Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN: 2550-469X
Volume 7 : Numéro 4

Le contrôle de gestion dans le secteur public : quelles spécificités ?

Management control in the public sector : What specificities?

MAAILIF Souhaib
Doctorant
Enseignant chercheur
Faculté des sciences juridiques économiques et Sociales SOUISSI
Université Mohamed V
Laboratoire de compétitivité économique et performance managériale LARCEPEM
Rabat -Maroc

LKHOYAALI Bouchra
Enseignant chercheur
Faculté des sciences juridiques économiques et Sociales SOUISSI
Université Mohamed V
Laboratoire de compétitivité économique et performance managériale LARCEPEM
Rabat -Maroc

Date de soumission : 17/07/2023

Date d'acceptation : 04/12/2023

Pour citer cet article :

LKHOYAALI B. & MAAILIF S. (2023) « Le contrôle de gestion dans le secteur public : quelles spécificités ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 7 : numéro 4 » pp : 129-150.

Résumé

Cet article explore les changements significatifs dans la sphère publique, soulignant la nécessité d'adapter les pratiques de gestion. Dans un premier temps, il examine l'évolution du contexte de gestion publique, marqué par des mutations substantielles. Ensuite, l'article se penche sur l'ancrage conceptuel du contrôle de gestion public, mettant en lumière ses champs d'application spécifiques et les particularités qui le distinguent des pratiques privées.

Le troisième volet de l'article explore le contrôle de gestion public en tant que levier de performance, démontrant son rôle crucial dans l'amélioration des résultats et la gestion efficace des ressources publiques. Des exemples concrets illustrent comment un système de contrôle de gestion bien conçu peut contribuer à optimiser les opérations et à garantir une utilisation efficiente des fonds publics.

Enfin, l'article aborde la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans le contexte public. Il examine les défis spécifiques liés à cette implantation et propose des lignes directrices pour une mise en œuvre réussie. L'article conclut en soulignant l'importance croissante du contrôle de gestion public dans un environnement en constante évolution, mettant en avant son rôle crucial dans la réalisation des objectifs stratégiques des entités publiques.

Mots clés : Contrôle de gestion public – performance publique – New public management

Abstract

This article explores significant changes in the public sphere, emphasizing the need to adapt management practices. Initially, it examines the evolution of the public management context, marked by substantial transformations. Subsequently, the article delves into the conceptual foundation of public management control, highlighting its specific fields of application and the characteristics that distinguish it from private practices.

The third section of the article explores public management control as a performance lever, demonstrating its crucial role in improving outcomes and efficiently managing public resources. Concrete examples illustrate how a well-designed management control system can contribute to optimizing operations and ensuring the efficient use of public funds.

Finally, the article addresses the implementation of a management control system in the public context. It examines specific challenges associated with this implementation and provides guidelines for successful implementation. The article concludes by emphasizing the growing importance of public management control in a constantly evolving environment, highlighting its crucial role in achieving the strategic objectives of public entities.

Keywords : Management control - public performance - New public management

Introduction :

La notion de contrôle de gestion a subi une évolution significative depuis son introduction, ce qui a eu un impact sur les divers courants de pensée qui la définissent. Cependant, cette évolution a parfois engendré de la confusion dans la manière dont elle est perçue. Cette confusion découle en grande partie de traductions et de reformulations inadéquates du terme "Management Control", en raison des nuances sémantiques entre les langues. En anglais, le mot "control" signifie davantage "maîtriser", tandis qu'en français, "contrôler" est davantage associé à "vérifier".

La définition classique du contrôle de gestion, telle qu'énoncée par Robert Anthony en 1965, le dépeint comme un processus permettant aux responsables de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière optimale pour réaliser les objectifs de l'entreprise. Cette description met en lumière plusieurs caractéristiques essentielles du contrôle de gestion : sa dimension pragmatique, son emphase sur l'efficacité et l'efficience, ainsi que son aspect réactif, se produisant a posteriori.

Cette conception du contrôle de gestion met en avant l'importance de surveiller et de mesurer l'utilisation des ressources, que ce soit en termes de finances, de temps ou de personnel, dans le but de maximiser la performance organisationnelle. Elle suggère également que le contrôle de gestion agit comme un mécanisme de rétroaction, permettant d'évaluer les résultats et de prendre des mesures correctives si nécessaire. Cette approche traditionnelle du contrôle de gestion est ancrée dans l'idée de gestion efficace des ressources et de l'optimisation des opérations au sein de l'entreprise.

En 1988, Robert Anthony a présenté une définition alternative qui accentue davantage le rôle du contrôle de gestion en tant que processus par lequel les gestionnaires exercent une influence sur les membres de l'organisation afin de mettre en œuvre les stratégies de l'entreprise. Cette nouvelle conception met en avant le contrôle de gestion comme un outil actif de persuasion et d'action au sein de l'organisation.

Une troisième définition, formulée par Robert Simons en 1995, décrit le contrôle de gestion comme l'ensemble des processus et des procédures fondés sur l'information que les gestionnaires utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. Cette définition met en lumière le rôle central de l'information dans le contrôle de gestion, qu'il s'agisse d'informations comptables, financières, opérationnelles, quantitatives ou qualitatives.

Ces différentes définitions reflètent l'évolution de la compréhension du contrôle de gestion au fil du temps. La première mettait l'accent sur l'efficacité et l'efficience, la deuxième sur l'influence et l'action, et la troisième sur l'importance cruciale de l'information dans la gestion et l'adaptation des activités de l'organisation. Il est clair que le contrôle de gestion est un concept dynamique qui revêt diverses facettes, en fonction des perspectives théoriques et des époques.

Au Maroc, l'incorporation graduelle du contrôle de gestion au sein de l'administration publique s'est caractérisée par l'introduction de deux éléments clés : la globalisation des crédits et la contractualisation budgétaire, à partir de la loi des finances de 2002. Ces réformes ont clairement démontré le rôle central du contrôle de gestion dans l'accompagnement des gestionnaires dans leurs nouvelles missions. Elles ont également eu pour objectif d'accroître l'efficacité et la qualité des actions entreprises au sein de l'administration. Tout cela s'est réalisé en offrant davantage d'autonomie et de responsabilité aux acteurs de décision au sein de l'appareil administratif.

Ces réformes budgétaires et financières majeures ont marqué une étape significative dans l'évolution du contrôle de gestion au Maroc. Elles ont mis en lumière le besoin de doter les gestionnaires d'outils et de mécanismes permettant de mieux planifier, suivre, évaluer et rendre compte de l'utilisation des ressources publiques. En conférant aux responsables de l'administration une plus grande marge de manœuvre dans la gestion des budgets et en les responsabilisant davantage, elles ont visé à instaurer un climat de responsabilité accrue au sein de l'administration publique.

Cette évolution souligne l'importance de l'efficacité dans l'administration publique marocaine et vise à améliorer la qualité des services publics fournis aux citoyens. Elle traduit également une volonté de modernisation et de transparence dans la gestion des fonds publics. En somme, l'introduction du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine est un élément essentiel de la réforme institutionnelle du pays, visant à optimiser la gestion des ressources publiques et à mieux répondre aux attentes de la population.

Le Maroc a initié une réforme d'envergure de son Administration Publique, visant à renforcer la transparence et la gouvernance dans la gestion des affaires publiques. Cette transformation s'inscrit dans un contexte plus large de modernisation de l'Administration Publique marocaine, caractérisé par une transition graduelle vers une gestion publique orientée vers les résultats, la contractualisation et la planification à moyen terme.

L'objectif central de cette réforme est d'optimiser, rationaliser et simplifier les processus de gestion publique, tout en accordant une place centrale aux gestionnaires et aux citoyens. Les

responsables de l'administration sont encouragés à prendre en considération les besoins et les attentes des citoyens dans leurs décisions et à rendre compte de manière plus transparente de l'utilisation des ressources publiques. La sécurité financière et budgétaire reste une priorité fondamentale pour garantir la stabilité et la viabilité des finances publiques, tandis que la reddition des comptes contribue à accroître la confiance de la population dans l'administration.
La réforme en cours contraint l'Administration Publique marocaine à mettre l'accent sur l'amélioration de la "Performance", ce qui nécessite la création d'un système de contrôle de gestion performant. De plus, la Loi Organique relative aux Lois de Finances (L.O.L.F) de 2016 a introduit de nouvelles normes de gestion, exigeant la maîtrise budgétaire, la transparence et la responsabilité dans la gestion des affaires publiques.
Néanmoins, l'Administration Publique marocaine demeure un ensemble complexe, caractérisé par des pratiques d'évaluation de la performance qui sont souvent davantage orientées vers la surveillance que vers un dialogue interne constructif. L'évaluation de la performance de cette Administration s'articule principalement autour des critères de qualité, d'efficacité et d'optimisation des ressources. Pour répondre à ces attentes et évaluer de manière précise les résultats obtenus, le contrôle de gestion devient un élément incontournable.
L'instauration d'un système de contrôle de gestion au sein d'une Administration Publique réputée pour sa rigidité représente une solution essentielle pour surmonter les défis structurels et d'information. Le contrôle de gestion constitue un instrument de gestion en temps réel qui évalue en continu les activités, promeut l'efficacité de l'utilisation des ressources, fournit des informations cruciales sur les coûts, et oriente la stratégie et la gestion des objectifs.
Dans ce contexte, il devient impératif de renforcer les dispositifs de contrôle de gestion au sein de l'Administration Publique marocaine. Les objectifs visent à harmoniser et optimiser les résultats, à réduire les coûts, à garantir la cohérence des systèmes d'information, et à améliorer la performance et l'efficacité du système budgétaire.
L'introduction du contrôle de gestion au sein de l'Administration Publique marocaine représente donc une nécessité indéniable pour mieux maîtriser les coûts et améliorer la performance. La réussite de cette réforme requiert un engagement collectif de tous les acteurs impliqués, car cela représente une opportunité majeure d'optimiser la gestion des ressources publiques et de répondre de manière plus efficace aux besoins des citoyens.

1. La sphère publique : un contexte de gestion en pleine mutation

Les organisations publiques évoluent dans un environnement rigoureusement défini par des cadres juridiques et réglementaires. Ces cadres délimitent leurs missions, leurs ressources

budgétaires et les modalités de leur allocation. De plus, leur structure organisationnelle et leurs systèmes de gestion sont étroitement encadrés par des lois et des mandats.

Contrairement aux entités du secteur privé, les organisations publiques revêtent deux dimensions distinctes. La première dimension concerne la gestion des ressources et la production de biens et services, ce qui est analogue à l'activité des entreprises privées. Cependant, elles diffèrent par l'absence d'objectif de profit, leur orientation souvent axée sur la redistribution des ressources plutôt que sur la maximisation des gains. La deuxième dimension est intrinsèquement liée aux obligations de service public, guidées par des principes démocratiques et politiques. Ces obligations visent à légitimer les services administratifs en garantissant qu'ils répondent aux besoins et aux attentes de la société dans son ensemble.

Ainsi, le fonctionnement des organisations publiques est profondément ancré dans un équilibre délicat entre la gestion des ressources et la prestation de services d'intérêt public. Cette dualité les distingue du secteur privé, tout en reflétant leur responsabilité particulière envers la collectivité et la démocratie.

En outre, il convient de noter que l'environnement concurrentiel des organisations publiques présente des caractéristiques bien particulières. Selon la théorie contingente élaborée par Michael Porter, la dynamique et la structure concurrentielle du secteur d'activité dans lequel opère une organisation déterminent les règles du jeu concurrentiel et les stratégies envisageables. Les organisations publiques, en situation de monopole et jouissant d'un pouvoir de contrainte sur la demande, ne sont pas motivées par les mêmes logiques stratégiques que les entreprises privées. Des facteurs distinctifs tels que les monopoles, la prestation de biens et de services d'intérêt public, ainsi que la répartition budgétaire sous influence politique, influent considérablement sur leurs interactions avec le marché. Cette situation entraîne l'absence de compétition et limite les incitations à la performance dans le domaine de l'économie publique.

Les organisations publiques montrent une moindre sensibilité à la recherche de l'efficacité et de l'efficience, surtout lorsque leur pouvoir de contrainte sur l'offre et la demande est élevé, ce qui réduit la concurrence et induit la fourniture de biens collectifs ou de services financés par des prélèvements fiscaux. Plus elles se rapprochent de la "diagonale" dans un schéma, plus elles peuvent adopter des méthodes de gestion comparables à celles du secteur privé. Cependant, contrairement aux entreprises du secteur privé, les organisations publiques ne peuvent pas évaluer leur efficacité au moyen de critères simples et quantifiables, ce qui complique sensiblement la gestion.

Ainsi, les spécificités de l'environnement concurrentiel des organisations publiques les amènent à opérer dans un contexte où les incitations, les objectifs et les mécanismes de performance diffèrent fondamentalement de ceux du secteur privé, rendant leur gestion plus complexe et exigeante. L'évaluation de la performance des organisations publiques implique une double considération : l'efficience, qui se rapporte à la performance interne, et l'efficacité, qui concerne l'atteinte des objectifs fixés.

Cependant, cette évaluation se heurte à plusieurs défis importants. En ce qui concerne l'efficience, il est complexe d'identifier de manière précise les coûts de production spécifiques, en raison de la négligence fréquente des frais indirects. De plus, le caractère monopolistique de nombreuses organisations publiques entrave la comparaison de leur efficience avec d'autres entités. En ce qui concerne l'efficacité, l'évaluation des résultats peut s'avérer imprécise, rendant ainsi ardue l'optimisation des ressources.

Malgré ces défis, au niveau opérationnel, les organisations publiques présentent des similitudes avec les entreprises privées en ce qui concerne la gestion des ressources. Par conséquent, il est fréquent de transférer des techniques de gestion issues du secteur privé vers le secteur public, notamment dans le cadre de la mise en œuvre des programmes budgétisés pour l'année en cours. Il est important de noter que l'amélioration de la performance des organisations publiques est un enjeu crucial. Cette amélioration nécessite une gestion plus efficiente des ressources internes ainsi qu'une capacité accrue à atteindre les objectifs fixés. Cependant, les spécificités du secteur public, telles que la complexité des coûts et des évaluations de résultats, requièrent des approches adaptées pour évaluer, surveiller et optimiser la performance. Le transfert de meilleures pratiques issues du secteur privé peut représenter une voie prometteuse pour progresser dans ce domaine.

Au cours des deux dernières décennies, les organisations publiques ont progressivement adopté une approche de gestion basée sur des principes de gestion, cherchant à optimiser leurs performances en mettant un fort accent sur la réalisation de résultats tangibles. Un élément clé de cette approche consiste à établir des objectifs préalables, ce qui représente la pierre angulaire des nouvelles approches développées dans la foulée du "New Public Management" (Osborne et Gaebler, 1993).

Cependant, il est important de noter qu'il existe une certaine divergence entre les attentes associées à cette nouvelle manière de gérer les affaires publiques, le discours prescriptif, et la réalité opérationnelle. Cette dissonance reflète la complexité inhérente au système politico-administratif.

Le "New Public Management" a eu un impact significatif sur la manière dont les organisations publiques perçoivent leur mission et gèrent leurs activités. Il a favorisé une plus grande orientation vers la performance, l'efficacité et la responsabilisation des gestionnaires. Cependant, dans la pratique, la mise en œuvre de ces principes peut s'avérer complexe, notamment en raison des spécificités du secteur public, telles que les objectifs multiples, les impératifs démocratiques et les contraintes budgétaires.

La tension entre les objectifs de performance et les réalités complexes du secteur public demeure un défi pour les organisations publiques. Néanmoins, l'adoption du management comme approche de gestion a apporté des bénéfices indéniables en termes de responsabilisation, de transparence et de recherche de résultats concrets, tout en continuant d'évoluer pour mieux s'adapter aux besoins changeants de la société et aux réalités politiques.

La gestion axée sur les résultats représente l'une des évolutions du concept de "management par objectifs" (MPO) qui a pris racine dans les années d'après-guerre, principalement grâce à des penseurs tels que Drucker en 1954 et Osborne en 1965. Au sein des organisations publiques, le terme "performance" a pris une place de plus en plus prépondérante au cours de la dernière décennie, particulièrement dans les écrits de l'OCDE, comme en 1997. Certains ouvrages ont même été entièrement consacrés à ce sujet, mettant en avant l'importance croissante qu'il a acquise dans la gestion publique, comme le souligne Bruijn en 2002. Il est essentiel de noter que la finalité de l'action publique, orientée vers des résultats spécifiques clairement définis et mesurables au moyen d'indicateurs de performance objectifs, va au-delà de la simple dimension managériale. Ses fondements englobent un éventail de considérations, incluant des aspects constitutionnels, politiques et citoyens.

De nombreux auteurs ont souligné la complexité associée à l'identification et à l'évaluation des résultats de l'action publique, ce qui constitue une différence marquante entre la gestion publique et la gestion privée. Les travaux de Laufer et Burlaud en 1980, Santo et Verrier en 1993, Trosa en 1993, et Schwarz, Purtschert, et autres en 2002 ont tous mis en exergue cette difficulté inhérente à la gestion publique. Cette spécificité découle des multiples dimensions et des implications politiques et citoyennes qui accompagnent la performance dans le secteur public.

Au sein du secteur public, la notion de résultats diffère considérablement de celle du secteur privé, où les mesures de succès sont souvent bien définies, comme la rentabilité, les bénéfices ou la part de marché. Dans le secteur public, la définition des résultats peut sembler plus floue.

On peut distinguer deux aspects essentiels : les "outputs" ou prestations des organismes publics, qui représentent leur capacité à transformer des ressources entrantes en produits ou services fournis, et les "outcomes", qui évaluent les résultats concrets des politiques publiques par rapport aux problèmes collectifs qu'elles cherchent à résoudre, tels que la réduction de la pollution de l'eau ou de l'air. Les "outcomes" constituent la mesure ultime de l'efficacité de l'action publique.

Comprendre cette notion est essentiel pour la gestion publique, car elle permet d'évaluer avec précision l'impact des politiques publiques sur les problèmes sociaux. Les "outputs" fournissent des informations sur les prestations directes des organismes publics, tandis que les "outcomes" permettent de déterminer si ces prestations ont contribué à résoudre les enjeux collectifs. Cette distinction est cruciale pour mesurer l'efficacité et la pertinence des actions publiques et s'assurer qu'elles répondent aux besoins et aux attentes de la société.

En outre, pour approfondir notre compréhension de cette approche de gestion dans le secteur public, il est utile de se pencher sur les contributions des principaux modèles qui ont exploré cette question. Parmi ces modèles, le modèle de Schedler et le modèle CAF (Common Assessment Framework) sont des références importantes. Ils fournissent des cadres de travail pour évaluer la performance des organisations publiques en tenant compte à la fois des "outputs" et des "outcomes". Ces modèles sont des outils précieux pour les gestionnaires et les décideurs publics cherchant à améliorer l'efficacité et l'impact de leurs actions.

2. L'ancrage conceptuel du contrôle de gestion public : contexte, champs et particularités

P. GIBERT souligne des distinctions substantielles entre les organisations publiques et leurs homologues du secteur privé. Il observe que malgré des similitudes possibles, les organisations publiques se caractérisent souvent par des traits distinctifs plus marqués, notamment leur taille généralement plus imposante, leur orientation vers la prestation de services, et des sources de financement parfois atypiques. En outre, il identifie des caractéristiques intrinsèques aux organisations publiques, telles que leur forte reliance sur le cadre juridique, leur étroite association avec le pouvoir politique, la variété des méthodes d'intervention qu'elles mettent en œuvre, ainsi que les interactions complexes qui se tissent entre elles.

Il met également en lumière des particularités du système administratif, parmi lesquelles la primauté de la notion de pertinence, la multifonctionnalité des services administratifs en

relation avec les objectifs de l'État, et la grande diversité au sein des administrations, qu'il s'agisse de leurs missions, de leurs approches d'intervention, ou de leurs interactions avec leur environnement.

En ce qui concerne les services publics, ces derniers se distinguent des entreprises privées sur plusieurs aspects. Ils délimitent fréquemment un domaine d'action spécifique, opèrent dans un cadre géographique défini, et évoluent dans un environnement non soumis à la concurrence. Leurs objectifs diffèrent également, étant donné que les organisations publiques tendent généralement à poursuivre des buts multiples, externes, parfois sujets à des définitions délicates. Par exemple, des désaccords peuvent surgir sur des questions telles que l'éducation, tandis que l'évaluation de la performance dans des domaines tels que la santé peut s'avérer complexe.

Lorsqu'on explore la perspective de L. LYNN concernant l'expérience des gestionnaires issus du secteur privé travaillant dans le secteur public, plusieurs points d'importance se dégagent. Il souligne que les indicateurs traditionnels de réussite, tels que le "résultat net", ne peuvent pas être appliqués de la même manière dans le contexte public. En outre, il met l'accent sur la diversité des parties prenantes impliquées dans les processus décisionnels du secteur public, parmi lesquelles figurent les groupes d'intérêts, les comités parlementaires, la direction du Budget, d'autres administrations et les médias. Il met également en lumière les obstacles bureaucratiques susceptibles de freiner le changement administratif et de démobiliser les employés du secteur public, tout en soulignant l'importance des relations avec la presse pour les organisations publiques.

Antoine Charles souligne que, en se basant sur la mission de service public, il est essentiel de reconnaître que les organisations publiques ont pour objectif principal la satisfaction des besoins collectifs et la promotion de l'intérêt général. Dans cette perspective, Bernard Dupont met en évidence les contraintes budgétaires qui découlent des budgets publics alloués par le gouvernement, limitant ainsi la flexibilité financière des entités publiques. Cela confère au contrôle de gestion la responsabilité cruciale de garantir une utilisation efficiente des ressources publiques.

Emilie Fontaine-Gagnon met quant à elle en avant l'importance de la transparence et de la redevabilité dans la gestion des entités publiques. Elle souligne que les organisations publiques sont responsables devant le public et les organes de contrôle, ce qui exige une gestion financière et opérationnelle transparente et responsable. En d'autres termes, elles doivent rendre des

comptes de manière claire et honnête sur la manière dont les ressources publiques sont utilisées pour servir l'intérêt général.

L'ensemble de ces perspectives met en lumière l'importance du contrôle de gestion dans le secteur public, non seulement pour assurer l'efficience et l'efficacité de l'utilisation des ressources, mais aussi pour répondre aux exigences de transparence et de redevabilité propres à l'administration publique. Il s'agit d'un équilibre délicat à maintenir, car les organisations publiques doivent continuellement démontrer qu'elles servent l'intérêt collectif tout en gérant de manière responsable les deniers publics.

Le contrôle de gestion dans le secteur public est influencé par diverses spécificités, telles que la multiplicité des parties prenantes, le cadre juridique rigide, l'importance des indicateurs non financiers, les pressions politiques et les risques particuliers auxquels sont exposées les organisations publiques. Ces éléments nécessitent une approche adaptée pour atteindre les objectifs de service public tout en garantissant une gestion responsable et efficiente des ressources.

Jacques Kowalski met en lumière la pluralité des parties prenantes auxquelles les organisations publiques doivent rendre des comptes, notamment les citoyens, les élus, les organismes de réglementation et les organismes de contrôle. Cette réalité exige une gestion équilibrée des priorités pour répondre aux attentes variées de ces parties prenantes.

Lucie Martin souligne le cadre juridique strict qui régit les organisations publiques, les obligeant à respecter des réglementations spécifiques en matière de gestion financière, de passation de marchés publics et de comptabilité publique. Le contrôle de gestion est donc essentiel pour assurer la conformité à ces règles.

Nathalie Olivier met l'accent sur l'importance des indicateurs non financiers dans le contrôle de gestion du secteur public, notamment en ce qui concerne la qualité des services et l'accessibilité. Ces indicateurs sont essentiels pour évaluer la réalisation des objectifs de service public.

Pauline Quirin évoque les pressions politiques auxquelles sont soumises les organisations publiques en raison des changements de priorités liés aux cycles politiques. Cette dynamique peut influencer la continuité des politiques et des projets, nécessitant une gestion agile.

Le contrôle de gestion représente un outil fondamental pour mettre en œuvre et soutenir la stratégie d'une organisation. Au fil du temps, il a évolué pour devenir un instrument moderne de pilotage, capable de répondre aux nouvelles pratiques de gestion et aux attentes grandissantes de la clientèle, qui peut être composée de citoyens dans le cas des organisations publiques.

Plusieurs auteurs partagent cette perspective, parmi lesquels Bouquin (2010), Guy & Rouby (2003), Lorino (2001) et Simons (1994).

Dans ses travaux, Bouquin (2010) décrit le contrôle de gestion comme un cadre de référence essentiel facilitant la prise de décisions, l'orientation de l'action et l'atteinte des résultats souhaités. Dans ce contexte, l'une des principales missions du contrôle de gestion consiste à modéliser le processus décision-action-résultat, ce qui a pour but de clarifier les objectifs généraux.

Dans le domaine public, le contrôle de gestion est une discipline relativement récente qui s'intègre progressivement au sein des organisations. Au cours de la décennie précédente, le contrôle dans les services publics se limitait souvent à l'application stricte des règlements et des procédures, s'apparentant ainsi à un pilotage mécanique. Cette perspective est partagée par des auteurs tels que Burlaud & Simon (1997) et Bouquin & Pesqueux (1999).

L'introduction du contrôle de gestion dans le secteur public marque un changement significatif, passant d'une approche purement réglementaire à une approche davantage orientée vers la performance, la prise de décisions éclairées et l'atteinte d'objectifs stratégiques. Ce développement s'avère essentiel pour favoriser l'efficacité, la transparence et la responsabilité au sein des organisations publiques, tout en répondant aux attentes croissantes des citoyens en matière de prestation de services de qualité.

En 1988, BURLAUD et MALO ont évoqué l'administration publique en tant qu'entité complexe et décentralisée cherchant à influencer les comportements de son personnel, introduisant ainsi le rôle crucial du contrôle de gestion. Ils ont mis en lumière que la définition d'objectifs précis, conjointement avec le contrôle par les procédures, avait le potentiel d'améliorer l'efficacité des opérations de gestion tout en renforçant la sécurité des actes administratifs.

Puis, en 1991, Jérôme DUPUIS a apporté une contribution significative en élaborant un système de contrôle de gestion efficace spécifiquement adapté aux organisations publiques. Il a souligné l'importance stratégique du contrôle de gestion dans la gestion des services publics et a proposé une boîte à outils complète. Il a examiné en détail les cas des collectivités territoriales et des administrations d'État, tout en offrant des méthodes opérationnelles pour l'introduction du contrôle budgétaire, de la comptabilité de gestion, des indicateurs de performance et des tableaux de bord.

L'apport de BURLAUD, MALO et Jérôme DUPUIS a été essentiel pour éclairer le rôle du contrôle de gestion dans le secteur public, offrant des perspectives et des outils pratiques qui ont grandement contribué à améliorer la gestion et l'efficacité des organisations publiques. Ces

travaux ont également renforcé la compréhension de l'importance stratégique du contrôle de gestion dans le contexte des services publics, en montrant comment il pouvait être adapté de manière efficace pour répondre aux besoins spécifiques de ces entités complexes et décentralisées.

En 1992, Kaplan et Norton ont apporté une contribution significative en introduisant le concept de "Balanced Scorecard" (BSC) en tant qu'outil de contrôle de gestion précieux pour les organisations publiques. Ils ont mis en évidence que le BSC offrait la possibilité d'évaluer la performance de l'organisation de manière équilibrée, en prenant en compte à la fois des aspects financiers et non financiers. Structuré initialement autour d'un processus stratégique, le BSC repose sur quatre axes équilibrés : l'axe financier, l'axe client, l'axe des processus internes, et l'axe de l'apprentissage organisationnel.

En 1993, François MEYSSONNIER a réalisé une thèse pionnière sur le contrôle de gestion dans le secteur public, en se concentrant tout particulièrement sur les collectivités locales. Son travail a constitué la première étude empirique de grande envergure sur ce sujet. Plus tard, en 1996, MEYSSONNIER a conclu que les orientations du contrôle de gestion dans les organisations publiques étaient en grande partie similaires à celles du secteur privé.

Néanmoins, Philippe GRANDJEAN et Michel CHARPENTIER (1998) ont offert une perspective différente en avançant l'argument que le contrôle de gestion dans le secteur public, contrairement à son homologue privé, se caractérisait davantage par un contrôle de type "sanction" que par un contrôle orienté vers l'action. Ils ont également souligné que ce contrôle ne fournissait pas un retour d'information suffisamment rapide pour permettre une gestion adaptative efficace.

L'apport de Kaplan, Norton, François MEYSSONNIER, Philippe GRANDJEAN et Michel CHARPENTIER a contribué de manière significative à l'évolution du contrôle de gestion dans le secteur public, en introduisant des outils innovants et en approfondissant notre compréhension de ses dynamiques, de ses similitudes et de ses différences par rapport au secteur privé. Ces travaux ont influencé les pratiques de contrôle de gestion dans le contexte public et ont enrichi le débat sur la manière de maximiser l'efficacité des organisations publiques.

Demeestère (2005) identifie diverses motivations du contrôle de gestion dans le contexte du secteur public. Ces raisons incluent l'optimisation de l'utilisation des ressources allouées, la garantie de la qualité des services rendus, la coordination des actions en harmonie avec les objectifs organisationnels, la nécessité de s'adapter à un environnement en perpétuelle

évolution, et la promotion de l'apprentissage organisationnel par le biais de l'expérience collective. Il met également en avant l'importance de comprendre le fonctionnement des organisations publiques, ce qui passe par la compréhension de leur structure. Il explique comment l'orientation vers le "client" a eu un impact sur les organisations bureaucratiques spécialisées par fonction.

L'intérêt du contrôle de gestion dans le secteur public réside dans sa capacité à répondre à ces multiples besoins et à favoriser une gouvernance efficace. L'optimisation des ressources, la satisfaction des attentes des citoyens, la cohérence avec les objectifs stratégiques, la réactivité aux changements, et la promotion de l'apprentissage au sein de l'organisation sont autant d'éléments cruciaux pour le succès des entités publiques. Les évolutions vers une approche axée sur le "client" ont également remodelé la manière dont ces organisations fonctionnent, mettant en évidence la nécessité d'ajuster leurs structures et leurs méthodes de travail pour mieux servir la collectivité. En somme, le contrôle de gestion est un outil indispensable pour naviguer dans le monde complexe de la gestion publique contemporaine.

Enfin, Robert Smith souligne les risques spécifiques auxquels les organisations publiques sont exposées, notamment les risques politiques, les litiges et les obligations légales. Une gestion adéquate de ces risques est indispensable pour assurer la stabilité et la pérennité des organisations publiques.

3. Le système du contrôle de gestion public : un levier de performance

L'idée de contrôle a toujours été présente dans les administrations publiques, mais traditionnellement, il se limitait souvent aux aspects tels que la surveillance budgétaire ou la conformité aux réglementations. Cependant, il existe une autre dimension du contrôle, de plus en plus pertinente au sein des administrations publiques, connue sous le nom de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion au sein des administrations publiques fait référence à un processus grâce auquel la direction de ces organisations veille à ce que l'ensemble de l'organisation mette en œuvre ses stratégies et atteigne ses objectifs de manière efficace, efficiente et performante. Cette approche établit un lien essentiel entre les objectifs, les ressources disponibles, et les résultats escomptés, rétablissant ainsi efficacement l'harmonie au sein de l'organisation.

Il existe trois dimensions essentielles du contrôle de gestion au sein de l'administration publique, chacune ayant un rôle spécifique dans l'amélioration de son fonctionnement :

- Alignement des Objectifs et des Moyens : Dans cette dimension, l'accent est mis sur l'amélioration des prévisions au sein de l'administration publique. En décomposant, hiérarchisant et quantifiant les objectifs, l'administration publique peut mieux planifier son action en tenant compte des ressources disponibles pour atteindre ces objectifs.

- Optimisation des Moyens pour les Résultats : Cette dimension vise à renforcer l'efficacité et la performance des politiques publiques. Le contrôle de gestion permet à l'administration publique d'ajuster de manière proactive ses ressources en fonction de l'évolution de son activité et de sa productivité, ce qui a un impact positif sur les résultats obtenus.

- Cohérence des Objectifs et des Résultats : Cette dimension est essentielle pour améliorer l'efficacité et la performance globale de l'administration publique. Le contrôle de gestion permet à l'administration publique de mieux coordonner ses objectifs et ses politiques avec les résultats attendus, en se basant sur une quantification et une planification de son activité. Cela contribue à garantir que les ressources sont utilisées de manière optimale pour répondre aux besoins collectifs et aux attentes des citoyens.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein de l'administration publique comporte une multitude d'avantages essentiels pour son bon fonctionnement.

Tout d'abord, il contribue de manière significative à une meilleure transparence et lisibilité des actions publiques, permettant ainsi au public de comprendre plus facilement les décisions prises et les résultats obtenus.

De plus, ce système permet une gestion plus précise des coûts, jouant un rôle clé dans la prévention des dépenses excessives ou inutiles, ce qui est particulièrement crucial dans un contexte de ressources limitées.

En outre, il offre la possibilité de maîtriser les dépenses, un aspect fondamental pour garantir la pérennité des services publics. De plus, grâce à l'utilisation de tableaux de bord de pilotage, il facilite la poursuite et l'ajustement des progrès vers les objectifs de performance. Enfin, ce système dote les gestionnaires d'outils pour piloter et améliorer la performance globale de l'administration publique, les aidant ainsi à prendre des décisions plus éclairées et à renforcer l'efficacité de l'ensemble de l'administration publique.

Plusieurs études, à la fois théoriques et empiriques, se sont penchées sur la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle.

Une étude menée par Cappelletti et Khouatra (2008) a exploré la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans de petites entreprises, notamment des cabinets d'avocats en France, sur une période de six ans. Les résultats de cette étude ont mis en évidence que le succès de cette mise en place était conditionné par cinq variables explicatives, notamment les compétences de l'intervenant, la taille de l'entreprise, l'implication du dirigeant, les compétences en contrôle de gestion du dirigeant et celles de l'encadrement. Cette étude a ainsi démontré que le contrôle de gestion avait le potentiel d'améliorer à la fois les performances sociales et économiques des petites entreprises.

Dreveton (2011) a quant à lui mené une étude de cas portant sur l'introduction d'un système de contrôle de gestion au sein d'une organisation publique française, en se focalisant sur la comptabilité analytique et le calcul des coûts. L'auteur a adopté une approche sociotechnique pour analyser les réactions des acteurs impliqués dans le processus de mise en place de cet outil de calcul des coûts lié à la gestion des déchets. Cette étude a souligné l'importance de créer un environnement social favorable à l'adoption de pratiques de contrôle de gestion dans un contexte public.

Il est essentiel de noter que, dans le secteur public, des différences significatives par rapport au secteur privé existent, notamment en ce qui concerne la concurrence, la réglementation et les responsabilités liées aux politiques publiques. En conséquence, le contrôle de gestion dans le secteur public requiert une approche spécifique pour évaluer la performance, car les mesures de celle-ci ne peuvent pas être simplement transposées des pratiques du secteur privé. La complexité du secteur public nécessite une réflexion approfondie et une adaptation des méthodes de contrôle de gestion pour répondre aux spécificités de ce domaine.

La mise en œuvre du contrôle de gestion dans le secteur public nécessite une gestion comptable robuste, comprenant à la fois la comptabilité analytique et budgétaire, ainsi qu'un système d'objectifs et d'indicateurs appropriés. Toutefois, l'adoption immédiate de la comptabilité analytique peut se révéler complexe en raison des particularités techniques et des contraintes spécifiques au secteur public. De surcroît, se cantonner à la seule mesure des coûts peut s'avérer insuffisant pour orienter efficacement la performance dans le secteur public, où l'objectif principal est souvent de réduire les dépenses tout en maintenant ou en améliorant la qualité des services publics offerts.

4. Mise en place d'un système de contrôle de gestion :

4.1 La mise en place

La réforme en cours de l'administration publique au Maroc se fixe pour objectif principal d'instaurer une culture de la performance et de la responsabilité au sein de ces organisations. Dans ce contexte, l'introduction d'un système de contrôle de gestion devient un élément incontournable pour les gestionnaires publics. Les réformes récentes de la fonction publique et de la modernisation de l'administration mettent clairement l'accent sur l'amélioration du service public, et le contrôle de gestion est désigné comme un pilier essentiel pour y parvenir. En permettant aux organisations publiques d'évaluer et d'optimiser la performance de leurs activités, ce système favorisera le dialogue de gestion à la fois au niveau central et déconcentré de l'administration. Le contrôle de gestion, en tant que mécanisme de pilotage, revêt une importance majeure pour les gestionnaires, car il contribue à améliorer la relation entre les ressources utilisées et les résultats obtenus, le tout dans le cadre d'une stratégie clairement définie. Ainsi, il s'inscrit comme un outil essentiel pour la gestion et l'amélioration de la performance globale des organisations et des administrations publiques, en se basant sur des objectifs, des engagements, la connaissance des coûts, des activités et des résultats.

Le secteur public au Maroc avait, jusqu'à une période récente, peu recours à des outils tels que les tableaux de bord, les indicateurs de performance, les centres de responsabilité, et les objectifs de résultat, préférant principalement des calculs et des analyses de coûts limités, qui se concentraient en grande partie sur le budget. Néanmoins, les récentes évolutions ont instauré une nouvelle réalité. Actuellement, le contrôle de gestion est devenu une nécessité impérative, non seulement en tant que catalyseur de la modernisation, mais aussi comme un pilier essentiel de la transparence et de la bonne gouvernance du pays. L'instauration d'un système de contrôle de gestion complet permet d'évaluer la performance globale, en exploitant pleinement tous les outils disponibles pour éclairer les prises de décision. Cette démarche requiert, en outre, la création d'un environnement favorable à sa mise en place. Le contrôle de gestion, en tant qu'outil de mesure et de pilotage de la performance, a pour mission de garantir une gestion publique à la fois efficace, efficiente, et performante. Il s'inscrit comme une extension naturelle du suivi de la performance, favorisant une amélioration continue en diffusant des informations dans l'ensemble des unités administratives concernées, promouvant ainsi une culture de la performance et visant à fournir un service de meilleure qualité à la population. Cependant, il est essentiel de souligner que le succès du contrôle de gestion dans l'administration publique marocaine est étroitement lié au développement des systèmes d'information, car cette approche

transversale est intrinsèquement connectée à la qualité du traitement, de la transformation, et du calcul des données avant leur utilisation et leur analyse.

L'instauration du contrôle de gestion au sein des organismes publics est essentiellement orientée vers l'amélioration des avantages procurés par les actions de l'État à la société et l'optimisation de la qualité des services rendus aux citoyens. Cette initiative s'inscrit dans le cadre d'une politique budgétaire durable axée sur les résultats et la promotion d'une saine gouvernance financière. Le succès de cette démarche repose en grande partie sur l'accroissement de l'autonomie et de la responsabilité des gestionnaires publics, lesquels sont appelés à œuvrer en fonction d'objectifs bien définis et de moyens spécifiques, tout en s'engageant à atteindre des résultats concrets.

De plus, la mise en place du contrôle de gestion jouera un rôle fondamental dans la reddition de comptes de la gestion publique au Maroc. Ce processus de responsabilisation sera renforcé par un suivi de la performance publique dans son intégralité, cherchant à améliorer tous les aspects de l'efficacité de l'organisation. Il prendra en considération les antécédents, la structure organisationnelle, les parties prenantes, les besoins, les priorités, et les ressources spécifiques à chaque entité, tout en définissant des objectifs et des indicateurs adaptés, susceptibles de varier d'une organisation à l'autre. Ainsi, cette démarche axée sur la performance s'adapte nécessairement à chaque contexte particulier, ce qui en fait un outil indispensable pour favoriser une gestion publique plus efficace et efficiente.

4.2 Défis et obstacles à la mise en place :

La mise en place du contrôle de gestion au sein des administrations publiques marocaines est confrontée à une série d'obstacles majeurs. Tout d'abord, la transposition efficace du contrôle de gestion dans le secteur public représente un défi complexe, avec des enjeux liés à l'alignement des objectifs, des moyens et des résultats, ainsi que des considérations culturelles et la nécessité d'établir un système de motivation adapté.

Ensuite, la résistance au changement constitue un autre obstacle significatif, en particulier lors de la transition d'une logique centrée sur les moyens à une orientation axée sur les résultats. Cette résistance peut se manifester par un manque d'engagement de la part de certains administrateurs.

Un troisième défi crucial réside dans la nécessité d'avoir un système d'information solide. Ce système joue un rôle essentiel en tant qu'interface entre les niveaux stratégiques et

opérationnels, avec une performance critique, notamment au sein de l'Administration Publique Marocaine.

La mise en place de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique au sein de l'Administration Publique Marocaine représente une pierre angulaire pour faciliter l'adoption de l'ensemble des outils de contrôle de gestion.

De plus, le manque de ressources financières et humaines constitue un défi majeur, avec des limitations budgétaires pouvant entraver la capacité à investir dans la création et le maintien d'un système de contrôle de gestion. Le recrutement et la formation de personnel qualifié en contrôle de gestion s'avèrent également complexes.

La complexité des structures administratives, souvent caractérisées par leur décentralisation et leur diversité d'activités au sein des administrations publiques marocaines, peut rendre la mise en place d'un contrôle de gestion efficace difficile.

Des obstacles culturels et politiques peuvent également surgir, avec la résistance à la culture organisationnelle et aux pratiques établies. Certains acteurs peuvent percevoir le contrôle de gestion comme une intrusion ou une menace pour leurs intérêts.

L'absence d'une vision stratégique claire compromet l'utilisation adéquate des outils de contrôle de gestion, et le leadership ainsi que l'engagement de la haute direction sont cruciaux pour soutenir ce processus.

Enfin, la qualité des données joue un rôle crucial, car le contrôle de gestion dépend de données précises et fiables pour fonctionner efficacement. Des données de mauvaise qualité ou insuffisantes peuvent compromettre sa capacité à fournir des informations utiles. De plus, les pressions budgétaires immédiates peuvent inciter les administrations publiques à se concentrer sur la gestion des coûts à court terme plutôt que sur la mise en place d'un contrôle de gestion orienté vers la performance à long terme.

4.3 Conditions de réussite :

L'introduction d'un système de contrôle de gestion au sein d'une organisation publique peut être confrontée à divers obstacles, comme l'a souligné Bartoli (2005). Premièrement, au niveau stratégique, des divergences entre les outils de gestion proposés et les pratiques institutionnelles en place peuvent susciter des débats internes, remettant en question leur légitimité. Deuxièmement, sur le plan structurel, les contraintes bureaucratiques, juridiques, la complexité

des structures et des procédures, ainsi que le manque d'autonomie et d'initiative des acteurs peuvent rendre complexe l'intégration du contrôle de gestion.

Troisièmement, l'aspect culturel joue un rôle crucial, car les valeurs profondément enracinées au sein des organisations publiques, telles que la résistance au risque et la persistance des routines, peuvent entraver l'adoption d'outils de contrôle de gestion. Enfin, le comportement des individus est un facteur clé, car l'attentisme, la démotivation et le manque de motivation personnelle peuvent entraîner le rejet ou la non-utilisation des outils de contrôle de gestion.

Pour réussir la mise en place d'un système de contrôle de gestion axé sur la performance dans le secteur public, plusieurs conditions doivent être satisfaites. En premier lieu, l'engagement actif de la direction générale est essentiel. De plus, une gestion finalisée, des cycles de gestion bien organisés et une évaluation des résultats de gestion sont nécessaires. La disponibilité d'informations de haute qualité et un solide contrôle de gestion interne sont également indispensables, tout comme un déploiement progressif du système et un dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'organisation.

Il est également crucial d'adapter les outils de contrôle de gestion aux objectifs spécifiques de gestion et d'amélioration de la performance propres au secteur public. Un soutien actif et un accompagnement des différentes directions de l'organisation, ainsi qu'une collaboration étroite entre les contrôleurs de gestion et les responsables de l'organisation, sont également essentiels pour assurer le succès de la mise en place d'un tel système.

Enfin, pour réussir la mise en place d'un système de contrôle de gestion axé sur la performance, plusieurs étapes doivent être suivies. Il est nécessaire de formaliser de manière claire, mesurable et réaliste les objectifs, car ils constituent le socle de la démarche de contrôle de gestion. De plus, il est important de quantifier les ressources, assurant ainsi la transparence des données, tout en exigeant des explications en cas de déséquilibres. Enfin, la communication des résultats, y compris la définition et l'analyse des écarts par rapport aux objectifs, est essentielle, même si cela peut parfois susciter des insatisfactions et des oppositions au sein de l'organisation.

Conclusion :

Notre contribution repose sur l'exploration des changements majeurs redéfinissant la sphère publique, mettant en relief l'impératif d'ajuster les pratiques de gestion face à ce nouveau paysage en constante mutation. L'examen approfondi de l'évolution du contexte de gestion publique révèle des mutations substantielles exigeant une réévaluation des approches traditionnelles. Ce processus d'analyse souligne ses champs d'application spécifiques et les

caractéristiques qui le distinguent des pratiques privées. Cette exploration conceptuelle éclaire essentiellement la nature particulière du contrôle de gestion dans le contexte public, qui réside dans sa capacité à s'adapter aux spécificités et aux exigences uniques des organismes gouvernementaux et des entités publiques. Contrairement aux pratiques privées, le contrôle de gestion dans le secteur public doit composer avec des objectifs divers, souvent axés sur le bien commun et la prestation de services publics. Cette spécificité implique une prise en compte des facteurs politiques, sociaux et économiques qui influencent les décisions de gestion.

Un système de contrôle de gestion bien conçu peut apporter des améliorations substantielles aux résultats et favoriser une gestion plus efficiente des ressources publiques de plusieurs manières. Un tel système permet d'établir des indicateurs de performance pertinents, alignés sur les objectifs stratégiques des entités publiques. Ainsi qu'il permet d'offrir une approche systématique pour évaluer, planifier, et ajuster les activités, contribuant ainsi de manière significative à l'amélioration des résultats et à une gestion plus efficiente des ressources publiques.

La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans le contexte public exige une approche réfléchie et collaborative. Il est essentiel d'engager les parties prenantes, de définir clairement les objectifs alignés sur la mission institutionnelle, de choisir des outils technologiques appropriés et de former le personnel. La création de mécanismes de suivi et d'évaluation réguliers ainsi que la flexibilité du système face aux changements sont des éléments cruciaux. Une implantation réussie contribue non seulement à une gestion plus efficiente des ressources publiques, mais renforce également la responsabilité, la transparence et l'efficacité globale de l'entité publique.

BIBLIOGRAPHIE

- Alazard C. et Separi S. (2001), « Contrôle de gestion »,5ème édition, Dunod
- Bouquin H. (1998). Les fondements du contrôle de gestion. 2ème Edition PUF, Paris
- Christensen, T. et Laegreid, P. (2001). New Public Management : The Transformation of Ideas and Practice, Aldershot, Ashgate, 364 p.
- Demeestère, R. (2005). Le contrôle de gestion dans le secteur public. Édition L.G.D.J.
- DIRE, (2002), Le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat. Eléments de méthodologie, Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat, Paris, juin 2002.
- Gérard Naulleau (2003). « La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite. Revue politiques et management public, 21 (3), 135-147
- GIBERT, P., (1980), « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques », Editions d'Organisation. Paris.
- GIRAUD F., SAULPIC O., NAULLEAU G., DELMOND M.-H. et BESCOS P.-L. (2002), Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Paris, Gualino éditeur, Montchrestien.
- HARRIZI, D, (2013), « Vers une nouvelle culture managériale : Méthodologie de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans un établissement Public – Cas d'une académie régionale d'éducation et de formation », Edition 2010.
- Maurel, C. (2007). Les pratiques de contrôle de gestion face aux évolutions organisationnelles des Conseils généraux. Politiques et Management Public, 25(2), 85-101.
- Naulleau, G. (2003). La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite. Politiques et Management Public, 21(3), 135-147
- SPONEM S., LAMBERT C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion, Comptabilité Contrôle Audit, , n°16, p.159 à 194