

Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques : Une Revue de littérature

Management control and performance in public organizations: A literature review

EL AYACHI BENCHEIKH

Enseignant-chercheur

Groupe de recherche en économie et territoire (GRET)

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger

Université Abdelmalek Essaâdi-Maroc

ebencheikh@uae.ac.ma

BOUTACHKOURT FATIMA ZAHRAE

Doctorante

Groupe de recherche en économie et territoire (GRET)

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Tanger

Université Abdelmalek Essaâdi-Maroc

boutachkourt.fatimazahrae@etu.uae.ac.ma

Date de soumission : 30/07/2021

Date d'acceptation : 25/09/2021

Pour citer cet article :

BENCHEIKH E. & BOUTACHKOURT FZ. (2021), « Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques : Une Revue de littérature », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 1 » pp : 291- 311.

Résumé

La performance de l'organisation publique est justifiée par l'efficacité et la qualité des services rendus aux citoyens ainsi au travers la rationalisation des ressources. Pour répondre à ces multiples exigences, l'organisation publique doit désormais doter d'un système de gestion permettant de mesurer les résultats attendus et faire des ajustements le cas échéant. En effet la performance est devenue la préoccupation majeure de tous les décideurs, c'est dans cette perspective, la question tourne autour du contrôle de gestion qui peut être perçu comme un outil de pilotage de la performance par excellence. Cet article s'inscrit dans le cadre d'une vision sur la relation entre l'organisation publique et le système de contrôle de gestion, dans ce sens et à travers une revue de littérature, nous tenterons de démontrer le rôle crucial que jouera le contrôle de gestion notamment avec ses différents outils de pilotage dans l'amélioration de la performance des organisations publiques, ensuite notre objectif est de mettre l'accent sur les spécificités de la gestion publique, tout en abordant les enjeux du contrôle de gestion. En dernier lieu, élargir la réflexion sur l'appropriation des outils de contrôle de gestion et la conduite de changement, ces deux facteurs sont jugés pertinents lors de la phase d'instrumentation de contrôle de gestion.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Organisation publique ; Performance ; Appropriation ; Conduite de changement.

Abstract

The performance of public organization is justified through the effectiveness and quality of services rendered, also through resource optimization. To meet these all requirements, public organizations now equipped with a management control system to measure expected results and make adjustments if necessary. As the performance has become the major concern of all decision makers, it is in this perspective the question revolves around the management control, which can be perceived as a tool for managing the performance of organization.

In this sense, and through a review of the literature, we will attempt to demonstrate the crucial role that management control will play, particularly with its various steering tools, in improving the performance, on other hand, push the reflection on the appropriation of management control tools and change management, two factors considered relevant during the management control instrumentation phase.

Key words: Management control; Public organization; Performance; Appropriation; Change management.

Introduction

Dans un contexte marqué par l'ouverture sur l'extérieur et la diversification des échanges internationaux, le Maroc ne cesse pas de multiplier ses efforts afin d'être à la hauteur de ses ambitions et ses visons stratégiques.

Certes, la gestion publique devient un leitmotiv et un souci majeur pour tous les acteurs publics au Maroc, cependant la gestion est jugée une gestion inefficace et incompatible avec les attentes des usagers. Face à ces constats, l'Etat marocaine à travers plusieurs réformes a mis l'accent sur la nécessité d'instaurer une culture de performance et de renforcer les pratiques de bonnes gouvernances, ces réformes demeurent lettre morte jusqu'au l'avènement de la loi organique relative aux lois de finances 2016. Cette volonté de modernisation se traduit concrètement par l'arrivé de ce nouveau cadre législatif, un nouveau socle poussant les gestionnaires à se focaliser sur l'amélioration de la gestion des services publics, en définitive un terreau fertile en terme d'efficacité, d'efficience, de transparence et de reddition des comptes.

Dans ce sens , la quête de performance devient une priorité et la satisfaction du citoyen demeure un enjeu majeur, c'est dans ce postulat que la vision étatique est transférée d'une gestion axée sur les moyens vers une gestion axée sur les résultats, dans ce contexte, un nouveau paradigme de gestion est instauré permettant de clarifier ce processus de modernisation.

La réussite de ce processus dépend de l'adoption d'un modèle spécifique au contexte public, il s'agit donc de commencer à s'introduire dans les mœurs de l'organisation publique des principes du new public management et véhiculer une autre idéologie afin d'améliorer la performance de l'organisation publique.

À cet effet, la mise en place d'outils de management privé au sein d'une organisation publique rend le pilotage de la performance possible, le fer de lance de management public est le contrôle de gestion, *« le contrôle de gestion apparaît désormais comme un outil de direction par objectif qui permet la décentralisation, la gestion par exception, la motivation et rend possible la gestion à distance des organisations »* (Burland & Chatelain, 2015).

Il est communément admis qu'il existe de points de convergence et de divergence entre la gestion publique et la gestion privée, en fait il est nécessaire de bien adapter les instruments de gestion aux spécificités de l'organisation publique est nécessaire, c'est la conception que défendait (Burland,1978) *« il faudra un contrôle de gestion sur mesure qui intègre notamment les contraintes et les principes du service public »*.

Certaines études antérieures s'interrogent sur l'émergence des principes de suivi et de mesure de la performance publique à travers l'apparition du contrôle de gestion au sein des

organisations publiques (Sahlin Andreson,1996 ; Tolbert et Zucker,1996 ; Scott,2008 ; Greenwood et al,2008).

Dans cette perspective, la présente recherche est venue pour répondre à la question suivante :

À quoi sert le contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des organisations publiques ?

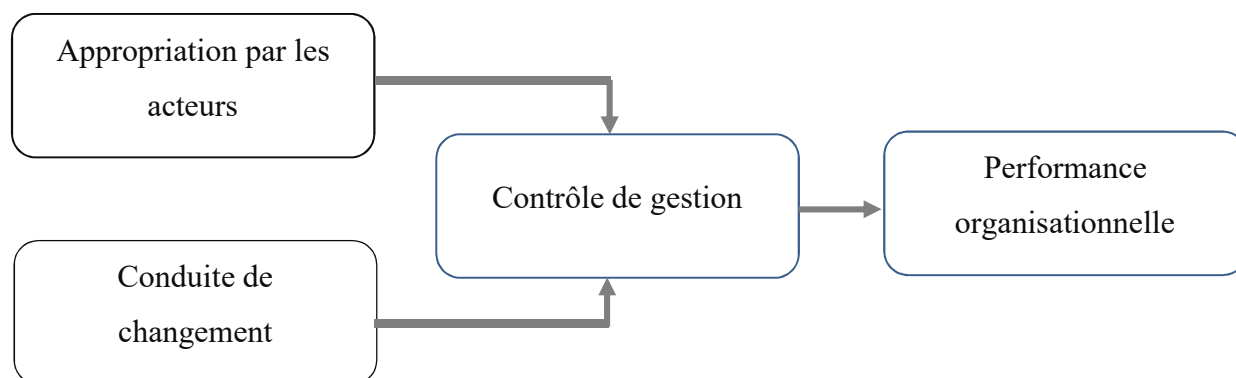
Cette problématique peut être dispatchée en plusieurs questions : Selon les travaux antérieurs, quelles sont les spécificités des organisations publiques ? Comment sont-elles contrôlés ces dernières ? Et quelles transformations possibles des organisations publiques permettant d'aboutir aux meilleures performances organisationnelles ?

La principale hypothèse qui se pose : **Le contrôle de gestion contribue favorablement à l'amélioration de la performance des organisations publiques.** De cette hypothèse découlent les sous hypothèses suivantes :

- **Sous hypothèse 1 :** l'instrumentation du contrôle de gestion aide les organisations publiques à renforcer la performance organisationnelle.
- **Sous hypothèse 2 :** la performance de l'organisation publique est liée à l'appropriation par les acteurs des outils de contrôle de gestion.
- **Sous hypothèse 3 :** L'appropriation des outils de contrôle de gestion par les acteurs est liée à la manière de conduite de processus de changement

De cela afin d'éclaircir cette problématique, un modèle conceptuel contenant un schéma vise à simplifier la représentation des variables de recherche comme mentionné ci-dessous :

Figure1 : Modèle conceptuel de la recherche



Pour répondre à notre question principale, nous allons énumérer dans un premier temps le cadre théorique du New Public Management, puis, nous allons définir la notion du contrôle de gestion

et la performance, avant de mettre la lumière sur la contribution du contrôle de gestion dans le pilotage de la performance des organisations publiques.

1. Revue de littérature

1.1. Cadre théorique : Théories du New Public Management

Le passage du modèle de l'organisation publique bureaucratie au modèle New public management est principalement fondé sur une remise en cause des pratiques traditionnelles contenant la gestion publique, il s'agit du respect des principes de conformité, régularité et vérification, ces derniers demeurent archaïsme fournies que des décisions léthargiques.

L'émergence de NPM est datée depuis 1980 avant qu'il fût diffusé indispensablement, ce modèle a connu un écho dans certains pays anglo-saxons puis dans les pays francophones en tant qu'un « *puzzle doctrinal vise à déployer dans les organisations du secteur public un ensemble de techniques managériales, des pratiques et critères de performance au secteur privé* » (Alcouffe, et al., 2013). Il s'agit donc de s'inspirer par les méthodes et les outils jugés pertinents du secteur privé permettant finalement d'améliorer la performance de la sphère publique.

Le courant New Public Management apporté une panoplie des théories pouvant éclairer la pratique des organisations publiques, ces théories sont jugées pertinentes pour notre thématique de recherche.

Tableau N°1 : Théories du New Public Management

Théories	Principaux auteurs	Notions clés	Apports
Néo-institutionnelle	<ul style="list-style-type: none"> • Mark Granovetten (1980) • John Meyer et Brian Rowan (fin des années 1970) • Paul DiMaggio et Walter Powell (1983) 	<ul style="list-style-type: none"> • Légitimité • champs organisationnel • isomorphisme organisationnel • liens faibles • encastrement institutionnel • trous structuraux 	La théorie de néo-institutionnelle sollicite qu'une organisation doit se conformer aux exigences accrues de la société et de la culture ainsi aux règles définies par son environnement afin d'acquérir une certaine légitimité pour défendre son existence.

Apprentissage	<ul style="list-style-type: none"> • Cyert et March (1963) • Argyris et Schön (1978) • Duncan et Weiss (1979) • Huber (1991) • Weick et Roberts (1993) 	<ul style="list-style-type: none"> • Connaissance • Dimension sociale • Dimension culturelle • Cognitive • Dialogue 	L'apprentissage est un mécanisme continu dans le temps qui a pour but d'accroître l'efficacité et la performance de l'organisation par l'adaptation de nouvelles connaissances.
Contingence	<ul style="list-style-type: none"> • Bruns et Stalker (1966) • Lawrence et Lorsh (1967) • Woodward (1965) • Chandler (1962) 	<ul style="list-style-type: none"> • L'environnement • La taille • La stratégie • Structure • ... 	Cette théorie fait l'hypothèse que la structure d'une organisation est une forme de réponse à un environnement externe et interne ; dans notre cas c'est la capacité du contrôle de gestion à s'adapter à des situations incertaines et complexes
Interactionniste	<ul style="list-style-type: none"> • Herbert Blumer (dès 1960) • Erving Goffman, Howard Becker et Anselm Strauss (1968) 	<ul style="list-style-type: none"> • Interaction sociale • Motivation sociale • Usage • Conception • Communication 	la construction est l'appropriation des outils de gestion comme un processus interactif entre concepteurs et utilisateur.

Source : Auteur

1.2. L'objectif de la performance au sein des organisations publiques

Compte tenu de la diversification des objectifs, stratégies et démarches d'une organisation à l'autre, la notion même de performance change aussi, ce qui est affirmé la complexité de délimiter une définition unique de performance.

« La performance est un enjeu primordial des organisations publiques et privées et de la recherche en management » (Jaouhari, et al., 2021).

Dans cette optique, le contexte marocain actuel est marqué par une grande volonté d'une modernisation de l'action publique et la nécessité de mobiliser des pratiques de bonne gouvernance, ce mouvement s'accélère notamment sous l'impulsion de la nouvelle loi organique relative aux lois de finances 2016, où l'aspiration de moderniser la gestion publique se voit surtout par l'emprunt des instruments de gestion.

A contrario, « cette évolution ne traduit pas seulement une volonté d'instrumentaliser plus fortement la gestion publique, elle vise à importer dans l'organisation publique des valeurs traditionnellement associés à l'organisation privée. Parmi ces valeurs celle de performance semble avoir fortement guidés les réformes publiques » (Drevet, 2017).

La rencontre entre la performance et une organisation publique implique une désagrégation de la notion même de performance en plusieurs dimensions, cela peut être justifié suite aux multiplicités des parties prenantes et leurs rationalités antagonistes, cette situation nous a conduit à identifier trois types de rationalités, selon (Chatelain, 2009), *« la rationalité est une conduite cohérente par rapport aux buts »*, cette rationalité s'exprime en trois facettes :

- **Rationalité politique** : volonté des élus de satisfaire les administrés (efficacité) ;
- **Rationalité professionnelle** : porté par les prestataires sur la qualité des services ;
- **Rationalité économique** : nécessité de réguler les dépenses publiques (efficacité).

Dans une organisation publique, la diversification des rationalités impliquent des tensions entre les parties prenantes ce qui rend la mesure de la performance par des outils inspirés de NPM complexe et difficile. La question qui se pose réside dans la combinaison entre les différents niveaux de performance, en fait la philosophie qui pourrait décrypter cette articulation est le contrôle de gestion, le contrôle de gestion est un outil de pilotage de la performance par excellence qui répond aux exigences des organisations publiques.

Dans la réalité, les disciplines comme le contrôle de gestion se caractérisent autant qu'un bras armé de toute organisation publique souhaite d'améliorer sa performance organisationnelle.

1.3. La portée du contrôle de gestion dans la sphère publique : enjeux et pratiques

Avant de définir le contrôle de gestion public, il faut délimiter les notions qu'en rapprochent : gestion et contrôle, en effet la gestion peut être définie comme le choix et la mise en œuvre des moyens, tendant vers un optimum, dans le cadre d'une politique, elle désigne également des techniques et méthodes qui sont utilisées pour optimiser l'emploi des ressources déployées pour réaliser les objectifs de l'organisation.

Pour (Alazard & Sépari, 1992), « *contrôler une situation être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer les résultats d'une action à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence* ».

A travers l'évolution de la notion de contrôle, on peut distinguer deux familles de définitions : les premières se fondent sur une approche très technique du domaine et le réduisent quelque peu à sa dimension utilitaire, les seconds s'inscrivent dans une vision élargie, davantage attachés à la dimension comportementale contrôle.

La définition classique : dans la première catégorie, la définition que l'on retient généralement est celle proposée par (Boisselier, 2013), elle est essentiellement axée sur les finalités directes de la fonction: « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenus et utilisés avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficience (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation* ».

La définition moderne : selon les tenants d'une vision élargie « *le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les systèmes d'information destinés à guider le comportement des employés et managers, et à leur permettre d'agir en réalisent la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisation. Il doit être considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens (l'économie des ressources) pour réaliser les objectifs de l'organisation* » (Boisselier, 2013).

Le contrôle de gestion est une discipline émergée avec l'avènement de la grande entreprise industrielle au début des 19 siècles, l'étendue du domaine contrôle de gestion à la sphère publique n'est pas une discipline aisée à adopter, puisque « *l'adoption des outils du contrôle de gestion par des organisations qui n'en constituent pas le terreau naturel* » (Burland & Chatelain, 2015).

Mais au-delà de complexité du secteur, les managers publics sont intéressés par cette stratégie, des réflexions managériales et scientifiques pour adopter ce système deviennent judicieuses, rendre la duplication du contrôle de gestion à la sphère publique obligatoire ; ce sont des facteurs d'émergence qui peuvent expliquer cette tendance.

Facteurs organisationnelle :

- **Élargissement des missions** : la multiplicité d'activité d'une organisation publique nécessite la disposition des ressources suffisantes, en revanche, une organisation publique par le biais de lois peut développer des autres activités marchandes pour combler la pression sur le budget d'une part et financer ses activités non marchandes d'autre part. Le contrôle de gestion est un instrument permet de mesurer la performance réalisée par chaque activité ;
- **Ouverture de nouveaux partenaires** : par l'élargissement des missions, il est nécessaire pour une organisation publique de trouver des nouvelles sources de financement, au-delà d'une simple participation financière, l'utilité des systèmes contrôle de gestion elle-même est nécessaire pour fournir des informations fiables et pertinentes aux partenaires financières ;
- **Modification des modalités de fonctionnement** : la décentralisation implique l'autonomie et la responsabilité dans la prise des décisions, dans ce cas, le contrôle de gestion apparaît désormais comme un outil de direction par objectifs qui favorisent la décentralisation, l'autonomie, la responsabilité et rendre la gestion des organisations à distance possible et parfaite.

Facteurs environnementaux :

- Le passage d'un mode de gestion axée sur les moyens vers une gestion axée sur le résultat inspiré fortement du courant NPM joue un rôle déterminant dans la mise en place d'un système de contrôle de gestion ;
- Risque déficit public : l'envolée de l'endettement que connaissent les organisations publiques constitue une source de fragilité pour le secteur. Certes, certaines organisations publiques enregistrent des seuils relativement élevés de leurs niveaux d'endettement par rapport aux fonds propres. Le contrôle de gestion permet d'améliorer la rationalisation et l'optimisation des ressources affectées.

L'organisation publique souffre d'un ensemble des dysfonctionnements et contraintes, en faisant appel au système de contrôle de gestion pour répondre aux besoins cumulés caractérisant le service public. Selon (Chatelain, 2009), « *l'émergence contrôle de gestion comme une réponse des structures organisationnelles aux contraintes de leur environnement* ».

Le contrôleur de gestion publique prend conscience de l'importance de s'outiller par les instruments du contrôle de gestion, néanmoins des spécificités peuvent freiner ou bien retarder le succès d'implantation du système contrôle de gestion :

La double fonction de production : le service public est caractérisé par la double fonction de production, en effet chaque service est divisé en deux fonctions ; la première est nommée « produit » et la seconde est « l'externalité ». La mesure de l'activité (production) est facilement mesurable et contrôlable par les gestionnaires, par contre (l'externalité) qui désigne l'impact socio-économique des services publics, elle est moins aisée de la mesurer, ce sont des variables non mesurables et non quantifiables.

A titre d'exemple ; à l'heure actuelle, il importe davantage de savoir, non pas seulement combien des cliniques ont été construites (première fonction), mais si la santé des citoyens s'est améliorée (deuxième fonction), non pas combien d'écoles ont été instaurées mais combien de filles et garçons sont mieux instruits.

Le contrôle de gestion a pour vocation de mesurer la performance de la première fonction, ainsi de mesurer les résultats des politiques publiques de la deuxième fonction, en plus le problème de coproduction qui génère des effets pervers sur la détermination de vrai coût (coût direct et indirect).

La traduction des objectifs politiques en objectifs SMART : la multiplicité des parties prenantes (les gestionnaires, les élus, les tutelles, les usagers..) pose le problème de fixation des objectifs. Généralement, la préoccupation principale demeure dans la traduction des objectifs politiques (non quantifiables, vagues, complexes) en objectifs SMART.

- **Spécifique** : clairement et simplement énoncée ;
- **Mesurable** : capable de mesurer les avancées par les indicateurs à titre d'exemple ;
- **Acceptable** : atteignable ;
- **Réaliste** : faisable pour fédérer ;
- **Temporellement** : la date butoir doit être claire.

La détermination de ses composantes nécessite des réflexions énormes pour mobiliser des objectifs pertinents et surtout intelligents.

Une performance multidimensionnelle : les spécificités d'une organisation publique ne peuvent permettre de réduire la performance à la seule performance financière, mais sociale, environnementale et opérationnelle.

Le contrôle de gestion se matérialise par les outils pour évaluer la performance d'une organisation et son efficacité, ses instruments sont :

La comptabilité de gestion : « *la comptabilité de gestion constitue un mode de traitement de l'information comptable visant à fournir une information utile aux managers à leurs prises de*

décisions » (Selmer, 2013), la comptabilité de gestion a pour objectif le calcul et l'analyse de coût.

Les budgets : Sont des programmes d'actions chiffrés découlant des plans d'actions, le budget est « *une simple prévision valorisée si l'optique est de faire de la simulation, mais plan à court terme chiffré comportant affectation de ressources et assignation de responsabilités si l'optique et de contrôler les responsabilités déléguées* » (Khalid Oulad Sghir, 2019).

Les tableaux de bord : Pour (Hemmi, 2016), « *le tableau de bord peut être assimilé à un tableau de synthèses qui représente périodiquement une série d'indicateurs clés pour le suivi de la gestion globale d'une organisation ou de la gestion locale d'un centre de responsabilité* ». (Alazard & Sépari, 1982) définissent le tableau de bord comme « *un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service. C'est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention de responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer* ».

Le tableau de bord est un instrument de mesure et de pilotage de la performance à court terme, permet aux contrôleurs de gestion de porter leur attention sur des éléments clés à contrôler, l'avantage de cet instrument par rapport aux précédents, ce qu'il est adaptable à toute forme d'organisation.

Les prix de cession interne : est un système de facturation pour animer les centres de responsabilité, il consiste à introduire la logique du marché au sein de l'entreprise pour connaître la contribution de chaque centre de responsabilité dans l'amélioration de la performance.

Les centres de responsabilité : un centre de responsabilité est un sous-ensemble de l'entreprise avec :

- Des délégations réelles d'autorité : l'autonomie, la délégation du pouvoir ;
- Des moyens : pour décider il faut disposer des moyens humains, financiers, matériels.. ;
- Des objectifs : la délégation n'implique pas une autonomie ouverte, elle est plafonnée par des objectifs ;
- Un suivi périodique.

L'approche du Balanced Scorecard : le tableau de bord prospectif est né aux Etats-Unis à la suite des travaux de Robert Kaplan et David Norton, les définitions suivantes retenu notre attention :

Selon (Christophe Hénot et Farouk Hémici 2007, cité par Mohamed Yassin El Yassini, 2019) : « *le tableau de bord équilibré est né des travaux de Kaplan et Norton en 1992. Il a pour ambition de proposer un ensemble complet d'indicateurs de performance lorsque ces derniers sont aussi bien financiers que non financiers, il peut être défini comme un outil de pilotage de la performance, de communication et de management. Il propose une nouvelle approche du management de la performance* ».

Pour (Alice.S 2015, cité par F Yassin El yassini, 2019) : « *le tableau de bord prospectif est un tableau de bord qui offre une vision globale des objectifs et de la stratégie d'une entreprise, à court et à long terme, grâce à la mise en place d'une série d'indicateurs de performance. Ceux-ci quantifiaient et mesurent les projets et les missions de la société. L'élément innovant de cet outil de pilotage réside dans une analyse reposant sur quatre dimensions (financier, clients, processus interne, innovation et apprentissage)* ».

Le tableau de bord prospectif vise à mettre en relation quatre axes de performance, ces axes sont liés par des liens ou des relations de causalité conduisent à atteindre définitivement une meilleure performance organisationnelle.

Le passage du modèle d'une organisation publique fondée sur la conformité, la régularité des activités à celui de la nouvelle gestion publique axée sur le résultat, implique l'implantation des nouveaux outils de gestion, le contrôle de gestion fait partie de ce déploiement. En revanche, une organisation publique moderne ne traduit pas seulement par l'instrumentalisation de la gestion publique, mais elle vise à introduire une nouvelle idéologie, de traduire au sein d'une organisation publique des valeurs modernes, il s'agit d'importer la valeur de la performance dans les mœurs de l'organisation publique.

2. Méthodologie

Pour traiter la problématique de recherche que nous avons choisi, la méthode recommandée est conforme à l'esprit de la revue de la littérature traitant presque les mêmes sujets de recherche. Nous sommes focalisés sur une panoplie d'articles, le critère de sélection est celui de choisir des articles qui traitent la relation entre le contrôle de gestion et la performance au sein des organisations publiques. À partir d'une analyse des articles sélectionnés, nous avons construit un tableau qui regroupe les résultats constatés, ensuite à travers ce tableau nous avons affirmé que la plupart des recherches dans ce domaine utilisent les méthodes qualitatives et quantitatives vu que les deux types de méthodes présentent des avantages et des inconvénients, leur utilisation à la fois permettra d'augmenter la fiabilité et la validité de recherche.

3. Discussion du contrôle de gestion et la performance des organisations publiques

Plusieurs chercheurs ont signé le rôle crucial de contrôle de gestion dans la mesure, évaluation et pilotage de la performance des organisations publiques. Afin d'apprécier la littérature qui aborde cette question de recherche, nous présentons le tableau suivant :

Tableau N°2 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre le contrôle de gestion et performance organisationnelle.

Année	Auteur	Méthodologie	Commentaire
2020	Ferdoussi Soukayna et Nafzaoui Mohamed Achraf	Qualitative	Les outils de contrôle de gestion permettant à l'Etat d'optimiser des ressources, de rationaliser des dépenses et d'assurer un service public de qualité : la performance.
2020	Assaad idrissi Maha, Oudda Youssra et Touab omar	Qualitative	L'introduction et l'adaptation des outils modernes de gestion à la sphère public est une nécessité pour piloter la performance.
2020	Moufdi Nada et El bourakdi Fatima Zahra	Exploratoire	Le contrôle de gestion socio-économique vise à maîtriser la performance sociale et économique.
2020	Loulid Mohamed et Boumarete Saad	Entretien	Le déploiement de système de contrôle de gestion permet d'améliorer la performance au sein d'administration public.
2019	Laurent Mériade	Quantitative et qualitative	En matière de contrôle de gestion forme de management et notamment cherche à concentrer les processus de production publique avec des objectifs de performance des organisations et des politiques publiques.
2019	El Ajae Douae et Meziane Abderazak	Exploratoire	Le TBP est un outil de contrôle de gestion le plus perfectionné permet au dirigeant de l'organisation publique de piloter la performance non seulement financière mais globale.
2017	Laurent Lavigne	Entretien et enquête questionnaire	Le contrôle de gestion acteur de la stratégie participe à la prise des décisions et au pilotage des performances.
2017	Moumene Jihane et Benhrimida Mohamed	Entretien et questionnaire	L'existence d'un lien entre la structure contrôle de gestion et la performance de l'administration publique dans lequel le premier impact le second et conditionne de sa réussite, son adaptation est un atout.

2017	Mjidila Boutaina, Youssef el Wazani et Souaf Malika	Exploratoire	La recherche de la performance ne se concrétise qu'avec l'implantation d'un système de contrôle de gestion efficace.
2015	Burland Alain et Chatelin Poproy Stéphanie	Exploratoire	Le contrôle de gestion a pour vocation de mesurer la performance.
2014	Denys Lamarzelle	Exploratoire	La plupart des pays de l'union européenne ont mis au point des systèmes de suivi des performances qui sont déclinées dans les services à travers plusieurs outils et méthode par exemple le contrôle de gestion.
2009	Chatelain Poproy Stéphanie	Recherche action : expérience terrain	Le contrôle de gestion ne conduirait à la performance que s'il est aussi utilisé comme outil de socialisation des managers permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences économique et aux choix stratégique de la direction.
2008	Marc Leroy	Exploratoire	Mesurer la performance publique s'est concrétisée par la définition de programmes sont les objectifs sont évaluées par des indicateurs.
2003	Gérard Naulleau	Exploratoire	Le but de la démarche de contrôle de gestion est de permettre une amélioration continue de la performance organisationnelle.
1999	Sanfrine kopel	Entretien semi directif	La recherche de performance organisationnelle suppose la mise en place de moyens d'évaluation telle que le contrôle de gestion.

Source : Auteurs

En se basent sur cette revue de littérature, notre analyse va s'efforcer de retenir les principaux résultats qui traitent le lien entre la contrôle de gestion, la performance, la conduite de changement et l'appropriation des outils par les acteurs.

3.1. Intégration valeur performance au sein d'une organisation publique

La gestion par les résultats induites est une nécessité très forte sur la mobilisation des outils de gestion et en particulier le contrôle de gestion.

Le modèle de l'application du contrôle de gestion est devenu une norme de bonne gestion au sein des organisations publiques, son acceptation et appropriation par les acteurs conditionne le succès du système en matière de pilotage de la performance.

Il est communément admis que la performance est l'une des valeurs qui fonde l'organisation privée, la responsabilité sociétale est l'une des valeurs qui fonde l'organisation publique, par la nécessité du déploiement de contrôle de gestion au sein des organisations publiques, la valeur performance trouve sa place en tant qu'une finalité à atteindre, il s'agit donc de s'inscrire la notion de performance en tant qu'une valeur moderne qui semble avoir fortement guidée les réformes publiques vers la modernisation, le développement et donner le sens à l'action publique.

(Dreveton,2017), explore le processus d'implantation d'un outil du contrôle de gestion : Balanced Scorecard au sein d'une organisation publique française, selon lui « la notion d'inscription permet d'entrevoir la manière dont les outils du contrôle de gestion participent aux dynamiques organisationnelles et notamment comment ils véhiculent les principes des réformes qui affectent actuellement les organisations appartenant à la sphère public ».

L'intégration de valeur performance au sein d'une organisation publique induit des comportements de résistance au changement et des conflits entre les acteurs, ces conflits renvoient à la diversité de rationalités, dans cette optique la gestion publique est confrontée aux deux rationalités ; la rationalité économique vise à minimiser des dépenses et la rationalité politique vise à satisfaire les usagers.

Toutefois, mesurer la performance c'est notamment répondre à la question sur l'optimisation des ressources (efficience), satisfaire les besoins (efficacité) et la qualité des services.

Le contrôle de gestion a obligé de prendre en considération le pilotage de la performance dans son ensemble, donc la légitimité de contrôle de gestion se trouve ici : intégrer les deux rationalités simultanément.

Par la pratique du contrôle de gestion, la valeur performance cherche à inculquer ses principes et devient une idéologie forte associée à la valeur responsabilité sociétale. Outre leur intégration, il est aussi à signaler que le maintien d'un outil de contrôle de gestion dans l'inscription d'une nouvelle valeur celle de performance est généralement soumise aux visions des acteurs concepteurs et utilisateurs et intégrer leur vision dans l'outil tout au long du processus de traduction.

En l'occurrence, (Dreveton, 2017), a travaillé sur l'analyse des rôles joués par les outils du contrôle de gestion dans le déploiement des nouvelles valeurs pour l'action publique, les résultats de leur étude ont montré qu'il existe quatre rôles joués par l'outil de contrôle de gestion, sont :

- **Outil transparent** : rôle évitement du conflit ;

- **Outil protecteur** : favorise la valeur de responsabilité sociétale au détriment de valeur performance ;
- **Outil déstabilisant** : l'outil véhicule la valeur performance mais il en oublie la caractéristique de son contexte ;
- **Outil de conciliation** : ne pas opposer les valeurs publiques et les valeurs privées mais tenter de les inscrire simultanément dans l'outil.

Ce qui montre que le maintien d'une tension entre des valeurs opposés (performance et la responsabilité sociétale) est un facteur du succès de son implantation dans une organisation publique.

3.2. Conduite au changement : la performance

Dans un contexte marqué par une faible concurrence et une forte focalisation sur la satisfaction de l'intérêt générale, l'organisation publique marocaine et autres organisations a cumulé des années d'expert en matière de la gestion publique, des valeurs traditionnelles sont inculquées, des méthodes de travail sont partagées entre les acteurs, chacun se focalise sur une tâche spécifique et routinière, toutefois la préconisation majeure est fondée sur le respect des procédures et la conformité des règles tel qu'ils sont fixés par la tutelle.

En fait, « *qu'est bon administrateur celui qui ne dépasse pas son budget mené au prix de résultat quantitativement et ou qualitativement médiocres* » (Burland, 1978), d'une manière générale, le service public se caractérise par une forte concentration sur les principes de conformité avec un souci d'allocation des moyens. Dans cette optique, une gestion publique axée sur les moyens ne véhicule que des effets pervers, tels que, la démotivation, le malaise des administrateurs, une gestion inefficace et un citoyen souffrant toujours en raison des dysfonctionnements des services publics, ce qui rend l'organisation publique toujours noyée dans les problèmes de corruption, déficit budgétaire, manque de transparence et l'insatisfaction de besoins exigés par les citoyens.

Une organisation publique comme celle-ci, devient un budgétivore et sa légitimité trop subite d'une dialectique sur la nécessité de porter le changement et rompt radicalement avec l'image bureaucratie d'une organisation publique. À travers la lecture on constate que, la plupart des études se concentrent seulement sur les enjeux techniques (adopter les outils de contrôle de gestion), une analyse de trajectoire de l'outil et l'implication des acteurs sont nécessaires de toute démarche de performance des activités publiques.

Selon des études réalisées par (Drevet, 2014) et (Bollecker, 2019), la conduite au changement d'une organisation publique implique l'acceptation de l'outil par les acteurs, au-delà d'une

simple instrumentalisation, ils ont affirmé que la dimension humaine est un facteur clé conditionne le succès ou l'échec pour développer une innovation managériale, en effet chaque processus de changement vers la réalisation d'une innovation nécessite un consentement entre les acteurs de l'organisation, à une telle instance, des controverses peuvent construire en raison des tensions et divergences d'intérêts entre les acteurs .

Dans ce sens, un outil de gestion ne peut pas jouer le rôle d'un médiateur de changement qu'avec l'enrôlement d'alliés et un contournement des résistances, des allers-retours entre les acteurs sont nécessaires en favorisant les échanges entre les processus de la restructuration et les opérationnels interagissent autour d'un même objectif.

La recherche de performance et son atteinte au sein d'une organisation publique passe d'abord par l'acceptation des outils de contrôle de gestion, « *l'acceptation d'un outil de gestion est liée à la constitution d'un réseau d'acteurs qui portent l'outil, le diffusent, tout en le façonnant et le transformant, afin de traduire leurs intérêts dans cet outil, ces transformations sont nécessaires au développement de l'innovation* » (Drevet, 2014).

L'amélioration de la performance au sein d'une organisation publique est un processus complexe pour décrypter leur trajectoire, les outils de gestion en particulier le contrôle de gestion répond aux spécificités de ce type d'organisation en matière de changement organisationnel.

Selon Benjamin Drevet et Mark Bollecker, la réussite d'un processus d'instrumentation d'une organisation publique nécessite l'implication de la dimension humaine, dans ce sens, la théorie de la traduction (Callon et Latour) est mobilisée pour étudier ce processus d'implantation de contrôle de gestion en tant que système de mesure et pilotage de la performance. Ce processus est dispatché en quatre phases :

- 1) **Problématisation** : démontrer la nécessité de projet ;
- 2) **Intéressement** : démontrer l'utilité de projet ;
- 3) **L'enrôlement** : l'attribution des rôles, missions à des acteurs et l'accord entre les acteurs divers et divergents ;
- 4) **Mobilisation** : contrôler le réseau par des porte-parole et donc mobiliser et durer le projet.

En définitive, la conduite de changement d'une organisation publique vers la performance par l'instauration des outils de contrôle de gestion est conditionnée par :

- Confronte les différentes directions dans leur rôle managers (autonomie, pouvoir, responsabilité...);
- Maîtrise des processus ;
- Favorise les échanges entre les processus de la restructuration et les opérationnels.

3.3. La performance : De fonctionnaliste à l'appropriation par les acteurs

L'émergence des pratiques de contrôle de gestion dans la sphère publique a connu une tendance considérable depuis les années 1980, le recours à un système de management est justifié par les besoins ascendant des managers des outils d'aide à la prise de décision, de pilotage et la mesure de la performance.

Selon (Chatelain, 2009), la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion passe par trois phases complémentaires (s'adopter, s'adapter et s'approprier), la diversité des phases est expliquée par la particularité de secteur public par rapport à celle du secteur privé.

En matière de développement du contrôle de gestion, les organisations publiques n'adoptent pas une démarche de façon volontariste, en fait, ils doivent prendre en considération la pression de l'environnement et le contexte organisationnelle.

Le contrôle de gestion est une réponse aux besoins de surveillance, de coordination, un outil de prise de décision par les managers publics. Assurément, ces pratiques sont purement techniques qui favorisent la structure fonctionnaliste du contrôle de gestion, la structure fonctionnaliste donne la primauté des outils de rendre compte pour répondre aux évolutions environnementales et organisationnelles, l'utilité des systèmes de contrôle de gestion se limite à un simple reporting, l'évaluation des politiques publique et le rendre compte.

Le fait de considérer l'adoption des outils de contrôle de gestion nécessaire pour instrumenter ces organisations, nous a conduit à remettre en cause l'utilité de contrôle de gestion, dans cette optique, le contrôle de gestion a évolué d'une approche structuro-fonctionnaliste vers une approche interprétative, dont la mesure où il aide au pilotage de ces organisations et perçu comme un langage qui permet d'unifier les comportements des acteurs et la socialisation des managers. Il s'agit donc d'adapter les outils et les techniques de contrôle de gestion sans remettre en cause les spécificités et les relations de partage au sein de l'organisation.

Le contrôle de gestion de sa dimension sociale ne pourra produire les évolutions attendues qu'avec le consentement entre les acteurs et leurs accompagnements et animation, atteindre un changement de la culture organisationnelle et l'intégration de la culture de performance au-delà de surveillance et rendre compte est une condition nécessaire, il s'agit donc d'approprier les acteurs aux nouveaux dispositifs de gestion.

Comme nous avons évoqué, le contrôle de gestion ne conduirait à la performance que s'il est utilisé comme un outil de socialisation des gestionnaires permettant de sensibiliser ces derniers aux exigences stratégiques, économiques, sociales et environnementales.

Conclusion

En guise de conclusion l'amélioration de la performance d'une organisation publique ne se fait pas dans un clin d'œil, un ensemble des processus nécessitent énormément des réflexions, dans cette logique, le contrôle de gestion se considère comme une réponse par excellence au chantier de modernisation organisationnelle, il permet de suivre et piloter d'une manière continue la performance dans son ensemble.

L'examen de la littérature montre en profondeur que le critère de la performance devient un leitmotiv pour la majorité des réformes publiques dans un souci de répondre aux mutations organisationnels, sociaux et environnementaux, ce qui justifie leurs implications managériales aussi bien pour les gestionnaires que les détenteurs de ces réformes en matière d'amélioration de conditions de travail et son dynamique.

Dans un premier temps, nous avons présenté le cadre théorique, en s'appuyant sur les approches néo-institutionnelle, contingence, interactionniste qui livre des éléments de réponse à la problématique d'amélioration de la performance des organisations publiques à l'aide de contrôle de gestion, ensuite nous avons traité la question de performance au sein des organisations publiques, par ailleurs nous avons abordé le contrôle de gestion au sein des organisations publiques ses enjeux, spécificités et pratiques. Pour arriver au contribution de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance, force est de constater que la pratique de contrôle de gestion au sein des organisations publiques et son implication sur l'amélioration de la performance organisationnelle est conditionnée d'une part par l'appropriation et la socialisation des outils pour les acteurs , d'autre part par la manière de conduite de changement, en effet nous avons pu vérifier nos hypothèses posées au début de notre recherche.

A travers tous ce qui précède, la recherche en management public manque d'études sur la légitimité de contrôle de gestion comme axe crucial avant toute instrumentation de l'action publique, vu l'importance de ce constat et l'absence des travaux qui traitent cette problématique notamment au Maroc, cette dernière fera l'objet d'une problématique à notre postérieur travail.

BIBLIOGRAPHIE

ALAIN Burland. (1978). Le contrôle de gestion dans les services publics. Revue français de comptabilité

ASSAAD IDRISSE Maha, OUDDA Youssra , TOUAB Omar. (2020). Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : le cas des administrations publiques marocaines .Revue internationale des sciences de gestion

Benjamin Drevet. (2014). Etude du rôle des objets au cours du processus d'instrumentation des activités publiques. Revue de comptabilité contrôle audit

Burland Alain & Chatelain-Porroy S. (2015). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : une gageure ?.Revue Economie et management

Caroline Selmer. (2019). La Boîte à outils du contrôle de gestion.2e édition : Dunod

Claude Alazard et Sabine Sépari. (1992). Contrôle de gestion .Edition : Dunod

Denys Lamarzelle. (2014) Management public et modernisation des services publics. EUROPA :entretiens universitaires réguliers pour l'administration en Europe

DREVETON Benjamin. (2017). Les outils du contrôle de gestion : des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ?. Revue comptabilité contrôle audit

EL AJAE Douae & MEZIANE Abderazak. (2019). Vers une nouvelle ère du contrôle de gestion axé sur le Balanced Scorecard. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit

Farah Douma, Ariel Eggrickx, Mark Bollecker. (2019).Vers un contrôle de gestion « médiateur » du changement : le cas d'un hôpital marocain .Revue management et avenir

Gérard Naulleau. (2003). La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite ». Revue politiques et management public

Jaouhari L. & Al. (2021) «Outils de contrôle de gestion et performance des collectivités territoriales : Approche théorique. Revue Française d'Economie et de Gestion

Khalid Oulad Sghir. (2019). Cours- exercice- QCM –Etudes de cas

Laurent Lavigne. (2017).le rôle du contrôleur de gestion territorial : construction typologique et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités.Thèse de doctorat

Laurent Mériade .(2019).L'instrumentation du contrôle de gestion dans les organisations publiques :entre complexification, simplification, hybridation et autres formes d'assimilation .Mémoire en vue de l'obtention du diplôme HDR

LOULID Mohamed & BOUMARETE Saad. (2020). Le contrôle de gestion de la performance des établissements publics : enjeux, perspectives et conciliation : cas de la direction régionale des impôts de Marrakech ».Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit

Marc Leroy. (2008). La modernisation de la bureaucratie fiscale. Revue gestion et management publics

Mohamed Yassin El Yassini. (2019). Conception et mise en place d'un tableau de bord prospectif .Mémoire de Master

MJIDILA Boutaina ,EL WAZANI Youssef et SOUAF Malika. (2017). Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques marocaines : Quelles spécificités ?. European scientific journal

Mohamed Hemmi & Abdellatif MARGHICH. (2016). Contrôle de gestion .Edition :El Maarif Al Jadida-Rabat

MOUFDI Nada & EL BOURAKADI Fatima Zahra. (2020). L'utilité du contrôle de gestion socio-économique dans le pilotage de la performance globale des organisations publiques. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit

MOUMENE Jihane & BENHRIMIDA Mohamed. (2017). La performance de l'administration publique marocaine : contribution du contrôle de gestion. Moroccan Journal of Business Studies MJBS

NAFZAOUIA Mohamed Achraf & FERDOUSSI Soukayna. (2020). La fonction du contrôle de gestion dans la sphère publique. Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit

Patrick Boisselier. (2013). Contrôle de gestion .Edition Magnard Vuibert

Sanfrine Kopel. (1999). La modernisation des services municipaux : étude de cas sur le rôle des tableaux de bord de service d'une grande ville. 20ÈME CONGRES DE L'AFC, May 1999, France. pp.CD-Rom

Simon Alcouffe, et Al. (2013). Le contrôle de gestion sur mesure. Edition :Dunod

Stéphanie Chatelain-Poproy. (2009). Le recours à la métaphore : une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchands .Manuscrit auteur publié dans congrès de l'association Francophone de Comptabilité, Strasbourg : France