

**Contrôle de gestion et pilotage de la performance organisationnelle dans le
secteur public marocain : Étude Mixte Appliquée aux Administrations
Publiques de la Région de Souss-Massa**

**Management Control and Organizational Performance Management in the
Moroccan Public Sector : A Mixed-Methods Study Applied to Public
Administrations in the Souss-Massa Region**

ESSAID Ikram

Doctorante

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales de Marrakech

Université Cadi Ayyad Marrakech

Laboratoire Économie, Management et Développement Durable

Maroc

BAL Mohamed

Enseignant-Chercheur en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales d'Agadir

Université Ibn Zohr Agadir

Laboratoire Économie, Management et Développement Durable

Maroc

BENADI Mohamed

Doctorant

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales d'Agadir

Université Ibn Zohr Agadir

Laboratoire de Recherche en Entrepreneuriat, Finance et Management des Organisations

Maroc

Date de soumission : 03/05/2026

Date d'acceptation : 14/07/2026

Pour citer cet article :

ESSAID I. (2026) et al. « Contrôle de gestion et pilotage de la performance organisationnelle dans le secteur public marocain : Étude Mixte Appliquée aux Administrations Publiques de la Région de Souss-Massa », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 2 » pp : 120 - 139

Résumé

Cette étude examine l'impact des outils du contrôle de gestion, contrôle budgétaire et tableau de bord, sur la performance organisationnelle des administrations publiques de la région de Souss-Massa (Maroc). Elle mobilise la formation et la gouvernance comme variables médiatrices dans le cadre d'une démarche méthodologique mixte combinant une analyse qualitative exploratoire (20 entretiens semi-directifs, traités sous NVivo 12) et une analyse quantitative confirmatoire (questionnaire administré à 75 gestionnaires publics, traité sous SmartPLS 4 via la modélisation PLS-SEM). Les résultats révèlent que les outils de contrôle de gestion exercent un impact significatif sur la performance organisationnelle, principalement par l'intermédiaire de la formation ($f^2 = 1,328$; $R^2 = 0,836$). La gouvernance, bien qu'influencée positivement par le tableau de bord ($\beta = 0,472$; $p = 0,022$), ne joue pas de rôle médiateur statistiquement significatif dans notre modèle. Ces résultats plaident pour un investissement soutenu dans la formation continue des cadres publics et la modernisation des systèmes d'information de gestion, comme conditions nécessaires à un pilotage efficient de la performance des administrations publiques régionales.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Tableau de bord ; Contrôle budgétaire ; Performance organisationnelle ; Formation ; Gouvernance ; Secteur public marocain ; PLS-SEM ; Souss-Massa

Abstract

This study examines the impact of management control tools, budgetary control and balanced scorecard, on the organizational performance of public administrations in the Souss-Massa region (Morocco), with training and governance as mediating variables. A mixed-methods approach combining qualitative exploration (20 semi-structured interviews, analyzed with NVivo 12) and confirmatory quantitative analysis (questionnaire with 75 public managers, processed with SmartPLS 4 using PLS-SEM) was adopted. Results show that management control tools significantly impact organizational performance primarily through training ($f^2 = 1.328$; $R^2 = 0.836$). Governance, while positively influenced by the balanced scorecard ($\beta = 0.472$; $p = 0.022$), does not play a statistically significant mediating role. These findings advocate for sustained investment in managerial training and modernization of public management information systems as prerequisite conditions for effective organizational performance governance in Moroccan regional administrations.

Keywords : Management control; Balanced scorecard; Budgetary control; Organizational performance; Training; Governance; Moroccan public sector; PLS-SEM; Souss-Massa

Introduction

Dans le sillage des réformes de la gestion publique engagées depuis les années 2000, le Maroc a entrepris une transformation profonde de ses administrations publiques, portée notamment par l'adoption de la Loi Organique des Finances (LOF 2015). Ce texte fondateur a instauré un cadre normatif ambitieux, orientant les administrations vers une gestion axée sur les résultats, la transparence budgétaire et la reddition des comptes. Il a ainsi conféré au contrôle de gestion le statut d'exigence institutionnelle, non plus seulement d'option managériale.

Dans ce contexte de modernisation administrative, la région Souss-Massa constitue un terrain d'analyse particulièrement pertinent et un pôle économique stratégique du Royaume, cette région se caractérise par la coexistence d'un tissu productif dense et diversifié « agroalimentaire, tourisme, pêche, industrie » et se compose d'un réseau d'établissements et entreprises publics (EEP) appelés à jouer un rôle moteur dans le développement territorial. L'amélioration de la performance organisationnelle de ces entités représente ainsi un enjeu stratégique de premier ordre, tant pour l'efficacité des politiques publiques régionales que pour la satisfaction des usagers et la rationalisation de la dépense publique.

Pourtant, malgré l'importance de cet enjeu, la littérature académique marocaine reste relativement pauvre en travaux empiriques sur les conditions d'efficacité du contrôle de gestion dans les administrations publiques régionales. Les rares études existantes se concentrent sur des contextes nationaux ou sectoriels, laissant dans l'ombre les dynamiques territoriales spécifiques. C'est précisément dans cette lacune que s'inscrit la présente recherche, qui vise à analyser dans quelle mesure les outils du contrôle de gestion, principalement le contrôle budgétaire et le tableau de bord, contribuent à l'amélioration de la performance organisationnelle des administrations publiques de la région de Souss-Massa, et quel est le rôle joué par la formation et la gouvernance dans ce processus.

La démarche adoptée est résolument mixte, combinant une phase qualitative exploratoire et une phase quantitative confirmatoire, dans une logique hypothético-déductive. Elle s'adresse aussi bien aux chercheurs en sciences de gestion publique qu'aux praticiens et décideurs publics, désireux de comprendre les leviers d'une performance administrative plus efficiente et plus proche des attentes des citoyens de la région.

1. Revue de Littérature

1.1. Le contrôle de gestion : évolution conceptuelle et ancrage théorique

La notion de contrôle de gestion a connu une évolution significative depuis la définition inaugurale d'Anthony (1965), qui le présentait comme « le processus par lequel les managers

s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs organisationnels ». Cette définition, centrée sur l'efficience allocative, a progressivement été enrichie pour intégrer des dimensions comportementales, stratégiques et organisationnelles.

Simons (1994) a apporté une contribution majeure en introduisant la notion de « leviers de contrôle » (levers of control), distinguant les systèmes de contrôle diagnostiques orientés vers la surveillance des objectifs, des systèmes interactifs favorisant l'apprentissage et l'innovation stratégique. Bouquin (2004) a ensuite proposé une synthèse fondatrice, définissant le contrôle de gestion comme un système de régulation des comportements humains visant la cohérence entre les objectifs individuels et les objectifs organisationnels, selon le triptyque pertinence-efficience-efficacité.

Dans le contexte organisationnel marocain, les travaux de Zouhair & Djerbi (2020) définissent le contrôle de gestion comme « un processus d'animation et d'influence des comportements des collaborateurs visant à orienter l'organisation vers la performance durable », intégrant à la fois les dimensions formelles (procédures, normes) et informelles (culture, comportements) de la régulation organisationnelle. Cette définition ouvre la voie à une compréhension élargie du contrôle de gestion, particulièrement adaptée aux réalités du secteur public.

Du point de vue théorique, le contrôle de gestion dans le secteur public mobilise plusieurs corpus complémentaires. La théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) fonde la légitimité du contrôle comme mécanisme de réduction des asymétries informationnelles entre mandants (citoyens, élus) et agents (gestionnaires publics). La théorie du Nouveau Management Public (NPM) (Hood 1991) justifie le transfert des outils de gestion privée vers le secteur public, au nom des trois E : Économie, Efficacité, Efficience. La théorie institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983) rappelle enfin que les organisations publiques adoptent souvent des pratiques managériales pour des raisons de légitimité institutionnelle autant que d'efficience réelle, ce qui peut expliquer certains écarts entre adoption formelle et impact effectif des outils de contrôle.

2. Le contrôle de gestion, adjuvant de la performance organisationnelle publique

2.1. Les outils du contrôle de gestion publique

2.1.1. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire est l'outil le plus anciennement et le plus universellement pratiqué dans les administrations publiques. Il consiste à confronter périodiquement les réalisations aux prévisions budgétaires, à analyser les écarts et à initier des actions correctives (Alazard & Separi, 2001). Dans le contexte marocain, le contrôle budgétaire est renforcé par les dispositions

de la LOF 2015, qui impose aux ministères et institutions publiques une programmation pluriannuelle et un suivi rigoureux des engagements budgétaires.

La théorie de l'agence fournit le fondement le plus solide à la fonction de contrôle budgétaire dans le secteur public. En produisant une information fiable et régulière sur l'utilisation des ressources publiques, le contrôle budgétaire réduit les asymétries informationnelles entre les gestionnaires et les citoyens-contribuables, renforçant la transparence et la responsabilisation des acteurs publics. Plusieurs recherches empiriques, notamment Demeestere (2005) et Hanafi & El-Marzouki (2021), confirment que le contrôle budgétaire constitue, dans le contexte marocain, le principal vecteur de la transparence financière et de l'amélioration de la qualité de la gestion administrative.

2.1.2. Le Tableau de Bord Public

Le tableau de bord est un outil de pilotage multidimensionnel qui offre aux gestionnaires une vision synthétique et prospective de la performance organisationnelle. Développé sous la forme du Balanced Scorecard (BSC) par Kaplan & Norton (1992), il intègre quatre perspectives complémentaires : financière, clients (usagers), processus internes et apprentissage organisationnel. Dans le secteur public, le tableau de bord a connu une adaptation spécifique, centrée sur la mesure de la valeur publique créée, plutôt que sur la rentabilité financière.

Voyer (2009) précise que le tableau de bord, correctement déployé, transforme progressivement la culture de gestion des institutions publiques en orientant les comportements vers les résultats plutôt que vers les procédures. Kaplan & Norton (2001) ont montré que le Balanced Scorecard adapté au secteur public produit ses effets les plus significatifs sur la performance lorsqu'il est accompagné de programmes de formation permettant aux gestionnaires d'en maîtriser la logique et les dimensions analytiques. Sans cet accompagnement formatif, le tableau de bord risque de se réduire à un simple outil de reporting rétrospectif, comme le soulignent Gibert (1980) et Lorino (1997).

2.2. La performance organisationnelle publique : Définitions et dimensions

Le terme « performance organisationnelle » est couramment utilisé dans les appréciations portées sur le contrôle de gestion. Elle est la variable dépendante ultime qui domine la majorité des travaux de recherche en sciences de gestion (Richard et al. 2009). La performance fait référence à la mesure de l'efficacité et de l'efficience d'une entité dans l'atteinte de ses objectifs. Cela peut s'appliquer à différents niveaux, allant de l'individu à l'organisation. Selon Neely et al. (2005, p.1228) la performance est le résultat de l'efficacité et de l'efficience d'une entité dans l'atteinte de ses objectifs. Pour Venkatraman et Ramanujam (1986, p.801) la performance

peut être mesurée par des indicateurs quantitatifs et qualitatifs qui reflètent l'atteinte des objectifs stratégiques. Sa conceptualisation dans le secteur public se distingue de celle du secteur privé par l'absence d'un critère unique et facilement mesurable, comme la rentabilité financière, et par la nécessité d'intégrer des dimensions multiples liées à la nature même du service public.

Georgopoulos & Tannenbaum (1957) ont été parmi les premiers à conceptualiser la performance organisationnelle de manière systémique, comme « le degré auquel une organisation remplit ses objectifs sans compromettre ses ressources ni exercer une pression excessive sur ses membres ». Kaplan & Norton (1996) ont enrichi cette définition en y intégrant des indicateurs financiers et non financiers reflétant la santé globale de l'organisation. Dans le secteur public, Gibert (1980) a proposé le triangle classique pertinence-efficience-efficacité comme référentiel fondamental d'évaluation de la performance publique, auquel s'ajoutent la qualité du service rendu aux usagers et la capacité à rendre compte de l'action publique.

Dans la présente recherche, la performance organisationnelle publique est opérationnalisée selon trois dimensions complémentaires, directement issues de la littérature et confirmées par l'étude qualitative : l'efficience budgétaire (rapport entre les ressources utilisées et les résultats obtenus), l'efficacité des programmes (degré d'atteinte des objectifs assignés) et la qualité du service rendu aux citoyens (niveau de satisfaction des usagers et de couverture des besoins).

3. Problématique et objectifs de la recherche

La problématique centrale de cette recherche est formulée de la manière suivante : **Dans quelle mesure les outils du contrôle de gestion contribuent-ils à l'amélioration de la performance organisationnelle des administrations publiques ?**

Cette problématique soulève un double enjeu. D'un côté, elle interroge la pertinence et l'efficacité réelle des outils de contrôle de gestion dans un contexte territorial spécifique, caractérisé par des contraintes institutionnelles, des capacités managériales hétérogènes et des ressources financières limitées. De l'autre, elle explore des conditions organisationnelles comme la formation et la gouvernance, qui permettent à ces outils de produire un impact tangible sur la performance, au-delà de leur simple adoption formelle.

À partir de la revue de littérature une seule hypothèse de recherche a été formulée :

- H1 : Les outils du contrôle de gestion exercent un effet direct, positif et significatif sur la performance organisationnelle des administrations publiques.

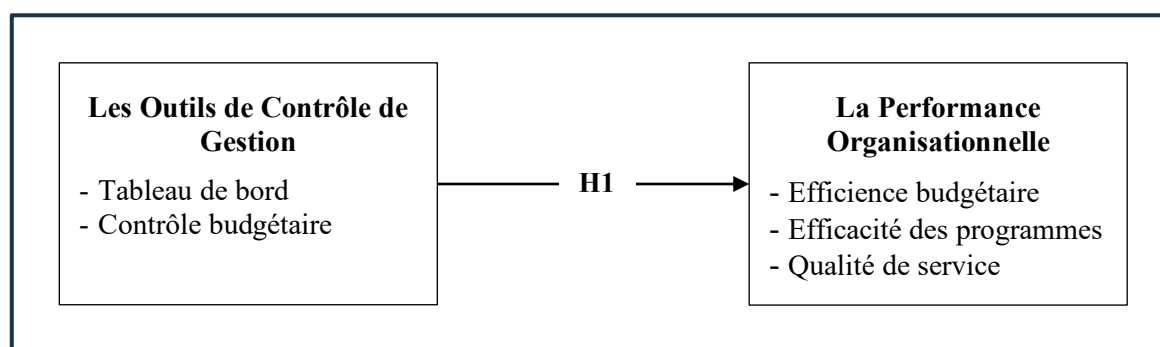
La présente recherche poursuit trois objectifs complémentaires et distincts. Sur le plan théorique, elle vise à enrichir la littérature académique sur les conditions d'efficacité du contrôle

de gestion dans le secteur public marocain, en intégrant le rôle médiateur de la formation et de la gouvernance dans un cadre analytique cohérent et empiriquement validé. Sur le plan méthodologique, elle propose un design de recherche mixte, combinant NVivo et SmartPLS-SEM, susceptible de servir de référence pour des études futures dans des contextes similaires. Et enfin, sur le plan managérial, elle ambitionne de fournir aux décideurs publics de la région Souss-Massa des recommandations pratiques et opérationnelles pour améliorer le pilotage de la performance organisationnelle de leurs administrations.

4. Modèle conceptuel de la recherche

Le modèle conceptuel initial de cette recherche, élaboré à partir de la revue de littérature, articule la variable indépendante, outils de contrôle de gestion, opérationnalisée en deux sous construits : le contrôle budgétaire (CB) et le tableau de bord (TB), avec la variable dépendante, performance organisationnelle (PER_ORG), déclinée selon trois dimensions : l'efficacité budgétaire, l'efficacité des programmes et la qualité du service aux citoyens.

Figure N°1 : Cadre conceptuel initial de la recherche



Source : Élaboré par les auteurs

5. Méthodologie de la recherche

5.1. Positionnement épistémologique

Cette recherche s'inscrit dans le paradigme du positivisme aménagé (post-positivisme), qui cherche à comprendre les phénomènes sociaux et organisationnels via des liens de causalité vérifiables empiriquement, tout en reconnaissant la complexité des réalités sociales et les limites inhérentes à toute observation scientifique (Miles & Huberman, 2003). La démarche hypothético-déductive adoptée part d'un cadre théorique structuré issu de la revue de littérature pour formuler des hypothèses testables, qui sont ensuite confrontées aux données recueillies sur le terrain.

Ce positionnement se distingue du positivisme classique par sa prise en compte de la subjectivité des acteurs interrogés dans la phase qualitative, tout en maintenant la rigueur

statistique caractéristique de la démarche quantitative. L'articulation des deux phases, exploratoire puis confirmatoire, dans un design de recherche mixte séquentiel permet de renforcer la validité interne et externe des résultats produits.

5.2. Phase qualitative exploratoire :

La phase qualitative repose sur la réalisation de vingt entretiens semi-directifs auprès de professionnels exerçant au sein d'établissements publics de la région de Souss-Massa. Les participants dont les profils couvrent les secteurs de la fiscalité, de l'hydraulique, de l'urbanisme, de l'agriculture, du commerce et de la gestion régionale, ont été sélectionnés selon un échantillonnage raisonné garantissant la diversité des expériences et des niveaux hiérarchiques. Leurs anciennetés varient entre 4 et 41 ans, assurant une représentativité des pratiques de gestion accumulées dans l'administration publique régionale. Les entretiens, d'une durée comprise entre 30 et 45 minutes, ont été conduits en face à face ou à distance selon la disponibilité des interviewés.

Un guide d'entretien structuré autour de trois thèmes majeurs a été utilisé : (Thème 1) le contrôle de gestion dans les organisations publiques : utilité, outils utilisés, facteurs d'adoption ; (Thème 2) la performance organisationnelle publique : définitions, dimensions, facteurs d'amélioration ; (Thème 3) la relation entre contrôle de gestion et performance : liens perçus, rôle du contrôle budgétaire et du tableau de bord, conditions de réussite.

Les retranscriptions des entretiens ont été analysées sous NVivo 12, à travers plusieurs techniques complémentaires : analyse de la fréquence des mots, visualisation par nuage de mots, analyse des grappes sémantiques et construction de synopses thématiques. Ces outils ont permis d'identifier les thèmes dominants, de cartographier les relations entre concepts et de dégager les dimensions émergentes absentes du modèle théorique initial.

5.3. Phase quantitative confirmatoire

Le questionnaire a été construit à partir des résultats de la phase qualitative. Il comprend des items évalués sur une échelle de Likert à 5 points (1 = Tout à fait en désaccord ; 5 = Tout à fait d'accord), couvrant les cinq construits du modèle : contrôle budgétaire (4 items), tableau de bord (4 items), formation (4 items), gouvernance (3 items) et performance organisationnelle (4 items). Le questionnaire a été préalablement prétesté auprès de cinq praticiens et validé sur le plan de la clarté et de la pertinence des items.

Après épuration, l'échantillon final comprend 75 questionnaires exploitables, administrés auprès de cadres et gestionnaires publics de la région de Souss-Massa selon une procédure

d'échantillonnage par convenance, complétée par une méthode boule de neige pour accéder à certains profils ciblés.

Les données quantitatives ont été traitées à l'aide de la modélisation par équations structurelles selon l'approche PLS-SEM (Partial Least Squares, Structural Equation Modeling), réalisée sous SmartPLS 4. Cette méthode est particulièrement adaptée aux contextes exploratoires des sciences de gestion et aux échantillons de taille modérée. Elle permet d'estimer simultanément les relations de mesure (modèle externe) et les relations structurelles (modèle interne), en combinant l'analyse factorielle confirmatoire et la régression multiple.

La validation du modèle de mesure a suivi les procédures standard de la littérature PLS-SEM (Hair et al., 2019) : fiabilité des items (loadings $> 0,70$), fiabilité composite ($CR > 0,70$), validité convergente ($AVE > 0,50$) et validité discriminante (critère HTMT $< 0,90$). Le test des hypothèses a été réalisé par la méthode du bootstrapping avec 5 000 sous-échantillons.

6. Étude qualitative : Résultats et discussions

6.1. Analyse lexicographique du corpus

L'analyse de la fréquence des mots sur l'intégralité du corpus transcrit (20 entretiens), réalisée sous NVivo 12 avec une longueur minimale de 5 caractères, révèle que les termes « performance » (240 occurrences, 2,46 %), « gestion » (200 occ., 2,05 %) et « contrôle » (167 occ., 1,71 %) dominent le champ lexical. Les termes « organisationnelle » (163 occ.), « outils » (104 occ.), « transparence » (46 occ.), « tableau » (45 occ.), « indicateurs » (40 occ.) et « gouvernance » (23 occ.) viennent compléter ce noyau central, confirmant que les praticiens interrogés positionnent spontanément leurs discours dans le registre de la performance organisationnelle et des outils de contrôle de gestion.

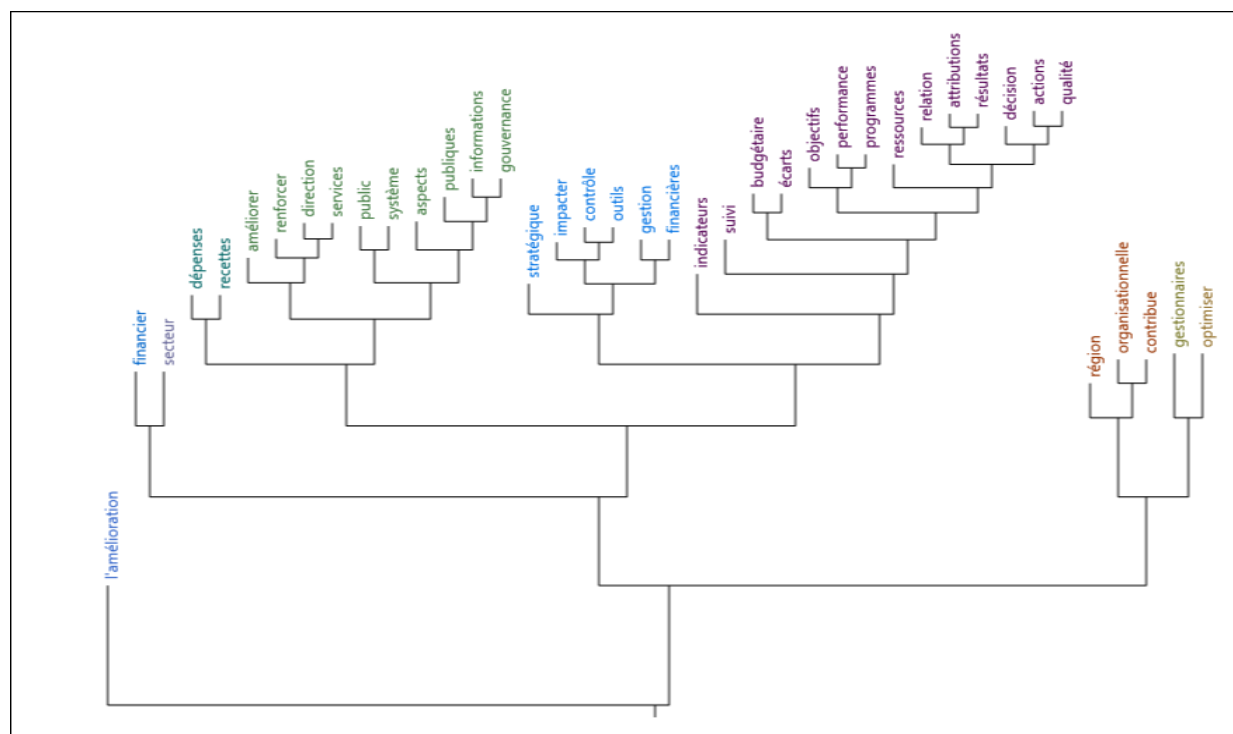
Figure N°3 : Analyse de surface des mots - Visualisation NVivo 12

Performance	Contrôle	Outils	Objectifs		Amélioration	Administration	Résultats	Aspects	Aptitudes	Améliorer
Performance Niveau d'atteinte des objectifs et création de valeur pour l'organisation.	Processus de suivi et d'évaluation visant à s'assurer que l'organisation atteint ses objectifs et respecte les règles établies.	Moyens et techniques utilisés pour mesurer, analyser et améliorer la performance.	Résultats à atteindre à court, moyen ou long terme.		Démarche continue visant à accroître l'efficacité et la qualité.	Gestion des structures et des processus internes.	Effets et impacts obtenus par l'organisation.	Éléments particuliers à prendre en compte.	Compétences et capacités des individus et équipes.	Action d'optimiser et de rendre meilleur en continu.
			Ressources Ensemble des moyens disponibles (humains, financiers, matériels, informationnels...).	Transparence Degré d'ouverture et de clarté des informations et des actions.		Indicateurs Mesures quantitatives ou qualitatives permettant d'évaluer la performance.	Pilotage Conduite et orientation des actions.	Contrôle Vérification de la conformité et du respect des objectifs.	Gestionnaires Personnes chargées de prendre des décisions et de gérer.	Recettes Ressources financières issues des activités.
		Culture Ensemble des valeurs, normes et pratiques de l'organisation.		Efficacité Aptitude à atteindre les objectifs avec les ressources disponibles.	Utilisation Façon dont les ressources sont employées.	Prise Action de décider ou d'assumer une responsabilité.				
Gestion Ensemble des activités visant à planifier, organiser, diriger et contrôler les ressources de l'organisation pour atteindre ses objectifs.	Organisationnelle Relative à la structure, aux processus et aux ressources de l'organisation dans leur ensemble.	Suivi Processus de collecte et d'analyse continue des données relatives à la performance.	Tableau de bord Outil de visualisation synthétique des indicateurs clés.	Budgétaire Lié à la gestion et au suivi des ressources financières.	Décision Choix d'une option parmi plusieurs possibles.	Qualité Degré de conformité aux exigences et aux attentes.	Écarts Différences entre les résultats réels et les objectifs fixés.	Public Ensemble des bénéficiaires ou citoyens concernés.	Efficience Rapport optimal entre résultats obtenus et ressources utilisées.	Système Ensemble organisé d'éléments interdépendants.
			Région Niveau territorial intermédiaire pour le suivi et la performance.	Publiques Dédiées à l'intérêt général et au service des citoyens.		Gouvernance Mode de direction et de contrôle assurant la responsabilité et la transparence.	Important De grande importance ou priorité pour l'organisation.	Capacité Aptitude à réaliser et à s'adapter.	Valeurs Principes et convictions guidant les actions.	Paramètres Variables ou critères de référence pour l'évaluation.
										Reporting Production et diffusion de rapports d'activité.

Source : Générer par le logiciel NVivo12

6.2. Analyse des grappes sémantiques et nuage de mots

L'analyse des grappes sémantiques révèle une architecture conceptuelle tripartite, organisée autour de trois branches principales. La première regroupe les termes liés à l'amélioration de la gestion publique et à la gouvernance (renforcer, gouvernance, améliorer, direction, service public, système). La deuxième, la plus dense et la plus structurée, associe les outils et finalités du contrôle de gestion : contrôle, outil, gestion, stratégique, indicateur, objectifs, ressources, projets, pilotage, efficacité, transparence, suivi, budgétaire, écart, décision. La troisième reflète la dimension régionale et managériale, avec des termes tels qu'organisationnelle, contribue, gestionnaire, optimiser, région.

Figure N°4 : Analyse des grappes sémantiques du corpus (NVivo 12)**Source : Auteurs**

Le nuage de mots confirme visuellement la prédominance des thèmes liés au contrôle de gestion et à la performance organisationnelle. L'émergence en taille intermédiaire des termes « transparence », « gouvernance », « confiance » et « leadership » révèle des dimensions complémentaires, humaines et institutionnelles, que les praticiens jugent essentielles pour améliorer la performance publique et qui ont conduit au réajustement du modèle conceptuel.

Figure N°5 : Nuage des mots - Corpus des entretiens (NVivo 12)



Source : Auteurs

6.3. Analyses synaptiques des concepts clés

L'étude synaptique de la « Performance organisationnelle » révèle des connexions fortes avec les termes « amélioration de la gestion des ressources », « efficacité des actions publiques », « transparence et redevabilité », « atteinte des objectifs » et « pilotage stratégique ». On note également des liens significatifs avec les notions de « formation », « leadership transformationnel » et « réformes institutionnelles ». Ces connexions confirment que les praticiens perçoivent la performance comme un construit multidimensionnel, articulant des aspects techniques (indicateurs, budgets) et des dimensions humaines et institutionnelles (formation, culture organisationnelle, gouvernance).

L'analyse synaptique des « Outils de contrôle de gestion » met en évidence des associations fortes avec les termes « budgets », « tableaux de bord », « indicateurs », « comptabilité analytique » et « suivi budgétaire ». Plusieurs interviewés établissent explicitement une relation positive entre la diversité et la qualité des outils utilisés et le niveau de performance atteint par leur établissement, constituant ainsi une validation empirique directe de notre hypothèse H1.

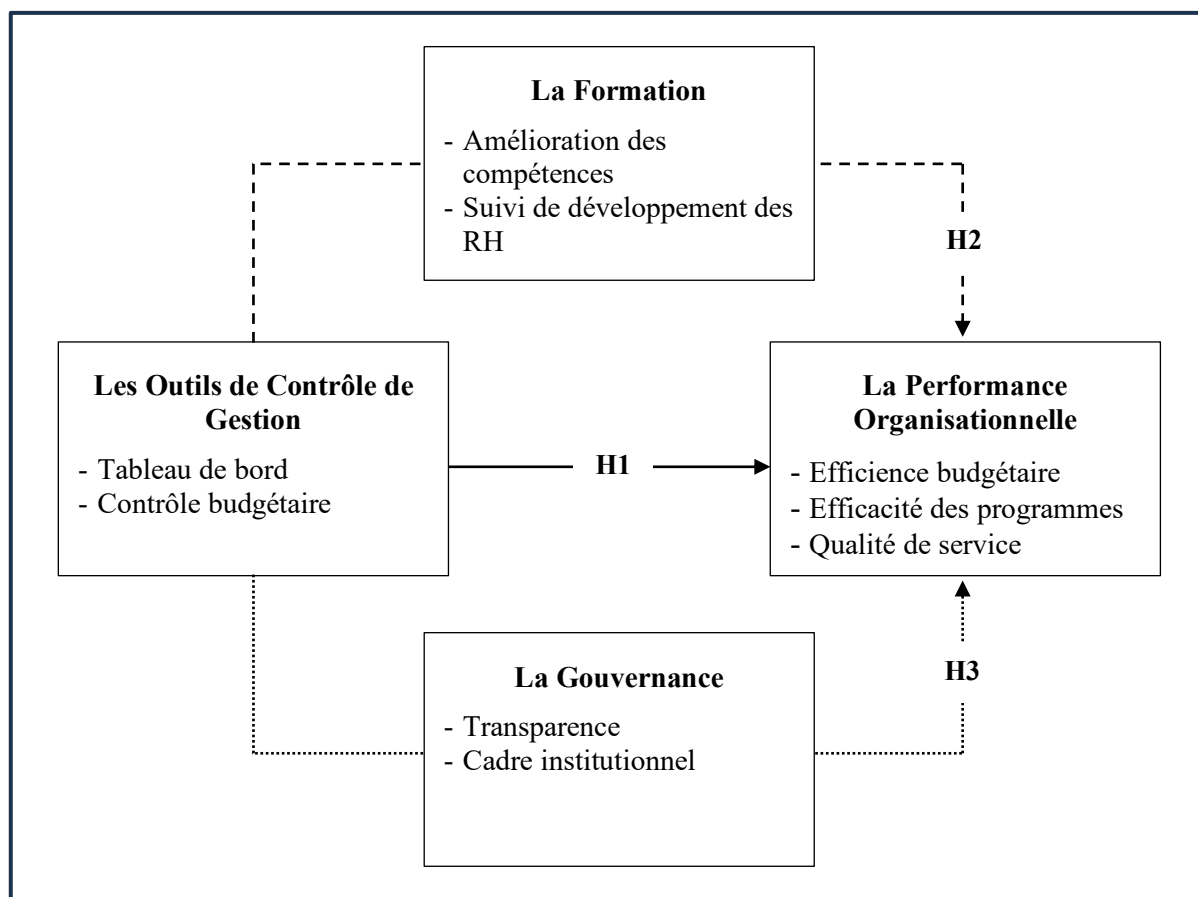
L'analyse synaptique de la « Formation » est particulièrement révélatrice : ce concept, absent du modèle initial, émerge comme une variable médiatrice essentielle, reliant les outils de contrôle de gestion à la performance, via les compétences des agents, la responsabilisation des

fonctionnaires et la capacité à utiliser effectivement les outils de pilotage. De même, l'analyse de la « Transparence » confirme son lien fort avec le contrôle budgétaire, tandis que la synapse de la « Gouvernance » l'associe au pilotage stratégique et à la planification par programmes.

6.4. Réajustement du modèle conceptuel et nouvelles hypothèses

L'étude qualitative a conduit à une révision substantielle du modèle conceptuel initial. L'hypothèse H1 a été empiriquement confirmée par les discours des praticiens. Plus important, l'étude a mis en évidence l'émergence de deux nouveaux construits médiateurs, la formation et la gouvernance, ce qui a conduit à la formulation de deux hypothèses supplémentaires (H2 et H3) et à la révision du modèle conceptuel (Figure 1). Les personnes interrogées soulignent de manière constante que les outils de contrôle de gestion ne produisent d'impact tangible sur la performance que si les cadres disposent des compétences nécessaires pour les maîtriser et si le cadre institutionnel offre un environnement propice à leur déploiement cohérent.

À l'issue de la phase qualitative exploratoire, ce modèle initial a été enrichi par l'intégration de deux variables médiatrices en l'occurrence, la formation (FOR) et la gouvernance (GOV), dont l'émergence systématique dans les discours des vingt praticiens interrogés a justifié la révision du cadre théorique. Le modèle réajusté s'organise désormais selon trois niveaux conceptuels : les variables indépendantes (CB et TB), les variables médiatrices (FOR et GOV) et la variable dépendante (PER_ORG).

Figure N°2 : Modèle conceptuel réajusté après l'étude qualitative

Source : Élaboré par les auteurs

7. Étude quantitative confirmatoire

7.1. Profil de l'échantillon

L'échantillon final comprend 75 cadres et gestionnaires publics de la région de Souss-Massa. Ils sont principalement issus des catégories A et B de la fonction publique (inspecteurs, chefs de service, cadres supérieurs, ingénieurs d'État). La répartition par niveau de formation académique montre une prédominance de profils Bac+4 et Bac+5 (58 %). L'ancienneté moyenne dans l'administration publique est de 22 ans, avec des extrêmes allant de 5 à 40 ans. Plus des deux tiers des répondants (68 %) déclarent être directement impliqués dans des activités de gestion budgétaire et de suivi de la performance dans leur établissement.

7.2. Validation du modèle de mesure

La validation du modèle de mesure a été réalisée en deux étapes successives : évaluation de la fiabilité des instruments et vérification des validités convergente et discriminante.

Tableau 1 : Fiabilité et validité convergente des construits

Construit	Alpha de Cronbach	CR	AVE
Contrôle Budgétaire (CB)	0,821	0,875	0,636
Tableau de Bord (TB)	0,803	0,861	0,608
Formation (FOR)	0,879	0,916	0,733
Gouvernance (GOV)	0,791	0,861	0,674
Performance Org. (PER_ORG)	0,882	0,920	0,741

Source : SmartPLS 4

Tous les construits présentent des indices de fiabilité satisfaisants (alpha de Cronbach > 0,70 ; fiabilité composite CR > 0,80). La validité convergente est confirmée par des valeurs d'AVE supérieures à 0,50 pour l'ensemble des construits, selon le seuil recommandé par Fornell & Larcker (1981). La validité discriminante a également été établie par le critère HTMT, dont les valeurs restent inférieures à 0,90 pour toutes les paires de construits. Le modèle de mesure est donc validé.

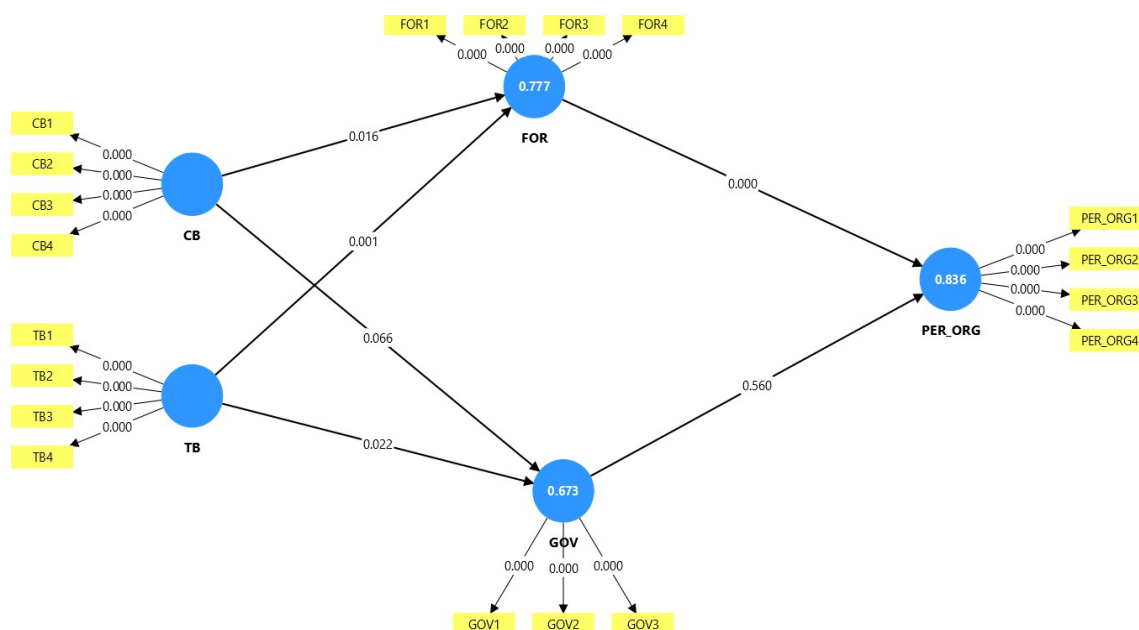
7.3. Test des hypothèses structurelles

Le test des hypothèses par bootstrapping (5 000 sous-échantillons) sous SmartPLS 4 a permis d'évaluer les coefficients de chemin et leur significativité statistique. Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Résultats du test des hypothèses - Bootstrapping PLS-SEM

Chemin Structurel	β	t	p	Décision
CB → Formation (FOR)	0,410	2,404	0,016	Validé
CB → Gouvernance (GOV)	0,383	1,842	0,066	Rejeté
FOR → PER_ORG	0,849	6,687	0,000	Validé (H3)
GOV → PER_ORG	0,078	0,583	0,560	Rejeté (H4)
TB → Formation (FOR)	0,509	3,213	0,001	Validé
TB → Gouvernance (GOV)	0,472	2,296	0,022	Validé (partiel)

Source : SmartPLS 4

Figure 6 : Modèle structurel après Bootstrapping - SmartPLS 4**Source : Auteurs****7.4. Coefficients de détermination et effets de taille****Tableau 3 : Coefficients de détermination R²**

Variable	R ²	R ² ajusté	Interprétation
Formation (FOR)	0,777	0,772	CB et TB expliquent 77,7 % de la variance de FOR
Gouvernance (GOV)	0,673	0,666	CB et TB expliquent 67,3 % de la variance de GOV
Performance Org. (PER_ORG)	0,836	0,833	Le modèle explique 83,6 % de la variance de PER_ORG

Source : SmartPLS 4

L'évaluation des effets de taille (f^2) selon la grille de Cohen (1988) révèle des résultats particulièrement marquants. La Formation exerce un effet exceptionnel sur la Performance organisationnelle ($f^2 = 1,328$), largement supérieur au seuil d'un grand effet ($f^2 > 0,35$), et représente le prédicteur le plus puissant du modèle. Le Tableau de bord exerce un grand effet sur la Formation ($f^2 = 0,344$). L'effet du Contrôle budgétaire sur la Formation est moyen ($f^2 = 0,223$), tandis que son effet sur la Gouvernance est faible ($f^2 = 0,132$). La Gouvernance présente un effet négligeable sur la Performance ($f^2 = 0,011$).

7.5. Effets médiateurs

L'analyse des effets médiateurs indirects par bootstrapping confirme le rôle médiateur significatif de la Formation dans les deux chemins structurels principaux :

Tableau 4 : Analyse des effets médiateurs - Bootstrapping

Chemin indirect	β indirect	t	p	Décision
CB → FOR → PER_ORG	0,348	2,156	0,031	Significatif - H1 et H2 confirmées
TB → FOR → PER_ORG	0,432	3,125	0,002	Significatif – H1 et H2 confirmées
CB → GOV → PER_ORG	0,030	0,517	0,606	Non significatif – H3 rejetée
TB → GOV → PER_ORG	0,037	0,486	0,627	Non significatif – H3 rejetée

Source : SmartPLS 4**7.6. Discussion des résultats**

Les résultats confirment H1 et H2 et rejettent H3. Le contrôle budgétaire et le tableau de bord n'améliorent pas directement la performance organisationnelle : leur impact s'exerce principalement à travers leur effet positif sur la formation des cadres publics. Ce résultat est cohérent avec Demeestere (2005), Charpentier & Grandjean (1998) et Kaplan & Norton (2001), qui placent la formation comme condition indispensable à l'efficacité des outils de pilotage dans les organisations publiques. Il rejoint également les observations de Bouquin (2004), qui signale que dans les contextes de fortes contraintes budgétaires, le contrôle peut devenir un frein à la performance lorsqu'il n'est pas accompagné d'un développement des compétences managériales.

Le rejet de H3, le rôle médiateur de la gouvernance, constitue le résultat le plus inattendu de cette étude. Il ne remet pas en cause l'importance de la gouvernance dans la performance publique, largement documentée dans la littérature (Pollitt & Bouckaert, 2017 ; Nawaz Khan et al., 2019), mais suggère que son effet opère sur des horizons temporels plus longs et de manière plus diffuse que ne peut le capturer un design de recherche transversal. Ce résultat ouvre une piste de recherche féconde : tester le rôle modérateur, plutôt que médiateur, de la gouvernance dans des études longitudinales, pour rendre compte de ses effets dynamiques sur la performance organisationnelle publique.

Sur le plan régional, ces résultats sont particulièrement significatifs. Ils révèlent que les administrations publiques de Souss-Massa sont dans une phase de transition : les outils de contrôle de gestion sont déployés, mais leur potentiel d'impact sur la performance reste largement conditionné par les investissements consentis en matière de formation continue des cadres et par la qualité des systèmes d'information de gestion utilisés.

Conclusion, limites et perspectives

Cette recherche apporte une triple contribution à la littérature sur le contrôle de gestion dans le secteur public marocain. Sur le plan théorique, elle enrichit le cadre conceptuel de la relation contrôle de gestion - performance organisationnelle par l'intégration de la formation comme variable médiatrice centrale, et par la remise en question du rôle médiateur de la gouvernance dans des contextes régionaux à capacités managériales hétérogènes. Sur le plan méthodologique, elle propose et valide un design mixte séquentiel, NVivo 12 / SmartPLS 4, adapté aux contextes exploratoires de l'administration publique marocaine. Sur le plan managérial, elle identifie deux leviers prioritaires pour améliorer la performance des administrations publiques de la région de Souss-Massa : la formation continue des cadres et la modernisation des systèmes d'information de gestion.

La formation émerge comme le vecteur le plus puissant et le plus direct de la performance organisationnelle publique dans cette étude, avec un effet de taille exceptionnel ($f^2 = 1,328$). Ce résultat confirme que les outils de contrôle de gestion, aussi sophistiqués soient-ils, ne produisent d'impact durable sur la performance que lorsque les gestionnaires qui les utilisent disposent des compétences analytiques et stratégiques pour en exploiter pleinement le potentiel. En l'absence de formation adéquate, ces outils risquent de se réduire à de simples outils de conformité réglementaire, vidés de leur substance managériale.

Plusieurs limites de cette étude méritent d'être mentionnées. La taille de l'échantillon quantitatif ($n = 75$), bien qu'adaptée à la méthode PLS-SEM, restreint la portée des généralisations. Le design transversal ne permet pas de capturer les effets dynamiques du contrôle de gestion sur la performance dans la durée. Le recours à un échantillonnage par convenance peut également introduire des biais de sélection. Enfin, les construits retenus ne couvrent qu'une partie des facteurs pouvant influencer la performance organisationnelle publique.

Des recherches futures pourraient utilement élargir le terrain d'investigation à l'ensemble du territoire marocain pour renforcer la généralisation des résultats. Il serait également intéressant de tester le rôle modérateur de la gouvernance dans des designs longitudinaux, d'explorer l'impact de la digitalisation des outils de contrôle de gestion sur la performance publique, et d'intégrer des variables contextuelles telles que la taille des établissements, la maturité numérique et le profil des dirigeants dans des modèles de recherche plus complexes.

BIBLIOGRAPHIE

Alazard, C. & Separi, S. (2001). DCG 11 - Contrôle de gestion : Manuel et Applications. Dunod, Paris.

Anthony, R.N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis. Harvard Business School Press, Boston.

Bessire, D. (1999). Définir la performance. Comptabilité, Contrôle, Audit, 2, 127–150.

Bouquin, H. (2004). Le contrôle de gestion. Presses Universitaires de France, 6ème édition, Paris.

Charpentier, M. & Grandjean, P. (1998). Secteur public et contrôle de gestion : pratiques, enjeux et limites. Éditions d'Organisation, Paris.

Cohen, J. (1988). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. Lawrence Erlbaum, 2nd edition.

Demeestere, R. (2005). Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2ème édition. L.G.D.J., Paris.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizations. American Sociological Review, 48(2), 147–160.

Dupuis, J. (1991). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. Éditions d'Organisation, Paris.

FMI & Banque Mondiale (2024). Rapport sur la Gestion des Finances Publiques axée sur la Performance. Washington D.C.

Fornell, C. & Larcker, D.F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. Journal of Marketing Research, 18(1), 39–50.

Georgopoulos, B.S. & Tannenbaum, A.S. (1957). A Study of Organizational Effectiveness. American Sociological Review, 22(5), 534–540.

Gibert, P. (1980). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques. Éditions d'Organisation, Paris.

Hair, J.F., Risher, J.J., Sarstedt, M. & Ringle, C.M. (2019). When to Use and How to Report Results of PLS-SEM. European Business Review, 31(1), 2–24.

Hanafi, A. & El-Marzouki, L. (2021). Le contrôle de gestion dans le secteur public marocain à l'aune de la LOF 2015. Revue Marocaine de Gestion et d'Économie, 8(14).

Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305–360.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.

Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (2001). *The Strategy-Focused Organization*. Harvard Business School Press, Boston.

Lorino, P. (1997). *Méthode et pratique de la performance : le guide de pilotage*. Éditions de l'Organisation, Paris.

Miles, M.B. & Huberman, A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck, Bruxelles.

Nawaz Khan, S., Hussain, R.I., Ur-Rehman, S., et al. (2019). The Mediating Role of Innovation between Corporate Governance and Organizational Performance. *Cogent Business & Management*, 6(1).

OCDE (2022). *Managing Public Organisations: Instruments and Challenges*. OECD Publishing, Paris.

Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2017). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford University Press.

Richard, J., Decock-Good, C. & Bensadon, M. (2009). *Comptabilité financière*. Dunod, 9ème édition, Paris.

Simons, R. (1994). How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169–189.

Voyer, P. (2009). *Tableaux de bord et indicateurs de performance*, 2ème édition. Presses de l'Université du Québec.

Zouhair, A. & Djerbi, Z. (2020). Les systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises marocaines. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 4(2), 155–182.