

Chapitre 16 :

Le contrôle de gestion dans les administrations publiques au Maroc : une analyse à la lumière des approches du management public

Management Control in Public Administrations in Morocco: An Analysis in Light of Public Management Approaches

FEKKAK Azzeddine

*Docteur en économie et gestion
Faculté d'Économie et de Gestion -Kenitra
Ibn Tofail
Maroc*

EL AZZABI Mustapha

*Doctorant
Faculté d'Économie et de Gestion-Béni Mellal
Sultan Moulay Slimane
Laboratoire de Recherche polydisciplinaire en Économie et Gestion
Maroc*

EL ASADI Abdessamad

*Doctorant
Faculté polydisciplinaire-Khouribga
Sultan Moulay Slimane
Laboratoire d'Économie et de Gestion
Maroc*

HTOUTOU Hasna

*Docteure en économie et gestion
Faculté d'Économie et de Gestion -Kenitra
Ibn Tofail
Maroc*

:

Résumé

Les réformes inspirées du New Public Management (NPM) ont profondément transformé les administrations publiques en introduisant des instruments de pilotage centrés sur la performance, la transparence et la responsabilisation. Dans ce cadre, le contrôle de gestion s'est progressivement imposé comme un levier essentiel de gouvernance publique. Au Maroc, cette dynamique s'est renforcée avec l'adoption de la Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOF 130-13), qui a consacré une gestion budgétaire fondée sur les programmes et les indicateurs de performance.

Ce chapitre d'ouvrage examine le rôle du contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines à la lumière des approches contemporaines du management public. Il mobilise un cadre théorique intégratif fondé sur la théorie de l'agence, la théorie de la contingence, la théorie de l'apprentissage organisationnel et la théorie comportementale. Sur le plan méthodologique, l'étude repose sur une approche qualitative exploratoire fondée sur des entretiens semi-directifs et une analyse thématique assistée par NVivo.

Les résultats montrent que les dispositifs de contrôle de gestion renforcent le pilotage stratégique, la coordination organisationnelle et la responsabilisation des acteurs publics. Toutefois, leur efficacité dépend de leur adaptation aux spécificités du secteur public, de leur appropriation par les acteurs et du développement d'une culture de la performance.

Mots clés : contrôle de gestion, management public, performance publique, gouvernance publique, administrations publiques, Maroc.

Abstract

New Public Management (NPM)-inspired reforms have profoundly transformed public administrations by introducing management tools focused on performance, transparency, and accountability. Within this framework, management control has gradually become a key lever of public governance. In Morocco, this dynamic was reinforced with the adoption of the Organic Law on Finance (LOF 130-13), which established a budget management system based on programs and performance indicators.

This chapter examines the role of management control in Moroccan public administrations in light of contemporary approaches to public management. It employs an integrative theoretical framework based on agency theory, contingency theory, organizational learning theory, and behavioral theory. Methodologically, the study relies on an exploratory qualitative approach based on semi-structured interviews and thematic analysis using NVivo.

The results show that management control mechanisms strengthen strategic direction, organizational coordination, and the accountability of public actors. However, their effectiveness depends on their adaptation to the specific characteristics of the public sector, their adoption by stakeholders, and the development of a performance culture.

Keywords : management control, public management, public performance, public governance, public administrations, Morocco.

Introduction

Au cours des dernières décennies, les administrations publiques ont connu des transformations majeures sous l'effet de l'augmentation des attentes citoyennes, des contraintes budgétaires et des exigences accrues de transparence et de redevabilité. Dans ce contexte, les réformes inspirées du New Public Management ont favorisé l'introduction, dans le secteur public, d'instruments de gestion issus du secteur privé, tels que la gestion par objectifs, les indicateurs de performance, les tableaux de bord et les dispositifs d'évaluation (Hood, 1991 ; Pollitt & Bouckaert, 2017). Ces évolutions traduisent le passage progressif d'une logique de conformité administrative à une logique davantage orientée vers les résultats et la performance.

Parmi ces instruments, les systèmes de contrôle de gestion occupent aujourd'hui une place centrale dans le pilotage des organisations publiques. Initialement réduits à une fonction de suivi budgétaire, ils sont désormais conçus comme des dispositifs de pilotage stratégique permettant de soutenir la mise en œuvre des objectifs, de coordonner les activités, d'orienter les comportements et d'évaluer les résultats (Otley, 1999 ; Ferreira & Otley, 2009 ; Merchant & Van der Stede, 2017). La littérature souligne, à cet égard, que le contrôle de gestion doit être appréhendé comme un ensemble cohérent de mécanismes formels et informels. Les travaux de Simons (1995) et de Malmi et Brown (2008) montrent ainsi que son efficacité dépend moins de l'usage d'outils isolés que de la cohérence globale des dispositifs mobilisés (Grabner & Moers, 2013).

Dans le secteur public, ces dispositifs visent à renforcer la responsabilisation des gestionnaires, à améliorer la transparence de l'action publique et à soutenir le pilotage des politiques publiques (Behn, 2003 ; Bouckaert & Halligan, 2008). Toutefois, leur transposition depuis le secteur privé reste complexe, en raison de la pluralité des objectifs publics, de la difficulté de mesurer certains résultats et du poids des contraintes institutionnelles et politiques (Chenhall, 2003 ; van Helden & Uddin, 2016). L'efficacité du contrôle de gestion dépend ainsi fortement de son adaptation au contexte organisationnel et institutionnel.

Le Maroc constitue un terrain particulièrement pertinent pour analyser ces évolutions. Dans le cadre de la modernisation de la gestion publique, l'adoption de la LOF 130-13 a introduit une nouvelle architecture budgétaire fondée sur la gestion par programmes, la programmation pluriannuelle et les indicateurs de performance, contribuant ainsi à diffuser une logique de pilotage orientée vers les résultats au sein des administrations publiques marocaines.

Malgré l'intérêt croissant pour les dispositifs de performance dans le secteur public, plusieurs lacunes subsistent dans la littérature. Les recherches sur les systèmes de contrôle de gestion demeurent encore largement centrées sur le secteur privé, tandis que les administrations publiques des pays en développement, notamment en Afrique du Nord, restent insuffisamment étudiées (Merchant & Van der Stede, 2017 ; van Helden & Uddin, 2016 ; Grossi et al., 2023). En outre, les mécanismes par lesquels les systèmes de contrôle de gestion influencent le pilotage stratégique, la coordination organisationnelle et la responsabilisation des acteurs publics dans les contextes de réforme demeurent encore peu explorés.

Dans cette perspective, la problématique est la suivante : comment les systèmes de contrôle de gestion contribuent-ils au pilotage et à l'amélioration de la performance des administrations publiques au Maroc ? L'objectif est d'analyser le rôle du contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines à la lumière des approches contemporaines du management public. Pour ce faire, l'étude mobilise un cadre théorique intégratif fondé sur la théorie de l'agence, la théorie de la contingence, la théorie de l'apprentissage organisationnel et la théorie comportementale.

Ce travail contribue à la littérature à un triple niveau : il enrichit les travaux sur le contrôle de gestion public, éclaire les effets des réformes du management public au Maroc et propose une lecture intégrative reliant instruments de pilotage, dynamiques organisationnelles et performance publique.

La suite du travail présente la revue de littérature et le cadre théorique mobilisé, puis analyse l'évolution du contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines. Elle expose ensuite la méthodologie retenue, avant de présenter les résultats empiriques, qui font enfin l'objet d'une discussion.

1. Revue de littérature et cadre théorique

1.1. Le contrôle de gestion comme système de contrôle organisationnel

Le contrôle de gestion est généralement défini comme le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources de l'organisation sont utilisées de manière efficace et efficiente afin d'atteindre les objectifs stratégiques (Anthony, 1965). Dans cette perspective initiale, le contrôle de gestion est principalement conçu comme un mécanisme de planification et de suivi permettant de relier les décisions stratégiques aux actions opérationnelles de l'organisation (Anthony & Govindarajan, 2007).

Au fil du temps, cette conception s'est progressivement enrichie pour intégrer des dimensions plus larges liées à la coordination organisationnelle, à l'apprentissage collectif et à l'orientation des comportements des acteurs organisationnels (Merchant & Van der Stede, 2017). Plusieurs auteurs soulignent ainsi que les systèmes de contrôle de gestion jouent un rôle central dans le pilotage de la performance organisationnelle en facilitant l'alignement entre les objectifs stratégiques, les processus organisationnels et les résultats obtenus (Otley, 1999 ; Ferreira & Otley, 2009). Dans cette perspective, le contrôle de gestion apparaît comme un système de pilotage global permettant d'articuler stratégie, structure organisationnelle et comportements des acteurs (Bouquin, 2010 ; Kaplan & Norton, 2001).

L'évolution de la littérature a également conduit à considérer le contrôle de gestion comme un système multidimensionnel intégrant des mécanismes formels et informels. Ainsi, Simons (1995) propose une approche fondée sur quatre leviers de contrôle qui permettent aux organisations de concilier simultanément contrôle, innovation et apprentissage organisationnel. Selon Simons, l'efficacité du contrôle de gestion repose sur l'équilibre entre ces différents mécanismes, qui permettent aux organisations de maintenir la maîtrise de leurs activités tout en favorisant l'adaptation stratégique et l'innovation (Simons, 1995 ; Tessier & Otley, 2012).

Par ailleurs, la littérature récente insiste sur la nécessité d'analyser les systèmes de contrôle de gestion comme un ensemble intégré de mécanismes complémentaires. Dans cette perspective, Malmi et Brown (2008) considèrent les systèmes de contrôle de gestion comme un ensemble intégré de mécanismes complémentaires formant un « package de contrôle ». Ce dispositif comprend la planification, les contrôles cybernétiques (budgets et indicateurs), les systèmes d'incitation, ainsi que les contrôles administratifs et culturels. L'interaction de ces mécanismes permet d'orienter les comportements organisationnels et de soutenir la performance.

Cette approche souligne que l'efficacité du contrôle de gestion dépend moins de l'utilisation d'un instrument isolé que de la cohérence globale entre les différents mécanismes de contrôle mobilisés au sein de l'organisation (Malmi & Brown, 2008 ; Grabner & Moers, 2013).

Dans cette perspective, plusieurs travaux soulignent que les systèmes de contrôle de gestion jouent un rôle central dans le pilotage stratégique des organisations, en contribuant à la coordination des activités, à la diffusion de l'information et à l'orientation des comportements organisationnels (Otley, 1999 ; Merchant & Van der Stede, 2017). Ils constituent également des instruments essentiels pour soutenir les processus d'apprentissage organisationnel et favoriser l'amélioration continue des pratiques managériales (Argyris & Schön, 1996 ; Lorino, 2001).

Ainsi, la littérature contemporaine tend à considérer le contrôle de gestion non seulement comme un instrument de suivi et d'évaluation de la performance, mais également comme un système de gouvernance organisationnelle permettant de structurer l'action collective, d'orienter les comportements et de soutenir les processus d'apprentissage au sein des organisations (Bouquin, 2010 ; Ferreira & Otley, 2009 ; Tessier & Otley, 2012).

Cette conception élargie du contrôle de gestion est particulièrement pertinente pour analyser le fonctionnement des organisations publiques, où les systèmes de pilotage doivent concilier plusieurs objectifs, répondre à des exigences de transparence et intégrer des logiques multiples de performance (Bouckaert & Halligan, 2008 ; Moynihan, 2008).

1.2. Les fondements théoriques du contrôle de gestion

1.2.1 La théorie de l'agence

La théorie de l'agence analyse les relations de délégation qui s'établissent entre un principal et un agent, dans lesquelles le premier confie au second la gestion de certaines activités ou ressources (Michael C. Jensen & William H. Meckling, 1976). Dans le secteur public, ces relations se traduisent par la délégation de responsabilités entre les autorités politiques, les administrations centrales et les gestionnaires publics chargés de mettre en œuvre les politiques publiques. Dans ce contexte, les systèmes de contrôle de gestion constituent des instruments essentiels pour réduire les asymétries d'information, renforcer la transparence et aligner les comportements des gestionnaires sur les objectifs des décideurs publics (Eisenhardt, 1989 ; Merchant & Van der Stede, 2017).

1.2.2 La théorie de la contingence

La théorie de la contingence repose sur l'idée qu'il n'existe pas de modèle de gestion universel applicable à toutes les organisations (Paul R. Lawrence & Jay W. Lorsch, 1967). Selon cette approche, l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion dépend de leur adéquation avec le contexte organisationnel et environnemental (David Otley, 1999). Ainsi, les dispositifs de contrôle doivent être adaptés à différents facteurs tels que la stratégie, la structure organisationnelle, la taille de l'organisation ou encore le degré d'incertitude de l'environnement (Chenhall, 2003).

1.2.3 La théorie de l'apprentissage organisationnel

La théorie de l'apprentissage organisationnel met en évidence la capacité des organisations à tirer des enseignements de leurs expériences afin d'améliorer leurs pratiques et leurs processus

décisionnels (Philippe Lorino, 2001). Dans cette perspective, les systèmes de contrôle de gestion ne se limitent pas à une fonction de surveillance ; ils constituent également des outils d'apprentissage collectif et de production de connaissances (Argyris & Schön, 1978). En facilitant l'analyse des écarts entre objectifs et résultats, ces dispositifs favorisent l'apprentissage organisationnel et soutiennent les démarches d'amélioration continue.

1.2.4 La théorie comportementale

La théorie comportementale souligne l'influence des dispositifs de contrôle sur les comportements et les décisions des acteurs organisationnels (Pascal Langevin & Gérard Naro, 2003). Les systèmes de contrôle de gestion ne sont donc pas uniquement des instruments techniques de mesure de la performance ; ils constituent également des mécanismes d'orientation des comportements. À travers les indicateurs de performance, les objectifs fixés et les systèmes d'incitation, ces dispositifs influencent les actions des gestionnaires et contribuent à orienter leurs décisions vers l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation (Simons, 1995 ; Malmi & Brown, 2008).

2. Le contrôle de gestion dans les administrations publiques

2.1. L'émergence du contrôle de gestion dans le secteur public

L'introduction du contrôle de gestion dans les administrations publiques s'inscrit dans le contexte des réformes du management public inspirées des principes du New Public Management, qui visent à renforcer l'efficacité, la transparence et la responsabilisation dans la gestion des ressources publiques (Hood, 1991 ; Pollitt & Bouckaert, 2017). Dans cette perspective, les organisations publiques ont progressivement intégré des instruments de pilotage issus du secteur privé afin d'améliorer la performance des politiques publiques et la qualité des services rendus aux citoyens (Bouckaert & Halligan, 2008).

Ces dispositifs poursuivent plusieurs objectifs majeurs : renforcer la transparence de l'action publique, améliorer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques, et responsabiliser les gestionnaires publics dans l'utilisation des ressources (Behn, 2003).

Dans les organisations publiques, les systèmes de contrôle de gestion s'appuient généralement sur un ensemble d'outils de pilotage tels que les tableaux de bord de performance, les indicateurs de résultats, les budgets par programme, les dispositifs de reporting ainsi que les mécanismes d'évaluation des politiques publiques (Kaplan & Norton, 1996 ; Bouckaert & Halligan, 2008). Ces instruments permettent aux décideurs publics de suivre l'évolution des

performances organisationnelles, d'identifier les écarts entre objectifs et résultats et d'orienter les décisions stratégiques.

2.2. Le contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine

Au Maroc, la modernisation de la gestion publique s'inscrit dans un processus progressif de réforme visant à améliorer la gouvernance, la transparence et la performance des administrations publiques. Dans ce cadre, l'adoption de la Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOF 130-13) constitue une étape majeure de transformation du système budgétaire et de gestion publique. Cette réforme introduit notamment une logique de gestion axée sur les résultats, fondée sur la programmation budgétaire pluriannuelle, la gestion par programmes et l'utilisation d'indicateurs de performance (Ministère de l'Économie et des Finances, 2015 ; World Bank, 2018).

Toutefois, la mise en œuvre effective des dispositifs de contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines demeure confrontée à plusieurs défis structurels. Parmi les principales difficultés identifiées figurent la complexité organisationnelle des institutions publiques, le manque de compétences spécialisées en contrôle de gestion, les contraintes institutionnelles et réglementaires, ainsi que les résistances organisationnelles au changement (El Aoufi & Bentaleb, 2012 ; Bouckaert & Halligan, 2008). Ces facteurs peuvent limiter l'appropriation des outils de pilotage et freiner la consolidation d'une véritable culture de la performance au sein des organisations publiques.

3. Méthodologie de recherche

3.1. Design de la recherche et collecte des données

Cette recherche s'inscrit dans une démarche qualitative à visée exploratoire, retenue afin d'analyser les pratiques de contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaines. Ce choix méthodologique apparaît particulièrement pertinent dans la mesure où il permet d'appréhender, dans leur contexte organisationnel, les perceptions des acteurs, les logiques d'action qui structurent leurs pratiques, ainsi que les dynamiques institutionnelles et organisationnelles associées à la mise en œuvre des dispositifs de pilotage public (Yin, 2018 ; Creswell & Poth, 2018 ; Miles, Huberman & Saldaña, 2014).

Dans une logique de triangulation visant à renforcer la crédibilité et la solidité de l'analyse, les données ont été recueillies à partir de trois sources complémentaires : des entretiens semi-

directifs conduits auprès des acteurs concernés, des documents administratifs relatifs aux dispositifs de gestion de la performance, ainsi que des rapports institutionnels portant sur les réformes de la gestion publique (Yin, 2018). Les entretiens semi-directifs ont constitué la source empirique principale de l'étude. Ils ont été conduits auprès de 20 acteurs engagés dans les processus de pilotage administratif, répartis entre 7 responsables administratifs, 9 responsables financiers et 4 responsables de programmes publics. La diversification des profils interrogés a permis de confronter des points de vue complémentaires sur les pratiques de contrôle de gestion observées dans les administrations étudiées (Kvale & Brinkmann, 2009). Le guide d'entretien a été structuré autour de plusieurs axes d'analyse relatifs à la perception du rôle du contrôle de gestion, aux instruments de pilotage mobilisés, à l'usage des indicateurs de performance dans la prise de décision, aux effets sur la coordination organisationnelle et aux difficultés rencontrées dans la mise en œuvre de ces dispositifs. L'ensemble de ces thématiques s'inscrit dans le prolongement des travaux consacrés aux systèmes de contrôle de gestion et au pilotage de la performance dans le secteur public (Otley, 1999 ; Simons, 1995 ; Bouckaert & Halligan, 2008).

3.2. Analyse des données et procédures de codage

L'analyse des données qualitatives a été réalisée à l'aide du logiciel NVivo, mobilisé afin de structurer, coder et interpréter de manière systématique les matériaux textuels recueillis lors des entretiens. Le recours à cet outil a permis de renforcer la rigueur, la transparence et la cohérence du traitement analytique (Bazeley & Jackson, 2013). L'exploitation des données a suivi une démarche de codage thématique en trois étapes, inspirée des approches proposées par Strauss et Corbin (1998) et par Miles, Huberman et Saldaña (2014).

L'analyse a d'abord reposé sur un codage ouvert visant à faire émerger, à partir des verbatim, les thèmes significatifs du corpus. Elle s'est ensuite appuyée sur un codage axial destiné à organiser ces thèmes en catégories analytiques plus larges et à expliciter les relations entre celles-ci. Enfin, un codage sélectif a permis de construire un cadre interprétatif centré sur le rôle du contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaines. Ce cheminement analytique a conduit à l'identification de plusieurs dimensions structurantes, notamment les dispositifs de contrôle de gestion, le pilotage stratégique, les comportements organisationnels, l'apprentissage organisationnel, ainsi que les contraintes institutionnelles et organisationnelles.

L'ensemble de ces dimensions a servi de fondement à l'interprétation des résultats empiriques et à l'élaboration du modèle explicatif de la recherche.

Le codage des données a permis d'identifier plusieurs dimensions analytiques liées aux pratiques de contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines.

Le tableau ci-après synthétise les principales dimensions thématiques issues du codage des entretiens réalisé sous NVivo. Il met en évidence les catégories analytiques structurantes qui émergent du corpus et en propose une lecture interprétative à la lumière des travaux relatifs au contrôle de gestion public, au pilotage par la performance et aux dynamiques d'apprentissage organisationnel.

Tableau N°1 : Dimensions thématiques structurantes issues du codage des entretiens sous NVivo

Dimensions thématiques structurantes	Catégories de codage et illustrations empiriques	Portée analytique
Formalisation instrumentale du contrôle	Tableaux de bord, indicateurs de performance, reporting, budgétisation par programme. « Nous utilisons des tableaux de bord pour suivre l'avancement des programmes. »	Cette dimension traduit l'institutionnalisation progressive d'instruments de pilotage orientés vers la mesure, l'objectivation des résultats et la mise en cohérence entre ressources allouées, objectifs poursuivis et performance observée.
Pilotage stratégique et alignement organisationnel	Planification stratégique, suivi de l'exécution des programmes, coordination interservices. « Les réunions de suivi permettent de coordonner les services. »	Le contrôle de gestion apparaît ici comme un mécanisme d'articulation entre les orientations stratégiques et leur traduction opérationnelle, tout en soutenant la cohérence des actions à l'échelle organisationnelle.
Reconfiguration des	Responsabilisation managériale, orientation des conduites, diffusion d'une	Les dispositifs étudiés participent à une transformation des référentiels d'action en renforçant les logiques d'imputabilité,

Dimensions thématiques structurantes	Catégories de codage et illustrations empiriques	Portée analytique
comportements organisationnels	culture de la performance. « Chaque responsable doit rendre compte des résultats obtenus. »	d'engagement sur les résultats et d'intériorisation des normes de performance.
Apprentissage organisationnel et régulation réflexive	Analyse des écarts, ajustement des pratiques, amélioration continue. « Les résultats permettent d'ajuster les actions futures. »	Le contrôle de gestion soutient des mécanismes de rétroaction et de régulation réflexive, favorisant l'apprentissage organisationnel et l'adaptation progressive des pratiques de gestion publique.
Contraintes institutionnelles et tensions d'appropriation	Déficit de compétences, lourdeur procédurale, résistances au changement. « Les procédures administratives ralentissent la mise en œuvre. »	La portée transformatrice des dispositifs demeure conditionnée par les capacités organisationnelles disponibles, les inerties bureaucratiques et les résistances différenciées des acteurs aux normes gestionnaires nouvelles.

Source : Auteurs

Le contrôle de gestion apparaît à la fois comme un dispositif de formalisation instrumentale, un levier d'alignement stratégique, un vecteur de transformation comportementale et un support d'apprentissage organisationnel, bien que son appropriation reste contrainte par plusieurs facteurs institutionnels.

4. Résultats et discussion

4.1. Résultats empiriques : Le rôle du contrôle et de la gestion dans l'administration publique

Nos enquêtes et l'analyse des données empiriques ont confirmé l'importance croissante des systèmes de contrôle et de gestion dans la reconfiguration de l'administration publique au

Maroc. Notre revue de la littérature a montré que ces outils de gestion de la performance – notamment les tableaux de bord, les indicateurs de performance et les systèmes de reporting – ne se limitent pas à des dispositifs techniques de suivi, mais s'étendent à la gestion stratégique, à la coordination organisationnelle et au renforcement des capacités opérationnelles du secteur public dans son ensemble. Le contrôle et la gestion améliorent ainsi l'efficacité des activités publiques, en témoignant d'une introduction progressive de méthodes de gestion axées sur les résultats.

L'analyse nous a permis de démontrer, premièrement, comment les systèmes de contrôle et de gestion peuvent également renforcer la gestion stratégique des organismes publics. Les tableaux de bord et les indicateurs de performance permettent aux gestionnaires de suivre l'exécution du projet, la réalisation de ses objectifs et de disposer d'une base d'informations plus structurée pour la prise de décision. Ceci favorise un meilleur alignement des stratégies, des priorités et des activités. En un sens, le contrôle et la gestion contribuent à traduire les objectifs généraux des activités publiques en critères de gestion plus clairs, à améliorer la gouvernance et à les communiquer aux personnes chargées de leur mise en œuvre au quotidien. Deuxièmement, nous avons pu vérifier que le contrôle et la gestion sont essentiels à la coordination des activités administratives. Dans les deux cas, des rapports ponctuels, des réunions de suivi et des outils de pilotage de projet sont mis en place afin d'assurer la circulation de l'information entre les différents niveaux de l'organisation et entre les services impliqués dans la réalisation des travaux publics. Ainsi, grâce à la gestion et au contrôle, nous contribuons à réduire les silos d'information au sein de l'organisation et à renforcer la cohérence de la gestion, impliquant une coordination avec et par l'intermédiaire d'autres acteurs dans le cadre d'un effort collaboratif. La coordination entre les différents acteurs est cruciale si l'on considère la multiplicité des parties prenantes, la dispersion des responsabilités entre les ministères et les niveaux d'autorité, ainsi que la complexité du processus décisionnel dans le contexte du secteur public dans son ensemble.

Troisièmement, l'analyse empirique suggère que les systèmes de gestion et de contrôle favorisent une meilleure responsabilisation des acteurs du secteur public. Grâce aux systèmes d'indicateurs, au suivi et aux mécanismes de rapportage, les rôles sont clarifiés, les attentes sont exprimées et l'observation est ancrée dans la gestion. Ces résultats plaident pour une transition d'une approche de gestion axée sur la conformité vers une approche axée sur les résultats et la performance.

Nos données montrent toutefois que l'efficacité de ces mécanismes dépend des caractéristiques organisationnelles et institutionnelles. Les entretiens que nous avons menés pour mieux comprendre leur configuration ont révélé trois facteurs qui influencent la portée réelle des systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique.

Premièrement, les résultats soulignent la nécessité de « repenser les outils de contrôle en fonction des spécificités du secteur public. Contrairement à l'entreprise, l'administration publique poursuit des objectifs multiples et souvent contradictoires, et opère sous des contraintes juridiques, politiques et institutionnelles particulièrement fortes. Il ne suffit pas d'emprunter des outils au secteur privé. Le contrôle de gestion requiert une contextualisation permettant d'adapter les outils de gestion à la nature de la mission de service public, à la multiplicité des parties prenantes et à la complexité des objectifs poursuivis. »

Deuxièmement, les résultats confirment que l'efficacité du contrôle de gestion dépend de son utilisation par les membres de l'organisation. L'utilisation efficace des tableaux de bord, des indicateurs et des outils de suivi reste tributaire des compétences actuelles des managers, de leur niveau de formation et de leur degré d'implication dans le fonctionnement de la direction. En leur absence, nous risquons de nous retrouver avec des systèmes de contrôle de gestion formalistes, voire symboliques, qui ne modifient en rien la réalité. Les résultats confirment donc que la véritable valeur ajoutée de ces outils réside non seulement dans leur conception technique, mais aussi dans le réseau social et cognitif qui sous-tend leur utilisation.

Troisièmement, l'analyse souligne les avantages d'une mise en place progressive d'une culture de la performance au sein de l'administration publique. Certains répondants ont noté que l'introduction d'indicateurs et de procédures de suivi et d'évaluation renforce l'attention portée aux résultats, à l'efficacité de l'action administrative et à la qualité du service, suggérant ainsi que le contrôle managérial n'a pas seulement les conséquences informationnelles ou procédurales escomptées, mais contribue à une véritable transformation des structures de gestion, de la représentation du travail administratif et des normes de légitimité organisationnelle.

Dans l'ensemble, les données empiriques suggèrent que le contrôle managérial devient un important vecteur de changement au sein de l'administration publique marocaine. Il ne se limite pas à la simple mise en œuvre de mesures ou à l'utilisation d'un outil de contrôle, mais contribue également à la reconfiguration des modes de gouvernance, au renforcement de la coordination interne, à la mise en place de mécanismes de responsabilisation et à l'introduction progressive

d'un modèle efficace de gestion publique. Cette dynamique n'est pas uniforme et reste, dans une certaine mesure, conditionnée par les capacités techniques, le contexte institutionnel et les conditions d'adoption de l'outil de gestion au niveau local.

4.2. Discussion des résultats

Les résultats de cette recherche confirment, dans l'ensemble, plusieurs évolutions mises en évidence par la littérature sur la transformation des systèmes de contrôle de gestion dans le secteur public. Ils montrent que les dispositifs de gestion de la performance occupent désormais une place centrale dans les dynamiques de modernisation administrative, en contribuant au renforcement du pilotage stratégique, à l'amélioration de la coordination organisationnelle et à la consolidation des mécanismes de responsabilisation. À cet égard, les résultats s'inscrivent dans le prolongement des réformes inspirées du NPM, qui ont promu l'introduction, dans les organisations publiques, d'instruments de gestion issus du secteur privé afin de renforcer l'efficacité, l'efficience et l'orientation vers les résultats.

Dans cette perspective, les constats empiriques rejoignent les analyses de Kaplan et Norton (2001) et d'Otley (1999), en montrant que les tableaux de bord, les indicateurs de performance et les systèmes de suivi contribuent à une meilleure articulation entre les objectifs stratégiques, les processus organisationnels et les résultats attendus. Dans le contexte des administrations publiques marocaines, ces dispositifs semblent favoriser une formalisation accrue du pilotage en rendant les priorités d'action plus explicites, en structurant davantage les processus décisionnels et en renforçant le suivi de l'exécution des programmes publics. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme un mécanisme de traduction opérationnelle des orientations stratégiques, permettant de rapprocher les finalités institutionnelles des pratiques concrètes de gestion.

Les résultats confirment également le rôle du contrôle de gestion dans la coordination organisationnelle, ce qui rejoint les travaux de Simons (1995) relatifs aux systèmes de contrôle interactif. Les dispositifs de reporting, les réunions de suivi et les outils de surveillance de la performance facilitent la circulation de l'information et soutiennent l'articulation entre les différentes unités administratives. Dans ce cadre, le contrôle de gestion ne remplit pas seulement une fonction de mesure ou de vérification, mais agit aussi comme un dispositif d'intégration organisationnelle. Cette dimension est particulièrement importante dans les administrations publiques, où la fragmentation des responsabilités, la pluralité des acteurs et la

complexité des chaînes décisionnelles rendent nécessaire l'existence de mécanismes de coordination capables de renforcer la cohérence de l'action collective.

En outre, l'étude met en évidence le rôle du contrôle de gestion dans la responsabilisation des gestionnaires publics, en cohérence avec les travaux de Moynihan (2008) et de Bouckaert et Halligan (2008). Les indicateurs de performance et les mécanismes de reporting contribuent à clarifier les responsabilités, à objectiver les résultats obtenus et à renforcer les exigences de justification dans la conduite de l'action publique. Cette évolution traduit un déplacement progressif d'une logique dominée par la conformité procédurale vers une logique davantage centrée sur la performance, la reddition des comptes et la transparence. De ce point de vue, les résultats corroborent l'idée selon laquelle le contrôle de gestion participe à la diffusion d'une rationalité managériale au sein des organisations publiques.

Toutefois, les données empiriques montrent aussi que cette dynamique de transformation ne peut être interprétée de manière linéaire ou homogène. Les contraintes relevées sur le terrain — notamment la complexité administrative, le déficit de compétences en contrôle de gestion et les résistances au changement — rappellent que l'introduction des instruments de performance reste fortement conditionnée par l'environnement institutionnel dans lequel elle s'inscrit. Ces constats convergent avec les analyses de van Helden et Uddin (2016) et de Grossi et al. (2023), qui soulignent que les systèmes de gestion de la performance dans le secteur public sont toujours encastés dans des contextes institutionnels, politiques et organisationnels spécifiques, susceptibles d'en favoriser ou d'en limiter l'effectivité.

D'après les auteurs, citant la théorie de la contingence, tous ces résultats dépendent de la capacité de l'outil à gérer un ensemble de facteurs externes, de formes organisationnelles, de types de tâches et d'autres contraintes. « Les études empiriques indiquent que les systèmes de contrôle de gestion ne sont efficaces que s'ils sont adaptés aux caractéristiques des activités publiques, notamment la poursuite simultanée de multiples objectifs, les difficultés inhérentes à la mesure précise et rapide des résultats d'un processus de production collectif, et l'influence d'une multitude de contraintes et d'autres institutions ». Le contrôle de la gestion publique n'est alors rien d'autre que l'application d'outils développés en externe aux besoins locaux d'un contexte administratif donné.

Dans ce travail en cours, nous observons, par une méthode comparative, la transformation d'une gestion NPM en une gestion post-NPM. La littérature sur la NPM aborde les notions d'« évaluation de la performance », d'« exécution des contrats », de « responsabilisation » et

d'« efficience ». Nous soutenons que le contrôle de gestion, « les résultats ne rendent pas justice à la finalité ultime du management. Le management est nécessaire à la coordination et à l'intégration des efforts, ainsi qu'au soutien de l'apprentissage collectif. Cette fin, l'apprentissage et le compromis, prime sur le suivi du succès et de l'échec des projets et sur le suivi des résultats de leur utilisation » (Dewett, 2012). Il exige donc la conception d'un système favorisant la communication interne et le partage des intérêts entre les départements. Une étude de cas sur le contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine révèle ainsi le caractère hybride de l'évolution de ce système : la philosophie de la gestion de la performance s'est finalement muée en une gestion bureaucratique, caractérisée par une coordination linéaire ascendante et hiérarchisée.

Ces résultats confirment les nôtres, dont la version concernant l'apprentissage organisationnel a été déduite de l'analyse de l'écart entre objectifs et résultats, de l'analyse des indicateurs et de l'analyse des changements induits par le retour d'information dans la gestion de projet. Nous avons constaté que « les mécanismes de contrôle de gestion visent à améliorer les processus de retour d'information et la gestion réflexive ». Le contrôle de gestion est un outil d'apprentissage et non seulement un outil d'évaluation a posteriori ; il favorise la réflexion au sein des organisations publiques. Cet apprentissage contribue à corriger les erreurs humaines et à améliorer la conception des outils opérationnels (Guan et al., 2015). Par conséquent, pour parvenir à cet apprentissage, ces outils doivent être maîtrisés par des personnes qualifiées qui en comprennent les enjeux et les utilisent de manière informelle dans la pratique, contribuant ainsi à façonner l'usage informel des outils de gestion.

Ces auteurs nous laissent penser que leur perspective technocratique englobe bien plus que le simple contrôle de l'administration publique. Les dispositifs de contrôle que nous avons étudiés ne sont ni neutres ni « automatiquement » efficaces : un travail social, cognitif, organisationnel et institutionnel est nécessaire pour qu'ils le soient. Ainsi, dans cette conception du contrôle de gestion, on distingue un contrôle technique, politique et organisationnel. Le contrôle est efficace lorsqu'il existe une forte interdépendance, à l'échelle politique et organisationnelle, entre les outils, les personnes qui les utilisent et l'entité à gouverner. Il n'est donc pas surprenant que les mêmes outils produisent des résultats différents selon les instances administratives, les cadres institutionnels et les contextes locaux.

En résumé, ces résultats confirment que les systèmes de contrôle de gestion constituent un instrument de modernisation et de réforme de l'administration publique, mais montrent que leur

impact sur la performance dépend moins de leur pertinence intrinsèque pour une adoption formelle ou une amélioration des performances que du contexte de mise en œuvre (les spécificités de l'administration publique) et du degré d'implication des parties prenantes. En définitive, nous préconisons la construction d'un contrôle de gestion public axé sur les processus et ancré dans le contexte, prenant en compte les tensions hybrides (entre gestionnaires et responsables politiques) et institutionnelles, ainsi qu'un environnement pleinement contextualisé pour les initiatives de réforme de la gestion.

Conclusion

Ce chapitre d'ouvrage analyse l'évolution du rôle des systèmes de contrôle de gestion dans le cadre de la réforme en cours de l'administration publique au Maroc. Il met en évidence le potentiel de ces systèmes pour améliorer la gouvernance grâce à des indicateurs de performance, des tableaux de bord et d'autres outils de suivi. Toutefois, il révèle que leur efficacité ne se limite pas à leur fonction première d'outils, mais qu'ils constituent désormais des cadres organisationnels et sociopolitiques essentiels à la coordination, à la redevabilité et à l'apprentissage organisationnel. Leur succès dépend de facteurs contextuels tels que le niveau de capacité institutionnelle existant et l'adhésion des parties prenantes. Le chapitre soutient qu'un contrôle de gestion efficace repose moins sur la possession d'outils technologiques sophistiqués que sur l'investissement continu dans les compétences, l'adaptation aux missions de l'organisation et la promotion d'une culture d'apprentissage. Le contrôle de gestion devient ainsi un espace de renégociation réflexif de reconfiguration, révélant comment performance, redevabilité et coordination s'articulent autour d'une réforme significative du secteur public, à condition que les outils soient adaptés aux réalités organisationnelles et humaines.

Cette recherche met en évidence, sur le plan théorique, l'intérêt d'une approche croisée entre théorie de la décision, sociologie des organisations et analyse du leadership pour comprendre le secteur public marocain. Elle montre que les organisations publiques ne peuvent être appréhendées uniquement à travers leurs règles formelles ou leur cadre juridique, mais doivent aussi être analysées à partir des dynamiques informelles, des compromis, des asymétries d'information et des rapports de pouvoir qui structurent concrètement l'action administrative. En ce sens, l'étude confirme la pertinence de la rationalité limitée et de l'analyse stratégique pour éclairer les réalités organisationnelles marocaines.

Sur le plan managérial et pratique, l'analyse souligne que l'amélioration de la décision publique suppose d'abord un renforcement de la qualité et de la circulation de l'information, grâce à des systèmes d'information plus fiables, une meilleure coordination interservices et des outils d'aide à la décision adaptés. Elle met également en avant la nécessité de promouvoir des modes de commandement plus consultatifs et participatifs, capables de valoriser l'expertise, de mobiliser les agents et de favoriser l'appropriation des réformes. De plus, la prise en compte des sources informelles de pouvoir apparaît essentielle pour mieux conduire le changement et renforcer l'efficacité de l'action publique.

BIBLIOGRAPHIE

- Agoudal, A., Kaizar, C., Gaga, D., Hilmi, Y., & Benarbi, H. (2025). PPP et contrôle de gestion: une alliance paradoxale entre contrôle public et logique privée. *International Journal of Research in Economics and Finance*, 2(8), 85-108.
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard University Press.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed.). McGraw-Hill.
- Argyris, C., & Schön, D. A. (1978). *Organizational learning: A theory of action perspective*. Addison-Wesley.
- Argyris, C., & Schön, D. A. (1996). *Organizational learning II: Theory, method, and practice*. Addison-Wesley.
- Arnaboldi, M., Lapsley, I., & Steccolini, I. (2015). Performance management in the public sector: The ultimate challenge. *Financial Accountability & Management*, 31(1), 1–22.
- Bazeley, P., & Jackson, K. (2013). *Qualitative data analysis with NVivo* (2nd ed.). Sage.
- Behn, R. D. (2003). Why measure performance? Different purposes require different measures. *Public Administration Review*, 63(5), 586–606.

- Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). *Managing performance: International comparisons*. Routledge.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (9e éd.). Presses Universitaires de France.
- Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2018). *Qualitative inquiry and research design: Choosing among five approaches* (4th ed.). Sage.
- Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).
- Dounia, G., Chaimae, K., Yassine, H., & Houda, B. (2025). ARTIFICIAL INTELLIGENCE AND BIG DATA IN MANAGEMENT CONTROL OF MOROCCAN COMPANIES: CASE OF THE RABAT-SALE-KENITRA REGION. *Proceedings on Engineering*, 7(2), 925-938.
- E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74. <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.
- el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. Essai sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. *Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282.
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6–7), 407–419.
- HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.
- HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.
- HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The balanced scorecard: Translating strategy into action. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). The strategy-focused organization. Harvard Business School Press.

- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *InterViews: Learning the craft of qualitative research interviewing* (2nd ed.). Sage.
- Langevin, P., & Naro, G. (2003). Contrôle de gestion et comportements organisationnels. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 9(2), 119–141.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*. Harvard University Press.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Sage.
- Lorino, P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance: Le pilotage par les processus et les compétences*. Éditions d'Organisation.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson.
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldaña, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook* (3rd ed.). Sage.
- Moynihan, D. P. (2008). *The dynamics of performance management: Constructing information and reform*. Georgetown University Press.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis—Into the age of austerity* (4th ed.).
- Royaume du Maroc. (2015). Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, promulguée par le dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015), *Bulletin officiel*, n° 6370 du 18 juin 2015.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory* (2nd ed.). Sage.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185.
- van Helden, G. J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34–62.

Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2010). Performance management in the public sector. Routledge.

World Bank. (2021). Morocco public sector performance (ENNAJAA) program-for-results. World Bank.

Yin, R. K. (2018). Case study research and applications: Design and methods (6th ed.). Sage.