

La pandémie Covid-19 et la pratique du contrôle de gestion au sein des établissements et entreprises publics marocains : une analyse théorique

The Covid-19 pandemic and the practice of management control in Moroccan public establishments and enterprises: a theoretical analysis

Rajaa BAZAROUJ, (Doctorante)

Laboratoire de l'économie et management des organisations

Faculté d'économie et de gestion

Université Ibn Tofail de Kénitra, Maroc

Adresse de correspondance :	Faculté d'économie et de gestion Université Ibn Tofail de Kénitra, Maroc Campus universitaire Kénitra Maroc +212 5 37 32 92 18
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	BAZAROUJ, R. (2023). La pandémie Covid-19 et la pratique du contrôle de gestion au sein des établissements et entreprises publics marocains : une analyse théorique. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(6-1), 95-106. https://doi.org/10.5281/zenodo.10207920
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: July 22, 2023

Accepted: November 28, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 6-1 (2023)

La pandémie Covid-19 et la pratique du contrôle de gestion au sein des établissements et entreprises publics marocains : une analyse théorique

Résumé

En mode de crise, engendrée par le Covid-19, les établissements et les entreprises publics marocains font face à un certain nombre de défis dont le système de contrôle de gestion doit tenir compte. Cette situation exceptionnelle a mis en lumière la nécessité d'adapter les outils de contrôle de gestion traditionnels pour répondre aux besoins spécifiques de gestion de crise. Pour élaborer cette analyse, nous avons puisé dans la littérature conceptuelle et mobilisé des cadres théoriques pertinents, notamment la théorie du chaos, la théorie de la résilience financière publique, et les principes du management care.

La théorie du chaos, dans ce contexte, permet de comprendre comment des perturbations initialement petites peuvent avoir des répercussions majeures sur un système complexe tel que les établissements publics. Elle souligne l'importance d'une approche flexible et adaptable dans la gestion de crise, capable de répondre rapidement aux changements imprévisibles de l'environnement.

La théorie de la résilience financière publique est également cruciale. Elle se concentre sur la capacité des organisations publiques à maintenir leur stabilité financière et opérationnelle face aux chocs externes. Cette perspective est particulièrement pertinente en période de pandémie, où les ressources sont limitées et les besoins pressants.

Le management care, quant à lui, apporte une dimension humaine et éthique à la gestion en temps de crise. Il met l'accent sur la prise en compte des besoins et du bien-être des employés et des parties prenantes, ce qui est essentiel pour maintenir la cohésion et la motivation dans des périodes difficiles.

En se basant sur ces cadres théoriques, l'article propose la mise en place de Balanced Scorecards (BSC) adaptés pour les établissements et entreprises publics marocains. Ces outils innovants de contrôle de gestion visent à fournir aux décideurs de l'information pertinente en temps réel, tout en gérant les contraintes de ressources et en naviguant dans un environnement incertain. Ce BSC serait un outil précieux pour les aider à gérer efficacement la crise tout en préparant l'avenir, en équilibrant les besoins immédiats et les stratégies à long terme.

Mots clés : contrôle de gestion, COVID-19, EEP, BSC, Théorie de chaos

Classification JEL : H50 M41 M49

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract

In crisis mode, triggered by Covid-19, Moroccan public institutions and enterprises face a number of challenges that the management control system must take into account. This exceptional situation has highlighted the need to adapt traditional management control tools to meet specific crisis management needs. To develop this analysis, we drew from conceptual literature and mobilized relevant theoretical frameworks, including chaos theory, the theory of public financial resilience, and the principles of care management.

Chaos theory, in this context, helps understand how initially small disturbances can have major repercussions on a complex system such as public institutions. It emphasizes the importance of a flexible and adaptable approach in crisis management, capable of quickly responding to unpredictable environmental changes.

The theory of public financial resilience is also crucial. It focuses on the ability of public organizations to maintain their financial and operational stability in the face of external shocks. This perspective is particularly relevant during a pandemic, where resources are limited and needs are pressing.

Care management, for its part, brings a human and ethical dimension to management in times of crisis. It emphasizes considering the needs and well-being of employees and stakeholders, which is essential for maintaining cohesion and motivation during difficult periods.

Based on these theoretical frameworks, the article proposes the implementation of adapted Balanced Scorecards (BSC) for Moroccan public institutions and enterprises. These innovative management control tools aim to provide decision-makers with relevant information in real-time, while managing resource constraints and navigating an uncertain environment. This BSC would be a valuable tool to help them effectively manage the crisis while preparing for the future, balancing immediate needs and long-term strategies.

Keywords : management control, COVID-19, EEP, BSC, chaos theory

JEL classification : H50 M41 M49

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

L'apparition du coronavirus (Covid-19) le 17 novembre 2019 dans la ville de Wuhan en Chine, suivi de sa propagation rapide dans le monde entier, a déclenché une crise sanitaire et sociétale mondiale sans précédent. Le 30 janvier 2020, l'Organisation mondiale de la santé (OMS) a déclaré le Covid-19 comme une urgence de santé publique de portée internationale, qualifiant ainsi cet événement d'extraordinaire selon les dispositions du Règlement sanitaire international. Le 11 mars 2020, l'OMS a qualifié la situation de pandémie.

Le Maroc, comme tous les pays du monde, fait face à l'épidémie de Covid-19 depuis mars 2020. Cette crise sanitaire unique a causé des dommages économiques et sociaux d'une ampleur sans précédent, entraînant la réduction, voire l'arrêt, de nombreuses activités industrielles et de services. Le secteur public, qui a enregistré un chiffre d'affaires de 238 milliards de dirhams en 2019 et joue un rôle essentiel dans la planification et la mise en œuvre des politiques publiques, a également été durement touché par le virus (Rapport établissements et entreprises publics, 2020).

Dans le contexte actuel de crise, les établissements et entreprises publics sont confrontés à divers risques et défis, tels que la difficulté de gérer la crise tout en se préparant à l'avenir, ainsi que la limitation des ressources financières face à l'augmentation des dépenses. Ils doivent mettre en place des dispositifs pour surveiller l'évolution de la situation, coordonner les réactions et les actions des différents organes de l'organisation, et être en mesure de prendre rapidement des décisions éclairées.

Dans cette perspective, compte tenu des variables et des inconnues entourant la propagation de l'épidémie, la plupart des outils organisationnels doivent être remplacés par des outils de gestion de crise. Les outils de contrôle de gestion ne font pas exception, les prévisions budgétaires, les outils classiques de trésorerie et l'analyse des écarts sont inappropriés dans une situation de crise, et les hypothèses budgétaires deviennent obsolètes. Par conséquent, il est nécessaire de mettre en place des outils de contrôle de gestion innovants afin de fournir aux décideurs des informations pertinentes en temps réel, tout en tenant compte des ressources limitées et de l'incertitude environnementale.

Dans ce contexte, cet article vise à répondre à la question suivante : "Dans quelle mesure la crise engendrée par le Covid-19 peut-elle impacter la pratique du contrôle de gestion au sein des établissements et entreprises publics marocains ?" Nous aborderons cette question dans le cadre de la théorie du chaos, en cherchant à comprendre comment les établissements et entreprises publics au Maroc peuvent adapter leur pratique du contrôle de gestion pour faire face aux défis posés par la crise du Covid-19.

L'article est structuré en trois parties. La première partie présente une réflexion sur la situation des établissements et entreprises publics marocains face à la pandémie COVID-19, la deuxième partie se penchera sur la question du rôle des nouvelles méthodes de contrôle de gestion, notamment le BSC dans le pilotage des EEP en mode de crise et la troisième partie passera en revue les études qui ont travaillé sur la relation entre le contrôle de gestion et performance des EEP publics.

2. Une réflexion sur la situation des établissements et entreprises publics marocains face à la pandémie COVID-19

2.1. Une appréciation de l'état des établissements et entreprises publics marocains à l'épreuve du COVID-19

L'inventaire des établissements et entreprises publics (EEP), arrêté à fin septembre 2019, fait ressortir, selon le rapport publié avec la loi de finances 2020, l'existence de 225 établissements publics (EP)ⁱ et 43 sociétés anonymes à participation directe du Trésorⁱⁱ. Ces mêmes EEP qui

détiennent 479 filiales sont présents pratiquement dans tous les secteurs économiques et sociaux, notamment l'infrastructure, l'énergie, l'agriculture, la pêche maritime, l'éducation, l'enseignement, la formation professionnelle, la santé, le tourisme, l'industrie, la logistique et les services financiers (*Rapport établissements et entreprises publics*, 2020).

En effet, le secteur des établissements et entreprises publics occupe « une place de premier plan dans le processus de développement socio-économique du pays, il constitue un véritable levier de planification et d'exécution des politiques publiques » (*Rapport établissements et entreprises publics*, s. d.).

Cet effort d'investissement pour la réalisation de leurs projets stratégiques et structurants est accompagné par un appui budgétaire de l'Etat, et cela sous forme des transferts vers lesdits EEP. Ces transferts comprennent ceux consentis par le Budget général de l'Etat (BGE), par les comptes spéciaux du Trésor, ainsi que les recettes de la fiscalité indirecte dont bénéficient les EEP. Cet appui sera fortement affecté par la crise de Covid-19, car dans sa majorité est corrélé avec l'activité économique. En effet, cet appui budgétaire de l'Etat est généré par des taxes parafiscales. Ces dernières sont attachées à titre indicatif aux opérations de commerce extérieur, aux opérations de change, aux opérations immobilières, aux opérations d'assurance..., etc donc par effet d'éviction, le budget risque de perdre potentiellement des montants conséquents.

Le montant total des déblocages du budget général de l'Etat au titre des subventions aux EEP, à fin novembre 2019, s'élève, selon le rapport publié avec la loi de Finances 2020, à 28.453 MDH. Or, les besoins d'appui financier adressés à la DEPP par les établissements et entreprises publics, suite aux effets de l'épidémie de Covid-19 sur la trésorerie desdits établissements, dépassent, jusqu'à la fin de juin 2020, les 16 Mds de DH dont 10 Mds de DH à débloquent en urgence cette année, soit en garanties, en subventions, ou en capitaux.

En revanche, les entités publiques sont caractérisées par une structure de charges où la partie fixe est dominante. Dans cette configuration, quand elles sont agressées par un événement comme celui du Covid-19, elles n'ont pas l'agilité opérationnelle. Le chiffre d'affaires, qui atteint 238 Mds de DH en 2019, baisse de 80% ou 90%, or les charges ne baissent que de 30% ou 40% au mieux (*Rapport établissements et entreprises publics*, 2020).

Par ailleurs, les établissements et entreprises publics ont été impactés par la pandémie du Covid-19. Certains plus que d'autres, Il y a ceux qui ont été fortement impactés en engendrant des problèmes de trésorerie, il y en a d'autres qui avaient des problèmes structurels qui datent d'avant Covid-19 mais que la crise actuelle a exacerbés. En plus de l'impact financier, le Covid 19 est une urgence de santé publique qui peut porter atteinte à l'organisation au niveau humain, social et organisationnel de manière significative.

Par ailleurs, les conséquences seront bien plus lourdes à tous les niveaux. Abderrahmane SEMMAR, le directeur de la direction des entreprises publiques et de la privatisation (DEPP), précise « Cette crise a été comme un miroir qui a montré les faiblesses des établissements et des entreprises publics. Des faiblesses qui existaient bien avant la crise. Ceux qui n'étaient pas solides ont vu leurs difficultés de plus en plus exacerbées. Le covid-19 a fait déceler même des insuffisances au niveau des établissements qui n'étaient pas en difficultés » (Boumahrou, 2020). De ce qui précède, le contexte de crise aggrave la situation du portefeuille public déjà vulnérable. Et quel que soit l'appui budgétaire de l'Etat aux établissements et entreprises publics, il doit être lié à un plan d'action préétabli par la structure pour pérenniser son modèle économique. La DEPP étudie avec ces EEP des protocoles et de plans d'action pour s'assurer d'un côté qu'ils gèrent au mieux cette crise, et d'un autre côté que ces EEP mettent en place des plans d'action solides pour l'avenir.

2.2. Théorie de chaos comme cadre théorique d'analyse de l'impact de covid-19 sur la pratique de contrôle de gestion

La théorie du chaos part du constat que le monde est devenu volatil, incertain, complexe et ambigu, dit « VICA ». Selon cette théorie, sous le désordre apparent d'un système chaotique se cache un ordre très strict, autrement dit, il est impossible de prévoir le comportement du système chaotique sur le long terme mais on peut savoir quel était précisément son état dans le passé. On parle de la sensibilité aux conditions initiales largement popularisée par la fameuse expression « l'effet papillon ».

Une des caractéristiques de la théorie du chaos, c'est qu'elle est totalement transversale dans tous les domaines scientifiques, notamment le domaine des sciences de gestion. La théorie du chaos considère les organisations comme des systèmes complexes, incertains, et leur performance future ne peut être déduite des événements et des actions passées et présentes. Dans un état chaotique, les organisations ne peuvent prédire l'impact dû au changement d'une variable qu'à très court terme. Cette propriété rend la prévision à long terme du comportement du système chaotique impossible. Un petit changement initial, dont l'effet est multiplié au cours du temps, mène à un comportement très différent.

En effet, pour faire évoluer les organisations, les décideurs doivent avoir une perception globale et multicritères des problèmes et capacité d'anticiper le changement, l'organisation doit alors adopter des outils de gestion pour relever ces défis. Or, les outils d'appréciation des performances les plus utilisés conduisent à postuler le potentiel à partir des résultats déjà obtenus. Les transformations de notre univers obligent à développer des outils de contrôle de gestion adaptés à cette nouvelle réalité, afin d'établir une démarche systémique et chercher à élaborer des stratégies pour aborder l'imprévisible, l'aléatoire et le qualitatif.

Dans ce cadre, le contrôle de gestion, traditionnellement axé sur la prévisibilité et la stabilité, est confronté à de nouveaux défis. La théorie du chaos peut aider à analyser comment les pratiques de contrôle de gestion s'adaptent ou échouent face à des événements imprévus et à des changements rapides. Elle permet d'examiner comment les organisations peuvent naviguer dans des environnements complexes et incertains, en mettant l'accent sur la flexibilité, la réactivité, et l'innovation dans les processus de contrôle.

En utilisant la théorie du chaos, les chercheurs et les praticiens peuvent explorer des questions telles que : Comment les systèmes de contrôle de gestion évoluent-ils en réponse à des chocs externes majeurs ? Quelles stratégies de gestion sont efficaces dans des environnements hautement imprévisibles ? Comment les organisations peuvent-elles maintenir un équilibre entre contrôle et flexibilité pour gérer efficacement en période de crise ?

Cette approche permet également d'envisager de nouvelles méthodes et outils de contrôle de gestion adaptés aux environnements volatils et incertains, en soulignant l'importance de la capacité d'adaptation et de la résilience organisationnelle.

3. Le pilotage des EEP en mode de crise : quel rôle pour les outils de contrôle de gestion ?

Face à la crise inédite de Covid-19, le système de contrôle de gestion est plus que jamais sollicité pour gérer cette phase et apporter les éléments de réponses à la direction et aux managers intermédiaires. D'abord, il doit être au cœur du dispositif de gestion de crise, en aidant l'organisation à faire face à l'urgence et à agir vite, ensuite, il doit les aider à préparer l'avenir.

En revanche, face à une crise longue et systémique, les outils de contrôle de gestion traditionnels s'avèrent inopérants, les contrôleurs de gestion doivent accompagner les organes de la direction

et les managers, en mettant à leur disposition des outils adaptés à faire face à des événements nouveaux et totalement inédits, où on ne peut pas faire référence à une crise équivalente.

3.1. Pilotage en mode de crise : Une remise en cause du modèle classique de contrôle de gestion.

Sur le plan conceptuel, Anthony, a donné en 1965 la première définition du contrôle de gestion qui fait que « Le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs de l'organisation » (Anthony, 1965). Cette conception, portant sur le lien entre les actions des managers et les objectifs organisationnels qu'ils doivent atteindre, rentre dans ce qu'on appelle le modèle « classique » du contrôle de gestion (Bouquin & Kuszla, 2014).

Dans ce modèle classique du contrôle de gestion, le budget présente « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles convergent vers la réalisation des plans opérationnels » (Bouquin, 2008), autrement dit, il s'agit d'une déclinaison chiffrée des objectifs de l'organisation qu'on prépare généralement à l'horizon d'une année. Or, dans un univers où l'incertitude porte autant sur le court que le long terme, où l'imprévu devient un terme consacré, cette approche se révèle trop rigide pour pouvoir être appliquée (Méric, 2000).

(Bescos et al., 2004) considèrent que les budgets dans un environnement turbulent ne peuvent être utilisés comme instrument de mise en œuvre d'objectifs stratégiques. (Gignon-Marconnet, 2003) pense que « une gestion budgétaire très contraignante ne conviendrait pas à des environnements incertains ». De même, (Berland, 2004) suppose que lorsque l'organisation se trouve dans un environnement incertain, elle est difficile d'établir des prévisions fiables et donc la fixation d'objectifs budgétaires devient un exercice très difficile voire impossible.

Touchais, (2001) précise que la pratique du contrôle de gestion en situation d'incertitude « exige quelques aménagements des outils, notamment au niveau du système budgétaire ». (Touchais, 2001) conseille de construire les budgets sur une période plus courte : le trimestre ou le semestre selon le délai de relative certitude. Or, selon (Berland, 2002), il s'agit d'une mission infaisable pour les systèmes budgétaires traditionnels trop coûteux et trop lourds. Dans une telle situation d'incertitude, (Komarev, 2007) indique que la seule méthode de voir plus clair dans le futur est de contrôler l'évolution des facteurs qualitatifs et non financiers déterminant le changement des indicateurs financiers.

Dans un tel contexte où les budgets deviennent moins efficaces suite à l'augmentation de l'incertitude de l'environnement, des nouveaux outils de contrôle fondés sur des mesures non financières sont susceptibles de les remplacer. (Bouamama, 2015; Hoque, 2004; Komarev, 2007). Exemple le **Balanced Scorecard (BSC)**

3.2. Balanced Scorecard (BSC) : un outil en réponse aux lendemains méconnus et inconnus

L'influence de l'environnement en tant que facteur déterminant des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion est mise en évidence à plusieurs reprises.

Dans cette perspective, (Méric, 2000) précise que dans un environnement complexe et incertain, quatre conceptions du contrôle de gestion, traduisent une approche de l'incertain :

La rétrospection (analyse du passé) et la prospective (prévoir les événements futurs) qui consistent à réduire l'incertitude et à la maîtriser.

La réaction (agir rapidement suite à un fait imprévu) et la pro action (anticiper des événements difficilement prévisibles) qui se fondent sur une acceptation de l'incertitude.

De même, (Chenhall, 2003) précise « plusieurs recherches empiriques ont montré que dans des environnements incertains-complexes, les systèmes de contrôle de gestion performants sont ceux qui s'ouvrent aux informations externes, non financières et à long terme ».

Dans le même sens (Bouamama, 2015) a conclu les indicateurs financiers et comptables dans les systèmes de contrôle de gestion traditionnels sont inadéquats dans des environnements instables et complexes. En effet les entités qui poursuivent un comportement stratégique de type « prospecteur » évoluant dans un environnement incertain sont plus susceptibles d'adopter des indicateurs de mesure de performance non financiers par rapport aux autres entreprises qui poursuivent un comportement stratégique de type « défenseur » évoluant dans un environnement plus stable (Elhamma, 2013; Gosselin & Dubé, 2002).

De même, (Wade & Diouf, 2021) indiquent qu'un environnement perçu comme incertain appelle des structures organiques qui privilégient la recherche d'informations externes et de nature non financière. Le contrôle de l'évolution de ces derniers permet d'avoir une vision sur le futur (Bouamama, 2015) et sur le changement des indicateurs financiers.

À partir des résultats de leur article qui évoquait la perte de pertinence du contrôle de gestion due à la focalisation sur des aspects seulement financiers et en utilisant des études empiriques menées entre 1984 et 1992, Kaplan et Norton (1990) développèrent un outil qui intégrait des dimensions financières et non financières et dans lequel aucune de ces deux dimensions n'était privilégiée par rapport à l'autre (Choffel & Meyssonier, 2005). Les mesures financières permettaient plutôt d'appréhender les effets d'actions déjà entreprises, alors que les mesures non financières permettaient à la fois d'élargir la vision de la performance de l'organisation dans une approche multicritère et de mieux anticiper ce que pourrait être la performance future de l'organisation.

Le *Balanced Scorecard* (BSC) ou en français le tableau de bord prospectif (TBP), en combinant des indicateurs qualitatifs et quantitatifs, a permis de relancer des réflexions sur la place des indicateurs non-financiers. Ces indicateurs, qualitatifs et quantitatifs distribués autour de 4 axes : l'axe « **finance** » (se focalisant sur le suivi de la performance financières de l'organisation), l'axe « **clients** »/« **usager** », (qui regroupe les indicateurs traduisant les attentes présentes ou futures du client/usager), l'axe « **processus internes** » (il regroupe les indicateurs qui offrent une visibilité sur la gestion des opérations et des processus au sein de l'organisation) et enfin l'axe « **apprentissage organisationnel** » (il analyse le rôle des moyens humains et des savoirs dans la réalisation des objectifs stratégiques définis précédemment).

En effet, Le tableau de bord prospectif repose sur le principe de la causalité. En général, les développements dans un domaine ont également des conséquences significatives sur les indicateurs d'autres domaines. Ce principe est notamment expliqué par une carte stratégique. Celle-ci met en évidence la façon dont la réalisation des objectifs dans un axe impacte les autres axes. Grâce à cette présentation claire des liens de cause à effet, les décideurs disposent d'un outil leur permettant de mieux diriger leur organisation. Du coup, il permet à la fois de mieux cibler le type d'action nécessaire et de réagir très rapidement.

4. Contrôle de gestion et performance des EEP publics en période de crise

La notion de performance est en constante évolution, modifiant régulièrement ses caractéristiques. En réponse, le contrôle de gestion s'adapte continuellement à ces changements en développant de nouvelles méthodes et techniques mieux alignées avec les critères de performance actuels. En période de crise, la performance des EEP dépend de leur capacité à s'adapter rapidement aux circonstances changeantes, tout en continuant à remplir leur mission auprès du public et de contribuer à la stabilité économique et sociale.

4.1. Le management et la performance publique en période de crise

Lier la performance des Entreprises d'État ou Entreprises Publiques (EEP) en période de crise à la théorie de la résilience et celle du management par le *care* offre une perspective intéressante

sur la manière dont ces organisations peuvent non seulement survivre, mais aussi prospérer en période de difficultés.

✓ **Théorie de la résilience financière publique en période de crise**

Le concept de résilience, initialement ancré dans le domaine des sciences matérielles, a trouvé une application étendue dans diverses disciplines, y compris dans le domaine organisationnel. Originellement, ce terme décrivait la capacité d'un métal à résister à la pression, à se déformer sous l'impact, puis à regagner sa forme originale. Cette idée, métaphoriquement transférée au monde des organisations, a été explorée pour la première fois par Meyer en 1982. Meyer a conceptualisé la résilience organisationnelle comme la capacité d'une entité à absorber les perturbations environnementales et à rétablir son ordre préexistant.

Au fil du temps, cette notion s'est enrichie et diversifiée. (Lengnick-Hall, C. A., & Beck, T. E.,) en 2005, ont apporté une perspective plus dynamique à ce concept. Ils ont défini la résilience organisationnelle comme la capacité d'une entreprise à absorber efficacement les chocs, à élaborer des réponses adaptées à des situations spécifiques, et, de manière cruciale, à se transformer en tirant parti des événements perturbateurs. Cette définition souligne la dualité de la résilience : elle ne se limite pas à la survie face aux perturbations, mais englobe également la capacité d'une organisation à se réinventer en réponse aux défis.

Dans cette veine, (Dormady et al., 2019) ont affiné la définition en soulignant qu'un système résilient ne se contente pas de résister à la crise, mais possède également la flexibilité nécessaire pour retrouver son état original dès que possible. Cette perspective met l'accent sur la rapidité et l'efficacité du processus de récupération.

De manière complémentaire, (Rose,.) en 2017, a élargi la portée de la résilience en affirmant qu'un système résilient est capable non seulement de restaurer son état antérieur, mais aussi de transitionner vers un nouvel état, potentiellement plus souhaitable, après une perturbation. Cette approche reconnaît la possibilité que les crises puissent être des catalyseurs de changement positif, poussant les organisations à évoluer vers des configurations plus efficaces et plus adaptées.

Ainsi, l'évolution du concept de résilience reflète une compréhension croissante de la complexité et de la dynamique des systèmes organisationnels. Initialement perçue comme une capacité de retour à un état antérieur, la résilience est désormais considérée comme un attribut multidimensionnel, impliquant non seulement la récupération, mais aussi la transformation et l'adaptation face aux défis imprévus.

En liant la théorie de résilience et la théorie de chaos, on peut observer que la théorie du chaos peut informer les stratégies de résilience financière publique. Par exemple, la reconnaissance de l'imprévisibilité et de l'interconnectivité inhérente aux systèmes financiers publics suggère qu'une approche flexible et adaptable est essentielle pour maintenir la stabilité financière. La résilience peut donc être renforcée en intégrant des stratégies qui sont non seulement robustes face aux chocs prévus mais également flexibles et réactives face à des perturbations inattendues. Cela implique la mise en place des outils de gestion permettant de s'adapter et évoluer en réponse à des conditions changeantes, plutôt que de s'appuyer strictement sur des plans rigides. De plus, cela suggère l'importance de systèmes d'alerte précoce et de mécanismes de réaction rapide pour gérer les crises financières dès leur apparition, minimisant ainsi les effets du chaos inhérent aux systèmes financiers publics.

La combinaison de ces deux théories offre une feuille de route pour la gestion financière publique dans des conditions incertaines et dynamiques, encourageant à la fois la préparation aux perturbations connues et l'adaptabilité face aux surprises inévitables.

✓ **Le management par le *care* et management de crise**

Le cadre conceptuel du management par le *care* permet de supposer que le *care* joue un rôle déterminant dans la motivation des membres d'une organisation à adopter les décisions prises.

Quand l'individu perçoit la prise de ses besoins et ses contraintes, son confiance et son dépendance à l'organisation est renforcé. Les premières études empiriques menées dans les entreprises qui ont introduit un management par le *care* confirment que les décisions sont plus facilement adoptées (Meyronin, 2018 cité par Benzerafa-Alilat & Ardelet, 2022).

Le management par le *care* est une approche qui met l'accent sur l'attention portée aux besoins, aux préoccupations et au bien-être des individus au sein d'une organisation. Il met en avant des valeurs telles que l'empathie, la bienveillance et la prise en compte des dimensions émotionnelles dans la gestion.

D'un autre côté, le management de crise se concentre sur la gestion des situations d'urgence, des événements imprévus et des crises organisationnelles. Il vise à prendre des décisions rapides et efficaces pour atténuer les impacts négatifs, rétablir la stabilité et minimiser les dommages.

Dans un contexte de crise, l'approche du management par le *care* peut jouer un rôle crucial. En se souciant du bien-être des employés et en leur apportant un soutien émotionnel, le management par le *care* peut contribuer à atténuer les effets traumatiques d'une crise sur les individus et à maintenir un climat de confiance et de solidarité au sein de l'organisation. Cela peut favoriser la résilience et la capacité de l'organisation à faire face à la crise de manière collective.

De plus, le management par le *care* peut également influencer la manière dont les décisions de gestion de crise sont prises. En accordant une attention particulière aux valeurs éthiques et en prenant en compte les conséquences humaines, sociales et émotionnelles des décisions, le management par le *care* peut aider à éviter des décisions strictement basées sur des considérations économiques ou opérationnelles.

Dans un environnement caractérisé par le chaos, Le management par le Care, en promouvant un environnement de travail où les employés se sentent valorisés et soutenus, encourage l'expérimentation et la prise de risques calculés. Cette culture d'innovation est vitale pour s'adapter et prospérer dans des conditions chaotiques, permettant aux organisations de trouver de nouvelles façons de travailler, de résoudre des problèmes et de répondre aux défis.

4.2.L'apport du contrôle de gestion à la performance des EEP publics en période de crise et hors crise : une revue de littérature

Cette section de la revue de littérature se concentre sur les études empiriques qui ont exploré l'impact du contrôle de gestion sur la performance des Établissements et Entreprises Publics (EEP), tant en période de crise que hors crise. L'objectif est de synthétiser les résultats de ces recherches afin de déterminer théoriquement si les EEP ont réussi à améliorer leur performance grâce à la mise en place de pratiques de contrôle de gestion.

En s'intéressant aux organisations du secteur de la santé, Inamar, Kaplan et Reynolds (2002) ont constaté l'implantation du BSC a contribué à l'amélioration de la performance en termes de compétitivité, satisfactions des usagers et de résultats financiers importants réalisés.

En 2006, Walker et Dunn, a partir une étude du milieu hospitalier aux États Unis, ont confirmé ce résultat, ils ont conclu que la mise en d'un BSC adapté aux caractéristiques du milieu hospitalier peut améliorer la gestion et la prestation de santé avec un rapport qualité/coût adéquat.

A partir d'une étude au sein de secteur public marocain, Laila ZOUIDI (2013) a indiqué que l'utilisation du tableau de bord semble avoir des effets positifs sur la performance globale des organismes publics marocains. Il permet, ainsi, d'adhérer tous les niveaux hiérarchiques aux objectifs stratégiques et d'imprégner une culture de performance qui se traduit par la production et l'interprétation des indicateurs pertinents.

Dans le même sens, de nombreuses études ont confirmé cette corrélation positive entre le système de contrôle de gestion matérialisé par ses outils et la performance des établissements publics marocains (.....)

Concernant la gestion des crises dans le secteur public, il est reconnu que les crises peuvent avoir un impact profond sur les organisations publiques, nécessitant des interventions urgentes pour atténuer les effets néfastes et maintenir la viabilité organisationnelle. La gestion de crise implique d'étudier et d'anticiper soigneusement les risques afin de réduire l'incertitude et de protéger les personnes, l'environnement, les employés et la situation financière de l'organisation. Les crises dans le secteur public peuvent varier en nature, mais impliquent généralement des menaces pour les ressources d'une organisation, des éléments de surprise entraînant une perte de contrôle et des délais limités pour la prise de décision. Les organisations du secteur public réagissent aux crises par une réorganisation, ce qui implique de réexaminer et de repenser les processus commerciaux et les structures organisationnelles pour améliorer les domaines de performance clés tels que la qualité, la productivité, la satisfaction des clients et les délais de mise sur le marché.

Les études empiriques dans ce domaine mettent en évidence la complexité de mesurer et de comparer les performances des organisations publiques et privées, notamment dans les situations de crise. Les différents objectifs et contextes opérationnels des organisations publiques nécessitent une approche nuancée du contrôle de gestion et de l'évaluation des performances, en mettant l'accent sur la réorganisation et la refonte des processus en réponse aux crises.

(Barbera et al., 2017) ont exploré la manière dont 12 gouvernements locaux européens en Autriche, en Italie, et en Angleterre ont mobilisé leurs capacités organisationnelles pour faire face aux perturbations causées par la récente crise économique et budgétaire. En s'appuyant sur le concept de résilience, leur étude a permis d'identifier et de concrétiser divers modèles de résilience financière. Ces modèles incluent l'autorégulation, l'adaptation contrainte ou réactive, ainsi que le fatalisme, qu'il soit résigné ou impuissant. Ces approches reflètent le résultat de l'interaction et de l'évolution au fil du temps de diverses dimensions internes et externes.

S'inspirant de (Barbera et al., 2017), (Bracci & Tallaki, 2021) ont exploré comment les pratiques de contrôle influencent la résilience organisationnelle face aux chocs financiers. Leur étude longitudinale dans le secteur public italien a révélé que la stratégie d'une entreprise publique était renforcée par des capacités prévisionnelles et d'adaptation. Les systèmes de contrôle de gestion ont joué un rôle crucial dans ce processus, incluant la planification d'entreprise, la budgétisation, les systèmes de reporting et d'incitation, ainsi que la formation, la communication interne et la collaboration. Ces éléments ont été essentiels pour développer la capacité de l'organisation à s'adapter et à anticiper, améliorant ainsi sa résilience en temps de crise.

5. Conclusion

À la suite de la crise engendrée par la pandémie de Covid-19, les établissements et entreprises publics au Maroc se trouvent confrontés à des défis importants et multiples, auxquels ils doivent réagir rapidement. La gestion de crise et la préparation de l'avenir deviennent des impératifs simultanés, tout en tenant compte des contraintes financières limitées.

Dans un tel contexte, les Balanced Scorecards (BSC) semblent être préférés aux budgets, car le système budgétaire se voit critiqué pour son incapacité à répondre aux exigences des organisations confrontées à une situation complexe et incertaine. Les BSC, en intégrant des indicateurs quantitatifs pour analyser le passé et des indicateurs qualitatifs pour prévoir l'avenir, aident les organes de direction à réduire l'incertitude et à la maîtriser.

En effet, le Balanced Scorecard offre une approche plus complète et équilibrée de la performance organisationnelle. Il ne se limite pas aux mesures financières traditionnelles, mais intègre également des dimensions non financières telles que la satisfaction client, les processus

internes, l'apprentissage et le développement. Cette approche permet aux décideurs de prendre des décisions éclairées, basées sur une vision globale de la performance de l'organisation.

De plus, la flexibilité des indicateurs du BSC est un atout majeur dans un environnement imprévisible. Lorsqu'un événement inattendu se produit, les indicateurs du BSC peuvent être ajustés rapidement pour refléter la nouvelle réalité et aider à prendre des mesures appropriées. Cette capacité d'adaptation permet aux organisations de réagir de manière proactive aux changements et de mieux anticiper des événements difficiles à prévoir.

Il convient de noter que la mise en œuvre d'un Balanced Scorecard efficace nécessite une collaboration et une communication étroites entre les différents niveaux de l'organisation. Il est essentiel d'impliquer les parties prenantes clés, de définir des objectifs clairs et de mettre en place des mécanismes de suivi réguliers pour assurer la pertinence et l'efficacité du BSC.

En conclusion, face aux défis complexes et incertains auxquels sont confrontés les établissements et entreprises publics au Maroc suite à la crise de la Covid-19, les Balanced Scorecards peuvent offrir une approche plus adaptée que les budgets traditionnels. En intégrant des indicateurs quantitatifs et qualitatifs, le BSC permet de réduire l'incertitude, d'agir rapidement face à l'inattendu et d'anticiper les événements futurs. Cependant, une mise en œuvre rigoureuse et une collaboration étroite sont nécessaires pour maximiser les avantages du BSC dans ce contexte particulier.

Références

- (1). Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- (2). Barbera, C., Jones, M., Korac, S., Saliterer, I., & Steccolini, I. (2017). Governmental financial resilience under austerity in Austria, England and Italy : How do local governments cope with financial shocks? *Public Administration*. <https://doi.org/10.1111/padm.12350>
- (3). Benzerafa-Alilat, M., & Ardelet, C. (2022). Consentement à l'effort et Covid-19 : Les apports du management par le care au management public: *Gestion et management public*, Volume 9 / N° 4(4), 29-36. <https://doi.org/10.3917/gmp.094.0029>
- (4). Berland, N. (2002). *Comment peut-on gérer sans budget?*
- (5). Berland, N. (2004). *La gestion sans budget : Évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique*.
- (6). Bescos, P.-L., Cauvin, É., Langevin, P., & Mendoza, C. (2004). Critiques du budget : Une approche contingente. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 10(1), 165. <https://doi.org/10.3917/cca.101.0165>
- (7). Bouamama, M. (2015). *Nouveaux défis du système de mesure de la performance : Cas des tableaux de bord*. Université de Bordeaux.
- (8). Boumahrou, par L. (2020, juin 22). *Le Covid-19 risque d'accélérer la disparition de certains établissements et entreprises publics*. <https://ecoactu.ma/le-covid-risque-daccelerer-la-disparition-des-certains-etablissements-et-entreprises-publics/>
- (9). Bouquin, H. (2008). *Contrôle de gestion* (6^e éd.). PUF.
- (10). Bouquin, H., & Kuszla, C. (2014). *Le contrôle de gestion* (Eyrolles). <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/le-controle-de-gestion-9782130609520/>
- (11). Bracci, E., & Tallaki, M. (2021). Resilience capacities and management control systems in public sector organisations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(3), 332-351.

- (12). Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context : Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- (13). Choffel, D., & Meyssonier, F. (2005). Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard. *Comptabilité Contrôle Audit*, 11(2), 61-81. <https://doi.org/10.3917/cca.112.0061>
- (14). Dormady, N., Roa-Henriquez, A., & Rose, A. (2019). Economic resilience of the firm : A production theory approach. *International Journal of Production Economics*, 208, 446-460. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2018.07.017>
- (15). Elhamma, A. (2013). DIVERSITE DES SYSTEMES DE MESURE DE LA PERFORMANCE: UNE ANALYSE CONTINGENTE. *Revue de consolidation comptable et de management de la performance*.
- (16). Gignon-Marconnet, I. (2003). Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : Une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, 9(1),
- (17). Gosselin, M., & Dubé, T. (2002). *INFLUENCE DE LA STRATEGIE SUR L'ADOPTION DES MESURES DE PERFORMANCE EN VIGUEUR DANS LE SYSTEME DE COMPTABILITE DE GESTION*. CD.
- (18). Hoque, Z. (2004). A contingency model of the association between strategy, environmental uncertainty and performance measurement : Impact on organizational performance. *International Business Review*, 13(4), 485-502.
- (19). Komarev, I. (2007). (PDF) *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : Une approche contingente* [UNIVERSITE MONTESQUIEU - BORDEAUX IV]. https://www.academia.edu/63424227/La_place_des_budgets_dans_le_dispositif_de_contr%C3%B4le_de_gestion_une_approche_contingente
- (20). Lengnick-Hall, C. A., & Beck, T. E. (2005). Adaptive fit versus robust transformation : How organizations respond to environmental change. *Journal of Management*,.
- (21). Méric, J. (2000). Le Controle De Gestion Entre Risque Et Incertitude. *Post-Print*, Article halshs-00587486. <https://ideas.repec.org/p/hal/journal/halshs-00587486.html>
- (22). *Rapport établissements et entreprises publics*. (s. d.).
- (23). Rose, A. (2017). Defining Resilience Across Disciplines. In A. Rose (Éd.), *Defining and Measuring Economic Resilience from a Societal, Environmental and Security Perspective* (p. 19-27).
- (24). Touchais, L. (2001). *Le contrôle de gestion en situation d'incertitude : Le cas du sport spectacle*.
- (25). Wade, M. E. B., & Diouf, M. (2021). Analyse des déterminants du degré d'utilisation des outils de contrôle de gestion en contexte de PME : Une validation empirique au Sénégal. *Revue Du Contrôle, de La Comptabilité et de l'audit*, 5(2), Article 2.

ⁱ Il s'agit de personnes morales de droit public dotées de la personnalité juridique et de l'autonomie financière

ⁱⁱ Il s'agit de sociétés de droit privé dont le capital est détenu directement par l'Etat totalement ou partiellement