

MOHAMED CHEMLAL

Enseignant-chercheur à la faculté des sciences juridiques, économiques et sociales-Souissi
Rabat

m.chemlal@um5s.net.ma

ANOUAR HAJAR

Chercheuse et Enseignante vacataire au sein de plusieurs établissements publics et privés

HASNA SAYAD

Doctorante à la Faculté des sciences économiques juridiques et sociales, Rabat-Souissi,
Université Mohammed V – Maroc

Résumé

Au niveau international, le sujet du contrôle de gestion constitue le cœur du programme de recherche important dans le secteur public.

Ce secteur public et plus particulièrement l'entreprise publique marocaine, manifeste ainsi un intérêt croissant au contrôle de gestion, notamment avec la mise en place de la réforme du contrôle financier de l'Etat.

Cet article tente de s'imprégner de la réalité du niveau de développement du contrôle de gestion et de son rôle dans la gouvernance des entreprises publiques marocaines tout en essayant de réaliser une analyse comparative entre lesdites entreprises.

Pour atteindre cet objectif, nous avons opté pour une approche qualitative basée sur des études de cas au sein de cinq entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement.

Les résultats de cette recherche mettent en évidence, le chemin qui a été parcouru et celui qui reste à parcourir dans ce domaine au niveau du secteur public marocain.

Mots clés

Contrôle de gestion, gouvernance, performance, entreprise publique, système de calcul de coûts, participation budgétaire, révision budgétaire, suivi budgétaire, négociation budgétaire, système de tableau de bord, contrôle d'accompagnement.

Abstract

At the international level, the subject of the management control establishes the heart of the very active research program in the public sector. Whereas at the national level, the discipline of the management control is a relatively new domain of the search. The public sector and more particularly the Moroccan public enterprise, obvious a growing interest in the management control, in particular with the implementation of reforms of the financial control of the state.

This thesis tries to become soaked with the reality of the level of development of the management control and with its role in the governance of the Moroccan public enterprises in

context of This thesis tries to become soaked with the reality of the level of development of the management control and with its role in the governance of the Moroccan public enterprises in context of control of accompaniment. So to realize a comparative analysis between the aforementioned companies. So to realize a comparative analysis between the aforementioned companies.

To reach this goal, we opted for a qualitative approach based on case studies within five public enterprises submitted to the control of accompaniment.

The results of this research highlight, the path which was browsed and the one who remains to browse in this domain at the level of the Moroccan public sector.

Keywords

Management control, governance, performance, public enterprise, system of calculation of costs, budgetary participation, budgetary revision, monitoring of the budget, budgetary negotiation, system of dashboard, control of accompaniment.

Introduction

L'entreprise publique marocaine occupe une place prépondérante en tant, qu'acteur de premier plan dans la politique économique et sociale et en tant que participante au développement de l'économie nationale. Tout comme l'entreprise privée, l'entreprise publique est soumise aux turbulences de son environnement national et international, c'est pourquoi le gouvernement marocain manifeste un intérêt croissant à la gouvernance desdites entreprises.

Depuis, le nombre de débats et de réformes étatiques n'ont cessé de mettre en œuvre des actions permettant d'améliorer la gouvernance et de consolider la performance de ces entités

Parmi ces réformes :

- La mise en place du code de bonnes pratiques de gouvernance des entreprises et établissements publics.

- La généralisation progressive de la contractualisation pluriannuelle des relations entre l'Etat et les entreprises publiques.

- La réforme du contrôle financier introduite par la loi 69-00.

Cette dernière est considérée comme un cadre novateur de la gouvernance de l'entreprise publique marocaine (Talbi A, 2008). Elle a permis la généralisation du contrôle financier, la modulation et la pertinence du contrôle, la dynamisation du processus, la clarification des pouvoirs et l'introduction de la notion du contrôle a posteriori par le biais du contrôle d'accompagnement.

Face à ces réformes qui visent à offrir un cadre de gouvernance moderne aux entreprises publiques et plus particulièrement avec la soumission de ces entreprises au contrôle d'accompagnement qui est considéré comme un privilège dont les entreprises publiques cherchent à bénéficier.

En fait le contrôle d'accompagnement suppose la suppression du contrôle a priori sur les actes de gestion, la mise en œuvre équitable des instruments de gestion au sein des entreprises, l'allègement du contrôle de l'Etat et la mise en place de correctifs en cas d'écart avec les objectifs. Ces apports permettent la consolidation de l'autonomie et la responsabilisation des managers publics s'engageant sur des résultats au regard d'objectifs et de moyens clairement définis au préalable.

Dans ce cadre, le renforcement du contrôle interne et particulièrement du contrôle de gestion devient une nécessité et un corollaire indispensable du contrôle d'accompagnement et de la gouvernance de l'entreprise publique.

Malgré ce regain d'intérêt les entreprises publiques marocaines ont souvent considéré le contrôle de gestion comme un luxe et sa mise en place semble prématurée par rapport aux multiples priorités rencontrées par les diverses entreprises de ce secteur (EL Gadi A, 2006).

Ce constat interpelle l'état actuel des caractéristiques du contrôle de gestion et de son rôle dans la gouvernance de l'entreprise publique marocaine soumise au contrôle d'accompagnement.

Après avoir identifié l'objet de la recherche et le champ d'étude nous sommes en mesure de formuler la problématique de cette recherche à savoir :

Comment le contrôle de gestion est-il construit dans les entreprises publiques marocaines ? Et quel est son rôle dans le cadre de la gouvernance desdites entreprises ?

Afin de répondre à cette problématique notre article poursuit deux objectifs :

- Le premier est de décrire l'état actuel du contrôle de gestion et le niveau de développement de ses pratiques dans les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement, ainsi son rôle dans la gouvernance desdites entreprises.

- Le deuxième objectif consiste à réaliser une analyse comparative entre ces entreprises.

1. Relation entre le contrôle de gestion, la performance et la gouvernance au secteur public

Les débats sur le contrôle de gestion, la gouvernance et la performance sont en vogue dans le secteur public avec l'apparition des courants de la nouvelle gestion publique (New public management) et de la nouvelle gouvernance publique.

Le contrôle de gestion et la performance sont des concepts intimement liés. En effet , le contrôle de gestion a pour objectif ultime la recherche de la performance à tel point que les chercheurs comme Orley (1999) et Lebas (1995) ont « étendu ses limites » et l'ont défini comme le « *pilotage ou management de la performance* ».

Un autre concept est lié au concept de contrôle de gestion à savoir la gouvernance.

Au cœur de cette réflexion se trouve placée le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance et la performance de l'entreprise publique.

1.1. Le contrôle de gestion : instrument de la gouvernance publique

Avec la succession des crises financières ces dix dernières années et la remise en cause du rôle du contrôle externe par le biais de l'audit externe, l'accent a été mis sur le contrôle interne et plus particulièrement le contrôle de gestion, comme mécanisme alternatif dans la gouvernance de l'entreprise.

Toutefois peu de recherches se sont intéressées à l'étude des liens entre le contrôle de gestion et la gouvernance. Parmi ces travaux on peut citer les recherches de Renard J. (2011), Bouquin H. (2008), Johanson H.T. (2008), Pesqueux Y. (2002), et Otley D. (2004). Ces chercheurs ont mis l'accent sur le rôle de contrôle de gestion et sa contribution dans la gouvernance de l'entreprise.

Pour Bouquin (2008) « *le contrôle de gestion est un processus que les dirigeants utilisent pour gouverner .Il conforte la gouvernance vue par les actionnaires ou d'autres parties prenantes .Il est un enjeu clé* » .Sa contribution dans la gouvernance de l'entreprise pour Renard (2011)¹s'exerce dans trois directions :

- Assistance à la direction générale pour définir les principes de gouvernance
- Contribution permanente à l'amélioration de la performance de toutes les activités
- Adaptation du système d'information.

1.2 La performance publique au cœur du contrôle de gestion

Pour aider les managers publics à mesurer et à piloter la performance le système de contrôle de gestion possède une panoplie de pratiques puissantes.

Selon Alzard et Separi (2001) il existe trois grands types d'outils du contrôle de gestion : Le calcul des coûts, les budgets et les indicateurs de performance.

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

Ben Letaief (1998) considère que la comptabilité de gestion est un instrument au service de l'efficacité du contrôle de gestion au sein des entreprises publiques, elle permet d'examiner et d'analyser les coûts et les résultats, par unité, par produits par programme ou par service.

Quant au système budgétaire, Demeestère(1989) considère que son élaboration « *représente dans toute organisation un enjeu important* ».

Bouquin (2001) considère qu'il existe trois phases chronologiques dans un modèle rationnel de contrôle organisationnel, ces phases sont : la finalisation, le pilotage et la post-évaluation et que les budgets interviennent dans ces trois phases.

Ce modèle a permis à Sponem (2002) de soulever les principales questions relatives au système budgétaire dans chaque phase.

Le tableau ci-dessous résume les trois phases d'intervention du système budgétaire et les principales questions relatives à chaque phase.

Tableau 1 : Principales questions qui traversent le processus budgétaire

Phase	Questions
Finalisation (construction du Budget)	<ul style="list-style-type: none">▪ Qui construit le budget ? (Niveau décisionnel ou groupe / participation des opérationnels)▪ Autour de quels éléments se déroule la négociation budgétaire ? (Uniquement financière ou avec des plans d'actions)▪ Difficulté des objectifs fixés ? (Marges de manœuvre)▪ Niveau de détail du budget ?
Pilotage (utilisation et évolution du budget au cours de l'exercice budgétaire)	<ul style="list-style-type: none">▪ Attention accordée au suivi budgétaire ? (Fréquence / éléments / par qui)▪ Intangibilité du budget ? (nombre de révisions flexibilité)
Post-évaluation	<ul style="list-style-type: none">▪ Utilisation du budget pour évaluer la performance ?▪ Rétributions financières ou non financières en cas d'atteinte des objectifs budgétaires ?

Source : Sponem S. (2002), « L'explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente », Actes du 23ème congrès de l'AFC, Toulouse

Les pratiques budgétaires qui seront étudiées dans cette recherche sont : la participation budgétaire, la négociation budgétaire, le suivi budgétaire et la révision budgétaire.

➤ La participation budgétaire dans l'entreprise publique

En France avec la loi organique relative au choix de finances (LOLF) la logique de la construction de budget a subi d'énorme changement.

La nouvelle architecture budgétaire a permis en matière de participation budgétaire, l'introduction de nouveaux acteurs dans la construction budgétaire à savoir : le responsable de programme et le responsable du budget opérationnel de programme (BOP).

Au Maroc dans le cadre de la gouvernance des finances publiques le gouvernement a mis en place depuis 2002 une réforme budgétaire progressive axée sur le résultat, la recherche de la performance et la reddition des comptes. Cette réforme a permis le lancement d'une démarche participative impliquant des départements ministériels dans la conception et la mise en œuvre des dispositifs de la réforme (Bennani A, 2008). Ainsi elle a permis une implication et une responsabilisation des gestionnaires dans la réalisation des objectifs budgétaires.

➤ **La négociation budgétaire dans l'entreprise publique**

D'après le document méthodologique sur le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat « *l'élaboration des budgets dans le cadre de la LOLF doit se faire selon un processus itératif qui associe le manager qui mettra en œuvre le budget, son autorité de tutelle et les représentants de la direction financière (association d'une démarche ascendante et d'une démarche descendante). Afin d'obtenir l'adhésion des responsables chargés de sa mise en œuvre, le budget doit être négocié plutôt qu'imposé* »

La négociation budgétaire s'inscrit dans l'allocation des moyens qui sont la deuxième phase de construction de budget. Selon la LOLF la négociation budgétaire porte sur la justification au premier euro qui vise à justifier les différents postes budgétaires, à en suivre l'évolution et à rendre compte de leur emploi. Dès lors, il est indispensable pour les administrations d'être en mesure de connaître de détailler et de justifier l'ensemble de leurs coûts. Il s'agit alors d'une négociation centrée sur des éléments financiers.

➤ **Le suivi et la révision budgétaire dans l'entreprise publique**

Avec la LOLF en France et la réforme budgétaire au Maroc le suivi budgétaire est devenu une action ciblée car une gestion budgétaire par objectif nécessite à la fois de s'assurer que le budget exécuté est conforme aux objectifs définis et ce par le biais du suivi budgétaire².

²Selon la Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (2002), la notion de suivi budgétaire dans le cadre d'une démarche de contrôle de gestion est à différencier de la notion de contrôle budgétaire dans le sens où l'entendent les administrations de l'État. Il ne s'agit pas uniquement de surveiller le niveau de consommation des crédits, mais aussi de contrôler l'atteinte des objectifs en cours d'action.

La Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat a fait du suivi budgétaire un outil indispensable de la phase de pilotage du budget. Il englobe selon la délégation :

La mise en évidence des écarts par rapport aux prévisions du budget (consommation des moyens et atteinte des objectifs) et, si nécessaire, la prise des mesures correctives et la révision de la programmation budgétaire initiale.

La délégation favorise la révision de la programmation budgétaire lorsque les circonstances externes l'exigent

➤ **Le système de tableau de bord dans l'entreprise publique**

En France avec la LOLF le tableau de bord a connu un regain d'intérêt en associant à chaque programme des indicateurs de performance afin d'évaluer et de mesurer d'une année sur l'autre les résultats des politiques engagées.

Avec cette loi la notion d'indicateurs est consolidée dans l'évaluation des politiques publiques en rendant l'usage obligatoire : *« évaluer une politique publique, c'est d'abord en mesurer l'efficacité à l'aide d'indicateurs de performance pour, dans un second temps, en apprécier la pertinence »* (Aubouin N. 2012).

Au secteur public marocain, la mise en place de la globalisation des crédits a favorisé la mise en œuvre des tableaux de bord comme moyen de gouvernance de la gestion publique, ceci en impliquant la mise au point des indicateurs de performance chiffrés établissant un lien entre les crédits ouverts et les résultats attendus de leur exécution. Ces indicateurs selon Oualalou(2008) *« constituent des outils de gestion et de contrôle permettant au Gouvernement et au Parlement d'apprécier les progrès réalisés dans l'exécution des politiques publiques au regard des moyens consommés »*.

2. Méthodologie de la recherche

L'aspect théorique de notre travail de recherche a été complété par une étude empirique. Celle-ci est menée selon une méthodologie qualitative basée sur des études de cas descriptives et collectives auprès des établissements publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement.

L'étude de cas nous apparaît comme un moyen pertinent permettant de répondre à notre question de recherche et à la complexité du problème. Ainsi l'étude de cas dans ce cadre prend

tout son sens et son utilité « *lorsque les questions comment et pourquoi se posent, quand le chercheur n'a que peu de contrôle sur les événements, et lorsque le centre d'intérêt porte sur un phénomène contemporain au sein d'un contexte social réel* » (Yin R.K, 1990).

Albarello(2011) définit l'étude de cas comme, « *une méthode de recherche qui intègre différentes techniques, la plupart de celles-ci étant de nature qualitative* ». Par conséquent, le chercheur peut recourir à plusieurs techniques de récolte de données.

Dans notre recherche nous avons combiné l'entretien semi directif, l'analyse documentaire et l'observation non participante. Ces techniques nous ont semblé les plus pertinentes et les plus adéquates aux exigences de notre problématique et aux exigences de notre terrain.

Comme dans toute approche de l'étude de cas, la phase d'analyse des données est centrale.

Notre analyse de données suit la méthodologie préconisée par Miles et Huberman (2003) à savoir :

- **Condensation des données** : Pour l'analyse du contenu des entretiens nous avons eu recours à une analyse thématique manuelle.

- **Présentation des données** : Dans cette phase, le chercheur doit réaliser un « *assemblage organisé d'informations qui permet de tirer des conclusions et de passer à l'action* » (Miles M.B, 2003). Cet assemblage peut prendre la forme de tableaux, de diagrammes ou de matrices. Dans notre recherche, nous avons eu recours aux tableaux et matrices.

- **Elaboration/vérification des conclusions** : cette étape permet la construction des conclusions tirées des données présentées.

Notre analyse des données nous a permis de présenter d'une manière descriptive les spécificités et les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement. Ainsi elle a permis de voir si ces entreprises se comportent de la même façon les unes par rapport aux autres dans la structuration, le niveau de développement des pratiques de contrôle de gestion et dans le rôle du contrôleur de gestion dans la gouvernance desdites entreprises.

Dans certaines situations, les cas à étudier s'impose au chercheur par la réalité voire par l'actualité (Albarello L, 2011). Dans notre cas, le choix des établissements publics à étudier a été imposé par le décret n° 2-13-24 du 15 rabii ii 1434 fixant la liste des établissements publics

soumis au contrôle d'accompagnement. Afin de conduire notre recherche empirique, nous avons en premier lieu, choisi les cas à étudier au niveau de l'étude inter établissements publics et dans un deuxième lieu nous avons choisi l'étude intra-établissement public.

Notre échantillon a été arrêté donc à cinq établissements publics ce qui est relativement faible, or un échantillon qualitatif n'a pas besoin d'être représentatif au sens statistique du terme mais, il doit l'être au niveau de l'objet de la recherche.

3. Les résultats

Notre étude comportera deux étapes :

- La première étape sera consacrée à une étude de l'état des lieux des établissements publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement et à une analyse de la place accordée au contrôle de gestion dans l'ensemble du cadre législatif et réglementaire régissant ces établissements.

- La deuxième étape sera une phase descriptive basée sur les entretiens avec les responsables des établissements soumis au contrôle d'accompagnement. Ces entretiens fourniront des informations importantes sur l'éclaircissement de la réponse à notre problématique de recherche sur la manière dont le contrôle de gestion est opéré au sein de ces entreprises.

La deuxième phase de l'étude empirique, quant à elle, sera menée aussi en deux phases :

-Une phase descriptive de quatre entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement.

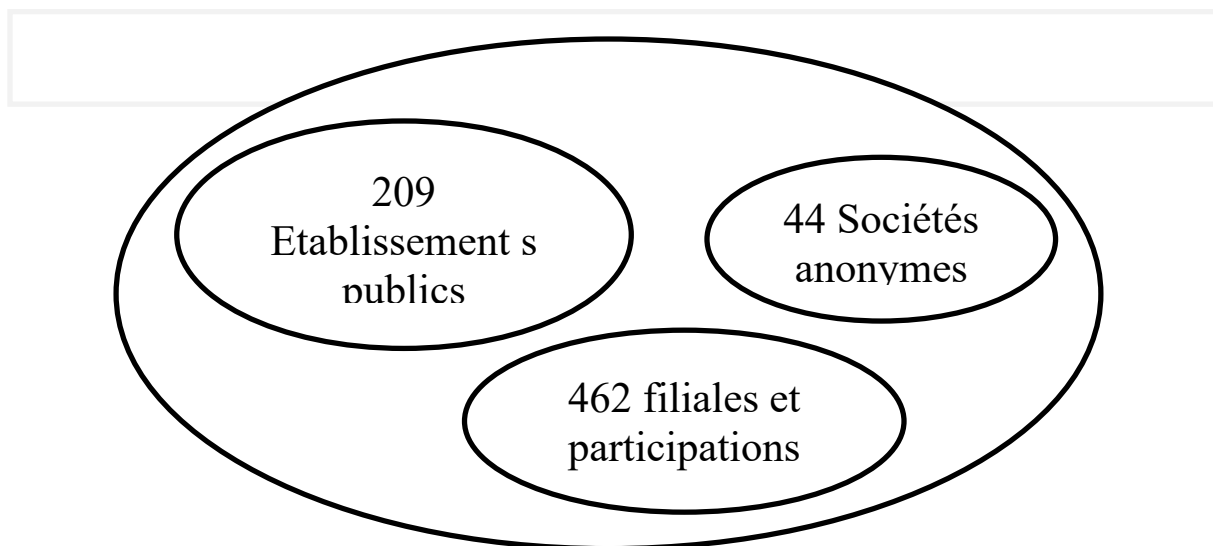
-Une phase approfondie d'une seule entreprise publique soumise au contrôle d'accompagnement. Cette étude approfondie a pour objectif de trouver d'autres réponses empiriques à notre question de recherche et de décrire plus en détail la manière dont le contrôle de gestion est construit dans les établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement et son rôle dans leurs gouvernances.

3.1. Les résultats de la première phase empirique

Le portefeuille du secteur public au Maroc se caractérise par la diversité des statuts juridiques de ses composantes et des secteurs d'activité qu'il couvre.

Le diagramme ci-dessous représente la composition du portefeuille public marocain selon la nature juridique de l'entité à fin juin 2016.

Diagramme 1 : Composition du portefeuille public marocain à fin juin 2016

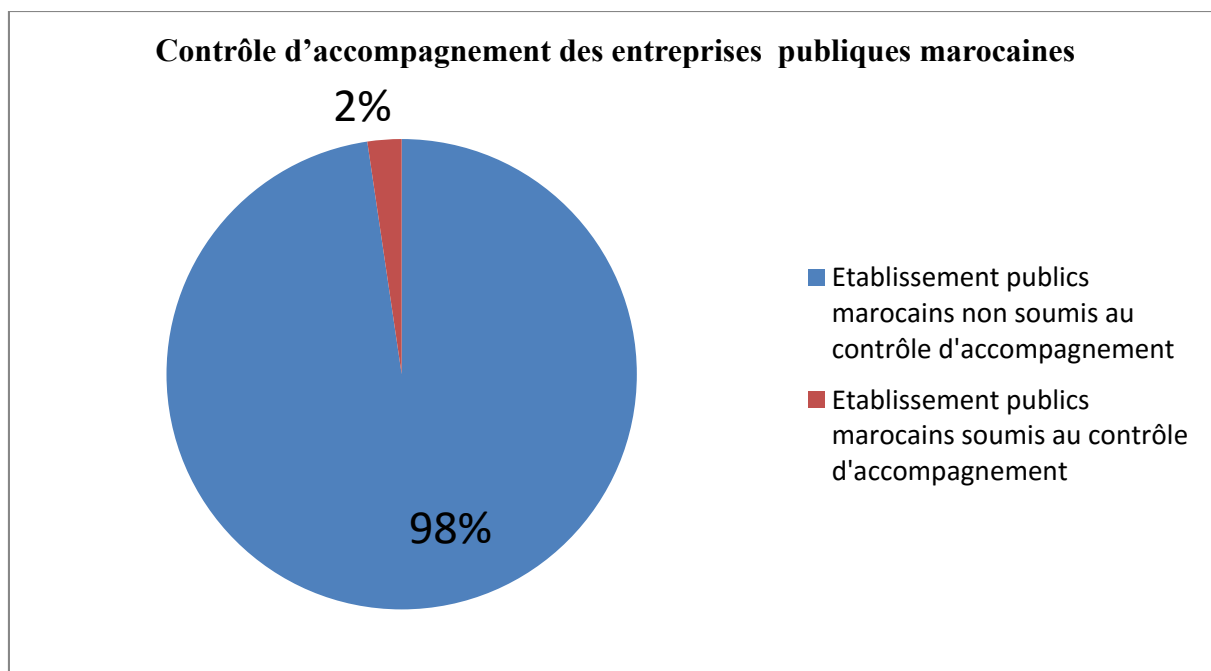


Source : Projet de Loi de Finances pour l'année budgétaire 2017

Parmi les 209 établissements publics marocains seulement cinq établissements ayant bénéficié de la soumission au contrôle d'accompagnement.

Le diagramme ci-dessous représente l'état des lieux des établissements publics ayant bénéficié du contrôle d'accompagnement

Diagramme 2 : Etat des lieux des établissements publics marocains soumis au contrôle d'accompagnement.



Source : Elaboré par nos propres soins

Ce résultat est intéressant mais, il demeure relativement limité.

Dans le paragraphe suivant nous allons présenter la place du contrôle de gestion dans les textes régissant l'entreprise publique marocaine soumise au contrôle d'accompagnement.

Le tableau ci-dessous représente la place du concept contrôle de gestion les textes régissant les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement.

Tableau 2 : Inscription du concept contrôle de gestion les textes régissant les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement

Textes régissant les entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement	Utilise le terme	Utilise des concepts proches	En donne une définition
Dahir n°1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11/11/2003) portant promulgation de la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes. BO. N° 5170 du 18/12/2003.		X	

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

Arrêté du ministre des finances et de la privatisation n° 1549-05 du 18 kaada 1426 (20 décembre 2005) fixant les instruments de gestion des établissements publics éligibles au contrôle d'accompagnement.	X		
Code marocain de bonnes pratiques de gouvernance des entreprises et établissements publics.		X	
Décret n° 2-06-175 du 27 safar 1427 (28 mars 2006) fixant la liste des établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement.			
Guide méthodologique de la contractualisation des relations entre l'Etat et les entreprises et établissements publics	X		

Source : Elaboré par nos propres soins

L'analyse des textes présentés ci-dessus montre que la place accordée au concept du contrôle de gestion dans les textes régissant les établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement est timide.

3.2. Résultats de la deuxième phase empirique

A partir de l'observation non participante et de l'analyse des entretiens nous pouvons présenter le tableau suivant :

Tableau 3 : Résultats de la deuxième phase empirique

Pratiques	Dimensions	Résultats
	Participation	<ul style="list-style-type: none"> Diversité du niveau de participation dans le processus budgétaire avec une participation importantes des opérationnels dans le montage budgétaire
	Négociation	<ul style="list-style-type: none"> Diversité en matière du contenu de la négociation budgétaire.

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

Système budgétaire	Suivi budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Diversité du niveau de développement du suivi budgétaire ▪ Diversité de la nature de suivi budgétaire
	Révision budgétaire	<ul style="list-style-type: none"> • Budget est immuable • Absence du budget flexible • Budget ne fait pas l'objet de forecast
Système de calcul de coûts	Méthode de calcul de coûts adoptée	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Diversité de la tenue du système de calcul de coûts ▪ Diversité des méthodes de calcul des coûts dans les entreprises ayant un système de calcul de coûts ▪ Absence de la méthode ABC
	Fréquence de diffusion de résultat analytique	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Diversité de la fréquence de diffusion de résultat analytique
Système de tableau de bord	Equilibrage des tableaux de bord	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tableaux de bord intégrant fortement des indicateurs financiers, faiblement des indicateurs processus et très faiblement des indicateurs clients. Les indicateurs relatifs à l'apprentissage organisationnel et à l'innovation sont absents.
	Fréquence de diffusion de tableau de bord	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Diversité dans la fréquence de diffusion de tableau de bord
Organisation et rôle attribué à la fonction de contrôle de gestion dans la gouvernance	Organisation de la fonction	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Diversité de la structuration de la fonction de contrôle de gestion.

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

		<ul style="list-style-type: none">▪ Consensus sur le positionnement de la structure
	Thèmes d'action de la fonction dans la gouvernance	<ul style="list-style-type: none">▪ Diversité des rôles attribués à la fonction de contrôle de gestion dans la gouvernance

Source : Elaboré par nos propres soins

4. Discussion

Des résultats de cette recherche découlent de nombreux enseignements sur les spécificités et les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement et qui sont comme suit :

-Malgré l'importance du contrôle de gestion comme composante du contrôle interne, il n'y a pas de textes institutionnels ou juridiques qui obligent la mise en place du contrôle de gestion dans les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement.

En outre, nous pouvons dire qu'il y a un besoin de développement d'une politique du contrôle de gestion dans le cadre de la modernisation de l'entreprise publique.

- Le nombre des établissements publics ayant bénéficié du contrôle d'accompagnement est intéressant mais il reste relativement limité.

-Les résultats auxquels nous avons abouti ont montré que le contrôle de gestion dans les entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement demeure classique .Cela se manifeste par l'utilisation des pratiques telles que la comptabilité de gestion classique (méthodes de coûts complets et des coûts partiels), le tableau de bord non équilibré et le système budgétaire.

- Un processus participatif est adopté par les entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement.

- Les responsables opérationnels participent largement à l'élaboration de leur budget.

- La négociation budgétaire ne résulte pas toujours des plans d'action préalable

- Le type de négociation budgétaire n'est pas uniforme

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

- Le principe de l'utilisation du budget pour suivre les écarts semble acquis dans lesdites entreprises
- La nature du suivi budgétaire n'est pas uniforme
- L'absence de dispositifs permettant d'atténuer la rigidité du budget et d'améliorer le pilotage en cours d'année.
- La tenue d'un système de calcul de coûts n'est pas obligatoire.
- Le système de calcul de coûts n'est pas uniforme.
- L'adoption des méthodes classiques de calcul de coûts.
- La fréquence de diffusion de résultat analytique n'est pas uniforme.
- L'absence de tableau de bord équilibré dans les entreprises publiques soumises au contrôle d'accompagnement.
- La fréquence de diffusion de tableau de bord n'est pas uniforme.
- La définition organisationnelle de la fonction de contrôle de gestion n'est pas un impératif.
- La structure de contrôle de gestion joue un rôle important parmi les dispositifs de gouvernance exigés par la loi 69-00 et constitue un des organes du contrôle interne.
- Les rôles attribués à la fonction dans le cadre de la gouvernance sont loin d'être uniformes.
- Une diversité dans les rôles accordés dans le cadre de la gouvernance desdites entreprises.

Conclusion

Ce travail de recherche visait à contribuer à la connaissance et à la maîtrise des outils du contrôle de gestion dans les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement et à dresser un état actuel du niveau de développement du contrôle de gestion en matière de performance de ces entreprises et de son rôle dans leurs gouvernances.

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

Notre objectif étant de mieux connaître un « phénomène » managérial dans le corpus de management public marocain. Dans ce cadre, nous avons mobilisé une méthode de recherche qualitative basée sur des études de cas.

La contribution scientifique principale de cette recherche réside dans :

- Le renforcement de la connaissance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques marocaines soumises au contrôle d'accompagnement par les managers publics qui cherchent que leurs établissements bénéficient de ce type de contrôle.

- La valorisation des expériences acquises en matière de contrôle de gestion dans le cadre de gouvernance et du pilotage de l'entreprise publique marocaine en contexte de contrôle d'accompagnement.

- La permission aux managers et aux contrôleurs de gestion publics d'apprécier le chemin qui a été parcouru. Cette appréciation est importante dans la mesure où elle permet aux managers publics marocains de mieux cibler de nouvelles pratiques de contrôle de gestion incitatives à l'amélioration de la performance.

- Se pencher sur le rôle attribué au contrôleur de gestion dans lesdites entreprises et cibler de nouveaux rôles dans la gouvernance de ces entités.

Nul doute que ce travail ne représente que le début d'un nouveau champ de recherche, non encore défriché par les chercheurs en sciences de gestion dans l'entreprise publique marocaine.

Plusieurs pistes peuvent être envisagées :

- Une étude qualitative** : La conduite d'une étude qualitative permettant de cerner les facteurs explicatifs de la diversité des spécificités et des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises publiques.

- Une étude quantitative** : Afin d'améliorer la connaissance du contrôle de gestion dans les entreprises publiques, il serait intéressant de compléter notre recherche par une étude quantitative sur un échantillon élargi d'entreprises publiques afin d'avoir un taux de réponses significatives et une meilleure compréhension des questions administrées.

Bibliographie

Albarello L. (2011), « Choisir l'étude de cas comme méthode de recherche », De Boeck, Collection. Méthodes en sciences humaines.

Alzari C. et Separi S. (2001), « Contrôle de gestion », 5^{ème} édition, Dunod

Aubouin N. Coblence E., et Kletz F. (2012), « Les outils de gestion dans les organisations culturelles : de la critique artiste au management de la création », Management & Avenir, n° 54, p. 191-214.

Ben Letaief M. (1998), « L'Etat et les entreprises publiques en Tunisie », L'harmattan.

Bennani A. (2008), « réforme budgétaire au Maroc vers le renforcement de la performance de la dépense » Revue Marocaine d'Audit et de Développement, n°25, p.58

Bouquin H. (1997), « Les fondements de contrôle de gestion » , 2^{ème} édition, PUF, Que sais-je ? Paris.

Bouquin H. (2001), « Le Contrôle de gestion », Presses Universitaires de France, 8^e édition.

Bouquin H. (2008), « Le contrôle de gestion » , 8^{ème} édition, PUF, Renard J. et Nussbaumer S. (2011), « Audit interne et contrôle de gestion : Pour une meilleure collaboration », Eyrolles : Éditions d'Organisation.

Délégation interministérielle à la réforme de l'Etat (2002), « Document méthodologique sur le contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat ».

Demeestère R. (1989) « Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public » Politiques et management public, Vol. 7, n° 4, Numéro spécial - Formation au management public ; doi : 10.3406/ p. 33-45.

EL Gadi A. (2006), « Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public », Rabat net Maroc.

El Hama A. et Ben Slama F. (2012), « Le Contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité : cas des sociétés marocaines », Revue du chercheur, n°2012/11, p.1-11.

LE CONTROLE DE GESTION DANS L'ENTREPRISE PUBLIQUE MAROCAINE : POUR QUELLE PERFORMANCE QUELLE GOUVERNANCE ?

Kacher N., Polossat M., Hirsch D. et Désiré-Luciani M-N. (2013), « Le grand livre de contrôle du contrôle de gestion », édition Eyrolles.

Lebas, M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », Revue Française de Comptabilité, n° 269, Juillet-août, pp. 67-75.

Miles M.B. et Huberman A.M. (2003), « Analyse des données qualitatives », 2ème Edition, De Boeck.

Otley D.(1999) ,“Performance management: a framework for management control systems research”, Management Accounting Research, p. 363-38.

Oulalou F.(2008), « Réforme et gouvernance des entreprises publiques au Maroc » ,Revue Marocaine d’Audit et de Développement, n°25.

Sponem S.(2002), « L’explication de la diversité des pratiques budgétaires : une approche contingente », Actes du 23ème congrès de l’AFC,Toulouse.

Talbi A.(2008) , «Réforme et gouvernance des entreprises publiques au Maroc » ,Revue Marocaine d’Audit et de Développement, n°25

Yin R.K. (1990),”Case study research: DESIGN and Methods” .California, Sage Publications

Annexe1

Thèmes abordés au guide d'entretien pour la phase empirique

Guide d'entretien	
Axe	Sous-axes
Axe 1 : Introduction	<ul style="list-style-type: none">• Présentation du thème• Présentation de la manière dont les données collectées seront traitées
Axe 2 : L'impact du contrôle d'accompagnement sur les entreprises publiques.	<ul style="list-style-type: none">• Critères d'éligibilité au contrôle d'accompagnement• Effets du contrôle d'accompagnement sur les cas étudiés et sur le contrôle de gestion
Axe 3 : Raison d'absence de la structure de contrôle de gestion dans les établissements n'ayant pas de structure définie.	<ul style="list-style-type: none">• Raisons d'absence de la structure de contrôle de gestion.• Acteurs de pilotage• Raisons incitant à mettre en place la structure
Axe 4 : Organisation et rôle attribué au contrôleur de gestion dans la gouvernance de l'entreprise ayant la structure organisationnelle bien définie.	<ul style="list-style-type: none">• Organisation et caractéristiques de la structure de contrôle de gestion• Rôle de la structure dans la gouvernance de l'établissement
Axe 5 : Les pratiques du contrôle de gestion	<ul style="list-style-type: none">• Les caractéristiques et le niveau de développement des pratiques de contrôle de gestion

Annexe 2

Décret n° 2-13-24 du 15 rabii II 1434 fixant la liste des établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement. (B.O. n° 6132 du 7 mars 2013).

Vu la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes, promulguée par le dahir n° 1-03-195 du 16 ramadan 1424 (11 novembre 2003) notamment ses articles 3, 17 et 18 ;

Sur proposition du ministre de l'économie et des finances,

Article premier : La liste des établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement conformément aux dispositions des articles 3 et 17 de la loi n° 69-00 susvisée est fixée comme suit :

- Caisse centrale de garantie.
- Conseil déontologique des valeurs mobilières.
- Office national de l'électricité et de l'eau potable.
- Office national des chemins de fer.

Article 2 : La régie autonome de distribution d'eau et d'électricité de Marrakech demeure soumise au contrôle d'accompagnement jusqu'au 31 décembre 2016.

Article 3 : Le ministre de l'économie et des finances est chargé de l'exécution du présent décret qui sera publié au Bulletin officiel et qui abroge le décret n° 2-06-175 du 27 safar 1427 (28 mars 2006) fixant la liste des établissements publics soumis au contrôle d'accompagnement et le décret n° 2-10-444 du 21 chaoual 1431 (30 septembre 2010) portant révision de cette liste. (Copyright Artémis 2013 - tous droits réservés).