

Contrôle de gestion et performance dans le secteur public : Apports théoriques

Management control and performance in the public sector: Theoretical contributions

NGADI HANAE

Doctorante

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Souissi

Université Mohamed V de Rabat MAROC

Laboratoire de recherche en Compétitivité économique et performance managériale

HOUSSAIN ELATIF

Professeur de l'enseignement supérieur

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Souissi

Université Mohamed V de Rabat MAROC

Laboratoire de recherche en Compétitivité économique et performance managériale

Date de soumission : 02/07/2024

Date d'acceptation : 20/09/2024

Pour citer cet article :

NGADI H & ELATIF H (2024) «Contrôle de gestion et performance dans le secteur public : Apports théoriques», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : numéro 3 » pp : 201-226

Résumé

En dépit du développement que connaît le monde entier depuis une décennies, l'administration publique se trouve devant l'obligation de se doter d'une boîte à outils qui lui servira de grande utilité pour qu'elle puisse jouer son rôle en tant que catalyseur économique et social. C'est dans cette optique, que les années 80 on connut l'apparition du Nouveau Management Public qui est considéré comme un paradigme ayant pour vocation de faire rebondir de l'organisation publique d'une gestion axée sur les moyens vers une gestion axée sur la performance via le canal d'une panoplie de pratiques, dont on cite en particulier le contrôle de gestion. Notre travail de recherche veillera sur la présentation en premier lieu d'un cadre conceptuel qui permettra d'éclaircir les deux notions objet de notre étude, à savoir, le contrôle de gestion et la performance, puis il mettra en place un abstract théorique qui mettra la lumière sur la relation théorique qui existe entre le contrôle de gestion et la performance dans la sphère publique.

Mots clés : « Nouveau Management Public » ; « Contrôle de gestion privé » ; « Contrôle de gestion public » ; « Performance » ; « Secteur public ».

Abstract

Despite the development that the whole world has experienced over the past decades, public administration is faced with the obligation to equip itself with a toolbox which will be of great use to it so that it can play its role as a catalyst. economic and social. It is with this in mind that in the 1980s we experienced the appearance of New Public Management, which is considered a paradigm intended to make public organization move from a management focused on means to a management focused on performance via a range of practices, including management control in particular. Our research work will ensure the presentation first of a conceptual framework which will clarify the two notions subject of our study, namely, management control and performance, then it will set up a theoretical abstract which will shed light on the theoretical relationship that exists between management control and performance in the public sphere

Keywords:« New Public Management »; « Private Management control »; « Public Management control»; « Performance»; « Public sector ».

Introduction

Depuis longtemps, le secteur public fait preuve de grands dysfonctionnements, notamment, une bureaucratie excessive, rigide et coûteuse, ainsi qu'une hiérarchie trop centralisée, ce qui l'a mené à des grands bouleversements.

Encore plus, d'un côté le secteur public est souvent jugé inefficace à cause de sa nature organisationnelle, et d'un autre côté, les citoyens (qui sont aussi selon les cas, des usagers, des contribuables, des bénéficiaires et des électeurs), ont des attentes et des exigences qui ne cessent pas d'augmenter, donc la qualité des services est de plus en plus prise en considération, ce qui pose le secteur public devant des nouveaux défis (Bartoli, 2009).

A cet égard, l'amélioration de sa performance et la modernisation de sa gestion constituent un enjeu majeur. Dans ce contexte, plusieurs réformes de la gestion publique ont vu le jour dans plusieurs pays du monde afin de rationaliser, voire réduire les coûts, et de mieux répondre aux attentes et aux exigences des citoyens, ce qui explique l'émergence d'un nouveau courant, qui le Nouveau Management Public.

En réalité, le Nouveau Management Public aura comme principale vocation, l'instauration d'une batterie de pratiques et des outils d'évaluation, de suivi et de pilotage provenant du secteur privé au sein du secteur public. Parmi ses outils, on cite par excellence le contrôle de gestion. De ce fait, on se pose la question fondamentale suivante : **Dans quelle mesure le contrôle de gestion contribuera à l'amélioration de la performance des administrations publiques ?**

En vue d'apporter une réponse à cette problématique, nous adopterons le plan suivant : en premier lieu, nous présenterons un cadrage conceptuel relatif au contrôle de gestion (privé et public), puis nous mettrons la lumière sur la notion de la performance publique et finalement nous mettrons en exergue les théories explicatives de la relation entre le contrôle de gestion et la performance dans le secteur public.

1. Etude du concept du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est considéré comme l'un des facteurs substantiels dans le domaine de la gestion d'entreprise. Il vise à aligner les actions des différents services sur les objectifs stratégiques de l'organisation. En tant qu'outil de pilotage, le contrôle de gestion joue un rôle crucial dans la planification, le suivi, et l'évaluation de la performance.

Il permet, également, aux managers d'obtenir une vision claire des opérations en cours, de mesurer l'efficacité des processus, et d'identifier les écarts par rapport aux prévisions, afin de

mettre en place des actions correctives et d'atteindre les objectifs escomptés. Dans cette perspective, l'étude du contrôle de gestion impose une compréhension approfondie de ses différentes composantes.

En explorant le contrôle de gestion, on découvre comment les entreprises peuvent non seulement améliorer leur efficacité opérationnelle, mais aussi renforcer leur compétitivité en répondant de manière proactive aux défis du marché, notamment la concurrence acharnée et la satisfaction des attentes des clients (Benchikh& El Zanati, 2020). De ce fait, cette première section se focalisera sur la proposition d'un arsenal de définitions du contrôle de gestion collectées d'après la littérature, puis elle présentera les différentes composantes de cette notion.

1.1. Définitions du contrôle de gestion

La notion du contrôle de gestion a suscité l'intérêt de plusieurs chercheurs depuis longtemps et a fait écouler beaucoup d'encre. A cet égard, une panoplie se sont occupés à définir le contrôle de gestion. Le tableau ci-dessous présente quelques définitions collectées de la littérature allant de 1916 vers 2017.

TableauN°1: Quelques définitions du contrôle de gestion

| Auteur (Année) | Définition proposée | Mots clés |
|--------------------------|---|--|
| Fayol (1916) | Le contrôle de gestion est la vérification pour savoir si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. | Vérification, Programme, Conformité |
| Anthony (1965) | Le contrôle de gestion est le processus par lequel les gestionnaires s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs. | Ressources, Efficacité, Objectifs |
| Schendel&Hofer (1979) | Le contrôle de gestion consiste à évaluer les performances des organisations et à déterminer comment ces performances peuvent être améliorées. | Évaluation, Performances, Amélioration |
| Simons (1987) | Le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et systèmes utilisés pour aider les gestionnaires à maintenir ou à modifier des schémas d'activité organisationnelle. | Processus, Systèmes, Gestionnaires |
| Johnson & | Le contrôle de gestion est un système qui fournit des | Informations, |

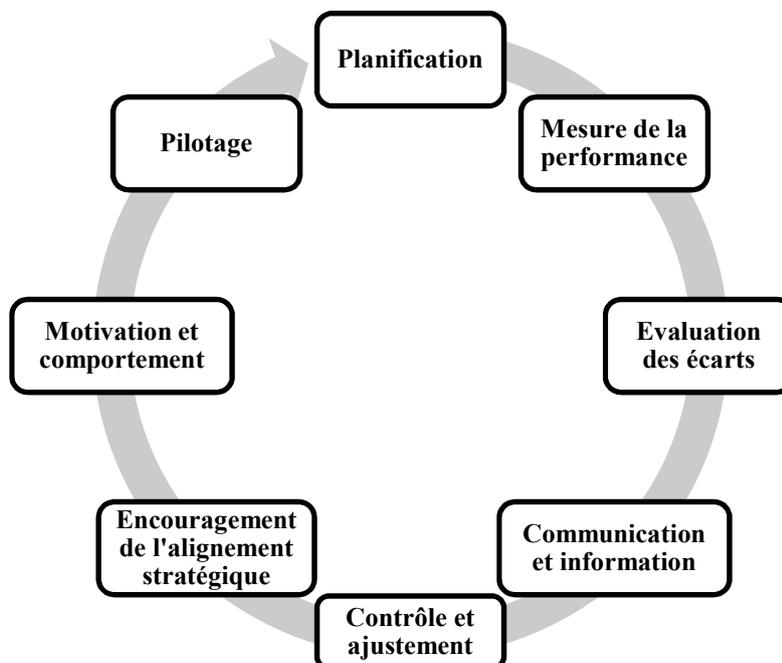
| | | |
|--|--|--|
| Kaplan (1987) | informations sur les performances passées et présentes pour planifier, contrôler et évaluer les opérations futures. | Performance, Planification |
| Bouquin (1990) | Le contrôle de gestion est un système d'information visant à évaluer les résultats des différentes parties de l'organisation par rapport aux objectifs stratégiques fixés. | Système d'information, Résultats, Objectifs |
| Kaplan & Norton (1992) | Le contrôle de gestion est une approche intégrée utilisant un ensemble de mesures de performance à la fois financière et non financière pour aider les gestionnaires à aligner les activités sur la stratégie. | Performance, Financier, Stratégie |
| Horngren, Sundem&Stratton (2005) | Le contrôle de gestion est un processus d'adaptation et de suivi de la performance organisationnelle afin d'assurer la réalisation des objectifs stratégiques. | Performance, Suivi, Objectifs |
| Esnault et Zarlowski (2009) | Le contrôle de gestion est un ensemble de mécanismes de pilotage permettant aux organisations de s'assurer que les décisions et actions des acteurs sont cohérentes avec les objectifs stratégiques. | Mécanismes, Pilotage, Cohérence |
| Merchant & Van der Stede (2017) | Le contrôle de gestion est le processus par lequel les organisations s'assurent que leurs employés agissent dans l'intérêt de l'organisation. | Processus, Employés, Intérêt |

Source : Elaboré à l'aide de la littérature

D'après le tableau ci-dessus, il s'est avéré que la notion du contrôle de gestion est fortement corrélée avec des mots clés, à savoir, processus, performance, évaluation...etc. A cet effet, nous avons présenté un nuage de mots les plus fréquents utilisées dans les définitions antérieures.

Dans ce contexte, pour que le contrôle de gestion soit un processus dynamique et continu permettant une adaptation proactive aux changements internes et externes, il repose sur des composantes qui travaillent en synergie, à savoir :

Figure N°2: Les composantes du contrôle de gestion



Source : Elaboré à l'aide de la littérature

En guise d'explication, ses principales composantes incluent la planification, qui consiste à fixer des objectifs et des standards de performance pour orienter les activités futures (Anthony, 1965), et la mesure de la performance, qui implique la collecte et l'analyse des données pour évaluer les résultats par rapport aux objectifs (Kaplan & Norton, 1992).

L'évaluation et l'analyse des écarts sont également cruciales, car elles permettent d'identifier les écarts entre les performances réelles et prévues, d'en comprendre les causes, et de proposer des actions correctives (Johnson & Kaplan, 1987).

L'information et la communication fournissent aux gestionnaires des données pertinentes pour la prise de décisions (Bouquin, 1990). Le contrôle et l'ajustement impliquent la mise en œuvre d'actions correctives pour corriger les écarts et ajuster les stratégies si nécessaire (Merchant & Van der Stede, 2017).

L'alignement stratégique est encouragé pour s'assurer que toutes les unités de l'organisation sont en phase avec les objectifs globaux (Esnault & Zarlowski, 2009). La motivation et le

comportement des employés sont influencés par des systèmes de motivation et de contrôle afin qu'ils agissent dans l'intérêt de l'organisation (Simons, 1987).

Enfin, le pilotage met en place des mécanismes pour surveiller et guider les actions des membres de l'organisation, garantissant ainsi leur cohérence avec les objectifs stratégiques (Horngren, Sundem & Stratton, 2005).

Après le traitement de la notion du contrôle de gestion en général, il est temps de cibler l'objet du travail qui est le contrôle de gestion dans le secteur public. En effet, dans un environnement en forte mutation, l'administration publique se trouvait dans l'obligation d'adopter des pratiques d'évaluation de la performance issues du secteur privé pour qu'elle puisse, d'une part gérer de manière efficace et efficiente ses ressources, et d'autre part de répondre sur les besoins et attentes grandissantes des citoyennes et citoyens (Lafram & Lamalem, 2021).

2. Les spécificités du contrôle de gestion dans le secteur public

L'administration publique, était et restera toujours parmi les déterminants de la performance d'un Etat. Avec les différentes réformes mise en place par tous pays, en particulier le Royaume chérifien du Maroc, l'administration publique se trouve doter de tous les mécanismes nécessaires pour contribuer au développement économique et social, dont on cite par excellence les systèmes d'évaluation de l'efficacité et d'efficience, notamment le contrôle de gestion. Dans ce contexte, cette deuxième section mettra en place un cadrage conceptuel visant à éclaircir le concept du contrôle de gestion publique.

2.1. Définitions du contrôle de gestion public

Le contrôle de gestion a longtemps été associé au secteur privé. Cependant, avec les nombreuses transformations que connaît le monde, en particulier celles touchant le secteur public, il est devenu un outil de plus en plus sollicité dans ce domaine. Le tableau suivant présente quelques définitions du contrôle de gestion public allant de celle proposée par Hood (1995) vers celle d'Osborne & al. (2020).

Tableau N°2: Quelques définitions du contrôle de gestion public

| Auteur (Année) | Définition proposée | Mots clés |
|----------------|--|--------------------------------------|
| Hood (1995) | Le contrôle de gestion publique consiste à surveiller et évaluer l'efficacité et l'efficience des activités gouvernementales pour atteindre les objectifs fixés. | Efficacité, efficience, surveillance |

| | | |
|----------------------------|--|--|
| Pollitt & Bouckaert (2000) | Il s'agit de l'utilisation des outils et techniques de gestion privée pour améliorer la performance des organisations publiques. | Techniques de gestion, performance, amélioration |
| Behn (2001) | Le contrôle de gestion publique vise à encourager les agences publiques à améliorer la performance en fixant des objectifs clairs et en mesurant les résultats. | Objectifs, résultats, performance |
| Ferlie & Ongaro (2008) | Une approche systématique pour optimiser les ressources publiques tout en garantissant une prestation de services efficace et responsable. | Optimisation, ressources, services, responsabilité |
| Lapsley (2009) | L'application de méthodes de gestion et d'indicateurs de performance pour assurer la transparence et la responsabilité dans le secteur public. | Méthodes de gestion, indicateurs de performance, transparence |
| Bovaird & Löffler (2016) | Un ensemble de pratiques qui permettent aux gestionnaires publics de planifier, mesurer et contrôler les performances afin de répondre aux attentes des parties prenantes. | Planification, mesure, contrôle, parties prenantes |
| Bracci et al. (2019) | Le contrôle de gestion publique implique l'intégration de technologies modernes et d'approches participatives pour améliorer l'efficacité et la réactivité des services publics. | Technologies modernes, participation, réactivité |
| Osborne et al. (2020) | Un processus dynamique qui combine la gestion des performances, la responsabilisation et l'engagement citoyen pour renforcer la qualité et l'impact des politiques publiques. | Dynamique, responsabilisation, engagement citoyen, qualité, impact |

Source : Elaboré à l'aide de la littérature

Figure N°3: Les mots les plus fréquents utilisés pour définir le contrôle de gestion public



Source : Elaboré à l'aide de NVIVO 12

Le nuage de mots révèle les principaux termes associés au contrôle de gestion publique, mettant en lumière les concepts fondamentaux de cette discipline. Les mots tels que **performance, responsabilité, et efficacité** dominent, reflétant l'importance de l'optimisation des ressources et de la mesure des résultats dans le secteur public. Des termes comme **transparence, participation, et engagement citoyen** soulignent également l'évolution vers une gestion plus inclusive et réactive, intégrant les attentes des parties prenantes et l'utilisation de technologies modernes pour améliorer la qualité et l'impact des politiques publiques. En définitive, ce nuage de mots illustre donc une approche holistique du contrôle de gestion publique, où la performance et la responsabilité se conjuguent avec l'engagement et l'innovation.

2.2. Histoire et Evolution du contrôle de gestion public

L'histoire et l'évolution du contrôle de gestion publique reflètent une transformation significative des pratiques et des perspectives dans le secteur public au fil des décennies. Dans les années 1980 et 1990, le contrôle de gestion publique a émergé sous l'influence des réformes de la nouvelle gestion publique (New Public Management), qui visaient à introduire des méthodes de gestion du secteur privé dans le secteur public pour améliorer l'efficacité et l'efficience (Hood, 1995).

Ces réformes ont encouragé l'utilisation d'indicateurs de performance et de techniques de gestion axées sur les résultats, avec un accent particulier sur la transparence et la responsabilité (Pollitt & Bouckaert, 2000). Au début des années 2000, l'accent a été mis sur l'amélioration de la performance par la fixation d'objectifs clairs et la mesure des résultats, favorisant une culture de responsabilisation dans les agences publiques (Behn, 2001).

À mesure que les attentes des citoyens et des parties prenantes ont évolué, le contrôle de gestion publique s'est orienté vers une approche plus systématique visant à optimiser l'utilisation des ressources tout en garantissant une prestation de services responsable et efficace (Ferlie & Ongaro, 2008).

Dans les années 2010, l'intégration de nouvelles technologies et la participation accrue des citoyens ont redéfini le contrôle de gestion publique, le rendant plus interactif et réactif aux besoins du public (Bracci et al., 2019). Plus récemment, l'accent a été mis sur un processus dynamique qui combine la gestion des performances, la responsabilisation, et l'engagement citoyen pour renforcer la qualité et l'impact des politiques publiques (Osborne et al., 2020).

Cette évolution reflète une reconnaissance croissante de l'importance de l'engagement des citoyens et de la réactivité dans la gestion des affaires publiques, marquant une transition vers une gouvernance plus participative et inclusive.

Figure N°4: Histoire et évolution du contrôle de gestion public



Source : Elaboration personnelle

2.3. Différence entre le contrôle de gestion privé et public

Le contrôle de gestion (CDG) présente des divergences importantes entre les secteurs privé et public, en raison de leurs missions, objectifs, et modes de fonctionnement distincts. Dans le secteur privé, le CDG est principalement orienté vers la maximisation du profit et la création de valeur pour les actionnaires. Les entreprises privées utilisent des outils de gestion axés sur la performance financière, comme les tableaux de bord prospectifs et l'analyse des écarts,

pour améliorer l'efficacité opérationnelle et réduire les coûts (Merchant & Van der Stede, 2017). Ce type de contrôle repose sur une culture de la performance où les objectifs individuels des employés sont strictement alignés avec les objectifs financiers de l'entreprise, et où la rapidité et l'adaptabilité des décisions jouent un rôle crucial pour maintenir un avantage concurrentiel (Otley, 2016).

En revanche, le contrôle de gestion publique se distingue par une approche plus complexe et multifacette, en raison de la diversité des objectifs poursuivis par les organisations publiques. Contrairement au secteur privé, où la rentabilité est le principal moteur, le CDG public est davantage centré sur la réalisation de l'intérêt général, l'amélioration de la qualité des services publics, la transparence, et la responsabilisation envers les citoyens et les parties prenantes (Osborne et al., 2020). Les outils de gestion utilisés dans le secteur public intègrent des indicateurs de performance non financiers, tels que la qualité des services, l'équité, et la satisfaction des usagers, qui sont essentiels pour évaluer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques (Bracci et al., 2019).

De plus, le CDG public doit souvent composer avec des contraintes budgétaires strictes et une réglementation rigide, nécessitant une gestion prudente des ressources tout en garantissant la conformité et la transparence (Ferlie & Ongaro, 2008). Une autre spécificité du CDG public réside dans l'importance accordée à l'engagement des citoyens et à la participation des parties prenantes dans le processus décisionnel, afin de renforcer la légitimité des politiques et des décisions publiques (Osborne et al., 2020). Ce caractère participatif et inclusif du CDG public met en lumière la nécessité d'une gestion flexible, capable d'adapter les stratégies aux évolutions sociétales et aux attentes des citoyens, tout en assurant la durabilité et l'efficacité des actions publiques. En somme, le contrôle de gestion dans le secteur public n'est pas seulement un mécanisme de suivi et d'évaluation des performances, mais aussi un outil stratégique de gouvernance, visant à maximiser l'impact social et à renforcer la confiance publique dans les institutions.

Tableau N°3: Différence entre le CDG privé et public

| Critères | Contrôle de gestion privé | Contrôle de gestion public |
|----------|---------------------------|----------------------------|
|----------|---------------------------|----------------------------|

| | | |
|--|--|---|
| Objectif principal | Maximisation du profit, création de valeur pour les actionnaires (Kaplan & Norton, 1996) | Réalisation de l'intérêt général, amélioration de la qualité des services publics, transparence, et responsabilité (Osborne et al., 2020) |
| Indicateurs de performance | Principalement financiers : profit, coût, retour sur investissement (Merchant & Van der Stede, 2017) | Principalement non financiers : qualité des services, équité, satisfaction des usagers (Bracci et al., 2019) |
| Culture organisationnelle | Orientée vers la performance et l'alignement des objectifs individuels avec les objectifs financiers de l'entreprise | Orientée vers la transparence, la responsabilité, et l'engagement des citoyens (Bovaird & Löffler, 2016) |
| Utilisation des outils | Tableaux de bord prospectifs, analyse des écarts, benchmarks concurrentiels (Kaplan & Norton, 1996) | Outils d'évaluation de politiques publiques, audits de performance, tableaux de bord axés sur les services (Ferlie & Ongaro, 2008) |
| Flexibilité et adaptabilité | Rapide et adaptable, influencé par la concurrence et les marchés | Moins flexible, influencé par des réglementations et des contraintes budgétaires strictes (Ferlie & Ongaro, 2008) |
| Parties prenantes | Actionnaires, clients, employés, fournisseurs (Otley, 2016) | Citoyens, usagers des services publics, gouvernements, organisations internationales (Osborne et al., 2020) |
| Transparence et responsabilité | Importance variable, généralement focalisée sur les aspects financiers et de conformité | Central, avec une exigence accrue de transparence et de responsabilité envers le public (Lapsley, 2009) |
| Engagement citoyen et participation | Limité, avec un focus sur les feedbacks clients pour l'amélioration des produits et services | Elevé, avec un focus sur l'engagement et la participation citoyenne pour la légitimité des |

| | | |
|--|--|-------------------------------------|
| | | décisions (Bovaird & Löffler, 2016) |
|--|--|-------------------------------------|

Source : Élaboré à l'aide de la littérature

3. Contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des administrations publiques : Apports théoriques

3.1. Différence entre le contrôle de gestion privé et public

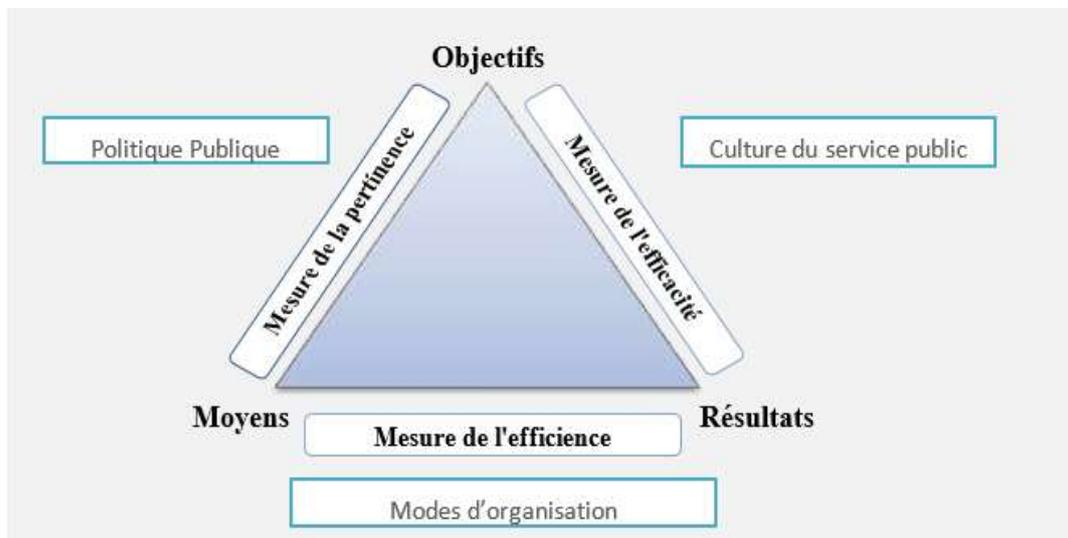
Personne ne peut nuancer au fait que l'information constitue la pièce angulaire du contrôle de gestion. Celle-ci peut être de nature financière, non financière, quantitative ou qualitative. En effet, le système d'information et de contrôle joue le rôle d'interface et de cohérence entre les différents niveaux de l'administration et constitue l'une des pièces angulaires pour son développement. De ce fait, se doter d'un système de contrôle organisationnel basé sur des outils émergents et non traditionnels est incontournable.

A ce niveau, les plans à court terme, les tableaux de bord, le contrôle budgétaire, la comptabilité d'exploitation, deviennent des outils mis en cause vu leurs incapacités de mettre l'administration sur la ligne du développement recherchée (Kaplan & Norton, 1992).

Sur cette base, la mise en place des systèmes de gestion et de gouvernance plus adaptés à la sphère publique, permettra le développement d'une gestion cohérente des objectifs et des moyens pour des meilleurs résultats, dont le but est de :

- ❖ Renforcer la transparence, la crédibilité et la neutralité de l'administration publique marocaine.
- ❖ Élimination de la rigidité et de la gestion mécanique de l'affaire publique nationale.
- ❖ Injecter un esprit de cohérence, de synergie et de coordination entre le centre et les entités déconcentrées.
- ❖ Maîtriser les coûts administratifs (optimisation des ressources allouées).
- ❖ Instauration du principe de la bonne gouvernance initiée par la constitution de 2011.
- ❖ Aider le pays vers l'implantation de la régionalisation avancée à travers la décentralisation progressive des compétences et des pouvoirs étatiques.

Figure N°5: Le triangle du CDG dans les organisations publiques



Source : Charpentier & Grandjean, (1998)

En définitive, la mise en place d'un système de CDG exige la création d'un climat administratif favorable qui facilitera son implantation et qui donnera naissance au succès rêvé, à savoir, la performance.

3.2. Différence entre le contrôle de gestion privé et public

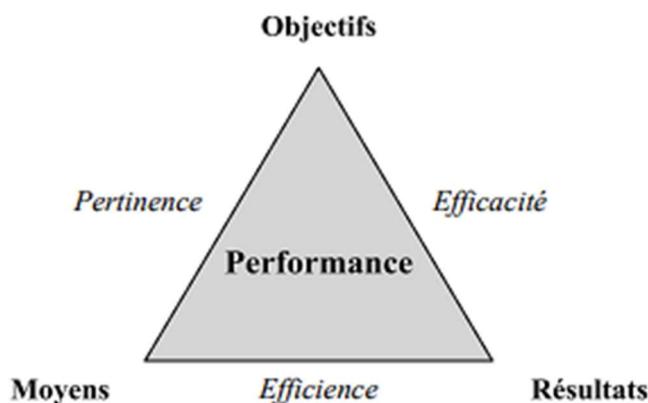
Lorino (2001) définit la performance comme étant l'ensemble des éléments qui contribuent à la création de la valeur de l'entreprise, ou plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individus. Solle & Rouby (2003) sont parvenus à cette même conclusion en affirmant que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective.

Dohou & Berland (2007), la performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consiste à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservent la pérennité de l'entreprise. Mais depuis quelques années, on est schématiquement passé d'une représentation financière de la performance à des approches plus globales incluant des dimensions sociale et environnementale.

Selon Bourguignon (2000), la performance peut se définir comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action).

Pour Lebas (1995), la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons (Bouquin, 2004). Dans ce contexte, l'évaluation de la performance peut être assimilée au benchmarking.

Figure N°6: Triangle de la performance



Source : Gibert 1980

- ❖ **L'axe objectifs résultats** : définit l'efficacité comme relative à l'utilisation des moyens pour obtenir des résultats donnés dans le cadre d'objectifs fixés ; c'est à dire l'atteinte des objectifs.
- ❖ **L'axe résultats moyens** : définit l'efficience comme le rapport entre l'effort produit et les moyens totaux déployés dans une activité ; c'est à dire l'atteinte des objectifs avec le moindre coût.
- ❖ **L'axe moyens objectifs** : définit la pertinence comme le rapport entre les moyens déployés et les objectifs à atteindre ; c'est à dire la bonne allocation des ressources.

En définitive, la définition de la performance a écoulé beaucoup d'encre, et demeure une quête délicate. Le tableau suivant présentera une batterie de définition de concept de la performance :

Figure N°7: Quelques définitions de la performance

| Auteurs | Définitions |
|--------------------|---|
| Ehenberg (1991) | La performance est le terme symbole/symptôme d'une société contemporaine mettant l'ensemble de ses composantes collectives et individuelles sous la pression de l'injonction à réussir. |

| | |
|--|---|
| Hood (1991) | La performance est une valeur parmi d'autres. |
| Bourgignon (1995) | <p style="text-align: center;"><u>Les trois sens primaires de la performance :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ La performance est succès : en fonction des représentations de la réussite selon l'entreprise et ses acteurs. ❖ La performance est résultat de l'action : entendue comme évaluation ex post des résultats obtenus. ❖ La performance est action : il s'agit d'un processus et non un simple résultat à un instant t. |
| Lorino (2003) | <ul style="list-style-type: none"> ❖ Elle renvoie à l'idée de conduire une action jusqu'à son terme, de réaliser des objectifs ❖ Définit la performance comme le déploiement du couple valeur coût dans les activités de l'organisation. |
| Aubert (2006) | La performance est définie comme le processus de formation de la perfection impliquant un dépassement exceptionnel des résultats et une mise sous pression des individus. |
| Burlaud et Simon (2006) | <p>La performance est un souci intériorisé par l'entreprise et incorporée au sein du contrôle de gestion. Quatre périodes clés sont relevées par les auteurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ De 1920 à 1950 : les outils de gestion sont structurés autour de la gestion de production. ❖ A partir de la fin des années 50 : la fonction marketing se développe et devient la première préoccupation des entreprises. (Les coûts partiels, les concepts de contribution, de marge, de point mort, etc.) ❖ Les années 80 : le paramètre qualité entre en jeu. (Menace japonaise pour l'industrie américaine et européenne) Le contrôle de gestion inclut ce nouveau paramètre en intégrant sa mesure dans les tableaux de bord. ❖ Les années 90 : l'ère des préoccupations financières et de la mise en vedette du concept de performance. <p>Ce qui fait que la performance est naturellement liée au contrôle de gestion. Défini par Burlaud et Simon, tel un système finalisé de régulation des comportements.</p> |
| Van dooren (2007) | <ul style="list-style-type: none"> ❖ La performance et les valeurs sont indissociables. Les valeurs sont le cadre de référence de l'évaluation de la performance. ❖ La performance est relative à l'action intentionnelle. |

| | |
|---------------------------------|---|
| BARTOLI et al (2011) | Le concept de performance renvoie à l'idée d'accomplir une action, sans qu'aucun a priori ne soit apparent sur la nature, le niveau ou la mesure du résultat à obtenir. |
|---------------------------------|---|

Source : Elaboré à l'aide de la littérature

3.3. Contrôle de gestion et la performance publique : Apports théoriques

Dans ce point, on mettra l'accent sur les principales théories traitant la relation entre le système d'évaluation de la performance (CDG) et la performance dans la sphère publique.

3.3.1. Théorie des choix publics

La théorie des choix publics C'est une théorie qui est apparue dans les années soixante et qui constitue aujourd'hui le paradigme principal de l'approche individualiste de l'Etat, autrement dit, l'organisation publique doit analyser ses intérêts au travers des individus qui la compose et des stratégies qui leurs sont associées.

Les travaux de Buchanan & Tullok (1962) ont tenté de prouver l'inefficience budgétaire de l'administration publique. Du coup, l'école des choix publics a proposé des réformes pour limiter ces dysfonctionnements étatiques, comme l'invention d'un système administratif polycentrique dans lequel les fonctions de financement et de production sont séparées en permettant des économies d'échelle ainsi qu'une contractualisation interadministrative plus efficiente.

3.3.2. Théorie de contingence

La contingence est traduite par une structure qui doit s'adapter à l'incertitude de l'environnement interne et externe de l'organisation afin d'aboutir à l'efficacité. Elle s'oppose à One Best Way issue des théories classiques du management (Sponem, 2006). Cet environnement est caractérisé par des facteurs appelés facteurs de contingence tels que : l'âge, la taille, la technologie, la stratégie, l'environnement, qui impactent la structure.

Selon Dent (1990), le cadre théorique contingent est devenu la logique dominante pour la recherche sur la conception des systèmes de contrôle. Le développement de ce cadre dans le contrôle de gestion est expliqué par son développement dans la théorie des organisations.

La théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion part du fait que l'efficience des organisations est améliorée par la mise en place des systèmes de contrôle de gestion (Covaleski et al., 2006).

3.3.3. Théorie néoinstitutionnaliste

La théorie néoinstitutionnelle remonte aux travaux de recherche de Meyer & Rowan (1977) puis de DiMaggio & Powell (1983). Les auteurs de cette théorie partent du fait que les organisations sont des institutions qui ont des structures avec des fonctions symboliques.

Ceci est exprimé par les organisations ne sont pas seulement en concurrence pour des ressources et pour des clients mais aussi pour obtenir un pouvoir politique et une légitimité institutionnelle (DiMaggio & Powell, 2010). La continuité d'une organisation nécessite une conformité aux normes sociales et son évolution dépend de sa légitimité qui s'inscrit dans un cadre cérémoniel au-delà de la recherche de l'efficacité (Meyer & Rowan, 1977), autrement dit, ils insistent sur la prise en compte de l'environnement institutionnel qui comporte les règles et les obligations légales ou culturelles auxquelles sont soumises les organisations (Scott & Meyer, 1991). Les théoriciens ont distingué entre trois processus intitulés isomorphismes, pour comprendre comment s'exerce la pression institutionnelle.

- ❖ Le processus coercitif qui représente les pressions provenant des institutions dépendantes de l'organisation telles que les actionnaires, l'Etat...
- ❖ Le processus normatif qui se trouve dans le cadre professionnel des acteurs et qui leur normalise les comportements par des formations et des pratiques,
- ❖ Le processus mimétique qui apparaît en situation d'incertitude, lorsque les organisations prennent des autres pratiques des autres organisations comme modèles.

Le rôle du contrôle de gestion peut apparaître dans l'introduction des pratiques qui servent à confronter les pressions isomorphismes DiMaggio & Powell (1983), ainsi qu'il permet les organisations de se légitimer dans l'environnement institutionnel.

3.3.4. Théorie des coûts de transactions

La théorie des coûts des transactions est initiée par l'article de Coase (1937) où il a mis le point sur la nature de la firme, il a trouvé que cette dernière peut constituer un alternatif du marché qui effectue une coordination par les prix, cependant, la firme représente un mode de coordination administrative par la hiérarchie.

Autrement dit, les transactions exécutées par l'organisation entraînent des coûts inférieurs à ceux du marché appelés aussi des coûts de transaction, en adoptant l'internalisation d'une partie des échanges (Boisselier et al. 2013). Dans la continuité des travaux de Coase (1937), Williamson (1975) a repris l'internalisation en utilisant la notion des coûts des transactions.

D'ailleurs, Williamson (1975) s'est basé sur la théorie de la rationalité limitée de Simon (1957) qui porte sur la rationalité limitée des acteurs qui leur empêche de bien prévoir les conséquences de leurs actes dans un environnement complexe (Coriat & Weinstein, 2010). Par conséquent, les contrats vont être des contrats incomplets, et automatiquement la relation contractuelle va être influencée.

Ici, la théorie des coûts de transaction intervient pour mettre l'accent sur les problèmes post-contractuels, contrairement à la théorie de l'agence que nous aborderons plus tard, qui se concentre sur les questions précontractuelles (Coriat & Weinstein, 2010). Reprenons l'internalisation, certes que toute transaction entraîne un coût (partenaire, contrat et son exécution). L'organisation a donc intérêt à internaliser le coût de transaction, mais pour savoir jusqu'où cette internalisation, Williamson a introduit la notion des actifs spécifiques.

En outre, il a expliqué l'intérêt de travailler dans des configurations de réseaux. Cette orientation s'inscrit dans le contrôle de gestion, car les réseaux organisés pour tel ou tel projet nécessitent une étude des coûts et de rentabilité (Boisselier et al., 2013).

3.3.5. Théorie d'agence

L'article de Jensen et Meckling (1976) représente le fondement de la théorie d'agence. Le terme agence est une traduction de la notion américaine agency, qui veut dire délégation.

Selon Jensen et Meckling (1976), la théorie d'agence est définie comme un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le ou les mandants) engagent une autre personne (l'agent) pour effectuer un service en leur nom, ce qui implique de déléguer une partie du pouvoir de décision à l'agent.

Les auteurs ont étudié les relations entre le principal qui engage une autre personne qui est l'agent pour lui conférer l'exécution d'une tâche en son nom en lui déléguant un certain pouvoir de décision, en tenant en compte de la divergence des intérêts des parties et de l'asymétrie d'information (Boisselier et al., 2013).

En se basant sur ces deux derniers éléments, les théoriciens prévoient que chaque personne cherche une maximisation de son utilité et il est difficile de garantir une convergence des intérêts, chose qui pousse le principal à délimiter les divergences en introduisant un système de contrôle qui engendrent des coûts de transaction (Mtar, 2014).

Jensen et Meckling (1976) distinguent entre trois types des coûts d'agence :

- ❖ **Les coûts de surveillance et d'incitation** : qui permettent une orientation pour le comportement de l'agent,

- ❖ **Les coûts d'obligation** : qui représentent des coûts payés par l'agent pour la garantie de ses actions,
- ❖ **Les coûts d'opportunité** : qui représentent la différence entre le résultat de l'action de l'agent faite pour le principal ainsi que son résultat.

Le contrôle de gestion intervient pour contrôler les coûts de la théorie d'agence. Il aide à surveiller et mettre en place des objectifs, et il met aussi à la disposition de l'agent des outils pour arriver à justifier l'action et le résultat.

3.3.6. Théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes ou en anglais Stakeholder theory (SHT), tire ses racines du travail de Berle et Means (1932) Elle apparaît concrètement dans l'ouvrage de Freeman qui est apparu en 1984, et qui a proposé d'analyser les relations existantes entre l'entreprise et son environnement.

Il a défini les parties prenantes comme tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise. C'est une théorie qui va au-delà de la maximisation du profit, elle vise l'atteinte d'un équilibre entre les différents acteurs de l'organisation (Oubba & Akrich, 2018).

Elle se base sur l'idée que les décisions d'un manager doivent être dépendantes des intérêts de tous les acteurs et le capital humain doit être valorisé, au contraire de l'idée de la théorie néoclassique qui considère que les parties prenantes n'ont pas toutes la même position (Boisselier et al., 2013).

Quant à l'apport de cette théorie au contrôle de gestion, elle l'a permis de prendre en compte des dimensions humaines et non pas seulement financières. Le travail de Kaplan et Norton (1998) s'inscrit dans cette perspective, ils ont présenté le tableau de bord prospectif qui est un moyen de communication de la mission ainsi que de la stratégie de l'organisation, et qui se compose de 4 axes qui servent à trouver l'équilibre entre les objectifs à long terme, les performances et les résultats.

Ces axes sont : l'axe financier, l'axe client, l'axe interne puis l'axe apprentissage et développement. Après avoir abordé les notions de base et les fondements théoriques de notre champ d'étude, il sera nécessaire de s'interroger sur les spécificités des organisations publiques et les apports du contrôle de gestion à ce secteur.

Conclusion

La relation entre le contrôle de gestion et la performance a suscité l'attention de plusieurs chercheurs et a connu une évolution marquante en termes de publications et travaux scientifiques.

Aujourd'hui, avec les phénomènes de globalisation et de mondialisation, le monde entier s'engage vers la modernisation de son tissu administratif en vue de se mettre au diapason des pays développés d'une part, et pour but de se doter d'une administration capable de répondre aux besoins grandissants des citoyens d'autre part.

De ce fait, tous les pays, sans équivoque, voient dans la gestion de l'affaire publique sous l'ombrelle des principes apportés par le nouveau management public un levier vers le développement.

Le présent article nous a permis de clarifier les concepts clés, à savoir le contrôle de gestion et la performance et de différencier entre le contrôle de gestion privé et public. De plus, nous avons mis en place divers apports théoriques expliquant la relation existante entre le contrôle de gestion et la performance dans la sphère publique.

En revanche, l'analyse théorique de cette relation nous a mené à mettre en question l'adaptabilité du contrôle de gestion au sein du secteur qui revêt des spécificités cruciales (comme par exemple la spécificité politique) et le degré d'acceptabilité de l'adoption d'un tel outil de pilotage par les ressources humaines publiques. De ce fait, ce questionnement nous a poussé vers la problématique suivante :

« Où est le Maroc dans l'instauration des outils d'évaluation de la performance, notamment le contrôle de gestion, dans la sphère publique ? »

BIBLIOGRAPHIE

- ❖ Anthony, R. (1965). « Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. » Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, pp : 2345.
- ❖ Aubert, N. (2006). « La performance : Formation et dépassement des résultats. » Revue des Sciences de Gestion, Volume 41 :numéro 6, pp : 1528.
- ❖ Behn, R. (2001). « Rethinking Democratic Accountability. » Brookings Institution Press, pp : 95112.
- ❖ Benchikh, M. & El Zanati, N. (2020). « Compétitivité et gestionstratégique. » Revue Internationale des Sciences de Gestion, Volume 4 :numéro 1, pp : 85102.
- ❖ Boisselier, P., et al. (2013). « Coûts de transaction et gouvernance. » Editions du Seuil, pp : 121140.
- ❖ Bourguignon, A. (2000). « Performance et contrôle de gestion. » Revue Française de Comptabilité, Volume 29 :numéro 2, pp : 5070.
- ❖ Bouquin, H. (1990). « Le contrôle de gestion : Méthodes et cas. » Éditionsd'Organisation, pp : 198220.
- ❖ Bovaird, T. &Löffler, E. (2016). « Public Management and Governance. » Routledge, pp : 6389.
- ❖ Bracci, E., et al. (2019). « Participative Management in Public Sector. » Springer, pp : 231250.
- ❖ Burlaud, A. & Simon, Y. (2006). « Le contrôle de gestion : Concepts et pratiques. » Economica, pp : 130152.
- ❖ Charpentier, M. &Grandjean, A. (1998). « Le management stratégique des organisationspubliques. » Dunod, pp : 89107.
- ❖ Coase, R. (1937). « The Nature of the Firm. » Economica, Volume 4 :numéro 3, pp : 386405.
- ❖ Covalleski, M., et al. (2006). « The Use of Accounting Information in Governmental Settings. » Journal of Accounting and Public Policy, Volume 25 :numéro 2, pp : 7590.
- ❖ DiMaggio, P. & Powell, W. (1983). « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality. » American Sociological Review, Volume 48 :numéro 2, pp : 147160.

- ❖ Dohou, A. & Berland, N. (2007). « L'évolution de la notion de performance en gestion. » Comptabilité, Contrôle, Audit, Volume 13 : numéro 2, pp : 1535.
- ❖ EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. Agence Francophone.
- ❖ Esnault, C. & Zarlowski, P. (2009). « L'évolution des systèmes de contrôle de gestion. » Revue Française de Gestion, Volume 8 : numéro 6, pp : 5875.
- ❖ Fayol, H. (1916). « Administration industrielle et générale. » Dunod, pp : 125145.
- ❖ Ferlie, E. & Ongaro, E. (2008). « Strategic Management in Public Services Organizations: Concepts, Schools and Contemporary Issues. » Routledge, pp : 102128.
- ❖ Gibert, J. (1980). « Le triangle de la performance. » Revue Internationale de Gestion, Volume 2 : numéro 4, pp : 4762.
- ❖ 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.
- ❖ Hood, C. (1995). « The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme. » Accounting, Organizations and Society, Volume 20 : numéro 23, pp : 93109.
- ❖ Horngren, C. T., Sundem, G. L., & Stratton, W. O. (2005). « Introduction to Management Accounting. » Prentice Hall, 13th edition, pp : 350370.
- ❖ Jensen, M. & Meckling, W. (1976). « Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. » Journal of Financial Economics, Volume 3 : numéro 4, pp : 305360.
- ❖ Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). « Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. » Harvard Business School Press, pp : 102120.
- ❖ Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). « The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance. » Harvard Business Review, Volume 70 : numéro 1, pp : 7179.
- ❖ Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). « Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. » Harvard Business Review, Volume 74 : numéro 1, pp : 7585.
- ❖ Lafram, F. & Lamalem, M. (2021). « L'efficacité du contrôle de gestion dans l'administration publique. » Revue des Politiques Publiques, Volume 15 : numéro 3, pp : 3355.
- ❖ Lapsley, I. (2009). « New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? » Abacus, Volume 45 : numéro 1, pp : 121.

- ❖ Lebas, M. (1995). « Oui, il faut définir la performance. » *Revue Française de Comptabilité*, Volume 269, pp : 6671.
- ❖ Lorino, P. (2001). « Le contrôle de gestion stratégique. » *Revue Française de Gestion*, Volume 27 : numéro 3, pp : 721.
- ❖ Lorino, P. (2003). « Méthodes et pratiques de la performance. » *Éditions d'Organisation*, pp : 5678.
- ❖ Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. » *American Journal of Sociology*, Volume 83 : numéro 2, pp : 340363.
- ❖ Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2017). « Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. » *Financial Times/Prentice Hall*, 4th edition, pp : 255278.
- ❖ Meyer, J. & Rowan, B. (1977). « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. » *American Journal of Sociology*, Volume 83 : numéro 2, pp : 340363.
- ❖ Mtar, M. (2014). « Les coûts de transaction dans la théorie d'agence. » *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, Volume 10 : numéro 1, pp : 6583.
- ❖ Osborne, S. P., Radnor, Z., Kinder, T., & Vidal, I. (2020). « The SERVICE Framework: A Public Service dominant Approach to Sustainable Public Services. » *Public Administration*, Volume 98 : numéro 2, pp : 319335.
- ❖ Otley, D. (2016). « The Contingency Theory of Management Accounting and Control: 1980–2014. » *Management Accounting Research*, Volume 31 : numéro 4, pp : 4562.
- ❖ Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). « Public Management Reform: A Comparative Analysis. » *Oxford University Press*, pp : 212233.
- ❖ Schendel, D. & Hofer, C. W. (1979). « Strategic Management: A New View of Business Policy and Planning. » *Little, Brown and Company*, pp : 102126.
- ❖ Scott, W. R. & Meyer, J. W. (1991). « The Organization of Societal Sectors: Propositions and Early Evidence. » In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press, pp : 108140.
- ❖ Simons, R. (1987). « Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. » *Accounting, Organizations and Society*, Volume 12 : numéro 4, pp : 357374.

- ❖ Simon, H. (1957). « Models of Man: Social and Rational. » John Wiley & Sons, pp : 4570.
- ❖ Sponem, S. (2006). « Le contrôle de gestion et la contingence organisationnelle. » Revue des Sciences de Gestion, Volume 41 :numéro 6, pp : 1528.
- ❖ Van Dooren, W. (2007). « Performance Management in the Public Sector. » Routledge, pp : 203225.
- ❖ Williamson, O. E. (1975). « Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications. » Free Press, pp : 5174.