cite les tableaux de bord de gestion et les tableaux de bord prospectif (balanced scorcard) , ce dernier qui va au-delà de l'aspect financier et intègre d'autres indicateurs non financiers et 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 au déficits incessants.

Ceci dit, Notre revue de littérature constitue un prolongement des recherches scientifiques qui ont mis en relation l'utilisation du tableau de bord et la performance. Dans les recherches précédentes, les chercheurs se sont focalisés sur l'étude de l'utilisation du tableau de bord (Montan & Vincent, 2011; Ching & Chan, 2004; Kolberg & Elg, 2011; Deryl & Ma'amora Taulappa, 2012) et sur le processus de sa mise en œuvre (Kaplan & Reynolds, 2002; Bolivard, Hernandez & Rodriguez, 2010). Bien que

d'autres études aient examiné l'impact du BSC sur la performance, elles ont limité son rôle à la mesure de la performance au lieu de son amélioration (Walker & Dunn, 2006; Radnor & Lovell, 2003; Philbin, 2011; Marin, 2012).

Ainsi, dans notre étude, nous avons mis en évidence ce lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance. Un autre apport réalisé de notre revue réside dans le fait que notre recherche a ciblé un contexte différent qu'est le secteur public marocain. Sachant qu'une économie émergente comme l'économie marocaine présente des caractéristiques spécifiques, notre étude ouvre la voie à d'autres recherches qui pourraient s'intéresser aux pays émergents.

References:

1. Abouamama (2007). *Conception du Balanced Scorecard cas d'un établissement public, Office National des Pêches*. ABHAT.
2. Allen Schick (2003). L'État performant. *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire Vol. 3 N°2*.
3. Anthony A. Atkinson, John H. Waterhouse & Robert B. Wells (1997). A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *Sloan Management Review*.
4. Bergeron, H (2000). Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer?. *21EME CONGRES DE L'AFC, France*.
5. Bolivar, M. P. R., Hernandez, L. & Rodrguez, D (2010). «Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: An experience in municipal sport services». *Academia*.
6. Bouquin, H & Pesqueux, Y (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Association francophone de comptabilité*.
7. Bouquin, H (2008). Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion. *Finance contrôle stratégie*.
8. Bouquin, H (2010). *Le contrôle de Gestion*, 9e éd. Paris: Édition PUF.
9. Bouquin, H (2011). *Comptabilité de Gestion*, 9e éd. Paris: Édition Économica.
10. Bozec R, Breton G, & Coté L (2002). The performance of State-Owned Entreprises Revisited. *Financial Accountability & Management*.

11. Burlaud ,A & Simon ,CJ (1997). *Le contrôle de gestion*, Ed.la découverte.
12. Cappelletti, L & Khouatra D (2009). L’implantation d’un système de contrôle de gestion au sein d’entreprises libérales : cas des offices de notaires. *Association Francophone de Comptabilité*.
13. Ching, Y. & Chan, L (2004). «Performance measurement and adoption of balanced scorecard: A survey of municipal governments». *The International Journal of Public Sector Management*.
14. Dambrin, C. & Laning, H (2008). «Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne». *Comptabilité, contrôle et audit*.
15. Demeestère, R (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2e édi. Paris: Édition L.G.D.J.
16. Demeestère, R., Lorino, P. & Mottis, N (2009). *Contrôle de Gestion et Pilotage de l'Entreprise*, 4e édi. Paris: Édition Dunod.
17. Deryl. N., & Ma'amora Taulapapa. T (2012). «Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations». *The International Journal of Public Sector Management*.
18. Distler,R & Maysonnier, F (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat. *Association Francophone de Comptabilité , CCA*.
19. Dupuis, J (1991). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Presses Universitaires de France – PUF.
20. Gibert, P (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Paris: Éditions d'Organisation.
21. Hachez, D (2005). On symmetric and antisymmetric balanced binary sequences. *Electronic journal of combinatorial number theory*.
22. Jensen, M C & Meckling, W H (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, Agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*.
23. Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2001). «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategie Management: Part I». *Accounting Horizons 15 (1): 87-104*.
24. Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2001). «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategie Management: Part II». *Accounting Horizons, 15 (2): 147-160*.
25. Kaplan Robert & Norton David (2001). «Comment utiliser le tableau de bord prospectif », Editions d’Organisation.
26. Kaplan,R.S & Norton, D.P (2003). «Le tableau de Bord Prospectif », Editions d’Organisation.

27. Kollberg, B. & Elg, M (2011). «The practice of the Balanced Scorecard in health care services». *International Journal of Productivity and Performance Management*.
28. Lamarzelle, D (2008). Management public et modernisation des services publics, *Revue EUROPA*.
29. Lande E. & B. Dreveton (2011). « La performance des organisations publiques : le cas des universités ». *Management & Economie*.
30. Lorino, P (1997). *Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage*. Paris, Les Éditions d'organisation, chapitre XI, Indicateurs et tableaux de bord, p. 235-247.
31. Lorino, P (2001). « *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par le processus et les compétences* ». Edition d'organisation.
32. Lorino, P (2011). «Le Balanced scorecard revisite: dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique». *Centre Européen de Recherche en Management des Organisations (CEREMO), Entreprises sans frontières version 1-9 Apr 2011*.
33. Marin, J. C (2012). «The impact of strategie planning and the balanced scorecard methodology on middle managers' performace in the public sector». *International Journal of Business and Social Science*.
34. Montalan, M-A. & Vincent, B (2011). «Élaboration d'un balanced scorecard en milieu hospitalier, une recherche-intervention auprès des équipes mobiles de gériatrie». *Revue Française de Gestion*.
35. Philbin, S. P (2011). «Design and implementation of the Balanced Scorecard at a university
36. institute». *Measuring Business Excellence*.
37. Simons, R (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*.
38. Simons, R (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Harvard Business School, Prentice-Hall, chapitre 3 et chapitre 8.
39. Solle, G & Rouby, E (2003). De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion : quelles propositions? . *Association francophone de comptabilité*.
40. Talbi (2010). *Le secteur des établissements et entreprises publics au Maroc*, la cours des comptes.
41. Walker, K. B. & Dunn, L. M (2006). Improving hospital performance and productivity with
42. the balanced scorecard». *Academy of Heallth Care Management Journal*.

43. Wegmann ,G & Poincelot, E (2005). Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique. *Comptabilité - Contrôle - Audit, Association Francophone de Comptabilité.*
44. Zerrouq, B (2001). *Étude comparative relative à la réforme du secteur public*, ministère de l'Économie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme, Département de l'économie, des finances et de la privatisation, Direction de la politique économique générale, Document de travail n 67.

Autres

45. Rencontre MENA-OCDE sur la gouvernance d'entreprise (Rabat, 14-15 septembre 2005). Rabat: Direction des entreprises publiques et de la privatisation.