

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines

The establishment of a system of management control in the organizations Moroccan public

MOUMENE Jihane

Doctorante-Chercheuse en Sciences de Gestion

Université Hassan II de Casablanca, FSJES de Mohammedia

moumene.jihane@yahoo.com

BENHRIMIDA Mohamed

Enseignant-Chercheur en Sciences de Gestion

Université Hassan II de Casablanca, FSJES de Mohammedia

performance103@gmail.com

Résumé :

La réforme de l'Etat Marocain, inspirée des grands principes de la Nouvelle Gestion Publique « NGP » se traduit par de nouvelles méthodes de gestion publique dont la Loi organique relative à la loi de finances de 2016 « LOLF » peut être considérée comme le symbole le plus marquant. Cette approche place la performance au cœur de l'action publique et conduit de plus en plus les administrations et les établissements publics à adopter des mesures et des outils inspirés de ces principes tout en se lançant dans un processus de restructuration et de gestion axée principalement sur les résultats. Comme la performance est devenue la préoccupation majeure de tous les décideurs. Dans cet article on cherche à bien expliquer que la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations Publiques Marocaines est devenue plus que jamais une nécessité en adoptant une démarche de la performance.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Organisation Publique ; Management Public; Service public ; Performance.

Abstract:

The reform of the Moroccan State, inspired of the major principles of the New Public Management" NPM" is translated by new methods of public management including the organic law relating to the Finance Act of 2016" LOLF" can be considered as the most striking symbol. This approach places the performance at the heart of public action and led to more and more of the administrations and the public institutions to adopt measures and tools inspired by these principles while engaging in a process of restructuring and management focus mainly on the results. As the performance has become the major concern of all decision makers. In this article we seeks to explain well that the establishment of a system of management control in the organizations Moroccan public became more than ever a need by adopting an approach of the performance.

Keywords : Management control ; Public establishment ; Public Management ; Public Service ; Performance.

Introduction

Récemment, l'évaluation de la performance des organisations publiques est devenue un impératif et une nécessité. Ceci porté essentiellement par le New Public Management « NPM » qui cherche à formuler une réponse à la pression sociale qui veut que l'on fasse bon usage des fonds publics pour réaliser des services publics de qualité dédiés aux citoyens.

Le Maroc a engagé depuis plusieurs années un processus de réforme profonde des modes de fonctionnement du secteur Public pour réformer en profondeur sa gestion. Ce processus qui vise à renforcer la transparence et la bonne gouvernance de la gestion publique, s'inscrit dans un cadre plus global de réforme publique. Cette réforme présente le fruit d'une évolution progressive des réflexions autour de la modernisation de la gestion publique axée sur les résultats, la contractualisation, et la programmation pluriannuelle. Ces réflexions, qui ont permis de prendre conscience progressivement de la nécessité de moderniser, optimiser, rationaliser et simplifier les modes d'exécution de la gestion publique et de replacer le gestionnaire et le citoyen au cœur des préoccupations des activités de l'organisation Publique Marocaine, tout en prenant en considération la sécurité financière et budgétaire qui est une condition indispensable et l'obligation de fournir aux citoyens l'information concernant les buts, les coûts et les résultats de ses actions et ses services.

Avec les nouvelles formes de gouvernance administrative et sous l'effet conjugué de la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances) de 2016 qui repose sur le renforcement de la performance de la gestion publique ont fait de la mise en place d'un système de contrôle de gestion plus que jamais une nécessité et non plus un luxe dans le but d'améliorer sa performance et parler d'une performance globale en son sein.

L'exigence d'efficacité d'efficience, de performance et de qualité qu'impose les nouveaux modes de fonctionnement des organisations publiques Marocaines amènent ces dernières à se doter de dispositifs de contrôle et de gestion modernes favorisant notamment le dialogue de gestion, au service d'une nouvelle gouvernance et démarche qui vise la performance de l'organisation qui présente un intérêt capital.

L'idée force que nous visons à transmettre est que le secteur public peut être régi par les mêmes contraintes que le secteur privé et que les méthodes de management et de gestion développées et mises en œuvre dans les entreprises privées peuvent être appliquées avec succès dans l'ensemble des organisations et administrations publiques mais d'une manière bien adaptée pour en assurer la performance (Hood, 1995). La performance, « cette dernière dimension de quête de résultats », est ainsi « au centre des politiques inspirées par le « New Public Management » et « à la fois l'objectif et le moyen des réformes publiques » (Chappoz et Pupion, 2013a, 2013b).

L'objectif de notre article est de répondre à la problématique suivante : **Quelles sont les étapes de la mise en place et les conditions de réussite d'un système de contrôle de gestion au sein d'une organisation publique Marocaine ?** Ceci en expliquant l'architecture qu'on peut suivre pour bien mettre en place un système de contrôle de gestion performant au sein des organisations publiques Marocains.

Pour pouvoir bien répondre à notre problématique, on va définir la notion du contrôle de gestion et les outils à adopter dans un premier point avant de bien détailler la méthodologie à suivre pour la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de ces organisations au niveau du deuxième point , et enfin dans le troisième point on va préciser les conditions de réussite de sa mise en place.

1. Définitions et outils de contrôle de gestion :

Toute organisation vise à être performante. Cela signifie d'abord qu'elle s'attache à remplir sa mission en gérant au mieux ses ressources. Le contrôle de gestion qui peut être défini comme étant un outil de pilotage de la performance peut l'aider dans cette démarche et s'étendre même à l'amélioration.

La réforme de l'Etat Marocain en cours, inspirée des grands principes de la Nouvelle Gestion Publique dont la LOLF 2016 peut être considérée comme le symbole le plus marquant. Cette démarche place la performance au cœur de l'action publique et conduit de plus en plus les établissements et les administrations à s'outiller et adopter des mesures inspirés de ces principes.

L'introduction du contrôle de gestion dans les établissements publics Marocains en adoptant une nouvelle façon de pilotage et d'évaluation. Celui-ci ne fonctionnerait pas uniquement sur le modèle bureaucratique classique dans lequel l'organisation produit des services dans un cadre hiérarchique en respectant et appliquant les règles en vigueur mais sur la responsabilisation d'agents ayant à rendre compte de la meilleure utilisation des moyens mis à leur disposition au regard d'objectifs fixés au préalable.

Aujourd'hui, il devient commun de vouloir comparer les outils de gestion utilisés par les organisations publiques et ceux mobilisés par les organisations privées. Les recherches récentes autour du New Public Management reflètent cette orientation. Les outils de gestion employés par les organisations du secteur public ne sont donc pas diamétralement opposés à ceux développés dans l'organisation privée. Toutefois, leur rôle est différent. Historiquement, ils sont utilisés avec comme objectif la reddition des comptes. Il s'agit de « rendre » les comptes de ces organisations par l'intermédiaire d'un outil : la comptabilité publique. Puis, progressivement un nouvel objectif s'ajoute au contrôle de régularité : pouvoir apprécier l'efficacité des actions publiques. Or, pour remplir cette mission, la comptabilité publique souffre de limites importantes : Demeestère (2002) signale le faible contenu informatif de cet outil et les imperfections de son suivi budgétaire. L'organisation publique ressent donc le besoin d'utiliser des outils de gestion plus « perfectionnés » pour gérer ses activités.

Des champs de compétences élargis, des méthodes innovantes et des outils performants renforcent la crédibilité du pilotage et permettent désormais aux contrôleurs et aux managers de bien se concentrer davantage sur les activités d'ingénierie organisationnelle.

1.1. Définition du contrôle de gestion

La fonction du contrôle de gestion dans le secteur public connaît une profonde mutation depuis quelques années. Au contrôle rétrospectif et budgétaire, fondé avant tout sur une logique de moyens, à une nouvelle forme de contrôle, beaucoup plus orientée vers le pilotage et l'amélioration de la performance.

Plusieurs auteurs et chercheurs en gestion ont proposé de nombreuses définitions, on cite : R. N. Anthony ; A. Khemakhem ; H. Bouquin et Simons.

❖ ***La définition du contrôle de gestion selon R. N. Anthony :***

Anthony (1965) précise que « Le contrôle de gestion est 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 ajoute une autre définition «Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies».

Pour Anthony le contrôle de gestion suppose l'existence des objectifs préalable que le manager chargé de réaliser à travers l'action d'autre individus tout en s'assurant la mise en œuvre de stratégies définies et l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

❖ ***La définition de A. Khemakhem :***

A. Khemakhem insiste dans sa définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte de spécificités de chaque organisation et de chaque situation, il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité, en accordant la définition suivante : « Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ».

❖ ***La définition de H. Bouquin :***

Selon H. Bouquin les managers ont besoins de dispositifs et processus pour définir la stratégie et pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements. Il précise que le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ».

❖ ***La définition du contrôle selon Simons :***

Simons (1995) redéfinit le contrôle de gestion dans un contexte moderne comme « Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ».

De façon caricaturale, on pourrait avancer qu'il existe autant de définitions possibles de la fonction contrôle de gestion que d'organisations qui l'adoptent.

1.2. Les outils du contrôle de gestion

Chaque organisation doit s'outiller en fonction de sa stratégie, sa structure, ses objectifs pour bien gérer son fonctionnement tout en plaçant la performance globale comme centre de toute activité.

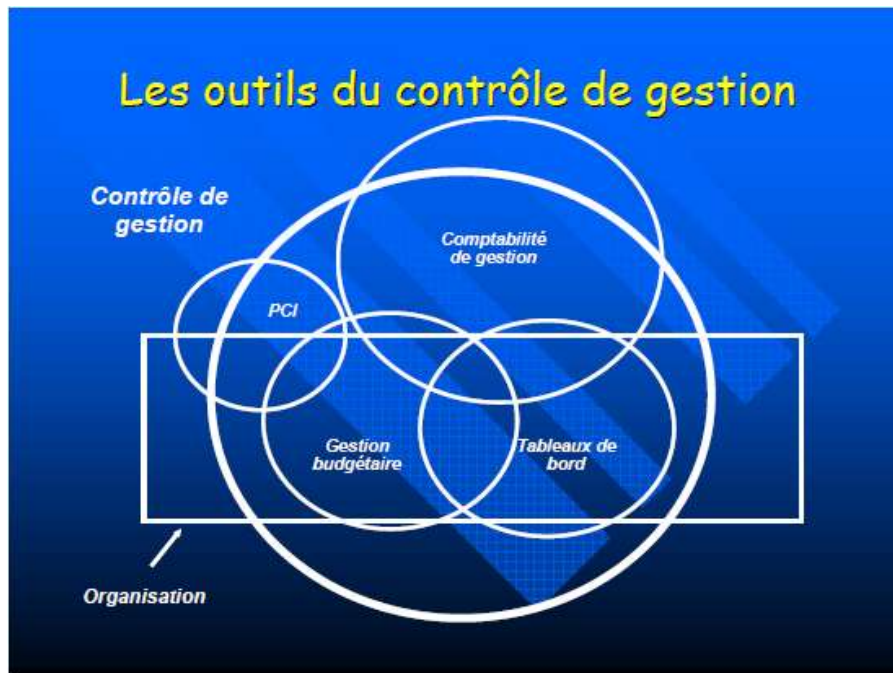
L'outil traditionnel, sinon le plus ancien, du contrôle de gestion est le calcul des coûts. Mais de « nouvelles » méthodes de calcul de coûts se sont récemment développées pour répondre à des critiques justifiées sur les méthodes traditionnelles comme Les TBS « Tableaux de Bord Stratégiques ». On peut bien résumer les outils de contrôle de gestion en trois approches comme a illustré Nicolas Berland dans son ouvrage « *MESURER ET PILOTER LA PERFORMANCE* »:

- ❖ Le calcul des coûts
- ❖ La gestion budgétaire
- ❖ L'élaboration des tableaux de bord.

Le contrôleur de gestion doit disposer des outils de la création de valeur au sein de l'organisation, parmi ces outils, on peut citer:

- ❖ La comptabilité de gestion
- ❖ Le Prix de Cession Interne « PCI » qui permet d'isoler la performance de chaque unité comme si elles étaient indépendantes.
- ❖ La gestion budgétaire.
- ❖ Le Tableau de Bord.

Schéma 1 : Les outils du contrôle de gestion



Source : « Mesurer et piloter la performance », 2009 de Nicolas Berland

1.2.1. La comptabilité de gestion :

Selon (Bouquin, 2003, p. 10) : « La comptabilité de gestion est un **système d'information** comptable qui vise à **aider les managers** et à **influencer les comportements** en **modélisant** les relations entre les **ressources** allouées et consommées et les **finalités** poursuivies. »

Les méthodes de calcul dans la comptabilité de gestion :

- **Direct Costing** : C'est la méthode des coûts variables ou non des coûts directs. L'une des méthodes les plus simples pour calculer un coût est sans doute celle dite du *direct costing* que l'on peut traduire en français par méthode des coûts variables (à ne pas confondre avec les coûts directs) = Raisonner en fonction de la Marge Sur Coûts variables.

- **Coût complet** : La méthode de calcul des coûts complets consiste à rattacher l'ensemble des coûts aux produits que ces coûts soient variables ou de capacité (Fixes). Mais ce faisant une nouvelle difficulté apparaît quand il s'agit de rattacher les coûts indirects aux produits. Il faut donc distinguer la part de ces ressources communes qui peut être affectée à chaque produit. Donc distinguer entre coût direct et indirect.

- **ABC (Activity Based Costing)** : C'est l'amélioration de la méthode des coûts complets, l'ABC a souvent été présentée comme une méthode révolutionnaire de calcul de coûts permettant de calculer des coûts « plus justes ». Dans cette méthode les centres d'analyse sont remplacés par « les activités » et les unités d'œuvre par les inducteurs de coûts qui sont une mesure de la charge de travail de l'activité.

Le calcul des coûts permet de mesurer et de piloter la performance de l'entreprise tout en relativisant les résultats obtenus, et un coût exact n'existe pas.

1.2.2 Le contrôle budgétaire:

Selon Bouquin (2001), Le contrôle budgétaire est un « instrument de coordination et de communication, outil essentiel de gestion prévisionnelle, outil de délégation et de motivation ».

Le contrôle budgétaire est déjà une technique ancienne dont « l'invention » remonte au début des années vingt pour les Etats-Unis et aux années 1930 pour la France. Il diffère d'une organisation à l'autre.

Piloter grâce au contrôle budgétaire nécessite de mettre en place une structure adéquate fondée sur des centres de responsabilité.

On distingue 5 formes de centre de responsabilité :

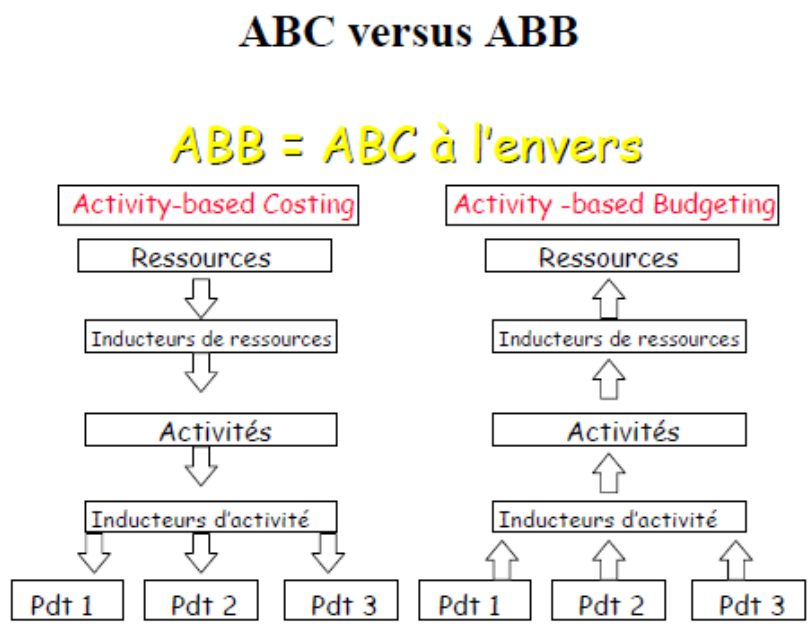
- Centre de coûts productifs.
- Centre de coûts discrétionnaires.
- Centre de recettes ou de CA.
- Centre de profit.
- Centre d'investissement.

La procédure budgétaire sert à décliner la stratégie, articulée par la suite avec les plans stratégiques et opérationnels. Les différents budgets doivent s'articuler correctement les uns par rapport aux autres dans un ordre bien défini Top Down et Bottom Up.

Les principales tentatives d'amélioration du contrôle budgétaire¹ :

- Le budget base zéro (**BBZ**) orienté en interne et vers la réduction des coûts.
- L'Activity Based Budgeting » (**ABB**) qui est avatar de l'ABC. Elle n'est pas la seule technique qui se développe à partir de la constatation d'un affaiblissement du lien stratégie/budgets/plans d'actions. L'ABB cherche à transformer les plans stratégiques en activités à mettre en place à travers les processus et non les activités.

Schéma 2 : L'ABB c'est une ABC à l'envers



Source : Mesurer et piloter la performance », 2009 de Nicolas Berland

¹ Mesurer et piloter la performance », 2009 de Nicolas Berland

1.2.3 Les Tableaux de bord:

Comme les budgets sont très financiers et ne prennent pas en compte les multiples aspects de la performance (financière et non financière). Le Tableaux de bord se présente comme une bonne alternative dans la mesure où il se présente comme un élément important du suivi de la performance qui permet au responsable de connaître l'état d'avancement du programme pour lequel il s'est engagé à atteindre un ou plusieurs objectifs. C'est le concept du **Balanced Scorecard** ou **Tableau de Bord Prospectif**.

Selon Bouquin (2001) : Le tableau de bord « est un **ensemble d'indicateurs** peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de **l'état** et de **l'évolution** des **systèmes** qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un **horizon cohérent** avec leurs fonctions ».

Il n'existe pas un modèle de tableau de bord unique, car cet outil doit être adapté aux conditions dans lesquelles il va être utilisé, dépendamment de sa finalité poursuivie.

Dans un TB on trouve deux types d'indicateurs :

- **Des indicateurs d'état**
- **Des indicateurs d'évolution**

Le tableau de bord est donc un ensemble d'indicateurs mais pas n'importe quels indicateurs, il doit mesurer des états et des évolutions qui sont de deux natures complémentaires.

La difficulté réside dans la mesure des effets des éléments qui sont en interaction, et la mesure de la performance échappe du contrôle.

Pour ceci, il est ajouté des indicateurs qui portent sur les informations externes de l'environnement qui doivent agir dans un cadre temporel en lien avec les obligations du Manager.

Un Tableau de Bord doit prendre en considération 4 axes :

- ❖ **Axe financier.**
- ❖ **Axe Clients.**
- ❖ **Axe processus.**
- ❖ **Axe apprentissage et croissance.**

Le contrôle de gestion existe depuis de nombreuses décennies et ses outils évoluent encore et sont continuellement en cours de réinvention. Mesurer et piloter la performance de l'organisation nécessite de faire appel aux outils du contrôle de gestion. Mais au-delà de ces techniques, c'est la manière dont les managers vont solliciter le contrôle de gestion, et son professionnel qui en fera sa valeur.

2. Méthodologie de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans une organisation publique Marocaine selon une démarche de performance :

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans un secteur des services là où on parle d'une valeur servicielle créée pour le client « Citoyen » qui est actuellement l'objet de mutations qui le transforment en profondeur, a des spécificités reprises dans le fameux acronyme IHIP (objet d'une synthèse de la littérature sur le sujet réalisée par ZETHAML et al. en 1985) :

- ❖ Le caractère immatériel (intangibility) ;
- ❖ La faible standardisation (heterogeneity) ;
- ❖ La production et la consommation simultanées (inseparability) ;
- ❖ Le stockage impossible (perishability).

On notera tout d'abord ce que le contrôle de gestion « classique » appelle dispositif de pilotage est nommé « démarche de performance » dans le cadre de la LOLF.

Celle-ci y est définie comme « un dispositif de pilotage des organisations ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant la gestion vers l'atteinte de résultat prédéfinis, en matière d'efficacité socio-économique, de qualité de service, d'efficience, dans le cadre de moyens prédéterminés ».

De cette définition on déduit le lien entre démarche de performance et contrôle de gestion tel que couramment défini à savoir « le processus par lequel les dirigeants d'une organisation s'assurent que les stratégies de celle-ci sont mises en œuvre de façon efficace et efficiente ».

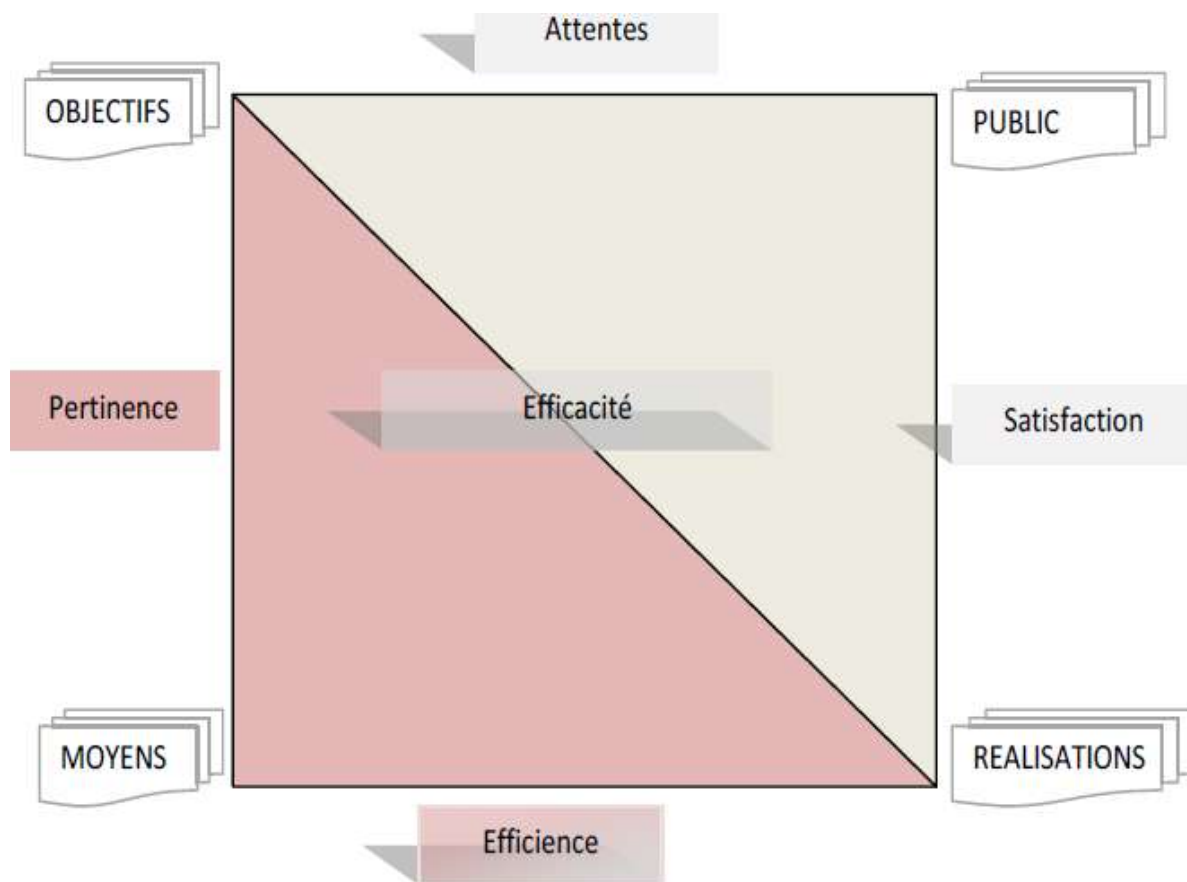
La performance est multidimensionnelle au niveau du secteur public, lié à la multiplicité des parties prenantes : Citoyen, usager et contribuable.

Pour la réussite de la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein d'un établissement public, on doit disposer d'une méthodologie nous permettant d'être en mesure de bâtir un dispositif de contrôle de gestion performant.

Comme le contrôle de gestion est un des outils de mise en œuvre de la stratégie, une des premières étapes consiste en une compréhension de la stratégie de l'organisation. Cette stratégie dépend du secteur d'activité dans lequel se situe l'organisation.

La mise en place du contrôle de gestion au sein d'un établissement public suppose le développement d'une logique d'ensemble qui peut être illustrée par le schéma suivant :

Schéma 3 : Le contrôle de gestion public



Source : ScienceLib Editions Mersenne : Volume 5, N ° 130105 ISSN 2111-4706, page 15.

Les principaux axes de la démarche :

➤ *Les objectifs :*

Il importe que les services déconcentrés valident le dispositif et déterminent eux-mêmes leurs objectifs au regard des réalisations des autres services. L'administration centrale n'impose pas d'objectifs, afin d'éviter l'effet contre-productif d'une telle action à ce stade de la démarche. Puis, quand la culture de contrôle de gestion se sera développée, l'administration centrale pourra déterminer des objectifs sur certains secteurs d'activités, soit de façon identique pour tous les services déconcentrés, lorsque le thème et l'indicateur concernés s'y prêteront, soit, dans les autres cas, après un dialogue de gestion approfondi entre chaque service déconcentré et l'administration centrale.

➤ **Les moyens :**

Ils représentent l'ensemble des ressources qui contribuent à la réalisation des objectifs.

Ça regroupent notamment :

- Les ressources humaines;
- Les ressources techniques;
- Les ressources financières.

Pour que la démarche soit cohérente, il importe que ces moyens soient garantis sur un horizon pluriannuel (entre deux et quatre ans) afin de permettre aux services déconcentrés de disposer d'une meilleure visibilité sur l'avenir.

➤ **Les réalisations :**

L'évaluation de la performance de l'établissement public est impérative. Celle-ci s'apprécie en termes d'efficience (rapport entre les réalisations et les moyens), mais aussi en termes d'efficacité (rapport entre les objectifs et les réalisations). Il faut par ailleurs s'assurer de la fiabilité de l'information transmise (problème de la collecte ; mise en place d'un langage simple définissant les indicateurs et les ratios pour éviter toute fausse interprétation), et de l'inexploitation de l'information.

➤ **Le public :**

La notion du « public » est caractéristique du contrôle de gestion moderne au niveau du secteur public. Cette notion comprend:

- Les usagers des services : Les citoyens,
- Les agents qui ont eux aussi des attentes (conditions de travail, ergonomie des postes de travail, etc.);
- Le Parlement (mesure de la performance des politiques publiques)
- Autres.

La prise en compte de ce public dans le développement du contrôle de gestion demeure cruciale. Il est en effet possible d'atteindre les objectifs sans pour autant répondre aux attentes des usagers, mais la satisfaction des usagers doit être un objectif en soi.

Ceci nous mène à s'interroger à propos des facteurs et les conditions qui favorisent la réussite de la mise en place et la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion au niveau des établissements publics Marocains.

3. Les conditions de réussite de la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans une organisation publique Marocaine :

L'organisation publique est qualifiée de certaines caractéristiques qui semblent pouvoir freiner le changement. Quatre facteurs de blocage sont identifiés par Bartoli (2005) : Stratégique, structurel, culturel et comportemental.

- ❖ Au niveau **stratégique**, les outils de gestion peuvent heurter la logique institutionnelle en vigueur ou encore faire l'objet de polémiques sur leur légitimité.
- ❖ L'aspect **structurel**, c'est la bureaucratie. Les contraintes juridiques, la lourdeur des structures et des procédures, le manque d'autonomie et d'initiative des acteurs engendrés par le système d'autorité fragilisent l'implantation d'un outil de contrôle de gestion.
- ❖ L'aspect **culturel** : Cet aspect fait référence aux valeurs portées par ce type d'organisations telles que la peur du risque, ou encore la présence de routines, qui pourraient contrarier la mise en œuvre de l'instrumentation.
- ❖ Le **comportement** des acteurs qui semble revêtir une importance particulière. L'attentisme, la démotivation, l'absence de stimulation individuelle amènent les acteurs à rejeter, à freiner voire à ne pas utiliser les outils de contrôle de gestion.

Toute fois, on peut réussir la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion suivant une démarche de performance, mais sous l'obligation de la réunion d'un certain nombre de conditions :

- ❖ Une direction générale bien impliquée ;
- ❖ Une gestion finalisée, des cycles de gestion bien organisés et des résultats de gestion sanctionnés ;
- ❖ Une information de qualité et un contrôle de gestion interne solide ;
- ❖ Un scénario d'introduction progressif.
- ❖ Concrétisation du dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'organisation.
- ❖ Une instrumentation adaptée aux finalités poursuivies en matière d'aide au pilotage et d'amélioration de la performance des services dans le secteur public.
- ❖ Un effort d'accompagnement de toutes les directions.

- ❖ Une collaboration suffisante entre les contrôleurs de gestion et les responsables de l'organisation.

Toute organisation au sein de laquelle on souhaite réussir l'implantation du système de contrôle de gestion suivant une démarche de performance doit bien respecter les étapes suivantes :

1. **La formalisation des objectifs** : C'est la pierre angulaire de la démarche du contrôle de gestion. Il faut formaliser des objectifs clairs, mesurables et réalistes.
2. **La quantification des moyens** : Elle permet une transparence des données mais dans le cas d'une apparition des déséquilibres, la justification devient problématique.
3. **La communication des résultats** : La définition et l'analyse des écarts par rapport aux les objectifs poursuivis est une étape fondamentale pour la fonction d'un contrôleur de gestion, mais elle peut créer une insatisfaction, un découragement relatif pour les services et un angle d'attaque pour l'opposition.

Pour bien gérer, les outils sont importants, mais se mettre d'accord sur le positionnement de la fonction de contrôle de gestion au sein de l'organisation et l'implication managériale du personnel est une combinaison capitale pour bien réussir la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein des établissements Publics Marocains.

Conclusion

Le contexte national Marocain actuel, marqué par une forte volonté de modernisation et d'adoption des principes du Nouveau Management Public (New Public Management), est favorable plus que jamais à l'instauration d'un système de contrôle de gestion au sein de ses organisations Publiques.

La mise en place de ce système de gestion doit s'intégrer dans un contexte de conduite de changement orienté vers une logique de gestion axée sur les résultats et la transparence. C'est un changement dans la culture managériale du système, dont le facteur Humain reste la pierre angulaire, et la mise en place d'une comptabilité analytique et d'un système d'information performant restent des préalables incontournables dans sa réussite.

L'objectif de cet article est de placer un éclairage sur la possibilité de la rencontre entre une organisation publique Marocaine et un système de contrôle de gestion en se basant sur une méthodologie d'instauration bien adaptée au contexte public Marocain tout en prenant en considération la dimension Humaine qui peut favoriser ou freiner cette implantation. Ce système de gestion aidera à mieux comprendre l'organisation publique Marocaine, maîtriser ses coûts et améliorer la qualité de son service dédié aux citoyens.

Bibliographie :

Anthony, R. N. (1965), Planning and Control Systems : a Framework for Analysis, Boston, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Anthony, R. N. (1988), The Management control function, Harvard Business School Press, Boston, 650 pages.

Beincheh. (2013), Le contrôle de gestion dans les universités : « Cas des Universités Marocaines.

Berland, N et De Ronge Yves. (2013), Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales, 2ème édition.

Berland, N. (2009), Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr.

Bouquin, H et Pesqueux Y, (1999), Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », Association francophone de comptabilité, 1999/3 Tome 5 | pages 93 à 105.

Contractualisation des relations entre l'état et les établissements et entreprises publics : Guide méthodologique- Maroc.

Coûts cachés dans les organisations [**consulté le 21/04/2016**] disponible sur internet : « [http://. www.iseor.com](http://www.iseor.com)»

Brusselle, D. (2007), La rénovation des modes de contrôle des finances publiques : L'exemple du Maroc, la revue du Trésor.

Gestion du secteur public [**consulté le 15/01/2016**] disponible sur internet:

« <http://www.leseco.ma/economie/12921-secteur-public-la-gestion-en-question.html> »

Guide méthodologique du suivi de la performance Royaume du Maroc programme de réforme de l'administration publique, 2006.

Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion, ministre de la fonction publique et de la réforme de l'Etat Français.

SAVALL, H. et ZARDET, V., (2010), « Maîtriser les coûts et les performances cachés », Economica, 5ème édition.

La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques ou autres organismes.

La loi organique n° 130.13 relative à la loi de finances- Maroc 2016.

La performance publique [**consulté le 20/03/2017**] disponible sur internet: « www.performance-publique.gouv.fr »

La Reforme Administrative au Maroc : Royaume du Maroc : Ministère de la Fonction Publique et de la Reforme Administrative.

Marie-Noëlle Désiré-Luciani, Marc Polossat, Nathalie Kacher, Daniel Hirsch. (2013), Le Grand livre du contrôle de gestion.

Objectif-Performance [**consulté le 28/02/2017**] disponible sur internet :

« www.objectifperformance.fr »

Performance de la gestion publique [**consulté le 20/08/2017**] disponible sur internet :

« <http://www.sciencelib.fr/> »

Performance publique [**consulté le 15/04/2016**] disponible sur internet : <http://www.ciefa.com>

Rapport sur les établissements et entreprises publics : Projet de loi de finances 2016. Synthèse du Rapport sur le secteur des Etablissements et Entreprises Publics (EEP) accompagnant le projet de Loi de Finances- Maroc 2016.

Le Nedic, T. (2009), La Performance dans le secteur public : Outils, acteurs et stratégies : L'expérience de la Ville de Paris, 2009.

Vers une nouvelle culture managériale: Méthodologie de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans un établissement Public – Cas d'une académie régionale d'éducation et de formation, Edition 2010.