

Contrôle de gestion public et New Public Management : entre innovation institutionnelle et inertie organisationnelle dans le contexte marocain

Public Sector Management Control and New Public Management : Between Institutional Innovation and Organizational Inertia in the Moroccan Context

MORTADA BOUCHRA

Docteur en Sciences de Gestion

Laboratoire d'études et de Recherche en Sciences de gestion
Faculté des sciences Juridiques, économiques et sociales Agdal
Université Mohammed V de Rabat

AZIZ ELACHOURI

Doctorant en Sciences administratives et financières
Faculté des sciences Juridiques, économiques et sociales Souissi
Université Mohammed V de Rabat

Soumaya Es-sabir

Doctorant en Sciences économiques et de gestion
Laboratoire de l'Economie et Management des Organisations
Faculté d'Economie et de Gestion Kenitra
Université Ibn Tofail-Kénitra

Date de soumission : 11/05/2026

Date d'acceptation : 24/06/2026

Pour citer cet article :

MORTADA B. et al. (2026) « **Contrôle de gestion public et New Public Management : entre innovation institutionnelle et inertie organisationnelle dans le contexte marocain** », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 2 » pp : 400- 424.

Résumé

Cet article examine le rôle du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance au sein de l'administration publique marocaine, à la lumière de la loi organique n°130.13 relative à la loi de finances. En mobilisant une approche qualitative basée sur des entretiens semi-directifs auprès d'acteurs publics, l'étude analyse les perceptions, les pratiques et les contraintes liées à la mise en œuvre des dispositifs de contrôle de gestion.

Les résultats montrent que, malgré l'introduction d'un cadre normatif orienté vers la performance, la mise en œuvre effective demeure limitée. Le contrôle de gestion est encore largement perçu comme un outil de contrôle budgétaire, tandis que les instruments de pilotage (indicateurs, tableaux de bord) restent peu exploités. L'étude met en évidence un décalage entre les exigences de la réforme et les pratiques organisationnelles, en raison de contraintes organisationnelles, techniques et humaines.

Ces résultats soulignent l'importance de l'appropriation des outils et du développement d'une culture de la performance pour assurer l'efficacité du contrôle de gestion public.

Mots clés : Contrôle de gestion public, Performance publique, Loi organique n°130.13, Pilotage de la performance

Abstract

This paper explores the role of management control in performance steering within Moroccan public administration, in light of the Organic Finance Law No. 130.13. Adopting a qualitative approach based on semi-structured interviews with public sector actors, the study investigates perceptions, practices, and challenges related to the implementation of management control systems.

The findings reveal that, despite the introduction of a performance-oriented regulatory framework, effective implementation remains limited. Management control is still predominantly perceived as a budgetary control tool, while performance management instruments such as indicators and dashboards are insufficiently utilized. The study highlights a gap between reform requirements and organizational practices, due to organizational, technical, and human constraints.

These findings emphasize the importance of tool appropriation and the development of a performance-oriented culture to ensure the effectiveness of management control in the public sector.

Keywords: Public sector management control, Public performance, Organic Finance Law No. 130.13, Performance management

Introduction générale

Au cours des dernières décennies, les administrations publiques ont été profondément transformées sous l'effet des mutations économiques, institutionnelles et technologiques, ainsi que des exigences accrues en matière de transparence et de reddition des comptes. Dans ce contexte, les réformes inspirées du New Public Management (NPM) ont contribué à redéfinir les modes de gestion publique en introduisant des principes issus du secteur privé, notamment l'orientation vers les résultats, la performance et l'efficacité (Hood, 1991). Cette évolution a favorisé l'émergence d'outils de pilotage stratégique, parmi lesquels le contrôle de gestion occupe une place centrale.

Défini par Anthony (1965) comme un processus par lequel les gestionnaires s'assurent de l'utilisation efficace et efficiente des ressources pour atteindre les objectifs organisationnels, le contrôle de gestion s'est progressivement imposé comme un levier essentiel de gouvernance publique. Dans le secteur public, il ne se limite pas à une fonction de contrôle budgétaire, mais constitue également un instrument d'aide à la décision, de pilotage stratégique et d'évaluation de la performance (Bouckaert & Halligan, 2008). Toutefois, sa transposition au secteur public suppose une adaptation aux spécificités de ce dernier, notamment la multiplicité des objectifs poursuivis et la prééminence de l'intérêt général. À cet égard, Gibert (1995) souligne que la performance publique ne peut être appréhendée uniquement sous l'angle de l'efficacité économique, mais doit également intégrer des dimensions qualitatives telles que l'équité, la qualité du service rendu et la satisfaction des usagers.

Dans le contexte marocain, la modernisation de la gestion publique s'inscrit dans une dynamique globale de réforme de l'État visant à renforcer la bonne gouvernance et la performance des politiques publiques. Cette dynamique a été consacrée par l'adoption de la loi organique n°130.13 relative à la loi de finances, promulguée en 2015, qui constitue une réforme majeure du cadre budgétaire de l'État. En introduisant une budgétisation axée sur les résultats, fondée sur des programmes, des objectifs et des indicateurs de performance, cette loi marque une rupture avec la logique traditionnelle de moyens, au profit d'une logique de pilotage par la performance.

Dans le prolongement de cette réforme, le décret relatif au contrôle de gestion dans l'administration publique vient institutionnaliser ce dispositif en définissant ses modalités de mise en œuvre, ses outils et ses acteurs. Il consacre notamment la mise en place de structures dédiées au contrôle de gestion et formalise les missions liées au suivi des indicateurs de

performance, à l'élaboration de tableaux de bord et à l'analyse des écarts. Ce cadre normatif témoigne de la volonté des pouvoirs publics marocains d'inscrire l'action administrative dans une logique de performance mesurable et de responsabilisation des gestionnaires.

Néanmoins, malgré l'avancée notable que représentent ces réformes, leur mise en œuvre effective soulève plusieurs interrogations. En effet, comme le souligne Bartoli (2009), le succès des dispositifs de contrôle de gestion dans le secteur public dépend largement de leur appropriation par les acteurs, ainsi que de leur intégration dans les pratiques organisationnelles. Dans le cas marocain, des contraintes liées à la culture administrative, aux capacités techniques et à la qualité des systèmes d'information peuvent constituer des obstacles à l'opérationnalisation optimale du contrôle de gestion.

Dans ce cadre, il apparaît pertinent d'interroger la portée réelle des réformes engagées et leur capacité à instaurer un système de pilotage efficace de la performance publique.

À la lumière de ces éléments, la problématique centrale de cet article peut être formulée comme suit : Dans quelle mesure la loi organique n°130.13 et le décret relatif au contrôle de gestion contribuent-ils à la structuration d'un dispositif efficace de pilotage de la performance au sein de l'administration publique marocaine, et quelles sont les limites qui entravent leur mise en œuvre effective ? Pour répondre à notre problématique, l'hypothèse générale s'articule comme suit : « La mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine, malgré le cadre instauré par la loi organique n°130.13, reste limitée en raison d'un déficit d'appropriation organisationnelle, technique et humaine, ce qui entrave son rôle dans le pilotage de la performance ».

1. Revue de littérature

1.1 Le contrôle de gestion : définition de concept

La fonction du contrôle de gestion dans le secteur public, comme dans le secteur privé, connaît une profonde mutation depuis plusieurs années. Traditionnellement, le contrôle de gestion était conçu comme un outil de contrôle rétrospectif, essentiellement budgétaire, reposant sur une logique de moyens. Il s'agissait principalement de vérifier la conformité des dépenses par rapport aux prévisions et d'assurer une discipline financière.

Cependant, face aux transformations économiques, à la complexité croissante des organisations et aux exigences accrues en matière de performance, cette conception a évolué. Le contrôle de gestion s'oriente désormais vers une logique plus moderne, centrée sur le pilotage de la performance, l'aide à la décision et l'amélioration continue. Il ne se limite plus

à constater les écarts, mais cherche à anticiper, orienter et optimiser les actions pour atteindre les objectifs stratégiques.

Dans ce contexte, plusieurs auteurs et chercheurs en sciences de gestion ont proposé des définitions du contrôle de gestion qui reflètent cette évolution. Parmi les plus influents figurent R. N. Anthony, A. Khemakhem, H. Bouquin et Simons.

R. N. Anthony est considéré comme l'un des pionniers du contrôle de gestion. Dans sa définition de 1965, il le présente comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». En 1988, il enrichit cette définition en précisant que le contrôle de gestion est également un processus par lequel les managers influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies. Ainsi, Anthony met l'accent sur trois éléments essentiels : la gestion des ressources, l'atteinte des objectifs et le rôle central du manager. Sa vision est à la fois économique et stratégique, et souligne l'importance du contrôle dans la mise en œuvre des décisions.

De son côté, A. Khemakhem propose une approche plus flexible et contextualisée. Il insiste sur le fait que le contrôle de gestion doit s'adapter aux spécificités de chaque organisation et aux différentes situations rencontrées. Il définit le contrôle de gestion comme « le processus mis en œuvre au sein d'une entité pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre les objectifs ». Cette définition introduit une dimension importante : celle de la mobilisation des acteurs. Le contrôle de gestion ne se limite plus à des techniques ou à des outils, mais devient un moyen de dynamiser et de coordonner les efforts humains et matériels.

H. Bouquin, quant à lui, met en avant la notion de cohérence entre la stratégie et l'action. Selon lui, le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et des processus qui permettent de garantir que les actions quotidiennes des individus sont alignées avec les orientations stratégiques de l'organisation. Il considère le contrôle comme un régulateur des comportements, capable d'assurer une harmonisation entre les décisions prises au sommet et leur exécution sur le terrain. Cette approche insiste sur le rôle organisationnel du contrôle de gestion, en tant que lien entre la stratégie et l'opérationnel.

Enfin, Simons (1995) propose une vision plus moderne du contrôle de gestion, centrée sur l'information et l'adaptation. Il le définit comme « l'ensemble des processus et des procédures fondées sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier les configurations des activités organisationnelles ». Dans cette perspective, le contrôle de

gestion devient un outil de pilotage dynamique, permettant aux organisations de s'adapter à un environnement incertain et en constante évolution. L'accent est mis sur l'importance des systèmes d'information, qui jouent un rôle clé dans la prise de décision et le suivi des performances.

À cet effet, il apparaît que le contrôle de gestion est une notion riche et multidimensionnelle. Chaque auteur met en lumière un aspect particulier : Anthony insiste sur l'efficacité et la mise en œuvre de la stratégie, Khemakhem sur la flexibilité et la mobilisation des ressources, Bouquin sur la cohérence entre stratégie et actions, et Simons sur le rôle de l'information et l'adaptation.

Alors que le contrôle de gestion a évolué d'un simple outil de vérification budgétaire vers un véritable instrument de pilotage stratégique et de performance. Il occupe aujourd'hui une place centrale dans le management des organisations, en contribuant à assurer l'utilisation optimale des ressources, la coordination des actions et l'atteinte des objectifs. Cette diversité de définitions montre qu'il n'existe pas une seule manière de concevoir le contrôle de gestion, mais plutôt une pluralité d'approches adaptées aux réalités et aux besoins de chaque organisation.

Toutefois, la transposition de ces concepts au secteur public nécessite une adaptation, en raison des spécificités de ce dernier. En effet, comme le souligne Laufer et Burlaud (1980), les organisations publiques se distinguent par la pluralité de leurs objectifs, souvent non mesurables, ainsi que par la prédominance de l'intérêt général sur la rentabilité économique.

1.2 Le contrôle de gestion dans le secteur public : spécificités et enjeux

L'introduction du contrôle de gestion dans le secteur public s'inscrit dans une dynamique globale de modernisation de l'action publique. Cette transformation est fortement influencée par le courant du New Public Management (NPM), apparu dans les années 1980 et analysé notamment par Hood (1991). Ce courant vise à rapprocher les modes de gestion publics de ceux du secteur privé, en mettant l'accent sur la performance, la rationalisation des coûts, la responsabilisation des acteurs et l'amélioration de la qualité des services rendus aux citoyens.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion s'impose progressivement comme un outil essentiel de pilotage, permettant aux organisations publiques de mieux maîtriser leurs ressources et d'évaluer leurs résultats. Alors que traditionnellement l'administration publique était centrée sur une logique de moyens (respect des budgets, conformité des dépenses), elle évolue vers une logique de résultats et d'objectifs mesurables. Le contrôle de gestion devient ainsi un levier permettant de passer d'une culture de moyens à une culture de performance.

Bouckaert et Halligan (2008) soulignent que la gestion de la performance dans le secteur public repose sur trois éléments fondamentaux :

- La définition d'objectifs clairs et mesurables, en cohérence avec les politiques publiques ;
- La mise en place d'indicateurs de performance pertinents pour suivre l'activité ;
- L'évaluation des résultats obtenus, afin d'identifier les écarts et d'engager des actions correctives.

Cette démarche contribue à renforcer la transparence de l'action publique et à améliorer la reddition des comptes (accountability). En effet, les gestionnaires publics doivent désormais justifier l'utilisation des fonds publics et démontrer l'efficacité de leurs actions devant les citoyens, les autorités de tutelle et les institutions de contrôle.

Par ailleurs, le contrôle de gestion favorise une meilleure responsabilisation des acteurs publics. Les responsables administratifs ne sont plus uniquement jugés sur leur respect des règles, mais aussi sur leur capacité à atteindre des résultats et à créer de la valeur publique. Cela implique une évolution des pratiques managériales vers davantage d'autonomie, mais également plus d'exigence en matière de performance.

Cependant, l'application des principes du contrôle de gestion dans le secteur public présente des spécificités et des limites importantes. Contrairement aux organisations privées, dont la finalité principale est la rentabilité, les organisations publiques poursuivent des objectifs multiples et souvent non marchands, tels que l'intérêt général, la cohésion sociale ou encore l'équité territoriale.

À ce titre, Gibert (1995) met en évidence le caractère multidimensionnel de la performance publique. Celle-ci ne peut être réduite à la seule efficience (rapport entre résultats et moyens), mais doit intégrer :

- L'efficacité (atteinte des objectifs fixés) ;
- L'efficacité sociale (impact des politiques publiques sur la société) ;
- L'équité (justice dans la distribution des services) ;
- La qualité du service rendu aux usagers.

Cette complexité rend la mesure de la performance plus difficile et parfois contestable, car certains résultats sont difficiles à quantifier. De plus, Pollitt et Bouckaert (2011) soulignent que la transposition des outils de gestion issus du secteur privé peut engendrer des tensions avec les valeurs fondamentales du service public. En effet, une focalisation excessive sur les indicateurs de performance peut conduire à :

- Une standardisation des services, au détriment de leur adaptation aux besoins réels des citoyens ;
- Une pression accrue sur les agents publics, pouvant nuire à la qualité du travail ;
- Un risque de dérive managériale, où la recherche de résultats chiffrés prend le pas sur la mission de service public.

Ainsi, le contrôle de gestion dans le secteur public ne peut être une simple reproduction des pratiques du secteur privé. Il doit être adapté aux spécificités du contexte public, en tenant compte des contraintes institutionnelles, des missions d'intérêt général et des attentes des citoyens.

En définitive, le contrôle de gestion public apparaît comme un processus hybride, situé à l'interface entre logique économique et finalité sociale. Il vise à concilier la rationalité économique (efficacité, efficience, optimisation des ressources) et la rationalité sociale (équité, accessibilité, satisfaction des usagers).

Son principal enjeu est donc de trouver un équilibre entre performance et valeurs publiques, afin d'assurer une gestion à la fois rigoureuse, transparente et orientée vers l'intérêt général.

Cependant, plusieurs auteurs mettent en évidence les limites de cette transposition. Gibert (1995) insiste sur le caractère multidimensionnel de la performance publique, qui intègre non seulement l'efficience, mais également l'efficacité sociale, l'équité et la qualité du service rendu. De même, Pollitt et Bouckaert (2011) soulignent que l'importation des outils du secteur privé peut entraîner des tensions avec les valeurs fondamentales du service public.

1.3 Les outils du contrôle de gestion public et la logique de performance

Le développement du contrôle de gestion dans les administrations publiques s'inscrit dans une logique de modernisation de l'action publique, inspirée notamment du New Public Management (NPM). Cette évolution s'est traduite par l'introduction d'outils et de méthodes issus du secteur privé, adaptés aux spécificités du secteur public. Les instruments tels que les indicateurs de performance, les tableaux de bord et le Balanced Scorecard (BSC) jouent aujourd'hui un rôle essentiel dans le pilotage de la performance publique.

- Les indicateurs de performance et les tableaux de bord : des outils de pilotage opérationnel

Les indicateurs de performance permettent de mesurer l'atteinte des objectifs fixés par les administrations publiques. Ils peuvent être de nature quantitative (coût, délai, productivité) ou qualitative (satisfaction des usagers, qualité du service rendu). Leur intérêt principal réside

dans leur capacité à rendre compte de manière synthétique de l'efficacité, de l'efficience et de la qualité de l'action publique.

Les tableaux de bord, quant à eux, constituent des dispositifs de suivi regroupant plusieurs indicateurs pertinents. Ils permettent aux responsables publics de visualiser rapidement l'état de la performance à différents niveaux de l'organisation. En facilitant l'accès à l'information, ils soutiennent la prise de décision, la réactivité et le pilotage stratégique. Toutefois, leur efficacité dépend fortement de la pertinence des indicateurs sélectionnés et de la qualité des données collectées.

- Le Balanced Scorecard : une approche stratégique multidimensionnelle

Le Balanced Scorecard, introduit par Kaplan et Norton (1992), représente une avancée majeure dans le pilotage de la performance. Contrairement aux approches traditionnelles centrées sur les aspects financiers, il propose une vision équilibrée autour de plusieurs perspectives. Dans le secteur privé, ces perspectives incluent généralement : financière, clients, processus internes et apprentissage organisationnel.

Dans le secteur public, le BSC est adapté pour refléter les spécificités des administrations. La perspective financière est souvent remplacée ou complétée par des objectifs liés à la gestion efficiente des ressources publiques, tandis que la satisfaction des citoyens devient centrale. L'outil permet ainsi d'aligner les activités opérationnelles sur les objectifs stratégiques et de traduire la mission publique en indicateurs mesurables.

L'intérêt du BSC dans les administrations réside également dans sa capacité à faciliter la communication des objectifs et à renforcer la cohérence entre les différents niveaux organisationnels. Il contribue ainsi à une meilleure responsabilisation des acteurs publics et à une culture de performance.

- La budgétisation axée sur les résultats : vers une logique de performance

La budgétisation axée sur les résultats (ou performance-based budgeting) constitue une autre composante essentielle du contrôle de gestion public. Comme l'indiquent Osborne et Gaebler (1992), cette approche rompt avec la logique traditionnelle de moyens pour privilégier une logique de résultats. Elle consiste à allouer les ressources en fonction des objectifs poursuivis et des performances obtenues.

Ce type de budgétisation permet d'améliorer la transparence de l'action publique, en rendant compte de l'utilisation des fonds publics et des résultats atteints. Il favorise également une meilleure allocation des ressources, en orientant les financements vers les programmes les

plus efficaces. En outre, il renforce la responsabilisation des gestionnaires publics, qui sont tenus de justifier leurs résultats.

Malgré leurs avantages, la mise en œuvre de ces outils dans les administrations publiques soulève plusieurs difficultés.

Premièrement, la définition d'indicateurs pertinents constitue un enjeu majeur. Les objectifs publics sont souvent complexes, multidimensionnels et parfois difficiles à quantifier (par exemple, la cohésion sociale ou la qualité de la gouvernance). Il existe donc un risque de sélectionner des indicateurs qui ne reflètent qu'imparfaitement la réalité de la performance.

Deuxièmement, la disponibilité et la fiabilité des données représentent un défi important. Les systèmes d'information des administrations ne sont pas toujours adaptés à la collecte et au traitement des données nécessaires au pilotage de la performance. Cela peut entraîner des retards, des erreurs ou une faible qualité de l'information produite.

Troisièmement, la capacité des organisations à exploiter l'information est souvent limitée. Comme le soulignent Speklé et Verbeeten (2014), l'utilisation effective des outils de contrôle de gestion dépend des compétences des acteurs, de la culture organisationnelle et du degré d'appropriation des dispositifs. Sans une formation adéquate et un accompagnement du changement, ces outils risquent de rester formels et peu utilisés.

1.4 L'approche néo-institutionnelle comme cadre d'analyse

Alors, En mobilisant l'approche néo-institutionnelle, le contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine peut être analysé non seulement comme un outil technique, mais aussi comme un phénomène institutionnel.

L'approche néo-institutionnelle constitue un cadre théorique pertinent pour analyser la mise en œuvre du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine. Elle permet de dépasser une lecture strictement technique des réformes pour les inscrire dans une dynamique institutionnelle où les règles, les normes et les acteurs interagissent. Dans cette perspective, l'adoption de dispositifs tels que la budgétisation axée sur les résultats ou les tableaux de bord ne traduit pas uniquement une recherche d'efficacité, mais répond également à des logiques de légitimité. Les administrations publiques se conforment ainsi à des pressions coercitives (cadre légal imposé par la loi organique n°130.13), mimétiques (alignement sur les standards internationaux du New Public Management) et normatives (professionnalisation des gestionnaires).

Ce cadre met également en évidence l'écart entre les règles formelles et les pratiques réelles, soulignant que la réussite des réformes dépend de leur appropriation par les acteurs, de la culture administrative et des capacités techniques disponibles. Enfin, l'approche néo-institutionnelle insiste sur la dimension symbolique des réformes, qui peuvent parfois produire des effets de façade, servant davantage à afficher une image de modernité et de transparence qu'à transformer en profondeur les pratiques organisationnelles.

Ainsi, mobiliser cette approche permet d'analyser le contrôle de gestion public comme un processus hybride, situé à l'interface entre rationalité économique et rationalité sociale, entre prescriptions légales et pratiques effectives, et entre quête de performance et recherche de légitimité.

2. Méthodologie de recherche

2.1 positionnement épistémologique et démarche de recherche

Cette recherche s'inscrit dans une approche qualitative interprétative, visant à comprendre les pratiques, les perceptions et les logiques d'action des acteurs impliqués dans le contrôle de gestion au sein de l'administration publique marocaine. Ce positionnement est particulièrement adapté à l'étude des phénomènes organisationnels complexes, où les dimensions sociales, culturelles et contextuelles jouent un rôle déterminant.

La démarche adoptée est à la fois :

- Exploratoire, dans la mesure où elle permet d'identifier les pratiques réelles, les difficultés et les dynamiques d'appropriation des dispositifs de contrôle de gestion ;
- Confirmatoire, puisqu'elle vise également à confronter les observations empiriques aux postulats théoriques issus du New Public Management et de l'approche néo-institutionnelle.

En ce sens, l'objectif de la recherche est d'analyser l'effectivité du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance publique, à la lumière du cadre normatif instauré par la loi organique n°130.13.

2.2 Méthode de collecte des données

La collecte des données repose sur des entretiens semi-directifs, largement reconnus comme une méthode pertinente pour accéder aux représentations, aux expériences et aux pratiques des acteurs (Kvale, 1996). Cette méthode permet d'allier flexibilité et profondeur d'analyse, tout en garantissant une certaine comparabilité des réponses.

Un guide d'entretien a été élaboré en cohérence avec les objectifs de la recherche et structuré autour de trois axes principaux :

- La perception du contrôle de gestion (rôle, finalités, compréhension du concept) ;
- La mise en œuvre des dispositifs (outils utilisés, apport de la loi organique n°130.13) ;
- Les contraintes et limites (organisationnelles, techniques et humaines).

Les entretiens ont été conduits de manière individuelle, dans un cadre professionnel, et ont permis de recueillir des données qualitatives riches sous forme de verbatim.

2.3 Échantillonnage et taille de l'échantillon

L'étude empirique a été réalisée auprès d'un échantillon de douze (12) responsables appartenant à différentes entités de l'administration publique marocaine. Les profils interrogés incluent :

- Des responsables administratifs ;
- Des cadres en charge du contrôle de gestion ;
- Des responsables financiers ;
- Des acteurs directement impliqués dans la mise en œuvre des dispositifs de pilotage.

Le choix des participants repose sur un échantillonnage raisonné (purposive sampling), visant à sélectionner des acteurs disposant d'une implication directe dans le pilotage de la performance, la gestion budgétaire, et l'utilisation des outils de reporting (indicateurs, tableaux de bord).

La taille de l'échantillon n'a pas été déterminée selon une logique statistique, mais conformément au principe de saturation théorique (Guest et al., 2006). La collecte des données a été interrompue lorsque les entretiens n'apportaient plus d'informations nouvelles significatives, garantissant ainsi la redondance et la validité interne des résultats.

Tableau 1 : Présentation de l'échantillon des répondants

Code répondant	Fonction	Domaine d'intervention	Expérience (années)	Implication dans le contrôle de gestion	Durée de l'entretien
R1	Responsable administratif	Gestion administrative	12 ans	Pilotage et suivi des activités	56 min
R2	Responsable financier	Gestion budgétaire	10 ans	Suivi de l'exécution budgétaire	45 min
R3	Cadre en contrôle de gestion	Contrôle de gestion	8 ans	Élaboration des indicateurs	1h20 min
R4	Responsable administratif	Coordination des programmes	15 ans	Suivi de la performance	55 min

R5	Cadre financier	Comptabilité publique	9 ans	Reporting financier	40 min
R6	Responsable budgétaire	Budget et planification	11 ans	Analyse des écarts budgétaires	50 min
R7	Cadre en contrôle de gestion	Tableaux de bord	7 ans	Suivi des indicateurs	60 min
R8	Responsable administratif	Pilotage stratégique	13 ans	Aide à la décision	1h15 min
R9	Responsable financier	Exécution budgétaire	10 ans	Production des rapports	60 min
R10	Cadre technique	Systèmes d'information	6 ans	Gestion des données	40 min
R11	Responsable programme	Gestion axée sur les résultats	12 ans	Suivi des objectifs	1h 25 min
R12	Cadre administratif	Gestion opérationnelle	8 ans	Application des outils de gestion	60 min

Source : Elaboré par les auteurs

Le tableau ci-dessus présente les caractéristiques des répondants ayant participé à l'étude. L'échantillon est composé de 12 responsables disposant d'une expérience professionnelle allant de 6 à 15 ans, garantissant ainsi une connaissance approfondie des pratiques administratives et des dispositifs de contrôle de gestion. La diversité des profils permet de couvrir différentes dimensions du pilotage de la performance publique, renforçant la richesse et la pertinence des données recueillies.

2.4 Le guide d'entretien

La collecte des données a été réalisée à l'aide d'un guide d'entretien semi-directif, conçu de manière à explorer en profondeur les perceptions et les pratiques des acteurs concernés par le contrôle de gestion dans l'administration publique. Ce guide a été structuré autour de trois axes principaux.

- Le premier axe porte sur la perception du contrôle de gestion, visant à appréhender le niveau de compréhension du concept par les répondants ainsi que le rôle qu'ils lui attribuent au sein de l'administration publique. Il s'agit notamment d'identifier si ce dispositif est perçu comme un simple outil de contrôle budgétaire ou comme un véritable levier de pilotage de la performance ;
- Le deuxième axe est consacré à la mise en œuvre des dispositifs de contrôle de gestion. Il permet d'examiner les outils effectivement utilisés par les acteurs, tels que les indicateurs de performance, les tableaux de bord ou encore les rapports de suivi. Cet axe explore également l'apport de la loi organique n°130.13 dans la structuration et le déploiement de ces dispositifs au sein des organisations publiques ;

- Enfin, le troisième axe concerne les contraintes et les limites rencontrées dans la mise en œuvre du contrôle de gestion. Il vise à identifier les principales difficultés, qu'elles soient d'ordre technique, organisationnel ou culturel, susceptibles de freiner l'appropriation et l'efficacité de ces outils.

2.5 Méthode d'analyse des données

Les données recueillies ont été analysées à l'aide d'une analyse thématique (Braun & Clarke, 2006), permettant d'identifier, d'organiser et d'interpréter les thèmes récurrents présents dans les discours des répondants.

Le processus d'analyse a suivi plusieurs étapes :

1. Transcription intégrale des entretiens ;
2. Codification des données (ouverte puis axiale) ;
3. Identification des thèmes émergents ;
4. Regroupement en catégories analytiques ;
5. Interprétation à la lumière du cadre théorique.

L'analyse a été assistée, le cas échéant, par le logiciel NVivo 12, facilitant le traitement des verbatim, la structuration des codes et l'analyse lexicale (nuages de mots, fréquences). Le processus a consisté en une codification des verbatim, suivie de l'identification de thèmes récurrents, ensuite regroupés en catégories analytiques. Ces résultats ont enfin été interprétés à la lumière du cadre théorique mobilisé, afin de mettre en évidence les liens entre les observations empiriques et les apports conceptuels du contrôle de gestion public.

2.6 Validité et fiabilité de la recherche

Afin d'assurer la rigueur scientifique de l'étude, plusieurs critères de validité ont été pris en considération :

- Crédibilité (validité interne) : assurée par la richesse des données qualitatives et la diversité des profils interrogés ;
- Triangulation des sources : croisement des points de vue entre différents acteurs ;
- Saturation théorique : garantie de l'exhaustivité des thèmes ;
- Traçabilité de l'analyse : processus de codification explicite et structuré.

Par ailleurs, une attention particulière a été portée à la neutralité du chercheur lors de la conduite des entretiens et de l'interprétation des données.

3. Résultats et analyse empirique

3.1 Perception du contrôle de gestion dans l'administration publique

L'analyse des entretiens met en évidence que le contrôle de gestion est globalement perçu comme un dispositif important au sein de l'administration publique marocaine. Toutefois, les résultats révèlent une maîtrise encore limitée de ses finalités et de ses outils, traduisant une appropriation différenciée du concept par les acteurs.

L'exploitation des verbatim, à l'aide d'une analyse thématique assistée par NVivo 12, fait apparaître deux représentations principales du contrôle de gestion.

D'une part, une vision moderne, bien que minoritaire, considère le contrôle de gestion comme un véritable levier de pilotage stratégique. Certains répondants soulignent que R1 : « *Le contrôle de gestion nous permet de suivre les objectifs et d'avoir une vision globale de la performance* », ainsi que le R8 : « *C'est un outil d'aide à la décision qui permet d'améliorer l'efficacité de notre action* », et le R4 a évoqué que « *Aujourd'hui, on ne parle plus seulement de budget, mais de résultats et d'indicateurs* ».

Ces discours traduisent une évolution vers une logique de performance, en cohérence avec les approches développées par Simons (1995) et Bouquin, où le contrôle de gestion est appréhendé comme un outil de pilotage stratégique et d'alignement organisationnel.

D'autre part, une vision traditionnelle, largement dominante, persiste au sein des administrations. Pour une majorité des répondants, le contrôle de gestion reste avant tout associé à une fonction de contrôle budgétaire et de vérification des dépenses. À cet égard, plusieurs propos illustrent cette conception, R6 « *Pour nous, le contrôle de gestion, c'est surtout vérifier les écarts budgétaires* », R2 : « *Il s'agit principalement de s'assurer que les dépenses respectent les prévisions* », R5 : « *Le contrôle de gestion est encore perçu comme un outil de contrôle et non de pilotage* »

Ces résultats mettent en évidence la persistance d'une **logique de moyens**, malgré les réformes introduites par la loi organique n°130.13, confirmant ainsi les limites de la transition vers une culture de performance.

Figure 1 : Nuage de mots des perceptions du contrôle de gestion (analyse NVivo 12)



Source : Extraction Nvivo 12.

Par ailleurs, l'analyse lexicale réalisée à l'aide de NVivo met en évidence, à travers un nuage de mots, la forte récurrence de termes tels que : « **budget** », « **contrôle** », « **dépenses** », « **vérification** », traduisant la dominance de l'approche traditionnelle, contre une présence plus limitée de termes comme : « **performance** », « **indicateurs** », « **pilotage** », « **stratégie** », associés à une vision plus moderne.

Ce déséquilibre lexical confirme empiriquement que la représentation du contrôle de gestion demeure majoritairement centrée sur le contrôle budgétaire, au détriment de sa dimension stratégique.

En somme, ces résultats mettent en lumière un décalage significatif entre les attentes de la réforme et les représentations des acteurs, constituant un frein majeur à l'opérationnalisation effective du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine.

3.2 Apport de la loi organique n°130.13 dans le pilotage de la performance

L'analyse des données qualitatives met en évidence que la loi organique n°130.13 relative à la loi de finances a introduit des transformations significatives dans les pratiques de gestion publique au Maroc, en orientant progressivement l'action administrative vers une logique de performance.

Les résultats issus des entretiens révèlent, en effet, une reconnaissance globale des apports de cette réforme par les acteurs interrogés. Plusieurs répondants soulignent les avancées introduites en matière de structuration budgétaire et de pilotage par les résultats. À titre illustratif, certains déclarent :

R6 : « *La loi 130.13 nous a permis de passer d'une logique de moyens à une logique orientée vers les résultats* ». R9 : « *Aujourd'hui, nous travaillons avec des programmes budgétaires* ».

bien définis, avec des objectifs clairs » ainsi que le R11 a souligné que « *L'introduction des indicateurs de performance a amélioré le suivi des activités »*

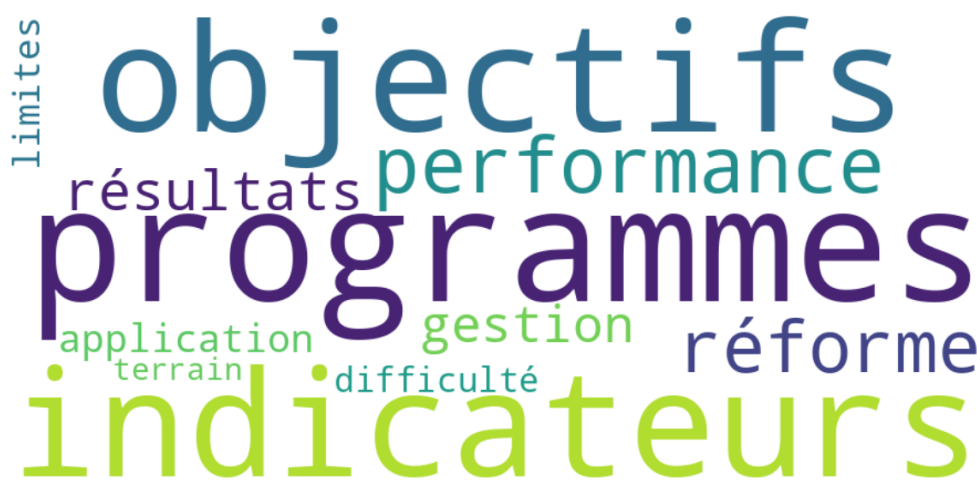
Ces propos mettent en évidence que la réforme a favorisé l'introduction de nouveaux outils de gestion, notamment les programmes budgétaires, la formalisation des objectifs et des indicateurs de performance, ainsi que l'élaboration de rapports de performance. Ces évolutions traduisent une transition vers un modèle de performance-based management, en cohérence avec les principes du New Public Management.

Cependant, au-delà de ces avancées formelles, l'analyse des discours révèle l'existence de limites importantes dans la mise en œuvre effective de ces dispositifs. Alors que le R1 a mentionné que « *Les indicateurs existent, mais parfois ils ne reflètent pas réellement la performance »* et le R2 « *Il y a un décalage entre les objectifs stratégiques et les actions réalisées sur le terrain »*, ainsi que le R9 et R12 a mettent en avant des difficultés liées à la pertinence et à l'utilisation des outils introduits « *Les tableaux de bord sont produits, mais ils ne sont pas toujours exploités pour la prise de décision »*

Ces observations traduisent un écart entre le cadre normatif et les pratiques effectives, limitant ainsi l'impact réel de la réforme sur le pilotage de la performance. En particulier, trois principales contraintes émergent :

- Des indicateurs souvent formels ou insuffisamment pertinents
- Une difficulté d'articulation entre stratégie et opérationnel
- Une faible exploitation des outils de pilotage, notamment les tableaux de bord

Figure 2 : Nuage de mots relatif à l'apport de la loi organique n°130.13 dans le pilotage de la performance



Source : Extraction Nvivo 12

Par ailleurs, l'analyse lexicale réalisée à l'aide du logiciel NVivo 12 met en évidence, à travers un nuage de mots, la forte occurrence de termes tels que « programmes », « objectifs », « indicateurs », « performance », traduisant l'ancrage du discours dans le cadre de la réforme, mais également des termes comme « difficulté », « limite », « application », « terrain », reflétant les obstacles rencontrés dans la mise en œuvre.

Ce contraste lexical souligne la coexistence d'une dynamique de modernisation et de contraintes opérationnelles persistantes, confirmant que la réforme engagée demeure encore incomplètement appropriée par les acteurs.

En somme, bien que la loi organique n°130.13 constitue une avancée majeure dans l'introduction d'une gestion publique axée sur la performance, son efficacité reste conditionnée par la capacité des administrations à assurer une appropriation réelle des outils et à renforcer leur articulation avec les pratiques managériales quotidiennes.

3.3 Les outils de contrôle de gestion : usages et limites

L'analyse des données empiriques met en évidence que plusieurs outils de contrôle de gestion sont effectivement mobilisés au sein des administrations publiques, notamment les tableaux de bord, les indicateurs de performance et les rapports budgétaires. Ces instruments traduisent une volonté institutionnelle d'inscrire le pilotage des organisations publiques dans une logique de performance, conformément aux orientations introduites par la loi organique n°130.13.

Les discours recueillis auprès des acteurs confirment cette adoption formelle des outils. À cet égard, certains répondants indiquent : R4 :« *Nous utilisons des tableaux de bord pour suivre les activités et les indicateurs de performance* », et le R9« *Il existe des rapports réguliers qui permettent de rendre compte de l'exécution budgétaire* », ainsi que le R5 « *Les indicateurs sont devenus une exigence dans le cadre de la gestion des programmes* »

Ces éléments témoignent d'une intégration progressive des dispositifs de suivi et d'évaluation dans les pratiques administratives. Toutefois, l'analyse approfondie des verbatim révèle que cette utilisation reste, dans de nombreux cas, formelle et peu opérationnelle.

En effet, plusieurs limites importantes émergent des entretiens, remettant en question l'efficacité réelle de ces outils dans le pilotage de la performance. Les répondants soulignent notamment des difficultés liées à la qualité des données, à la pertinence des indicateurs et à l'absence d'une véritable culture d'évaluation c'est le cas du R3 :« *Les données que nous utilisons ne sont pas toujours fiables, ce qui limite l'intérêt des tableaux de bord* », le R1 :«

Les indicateurs sont parfois mal définis et ne reflètent pas la réalité du terrain », ainsi que le R7 : « Il manque une culture d'évaluation, les outils existent mais ne sont pas réellement exploités »

Ces constats traduisent une faible appropriation des outils de contrôle de gestion, ainsi qu'un décalage entre leur existence formelle et leur utilisation effective dans la prise de décision. L'analyse met ainsi en évidence une logique de conformité plutôt qu'une logique d'apprentissage organisationnel.

Figure 3 : Nuage de mots relatif aux outils de contrôle de gestion et à leurs limites



Source : Extraction Nvivo 12

Par ailleurs, l'analyse lexicale réalisée à l'aide du logiciel NVivo 12 met en évidence, à travers un nuage de mots, une forte récurrence de termes tels que « tableaux de bord », « indicateurs », « rapports », « données », traduisant la présence des outils, mais également « fiabilité », « problème », « difficulté », « utilisation », reflétant les limites opérationnelles

Ce contraste lexical confirme que les outils de contrôle de gestion sont bien institués, mais demeurent encore insuffisamment exploités en tant que leviers de pilotage stratégique.

Ces résultats rejoignent les travaux de Speklé et Verbeeten (2014), qui montrent que l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion dépend moins de leur existence que de leur utilisation effective et de leur appropriation par les acteurs. En l'absence de données fiables, d'indicateurs pertinents et d'une culture organisationnelle orientée vers l'évaluation, ces dispositifs risquent de rester formels et de ne pas produire les effets attendus en matière de performance.

En définitive, le contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine apparaît comme un système en construction, où les outils sont présents mais encore insuffisamment intégrés dans les pratiques managériales quotidiennes.

3.4 Contraintes et obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion

L'analyse des données issues des entretiens met en évidence que la mise en œuvre effective du contrôle de gestion au sein de l'administration publique marocaine est confrontée à un ensemble de contraintes multidimensionnelles. Ces contraintes peuvent être regroupées en trois catégories principales : organisationnelles, techniques et humaines.

- Contraintes organisationnelles

Les résultats montrent que les contraintes organisationnelles constituent un frein majeur à l'adoption des dispositifs de contrôle de gestion. Les verbatim recueillis révèlent notamment l'existence d'une résistance au changement et d'une persistance des pratiques administratives traditionnelles le R3 : *« Il y a une certaine résistance au changement, les pratiques anciennes restent dominantes »*, le R8 : *« La culture administrative est encore basée sur le respect des procédures plutôt que sur la performance »*, et le R12 : *« Les responsables ne sont pas toujours impliqués dans le pilotage par les indicateurs »*

Ces éléments traduisent une difficulté à faire évoluer les modes de gestion vers une logique de performance, en raison d'une culture organisationnelle ancrée dans une logique de moyens.

- Contraintes techniques

Les contraintes techniques apparaissent également comme un obstacle significatif à l'opérationnalisation du contrôle de gestion. Les répondants mettent en avant des insuffisances liées aux systèmes d'information et à la qualité des données, R10 *« Les systèmes d'information ne sont pas adaptés pour suivre les indicateurs de performance »*, R6 *« Il est difficile de collecter des données fiables et régulières »*, et le R5 *« Il n'y a pas d'interconnexion entre les différents systèmes, ce qui complique le traitement de l'information »*.

Ces difficultés limitent la production d'une information pertinente et exploitable, essentielle pour un pilotage efficace de la performance.

- Contraintes humaines

Enfin, l'étude met en lumière des contraintes d'ordre humain, notamment en termes de compétences et d'appropriation des outils, R5, *« Il y a un manque de formation en contrôle de gestion »*, R1 : *« Les compétences sont encore limitées pour maîtriser ces outils »*, R7 : *« Les agents ne s'approprient pas suffisamment les dispositifs mis en place »*

Ces résultats soulignent l'importance de l'accompagnement du changement et du développement des compétences pour assurer une appropriation effective des dispositifs.

L'ensemble de ces contraintes met en évidence que les difficultés rencontrées ne relèvent pas uniquement d'un manque d'outils, mais plutôt d'un déficit d'appropriation organisationnelle et humaine. Ces résultats rejoignent les observations de Bartoli (2009), selon lesquelles le succès des dispositifs de contrôle de gestion dépend fortement de leur intégration dans les pratiques et de leur appropriation par les acteurs.

Figure 4 : Nuage de mots relatif aux contraintes de mise en œuvre du contrôle de gestion



Source : Extraction Nvivo 12

Par ailleurs, l'analyse lexicale réalisée à l'aide du logiciel NVivo 12 met en évidence, à travers un nuage de mots, la forte récurrence des termes suivants, « résistance », « culture », « organisation », « changement », traduisant les freins organisationnels, ainsi que « systèmes », « données », « interopérabilité », reflétant les contraintes techniques, et enfin « formation », « compétences », « appropriation », illustrant les défis humains

Cette distribution lexicale confirme que les obstacles à la mise en œuvre du contrôle de gestion sont d'ordre systémique et multidimensionnel.

4. Discussion des résultats

Les résultats de cette recherche mettent en évidence un décalage significatif entre le cadre normatif du contrôle de gestion public au Maroc et sa mise en œuvre effective au sein des organisations administratives.

D'une part, l'analyse confirme que les réformes introduites par la loi organique n°130.13 ont permis de poser les fondements d'une gestion publique orientée vers la performance. L'introduction des programmes budgétaires, des indicateurs et des rapports de performance

traduit une évolution vers une logique de pilotage inspirée du New Public Management (Hood, 1991). Ces résultats rejoignent les travaux de Bouckaert et Halligan (2008), qui soulignent que la gestion de la performance repose sur la formalisation d'objectifs mesurables et de mécanismes d'évaluation.

Toutefois, d'autre part, l'étude empirique révèle que cette transition demeure incomplète et hétérogène. Les résultats montrent que le contrôle de gestion reste largement perçu comme un outil de contrôle budgétaire, confirmant ainsi la persistance d'une logique de moyens. Cette observation corrobore les analyses de Gibert (1995), selon lesquelles la performance publique demeure difficile à appréhender en raison de sa nature multidimensionnelle.

Par ailleurs, l'existence d'outils tels que les tableaux de bord et les indicateurs ne garantit pas leur utilisation effective. Comme le mettent en évidence Speklé et Verbeeten (2014), l'efficacité du contrôle de gestion dépend davantage de son usage réel que de son existence formelle. Dans le cas étudié, les problèmes de fiabilité des données, la faible pertinence des indicateurs et l'absence de culture d'évaluation limitent considérablement la portée de ces dispositifs.

Enfin, les contraintes organisationnelles, techniques et humaines identifiées confirment le rôle central des facteurs contextuels dans la réussite des réformes. À cet égard, les résultats rejoignent les observations de Bartoli (2009), qui souligne que l'appropriation des outils par les acteurs constitue une condition essentielle de leur efficacité.

Ainsi, la modernisation du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine apparaît comme un processus en cours, marqué par une tension entre innovation institutionnelle et inertie organisationnelle.

Cette recherche apporte plusieurs contributions à la littérature sur le contrôle de gestion dans le secteur public.

Premièrement, elle contribue à l'analyse empirique du contrôle de gestion dans le contexte marocain, encore peu exploré dans la littérature académique. En mettant en lumière les pratiques réelles des acteurs, elle enrichit la compréhension des dynamiques de mise en œuvre des réformes publiques dans les pays en transition administrative.

Deuxièmement, l'étude met en évidence le caractère hybride du contrôle de gestion public, situé à l'interface entre logique normative et pratiques organisationnelles. Elle montre que la simple transposition des outils du secteur privé ne suffit pas à garantir l'efficacité du pilotage de la performance, confirmant ainsi les limites du paradigme du New Public Management.

Troisièmement, cette recherche souligne l'importance de la dimension comportementale et organisationnelle dans l'appropriation des dispositifs de gestion. Elle met en lumière que le contrôle de gestion ne peut être réduit à un ensemble d'outils techniques, mais doit être appréhendé comme un processus social impliquant des acteurs, des compétences et une culture organisationnelle.

Enfin, l'étude propose une lecture intégrée des contraintes de mise en œuvre, en les structurant autour de trois dimensions (organisationnelle, technique et humaine), offrant ainsi une grille d'analyse applicable à d'autres contextes administratifs.

À la lumière des résultats obtenus, plusieurs recommandations peuvent être formulées afin d'améliorer l'efficacité du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine.

- Renforcer la culture de la performance ;
- Améliorer la qualité des systèmes d'information ;
- Renforcer les compétences des acteurs ;
- Améliorer la pertinence des indicateurs ;
- Favoriser l'utilisation effective des outils.

En définitive, cette recherche met en évidence que la réussite du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine ne dépend pas uniquement des réformes institutionnelles, mais repose avant tout sur l'appropriation des outils par les acteurs et leur intégration dans les pratiques organisationnelles.

Conclusion générale

Cette recherche avait pour objectif d'analyser l'apport de la loi organique n°130.13 et du dispositif de contrôle de gestion dans le pilotage de la performance au sein de l'administration publique marocaine. À travers une approche qualitative fondée sur des entretiens semi-directifs, elle a permis de mettre en lumière les dynamiques réelles de mise en œuvre de ces réformes.

Les résultats montrent que, malgré les avancées importantes introduites par la loi organique n°130.13, notamment en matière de budgétisation par programmes et de formalisation des objectifs et indicateurs, la transition vers une gestion publique orientée vers la performance demeure encore partielle. En effet, le contrôle de gestion reste largement marqué par une logique traditionnelle de contrôle budgétaire, traduisant une persistance de la culture administrative centrée sur les moyens.

Par ailleurs, l'étude révèle que l'existence des outils de contrôle de gestion (indicateurs, tableaux de bord, rapports de performance) ne garantit pas leur utilisation effective. Les difficultés liées à la fiabilité des données, à la pertinence des indicateurs et à l'absence d'une culture d'évaluation limitent considérablement leur impact sur la prise de décision.

L'analyse met également en évidence le rôle déterminant des facteurs organisationnels, techniques et humains dans la réussite des dispositifs de contrôle de gestion. La résistance au changement, les limites des systèmes d'information et le déficit de compétences constituent autant d'obstacles à une appropriation réelle des outils.

Ainsi, la modernisation du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine apparaît comme un processus inachevé, nécessitant un renforcement de l'accompagnement organisationnel, de la formation des acteurs et des systèmes d'information.

En définitive, cette recherche souligne que la réussite des réformes ne dépend pas uniquement du cadre normatif, mais repose avant tout sur la capacité des organisations à transformer leurs pratiques et à développer une véritable culture de la performance.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard University Press.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed.). McGraw-Hill.
- Bartoli, A. (2009). *Management dans les organisations publiques*. Dunod.
- Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). *Managing performance: International comparisons*. Routledge.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (9^e éd.). Presses Universitaires de France.
- Gibert, P. (1995). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. *Revue Française de Gestion*, 104, 47–60.
- Castelo, S. L., & Gomes, C. F. (2024). The role of performance measurement and management systems in changing public organizations. *Public Money & Management*, 44(5), 399–406 ;
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Khemakhem, A. (1976). *Le contrôle de gestion*. Dunod.
- Laufer, R., & Burlaud, A. (1980). *Management public: Gestion et légitimité*. Dalloz.
- Leca, B., & Laguecir, A. (2023). Expanding public sector performance measurement and management research with actor-centred approaches in new institutionalism. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(5), 608–620.
- Latupeirissa, J. J. P., et al. (2024). Transforming public service delivery: A comprehensive review of digitization initiatives. *Sustainability*, 16(7), 2818.
- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Addison-Wesley.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public management reform: A comparative analysis* (3rd ed.). Oxford University Press.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131–146.
- Royaume du Maroc. (2015). Loi organique n°130.13 relative à la loi de finances. Bulletin officiel.
- Royaume du Maroc. Publication du Décret n° 2-22-580 relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels ;
- Virani, A., & van der Wal, Z. (2023). Enhancing the effectiveness of public sector performance regimes: A causal model. *Perspectives on Public Management and Governance*, 6(1), 54–65.