

Contribution du Balanced Scorecard au Pilotage du Contrôle de Gestion : Cas des Établissements et Entreprises Publics au Maroc

Contribution of the Balanced Scorecard to the Management Control: Case of Public Institutions and Enterprises in Morocco

Hajar AHADI, (Doctorante)

*Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LARSGO)
École Nationale Commerce et Gestion
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Abdelhay BENABDELHADI, (Enseignant Chercheur)

*Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LARSGO)
École Nationale Commerce et Gestion
Université Ibn Tofail, Kénitra, Maroc*

Adresse de correspondance :	École Nationale de Commerce et de Gestion Université Ibn Tofail BP. 1420 Maroc (Kenitra)
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	AHADI, H., & BENABDELHADI, A. (2024). Contribution du Balanced Scorecard au Pilotage du Contrôle de Gestion : Cas des Établissements et Entreprises Publics au Maroc. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 5(2), 275-290. https://doi.org/10.5281/zenodo.10657704
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: January 05, 2024

Accepted: February 12, 2024

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

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 2 (2024)

Contribution du Balanced Scorecard au pilotage du contrôle de gestion : Cas des Établissements et Entreprises Publics au Maroc

Résumé

Afin d'aligner les structures socio-économiques du pays avec les évolutions environnementales et répondre aux besoins pressants des citoyens, les autorités publiques marocaines ont entrepris des réformes structurelles de modernisation. Ces réformes ciblent une gestion publique plus rationalisée, efficace et efficiente, introduisant de nouvelles méthodes de gestion pour générer de la valeur tout en répondant aux attentes des citoyens marocains. Dans ce contexte, il est impératif de renforcer le contrôle de gestion au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP) pour pouvoir mettre en place une approche globale de performance en recourant au Balanced Scorecard (BSC). Cet outil est conçu pour fournir une vision holistique et équilibrée de la performance d'une organisation en intégrant à la fois des mesures financières et non financières. Par conséquent, cet article vise à explorer l'utilité du Balanced Scorecard pour rendre le contrôle de gestion un outil de pilotage stratégique au-delà de son aspect purement financier visant l'amélioration de la performance globale.

Mots clés : Établissement et Entreprises Publics – Contrôle de gestion – Pilotage stratégique – Balanced Scorecard (BSC) - Performance.

Classification JEL : H 11

Type de publication : Article théorique

Abstract

In order to align the country's socio-economic structures with environmental changes and to address the pressing needs of the citizens, the Moroccan public authorities have undertaken modernization reforms. These reforms aim for a more rationalized, effective, and efficient public management, introducing new management methods to create value while meeting the expectations of Moroccan citizens. In this context, it is imperative to strengthen management control within Public Establishments and Enterprises (EEP) to be able to implement a global performance approach using the Balanced Scorecard (BSC). This tool is designed to provide a holistic and balanced view of an organization's performance by integrating both financial and non-financial measures. Consequently, this article aims to explore the usefulness of the Balanced Scorecard to make management control a strategic management tool beyond its purely financial aspect aimed at improving overall performance.

Keywords: Public establishments and enterprises - Management control - Strategic steering - Balanced Scorecard (BSC) – Performance.

JEL Classification : H 11

Paper type : Theoretical Research

1.Introduction

Face à un environnement en constante évolution, la question de la performance des entités publiques occupe une place prédominante dans les discussions internationales axées sur l'optimisation de la gouvernance publique. Cette préoccupation découle d'une complexité croissante des responsabilités confiées aux institutions publiques, en raison des dynamiques politiques, sociales et économiques. Plusieurs experts et chercheurs, à l'image de Lorino (1999), ont souligné la nécessité d'adopter de nouvelles approches régulatrices.

Dans cette perspective, les autorités marocaines ont lancé plusieurs initiatives de réforme administrative. L'intérêt principal de ces réformes est de moderniser l'administration publique et d'accroître son efficacité et son rendement. Parmi ces mesures, la Loi Organique relative à la loi de finance (LOF) de 2015 se distingue. Elle met l'accent sur une gestion budgétaire rigoureuse, la refonte des processus administratifs et un contrôle renforcé.

Cette démarche de transformation des méthodes de gestion vise principalement à optimiser l'utilisation du contrôle de gestion. L'ambition est de parfaire la gestion des biens publics, de valoriser la performance et, in fine, de mieux répondre aux besoins du citoyen marocain.

Historiquement, les mécanismes de régulation et de surveillance de l'administration publique au Maroc étaient principalement axés sur la vérification de la conformité des actions entreprises par rapport aux normes établies, reflétant une rationalité administrative. Plutôt que d'évaluer la réalisation des objectifs fixés ou de s'assurer que les ressources allouées étaient proportionnelles aux objectifs visés, l'accent était mis sur le respect strict des règles.

Cette approche centrée sur la conformité et la gestion des ressources, notamment du point de vue budgétaire, a suscité de nombreuses critiques. Les experts, comme Gibert (1986,1995), ont souligné que ces méthodes traditionnelles de contrôle de gestion ne répondent pas aux besoins d'une gestion contemporaine des entités publiques. Une transition est nécessaire pour passer d'un contrôle basé sur le respect des règles à un contrôle axé sur les résultats obtenus (outputs) et l'impact réel (outcomes) des initiatives prises.

De surcroît, il convient de noter que les Établissements et Entreprises Publics (EEP) au Maroc affichent des insuffisances marquées en matière d'adoption et d'application des systèmes modernes de contrôle de gestion. Ces déficits mettent en évidence le besoin urgent d'adaptation et d'innovation dans leurs pratiques managériales.

Face aux défis soulevés par les méthodes traditionnelles de contrôle de gestion et aux lacunes observées au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP) marocains, il devient impératif d'adopter des outils innovants pour une gestion plus efficace. L'un de ces outils, le tableau de bord prospectif (ou *Balanced Scorecard*), apparaît comme une solution pertinente à cette problématique. Ceux-ci nous amènent à se demander comment rendre le contrôle de gestion un outil de pilotage stratégique en faisant appel au *Balanced Scorecard* (BSC) pour mieux cerner les axes de performance au sein des Établissements et Entreprises Publics.

Pour pallier à cette problématique, il va falloir répondre à la question : comment le *Balanced Scorecard* (BSC) fait évoluer le contrôle, ou la contrôlabilité, de gestion vers un outil de pilotage stratégique capable d'assurer une performance globale et une complémentarité entre les processus opérationnels et la stratégie ?

Pour ce faire, nous proposons d'identifier dans un premier temps, mettre en lumière le concept du contrôle de gestion dans la sphère publique marocaine, et dans un deuxième temps, le *Balanced Scorecard* (BSC) en tant qu'outil d'analyse multidimensionnelle des Établissements et Entreprises Publics, assurant une meilleure intégration du pilotage opérationnel et stratégique pour évoluer le contrôle de gestion vers un outil de pilotage stratégique.

2. Contrôle de gestion au sein des Entreprises et Établissements Publics (EEP) marocains

2.1 Grandes Théories en Relation avec la Maîtrise de Gestion dans le Secteur Public

La maîtrise de gestion dans le secteur public s'appuie sur plusieurs grandes théories qui guident la conception et la mise en œuvre des systèmes de contrôle et de gouvernance. Ces théories offrent un cadre conceptuel pour comprendre et améliorer la performance organisationnelle dans les établissements publics. Parmi les principales théories en relation avec la maîtrise de gestion dans le secteur public, on peut citer :

- **La théorie de l'Agence :**

Selon Michael C. Jensen et William H. Meckling (1976) la Théorie de l'Agence constitue un cadre conceptuel crucial dans la compréhension des dynamiques de gestion au sein du secteur public. Elle repose sur la prémisse que les gestionnaires publics, en tant qu'agents, peuvent être sujets à des divergences d'intérêts par rapport aux principaux, représentés par les citoyens ou le gouvernement. Pour atténuer ces divergences, la mise en place de mécanismes de contrôle devient impérative. Ces mécanismes incluent des dispositifs de contractualisation, des mécanismes de surveillance, et des incitations visant à aligner les actions des agents sur les objectifs définis par les principaux. La Théorie de l'Agence souligne ainsi l'importance de la gouvernance et de la transparence pour assurer la responsabilité et l'efficacité dans le secteur public.

- **La théorie de la Nouvelle Gestion Publique (NGP) :**

La Théorie de la Nouvelle Gestion Publique (NGP) dont David Osborne et Ted Gaebler (1992) sont des contributeurs majeurs, émerge comme un catalyseur de changement dans la gestion publique, en introduisant des principes empruntés au secteur privé. La gestion axée sur les résultats, la responsabilisation, la décentralisation des décisions, la compétition, et la satisfaction du client deviennent les piliers directeurs. Ces principes visent à moderniser les pratiques de gestion publique en mettant l'accent sur l'efficacité opérationnelle et la prestation de services publics de haute qualité. La NGP incite ainsi à une refonte des structures organisationnelles pour mieux répondre aux besoins changeants de la société.

- **La théorie de la Contingence :**

La Théorie de la Contingence initiée par Joan Woodward (1965) et enrichie par d'autres chercheurs tels que Paul Lawrence et Jay Lorsch (1967) offre une perspective selon laquelle il n'existe pas de solution universelle en matière de maîtrise de gestion dans le secteur public. Elle postule que la conception des systèmes de contrôle doit être adaptée aux caractéristiques spécifiques de chaque organisation. La taille, la complexité, l'environnement externe, et la mission de chaque établissement public influent sur la manière dont les mécanismes de contrôle doivent être structurés. Cette approche souligne la nécessité d'une flexibilité dans la conception des dispositifs de maîtrise de gestion pour garantir leur pertinence contextuelle.

- **La théorie institutionnelle :**

La Théorie Institutionnelle développée notamment par Selznick (1957) et DiMaggio et Powell (1983), met en lumière l'influence des institutions et des normes sociales sur les pratiques de gestion dans le secteur public. Les organisations publiques sont incitées à adopter des pratiques conformes aux attentes sociales pour obtenir une légitimité. Cependant, elle souligne également que cette conformité n'est pas toujours synonyme d'efficacité opérationnelle. Ainsi, la Théorie Institutionnelle souligne le besoin de trouver un équilibre entre la légitimité institutionnelle et la recherche de pratiques de gestion optimales.

- **La théorie du Choix Public :**

La Théorie du Choix Public établie par James M. Buchanan et Gordon Tullock (1962) offre une perspective comportementale en analysant comment les acteurs publics prennent des décisions rationnelles en fonction de leurs intérêts individuels. Cette théorie met en avant l'importance des incitations et des mécanismes de contrôle pour influencer le comportement des acteurs publics. En mettant l'accent sur la maximisation de leur utilité personnelle, tout en atteignant les objectifs collectifs, la Théorie du Choix Public souligne la nécessité de concevoir des dispositifs de maîtrise de gestion qui tiennent compte des motivations individuelles des acteurs au sein du secteur public.

l'intégration de ces grandes théories offre un cadre conceptuel robuste et complet, permettant de cerner les multiples facettes des défis en matière de maîtrise de gestion dans le secteur public. Elle facilite le développement d'approches sur mesure, adaptées aux particularités de chaque institution, favorisant ainsi une gestion publique plus efficiente, transparente et alignée sur les objectifs stratégiques et sociaux.

2.2. Contrôle de gestion dans la sphère publique : Vers une approche plus holistique

Le contrôle de gestion est un mode de management qui vise à assurer l'atteinte des objectifs de l'organisation. Il peut être défini comme : « Un processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés » (Bescos et alii, chapitre 1). Bien que d'autres définitions du contrôle de gestion existent, celle de R. Anthony, proposée en 1965, nous paraît plus complète et plus pertinente. Elle est aujourd'hui la définition la plus couramment admise : « Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation » (R.N. Anthony, 1965).

Selon Simons (1995), le contrôle de gestion est défini comme « les processus et les procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». Depuis une vingtaine d'années, le contrôle de gestion a dépassé son rôle traditionnel de contrôle financier pour devenir un outil de management global (Bouquin et Pesqueux 1999).

Un rôle différent, plus stratégique et interactif, est également joué par le contrôle de gestion en plus du suivi de l'évolution de la stratégie globale et de la performance (Boussetta et Alami 2017). D'après cette définition du contrôle de gestion, l'intérêt est porté sur sa relation avec la stratégie. L'un des piliers du contrôle de gestion est la relation entre les gestionnaires et les autres parties prenantes de l'organisation, afin de mettre en œuvre des stratégies organisationnelles. Selon Fornerino et al. (2010), les entreprises considèrent le contrôle de gestion en tant que pratique managériale, car il a été démontré qu'il existe une relation à caractère positive entre l'inauguration de ce système et l'amélioration des performances.

Le déploiement d'un nouveau système de mesure des performances organisationnelles dans les organisations publiques est jugé comme moyen de modernisation de ce dernier. De ce fait, parmi les outils de gestion publique les plus efficaces est le contrôle de gestion. Par conséquent, les organisations publiques ont introduit plusieurs outils et stratégies pour organiser le travail, améliorer l'efficacité et la performance, donner du sens aux activités menées, ainsi que pour encourager le professionnalisme (Denys Lamarzelle, 2008).

Le modèle de contrôle public a été remis en cause en raison de ses insuffisances dans la gestion des organisations publiques contemporaines. Afin de remédier à cela, ces organisations ont développé des méthodes d'évaluation des politiques publiques pour mieux gérer les ressources allouées et évaluer les effets des actions entreprises. Selon Barnard (1938), le contrôle dans le secteur public se concentre plutôt sur l'efficience que sur l'efficacité, en priorité aux objectifs de l'action publique. Cependant, ces systèmes ne tiennent pas compte des facteurs de performance autres que financiers, ce qui rend difficile pour les organisations publiques de relever les défis de la gestion moderne (Kloot et Martin, 2000).

Hofstede (1981) suggère que les pratiques traditionnelles de contrôle public exigent à ce que les objectifs soit clairs, les résultats sont mesurables, les actions sont répétitives et les conséquences des actions correctives sont connues. Cependant, ces techniques peuvent ne pas être suffisantes pour la gestion publique moderne, qui nécessite une approche plus holistique de la mesure des performances. Batac et Carassus (2004) proposent de réorienter la logique de contrôle vers les objectifs de l'action publique, en évaluant l'efficacité, l'efficience et l'impact des politiques publiques. Cette approche permettrait une évaluation complète concernant l'efficacité des politiques publiques et tiendrait compte des impacts sociaux et environnementaux plus larges de ces politiques. En conclusion, le modèle de contrôle public a fait l'objet de critiques pour ses limites dans la gestion publique moderne, qui nécessite une approche plus globale de mesure des performances pour répondre aux défis de la gestion publique contemporaine.

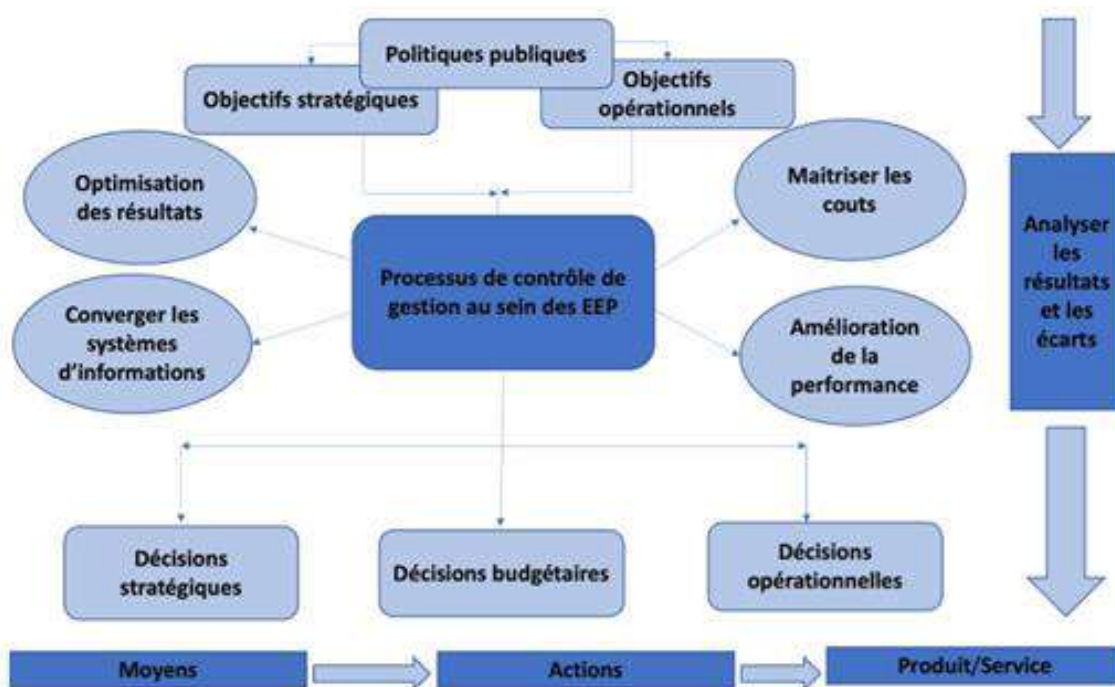
Selon Demeestère (2005) comprendre comment une institution publique fonctionne nécessite une compréhension de sa structure. Il suggère que parmi les raisons de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les Établissements et Entreprises Publics (EEP) figure dans la nécessité d'allouer les ressources de manière optimale, d'assurer un service de qualité, de coordonner et d'aligner les actions avec les objectifs prédéfinis de l'organisation, de s'adapter à des environnements changeants et en fin de compte, renforcer l'apprentissage organisationnel. Nous pouvons déduire que l'importance du contrôle de gestion au sein des organisations publiques ne peut être surestimée, car il contribue à assurer la bonne utilisation des ressources, la prestation d'un service de haute qualité et l'alignement des actions sur les objectifs organisationnels. La capacité à s'adapter à un environnement en perpétuelle mutation est également cruciale pour le succès à long terme. En mettant en œuvre des pratiques de contrôle de gestion efficace, les organisations publiques peuvent améliorer leurs performances et favoriser une culture d'apprentissage et d'amélioration continus.

Au Maroc, les nouvelles réformes administratives initiées dans le secteur public visent principalement à moderniser et améliorer l'efficacité et l'efficience des services publics. Ces réformes se concentrent sur la transparence, la responsabilité, la performance et la gestion axée sur les résultats. Dans ce contexte, le contrôle de gestion prend une importance capitale. Le renforcement des systèmes de contrôle de gestion est une condition nécessaire pour que les Établissements et Entreprises Publics puissent répondre aux nouvelles exigences. L'objectif de ce renforcement se résume ainsi:

- **Rationalisation des dépenses** : Au cœur des réformes se trouve la maîtrise des dépenses publiques. Le contrôle de gestion, en fournissant des outils et des techniques pour surveiller et analyser les dépenses, contribue à l'utilisation judicieuse des ressources de manière efficace et efficiente.
- **Mesure et amélioration de la performance** : Avec le passage d'une gestion basée sur les ressources à une gestion axée sur les résultats, le contrôle de gestion offre des métriques et des indicateurs clés de performance qui permettent de suivre les progrès réalisés et d'identifier les opportunités d'amélioration.
- **Prise de décision éclairée et agile** : Les outils de contrôle de gestion fournissent aux décideurs des données précises et actualisées, facilitant ainsi des décisions plus judicieuses en matière de politique et d'allocation des ressources.
- **Renforcement de la transparence** : Une des aspirations des réformes est d'accroître la transparence dans la gestion publique. A cet égard, le contrôle de gestion, assure un suivi régulier et en fournissant des rapports détaillés, cela contribue à cette transparence.
- **Réactivité et adaptation** : Les outils de contrôle de gestion, tels que le *Balanced Scorecard*, permettent une surveillance continue, offrant ainsi la possibilité d'être agile aux changements et d'adapter les stratégies en conséquence.

La question du contrôle de gestion dans les Établissements et Entreprises Publics (EEP) est cruciale dans le cadre de leurs réformes, et il est important que toutes les parties prenantes soient impliquées. Cependant, il est essentiel de noter que le contrôle de gestion, qui devrait être développé dans le secteur public, n'est pas une tendance passagère, mais une nécessité de contrôler les coûts des opérations quotidiennes de ce type d'organisation et de fournir des outils aux gestionnaires pour analyser les résultats aux prévisions et garantir les performances souhaitables. Sachant bien que l'organisation publique est moins soumise à la pression immédiate et à l'enjeu de survie à court terme, sa performance dépend d'autant plus de la création de potentiel à moyen et long terme. Cela implique l'importance de la mise en place d'un ou des dispositifs du contrôle de gestion qui reposent sur une conception systémique des orientations stratégiques prédéfinies et une responsabilisation des parties prenantes pour assurer une analyse dynamique de l'activité de l'organisation et éviter la contre-performance. Notre figure ci-dessous résume notre perception sur la pratique du contrôle de gestion au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP) :

Figure 1 : contrôle de gestion public au Maroc



Source : Auteurs

Selon cette conceptualisation, l'interprétation que nous faisons du contrôle de gestion au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP) nous conduit à énoncer les hypothèses suivantes :

- Le contrôle de gestion peut améliorer l'efficacité et l'efficience des politiques publiques :

En effet, le contrôle de gestion offre un cadre méthodologique rigoureux pour la planification, le suivi et l'évaluation des actions publiques. Il permet de garantir une utilisation optimale des ressources publiques et d'atteindre les objectifs fixés de manière efficiente.

- Le contrôle de gestion peut contribuer à renforcer la transparence et la bonne gouvernance dans le secteur public marocain :

Le contrôle de gestion permet d'assurer une meilleure responsabilisation des acteurs publics et de rendre compte des résultats des politiques publiques. Il contribue ainsi à renforcer la confiance des citoyens dans l'action publique.

- La mise en place d'un système de contrôle de gestion efficace peut être un facteur clé de succès pour les politiques publiques :

Un système de contrôle de gestion performant permet d'identifier les points forts et les points faibles des politiques publiques, de corriger les erreurs, de remédier aux écarts constatés et d'améliorer les performances. Il est donc un outil essentiel pour garantir le succès des politiques publiques.

En définitive, le lien entre les politiques publiques et le contrôle de gestion est intrinsèque. Alors que les politiques définissent la direction et les objectifs du secteur public marocain, le contrôle de gestion fournit les moyens et les mécanismes pour atteindre ces objectifs, garantissant ainsi que les aspirations des politiques et réformes se traduisent par des actions concrètes et mesurables.

2.3. Contribution du *Balanced Scorecard* au renforcement du contrôle de gestion

Selon Abi Azar (2006), la qualité des outils de gestion détermine en partie la capacité d'une organisation à survivre, et cela en instaurant un système d'information et de communication qui permet de détecter et de prévenir les comportements opportunistes et contribue à l'alignement des objectifs individuels et organisationnels afin d'avoir un impact significatif sur la gestion de la performance des organisations.

La nécessité de construire un potentiel concurrentiel à long terme tout en conservant les méthodes traditionnelles de reporting comptable et financier a conduit au développement d'une nouvelle approche : le *Balanced Scorecard* (BSC) ou tableau de bord prospectif (Kaplan et Norton, 1998). Considérée comme une innovation majeure dans les années 1990 (Ittner et Larcker, 1998), cette approche a été principalement développée pour le secteur privé, mais elle a également été mise en œuvre dans diverses expériences dans le secteur public. Le *Balanced Scorecard* vise à fournir une vision holistique et équilibrée de la performance d'une organisation en intégrant à la fois des mesures financières et non financières.

Il aide les gestionnaires à prendre des décisions éclairées en fournissant une compréhension claire des objectifs, des stratégies et des performances de l'organisation. Dans l'ensemble, le BSC a réussi à améliorer les performances organisationnelles et est aujourd'hui largement utilisé par de nombreuses entreprises et organisations.

L'efficacité du *Balanced Scorecard* (BSC) dans le secteur public a été évaluée par un certain nombre d'études. Irwin (2002) a mené une enquête au sein d'un ministère au Royaume-Uni et a constaté que le BSC était un outil efficace visant l'amélioration de la performance organisationnelle. Kloot et Martin (2000) ont mené des recherches au ministère des Finances de Finlande et sont arrivés à la même conclusion que le BSC était un outil utile pour évaluer l'efficacité organisationnelle.

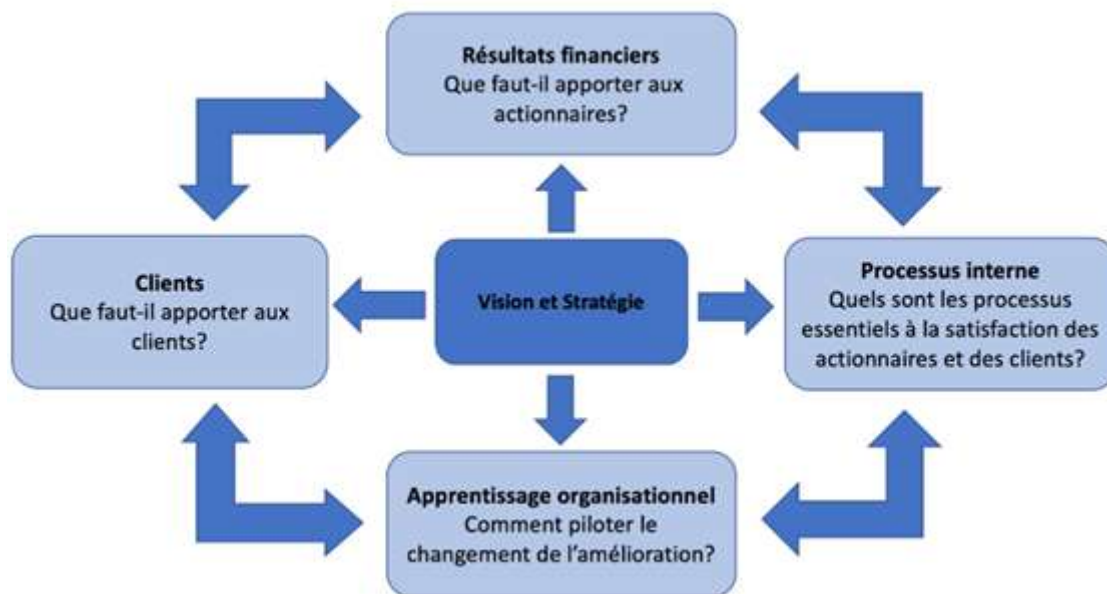
Plusieurs études ont été menées par Kaplan et Norton (2001) au sein des organismes publics tels que des communes et des hôpitaux et ont constaté que le BSC était un outil efficace pour évaluer la performance organisationnelle. Zelman et al. (2003) ont aussi mené une étude dans le secteur de la santé et ont démontré que le BSC était un outil efficace pour évaluer la performance des hôpitaux en intégrant des dimensions non financières comme la qualité des soins et la satisfaction des patients.

Le succès de la mise en place un *Balanced Scorecard*, s'explique par le fait qu'il permet d'obtenir un aperçu beaucoup plus large des performances d'une organisation que ses performances purement économiques. En effet, le BSC permet d'inclure des dimensions non financières à savoir : la satisfaction des clients, la qualité des services ou produits offerts ou rendus, la satisfaction des employés, etc. Cela donne aux managers une meilleure compréhension des

forces et des faiblesses de leur organisation et de leur permet de prendre des décisions plus éclairées pour améliorer la performance.

Ces mesures sont organisées autour de quatre axes stratégiques, qui forment la cartographie stratégique. Elle est destinée à illustrer les principaux objectifs d'une organisation de manière visuelle et représentative (Armitage et Scholey, 2007), en incluant les quatre principaux axes : financier, client, processus interne et apprentissage organisationnel. Selon Renault et Brésil (2006), la carte stratégique explique comment les actifs non matériels sont utilisés pour créer de la valeur pour les clients. L'existence d'indicateurs liés à chacune des quatre dimensions garantit la qualité finale de l'outil.

Figure 2 : les quatre perspectives d'un Balanced Scorecard



Source : Kaplan et Norton (1996)

• L'axe financier

Selon Kaplan et Norton, l'axe financier est le pilier central des objectifs et des indicateurs des autres axes du Balanced Scorecard. La performance financière est l'objectif ultime du processus, et il existe trois stratégies clés pour y parvenir :

- 1- Augmenter et diversifier les revenus : cette stratégie vise à accroître les sources de revenus et à élargir leur diversification.
- 2- Réduire les dépenses et augmenter la productivité : cette stratégie vise à identifier les zones d'inefficacité et les stratégies à adopter pour réduire les coûts et améliorer la productivité.
- 3- Utiliser les actifs : cette stratégie est souvent privilégiée par les organisations à but lucratif, car elle consiste à optimiser l'utilisation des actifs pour atteindre les objectifs financiers, en tenant compte du secteur d'activité et du contexte économique spécifiques.

• L'axe client

L'axe client est un élément crucial pour le succès de toute entreprise, car il identifie les segments de marché cible qui généreront les revenus nécessaires pour atteindre les objectifs financiers (Kaplan et Norton, 1998). Le but ultime de cette section est d'assurer la satisfaction du client avec les produits et services offerts. Pour atteindre cet objectif, les entreprises peuvent utiliser diverses mesures telles que l'augmentation de la part de marchés ou l'acquisition de nouveaux clients. La réactivité aux demandes des clients et la capacité à répondre à leurs besoins avec une qualité et un prix juste sont les déterminants clés de la performance de cet axe. En accordant

la priorité à la satisfaction de la clientèle, les entreprises peuvent fidéliser leur clientèle et réussir à long terme.

• L'axe des processus internes

Dans la perspective d'une organisation, l'efficacité de ses processus internes est d'une importance capitale pour atteindre ses objectifs vis-à-vis de ses clients, de ses collaborateurs et de ses actionnaires. Cet axe se compose de trois éléments clés : la production, la qualité du service après-vente et l'innovation. C'est au sein de ces processus que la valeur peut être créée. Différents indicateurs sont utilisés pour mesurer l'efficacité de ces processus, tels que les délais de production, la maîtrise des coûts, la réduction des déchets et le respect des normes de qualité. En améliorant en permanence ces processus internes, les organisations peuvent optimiser leur efficacité et, en définitive, accroître la valeur qu'elles offrent à leurs parties prenantes.

• L'axe de l'apprentissage organisationnel

Les investissements dans l'apprentissage organisationnel sont cruciaux pour les entreprises qui souhaitent réussir dans leur secteur. Cela implique de se concentrer sur trois aspects clés : le potentiel des collaborateurs, leur motivation et la qualité des systèmes d'information. Il appelle également à ce que les parties prenantes soient tenues responsables et la convergence des objectifs de l'entreprise et des collaborateurs. Négliger l'apprentissage des employés peut avoir des conséquences négatives sur l'entreprise dans son ensemble. Il est donc important pour les organisations de devenir collectivement apprenantes et de s'engager dans une culture d'apprentissage continu pour rester compétitives sur le long terme.

Nous pouvons déduire de la figure 2 et des quatre axes énumérés ci-dessus que le BSC est un outil de gestion qui distingue quatre dimensions de performance en fonction des relations de cause à effet établies par le modèle. Les objectifs financiers servent d'objectif primordial, car le BSC établit une hiérarchie entre ces éléments. Les aspects des clients, des processus et de l'apprentissage organisationnel ne sont que des outils permettant l'atteinte des objectifs financiers.

Implicitement, les quatre dimensions sont hiérarchisées, le potentiel du capital humain permet le développement organisationnel et l'évolution des processus en vigueur, qui à leur tour contribuent à la satisfaction des clients et servent à atteindre les objectifs financiers de l'organisation. Cependant, il existe une possibilité de tomber dans le piège de prioriser les objectifs financiers à court terme en créant cette hiérarchie. Cela doit être adapté au contexte de l'administration publique, qui donne la priorité à la satisfaction des clients.

En plus des quatre facteurs de succès du *Balanced Scorecard*, cet outil est doté d'une fonctionnalité qui va au-delà de la simple mesure de la performance. Les organisations peuvent l'utiliser pour clarifier et communiquer leur stratégie, aligner les objectifs organisationnels et individuels sur la stratégie de l'organisation, relier les prévisions stratégiques aux objectifs et aux budgets annuels, identifier et mettre en cohérence les initiatives stratégiques, effectuer des revues stratégiques régulières et affiner la stratégie (Kaplan et Norton, 1998). En outre, cet outil peut être utilisé en tant qu'outil de contrôle interne pour mesurer la performance et maîtriser les activités en cours. Cela permet à l'organisation d'être plus orientée client, d'être plus efficace et d'être plus inclusive, ce qui est essentiel pour son succès. Il peut également contribuer à améliorer et consolider les relations avec les clients, à renforcer les efforts d'acquisition de nouveaux clients, à favoriser la fidélité et à générer des revenus (Mac Stravic, 1999).

Dans cette perspective, le *Balanced Scorecard* peut être considéré comme un système de gestion axé sur l'avenir, qui priorise l'utilisation des indicateurs de performance clé (KPI) pour mesurer le degré du succès d'une organisation. En se concentrant sur ces KPI, le BSC attire l'attention sur les facteurs importants qui déterminent les résultats d'une organisation et informe sur la gestion des performances en établissant un lien de causalité entre les KPI et les résultats souhaités. En conséquence, des actions correctives peuvent être prises pour réaligner les actions

avec la stratégie globale de l'organisation. Cela permet d'avoir une vision multidimensionnelle de la performance à travers divers objectifs et parties prenantes, comme l'exigent de nombreuses organisations publiques. La polyvalence de l'outil permet aux managers de fixer des objectifs, d'allouer des ressources, de planifier, de budgétiser, et d'obtenir des retours sur leur stratégie et leur apprentissage (Bukh et Malmi, 2005).

3. Particularités du *Balanced Scorecard* au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP)

3.1 Adaptation du *Balanced Scorecard* au contexte des Établissements et Entreprise Publics

Les objectifs financiers continuent d'être au centre des objectifs de gestion des performances du BSC, qui semblent en discordance avec les objectifs de la majorité des organisations du secteur public. Cependant, Kaplan et Norton (2001b) suggèrent que, bien que conçu à l'origine pour les entreprises à but lucratif, le BSC doit être adapté aux objectifs, aux contraintes et aux besoins spécifiques du secteur public, en réorganisant le tableau de bord pour placer les clients au sommet de la hiérarchie (Kaplan et Norton, 2001b, p.98 ; Niven, 2006). Selon eux, le BSC convenablement restructuré peut jouer un double rôle dans le secteur public : celui d'un instrument de mesure pour guider les performances et celui d'un moyen de renforcer la responsabilité démocratique (Kaplan et Norton, 1992). D'autres chercheurs soutiennent cette idée qui suggèrent que le BSC a une utilité dans le secteur public en raison de sa multi dimensionnalité dans la capture des aspects non financiers de la performance (Aidemark, 2001; Bilkhu-Thompson, 2003) et de son identification d'un nombre limité d'indicateurs clés de performance qui fournissent une orientation claire pour réaliser la stratégie organisationnelle malgré un environnement opérationnel complexe (Modell, 2004).

Le *Balanced Scorecard* (BSC) a été utilisé avec succès dans plusieurs organisations privées pour aligner les objectifs stratégiques avec les actions opérationnelles. Cependant, l'application du BSC dans le secteur public a été moins répandue en raison des particularités des organismes publics. Kaplan et Norton ont proposé un modèle BSC adapté aux organisations publiques. Les quatre axes originaux du BSC (finances, clients, processus internes, et apprentissage organisationnel) sont toujours présents dans le modèle BSC modifié. Cependant, la mission de l'organisation monte au-dessus du modèle, tandis que la stratégie reste au centre du système de tableau de bord. Cette réorganisation permettra aux organisations publiques de se concentrer plus sur leur mission principale.

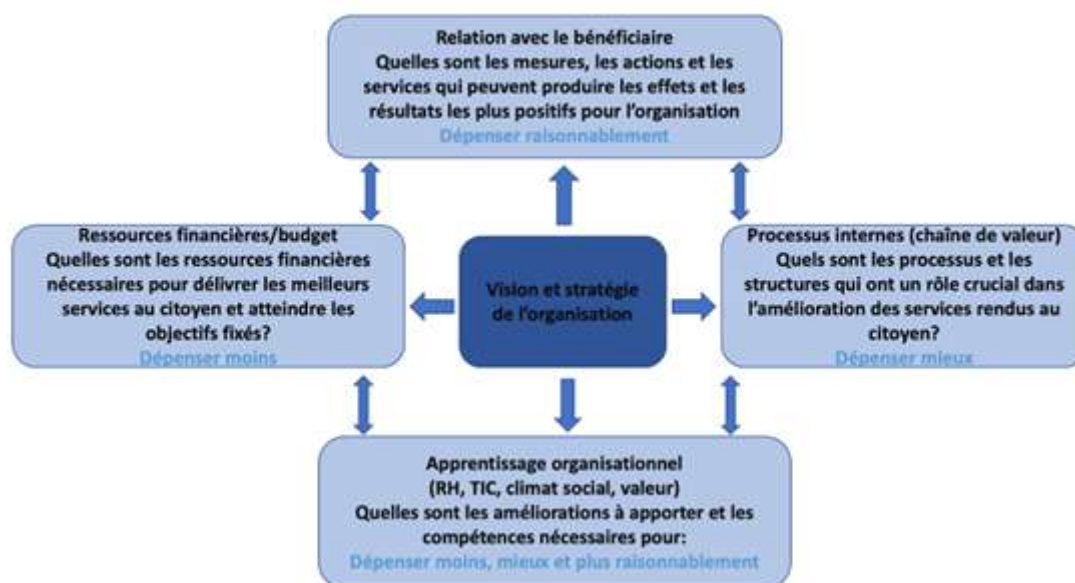
Dans cette approche, l'axe client se déplace au sommet de la hiérarchie. La question centrale est de savoir comment l'organisation peut créer de la valeur pour ses clients ? Cela inclut non seulement les citoyens, mais aussi les partenaires et les parties prenantes. En conséquence, les organisations publiques peuvent mieux cibler les besoins de leurs clients et adapter leurs politiques et services en conséquence.

Dans ce modèle, la perspective financière est également positionnée différemment. La perspective financière est positionnée après l'axe client plutôt que d'être le premier axe. Dans cette perspective, la question capitale est de savoir comment l'organisation peut créer de la valeur pour les clients tout en maîtrisant les coûts ? Cette approche souligne que les organisations publiques doivent fournir des services de qualité tout en étant économiquement efficaces.

La dimension des activités internes se concentre sur l'efficacité et l'efficacité des processus d'affaires pour créer de la valeur pour les clients tout en respectant les budgets. Cette dimension inclut des mesures telles que l'efficacité opérationnelle, la qualité des processus et l'innovation.

Enfin, l'axe de l'apprentissage et de la croissance est centré sur la capacité de l'organisation à s'adapter et à innover pour répondre aux besoins et attentes de ses clients. Cette dimension comprend des mesures telles que la formation et l'accompagnement du personnel, la recherche et le développement, ainsi que la gestion des technologies de l'information. En résumé, le modèle BSC modifié pour le secteur public permet de mieux aligner les objectifs stratégiques avec les actions opérationnelles en mettant davantage l'accent sur la mission de l'organisation et les besoins des clients. Cette approche permet aux organisations publiques d'identifier et de comprendre les besoins des clients de manière plus précise et de fournir des prestations de service de qualité tout en étant économiquement efficaces. La Figure 3 démontre la nouvelle hiérarchie des quatre dimensions du *Balanced Scorecard* adapté au contexte public.

Figure 3 : la nouvelle hiérarchie des quatre dimensions du *Balanced Scorecard* adapté au contexte public



Source : <http://performance-publique.budget.gouv.fr>

3.2 Apports du *Balanced Scorecard* aux Établissements et Entreprises Publics marocains

L'orientation stratégique des Établissements et Entreprises Publics (EEP) marocains est une orientation « citoyen », dont la finalité la réponse aux besoins des citoyens en leur offrant un service / produit de qualité et de proximité en respectant les restrictions budgétaires. Pour y parvenir, il est impératif de moderniser les EEP afin de s'adapter aux différents éléments de son environnement. Il est également crucial de revoir les pratiques de gestion traditionnelles en faisant appel au nouveau management public qui vise à améliorer les performances publiques à travers cinq axes : la planification stratégique, la gestion participative, la gestion de la qualité, l'introduction des TIC et l'instauration d'un système d'information et de communication et la mise en place d'un système de contrôle de gestion à l'aide d'outils pertinents et multidimensionnels tels que le *Balanced Scorecard* (BSC) sujet de notre étude. L'examen du contrôle de gestion au sein des Établissements Publics à Caractère Économique (EEP) offre un modèle de gestion permettant de lier les objectifs de la LOLF (Loi organique relative aux lois de finances) aux réalisations concrètes sur le terrain. Les différentes fonctions du contrôle de gestion jouent un rôle essentiel dans la modélisation des relations entre les ressources et les objectifs de l'organisation publique (Bouquin, 2010). Mais son rôle est limité dans sa dimension purement financière et se repose principalement sur des outils permettant seulement une analyse statique. Les études menées par Batac et Carassus (2004) sur 141 communes françaises

montrent que le contrôle budgétaire et comptable constitue l'essentiel du support du contrôle au sein des établissements publics. Cette dernière dévoile une partie de la performance entière de l'organisation et non pas la totalité de la performance recherchée.

Face à la mécanisation du contrôle de gestion dans le secteur public, il est devenu une nécessité absolue de déployer de nouvelles approches et outils du contrôle de gestion et c'est là qu'intervient le BSC. A travers des études menées par Kaplan et Norton (2001), dans le secteur public, telles que les communes et les hôpitaux, démontrent la pertinence du Balanced Scorecard (BSC) en harmonie avec les caractéristiques spécifiques des entités publiques. Des recherches internationales ont également souligné l'impact positif de l'utilisation du BSC dans l'évaluation de la performance globale du secteur public. À titre d'exemple, les travaux de Zelman et al. (2003) dans le domaine de la santé et d'Irwin (2002) au sein du ministère au Royaume-Uni ont mis en lumière cette contribution.

Dans le contexte marocain, des études ont été entreprises pour évaluer la performance au moyen du BSC dans diverses entités publiques, notamment les Établissements et Entreprises Publics (EEP) tels que les universités, les hôpitaux, les offices, les régies, etc. Un exemple significatif est le travail mené sur le contexte universitaire par Benabdelkrim.Y et Hassainate.S (2018), soulignant l'importance de l'utilisation des indicateurs de performances pour réussir le pilotage de la performance universitaire et l'adéquation du BSC à ce contexte de recherche. Aussi une recherche empirique spécifique a été réalisée sur le cas des académies d'éducation et de formation par Hasnaoui.R et Fekkak A. (2021) mettant en lumière la capacité du BSC d'assurer l'alignement de toutes les initiatives avec la vision stratégique. Ces études, qu'elles soient d'ordre théorique ou empirique, visent à adapter le BSC aux spécificités des EEP.

À la suite des recherches ci-haut, nous pouvons déduire que le BSC vise un apprentissage qui traduit un changement dans les assomptions et les théories des gens on nous basant sur les relations de causes à effet. Cela permet d'articuler la vision commune de l'organisation à travers la communication d'un modèle holistique qui relie les réalisations aux objectifs. Fournir un retour d'information et de la responsabilisation permettant une rétroaction stratégique afin de pouvoir relier la stratégie aux actions et élargir le processus budgétaire traditionnel appréhendé dans une approche quantitative pour y intégrer des objectifs stratégiques aussi bien que financiers (des perspectives client, processus internes et apprentissage et croissance) afin de pouvoir lier et aligner le plus clairement l'action sur la stratégie, l'anticipation et la compréhension des causes par le pouvoir explicatif des informations obtenues en temps utile – informations proches de l'action et l'identification des causes des écarts. L'adéquation des moyens aux objectifs peut également servir à évaluer le degré de cohérence et de faisabilité de l'activité menée, ce qui peut déterminer si elle correspond à une réelle démarche stratégique.

La réalisation des objectifs et des résultats escomptés d'un système de *Balanced Scorecard* (BSC) efficace demande une compréhension en profondeur de l'organisation et de ses objectifs. Cela implique de créer une architecture complète de l'organisation, en identifiant clairement les différents niveaux de responsabilité et les tâches associées à chaque niveau. Il est crucial de définir des objectifs à atteindre pour chaque niveau, ainsi que les indicateurs de performance pertinents pour mesurer les progrès. Et étant donné que l'objectif principal de l'EEP est de s'assurer que les utilisateurs sont satisfaits, cela signifie que les objectifs finaux de gestion des performances du BSC, qui sont principalement des objectifs financiers, doivent être ajustés. Au lieu de cela, les objectifs du client doivent être au sommet du modèle comme finalité à atteindre. Une fois que cette architecture est en place, il est possible de créer un modèle complet qui décrit les différentes étapes de l'application du BSC, y compris les méthodes d'évaluation appropriées pour chaque indicateur de performance pour pouvoir prendre des décisions éclairées en fonction des résultats obtenus.

4. Conclusion

En se basant sur les spécificités du contrôle de gestion au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP) au Maroc, de nombreux travaux de recherche ont conclu la possibilité de l'importation des outils du contrôle de gestion du secteur privé au secteur public. Ceci met en valeur la mise en place d'un système de pilotage stratégique comme un levier de modernisation dans les Établissements et Entreprises Publics (EEP) afin de pouvoir repenser leur mode de fonctionnement, organisation, rôles et missions pour les adapter à un contexte politique, économique et social en pleine mutation. Pour ce faire, et d'après les recherches effectuées ci-haut nous estimons que la mise en œuvre du *Balanced Scorecard* (BSC) permet de mettre en place une approche globale de la performance, de définir des objectifs clairs et de mesurer les progrès réalisés vers leur réalisation. Ainsi que de prendre en compte non seulement les résultats financiers, mais aussi les résultats opérationnels, les résultats liés aux clients et les résultats liés aux processus internes. La prise en compte des indicateurs financiers et non financiers lors de l'évaluation des performances des Établissements et Entreprises Publics (EEP) permettra un pilotage de proximité avec un double regard : d'une part un audit de l'avancement des actions (réalisation et mise en œuvre), et d'autre part une évaluation de l'impact de chacune des démarches engagées en fonction de la situation initiale et des objectifs poursuivis. Sous réserve de l'adapter aux activités des EEP afin de pouvoir guider le contrôle de gestion vers une piste de pilotage stratégique. Ceci complétera le contrôle de gestion classique en cours au sein des Établissements et Entreprises Publics (EEP) marocains, afin d'assurer une performance optimale, un perfectionnement de la qualité des services rendus aux clients et un déploiement réussi de la stratégie.

Références :

- (1). Abi Azar, J. (2006). « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban », Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Tunis
- (2). Aidemark, L. G. (2001). The meaning of balanced scorecards in the health care organisation. *Financial accountability & management*, 17(1), 23-40.
- (3). Armitage, H. M., & Scholey, C. (2007). Using strategy maps to drive performance. *CMA MANAGEMENT*, 80(9), 22.
- (4). Batac, J., & Carassus, D. (2004). Evolution de la norme du contrôle organisationnel : degré d'application au contexte public local. In Colloque de l'Association Francophone de Comptabilité.
- (5). Benabdelkrim.Y, HassainatE.S. (2018). Opportunité De Mise En Place D'une Balanced Scorecard Pour Une Performance Universitaire : Cas Du Maroc. *Revue D'études En Management Et Finance D'organisation*, N°7 Juill Et 2018 ,1-1
- (6). Bilkhu-Thompson, M. K. (2003). A process evaluation of a health care Balanced Scorecard. *Journal of Health Care Finance*, 30(2), 37-64.
- (7). Boussetta et Alami, (2017) : « management control and performance of the moroccan hospital: modeling by structural equations », *Revue des études multidisciplinaires en science économiques et sociales*. Vol. 2, No 3.
- (8). Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1962). "The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy."
- (9). Bukh, P. N., & Malmi, T. (2005). Re-examining the cause-and-effect principle of the balanced scorecard. *Accounting in Scandinavia–The northern lights*, 87-113.
- (10). Demeestère, R. (1989). Y-a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public ? *Politiques et management public*, 7(4), 33-45.

- (11). elznick, P. (1957). "Leadership in Administration: A Sociological Interpretation." DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields."
- (12). Fornerino et al. (2010) : « La satisfaction des managers vis-à-vis du contrôle de gestion et leur performance managériale » Dans Comptabilité Contrôle Audit 2010/3 (Tome 16), pages 101 à 126.
- (13). Gaillard, B. (2016). La performance de l'action publique territoriale : étude sur l'appropriation des démarches de performance au niveau local (Doctoral dissertation, Université de Bordeaux).
- (14). Gibert, P. (1986). Management public, management de la puissance publique. Politiques et management public, 4(2), 89-123.
- (15). Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. Politiques et management public, 13(3), 203-224.
- (16). Hasnaoui R. et Fekkak A. (2021) « Balanced Scorecard, outil de Pilotage de la Performance des organisations : Cas des académies de l'éducation et de formation au Maroc », Revue Internationale des Sciences de Gestion« Volume 4 : Numéro 2 » pp : 397-411.
- (17). Hofstede, G. (1981). Management control of public and not-for-profit activities. Accounting, Organizations and society, 6(3), 193-211.
- (18). Irwin, D. (2002). Strategy mapping in the public sector. Long Range Planning, 35(6), 637-647.
- (19). Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Are nonfinancial measures leading indicators of financial performance ? An analysis of customer satisfaction. Journal of accounting research, 36, 1-35.
- (20). Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure."
- (21). Kaplan Robert S. & Norton David P. (2001) : « Comment utiliser le tableau de bord prospectif », Editions d'Organisation.
- (22). Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. Journal of management accounting research, 10, 89.
- (23). Kaplan, R. S. (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. Handbooks of management accounting research, 3, 1253-1269.
- (24). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management : Part I. Accounting horizons, 15(1), 87-104.
- (25). Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2001): «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I». Accounting Horizons 15 (1): 87-104.
- (26). Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2001): «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II». Accounting Horizons, 15 (2): 147-160.
- (27). Kaplan, R.S & Norton, D.P (2003) : «Le tableau de Bord Prospectif », Editions d'Organisation
- (28). Kloot, L., & Martin, J. (2000). Strategic performance management : A balanced approach to performance management issues in local government. Management accounting research, 11(2), 231-251
- (29). Kloot, L., & Martin, J. (2000). Strategic performance management : A balanced approach to performance management issues in local government. Management accounting research, 11(2), 231-251.

- (30). Lamarzelle D., 2008 : « Management public et modernisation des services publics », Revue EUROPA.
- (31). Lorino, P. (1999). A la recherche de la valeur perdue : construire les processus créateurs de valeur dans le secteur public. *Politiques et management public*, 17(2), 21-34.
- (32). McGivern, S. (1999). Patient satisfaction with quality of care in a hospital system in Qatar. *Journal for Healthcare Quality*, 21(1), 28-41.
- (33). Modell, S. (2004). Performance measurement myths in the public sector: a research note. *Financial Accountability & Management*, 20(1), 39-55.
- (34). Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). "Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector."
- (35). Renault, M., & Brésil, M. (2006). Cahier No C-15-2006 « Comprendre et évaluer les impacts sociaux d'un organisme à but non lucratif à l'aide du tableau de bord de Kaplan et Norton ». *Comprendre*, 100, 15-2006.
- (36). SADKI T. & al (2019) «Tableau de bord prospectif comme outil de l'alignement stratégique et de pilotage de la performance des organisations : Cas de l'hôpital public», *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Numéro 6 : Janvier 2019 / Volume 3 : numéro 1 » pp : 1028 –1051
- (37). Woodward, J. (1965). "Industrial Organization: Theory and Practice." Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). "Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration.
- (38). Zelman, W. N., Pink, G. H., & Matthias, C. B. (2003). Use of the balanced scorecard in health care. *Journal of health care finance*, 29(4), 1-16.