

Chapitre 21 :

Le contrôle de gestion gage de la performance et levier de la Bonne Gouvernance dans les administrations publiques au Maroc

Management Control as a Guarantee of Performance and Lever of Good Governance in Moroccan Public Administrations

BERBIB Nabil

(Doctorant, Laboratoire L.I.R.E.F.I.M.O),

Faculté de Sciences Juridique Economique et Sociale FES -F.S.J.E.S FES-

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche En Economie, Finance Et Management des
Organisations – L.I.R.E.F.I.M.O-

Maroc

EL HIRI Abderrazak

(Professeur d'Enseignement Supérieur P.E.S, Directeur du Laboratoire L.I.R.E.F.I.M.O)

Faculté de Sciences Juridique Economique et Sociale FES -F.S.J.E.S FES-

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah de Fès, Maroc

Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche En Economie, Finance Et Management des
Organisations – L.I.R.E.F.I.M.O-

Maroc

Résumé :

Le contrôle de gestion apparaît aujourd'hui comme un levier stratégique incontournable pour optimiser la performance organisationnelle et consolider au sein des administrations publiques marocaines. Dans un contexte de modernisation étatique et d'adoption des principes du New Public Management (NPM), ces institutions sont incitées à intégrer des outils et pratiques managériales issus du secteur privé afin de rationaliser l'allocation des ressources publiques et d'élever la qualité des services rendus au citoyens.

La littérature en sciences de gestion, notamment d'Anthony (1965), Bouquin (2011) et Khemakhem (2008), positionne le contrôle de gestion comme un levier central du pilotage stratégique, de la performance organisationnelle, et de la bonne gouvernance publique. Conceptualisé comme un processus itératif, il garantit l'alignement des ressources sur les objectifs stratégiques par une utilisation parcimonieuse et efficiente. Distinct du contrôle à posteriori, il déploie un arsenal instrumental multidimensionnel : comptabilité de gestion, budgétisation axée sur la performance, tableau de bord équilibré (BSC) et systèmes d'information managériaux.

Dans le secteur public, la performance adopte une acceptation multidimensionnelle englobant l'efficacité, l'efficience, la qualité de service, la transparence et la satisfaction citoyenne. la gouvernance publique, pour sa part, désigne l'ensemble des mécanismes et processus régissant la prise de décision, l'allocation des ressources et la reddition des comptes. Dans cette perspectives, le contrôle de gestion constitue un instrument pivotant assurant l'alignement entre les objectifs stratégique édictés par la gouvernance et leur traduction opérationnelle.

Le Maroc a engagé une série des réformes structurelles décisives pour moderniser son appareil administratif : la L.O.L.F n°130-13 introduit la budgétisation axée sur la performance et la consolidation de la bonne gouvernance ; le Plan nationale de la réforme de l'administration publique (P.N.R.A.P) structure la refonte organisationnelle ; tandis que le Maroc Digital 2030 digitalise les processus. Ces leviers convergent vers une gouvernance publique responsabilisée, transparente et résulatoire. L'opérationnalisation d'un contrôle de gestion robuste apparaît ainsi comme un prérequis incontournable pour la mesure de la performance, la consolidation de la bonne gouvernance, le renforcement de la responsabilité (accountability) et la satisfaction des standards internationaux d'efficacité administrative.

Mot clés :

Contrôle de gestion ; Administration Publique ; Management Public ; Modernisation ; Coûts ; Performance ; budgétisation ; efficacité ; efficience ; et bonne gouvernance.

Abstract:

Management control emerges today as an indispensable strategic lever for optimizing organizational performance and strengthening governance within Moroccan public administrations. In a context of state modernization and the adoption of New Public Management (NPM) principles, these institutions are encouraged to integrate private-sector managerial tools and practices to rationalize public resource allocation and enhance the quality of services delivered to citizens.

The literature in management science, notably that of Anthony (1965), Bouquin (2011) and Khemakhem (2008), positions management control as a key driver of strategic steering, organisational performance and good public governance. Conceptualised as an iterative process, it ensures that resources are aligned with strategic objectives through their prudent and efficient use. Distinct from ex-post control, it employs a multidimensional toolkit: management accounting, performance-based budgeting, the balanced scorecard (BSC) and management information systems.

In the public sector, performance is understood in a multidimensional sense, encompassing effectiveness, efficiency, quality of service, transparency and public satisfaction. Public governance, for its part, refers to the set of mechanisms and processes governing decision-making, resource allocation and accountability. From this perspective, management control is a pivotal tool ensuring alignment between the strategic objectives set by governance and their operational implementation.

Morocco has embarked on a series of decisive structural reforms to modernise its administrative apparatus: Organic Law No. 130-13 introduces performance-based budgeting and the consolidation of good governance; the National Plan for Public Administration Reform (PNRAP) structures the organisational overhaul; whilst Morocco Digital 2030 digitises processes. These levers converge towards accountable, transparent and results-oriented public governance. The implementation of robust management control thus appears to be an essential prerequisite for performance measurement, the consolidation of good governance, the strengthening of accountability and the fulfilment of international standards of administrative efficiency.

Keywords:

Management control; Public administration; Public management; Modernization; Costs; Performance; Budgeting; Effectiveness; Efficiency; and good governance.

Introduction :

L'évaluation de la performance au sein des administrations publiques constitue aujourd'hui un impératif stratégique. Ce phénomène trouve son origine dans l'avènement du New Management Public (N.M.P), lequel propose une réponse institutionnelle à la pression sociale croissante. Ce mouvement tend à optimiser l'allocation des ressources publiques pour répondre à une demande d'excellence dans l'offre des services publics.

Dans le contexte contemporain, la réforme de l'administration publique marocaine vise à instaurer une logique de performance d'efficacité et d'efficience. Cette transition managériale repose sur plusieurs axes stratégiques : la digitalisation des processus, la restructuration organisationnelle, l'acquisition de compétences techniques et managériales, ainsi que l'élargissement de la participation citoyenne. Cette orientation stratégique, qui constitue une priorité gouvernementale, impose l'adoption de nouveaux paradigmes de gestion et l'intégration d'outils de mesure et de contrôle, afin de garantir un pilotage performant des politiques publiques. Ainsi, la mise en place d'un système de contrôle de gestion tend à pérenniser les principes de la transparence, de la sincérité et de la bonne gouvernance. Il incarne la matérialisation d'un paradigme de modernisation de l'Etat, fondé sur la performance, la contractualisation et la programmation pluriannuelle.

La réforme de la loi organique relative aux lois de finances n°130-13 et l'évolution de la gouvernance administrative ont imposé le contrôle de gestion comme un pilier central de la performance publique au Maroc. Ce système est devenu indispensable pour répondre aux exigences d'efficacité et d'efficience et de la bonne gouvernance du secteur public. Il permet, via le dialogue de gestion, de mettre en place une nouvelle gouvernance visant l'amélioration globale de la performance des administrations publiques.

La concrétisation de ses principes fondateurs de la bonne gouvernance implique la mise en place d'un certain nombre d'outils de gestion afin d'atteindre les objectifs de l'administration. Dans ce cadre, les administrations publiques en tant qu'acteurs essentiels du développement économique et social, seront confrontées à de nouveaux enjeux par rapport à leur gouvernance. Ainsi ces administrations seront amenées à mettre en place des dispositifs de contrôle leur permettant de mieux gérer leurs ressources, de maîtriser leurs activités et de réaliser leurs objectifs.

Les nouveaux modes de fonctionnement des administrations publiques au Maroc imposent des exigences d'efficacité et d'efficience, de bonne gouvernance, de performance et de qualité. Pour y répondre, ces dernières se dotent de dispositifs de contrôle de gestion modernes, favorisant

notamment le dialogue de gestion. Cette démarche s'inscrit dans le cadre d'une nouvelle gouvernance administrative, dont la finalité est la performance, un enjeu stratégique de première importance.

Dans cette perspective, le contrôle de gestion s'impose comme un impératif stratégique fondamental. Il permet de superviser le fonctionnement administratif, de veiller à l'atteinte des objectifs et d'optimiser la performance organisationnelle. Toutefois, l'adoption et la généralisation requiert une refonte du cadre législatif et réglementaire. Cette adaptation vise à aligner le droit sur les standards contemporains de gouvernance, de transparence et de reddition des comptes, tout en facilitant l'accompagnement des acteurs publics concernés.

L'idée de force de notre étude postule que les administrations publiques peuvent être soumises à des contraintes analogues à celle du secteur privé. Dès lors, les outils de Management et de Gestion élaborés dans les entreprises privées peuvent être appliqués avec succès dans les organisations publiques, à condition d'être contextualisés afin d'en garantir la performance (Hood C., 1995). Dans cette optique, la performance, entendue comme une quête de résultats, occupe une place prépondérante dans les politiques du Nouveau Management Public (N.M.P). Elle constitue simultanément la finalité et levier des réformes administratives (Chappoz Y. & Pupion P.C 2013a, 2013b).

Cette étude a pour vocation de proposer une revue de littérature synthétique afin d'évaluer l'impact de l'instauration d'un système de contrôle de gestion sur la performance de l'administration publique marocaine, dans le contexte des opportunités et des défis de modernisation et de restructuration du système administratif.

Ainsi, les problématiques principales que nous abordons sont les suivantes :

Dans quelle mesure l'instauration d'un système de contrôle de contribue-t-elle à l'amélioration de la performance des administrations publique marocaines ? Est-ce que le contrôle de gestion constitue-il un levier de la bonne gouvernance ?

De ces problématiques découlent des questions à ordre technique, humaine et culturel, et institutionnel :

- Dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion répondent-ils aux contraintes et aux réalités opérationnelles du secteur public marocain ?
- Comment la culture administrative traditionnelle conditionne-t-elle l'appropriation et l'usage des instruments de contrôle par les agents publics ?

- Quel est le rôle de L.O.L.F et de la mise en place de nouvelles structures de pilotage dans la transformation de la prise de décision, de la bonne gouvernance et de la reddition des comptes ?

Pour apporter des éléments de réponse aux problématiques posées, notre démarche s'articule autour de quatre axes principaux. Dans un premier temps, il s'agira de définir les concepts fondamentaux de contrôle de gestion, de performance et de bonne gouvernance, et de mettre en lumière la relation qui existe entre ces derniers et les théories mobilisé permettant l'examen de causalité entre le contrôle de gestion, la performance, et la gouvernance . Par la suite nous analyserons le cadre institutionnel en nous focalisant sur le dernier plan de réforme administrations « Le Plan Nationale de la réforme de l'administration publique (P.N.R.A.P) et Le Maroc Digital 2030 » et les projets accompagnant de ce plan. Ensuite, l'étude examinera également la fonction du contrôle de gestion en tant qu'instrument de pilotage de la performance et levier de la bonne gouvernance au sein des administrations publiques marocaines, dans une perspective de modernisation et d'adoption des principes de New Management Public (N.M.P), et In fine, la nécessité de mise en place de système de contrôle de gestion répondant à la démarche de la performance publique et de la bonne gouvernance.

1. Le contrôle de Gestion, la Performance et la gouvernance publique : Revue de littérature :

La quête de performance organisationnelle repose sur une gestion rationnelle des ressources au service de mission institutionnelle. Le contrôle de gestion, défini comme outil de régulation et de pilotage, joue un rôle central dans cette démarche en agissant comme un levier d'amélioration. Cette logique de performance s'inscrit désormais dans le paradigme de la Nouvelle Gestion Publique (N.P.G), dont la réforme de L'Etat est emparée. L'adoption de la L.O.LF n°130-13 symbolise ce tournant managérial, imposant une culture de la performance au cœur de l'action publique et contraignant les administrations à s'outiller selon des principes de gestion modernes.

1.1. Définition et outils du contrôle de gestion :

Ces dernières années, la fonction du contrôle de gestion au sein du secteur public a subi une transformation structurelle majeure. On observe ainsi un passage d'un contrôle ex-post, essentiellement budgétaire et fondé sur la logique de moyens, vers une approche managériale privilégiant le pilotage stratégique et l'optimisation de la performance.

1.1.1. Définition et clarification du concept de du contrôle de gestion :

La littérature académique s'est attachée à identifier les spécificités inhérentes aux organisations publiques. L'importation d'outils de gestion issus du secteur privé positionne ainsi le contrôle de gestion comme un levier de modernisation. En complément de la gestion budgétaire traditionnelle, il assure désormais la mesure, le pilotage et l'amélioration de la performance. Dans ce sens, le concept en question a fait l'objet de multiples tentatives de définition par les chercheurs en sciences de gestion. Les travaux de R.N. Anthony, R.N. (1965), Khemakhem, A. (1984), Bouquin, H., (1994), et Simons, R.L., (1995).

Dans cette optique, la première définition du système du contrôle de gestion qui est généralement acceptée, a été proposée par R. Anthony (1965) : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficiente et efficace pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (Hanafi, A. & El-Marzouki, S., 2021).

Cette définition privilégie les finalités immédiates du dispositif de contrôle de gestion. Elle met en évidence l'articulation entre les décisions des dirigeants et les objectifs organisationnels qu'ils sont tenus de réaliser. Cette approche est corroborée par Gervais (2009), qui définit le contrôle de gestion comme un processus par lequel les managers garantissent que les ressources sont acquises et utilisées de manière pertinente, efficiente et efficace, en cohérence avec les objectifs de l'organisation qu'elle soit publique ou privée.

La définition initiale d'Anthony a fait l'objet d'un élargissement en 1988, l'auteur la caractérisant alors comme : « le processus par lequel les managers influencent les autres membres d'une organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Hanafi, A. & El-Marzouki, S., 2021).

Cette définition se focalise sur la fonction de contrôle de gestion en tant que vecteur de déploiement stratégique. Elle le conçoit fondamentalement comme un dispositif d'outils et de techniques destiné à orienter les comportements des managers et de collaborateurs, afin d'assurer la mise en œuvre effective des orientations définies par la direction générale.

Selon l'analyse théorique de Khemakhem (1984), le contrôle de gestion se définit comme « le processus visant à garantir une mobilisation efficiente et continue des ressources et des énergies en vue de la réalisation des objectifs de l'entité » (Savall, H, 1990). Cette approche implique de prendre en compte les spécificités organisationnelles afin d'assurer la flexibilité des facteurs de production et des ressources nécessaires. Selon lui, le contrôle de gestion se caractérise par une

flexibilité intrinsèque, nécessaire pour s'adapter aux spécificités organisationnelles et situationnelles. Il met également en exergue la mobilité des ressources et des énergies comme levier indispensable pour atteindre les objectifs de l'entité. À cet égard, il propose la définition suivante : « le contrôle de gestion est un système d'information et d'action interactif, dont la finalité est d'assurer la cohérence entre la stratégie de l'organisation et des ses opérations, en pilotant la performance globale et en favorisant l'apprentissage organisationnel » (Khemakhem M., 2019). Cette définition indique que le contrôle de gestion ne se limite pas seulement à un simple outil de surveillance ou de conformité mais un système d'information et d'action interactif.

Dans une perspective datant de 1994, Henri Bouquin définit le contrôle de gestion comme un dispositif outillé visant à garantir l'alignement entre la stratégie organisationnelle et les opérations courantes. Cette conception a évolué dans son ouvrage de 2010, où il le conçoit désormais comme un système de régulation des activités visant à assurer la cohérence globale de l'organisation. Il le définit comme « l'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats » (Chouhbi, A. & El-bir, A., 2020).

H. Bouquin (2000) examine la relation intrinsèque entre le contrôle de gestion et la stratégie organisationnelle. Il définit le contrôle de gestion comme un processus d'influence managériale visant à aligner les comportements des membres de l'organisation sur la mise en œuvre stratégique. Ce processus repose sur trois dimensions fondamentales : les attitudes, l'efficacité et l'efficience.

Dans la perspective théorique de H. Bouquin, la fonction managériale requiert des systèmes de pilotage permettant à la fois la conception de la stratégie et la vérification de la cohérence entre les actions individuelles et les objectifs fixés. Par conséquent, le contrôle de gestion se définit fondamentalement comme un instrument de régulation des comportements. D'après Renard, J., (2011), le contrôle de gestion s'inscrit comme un levier de gouvernance d'entreprise. Cette contribution s'articule autour de trois axes majeurs : l'assistance à la direction générale dans la définition des principes de gouvernances, l'amélioration continue de la performance des activités et l'ajustement du système d'information.

Par ailleurs, Simons, R.L., (1995), redéfinit le contrôle de gestion comme « les processus et les procédures fondée sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». Toutefois, la littérature souligne une

grande hétérogénéité de ce concept, il est souvent avancé, à titre d'hyperbole, que la fonction de contrôle de gestion possède autant de définitions que d'organisation qui l'implémentent.

Les travaux de Berland, N., Ponssard, J.P., & Saulpic, O., (2005) souligne le rôle crucial de l'information dans les dispositifs de contrôle de gestion, en distinguant deux modalités d'exercice : le contrôle diagnostic, orientée vers l'analyse des écarts de performance, et le contrôle interactif, fondé sur une communication ascendante régulière. Complétant cette typologie, l'étude de cas de Lambert, C., & Sponem, S., (2009) définit ainsi le contrôle de gestion comme un processus à posteriori visant à garantir l'efficience et l'efficacité de l'allocation des ressources au services des objectifs organisationnels, tout en s'inscrivant dans le cadre de stratégies préalablement établies.

Par ailleurs, le contrôle de gestion ne borne pas à une simple comparaison des écarts entre résultats et objectifs, il doit impérativement s'articuler autour de la performance organisationnelle. En effet, il constitue désormais un levier essentiel de pilotage de performance (Jaouhari, L., & Goumari, S., Jaouhari, L., 2021). In fine, l'étude réalisée par Bal, M., El Bettoui, R., & Jaouhari, L., (2021) permet de dissiper les ambiguïtés sémantiques entourant le concept du « contrôle » dans la littérature sur le comportement organisationnel. Selon eux, le contrôle se définit par la nécessité de garantir que les activités génèrent des résultats escomptés, ce qui implique un processus continu de guidage, de monitoring des résultats et de mise en œuvre d'actions correctives.

L'analyse comparative des définitions met également en exergue la nature processuelle du contrôle de gestion, caractérisée par une temporalité étendue. Sur le plan conceptuel, ce dispositif a connu une mutation significative, s'affranchissant de ses origines strictement budgétaires pour devenir un levier stratégique de pilotage de la performance et de consolidation du principe de la bonne gouvernance.

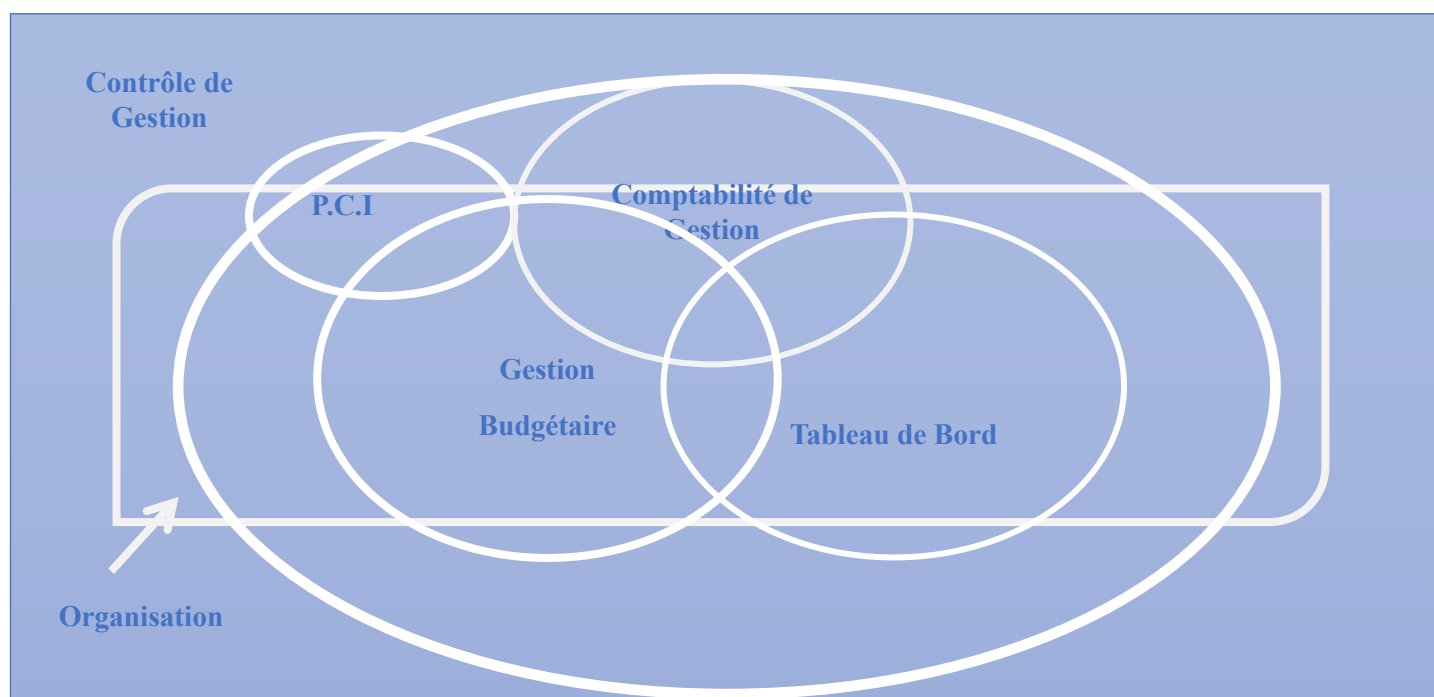
1.1.2. Les outils du contrôle de gestion :

L'alignement des outils de gestion sur la configuration stratégique, structurelle et objective de l'organisation est une condition sine qua non pour assurer une gestion efficiente, en ayant pour finalité la maximisation de la performance globale. Bien que le calcul des coûts demeure l'ancêtre du contrôle de gestion, l'évolution des pratiques a vu l'apparition de méthodologies plus récentes, répondant aux critiques formulées à l'encontre des modèles classiques (Par exemple, les tableaux de Board Stratégiques « T.B.S »), Comme l'illustre Nicolas Berland dans son ouvrage « Mesurer et piloter la performance » il convient de catégoriser les instruments du

contrôle de gestion en trois grandes approches : le calcul des coûts, la gestion budgétaire, et le tableau de bord.

La fonction du contrôle de gestion requiert la maîtrise d'outils spécifiques, tels que la comptabilité de gestion, le prix de cession interne (P.C.I), la gestion budgétaire, et le tableau de board, afin de contribuer activement à la création de valeur au sein de l'organisation. La figure ci-dessous présente les outils de contrôle de gestion les plus utilisés :

Figure N°1 : Les outils du contrôle de Gestion :



Source : Berland, N., 2009, *Mesurer et Piloter la Performance*, P. 13, 230 P, édition : Edition de la performance : Consulté via le site : <http://www.management.free.fr/sauv/mesurer%20et%20piloter.pdf>

a. La comptabilité de gestion :

Comme le souligne Bouquin, H., (2003, P.10), la comptabilité de gestion est définie comme « un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies. Sur la base de cette définition, il convient d'examiner les méthodes de calcul spécifique à cette discipline.

Dans cette optique, l'analyse des méthodes de calcul constitue un levier essentiel pour opérationnaliser ce système. Ces méthodes sont présentées comme suite :

❖ *La méthode de Direct Costing :*

Le Direct Costing, communément désigné sous le terme de méthode des coûts variables, constitue une approche de calcul des coûts en comptabilité de gestion. Il convient de distinguer rigoureusement cette méthode de la notion de coûts directs. Son principe fondamental repose sur l'analyse de la marge sur coûts variables pour l'évaluation de la rentabilité.

❖ *La méthode du coût complet :*

L'approche du coût complet vise à affecter l'intégralité des coûts, incluant les charges de capacité et les charges variables, aux unités de production. Cependant, l'imputation des frais indirects constitue un défi d'allocation. Pour pallier cette contrainte, il est nécessaire de répartir les ressources communes entre les produits, opérations qui suppose une catégorisation stricte des coûts en charges directes et indirectes.

❖ *La méthode ABC (Activity Based Costing):*

La comptabilité par activité « Activity Based Costing ABC » constitue une évolution significative par rapport à la méthode traditionnelle des coûts complets. Souvent qualifiée de paradigme novateur, cette approche vise à optimiser la précision de l'allocation des coûts. Son principe fondamental repose sur le remplacement des centres d'analyse par des activités, et des unités d'œuvre par des inducteurs de coûts, ces derniers servant de mesure de la consommation de ressources liée à l'activité.

b. Le contrôle budgétaire :

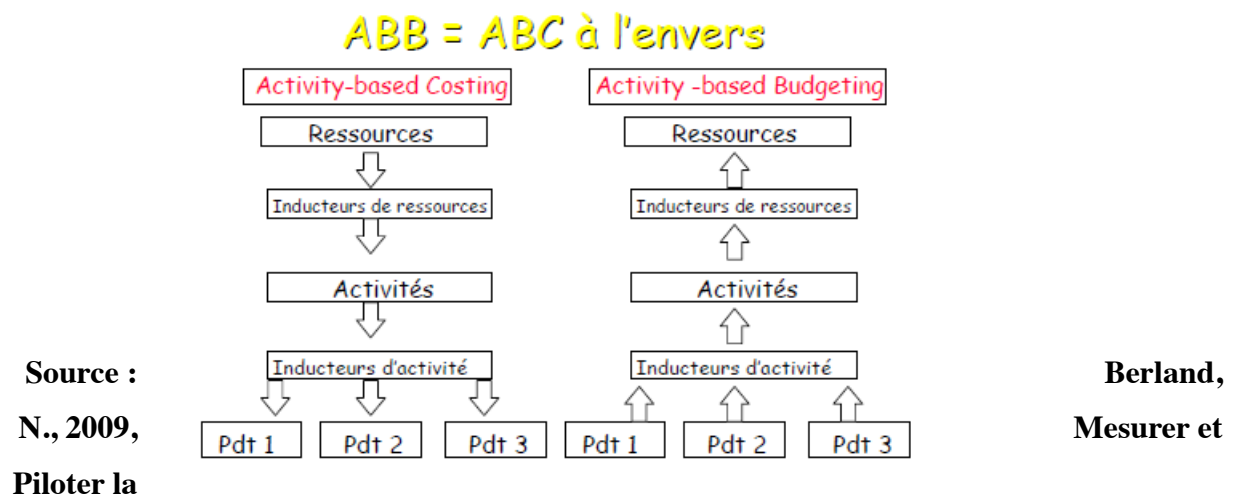
Selon Bouquin, H., (2001), le contrôle budgétaire se définit comme un instrument de coordination et de communication, constituant un levier essentiel de gestion prévisionnelle, de délégation et de motivation. Bien que cette pratique soit historiquement ancrée, son émergence remontant aux années 1920 aux États-Unis et aux années 1930 en France, sa mise en œuvre varie selon les organisations. Son pilotage efficace requiert l'établissement d'une structure organisationnelle appropriée, articulée autour des centres d'analyses. A cet égard, la littérature identifie Cinq centres de responsabilité : Centre des coûts productifs, centre des coûts discrétionnaires, centre de recettes ou de CA, centre de profit et enfin un centre d'investissement.

La procédure budgétaire a pour fonction de déployer la stratégie au sein des plans stratégiques et opérationnels. Elle requiert une interdépendance harmonieuse des budgets, orchestrée par un

processus de concertation articulant les impératifs de direction et les contraintes du terrain. Dans son ouvrage intitulé « Mesurer et Piloter la performance », les principales tentatives d'amélioration de l'approche du contrôle budgétaire sont présentées comme suite (N. Berland, N., 2009) :

Le budget Base Zéro « BBZ » se définit par une approche de gestion budgétaire axée sur une logique interne et la maîtrise des coûts, parallèlement, la Méthode ABB « Activity Based Budgeting », qui constitue une déclinaison de la méthode ABC, émerge en réponse à la déconnexion croissante entre les stratégies les budgets, et les plans d'action. L'objectif de la méthode ABB est de traduire les orientations stratégiques en activités opérationnelles concrètes, en s'appuyant sur une modélisation des processus plutôt que sur des structures budgétaires traditionnelles.

Figure N° 2 : La Méthode ABB versus La méthode ABC



Performance, édition : Edition de la performance :

Consulté via le site : <http://www.management.free.fr/sauv/mesurer%20et%20piloter.pdf>

c. Les tableaux de bord :

Les outils budgétaires, caractérisés par une approche principalement financière, peinent à appréhender la multi-dimensionnalité de la performance. Le tableau de bords s'offre dès lors comme une alternative pertinente, constituent un dispositif clé de suivi de la performance, il permet aux décideurs de mesurer l'avancement des programmes et l'atteinte des objectifs fixés, une démarche qui s'aligne sur le concept de tableau de Bord Prospectif « T.B.P » (concept de Balanced Scorecard). Comme le souligne Bouquin, H., (2001), le tableau de bord est « est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (Cinq à Dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de

prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec leurs fonctions ». Toutefois, il n'existe pas de modèle universel, cet outil doit être contextualisé en fonction de sa finalité. À cet égard, un tableau de bord intègre généralement deux types d'indicateurs à savoir : les indicateurs d'état et les indicateurs d'évolution.

Le tableau de bord ne saurait se réduire à une simple collection d'indicateurs ; il constitue un dispositif de pilotage ciblant des états et des dynamiques complémentaires. L'élaboration de cet outil se heurte à la complexité inhérente à la quantification des effets des interdépendances, la performance échappant souvent à un contrôle direct.

Dès lors l'intégration d'indicateurs exogènes, ancré dans l'environnement et alignés sur les échéances managériales, s'avère nécessaire. Tout tableau de bord doit prendre en considération 4 axes : axe financier, axe Client, axe processus, et axe apprentissage et croissance.

Le tableau de bord s'inscrit dans une démarche de contrôle de gestion en perpétuelle évolution. Si les outils techniques sont indispensables au pilotage de performance, la valeur ajoutée réside ultimement dans l'approbation de ces dispositifs par les managers et l'expertise de professionnels de contrôle de gestion.

1.2. Définition et Clarification conceptuelle de la Performance :

En science de gestion, la performance demeure un concept complexe et polysémique. Le contrôle de gestion s'appuie principalement sur son étymologie anglaise, issu du verbe « to perform », qui associe l'excellence à l'accomplissement de tâches, cette définition mobilise des dimensions clés telle que la mesure, la gestion, l'évaluation et le pilotage de la performance.

Sur le plan théorique, Drucker, P., définit la performance comme la réalisation des objectifs et des résultats escomptés au sein d'une organisation, en soulignant l'importance de l'efficacité, l'efficience dans l'exécution des activités. Inversement, Pettigrew, A.M, et Whipp, R., proposent une vision multidimensionnelle, englobant tant les résultats financiers que non financiers. Ils insistent sur la nécessité d'une approche holistique, intégrant l'analyse des facteurs contextuels et des processus organisationnels pour une évaluation complète de la performance.

Face aux reconfigurations structurelles des cadres institutionnels et économiques, la performance des administrations publiques s'impose comme un impératif central de la gouvernance et de l'action publique.

La notion de la performance au sein des administrations publiques constitue un concept hétérogène et intrinsèquement complexe. En effet, les administrations publiques ont des

finalités spécifiques, tels que la fourniture de service collectifs, la promotion du bien-être social et la protection des intérêts communs, le tous sous le sceau d'une contrainte normative stricte. Dès lors, la mesure de la performance ne saurait se limiter à une approche unidimensionnelle ; elle doit intégrer des critères variés englobant l'efficacité et l'efficience, l'impact social, la satisfaction des citoyens, la transparence, la responsabilité ('Accountability') et la réalisation des missions institutionnelle.

La rationalisation de la gestion, la transparence dans l'allocation des ressources et l'alignement des moyens sur les objectifs stratégiques constituent aujourd'hui des exigences fondamentales pour les organisations publiques. Ces impératifs s'inscrivent dans le sillage des réformes inspirées du New Management Public (Hood, C., 1991), qui visent à transformer les instruments du management privé au sein du secteur public, notamment à travers le pilotage par la performance et par le contrôle de gestion.

Au Maroc, cette dynamique s'articule autour des nouvelles directives de gestion instaurées par la L.O.L.F n° 130-13 de 2016, ce dernier impose un renforcement de contrôle et de la supervision budgétaires, tout en promouvant la bonne gouvernance, la transparence de l'action publique et la reddition des comptes.

Dans cette optique, l'évaluation et la mesure de la performance au sein des administrations publiques requiert une approche multidimensionnelle dépassant une seule logique de rentabilité financières. Elle impose l'usage d'indicateurs et d'outils adaptés, tenant compte des spécificités contextuelles afin d'apprécier de manière équilibrée les résultats, l'efficience de la gestion des ressources et la réalisation des objectifs. Par ailleurs, le fonctionnement de ces entités étant régie par un cadre normatif strict « des lois et des règlements », le modèle de gestion qui en découle diffère de celui du secteur privé. Dès lors, la définition universelle de la performance constitue un défi majeur, la complexité inhérente aux multiples dimensions de la performance publique rendant toute transposition directe de modèles privés particulièrement complexe.

1.3. Définition et clarification conceptuelle de la gouvernance publique :

La notion de gouvernance est à la mode. La gouvernance désigne un concept commode, celle-ci représente d'une image descriptive reflétant la réalité et une finalité idéale de l'autre part. elle est liée à la transparence, l'éthique et l'efficacité et l'efficience de l'action publique.

En effet, la gouvernance fait référence à l'ensemble du processus de gouvernement, aux institutions, et aux processus et pratiques en matière de prise décision et de réglementation concernant les questions d'intérêt commun. Dans cette optique, la gouvernance publique

désigne l'ensemble des processus, règles et interactions par lesquels les acteurs publics, privé et la société civile collaborent pour définir et mettre en œuvre des politiques, gérer les ressources et prendre les décisions le bien commun. Elle met l'accent sur la transparence, la responsabilité et l'approche participative, se distinguant du simple Gouvernement par structure moins hiérarchique et plus réticulaire¹.

En somme, la bonne gouvernance est liée aux processus et résultats politiques et institutionnels nécessaires pour atteindre les objectifs de développement. La bonne gouvernance ajoute une dimension normative ou une dimension d'évaluation au processus de gouvernement².

Récemment, la bonne gouvernance s'est imposée comme un enjeu prépondérant au sein de la communauté scientifique, particulièrement dans les sciences de gestion. Toutefois, la conceptualisation de la gouvernance d'entreprise demeure complexe. En effet, la multiplicité des définitions existantes, chacune apporte des perspectives théoriques distinctes, empêche l'établissement d'un consensus global et universel. Le tableau ci-dessous présente de manière synthétiques les principales définitions de cette notion :

Tableau n°1 : Les principales Définitions de la Gouvernance

Auteurs	Approche	Caractéristique	Définition de la gouvernance
Rapport Cadbury (1992)	Gouvernance d'entreprise	Définition rigoureuse et épurée autorise une marge d'interprétation	La gouvernance est le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées (Cabane, 2018).
Banque Mondiale (1992)	Gestion du développement	Définition articulée autour de l'autorité	La manière dont le pouvoir est exercé dans la gestion des ressources économiques et sociales d'un pays aux fins du développement. (Banque Mondiale, 1992)
Rhodes (1996)	Gouvernance sans gouvernement	Définition basée sur des relations et des processus	Un système de réseaux autoorganisés d'acteurs interdépendants qui échangent des ressources pour atteindre des objectifs communs. (Rhodes, 1996)

¹ <https://www.ohchr.org/fr/good-governance/about-good-governance>

PNUD (1997)	Exercice de l'autorité	Définition basée sur l'exercice de l'autorité à tous les niveaux	L'exercice de l'autorité politique, économique et administrative pour gérer les affaires d'un pays à tous les niveaux. (PNUD 1997)
Charreaux (1997)	Gouvernance d'entreprise	Conception fondée sur la restriction des prérogatives managériales.	Le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire. (Cabane, 2018)
Shleifer & Vishny (1997)	Gouvernance d'entreprise	Paradigme de la création de valeur pour les actionnaires	Ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants. (Cabane, 2018)
Stoker (1998)	Coordination Sociale	Définition articulée autour du rôle des acteurs publics dans la gestion des affaires publiques	Un processus de prise de décision collective qui implique des acteurs publics et privés pour gérer les affaires publiques. (Stocker, 1998)
Parrat (1999)	Gouvernance d'entreprise	Définition articulée autour des stratégies d'influence des politiques des entités organisationnelles.	Gouverner une entreprise c'est de le gérer et en garantir une conduite de politique. (TOUMI & KABBAJ, 2019).
OCDE, 1999	Gouvernance d'entreprise	Une définition large	La gouvernance d'entreprise comprend les relations entre le conseil d'administration, la direction, les actionnaires et les autres parties prenantes. La gouvernance se réfère également à la manière dont les décisions sont prises et

			mises en œuvre, ainsi qu'à la façon dont les pouvoirs publics et les autres acteurs interagissent pour atteindre des objectifs communs dans un cadre juridique, éthique et institutionnel donné. (Cabane, 2018).
Association du Commonwealth sur la gouvernance des entreprises (ACGE), (1999)	Bonne Gouvernance	Une définition basée sur le leadership	Une bonne gouvernance d'entreprise est un leadership qui vise à assurer l'équité, la transparence, la responsabilité et la responsabilisation dans les décisions de l'entreprise (ACGE, 1999).
Pierre & Peters (2000)	Pilotage de l'Etat	Une définition basée sur la recherche des intérêts collectifs	La capacité de l'État à coordonner les intérêts sociaux et à orienter l'économie et la société vers des objectifs collectifs. (Pierre & Peters 2000)

Source : élaboré par nos soins

Chacune de cette définition met en lumière des aspects pertinents. À la lumière de ces éléments, nous proposons la définition suivante :

La gouvernance d'entreprise se définit comme une architecture normative et organisationnelle structurée par des pratiques et des mécanismes de régulation. Elle vise à encadrer les relations de pouvoir et les inhérentes aux dirigeants et aux actionnaires. En assurant un contrôle efficace et la pérennité de l'entité, ce système a pour finalité la protection de l'intérêt social et la maximisation de la valeur créée pour toutes les parties prenantes.

En termes conceptuels, la gouvernance se définit comme un dispositif d'organisation et de répartition des pouvoirs, visant à assurer la direction stratégique et la performance de l'entreprise.

L'analyse du tableau susmentionné met en évidence la dynamique évolutive des finalités inhérentes à la gouvernance d'entreprise. Dans une première phase, l'objectif prédominant consistait à sécuriser les intérêts des actionnaires par un contrôle strict des décisions managériales. Par la suite, une fonction d'accompagnement s'est ajoutée, visant à pallier l'isolement des dirigeants et à intégrer une expertise externe d'analyse et de réflexion. Enfin, la gouvernance s'est élargie pour impacter la performance économique et sociale de

l'organisation, assurant ainsi la représentation des intérêts de l'ensemble des parties prenantes, au-delà du seul prisme actionnarial.

Les avancées réalisées ont favorisé une transition structurelle, passant d'un modèle de gouvernance fondé sur la contrainte et la discipline à une approche positive, vectrice de création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes.

À la lumière des éléments susmentionnés, il convient d'exposer les principaux modèles de gouvernance. Ces derniers s'ancrent dans divers courants théoriques et peuvent être catégorisés selon trois approches fondamentales (Dionne-Proulx, J., & Larochelle, G., 2010) :

◇ **L'approche actionnariale de la gouvernance (Shareholder governance) :**

Le modèle actionnarial de la gouvernance puise ses fondements théoriques dans la théorie des transactions de Coase (1937) et dans la théorie de l'agence développée par Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976).

En tant que paradigme historique de la gouvernance d'Entreprise, Le modèle de la gouvernance actionnariale accorde la primauté aux intérêts des actionnaires. Cette centralité permet d'établir des mécanismes de surveillance et de validation des décisions managériales, assurant ainsi une transparence accrue. Conformément à Dionne-Proulx, J., & Larochelle, G., (2010), la finalité première de ce système réside dans la maximisation des actionnaires.

L'objectif principal réside dans la limitation des comportements abusifs des décideurs et le rétablissement d'un équilibre entre les prérogatives exécutives et les droits des propriétaires. Dans ce cadre, la gouvernance actionnariale privilégie un dispositif de contrôle et de sanctions des dirigeants. Charreaux, G., (2003) définit cette approche comme une combinaison stratégique de mécanismes de contrôle internes et externes visant à réduire l'asymétrie d'information et l'espace de la manœuvre des managers. Cette perspective postule que la maximisation de la valeur ne peut advenir que par une discipline rigoureuse des dirigeants (Meier, O., & Schier, G., 2008).

◇ **L'approche partenariale de la gouvernance (Stakeholder Governance) :**

Cette approche de la gouvernance appréhende l'organisation comme une construction sociale, laquelle intègre les attentes, les intérêts et les objectifs des divers partenaires, notamment les actionnaires et les dirigeants. Ces acteurs entretiennent une relation d'influence réciproque vis-à-vis des décisions stratégiques de l'entreprise (Meier, O., & Schier, G., 2008).

Par ailleurs, cette conception de la gouvernance exige l'implication active de l'ensemble des parties prenantes dans le processus décisionnel. Cette participation vise à garantir un consensus organisationnel quant aux politiques, aux valeurs et à la légitimité des institutions (Daanouné, R., & Chilouah, I., 2018).

◇ L'approche cognitive de la gouvernance :

Ce modèle de gouvernance s'articule autour de plusieurs cadres théoriques, notamment la théorie comportementale de la firme, l'apprentissage organisationnel, ainsi que les approches fondées sur les ressources et les compétences.

Dans cette perspective, la gouvernance d'entreprise est conceptualisée comme un ensemble de mécanismes destinés à stimuler l'innovation et l'apprentissage, dans le but d'optimiser la création de valeur (Meier, O., & Schier, G., (2008) & Dionne-Proulx, J., & Larochelle, G., (2010)). Cette approche met en exergue le développement du capital humain, incluant les compétences, le savoir-faire et l'innovation, ainsi que la capacité organisationnelle à saisir de nouvelles opportunités d'investissement et à façonner son environnement.

2. La relation entre le contrôle de Gestion, la gouvernance, et la performance :

Cette partie vise à articuler les dispositifs de contrôle de gestion avec la performance, d'une part, et de la gouvernance de l'autre part tout en examinant les interdépendances entre les trois concepts ; Cette analyse s'inscrit dans le contexte des administrations publiques.

2.1. La relation entre le contrôle de gestion et performance :

Selon Zampicoli, L., (2009), l'essor des outils de contrôle de gestion au sein des administrations publiques, et plus particulièrement celles soumises à la loi organique relative aux lois des finances « la L.O.L.F n) 130-13 », s'inscrit dans un cadre législatif spécifique. Ce développement est encadré par la doctrine de la L.O.L.F, qui régit la mise en place d'indicateurs de performance. Il convient de noter que la mise en œuvre de ce dispositif dans le secteur public ne repose pas sur un impératif de rentabilité, comme c'est le cas du secteur privé. Par ailleurs, l'auteur met en exergue la persistance d'une ambiguïté conceptuelle entourant la définition même du contrôle de gestion.

Cette analyse permet de mettre en lumière le processus d'institutionnalisation du concept de contrôle de gestion au sein de la sphère publique. Par ailleurs, divers indicateurs permettent d'appréhender la nature de sa diffusion au sein des administrations. Il est dès lors essentiel de

distinguer le concept de contrôle de gestion des instruments techniques qui en assurent la mise en œuvre. Sur le plan théorique, cette étude s'appuie sur les travaux de Burland, A., et Al. (2004) ainsi que les définitions d'Anthony, R.N., (1988) et de Simons, R., (1995), lesquels éclairent les dimensions instrumentales et téléologiques du contrôle de gestion.

2.2. Le rôle médiateur de la gouvernance dans cette relation :

La relation entre les outils de contrôle de gestion et la gouvernance est fondamentales, étroite, et symbiotique. On peut dire que la gouvernance définit le « Cap » et les règles du jeu, tandis que les outils de contrôle de gestion fournissent la « boussole » et les instruments de navigation pour s'assurer que l'organisation reste sur ce cap. En effet, la gouvernance définit la vision, la mission et les objectifs stratégiques à long terme, tandis que le contrôle de gestion traduit ces objectifs en indicateurs de performance (Key Performance Indicator « KPIs ») et en budgets opérationnels. Ainsi, les outils de contrôle servent de « pont » entre la stratégie (Gouvernance) et l'exécution (Management). Si les outils de contrôle de gestion montrent un écart entre la stratégie visée et la réalité, la gouvernance peut réagir (ajustement de la stratégie ou des ressources).

La gouvernance définit également les responsabilités des dirigeants et lie souvent leur rémunération à la performance, et le contrôle de gestion est la mesure objective de cette performance. Sans outils de contrôle précis, la gouvernance ne peut pas évaluer correctement la performance des dirigeants, ce qui affaiblit le système de récompense et de sanction.

La gouvernance se définit comme une variable médiatrice permettant d'explicitier le mécanisme par lequel les outils de contrôle de gestion (Variable Indépendante) influencent la performance (Variable dépendante). Dès lors, il convient d'appréhender la bonne gouvernance comme une conséquence de la performance des outils de contrôle de gestion et, simultanément, comme un déterminant de la performance. Dans ce cadre, la gouvernance joue un rôle central dans la relation entre ces outils et la performance des administrations publiques. En effet, elle mobilise l'ensemble des acteurs publics et privés, favorise la coordination de leurs actions et intègre les spécificités institutionnelles ainsi que les besoins de différentes parties prenantes.

Par ailleurs, la gouvernance favorise l'élaboration et le déploiement d'outils de contrôle de gestion adaptés aux spécificités des administrations publiques, grâce à la participation active des parties prenantes. En outre, en consolidant la coordination inter-acteurs, la gouvernance optimise l'exploitation de ces dispositifs, contribuant ainsi à l'amélioration de la performance globale.

En substance, la gouvernance s'articule comme un concept médiateur essentiel entre les dispositifs de contrôle de gestion et la performance. En facilitant l'adaptation de ces outils aux spécificités du secteur public et en consolidant la coordination des parties prenantes, elle contribue à l'amélioration de la performance et à l'optimisation de l'allocation des ressources publiques.

2.3. La relation entre le contrôle de gestion et la gouvernance :

L'adoption du contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaine, initiée au début des années 1990, s'inscrit dans le paradigme du New Public Management « N.M.P ». Cette transposition, issue du secteur privé, visait à rationaliser la gestion des affaires publiques et à optimiser la gouvernance administrative. Théoriquement, Bouquin. H, (2008), le définit comme un processus de pilotage stratégique : « Un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner », dont la finalité est d'améliorer la gouvernance aux yeux des parties prenantes, constituant ainsi un enjeu clé (ELMOUADDINE, H., IKHMIM, S., & ALIJ, N. (2022). Par ailleurs, Renard (2001), identifie trois axes majeurs par lesquels le contrôle de gestion exerce son influence sur la gouvernance d'entreprise : l'assistance à la direction pour définir les principes de la bonne gouvernance, la contribution prévenant à l'amélioration de la performance de toutes les activités et atteindre les objectifs, et l'adaptation du système d'information (ELMOUADDINE, H., IKHMIM, S., & ALIJ, N. (2022).

La présente étude vise à analyser l'impact du contrôle de gestion sur l'opérationnalisation de la gouvernance au sein des administrations publiques. Bien que la littérature soit encore limitée quant à l'interprétation de cette relation, certains travaux, tels que ceux Daanoun, R., & Chilouah, I., (2018) ainsi que d'Elmouaddine, H., Ikhmim, S., & Alij, N. (2022), soulignent que l'articulation entre le système de contrôle de gestion et la gouvernance publique repose sur des dispositifs de contrôle concrets. Ces modalités pratiques se structurent généralement autour de trois axes majeurs : la budgétisation, le tableau de bord, et le système d'information.

♦ La budgétisation :

Le budget se positionne comme un levier fondamental de la gestion des administrations publiques, jouant un rôle clé dans l'évaluation de la performance organisationnelle. L'élaboration budgétaire représente un défi organisationnel primordial (Chemlal, M., Hajar, A., & Sayad, H., 2017). Daanoun, R., & Maimouni, S. (2021) le définissent comme un processus de prévision financière et d'allocation des ressources, orienté vers l'atteinte des objectifs

stratégiques Au sein de la fonction de contrôle de gestion, le budget occupe une place prépondérante, servant à l'analyse et au pilotage de l'activité. Dans le cadre du modèle rationnel du contrôle organisationnel proposé par Bouquin, H. (2001), le budget est identifié comme un élément transversal aux phases de processus de contrôle (Chemlal, M., Hajar, A., & Sayad, H., 2017) :

- Finalisation : Construction du budget ;
- Pilotage : Utilisation et évolution du budget au cours de l'exercice budgétaire ;
- Post-évaluation.

◇ **Les tableaux de bord :**

Le tableau de bord se définit, selon Demeestère (2002), comme un ensemble d'indicateurs cohérents dédiés au suivi de la performance d'une entité par ses responsables (Jaouhari, L., & Goumari, S., Jaouhari, L., 2021). il s'agit d'un instrument multifonctionnel (expertise, communication, décision) visant à évaluer l'action administrative et à orienter la gestion vers les points essentiels. Cette approche rejoint la définition de Bouquin qui le décrit comme un outil permettant aux décideurs de connaître l'état et l'évolution des systèmes pilotés pour anticiper les tendances (Rherib, N., El amili, O., Ellioua, H., 2021). Sur le plan pratique, cet outil est destiné aux directeurs et au top manager et revêt une utilité spécifique au sein des administrations publiques. Il permet aux instances dirigeantes (présidents et directeurs généraux) et aux gestionnaires de programmes d'obtenir une vue d'ensemble synthétique sur l'état d'avancement des projets, en se concentrant sur les indicateurs clés de performance tels que la durée, le coût et la réalisation.

◇ **Le système d'information :**

La littérature académique définit le système d'information (SI) comme un outil de modélisation fiable et économique des activités d'entreprise (Legrenzi, C., & Rosé, P., 2020). Au-delà de sa fonction technique, il est reconnu comme un levier stratégique pour le contrôle de gestion, facilitant la circulation de l'information et la coordination de l'organisation au sein de l'organisation (Daanoune, R., & Chilouah, I., 2018). Cette coordination qui s'étend de la direction générale aux responsables opérationnels, s'accompagne d'une forte normalisation des processus de contrôle.

L'application de ces concepts dans le secteur public, et plus particulièrement dans les administrations publiques, révèle l'utilité du système d'information pour l'élaboration

budgétaire classique et en flux et le pilotage par tableaux de board. Selon Amrani, N., Sadik, M., & Hemmi, M., (2021) l'implémentation de ces outils au sein des administrations publiques ne se limite pas à une modernisation technique ; elle constitue un indicateur tangible de l'avènement de la bonne gouvernance d'une transformation digitale effective.

3. Les théories mobilisées permettant l'examen du lien de causalité entre le contrôle de gestion, la performance et la gouvernance :

Pour analyser les relations causales liant le contrôle de gestion, la performance, et la gouvernance au sein des administrations publiques, Cette étude mobilise deux cadres théoriques fondamentaux : la théorie de l'agence et la théorie de New Public Management (N.P.M). Ce choix s'avère pertinent pour éclairer les dynamiques spécifiques à notre objet d'étude.

3.1. Les apports de la théorie de l'agence :

La théorie de l'agence, selon Jensen, M.C., & Meckling, W.CH., (1976), éclaire les dynamiques relationnelles entre un principal et un agent, en mettant en exergue les coûts d'agence inhérents à l'asymétrie d'information. Appliquée au secteur public, cette théorie met en lumière la tension entre le gouvernement (principal) et les gestionnaires publics (agents), où l'opacité informationnelle peut conduire à des comportements opportunistes. le contrôle de gestion intervient comme un dispositif de gouvernance essentiel pour réduire l'incertitude informationnelle. En instituant des mécanismes de mesure de la performance, il facilite le monitoring par le principal et assure une évaluation objective des réalisations. L'usage d'outils tels que les tableaux de bord et les audits renforce la traçabilité de l'utilisation des ressources, réduisant les risques de mauvaise allocation et favorisant la cohérence entre les actions opérationnelles et les orientations stratégiques.

Le contrôle de gestion agit comme un levier de responsabilisation (accountability) des agents publics, imposant une double exigence : la justification des moyens et la démonstration de l'efficacité des résultats. Cette exigence de redevabilité crée un cadre incitatif qui encourage une gestion rigoureuse et aligne des agents sur les préférences du principal, condition sine qua non de l'efficacité administrative.

Dans une perspective de la théorie de l'agence, l'articulation entre contrôle de gestion et contrats d'objectifs permet de réduire l'asymétrie informationnelle et d'aligner les intérêts divergents. Ces contrats formalisent les attentes de performance et renforcent l'engagement

contractuel. En structurant l'action autour d'objectifs partagés et mesurables, ce dispositif atténue les risques de comportements opportunistes, favorisant une meilleure cohérence de l'action publique et une hausse de la performance globale des organisations administratives.

Jensen, M.C., & Meckling, W.CH., (1976), ont conceptualisé un modèle d'agence simplifié articulé autour de deux relations principales : la première oppose le dirigeant aux membres d'administrations, tandis que la seconde oppose la firme à ses créanciers financiers (Charreaux, G., 2004). Cette étude se concentre sur la première relation, l'objectif du dispositif de gouvernance étant de discipliner la marge de manœuvre du dirigeant afin de contrer les comportements opportunistes et les conflits d'intérêts.

Dans cette perspective, le conseil d'administration est appréhendé, selon Berle, A., & Means, G., (1992) ainsi que Jensen, M.C., & Meckling, W.CH., (1976), comme un mécanisme de contrôle de pouvoir discrétionnaire du dirigeant, susceptible de s'écarter des orientations stratégiques de l'organisation. Dès lors, la théorie de l'agence insiste sur la composition du conseil d'administration, notamment par l'inclusion d'administrateurs externes. Ces derniers apportent l'objectivité nécessaire à la prise de décision et l'analyse des enjeux (Felton R.F., Watson M. (2002) ; Madani, W. E. (s.d.), (2010)).

Néanmoins, il convient de souligner que la théorie de l'agence néglige les dimensions environnementales ainsi que les relations d'interdépendance avec les parties prenantes. Pour combler ce vide théorique, le recours à la théorie de New Public Management (N.P.M) s'avère indispensable.

3.2. Les apports de la théorie de New Public Management :

Conceptualisée par Hood, H., en 1991, la théorie du New Public Management (N.P.M) a marqué une inflexion paradigmatique majeure dans les sciences de la gestion publique, par l'incorporation de principes et pratiques managériaux issus du secteur privé. Ses piliers doctrinaux incluent la quête d'efficience, la promotion de la concurrence entre entités publiques et privées, la délégation d'autonomie aux dirigeants publics et la rationalisation des ressources publiques, ainsi que le respect des principes et des pratiques de la bonne gouvernance. Cette orientation paradigmatique ambitionne de réformer les administrations en entités résolument finalisées, et articulées autour de la satisfaction des usagers, de la maîtrise budgétaire et de l'optimalité allocative.

L'implémentation du New Public Management (NPM) au sein des administrations publiques s'appuie sur l'intégration d'instruments de contrôle de gestion destinés à maximiser l'efficience

organisationnelle. Le contrôle de gestion y apparaît comme un levier stratégique pour la quantification et le suivi des performances à travers les strates administratives. Par exemple, les approches de gestion par objectifs, issus du secteur privé, sont transposées afin d'établir des objectifs mesurables au niveau des entités administratives. ces derniers sous-tendent la construction d'indicateurs de performance, permettant une évaluation rigoureuse des résultats concrets par rapport aux attentes préalablement définies.

Le New Public Management (N.P.M) promeut le tableau de bord prospectif (Balanced Scorecard) comme outil stratégique pivot. Ce système intègre le suivi d'indicateurs à la fois financiers et non financiers, procurant une vue holistique de la performance des administrations publiques. Il facilite une allocation stratégique des ressources, en habilitant les managers publics à formuler des décisions éclairées sur la base des données vérifiées et périodiquement actualisées. De surcroît, ces instruments accréditent la transparence organisationnelle en rendant compte des processus et des résultats aux parties prenantes, notamment les citoyens et les instances de contrôle.

Le N.P.M met également un fort accent sur la responsabilisation des gestionnaires publics, en encourageant l'adoption de systèmes d'évaluation de la performance, il vise à instaurer une culture de la responsabilité au sein des administrations. Les gestionnaires ne sont plus simplement évalués sur leur capacité à respecter les procédures, mais sur leur capacité à atteindre des résultats concrets et mesurables. Cela crée une dynamique où les agents publics sont incités à adopter des comportements plus efficaces et à optimiser l'utilisation des ressources à leur disposition.

4. Modernisation de l'administration publique marocaine : Une nécessité de mise en place du système de contrôle de gestion :

L'administration publique Marocaine s'avère particulièrement réceptive aux changements et réformes. Institution politique, sociale et économique, elle vise avant tout à satisfaire les besoins des acteurs impliqués. sa légitimité repose sur la qualité et l'efficacité de ses services aux citoyens, ainsi que sur l'optimisation des ressources employées. Ses performances sont appréciées par différents acteurs. Dans ce sens, le New Public Management (NPM) vise à procéder à la rénovation de l'administration publique. il guide les réformes administratives par le gouvernement pour instaurer une gestion performante axée sur les résultats en mettant en avant les fondements du N.P.M.

4.1. Instauration d'un nouveau mode de gestion des administrations publiques :

Le new Public Management (NPM) vise à rénover les administrations publiques en empruntant les méthodes du secteur privé. Au Maroc, il guide les réformes administratives lancées par le gouvernement pour instaurer une gestion performante axée sur le résultat. Face aux attentes citoyennes accrues, ces réformes mettent en avant les fondements du New Public Management (N.P.M) : décentralisation, responsabilisation des agents, évaluation de la performance, la bonne gouvernance, contractualisation et implication des citoyens.

L'adoption du New Public Management (N.P.M) dans le contexte marocain ambitionne d'optimiser l'efficacité, l'efficacité et la qualité des prestations publiques, tout en consolidant la légitimité et la confiance citoyenne à l'égard des institutions administratives. Il apparaît toutefois essentiel d'adapter ce paradigme aux spécificités nationales- qu'elle soient culturelles, institutionnelles ou socio-économique- pour garantir une bonne gouvernance publique efficace, cohérente avec les impératifs de développement et les valeurs fondamentales du Royaume. La mise en œuvre du N.P.M au Maroc s'est accompagnée d'un corpus de réformes articulées, visant la modernisation, la bonne gouvernance et la performance de l'appareil administratif. Nous indiquons quelques informations supplémentaires sur le N.P.M au Maroc :

❖ **Le Plan de réforme de l'administration :** Le Maroc a adopté un plan national de réforme de l'administration qui s'étend sur plusieurs années et vise à moderniser les structures administratives, renforcer les capacités des fonctionnaires et améliorer la qualité des services publics.

❖ **Le Maroc Digital :** Le Maroc adopte également une nouvelle stratégie qui s'étend à 2030 et constitue le bras de la réforme de l'Etat, Elle vise à transformer en profondeur la relation entre l'administration, les citoyens et les entreprises.

❖ **La simplification administrative :** L'une des principales composantes du NPM au Maroc est la simplification des procédures administratives. Cela implique la réduction des formalités administratives, la simplification des formulaires, l'accélération des délais de traitement des dossiers, et la promotion de l'administration numérique pour faciliter les interactions entre les administrations et les citoyens.

❖ **La Décentralisation :** Le Maroc a également entrepris des réformes visant à renforcer la décentralisation administrative. Cela implique de donner plus de responsabilité et de compétences aux administrations publiques territoriales afin de les rendre plus autonomes dans la gestion de leurs affaires.

❖ **La performance et l'évaluation :** Le N.P.M met l'accent sur la mesure de la performance de l'administration publique. Au Maroc, des systèmes d'évaluation de la performance ont été mis en place pour évaluer l'efficacité des services publics et des fonctionnaires, en utilisant des indicateurs et des indicateurs prédéfinis.

❖ **Les Agences spécialisées autonomes :** Dans le cadre du N.P.M, le Maroc a créé des agences spécialisées autonomes chargées de gérer certains secteurs spécifiques. Ces agences opèrent avec plus de flexibilité et d'autonomie dans leur fonctionnement, ce qui leur permet de répondre de manière plus efficace au besoin des citoyens.

Ces différentes réformes du N.P.M au Maroc visent à moderniser l'administration publiques, à améliorer l'efficacité des services publics et à répondre aux attentes croissantes des citoyens en termes de qualité et de rapidités des services fournis.

4.2. Les Plans et stratégies de la réforme de l'administration publique marocaine :

À l'instar de nombreux pays, le Maroc a initié dans les années 1980 un ambitieux programme d'ajustement structurel (PAS), visant à stabiliser le cadre macroéconomique, à dynamiser l'économie nationale et à favoriser une insertion internationale. Ces réformes ont créé un environnement incitatif aux investissements privés, accru de la compétitivité économique et stimulé la croissance. Elles se sont accompagnées de mesures de modernisation des infrastructures, de simplification administrative et de renforcement institutionnel.

Il est unanimement reconnu que l'administration publique joue un rôle pivot dans la mise œuvre des politiques publiques, la prestation des services essentiels et la gestion étatique. Toutefois, son efficacité et son efficience exigent une adaptation continue aux mutations politiques, économiques, et sociales. Cette dynamique renforce la conviction que l'impact des réformes structurelles ne se concrétisera pleinement qu'à travers une modernisation profonde de l'administration, apte à relever les défis contemporains.

Lors du Forum national de la haute fonction publique, le 27 février 2018, SM le Roi Mohammed VI a insisté sur « l'impératif d'une gestion efficiente des ressources et la satisfaction nécessaire des exigences du développement global posent avec acuité la question fondamentale de l'efficacité de l'Administration publique et des établissements de l'Etat », avec une révision des méthodes de travail administrative et refonte des modalités de gestion des ressources publiques, afin d'optimiser la gestion des moyens disponible. C'est dans cette perspective que s'inscrivent le Plan Nationale de la réforme de l'Administration Publique « P.N.R.A.P » et la stratégie

numérique « Maroc Digital 2030 », programmes stratégiques gouvernemental visant à métamorphoser l'administration Publique en institution efficace, efficiente, transparente et centrée sur le citoyen.

Le P.N.R.A.P articule ses ambitions autour de cinq piliers fondamentaux :

- ❖ **Simplification administrative** : via la rationalisation des procédures et réduction des délais de traitement pour fluidifier les démarches citoyennes et entrepreneuriales,
- ❖ **Digitalisation des services** : à travers le développement de plateformes numériques et systèmes informatisés pour une accessibilité et une efficacité accrue des services publics.
- ❖ **Développement des compétences** : Formation continue des fonctionnaires pour optimiser leurs performances professionnelles.
- ❖ **Renforcement de la gouvernance** : Promotion de la transparence, de l'intégrité et de la responsabilité, via l'éthique publique, la lutte anticorruption et l'amélioration des contrôles.
- ❖ **Participation Citoyenne** : implication des usagers dans la co-construction des politiques et l'évaluation des services par le dialogue et la consultation publique.

Par ailleurs, Sa Majesté le Roi Mohammed VI a adressé un discours à l'occasion de l'ouverture de la première de la première année législative de la 10^{ème} législative, en octobre 2016, dans lequel avait souligné que « l'utilisation des nouvelles technologies contribue à faciliter l'accès, dans les plus brefs délais, du citoyen aux prestations, sans qu'il soit nécessaire de se déplacer souvent à l'administration et de s'y frotter ». En effet, la stratégie Maroc Digital 2030 constitue la trajectoire nationale de transition numérique visant à hisser le Maroc au rang régional à l'horizon 2030 en renforçant la compétitivité de son économie. Elaboré par le gouvernement, elle s'articule autour de trois axes stratégiques : la digitalisation des services publics, le développement de l'économie numérique et la formation des compétences digitales. Parmi ses mesures phares figure la simplification et la dématérialisation des procédures administratives via des plateformes unifiées, améliorant ainsi l'efficacité administrative et l'accessibilité des services pour citoyens et entreprises.

La stratégie ambitionne parallèlement de dynamiser l'écosystème technologique marocain, en suscitant 3.000 startups, en boostant les exportations numériques et en générant jusqu'à 240.000 emplois dans le secteur digital. Elle priorise le développement des compétences numériques (formation de 100.000 talents annuels) et le renforcement des infrastructures telles que la généralisation de la fibre optique, le déploiement de 5G, et la mise en place des solutions de cloud souverains. Ces initiatives visent à rehausser le positionnement du Maroc en gouvernance

numérique, à stimuler l'innovation, et à soutenir la croissance économique. Ainsi les principaux axes stratégiques sont présentés dans le tableau ci-dessous comme suit :

Tableau N° 2 Axes Stratégique du Maroc Digital 2030

Axe Stratégique du Maroc Digital	
1^{er} Axe stratégique : Digitalisation des services publics	Procédures simplifiées : L'objectif est de simplifier 40% des démarches et de réduire de 50% les délais des principales procédures administratives.
	Portail unifié : Création d'une plateforme unique regroupant près de 600 services numériques pour les citoyens et entreprises, visant une logique de « zéro papier ».
	Classement mondial : Le Maroc ambitionne d'intégrer le top 50 mondial de l'indice EGDI ³ des Nations Unies.
2^{em} Axe stratégique : Développement de l'économie numérique :	Écosystème Startup : Soutien à l'émergence de 3 000 startups.
	Emplois et exportations : Création de 240 000 emplois directs et augmentation des exportations de services digitaux.
	Soutien aux entreprises : Création d'un label « PME Tech » pour encourager la transformation digitale des TPME.
3^{em} Axe Stratégique : Formation de talents et infrastructures :	Formation : Formation de 100 000 talents par an dans les domaines du digital.
	Infrastructures : Généralisation de la fibre optique (5,6 millions de ménages éligibles d'ici 2030) et déploiement de la 5G (couverture de 70% d'ici 2030).
	Souveraineté : Mise en place de solutions de Cloud souverain.

Source ; élaboré par nos soins

5. Le contrôle de gestion au sein des administrations publiques : une nécessité obligatoire pour répondre aux impératifs de la performance et de bonne gouvernance

L'instauration d'un système de contrôle de gestion au sein de l'administration publique marocaine, traditionnellement qualifié de rigide, s'impose comme une nécessité. Cette réforme

³ L'indice de développement de l'e-gouvernement (EGDI) des Nations Unies (publié via le DESA Publications) évalue tous les deux ans la maturité numérique des 193 États membres. Il mesure l'utilisation des TIC pour les services publics via trois piliers : les services en ligne (OSI), l'infrastructure télécom (TII) et le capital humain (HCI), classant les pays de "faible" à "très élevé".

permettra de remédier aux dysfonctionnements structurels et de modernise un système d'information inadapté aux exigences d'une gestion responsabilisante.

5.1. L'importance et les objectifs de mettre en place d'un système de contrôle de gestion au sein des administrations publique :

Depuis plusieurs années, Le Maroc conduit une réforme structurelle des modes de fonctionnement de son administrations publiques, visant à renforcer la transparence et la bonne gouvernance. Inscrite dans le cadre des programmes de la réforme administrative telle que le plan national de la réforme de l'administration publique (P.N.R.A.P) et le Maroc Digital 2030, cette dynamique résulte d'une maturation progressive de réflexions sur la modernisation managériale. Ces révolutions ont progressivement cristallisé la nécessité d'adopter une gestion axée sur les résultats, contractualisée et programmée sur plusieurs années. Elles placent le gestionnaire et le citoyen au cœur du système, tout en conciliant optimisation des processus (Modernisation, rationalisation, et simplification), sécurité budgétaire et obligation de reddition des comptes (informations par objectifs, coûts et résultats des actions publiques).

Le contrôle de gestion est un processus continu de pilotage organisationnel, assurant l'évaluation en temps réel des activités, de la performance et de la bonne gouvernance. Cet outil mesure l'efficacité de mobilisation des ressources, analyse les coûts avec précision et oriente la stratégie par un suivi rigoureux des objectifs. Face aux exigences contemporaines, son renforcement s'impose à l'administration publique marocaine, Ses objectifs prioritaires sont la simplification des procédures, la maîtrise des délais, la réduction des coûts l'évaluation des performances et responsabilisation des services.

Ainsi, Les objectifs de la mise en place du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine peuvent résumer comme suit :

- ◇ Harmoniser et optimiser « les résultats » dans le cadre un système de contrôle de gestion effectif et efficace.
- ◇ Réduire le coût et générer des synergies.
- ◇ Faire converger les systèmes d'information et les rendre cohérents.
- ◇ Améliorer la performance : Une gestion axée sur les résultats, fluidité et efficacité du système budgétaire.

5.2. Le diagnostic de la situation actuelle u système de contrôle de gestion :

Le contrôle de gestion au sein de l'administration publique connaît une phase transitoire, impulsée par les réformes de modernisation (P.N.R.A.P, Maroc Digital 2030, L.O.LF n)130-13). Si les cadres législatifs et institutionnels sont en place, leur mise en œuvre demeure entravée par un déficit de coordination, des ressources humaines limitées et une sous-exploitation des outils managériaux. L'adoption de la loi organique relative aux lois des finances a instauré une gestion par performance et répondant aux exigences de la bonne gouvernance, mais son appropriation reste inégale entre ministre et agences. De nombreuses structures souffrent d'un manque de compétence techniques et d'indicateurs opérationnels (tableau de bord stratégique), freinant l'internalisation d'une culture de résultats, de la performance et de la bonne gouvernance.

La culture de la performance reste embryonnaire dans le fonctionnement quotidien de l'administration publique marocaine, compromettant du contrôle de gestion. Les gestionnaires font face à une formation insuffisante, une résistance au changement et une faible appropriation des pratiques managériales modernes. Les audits révèlent également une coordination intersectorielle déficiente, entravent une gestion stratégique cohérentes.

Néanmoins, le contrôle de gestion joue un rôle pivot dans la garantie de l'efficacité, de la transparence, et de la responsabilité. les administrations s'appuient sur une planification stratégique alignée sur les priorités nationale, suivie par des indicateurs de performance, tableaux de bord et rapports périodiques. le contrôle budgétaire assure la conformité des dépenses, tandis que les audits internes vérifient l'efficacité des processus et que la publication de rapports sur les plateformes publique renforce la transparence.

Les outils du contrôle de gestion comprennent principalement les systèmes d'information intégrés : Systèmes d'Information de Gestion Financière (S.I.G.F) et Systèmes d'Information des Ressources humaines (S.I.R.H), assurant la collecte et l'analyse des données financières et opérationnelles. Le tableau de bord, indicateurs clé de performance (I.K.P), et logiciels budgétaires permettant le suivi des programmes et projets. les administrations publiques se conforment aux normes du ministre chargé de l'économie et des finances « M.E.F » et de la cour des comptes. Cependant, plusieurs obstacles et défis persistent : déficits en ressources humaines/financiers, complexité administrative, formation insuffisante en contrôle de gestion, et fragmentation des systèmes d'information inter-administration.

5.3. Vers une administration publique transparente efficace et performante : Contribution du contrôle de gestion comme un outil de pilotage de la performance et un levier de la bonne gouvernance :

L'administration publique Marocaine évolue dans un environnement complexe où l'évaluation de la performance et l'amélioration de la gouvernance publique reste conditionnée par des spécificités sectorielles et des déterminants politico-socioéconomique, cantonnant souvent les pratiques managériales à une simple surveillance.

Or, la légitimité de l'administration publique se mesure au rapport « Qualité/efficacité » des services citoyens et à l'optimisation des ressources. Le contrôle de gestion apparait ainsi un outil stratégique pour promouvoir une culture de la performance, corriger les dysfonctionnements structurels, atténuer la rigidité organisationnelle, et assurer un pilotage en temps réel des activités. Ses rapports vise l'amélioration des performances, de l'efficacité de mobilisation des ressources, la maîtrise des coûts et orientation stratégique vers les objectifs fixés. Dans ce sens, le contrôle de gestion a connu une évolution significative ces dernières années.

Dans le cadre de la modernisation administrative et de la quête de performance, plusieurs initiatives renforcent le contrôle de gestion dans les organismes publics. la gouvernance publique englobe les mécanismes, processus et relations assurant la direction, le contrôle et la reddition des comptes de l'action publique. Elle repose sur cinq piliers : transparence, responsabilité (accountability), efficacité, participation et intérêt général.

Levier stratégique de la bonne gouvernance, le contrôle de gestion améliore la transparence à travers des indicateurs de performance et rapports de gestion, il renforce la responsabilité en clarifiant les objectifs, évaluant les résultats, et responsabilisant les gestionnaires. il fournit également aux décideurs des données fiables pour ajuster les politiques (Tableau de board, budgets par programmes). In fine, le contrôle de gestion évalue l'efficacité (atteinte des objectifs), l'efficience (Rapport Résultats/Ressources) et la qualité des services publics.

L'évolution récente du contrôle de gestion public s'articule en trois phases complémentaires :

◇ ***La prise de conscience stratégique*** : Reconnaissance de son rôle pivot dans l'amélioration des performances administratives, accompagnée de la diffusion de référentiels et de bonnes pratiques sectorielles,

◇ **Les réformes sectorielles** : Instauration de systèmes de suivi-évaluation (Tableaux de bord, Indicateurs de performance) et intégration d'une culture de la performance, renforçant la transparence, la responsabilité et la reddition des comptes.

◇ **La numérisation managériale** : Modification des T.I.C pour automatiser la collecte & l'analyse des données, facilitant l'accès à l'information et accélérant la réactivité organisationnelle.

Le pilotage de la performance dans l'administration publique marocaine repose sur un socle méthodologique intégrant : définition des S.M.A.R.T⁴, indicateurs pertinents, tableau de bord, suivi-évaluation réguliers et responsabilisation des acteurs. Cette approche, au cœur de la bonne gouvernance, promeut l'amélioration continue, la transparence, l'efficacité et la satisfaction citoyen via une adaptation stratégique des actions aux résultats obtenus.

Le contrôle de gestion constitue son levier opérationnel majeur, assurant la planification rigoureuse, le suivi analytique, le reporting transparent et l'audit périodique pour optimiser les ressources, améliorer les services et répondre aux attentes citoyennes.

In fine, Le contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine s'affirme comme un instrument stratégique garantissant l'efficacité, l'efficience et la transparence dans la gestion des ressources publiques, en parfaite conformité avec les exigences de la bonne gouvernance. L'enjeu fondamental réside dans l'adaptation réussie de pratiques managériales du secteur privé aux spécificités du secteur public. L'adoption du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine renforce la transparence et la gouvernance des ressources publiques par l'intermédiaire des indicateurs mesurables de la performance et des outils d'évaluation de la bonne gouvernance. Elle favorise la responsabilisation des gestionnaires, fournit des données fiables en temps réel pour une prise de décision réactive, et ancre les principes du Nex Public Management (N.P.M).

Par ailleurs, l'introduction de la performance via le contrôle de gestion permet d'aligner les objectifs administratifs sur les politiques publiques tout en assurant un suivi rigoureux de l'allocation des ressources publiques. Néanmoins, des obstacles structurels persistent : résistance au changement, déficience au niveau des formations des cadres sur les outils de contrôle de gestion, et la culture d'évaluation de la performance et de la bonne gouvernance.

⁴ **SMART** est une méthode utilisée en management et en contrôle de gestion pour définir des objectifs clairs et efficaces. Elle permet de formuler des objectifs qui facilitent le pilotage de la performance et l'évaluation des résultats.

5.4. Les obstacles de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine :

Bien que le contrôle de gestion ne soit pas systématiquement implanté dans l'ensemble des administrations publiques marocaines, son adoption s'impose comme un levier stratégique d'amélioration des performances globales, malgré les obstacles structurels identifiés.

L'instauration efficace du contrôle de gestion se heurte principalement à trois obstacles structurels dans l'administration publique marocaine :

- ◇ ***La culture organisationnelle*** : inertie bureaucratique persistante ;
- ◇ ***La déficience capacitaire*** : formation inadéquate des gestionnaires et des agents aux outils de contrôle de gestion ;
- ◇ ***Les infrastructures technologiques*** : insuffisance des systèmes de collectes des données, traitement et analyse des données de la performance.

L'implantation du contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaines s'affirme comme un outil de pilotage de la performance et un levier stratégique de la bonne gouvernance dans le cadre de la modernisation de l'administration publique. Son efficacité conditionnelle repose sur la résolution des défis culturels, organisationnels et techniques. Les analyses convergent : une mise en œuvre réussie améliore significativement la qualité des services publics et l'efficacité des processus internes, sous réserve d'un engagement fort des acteurs et du développement d'une culture de performance et de la bonne gouvernance appuyée par des outils de contrôle de gestion adaptés.

5.5. Les conditions de la réussite de la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans une administration publique :

Les administrations publiques se distinguent par des caractéristiques inhibitrices du changement. Bartoli, A., (2005) quatre facteurs de blocage de la mise en place d'un système de contrôle gestion au sein des administrations publiques : Stratégique, Structurel, Culturel et Comportemental.

- ◇ ***Au niveau stratégique***, les instruments de gestion modernes entrent en tension avec la logique institutionnelle prévalant dans les administrations publiques et suscitent des controverses quant à leur légitimités.

- ◇ ***Au niveau du facteur structurel :*** la bureaucratie publique se caractérise par des contraintes juridiques rigides, une lourdeur structurelle et procédurale, ainsi qu'un système d'autorité centralisé générant de manque d'autonomie et d'initiative, compromettant l'implantation de contrôle de gestion.
- ◇ ***Au niveau du facteur culturel :*** *les valeurs organisationnelles des administrations publique-aversion au risque et inertie des routines- constituent un frein majeur à la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion.*
- ◇ ***Au niveau du facteur comportemental des acteurs :*** *il se manifeste par l'attentisme, la démotivation et l'absence d'incitation individuelle, incitant les acteurs à rejeter, entraver ou délaisser les outils de contrôle de gestion.*

Néanmoins, la mise en œuvre réussie d'un système de contrôle de gestion orienté vers la performance exige la convergence de conditions préalables déterminantes : une direction générale bien impliquée ; une gestion finalisée, des cycles de gestion bien organisés et des résultats de gestion sanctionnés ; une information de qualité et un contrôle de gestion interne solide ; un scénario d'introduction progressif ; une Concrétisation du dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'organisation ; une instrumentation adaptée aux finalités poursuivies en matière d'aide au pilotage et d'amélioration de la performance des services dans le secteur public ; un effort d'accompagnement de toutes les directions et une collaboration suffisante entre les contrôleurs de gestion et les responsables de l'organisation.

Toute organisation publique ambitionnant d'implanter avec succès un système de contrôle de gestion orientée vers la performance et la bonne gouvernance doit scrupuleusement respecter les étapes suivantes :

- ◇ ***La 1^{ère} étape : la formalisation des objectifs :*** Pierre angulaire du contrôle de gestion, Elle exige la définition claire, mesurables et réalistes des objectifs selon la méthode SMART « Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes, et Temporels ».
- ◇ ***La 2^{ème} étape : la quantification des moyens :*** Si elle assure la transparence des données, elle se heurte à des difficultés de justification de déséquilibres constatées.
- ◇ ***La 3^{ème} étape : La communication des résultats :*** L'analyse des écarts aux objectifs constitue une étape pivot du contrôle de gestion, mais elle génère des risques d'insatisfaction, de découragement des services et d'instrumentalisation politique par l'opposition.

Conclusion :

Le contexte marocain actuel, caractérisée par une forte volonté modernisatrice et l'adoption des principes du New Public Management (N.P.M), offre un terreau exceptionnellement fertile à l'implantation généralisée de contrôle de gestion dans les administrations publiques.

L'administration publique au Maroc s'oriente résolument vers une gestion optimisée des ressources et une performance recentrée sur la qualité des services citoyens, rendant impérieuse l'adoption universelle de ce système pour piloter efficacement les activités publiques selon les critères d'efficacité, d'efficience, de pertinence et performance.

Dans le contexte des réformes modernisatrices, l'instauration d'un système de contrôle de gestion s'impose à toute administration publique pour assurer le suivi des activités et objectifs, permettant aux décideurs d'engager des actions préventives/correctives. Cet outil stratégique garantit la qualité des services publics tout en consolidant la responsabilisation, la transparence, et la crédibilité, favorisant l'atteinte efficace et efficiente des objectifs via l'optimisation des ressources.

L'implémentation d'un système de contrôle de gestion marque une rupture culturelle majeure dans l'administration publique marocaine. Cette transition exige une adaptation rigoureuse des structures organisationnelles, des méthodes de travail et des modes de gouvernance aux exigences de cet outil, conditionnée par une prise de compte des spécificités contextuelles marocaines ; une valorisation du facteur humain ; un développement d'un système d'information performant et une mobilisation de l'ensemble des parties prenantes. En effet, la mise en place de système s'inscrit dans une dynamique de conduite de changement orientée vers les résultats et la transparence, impliquant une rupture culturelle managériale où le facteur humain constitue la pierre angulaire. Ses préalables techniques indispensables, Comptabilité analytique et système d'information, conditionne sa réussite. Il favorise l'amélioration continue en utilisant les résultats des analyses et des audits pour apporter des ajustements aux processus et aux stratégies. Il incite les administrations publiques marocaines à adopter une posture proactive : Capitalisation des évaluations, adoption des meilleures pratiques et ajustements stratégique/processus.

Il importe de préciser que le contrôle de gestion n'a pas vocation à contrôler ou à sanctionner les compétences individuelles des agents publics, mais à doter les administrations publiques d'outils de pilotage stratégique par la performance et d'instruments d'évaluation de la bonne gouvernance. Il fournit des analyses, des informations et des indicateurs nécessaires à

l'évaluation, l'optimisation et l'orientation des actions vers les objectifs fixés, assurant ainsi une gestion efficace et une qualité optimale des services citoyens.

Cette étude ouvre des pistes d'amélioration prioritaires : promotion d'une culture de la performance au sein de l'administration publique marocaine, par la formation des agents et la sensibilisation aux indicateurs mesurable à la transparence et la bonne gouvernance. Parallèlement, la digitalisation des administrations pourrait considérablement améliorer l'efficacité du contrôle de gestion en facilitant la collecte, l'analyse et la diffusion des données de performance en temps réel. Un investissement continu dans la formation des gestionnaires publics est également crucial, surtout pour le Maroc, afin qu'ils puissent utiliser efficacement les outils de contrôle de gestion et prendre des décisions basées sur des données fiables. Enfin, étendre l'analyse à d'autres pays permettrait d'identifier des solutions novatrices et des pratiques managériales pouvant être appliquées dans le contexte marocain.

Références Bibliographiques :

Ouvrages :

- Alazard C. et Separi S. (2018). Contrôle de gestion manuel et applications. 5ème édition, Dunod, Paris.
- Amar A. et Berthier L. (2007). Le nouveau management public : avantages et limites. revue de RECEMAP.
- Bartoli A. & Blatrix C. (2015). Management dans les organisations publiques : défis et logiques d'action. 4ème édition, Dunod, paris.
- Bartoli, A., (2005), Le management dans les organisations publiques, Deuxième Edition, Dunod.
- Bouhlal, K. (2020). La gestion des administrations publiques au Maroc : Enjeux et perspectives. Éditions Universitaires Européennes.
- Brusselle, D. (2007). La rénovation des modes de contrôle des finances publiques : L'exemple du Maroc, la revue du Trésor
- Charrier, S. (2019). Contrôle de gestion et performance des organisations publiques. Presses Universitaires de France.
- Dumas, J. (2018). La réforme de l'administration publique : Comparaison France-Maroc. L'Harmattan.
- Pérez, R. (2003). Gouvernance de l'entreprise. Edition La Découverte.

- Savall, H. (1990). Le contrôle de gestion. Paris : Dunod.
- Savall, H. et Zardet, V. (2010). « Maîtriser les coûts et les performances cachés », Economica, 5ème édition.

Articles, Thèses et Mémoires :

- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias, 3.
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024). 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.
- Amrani, N., Sadik, M., & Hemmi, M. (2021). Gouvernance des collectivités territoriales au Maroc : une approche prospective à la lumière des expériences internationales. Alternatives Managériales Economiques, 3(1).
- Anthony, R. N. (1965), Planning and Control Systems : a Framework for Analysis, Boston, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N. (1988), The Management control function, Harvard Business School Press, Boston, 650 pages.
- Beinchekh. (2013), Le contrôle de gestion dans les universités : « Cas des Universités Marocaines.
- Benhassine N. (2019). Stratégies de gestion et efficacité dans le secteur public au Maroc. Cahiers Africains de Management, 9(3), 89-102.
- Benkada A. et Belouchi M. (2018). Le contrôle de gestion : un enjeu de performance de l'action publique territoriale à la lumière de la régionalisation avancée. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit N°06, 337-355.
- Berland, N et De Ronge Yves. (2013), Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales, 2ème édition.
- Berland, N. (2009). Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr.
- Bouquin, H et Pesqueux Y, (1999), Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Association francophone de comptabilité, 1999/3 Tome 5 | pages 93 à 105.

- Carlos, K. M., Hamza, E. K., Yassine, H. I. L. M. I., & Driss, H. E. L. M. I. The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation.
- Chahbi, A. (2022). « Les outils de contrôle de gestion dans le secteur public marocain : Défis et opportunités ». *Revue Internationale de Comptabilité*, 25(3), 75-90.
- Charreaux, G. (2004) Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux. *Cahier du FARGO*.
- CHouhbi, A., & El-bir, A. (2020). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales au Maroc : l'utilisation du tableau de bord prospectif comme outil de pilotage dans une commune. *Alternatives Managériales Economiques*, 2(4).
- Coopération Université-Entreprise : d'une recherche « sur » l'entreprise à une recherche « avec » l'entreprise. (P. 64).
- Daanoun, R., & Chilouah, I. (2018). Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales au Maroc – Cas d'une commune urbaine. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit (RCCA)*(4).
- Daanoun, R., & Maimouni, S. (2021). Le contrôle de gestion sociale dans les entreprises au Maroc : Pratiques, outils et apport à la performance. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics*, 2(1).
- Dionne-Proulx, J., & Larochelle, G. (2010). Éthique et gouvernance d'entreprise. *Management & Avenir*, 2(32).
- 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
- 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. (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. (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. (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.
- 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 Sociale Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- El Malki, M. (2021). « La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les administrations publiques marocaines : Un état des lieux ». *Revue de Gestion et d'Économie Publique*, 14(2), 123-145.
- Elmouaddine, H., Ikhmim, S., & Alij, N. (2022). Le contrôle de gestion comme mécanisme de gouvernance dans les collectivités territoriales : Revue de la littérature. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(1).
- Gautier, M. & Lagadec, A. (2022). « La performance dans l'administration publique : Leçons de la pratique française ». *Revue Internationale de Gestion*, 29(3), 88-105.
- Gharbi, T. & Boudhane, A. (2023). « Analyse de l'efficacité des mécanismes de contrôle de gestion dans les administrations publiques au Maroc ». *African Journal of Public Administration*, 12(2), 54-71.
- Gilllet, M. G. (2013). Les outils du système d'information, facteur clé de succès ou d'échec dans l'évolution des organisations : Le cas des universités. *Cairn Info*.
- Hamifi, H. (2021). Le contrôle de gestion au sein de l'université marocaine : pratiques et facteurs d'émergence ». thèse de doctorat en économie et gestion.
- Hijab, Z., & Chemlal, M. The Impact of ERP Systems on Management Control.
- HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *Podium Of Sport Science*.
- 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. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- 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).
- Jaouhari, L., Goumari, S., & Jaouhari, R. (2021). Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : Approche théorique. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2(4).
- Khemakhem, M. (2019). « Le contrôle de gestion : entre tradition et modernité, vers un pilotage stratégique ». *Revue Tunisienne de Gestion*, Vol. 12, N° 2, pp. 45-62.
- Madani, W. E. (s.d.). (2010). Théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales : apports et limites. HAL open science.
- Meriouh, M. B. (2017, Décembre). La recherche en sciences de gestion : étapes, paradigmes épistémologiques et justification de la connaissance. *Revue Economie, Gestion et Société*, numéro.
- Mouline, S. (2020). « Les indicateurs de performance dans les administrations publiques : Analyse comparative entre le Maroc et l'Occident ». *Journal of Public Administration*, 22(4), 56-74.
- Moumene J. & Benhrimida M. (2017), La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines, *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*.
- Mounia, A. M. E. R. Evolution des outils de contrôle de gestion suite au rapprochement université-entreprise : cas d'un établissement public. In *Actes du Colloque International Perspectives,* 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6,
- Renard J. et Nussbaumer S. (2011). *Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration*. Eyrolles : Éditions d'Organisation.
- Rherib, N., EL Amili, O., & Ellioua, H. (2021). Utilisations des tableaux de bord de gestion : Analyse descriptive. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2).
- Sbaï M. (2020). La réforme du contrôle de gestion dans les collectivités publiques marocaines. *Revue des Études Politiques Africaines*, 16(1), 33-50.
- Toumi, S., & Kabbaj, S. (2019). La gouvernance d'entreprise et la petite et moyenne entreprise marocaine : élément de réflexion. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit (RCCA)*(11).

- Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.
- Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.
- Zouidila, L. (2013). Contribution Du Contrôle De Gestion A L'amélioration De La Performance Dans Le Secteur Public : Le Cas Du Maroc. Mémoire Présenté Comme Exigence Partielle De La Maîtrise En Comptabilité, Contrôle, Audit.

Rapports et lois :

- Audit des Systèmes de Contrôle de Gestion dans les Administrations Publiques : Cour des
- La Comptes du Maroc 2022.
- La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques ou autres organismes.
- La loi organique n° 130.13 relatives à la loi de finances- Maroc 2016.
- Rapport sur la Performance et le Contrôle de Gestion dans l'Administration Publique :
- Rapport sur les établissements et entreprises publics : Projet de loi de finances 2023.