

Les nouvelles exigences de la mesure de la performance dans les entreprises publiques : cas de l'utilisation du tableau de bord dans une grande entreprise publique marocaine

New performance measurement requirements in public enterprises: a case study of the use of the dashboard in a large Moroccan public enterprise

NAYM Siham

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de CASABLANCA Université Hassan II
Laboratoire de recherche Ingénierie Scientifique des Organisations, MAROC

siham.naym@gmail.com

Date de soumission : 18/04/2021

Date d'acceptation : 21/06/2021

Pour citer cet article :

NAYM S. (2021) « Les nouvelles exigences de la mesure de la performance dans les entreprises publiques : cas de l'utilisation du tableau de bord dans une grande entreprise publique marocaine », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 2 » pp : 89- 110.

Résumé

Avec la nouvelle conjoncture économique mondiale et la modernisation de la gestion publique marocaine désormais axée sur les résultats, un très fort accroissement des besoins en outils et méthodes de gestion a été ressenti au niveau des entreprises publiques marocaines. Les exigences de performance qu'impose actuellement l'État marocain amènent les entreprises publiques à rompre avec les outils de contrôle de gestion traditionnels et à se faire outiller par de nouveaux outils stratégiques plus sophistiqués tels que les tableaux de bord qui permettent d'appréhender la performance de ces entités publiques dans toutes ses dimensions. De ce fait, l'objectif de notre étude sera de mettre en avant l'utilité de cet outil de gestion pour les organisations publiques aussi particulières que sont les entreprises publiques tout en exposant les résultats d'une étude exploratoire réalisée auprès d'une grande entreprise publique marocaine sur l'utilisation du tableau de bord, son contenu en termes des indicateurs financiers et non financiers et ses rôles.

Mots clés : entreprise publique ; performance ; outils de contrôle de gestion ; tableau de bord ; indicateurs financiers et non financiers.

Abstract

With the new global economic situation and the modernization of Moroccan public management now focused on results, a very strong increase in the need for management tools and methods has been felt at the level of Moroccan public enterprises. The performance requirements currently imposed by the Moroccan State are leading public companies to break with traditional management control tools and to be equipped with new and more sophisticated strategic tools such as dashboards that allow them to understand the performance of these public entities in all its dimensions. Therefore, the objective of our study will be to highlight the usefulness of this management tool for public organizations as specific as public enterprises while presenting the results of an exploratory study carried out with a large Moroccan public enterprise on the use of the dashboard, its content in terms of financial and non-financial indicators and its roles.

Keywords: public enterprise ; performance ; management control tools ; dashboard ; financial and non-financial indicators.

Introduction

Dans un environnement de plus en plus turbulent et en perpétuelle mutation, les organisations publiques marocaines, se cherchent, se restructurent. Une remise en cause générale semble les caractériser. Impactées par la mondialisation et la libéralisation des marchés, notamment sur le plan économique avec son corollaire l'insertion plus profonde de l'économie marocaine dans l'économie mondiale, elles ne peuvent pas échapper aux conséquences de la concurrence et de la compétition mondiale qui deviennent de plus en plus féroces.

Les dernières années, un vaste chantier de réformes a investi la sphère publique, redessinant ainsi les contours d'une nouvelle gestion publique qui rentrent dans le cadre du renforcement de l'efficacité d'une part et en réponse aux exigences de transparence et d'efficience d'autre part. Pour atteindre ces objectifs, la nécessité de planifier, de contrôler et de rendre compte des performances représente des enjeux importants auxquels les organisations publiques notamment le secteur des entreprises publiques devraient faire face surtout que le secteur a commencé à manifester des signes d'essoufflement comme en témoignent le tassement des investissements, la détérioration des taux de réalisation de ces derniers par rapport aux prévisions, l'envolée de l'endettement en devises et la forte augmentation des transferts des ressources publiques vers les entreprises publiques¹ sans oublier que les besoins de la population ainsi que ses exigences, deviennent de plus en plus importants.

Aujourd'hui, les entreprises publiques devront faire face à des enjeux importants en termes d'amélioration continue de leurs performances et rompre avec l'ancienne logique de moyens. Dans ce cadre, la performance apparaît alors comme un idéal vers lequel tendent les organisations publiques. Elle représente selon Carassus, et al. (2011) « *la capacité d'une organisation publique à maîtriser ses ressources humaines, financières et organisationnelles, afin de produire une offre de services publics adaptée, en qualité et quantité, répondant aux besoins de ses parties prenantes et générant des effets durables vis-à-vis de son territoire* ».

Cependant, parler de la performance dans le cadre des organisations publiques aussi particulières que sont les entreprises publiques, soulève certains points d'interrogation, *s'agit elle de la même performance recherchée par les entreprises privées ? Utilisent-elles des*

¹ La 2ème Chambre de la Cour des comptes, « Le secteur des établissements et entreprises publiques au Maroc : Ancrage stratégique et gouvernance », Fait à Rabat, le 05 mai 2016.

concepts, de construits et de dimensions de la performance spécifiques aux entreprises privées telles que les notions de rentabilité ou de productivité ?

Les recherches antérieures ont mis l'accent sur la multidimensionnalité de la performance d'une entreprise publique qui doit inclure toutes facettes et les dimensions de leurs activités en réorientant les contrôles vers les performances futures et en appréhendant la performance avec une vision plus globale. Une telle perspective a mis le budget sous les feux des critiques. Il est devenu inadapté à la nouvelle configuration du contrôle et de la gestion axée sur les résultats. Les entreprises publiques ont besoin d'un système de mesure de performance (SMP ci-après) leur permettant d'emprunter la voie de la performance en mesurant non seulement les moyens engagés et les résultats afférents, mais également les impacts générés. Le tableau de bord prospectif ou le Balanced Scorecard représente l'outil le plus approprié à cette nouvelle orientation stratégique. Cet instrument déjà ancien dans le secteur privé, opère une intégration en force dans le secteur public, et ce tant de ses principes que de sa mise en œuvre. Le tableau de bord prospectif est adapté aux spécificités des entreprises publiques et s'ajustent aux différents besoins de ces entités publiques. Dans cette perspective, nous nous interrogeons *dans quelle mesure le tableau de bord prospectif permet d'appréhender la performance d'une entreprise publique dans une vision plus large ?*

Répondre à cette question ne peut se faire sans définir au préalable ce que nous entendons par une entreprise publique (1.1) et ce qui la distingue de l'entreprise privée (1.2) notamment en matière de la performance recherchée (1.3). L'exploration du concept de la performance nous mènera par la suite vers les critiques adressés au budget (1.4) et l'importance des tableaux de bord et leurs nouvelles exigences en matière de la mesure de la performance dans les entreprises publiques (1.5). À ce niveau, nous nous interrogerons sur la réalité de la mesure de la performance dans ces entités publiques en exposant les résultats d'une étude exploratoire menée auprès d'une entreprise publique marocaine (2).

Notre article s'inscrit dans la continuité des recherches antérieures sur les SMP dans les organisations publiques marocaines qui est encore à ses premiers pas. Il contribue également à l'enrichissement de la littérature sur la mesure de la performance dans un terrain peu étudié à savoir les entreprises publiques.

1. Revue de littérature

1. 1. Essai de définition de l'entreprise publique

INSEE ²(2019) définit une entreprise publique comme *«une entreprise sur laquelle l'État peut exercer directement ou indirectement une influence dominante du fait de la propriété ou de la participation financière en disposant soit de la majorité du capital, soit de la majorité des voix attachées aux parts émises»*. Tandis que L'OCDE (2005, p.10) considère l'entreprise publique comme *«une entité publique autonome impliquée dans des activités commerciales et contrôlées, directement ou non, par le gouvernement central ou fédéral»*.

D'une manière générale, trois éléments distinguent une entreprise publique. C'est tout d'abord une entreprise caractérisée par son autonomie financière et sa personnalité morale assurant une activité marchande en produisant des biens et des services contre un prix, dont le capital est détenu majoritairement directement ou indirectement –par la puissance publique à laquelle elle rend compte.

Le législateur marocain a énuméré les différentes entreprises publiques existantes dans son portefeuille en distinguant entre³ :

- Établissement Public : il s'agit de personnes morales de droit public dotées de la personnalité juridique et de l'autonomie financière ;
- Sociétés d'État : les sociétés, dont le capital est détenu en totalité par des organismes publics ;
- Filiales publiques : les sociétés dont le capital est détenu à plus de la moitié par des organismes publics ;
- Sociétés mixtes : les sociétés dont le capital est détenu au plus à hauteur de 50% par des organismes publics.

1. 2. Les entreprises publiques : une particularité incontestable

La nature et la finalité des entreprises publiques se révèlent différentes par rapport aux entreprises privées. Les finalités de ces dernières se résument essentiellement à offrir des biens et des services commerciaux à leurs clients en ayant comme motivation la recherche du

² INSEE : Institut National de la Statistique et des Études Économiques.

³ Loi 69-00 relative au contrôle financier de l'État sur les entreprises publiques et autres organismes, Royaume du Maroc.

profit et la maximisation de la valeur actuelle nette de la firme. Tandis que les entreprises publiques constituent une forme hybride d'organisation à plusieurs casquettes :

- Elles sont des organisations à vocation commerciale qui interviennent dans plusieurs secteurs d'activités et qui sont soumises à la loi du marché.
- Elles sont utilisées par l'État dans l'exécution de sa politique générale. Elles représentent l'instrument privilégié de la politique de développement économique et social de l'État. C'est ainsi que par exemple l'Office National Des Aéroports (ONDA) doit dans l'accomplissement de ses missions et de ces objectifs internes concernant la gestion du trafic aérien international, la sécurité aérienne, la sûreté aéroportuaire et la qualité des prestations, fait prévaloir les politiques stratégiques aériennes de l'État, dans la mesure où elles conditionnent le développement du transport aérien dans notre pays et les secteurs économiques qui lui sont liés.

C'est aussi le cas pour la Société d'Exploitation des Ports (SODEP). En plus de ses différents objectifs portant sur la consolidation et la soutenance de la performance de la société, elle constitue l'opérateur portuaire de l'État et l'acteur de référence dans la fluidification logistique. Depuis sa création, la SODEP s'est engagée dans un processus de développement du secteur portuaire qui accompagne la dynamique que connaît le secteur de la logistique au Maroc afin d'asseoir une présence nationale et internationale de la société publique, notamment en Afrique.

Ainsi, enfin, La Société Nationale de Commercialisation des Semences (SONACOS) qui a pour activité principale la production, la commercialisation et l'import/export de semences certifiées de céréales, betterave, fourrages, légumineuses alimentaires et maraichers, il intervient également dans d'autres secteurs, notamment les engrais et les produits phytosanitaires afin de réduire le risque lié à la concentration sur le marché historique des semences céréalières en ligne avec la stratégie nationale pour stabiliser le marché des semences et faciliter l'accès des agriculteurs et des producteurs de semences aux intrants agricoles dont ils ont besoins.

Ce qu'il faut retenir de cet exposé, c'est que toutes les entreprises publiques marocaines, quelle que soit par ailleurs leur forme visent non seulement à la réalisation d'un profit et à la maximisation de la valeur pour leurs actionnaires dans un environnement marqué par une concurrence nationale et étrangère acharnée, mais également à la réalisation des objectifs de la politique gouvernementale et d'intérêt général.

1. 3. La performance des entreprises publiques : une notion multidimensionnelle

Aujourd'hui, les entreprises privées et publiques présentent de nombreuses similitudes, en étant soumises à des contraintes de gestion de leurs ressources financières, techniques et humaines, ils produisent tous les deux des biens et des services qu'elles commercialisent pour atteindre une rentabilité économique. De même, elles sont considérées comme le bras de fer de l'État dans l'application des politiques gouvernementales et des stratégies sectorielles. Dans cet esprit, la performance d'une entreprise publique ne peut être appréciée uniquement sur la base de l'information financière.

D'autant plus, dans le secteur public marocain nous avons assisté à un vaste chantier de réforme redressant les contours d'une nouvelle gestion publique marquée par la consolidation des bases de la bonne gouvernance, de transparence, d'efficacité, de la responsabilité et la reddition des comptes consacrés par la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats, le nouveau contrôle financier de l'État, la nouvelle constitution de 2011 et le nouveau code marocain des bonnes pratiques de gouvernance des Établissements et des Entreprises Publiques Marocains. Il s'agit désormais pour les entreprises publiques marocaines d'évaluer la performance à travers les résultats atteints au lieu de contrôler la conformité des dépenses en prenant en compte leurs différents objectifs et leurs parties prenantes.

Dans cet esprit, Bartoli (2005) propose d'appréhender la notion de la performance d'une organisation publique selon quatre critères: l'efficacité, l'efficience, la qualité et la valeur ajoutée.

- **L'efficacité** renvoie à la capacité à atteindre les résultats attendus selon les objectifs fixés. Cependant, il est difficile de définir de façon opérationnelle l'efficacité des entreprises publiques puisqu'elles ont des objectifs multiples et parfois contradictoires. À cet égard, Kalika (1995) propose une approche multidimensionnelle d'appréciation de l'efficacité : l'efficacité économique porte sur le degré d'atteinte des objectifs par rapport au marché, l'efficacité sociale qui se focalise sur les salariés comme des partenaires et l'efficacité organisationnelle qui porte sur la structure organisationnelle.
- **L'efficience** porte sur la qualité des ressources utilisées dans la production d'un résultat.
- **La qualité** des produits et services fournis, la qualité peut constituer pour le secteur public « l'une des réponses possibles (...) à l'évolution de ses environnements, et aux exigences

accrues des usagers et des élus » ainsi qu'« un levier de dynamique interne » (Bartoli, 2005, p. 11).

- **La valeur ajoutée** désigne la réalité d'une création de valeur ou de richesse engendrée par une activité donnée au sein de l'organisation.

En France, la LOLF (2006) définit la performance d'une organisation publique comme la *« capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité socio-économique, de qualité de service ou d'efficience de la gestion »* et Carassus, et al. (2011) quant à eux, identifient la performance comme: *« la capacité d'une organisation publique à maîtriser ses ressources humaines, financières et organisationnelles, afin de produire une offre de services publics adaptée, en qualité et quantité, répondant aux besoins de ses parties prenantes et générant des effets durables vis-à-vis de son territoire ».*

D'après ces définitions, la notion de la performance dans le secteur public se focalise davantage sur les résultats des actions menées, voire sur leurs impacts, et moins exclusivement sur les moyens employés. La notion de performance publique devient *« multidimensionnelle »*, elle ne se cantonne pas à une mesure de la rentabilité financière ou la conformité des procédures et des moyens, mais porte davantage sur les multiples facettes de la vie d'une entreprise publique, sur les dimensions multiples de ses objectifs et de ces différentes parties prenantes.

Toutefois, la nouvelle configuration de la performance d'une entreprise publique nécessite un outil de mesure qui privilégie l'analyse multidimensionnelle de l'organisation par la compréhension et la maîtrise collectives des facteurs clés de cette performance et susceptibles d'aider à maîtriser les rouages de la gestion publique. Ce constat met en exergue la question d'une pertinence perdue des systèmes de contrôle de gestion traditionnels en particulier le budget tourné vers une mesure de la performance passée et sur le contrôle de procédure.

1. 4. Le budget un outil inadapté à la réalité des entreprises publiques

La prise en compte des différentes facettes de la performance s'avère donc nécessaire si on souhaite la mesurer dans une entreprise publique. Néanmoins, le budget qui se base le plus souvent sur une logique financière ne permet pas d'appréhender une telle performance.

Le budget est souvent établi sur la base des réalisations passées, il représente *« l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens*

disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels »(Bouquin, 2004) et qui se limite à une simple liste d'autorisations de dépenses ayant pour objectif initial le respect de la légalité des actes budgétaires dans le secteur public.

Cet instrument a fait l'objet de plusieurs critiques que CAM-I ⁴(1999) présente suivant des thèmes précis qui reprennent largement les analyses antérieures et leurs propres observations (Tableau N°1).

Tableau N°1: les dix principales critiques concernant les budgets selon le CAM-I

Thèmes	Critiques
Les objectifs	Le budget n'est qu'un référentiel interne
La stratégie	La stratégie ne se fait pas une fois par an
L'amélioration	Le budget renforce le conformisme
Les ressources	Le budget est souvent construit sans liens avec la stratégie
La coordination	Le budget donne lieu à des négociations stériles
Les coûts	Le budget est un exercice de minimisation des charges
Les prévisions	Le budget est souvent la reprise des chiffres de l'année passée
Le contrôle	Le budget est trop complexe et uniquement financier
Les récompenses	Le budget encourage les comportements égoïstes et la constitution de matelas budgétaires
La délégation	Le budget enferme les managers dans des contraintes trop fortes

Source : Zian (2013, p.30)

Par conséquent, cette pratique gestionnaire devient mal adaptée à la période actuelle où les besoins et l'environnement des entreprises ne sont plus les mêmes (CAM-I, 1999) en particulier pour les entreprises publiques qui subissent des changements et des modifications majeurs dans leur environnement interne et externe. La dimension financière, traditionnellement présente dans les pratiques budgétaires dans les organisations publiques caractérisées par des lignes budgétaires, n'appréhende la performance qu'au travers d'indicateurs financiers (Williams, 2003). L'utilisation de ces résultats financiers qui présente que la performance passée, c'est comme *« conduire sa voiture en utilisant le rétroviseur pour savoir où aller. Le rétroviseur donne une bonne indication d'où on vient, mais n'aide pas beaucoup pour se diriger vers de nouvelles destinations »* (O'Brien, 2000). D'autant plus, les indicateurs financiers ne permettent pas de mesurer à eux seuls la performance réelle d'une organisation publique conformément à sa mission (Mihaiu, 2014) d'où la nécessité

⁴ Consortium for Advanced Management International. (CAM-I) est un consortium international collaboratif à but non lucratif regroupant des entreprises manufacturières, des sociétés de services, des organisations gouvernementales, des États, des cabinets de conseil, des organismes universitaires et professionnels qui travaillent en coopération pour résoudre les problèmes de gestion et les problèmes commerciaux critiques communs au groupe.

d'alimenter le contrôle de gestion par des outils de mesure de la performance capable de l'appréhender à partir de ses multiples dimensions.

1. 5. Le tableau de bord, nouvel outil de contrôle de gestion adapté à une nouvelle réalité

Un tableau de bord (TB ci-après) est constitué principalement d'un ensemble d'indicateurs de performance permettant d'avoir une vue d'ensemble et une vision globale sur le déroulement de l'activité d'une organisation en temps réel, à l'inverse des outils classiques de contrôle de gestion, qui donnent seulement une vue sur des « *scores des parties préalablement jouées* » (Kaplan & Norton, 1996). Cet outil permet d'appréhender les objectifs issus de la stratégie, de suivre leur degré de réalisation et évaluer les moyens mis en œuvre pour atteindre ces objectifs.

Le TB se différencie des systèmes budgétaires et comptables basés généralement sur des données financières portant sur les actions passés, en explorant la performance d'une organisation au sens large à travers l'intégration des indicateurs de nature diverse (indicateurs physiques, indicateurs techniques, indicateurs qualitatifs, etc.).

1.5.1. Exigences des tableaux de bord d'aujourd'hui dans le secteur public : indicateurs financiers vs indicateurs non financiers

Entre la contrainte de l'utilisation optimale des ressources, la question de la qualité de produit/service offert et l'évaluation du pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs poursuivis, le besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (Giraud, et al., 2011), l'approche traditionnelle des systèmes de contrôle de gestion qui se base sur les mesures financières issues exclusivement des états financiers et comptables est inappropriée pour saisir les multiples aspects importants de la performance d'une entreprise publique.

Les préoccupations actuelles des gestionnaires des entreprises publiques portent plus sur la performance future et sur la valeur créée que sur les coûts (Dittman, et al., 2009; Loning, et al., 2013; Saval-Ennajem, 2011). En se basant uniquement sur cette dernière, les gestionnaires peuvent prendre des décisions qui peuvent nuire à la pérennité de leur organisation, tel que le souligne Dupuy (2009, p.174) : « *le contrôle externe et interne de la gestion par les seuls résultats comptables et financiers, engage logiquement les contrôleurs dans des processus de*

représentation pervers, car susceptibles de fonder des choix finalement contraires à la pérennité organisationnelle ».

De leur côté, Loning, et al. (2013, p.158) avancent que « *les mesures à court terme devront être remplacées par de multiples indicateurs non financiers qui constituent de meilleures cibles et ont une meilleure valeur prédictive quant aux objectifs de rentabilité à long terme de l'entreprise* ».

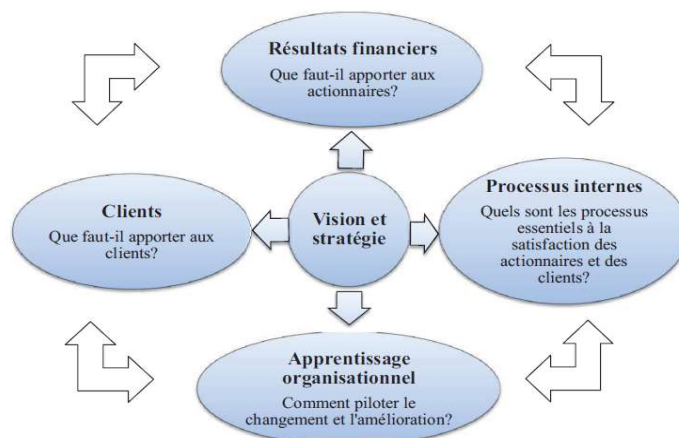
Ainsi, aujourd'hui le schéma cible doit porter sur une logique de performance stratégique au détriment d'une logique de moyens et de coûts tout en s'inscrivant dans le cadre d'une approche globale mettant en cohérence les préoccupations du management stratégique et celle du management opérationnel, et ce à travers l'utilisation des SMP multidimensionnels (Drevet, 2013), qui assurent la réactivité organisationnelle (Lee & Yand, 2011) et permettent d'avoir la mesure d'une performance globale et multidimensionnelle (Damian & Blackman, 2015; Rherib, et al., 2021).

Par conséquent, plusieurs SMP qui recourent à l'aspect multidimensionnel de la performance ont été mis en avant dans la littérature comme le cas du Balanced Scorecard (BSC ci-après) développé par Kaplan & Norton (1992-1998) et ayant connu un grand succès par sa conception théorique et sa facile application. Apparu comme une réponse aux besoins de mesure de la performance globale des entreprises, ce SMP est le mieux connu des chercheurs et le plus diffusé que ça soit dans le secteur privé ou le secteur public. Selon Ittner & Larcker (1998), le BSC est considéré par la littérature anglo-saxonne comme une innovation managériale majeure de ces dernières années.

Ce modèle définit des indicateurs non financiers comme étant complémentaires aux indicateurs financiers servant à piloter des actions à moyen et long terme. Pour Kaplan & Norton (2003), il est affaire d'équilibre que nous retrouvons dans le terme « balanced » entre les deux dimensions de la performance, entre les indicateurs retardés et les indicateurs prospectifs, entre les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers. Kaplan & Norton (1998) définissent les indicateurs non financiers comme complémentaires aux indicateurs financiers qui servent à piloter des actions à moyen et à long terme.

Le BSC est bâti autour de quatre axes : axe financier, axe client, axe processus interne et axe apprentissage organisationnel qui sont présentés comme suit (Schéma N°1):

Schéma N°1: Le tableau de bord prospectif (BSC)



Source: Kaplan & Norton (1996, p.21)

▪ **Axe financier :** *Qu'apporte l'entreprise aux actionnaires ?*

L'objectif de cet axe est d'assurer une rémunération satisfaisante des capitaux engagés en évaluant la performance financière à l'aide des indicateurs comme le chiffre d'affaires, le résultat net, le retour sur investissement, l'excédent brut d'exploitation, etc.

▪ **Axe client :** *Qu'apporte l'entreprise aux clients ?*

Cet axe s'interroge sur la relation de l'entreprise avec ses clients en termes d'image, de notoriété, de satisfaction et fidélité du client.

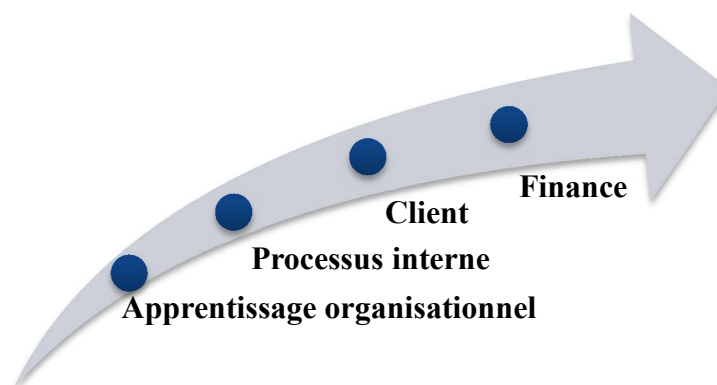
▪ **Axe processus interne :** *Quels sont les processus essentiels à la satisfaction des actionnaires et des clients ?*

Cet axe englobe tous les processus internes (processus de production, processus d'innovation ou processus commercial, etc.) qui contribuent d'une part à la création des valeurs pour les actionnaires, et d'autre part, à la satisfaction et fidélisation des clients.

▪ **Axe Apprentissage organisationnel :** *Comment l'entreprise innove-t-elle ?*

Cet axe porte essentiellement sur les éléments intangibles à savoir les hommes, l'amélioration du système d'information et l'innovation.

Les quatre axes de performance du BSC sont reliés dans une série de relations de « causes à effet » qui suppose ce qui suit (Schéma N°2):

Schéma N°2: La relation de cause à effet

Source: Auteur

Ces liens de causalité suggèrent que les différentes actions entreprises pour avoir un personnel motivé et compétent, des systèmes d'information fiables et performants et une bonne gestion de l'apprentissage organisationnel entraînent une optimisation et une mise au point des processus clés de l'entreprise qui fournissent des produits et services de qualités garantissant ainsi des clients satisfaits, fidèles et rentables. De telles actions engendrent en fin de compte une amélioration des résultats financiers (Schéma N°2).

De toute évidence, cette conceptualisation situe les objectifs financiers comme le point final de la performance à atteindre au sein d'une organisation, ce qui semble incompatible avec les objectifs de la plupart des organisations du secteur public à l'exception des entreprises publiques. Cependant, Kaplan (2010) suggère que le BSC peut être facilement adapté pour être utilisé dans les organisations publiques simplement en réorganisant les axes du BSC selon les objectifs de ces organisations publiques. De plus, Northcott & Toulapapa (2012) insistent sur le caractère flexible du BSC en mettant en lumière la possibilité d'ajouter de nouvelles composantes aux quatre axes classiques de la BSC.

Tout comme les entreprises privées, les entreprises publiques s'efforcent de maximaliser la valeur de ses produits et services au travers de processus performants. De plus, elles visent à atteindre d'autres objectifs d'intérêt général. Ainsi, devant la nécessité d'obtenir des résultats économiques satisfaisants et de concrétiser l'action d'intérêt général à travers des objectifs et des indicateurs, le BSC dans sa conceptualisation d'origine est totalement adapté à ces types

d'organisations. D'autre part, l'ambition d'aligner les indicateurs de performance organisés selon les quatre axes d'analyse précités sur les intérêts de plusieurs parties prenantes correspond bien aux spécificités des entreprises publiques soucieuses de balancer entre leurs raisons d'être particulière et les exigences de son marché. Ainsi, le BSC peut être considéré comme la réponse adéquate au besoin d'une mesure multidimensionnelle de la performance des entreprises publiques.

Dans cette perspective, nous nous interrogeons sur la réalité de la mesure de la performance dans les entreprises publiques marocaines et le degré de sophistication des TB utilisés, *s'agit-il des TB purement financiers ou des TB multidimensionnels qui se rapprochent du BSC ? Quels sont leurs principaux rôles ?* Afin d'apporter des éléments de réponses à ces questions, une étude de cas a été réalisée auprès d'une entreprise publique marocaine.

2. Méthodologie et Résultat de l'étude exploratoire

2. 1. Le choix méthodologique

Notre étude est de nature exploratoire. Pour collecter les données, nous avons procédé à des entretiens semi-directifs avec le contrôleur de gestion et le responsable financier. Nous avons également eu recours à l'analyse documentaire (site internet de l'entreprise publique, fiches de poste du contrôleur de gestion et autres responsables financiers, comptes rendus des réunions de gestion, textes réglementaires...). La confrontation de ces sources permet une triangulation (Dent, 2003) à partir de données qualitatives.

Suivant l'objet de notre recherche, nous avons construit notre guide d'entretien en allant du général au particulier. De ce fait, notre guide a été réparti en trois grandes parties.

- La première partie consiste à une prise de connaissance de l'interviewé, de l'entreprise en question et d'une présentation de la fonction du contrôle de gestion.
- La deuxième partie porte sur le thème de notre recherche à savoir la mesure de la performance et plus exactement les tableaux de bord. L'objectif de cette partie est de faire émerger un état des lieux des indicateurs utilisés et les caractéristiques des tableaux de bord mis en place. Dans ce sens, nous avons mis l'accent sur le délai et la fréquence de production des TB, la diversité des indicateurs de performances et le degré de décentralisation des TB

- La troisième partie porte sur l'identification de l'utilité des tableaux de bord utilisés en se focalisant sur la fréquence d'utilisation des TB, le degré d'utilisation des TB et l'utilité des TB au sein de l'entreprise interrogée.

Les réponses des responsables ont été analysées en se basant sur une analyse horizontale et verticale des réponses collectées.

Avant de présenter les résultats de notre étude, il s'avère nécessaire de donner un bref aperçu sur l'entreprise interrogée qui a préféré de rester anonyme (Tableau N°2).

Tableau N°2 : Présentation de l'entreprise étudiée

Entreprise interrogée	Statut juridique	Secteur d'activité	Participation publique	Effectifs
Entreprise Alpha	Société Anonyme	Infrastructure et transport	Plus de 50%	Plus de 200

Source: Auteur

L'entreprise interrogée se positionne comme leader sur son secteur d'activité. Elle se distingue par rapport à ses concurrents par le coût, l'image de marque ou par une grande économie d'échelle.

1. 2. Présentation des résultats

2.2.1. Présentation de la fonction contrôle de gestion

La fonction contrôle de gestion existe depuis les années 2000 comme une direction à part entière sous la direction du directeur financier. Cependant, il se focalisait uniquement sur le contrôle budgétaire. Quelques années plus tard, un grand changement s'est opéré dans l'environnement de l'organisation, que ça soit au niveau interne ou externe. Les différentes réformes engagées par le gouvernement, la libération des marchés, la concurrence qui devienne acharnée et la substitution de la logique de moyen par une logique de résultat ont poussé les responsables à repenser leurs outils classiques de gestion. Cette entreprise n'est plus gérée comme une organisation de l'État contrôlée sur la base du respect des lois et de procédures, mais comme une entité publique avec un mode de management moderne contrôlée sur la base des résultats réalisés et la performance atteinte. De ce fait, elle s'est lancée dans un long processus de restructuration et de modernisation de ses outils de mesure de performance en ayant recouru à des TB stratégiques.

2.2.2. État des lieux de la mesure de la performance dans l'entreprise Alpha

L'entreprise Alpha dispose d'un tableau de bord élaboré essentiellement par le service contrôle de gestion qui produit et diffuse des TB à des périodicités rapprochées afin d'évaluer la performance de l'entreprise.

« Dans notre organisation, nous faisons des réunions chaque fin de semaine avec les directeurs des différents départements présidée par le DG. Dans cette réunion, un TB est présenté qui regroupe l'ensemble des indicateurs de performances qui synthétisent les points importants de notre activité. L'objectif est de savoir où on est !! Prévenir les difficultés et sonner l'alarme en cas de déviation de nos objectifs fixés afin de prendre les actions correctives appropriées »

L'entreprise Alpha utilise quarante-cinq indicateurs comprenant les indicateurs financiers et non financiers. Les indicateurs financiers sont utilisés avec la même importance que ceux non financiers. Les indicateurs financiers touchent essentiellement l'activité de l'entreprise, sa mission et son rôle en matière des investissements engagés en faveur de l'État ainsi que ses contributions au Budget Général de l'État. Ils intègrent la création de valeur pour le client, l'actionnaire et la satisfaction des investisseurs. Tandis que les indicateurs non financiers sont des mesures quantitatives et qualitatives qui se focalisent essentiellement sur l'optimisation des processus clés de l'entreprise en matière de production, de conformité de qualité et sur la satisfaction des clients.

« Minimiser les coûts, allouer les ressources, améliorer la qualité des décisions et la qualité des produits, évaluer le degré de satisfaction des clients... sont les principales tâches remplies par notre TB qui garantissent le suivi de la performance au jour le jour »

Cependant, nous avons remarqué que la dimension du capital humain qui représente selon Kaplan et Norton la pierre angulaire de la performance sur lequel repose le BSC est légèrement négligée par l'entreprise. Elle se focalise essentiellement sur quelques clignotants jugés critiques pour suivre et contrôler les employés. Pour notre interlocuteur, cela est dû essentiellement à la culture du directeur ressource humaine (DRH) qui s'est imprégné des anciennes pratiques de l'administration publique.

« Vous savez notre DRH est un ancien fonctionnaire de l'État. Au jour d'aujourd'hui il n'arrive pas à se détacher de ses anciennes pratiques. Voyons nous sommes une grande entreprise et non pas une administration publique !! nous devons notre réussite et nos

années de rentabilités consécutives à des hommes et des femmes qui travaillent d'arrache-pied »

Néanmoins, selon le nombre des indicateurs financiers utilisés nous constatons une prédominance de la mesure financière dans l'entreprise Alpha. En revanche, notre interlocuteur affirme que la performance financière soutenable à long terme est attribuable essentiellement aux facteurs non financiers, les processus internes, la loyauté des clients et la satisfaction des employés. Cette dernière mérite une attention particulière et une amélioration des mesures non financières qui mettent les employés au centre de la réflexion et de la politique stratégique de l'entreprise.

L'entreprise Alpha confirme que les quarante-cinq indicateurs utilisés dans leur TB ne présentent pas une simple collection des indicateurs financiers et non financiers, mais plutôt ils s'alignent sur la stratégie de l'entreprise et traduisent les objectifs stratégiques à atteindre. Ils font l'objet d'un suivi hebdomadaire et mensuel.

« Nous assurons un suivi hebdomadaire et mensuel de nos activités à l'aide de l'ensemble des indicateurs de performance de nos TB que nous utilisons sans exception »

L'entreprise Alpha rajoute que le principal élément qui a permis d'assurer un suivi hebdomadaire et mensuel de la performance de l'entreprise est la sophistication des technologies de l'information utilisées en particulier les progiciels de gestions intégrés. Ces derniers permettent de recueillir, traiter, stocker et diffuser rapidement de gros volumes d'information.

De plus, les technologies d'information ont permis de décentraliser les TB utilisés au niveau des responsables fonctionnels et opérationnels. Les niveaux fonctionnels concernent le directeur commercial, le directeur de production, le directeur administratif et financier ou contrôle de gestion, le responsable des achats ou approvisionnements, le directeur des ressources humaines, etc. Pour les niveaux hiérarchiques opérationnels, ce sont les chefs de service, les chefs de division, les chefs d'usines, etc. Selon notre interlocuteur, il s'agit d'une volonté d'impliquer les managers et leurs collaborateurs dans le choix des objectifs et des indicateurs et d'agir en conformité avec la stratégie globale.

« Notre TB est décliné au niveau opérationnel, mais de manière différente dans la mesure où il prend les spécificités de chaque service en intégrant des indicateurs qui lui sont propres et lui permet de suivre son activité. Je trouve que c'est un moyen qui permet de gagner l'implication de chaque service en se focalisant sur ses propres indicateurs de performance et obtenir ainsi un consensus sur la stratégie globale »

En déroulant le TB hiérarchiquement dans l'ensemble de l'entreprise, chaque niveau contribue avec des indicateurs de performance qui contribuent au niveau supérieur. Dans ce sens, les collaborateurs se repèrent et trouvent des réponses la question suivante : *à quoi sert mon travail, que dois-je réussir dans l'année avec mon équipe ?* Grâce à ce caractère participatif, la contribution personnelle des collaborateurs à la stratégie devient plus claire. Ces derniers se sentent appréciés et plus engagés dans les spécificités de leur poste.

L'entreprise Alpha déclare que la combinaison des indicateurs financiers et non financiers dans leur TB joue plusieurs rôles. Ils permettent entre autres de:

- ⇒ Évaluer la santé financière de l'entreprise et suivre la performance en temps réel ;
- ⇒ Communiquer et décliner les objectifs stratégiques au sein de l'entreprise ;
- ⇒ Apprécier la qualité et l'efficacité de la production ;
- ⇒ Mesurer la qualité de la relation commerciale et du service client ;
- ⇒ Analyser les causes des écarts qui permettent de mettre en œuvre à temps les actions correctives appropriées ;
- ⇒ Prévoir et anticiper les situations futures et faciliter la prise de décision.

Tous ces éléments permettent à l'entreprise Alpha de déterminer rapidement si la société se développe correctement. Si ce n'est pas le cas, les données fournies par les indicateurs financiers et non financiers seront en mesure d'éclairer les responsables sur les actions correctives à entreprendre et les stratégies appropriées pour corriger les erreurs et les dysfonctionnements détectés. Ainsi, le recours aux indicateurs financiers et non financiers aide l'entreprise à agir efficacement pour assurer le développement de l'organisation.

De plus, étant donné que l'entreprise Alpha dispose d'un conseil d'administration et relève d'un ministère de tutelle, l'entreprise Alpha affirme que les TB utilisés sont destinés non seulement à leur directeur, mais également à ses différentes parties prenantes susmentionnées. Il s'agit ici d'un moyen de communication et de reddition des comptes.

Conclusions et constats

L'analyse des réponses des responsables et l'analyse des documents officiels nous ont permis de sortir les conclusions suivantes :

L'entreprise Alpha dispose des TB diversifiés qui se rapprochent du BSC dans la mesure où elle intègre à côté des indicateurs financiers des indicateurs non financiers qui touchent les processus clés de l'entreprise et l'axe client. Cependant, l'aspect financier reste le maître mot de la performance au final.

L'axe apprentissage organisationnel qui représente un facteur déterminant du bon fonctionnement des organisations modernes ne reçoit pas la même importance que les autres axes de performance. Il est concentré sur un nombre restreint d'indicateurs qui n'arrivent même pas à approcher la réalité et les relations sociales qui interagissent au sein de l'organisation. L'entreprise Alpha doit s'investir davantage dans d'autres indicateurs non financiers qui touchent le niveau de satisfaction et de fidélisation des salariés, le climat social, le fonctionnement des institutions représentatives du personnel, l'évolution de la carrière...qui sont susceptibles de favoriser l'initiative et la créativité des ressources humaines ainsi que leur engagement complet aux objectifs stratégiques de l'entreprise. Une telle prise en compte de la dimension humaine dans la mesure de la performance engendra des répercussions positives sur le processus de création de valeur pour les clients et les actionnaires.

L'importance accordée aux indicateurs financiers et non financiers et leur suivi régulier tendent à prouver au regard des différents critiques avancés sur la technique budgétaire que l'entreprise publique Alpha privilégie les TB multidimensionnels qui lui permettent d'être flexible et réactive afin de prendre les décisions appropriées au moment opportun.

Également, nous constatons que l'entreprise publique utilise fortement les TB pour répondre à des fins stratégiques et managériales dans le but de s'informer des résultats, de suivre les performances en temps réel, de communiquer et décliner les objectifs stratégiques ainsi que pour rendre compte auprès de l'État actionnaire, régulateur et contrôleur.

Au terme de cette étude, nous sommes arrivés à la conclusion que les managers publics se sont imprégnés d'une culture de performance qui influence grandement leurs manières de gérer et décider. Cette performance devient multidimensionnelle, elle ne se réduit plus uniquement à la seule rentabilité financière, mais se diversifie et s'élargit pour intégrer toutes

les facettes et les dimensions de la vie d'une entreprise publique. De ce fait, sa mesure nécessite des SMP diversifiés et sophistiqués comme le BSC qui permet d'appréhender la performance globale d'une entreprise publique dans toutes ses dimensions, en particulier la dimension du capital humain. Dans ce sens, cet article représente une incitation forte pour les managers publics à s'investir davantage sur la création de la valeur pour les actionnaires et les clients par l'accroissement de l'apprentissage organisationnel et par toutes actions à moyen et long terme permettant de développer les actifs intangibles de l'entreprise publique.

Notre article constitue un prolongement des recherches scientifiques qui ont mis l'accent sur l'utilisation des SMP multidimensionnels pour mesurer la performance dans les organisations publiques. Dans cette perspective, il apporte un nouvel éclairage sur la mesure de la performance dans les organisations aussi particulière que sont les entreprises publiques. Toutefois, les résultats de cette étude doivent être évalués sur la base d'un ensemble de limites. En premier lieu, bien que nous nous sommes basés sur un guide d'entretien pour mener notre étude, il pourrait y avoir une certaine part de subjectivité et d'interprétation dans notre analyse. Ensuite, l'étude a porté sur le cas d'une seule entreprise publique marocaine ce qui rend difficile la généralisation des résultats pour l'ensemble des entreprises publiques. Une étude quantitative sur un échantillon plus large sera en mesure d'apporter une vision plus claire et précise sur la mesure de la performance dans ces entités publiques.

D'autant plus avec la grande diversité des entreprises publiques marocaines qui se caractérise par : la taille, le niveau de participation dans le capital, les secteurs d'activité (concurrentiel ou monopole), le type d'activité, le style de management ...il serait intéressant d'étudier l'impact des contingences internes et externes de ces entités publiques sur la mesure de la performance.

BIBLIOGRAPHIE

Bartoli A. (2005). Le management dans les organisations publiques, 2ème édition. ed, Collection Management public. Dunod.

Bouquin H. (2004). Le contrôle de gestion, PUF. ed. Paris.

Carassus D., Gardey D., Favoreu F. & Maurel C. (2011). La caractérisation et la définition de la performance publique: une application aux collectivités locales. Presented at the Colloque AIRMAP, Paris.

Damian W. & Blackman D. (2015). «Performance Management in the Public Sector», *Australian Journal of Public Administration*, vol. 74, pp.73–81.

Dittman D.A., Hesford J.W. & Potter G. (2009). «Managerial accounting in the hospitality industry» *Handbooks of management accounting research*, vol. 3, pp.1353–1369.

Drevet B. (2013). «The advantages of the balanced scorecard in the public sector: Beyond performance measurement», *Public Money & Management*, vol. 33.

Dupuy Y. (2009). «Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion», *Revue Française de Gestion*, vol. 2, pp.167–176.

Fouchet R. (1999). «Performance, service public et nouvelles approches managériales». *Politiques et Management Public*, vol. 17, pp.35–49.

Giraud F., Zarlowski P., Saulpic O., Lorain M-A., Fourcade F. & Morales J. (2011). Les fondamentaux du contrôle de gestion: Principes et Outils. Pearson, Paris.

Ittner C.D. & Larcker D.F. (1998). «Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction». *Journal of Accounting Research*, vol. 36, pp.1–35.

Kalika M. (1995). Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performance. Economica.

Kaplan R.S. (2010). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. Harvard Business School Accounting & Management Unit.

Kaplan R.S. & Norton P.D. (1998). The Balanced Scorecard, strategic direction: the 4 axes of success, Organization editions. ed.

Kaplan R.S. & Norton P.D. (1991). «The Balance Scorecard-Measures That Drive Performance». *Harvard Business Review*, vol. 70, pp.71–90.

Kaplan R.S. & Norton D.P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business Review Press, Boston.

Lee C.L. & Yand H.J. (2011). «Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance», *Management Accounting Research*, vol. 22, pp.84–104.

Loning H., Malleret V., Meric J. & Pesqueux Y. (2013). Contrôle de gestion, Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles. Dunod, Paris.

Mihaiu D. (2014). «Measuring performance in the public sector: Between necessity and difficulty», *Studies in Business and Economics*, pp. 40–50.

Northcott D. & Toulapapa T. (2012). «Using the Balanced Scorecard to manage performance in public sector organizations: Issues and challenges», *International Journal of Public Sector Management*, vol. 25, pp.166–191.

O'Brien D.P. (2000). Business Measurements for Safety Performance. Lewis publishers, Washington.

Rherib N., EL Amili O. & Ellioua H. (2021). « Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature ». *Revue Internationale du chercheur*. vol. 2, n° 1, pp.185 – 205.

Saval-Ennajem C.(2011). Evolution du rôle du contrôleur de gestion dans un contexte de contrôle de gestion décentralisé (Thèse en sciences de gestion). Le Conservatoire National des Arts et Métiers.

Williams W.D.(2003). «Measuring government in the early twentieth century», *Public Administration Review*, vol. 63.

Zian H. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances. Université Montesquieu-Bordeaux IV, Bordeaux.