

L'apport du pilotage de la performance et du contrôle de gestion à la performance organisationnelle au sein du secteur public à la lumière des nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines

The Contribution of Performance Management and Management Control to Organizational Performance within the Public Sector in Light of New Moroccan Legislative and Regulatory Provisions

Mohammed AKDIM, (Doctorant)

Laboratoire LARMODAD

*Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Souissi
Université Mohammed V de Rabat, Maroc*

Hafida NIA, (Professeur de l'Enseignement Supérieur)

Laboratoire LARMODAD

*Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales de Souissi
Université Mohammed V de Rabat, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – FSJES-Souissi. Avenue Mohammed Ben Abdallah Ragragui Al Irfane. BP 6430 Rabat UNIVERSITE MOHAMMED V-RABAT Maroc -Rabat Code postal : 10170 (+212) 5 37 67 17 19 fsjes-souissi@um5r.ac.ma
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	AKDIM, M., & NIA, H. (2025). L'apport du pilotage de la performance et du contrôle de gestion à la performance organisationnelle au sein du secteur public à la lumière des nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(9), 200–219.
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received:17/06 /2025

Accepted: 29/08/2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 09 (2025)

L'apport du pilotage de la performance et du contrôle de gestion à la performance organisationnelle dans le secteur public à la lumière des nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines

Résumé

Le contrôle de gestion émerge comme un outil crucial pour accroître la performance organisationnelle dans le secteur public. Cette étude théorique analytique examine l'influence des récentes réformes réglementaires, notamment la loi Organique n° 130-13 sur les finances publiques et le Décret n° 2-22-580, sur l'évolution conceptuelle du contrôle de gestion et de la gestion de la performance au sein des organismes publics au Maroc. L'objectif de cette analyse théorique est d'évaluer comment les nouvelles exigences légales redéfinissent les cadres conceptuels du contrôle de gestion et influencent théoriquement l'amélioration de la performance organisationnelle. Les questions de recherche principales portent sur l'impact théorique du contrôle de gestion sur la gouvernance, la reddition de comptes, ainsi que sur son rôle conceptuel dans l'alignement de la performance avec les exigences légales. Cette recherche adopte une approche théorique analytique basée sur une revue critique et systématique de la littérature spécialisée. La méthodologie consiste en une analyse comparative des cadres théoriques existants du contrôle de gestion dans le secteur public, confrontés aux nouvelles dispositions réglementaires marocaines. L'analyse s'appuie sur l'examen des textes législatifs, des cadres conceptuels développés dans la littérature académique, et des modèles théoriques de performance publique. Cette analyse théorique permet de proposer un cadre conceptuel renouvelé du contrôle de gestion dans le contexte des réformes du secteur public marocain. L'étude met en lumière les évolutions théoriques nécessaires pour adapter les outils de contrôle de gestion aux nouvelles exigences légales et propose des orientations conceptuelles pour optimiser la performance organisationnelle des entités publiques marocaines dans ce nouveau contexte réglementaire.

Mots-Clés : performance organisationnelle, indicateurs de performance, pilotage de performance, contrôle de gestion.

Classification JEL : H83, H61, M41, M48, D73, O23

Type de l'article : Recherche théorique

Abstract

Management control is emerging as a crucial tool for enhancing organizational performance in the public sector. This analytical theoretical study examines the influence of recent regulatory reforms—particularly Organic Law No. 130-13 on public finance and Decree No. 2-22-580—on the conceptual evolution of management control and performance management within public organizations in Morocco. The objective of this theoretical analysis is to assess how new legal requirements are redefining the conceptual frameworks of management control and theoretically influencing improvements in organizational performance. The main research questions focus on the theoretical impact of management control on governance, accountability, and its conceptual role in aligning performance with legal requirements. This research adopts an analytical theoretical approach based on a critical and systematic review of specialized literature. The methodology involves a comparative analysis of existing theoretical frameworks of management control in the public sector, contrasted with the new Moroccan regulatory provisions. The analysis draws upon legislative texts, conceptual frameworks developed in academic literature, and theoretical models of public performance. This theoretical analysis proposes a renewed conceptual framework for management control in the context of public sector reforms in Morocco. The study highlights the necessary theoretical developments to adapt management control tools to the new legal requirements and offers conceptual guidelines for optimizing the organizational performance of Moroccan public entities within this new regulatory framework.

Keywords: organizational performance, performance indicators, performance management, management control.

JEL Classification: H83, H61, M41, M48, D73, O23

Type of paper: Theoretical research

Introduction

Dans un contexte d'exigences croissantes en termes d'amélioration de la gestion du secteur public, et la réalisation de la performance organisationnelle des organismes publics, bon nombre de pays entreprennent un ensemble de réformes structurelles en vue de renforcer la transparence, la responsabilité et la reddition des comptes, tout en améliorant la performance opérationnelle et la qualité des services publics. Pour ce faire, un nouveau management dynamique et coordonné est devenu une nécessité. Il se base sur une nouvelle gestion publique « New Public Management » (Hood, 1991), concept néolibéral qui a influencé une grande partie des réformes dans l'administration publique et qui tente d'emprunter des méthodes de gestion du secteur privé, pour les appliquer au secteur public (Ferlie 1996 & Pollitt 2007). Ce mode de gestion rejette catégoriquement les anciennes pratiques administratives dont la légitimité se jouait davantage sur l'application stricte des procédures et règles institutionnelles (Bastien, 2010) vers d'autres pratiques dont la légitimité dépend essentiellement des performances réalisées. La mise en place de ce concept est assez récente, mais prometteuse étant donné que le mode opératoire du nouveau management public se base sur les résultats (Idrissi & Elamraoui, 2018). Au Maroc, cette préoccupation a été récemment renforcée par l'introduction de nouvelles dispositions législatives et réglementaires, notamment le Dahir N° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, et le Décret N° 2-22-580 du 10 chaabane 1444 (3 mars 2023) relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels, est publié au Bulletin Officiel N° 7200 du 1er juin 2023, qui visent à moderniser et à optimiser la gestion des ressources publiques. Au cœur de ces réformes se trouve le contrôle de gestion, un instrument de gestion stratégique qui vise à améliorer la transparence, l'efficacité et la responsabilité au sein du secteur public. Or, certaines études antérieures se posent des questions sur l'émergence des principes de suivi et de mesure et de pilotage de la performance publique à travers l'apparition du contrôle de gestion au sein des organisations publiques (Sahlin Andreson, 1996 ; Tolbert et Zucker, 1996 ; Scott, 2008 ; Greenwood et al, 2008). À cet effet, l'intégration d'instruments de gestion issus du secteur privé au sein des entités publiques rend possible l'effectivité du pilotage de la performance, le contrôle de gestion représentant l'outil fondamental de cette modernisation managériale du secteur public, « le contrôle de gestion apparaît désormais comme un outil de direction par objectif qui permet la décentralisation, la gestion par exception, la motivation et rend possible la gestion à distance des organisations » (Burland & Chatelain, 2015).

Le présent travail de recherche se propose d'explorer l'impact du contrôle de gestion sur la performance organisationnelle dans le secteur public marocain, en se penchant plus particulièrement sur les répercussions de ces nouvelles dispositions législatives et réglementaires. L'objectif aussi de cette étude est d'explorer comment la mise en place du contrôle de gestion, conforme aux exigences des nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines, contribue de manière significative à l'amélioration de la performance organisationnelle au sein du secteur public marocain. Plus précisément, cette recherche s'articule autour de l'analyse des mécanismes, des outils et des pratiques du contrôle de gestion qui influencent positivement la performance des organismes publics.

Dans ce sens, La question centrale est structurée comme suit : ***Comment la mise en place du contrôle de gestion, conformément aux exigences des nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines, contribue-t-elle à améliorer la performance organisationnelle au sein du secteur public ?*** Pour ce faire, plusieurs questions de recherche sont abordées :

1. *Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à améliorer la performance organisationnelle dans le secteur public marocain ?*

2. Comment le contrôle de gestion contribue-t-il à renforcer la gouvernance et la reddition de comptes dans le secteur public marocain ?

3. En quoi le contrôle de gestion peut-il aider à surmonter ces défis et aligner la performance avec les exigences légales ?

Par ailleurs, la méthodologie de recherche adoptée pour cette étude théorique analytique repose sur une approche qualitative basée sur l'analyse documentaire et conceptuelle. Dans un premier temps, une revue critique et systématique de la littérature sera menée pour examiner les cadres théoriques existants sur le contrôle de gestion dans le secteur public, en accordant une attention particulière aux développements conceptuels dans les contextes de réforme administrative similaires au Maroc. Cette revue permettra d'identifier les modèles théoriques pertinents et les évolutions conceptuelles du contrôle de gestion face aux mutations réglementaires. Ensuite, une analyse comparative sera effectuée entre les cadres théoriques identifiés et les nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines afin d'évaluer leur cohérence conceptuelle et d'identifier les ajustements théoriques nécessaires. Cette analyse s'appuiera sur l'examen des textes juridiques, des rapports institutionnels et des documents de référence pour comprendre les implications théoriques des réformes sur les pratiques de contrôle de gestion.

Afin d'explorer notre problématique, cette étude repose sur une analyse exhaustive de la littérature, dans le but de clarifier nos questions de recherche tout en validant le cadre conceptuel choisi ainsi que les concepts théoriques employés. Le modèle suggéré se fonde sur les recherches scientifiques identifiées, ce qui permet de formuler des hypothèses concernant chaque dimension du modèle et d'explorer, sous un prisme théorique, la fonction du dispositif législatif et réglementaire marocain ainsi que ses impacts sur la performance managériale.

1. Revue de littérature

Les fondements conceptuels du pilotage de la performance et du contrôle de gestion sont explorés, en fournissant des définitions claires et en s'appuyant sur des théories clés. En effet, le contrôle de gestion est une discipline dont l'origine remonte au début du XXe siècle. Il est apparu dans un contexte de besoins croissants de contrôle des entreprises et d'amélioration de leur performance. Selon Kaplan et Norton (1996), il s'est développé en réponse aux évolutions de la gestion, passant de méthodes basées sur les coûts à des approches plus larges intégrant la performance financière et non financière. Cette évolution historique du contrôle de gestion est essentielle pour comprendre son rôle actuel dans la gestion des organisations publiques. En effet, la littérature académique contemporaine consacrée au pilotage de la performance et au contrôle de gestion dans le secteur public révèle une évolution conceptuelle majeure, marquée par la transition d'une approche traditionnelle de contrôle budgétaire vers des systèmes intégrés de management de la performance. Cette transformation théorique, initiée par les réformes du New Public Management, a donné naissance à un corpus scientifique riche et diversifié qui mérite une analyse critique approfondie. La littérature académique identifie les origines du contrôle de gestion public dans les travaux précurseurs de Fayol (1916) sur les principes généraux d'administration, puis dans les développements de Simon (1945) sur le processus décisionnel administratif. Ces approches fondatrices conceptualisent le contrôle comme un mécanisme de vérification de la conformité aux règles et procédures établies. Lapsley (1999) propose une analyse historique de cette évolution, soulignant que le contrôle de gestion dans le secteur public a initialement émergé comme un instrument de contrôle budgétaire et de régularité des dépenses. Cette approche traditionnelle, centrée sur le respect des procédures, a progressivement évolué vers une conception plus large intégrant les dimensions de performance et d'efficacité. Or, le contrôle de gestion dans le secteur public a émergé avec le développement du contrôle budgétaire, surtout dans les années 1920 et 1930, il a été utilisé principalement pour surveiller et garantir que les dépenses publiques respectaient les budgets alloués et pour une préoccupation croissante pour l'efficacité (Lapsley, 1984). Plus tard, dans les années 1980, le

New Public Management (NPM) a introduit de nouvelles idées de gestion dans le secteur public, y compris la mesure de la performance. Cela a élargi le rôle du contrôle de gestion pour inclure l'évaluation des résultats et l'efficacité organisationnelle (Hood, 1991).

1.1. La Révolution Conceptuelle du New Public Management

L'émergence du New Public Management a fondamentalement redéfini les conceptualisations théoriques du contrôle de gestion public. Hood (1991) identifie cette transformation comme un passage d'un contrôle de conformité vers un contrôle de performance, marqué par l'introduction de mécanismes de mesure des résultats et d'évaluation de l'efficacité organisationnelle. Il a défini le NPM comme « l'ensemble des doctrines administratives sensiblement similaires qui ont dominé le programme de réforme bureaucratique dans de nombreux pays membres de l'OCDE depuis les années 1970 » (Chatelain-Ponroy, 2008). Pollitt et Bouckaert (2004) enrichissent cette analyse en proposant une typologie des réformes de gestion publique qui distingue les approches anglo-saxonnes, privilégiant la performance individuelle et la responsabilisation managériale, des approches continentales européennes, mettant l'accent sur la modernisation administrative et l'amélioration des processus. La finalité du NPM réside plutôt dans la diffusion d'un corpus idéologique néo-managérialiste (Eymeri-Douzans, 2008) offrant un cadre rénové et idéalement bâti pour le secteur public. Osborne et Gaebler proposent une application universelle de leur modèle dont les dix principes constitueraient les bases de la réussite de n'importe quelle institution, qu'elle soit privée, publique ou à but non lucratif (Ocampo, 1998). Kettl (1997, 2000), quant à lui, avance une vision libérale du NPM et évoque une révolution globale du management public dans laquelle le secteur privé pourrait théoriquement assurer les missions du service public jusque dans ses aspects régaliens (Christophe Dondeune, 2014). Pour Pollitt et Bouckaert (2000) qui ont souligné à leur tour le risque lié au rapprochement simplificateur entre les réformes entamées entre les années 80 et les années 2000 et l'émergence d'un modèle de nouvelle gestion publique. En réalité, le management public reflète une évolution plus profonde : l'intégration progressive de logiques managériales au cœur du fonctionnement administratif, un processus amorcé dès les années 1960 avec l'apparition du PPBS (Planning Programming Budgeting System), connu en France sous le nom de RCB (Rationalisation des Choix Budgétaires) (Pesqueux, 2006). Le NPM répond avant tout à une logique de transmission d'un ensemble conceptuel néo-managérial (Eymeri-Douzans, 2008), présenté comme un référentiel modernisé pour l'action publique. Le NPM, perçu à la fois comme une réponse aux dysfonctionnements de l'administration publique et comme un nouveau langage administratif perturbateur (Gibert & Laufer, 1987), doit surtout être compris comme le symptôme d'une crise touchant tant le secteur public que privé (Laufer, 2008). Dans ce contexte, le néo-managérialisme s'impose pour répondre à trois enjeux : regagner une légitimité (Laufer & Burlaud, 1980), gérer l'incertitude croissante (Laufer, 2008) et satisfaire des exigences accrues de reddition de comptes.

1.2. Le pilotage de la performance

Le pilotage de la performance est une approche stratégique visant à mesurer, suivre et améliorer les résultats et l'efficacité d'une organisation dans l'atteinte de ses objectifs. Il englobe un ensemble de méthodes, d'outils et de processus qui permettent à une organisation de gérer sa performance de manière systématique. Le pilotage de la performance ne se limite pas à la simple mesure des indicateurs, mais englobe également la définition des objectifs stratégiques, l'identification des facteurs clés de succès, la mise en place de plans d'action et le suivi continu des progrès réalisés. L'adoption du New Public Management (NMP) dans le pilotage de la performance a marqué une transformation significative dans la gestion du secteur public. Le NMP, avec son accent sur l'efficacité, l'autonomie de gestion et l'orientation client, remodèle les approches traditionnelles de l'administration publique (Hood, C. (1991). La gestion axée sur

les résultats est un pilier central du NMP. Cette approche se concentre sur l'atteinte d'objectifs spécifiques et mesurables, contrastant avec les méthodes de gestion traditionnelles qui se focalisent davantage sur le respect des procédures et des réglementations (Osborne, D., & Gaebler, T. (1992). La mesure et l'évaluation de la performance sont essentielles dans le cadre du NMP. Cette approche implique une collecte systématique de données et une analyse rigoureuse pour évaluer l'efficacité des programmes et des politiques (Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011).

1.3. Le contrôle de gestion : les théories et les modèles conceptuels liés

Selon Neely, Adams et Kennerley (2002), le contrôle de gestion peut être considéré comme un ensemble de mesures qui contribuent à la réalisation des objectifs stratégiques d'une organisation. Il englobe la définition d'indicateurs clés de performance (KPI) pour évaluer les activités et les résultats, ainsi que la mise en place de mécanismes de rétroaction pour permettre des ajustements lorsque des écarts par rapport aux objectifs sont identifiés. Par ailleurs, le pilotage de la performance étant souvent mis en œuvre à travers des pratiques de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion fournit les outils et les méthodes nécessaires pour mesurer et surveiller la performance, tandis que le pilotage de la performance définit la stratégie globale et les objectifs à atteindre. Ces théories sont jugées pertinentes pour notre thématique de recherche et sont résumées dans le tableau 1 ci-dessous :

Tableau 1 : Tableau synthétique des théories du Nouveau Management Public (NPM) et leur lien avec le contrôle de gestion et la performance publique

Théorie / Modèle	Auteurs	Apports principaux	Lien avec le contrôle de gestion	Contribution à la performance publique
Tableau de Bord Prospectif (TBP)	Kaplan & Norton (1992)	Intègre finance, clients, processus internes, apprentissage ; vision équilibrée de la performance	Outil stratégique de pilotage ; suivi des indicateurs liés à la stratégie	Favorise une vision globale, améliore l'alignement stratégique des actions
Théorie de l'Agence	Jensen & Meckling (1976)	Analyse des conflits d'intérêt entre mandants (citoyens/État) et agents (gestionnaires publics)	Contrôle comme mécanisme de réduction des conflits et de responsabilisation	Accroît la redevabilité et la transparence
Théorie de la Contingence	Otley (1980)	Pas de modèle unique : le système de contrôle doit s'ajuster à la structure, la taille, l'environnement	Contrôle flexible et contextualisé	Meilleure adaptation aux spécificités des entités publiques
Théorie de la Gestion Stratégique	Kaplan & Norton (1992)	Lien entre la stratégie et les indicateurs de performance	Contrôle intégré à la planification stratégique	Permet une orientation claire vers les objectifs à long terme
Théorie de la Conception des Indicateurs	Neely (1999)	Importance du choix méthodologique des indicateurs pour éviter les effets pervers	Conception rigoureuse des outils de mesure et d'évaluation	Assure une évaluation fidèle et utile de la performance
Théorie des Systèmes de Contrôle	Simons (1995)	Les systèmes de contrôle orientent les décisions, les priorités, et les comportements	Permet un contrôle actif (interactif) ou passif (diagnostique) selon les enjeux	Augmente la réactivité et l'apprentissage organisationnel
Théorie des Leviers de Performance	Simons (1995)	Identification des leviers clés ayant un fort impact sur la performance	Aide à cibler les actions prioritaires dans le dispositif de gestion	Optimisation des efforts pour un rendement maximal
Théorie de la Gestion Axée sur les Résultats	OCDE, Banque	Approche intégrée de la planification, du suivi, et	Contrôle basé sur les résultats attendus et les écarts observés	Renforce l'efficacité et l'obligation de rendre des

	Mondiale, NPM	de l'évaluation des politiques		comptes dans les services publics
Théorie Institutionnelle (complémentaire)	DiMaggio & Powell (1983), Meyer & Rowan (1977)	Les organisations s'alignent sur les normes du secteur pour légitimer leur action	Le contrôle de gestion devient parfois un outil symbolique plutôt qu'opérationnel	Explique les changements plus normatifs que réels dans certains contextes institutionnels

Source : Auteur

Parmi les théories majeures qui soutiennent le NPM, on retrouve principalement la théorie de l'agence, la théorie de la gouvernance, la théorie institutionnelle, et la théorie du pilotage par la performance. Parmi les différentes approches, la théorie du pilotage par la performance, également connue sous le nom de "théorie de la performance publique", apparaît comme la plus pertinente pour notre analyse. Cette théorie repose sur l'idée que la légitimité d'une organisation publique est aujourd'hui davantage évaluée en fonction de ses résultats que de ses moyens. Elle propose de repenser l'action publique autour d'objectifs quantifiables, de plans d'action organisés et d'indicateurs facilitant une évaluation rigoureuse des politiques publiques. Dans ce contexte, le contrôle de gestion devient un élément central et joue un rôle actif dans l'orientation stratégique de l'institution, l'amélioration continue de ses performances et la révision des pratiques professionnelles. Il offre aux décideurs des tableaux de bord pour la gestion, anticipe les dérives, encourage l'apprentissage organisationnel et permet une reddition de comptes plus efficace envers les citoyens et les autorités de tutelle. Ainsi, dans un contexte marqué par la mise en œuvre de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) et des réformes institutionnelles telles que la Loi Organique n° 130-13 au Maroc, le contrôle de gestion trouve une légitimité renouvelée, à la fois instrumentale, stratégique et symbolique.

2. Théorie de la performance organisationnelle

Les notions de performance et efficacité organisationnelles est actuellement sont des concepts fondamentaux pour l'analyse des organisations publiques, particulièrement dans l'évaluation de l'influence du contrôle de gestion sur la performance. Depuis les contributions initiales de Goodman et Pennings (1980), ainsi que celles de Baruh et Ramalho, l'efficacité est considérée comme une dimension essentielle des théories organisationnelles, car elle permet de mesurer la capacité d'une entité à atteindre ses objectifs dans un contexte instable et complexe. Plusieurs chercheurs, tels que Cameron (1980), Kalliath, Bluedorn et Gillespie (1999), ainsi que Shilbury et Moore (2006), soulignent que la notion d'efficacité est constamment au cœur de la recherche en sciences de gestion. Entre les années 1960 et 1980, cette notion a été approfondie par des études significatives menées par Yuchtman et Seashore (1967), Quinn et Rohrbaugh (1981, 1983), ainsi que Cameron et Whetten (1983), qui ont toutes aidé à clarifier les modèles d'analyse de la performance organisationnelle. Forbes (1998) et Rojas (2000) ont essayé de synthétiser la multitude de définitions et approches existantes, mettant en lumière la diversité des points de vue et la complexité d'aboutir à une compréhension unifiée. Un défi majeur dans l'étude de la performance est d'identifier les critères permettant de différencier les organisations performantes de celles en détresse, nécessitant donc une analyse approfondie des processus, des ressources et des résultats. Dans une perspective managériale, l'efficacité apparaît comme un indicateur stratégique pour les décideurs publics, car elle illustre leur capacité à mobiliser efficacement les ressources et à harmoniser les efforts avec les résultats escomptés, dans un cadre de responsabilité, de transparence et de création de valeur publique. Toutefois, malgré l'importance de cette notion, le manque de consensus concernant sa définition et ses modalités de mesure demeure une problématique persistante dans la littérature. Comme l'indiquent Forbes (1998) et Shilbury et Moore (2006), l'efficacité est une notion relative, socialement construite,

dont l'interprétation dépend des attentes des différents acteurs concernés, tels que les usagers, les décideurs politiques, les managers ou les agents publics. Cette diversité se reflète également dans les multiples modèles théoriques développés au fil du temps. Herman et Renz (1997) ainsi que Walton et Dawson (2001) soulignent que chaque modèle d'efficacité est en grande partie liée à la conception organisationnelle sous-jacente. Une analyse de la littérature anglophone révèle quatre grandes approches complémentaires : l'approche par les objectifs qui mesure la performance en fonction de l'atteinte des buts fixés (Etzioni, 1960 ; Price, 1972 ; Scott, 1977), l'approche systémique qui privilégie la capacité d'acquisition et de mobilisation des ressources (Yuchtman et Seashore, 1967), l'approche des processus internes qui se concentre sur la coordination, la communication et la stabilité organisationnelle (Pfeffer, 1977 ; Steers, 1977), et enfin les approches centrées sur les parties prenantes ou les valeurs concurrentes qui tiennent compte de la complexité des intérêts divergents dans l'évaluation de la performance (Connolly et Deutsch, 1980 ; Tsui, 1990 ; Zammuto, 1984 ; Quinn et Rohrbaugh, 1983). Ces cadres théoriques offrent une base pertinente pour explorer comment le contrôle de gestion peut améliorer la performance organisationnelle des entités publiques marocaines, notamment en intégrant les dimensions stratégiques, procédurales et relationnelles dans un cadre cohérent de pilotage et d'évaluation.

Selon Venkatraman et Ramanujam (1986), la performance ne saurait se limiter à un indicateur unique, mais doit être envisagée comme un phénomène complexe, incluant l'efficacité opérationnelle, l'innovation, la satisfaction des parties prenantes, l'impact sociétal et la durabilité des résultats. Cette approche globale favorise une compréhension approfondie de la dynamique évolutive et systémique des organisations modernes. De plus, la performance organisationnelle est fortement corrélée avec la cohérence interne des différents éléments constitutifs. Nadler et Tushman (1980) soulignent l'importance d'une articulation harmonieuse entre la stratégie, la structure, les processus internes, les compétences humaines et la culture d'entreprise. Lorsqu'une organisation réussit à instaurer cette cohérence interne, elle est alors mieux équipée pour générer des synergies et accroître sa compétitivité. À l'inverse, un manque d'alignement entre ces composantes est généralement le signe de dysfonctionnements organisationnels et d'une baisse d'efficacité. En outre, la performance est également façonnée par le contexte externe dans lequel l'organisation évolue. Pfeffer et Salancik (1978), à travers leur théorie de la dépendance des ressources, mettent en lumière que les choix stratégiques des entités sont étroitement influencés par des facteurs contextuels tels que les pressions concurrentielles, les changements réglementaires, les dynamiques sectorielles et les évolutions économiques. Cela requiert des organisations, une adaptation continue pour répondre aux impératifs de leur environnement tout en optimisant l'utilisation de leurs ressources internes. Dans ce cadre d'évaluation, Kaplan et Norton (1992) introduisent le Balanced Scorecard, une approche qui élargit les perspectives d'analyse au-delà des indicateurs financiers traditionnels en intégrant des dimensions additionnelles comme les processus internes, la relation client, l'apprentissage organisationnel et la responsabilité sociale. Cette grille d'évaluation permet une appréhension globale de la performance et oriente les décisions vers la création d'une valeur pérenne. Enfin, l'apprentissage collectif se révèle être un moteur crucial de la performance durable. Argyris et Schön (1978) ont démontré que les organisations performantes sont celles qui savent tirer des leçons de leurs expériences, remettre en question leurs schémas habituels et adapter leurs pratiques au fil du temps. L'apprentissage organisationnel renforce la résilience, stimule l'innovation et maintient une dynamique d'amélioration continue, essentielle dans un environnement en constante évolution. En somme, cette conception théorique renouvelée de la performance organisationnelle présente une lecture intégrée, dynamique et contextualisée, capable d'orienter les pratiques managériales vers un équilibre entre rentabilité, innovation, qualité des relations internes et externes, et responsabilité sociétale.

3. La légitimité de la performance au sein des organisations publiques

Dans le domaine du secteur public, la légitimité du contrôleur de gestion ne se limite pas uniquement à ses compétences techniques ou à sa hiérarchie. Elle se manifeste plutôt à travers une reconnaissance multidimensionnelle intégrant des aspects instrumentaux, organisationnels, politiques et symboliques (Hood, 1991 ; Pollitt & Bouckaert, 2011). Historiquement ancré dans une logique bureaucratique inspirée de Weber, le rôle du contrôleur de gestion a été redéfini par l'émergence du Nouveau Management Public (NPM). Il est désormais considéré comme un acteur central du pilotage de la performance, en utilisant des outils tels que des indicateurs, des tableaux de bord et des audits, qui établissent une légitimité pragmatique centrée sur l'efficacité et l'objectivation des décisions publiques (Suchman, 1995 ; Kaplan & Norton, 1992). Pourtant, cette forme de légitimité instrumentale ne garantit pas son acceptation dans un contexte institutionnel fréquemment hostile à l'incorporation de méthodes managériales issues du privé. Le contrôleur de gestion peut être perçu comme un agent de contrôle, engendrant ainsi des résistances tant organisationnelles que sociales (Laufer & Burlaud, 1980). Pour surmonter ces défis, il doit adopter un rôle de médiation, intégrant les valeurs du service public dans ses pratiques et soutenant les agents dans leur adaptation au changement (Brivot, Gendron & Guénin-Paracini, 2014). Ce positionnement lui confère une fonction d'interface entre les impératifs politiques, les contraintes administratives et les attentes de la société. Dans cette optique, la légitimité du contrôleur de gestion apparaît comme une construction dynamique, influencée par sa capacité à établir un dialogue stratégique avec les parties prenantes, à concrétiser les orientations politiques en objectifs opérationnels mesurables et à renforcer la responsabilité publique (OCDE, 2004). L'essor de la digitalisation des services publics et la propagation de la culture des résultats, encouragée par la Loi organique n° 130-13 au Maroc, solidifient son rôle comme acteur clé de la gouvernance publique. Cette légitimité est également façonnée par les dynamiques internes des organisations publiques. Pichault et Schoenaers (2012) notent que l'adoption des référentiels du NPM par le management intermédiaire s'accompagne de tensions temporelles et culturelles, rendant nécessaires des approches longitudinales pour appréhender l'évolution groupée des pratiques. De plus, Durat et Bollecker (2014) mettent en avant le rôle de la légitimité professionnelle, qui dépend autant des compétences que de la capacité à exercer une influence reconnue et acceptée au sein de l'organisation. Leurs recherches révèlent comment les perceptions de pouvoir, les régulations informelles et les logiques de gouvernance influencent l'acceptation de la fonction de contrôle de gestion. En conclusion, la légitimité du contrôleur de gestion dans le secteur public repose sur un ensemble complexe qui lie utilité fonctionnelle, reconnaissance institutionnelle et confiance relationnelle. Elle se caractérise à la fois par une dimension instrumentale, visant l'efficacité des dispositifs ; relationnelle, fondée sur l'adhésion des acteurs ; et symbolique, véhiculant l'idée de modernisation et de transparence des actions publiques (Meyer & Rowan, 1977 ; Power, 1997 ; Simons, 1995). Dès lors, le contrôleur de gestion se profile non seulement comme un technicien des chiffres, mais en tant qu'acteur stratégique dont la légitimité conditionne l'efficacité du pilotage de la performance publique. Généralement, dans la littérature académique, le pilotage de la performance et le contrôle de gestion sont abordés à travers divers concepts et théories qui fournissent un cadre conceptuel pour comprendre ces domaines. Ces concepts et théories offrent un cadre conceptuel pour comprendre comment le pilotage de la performance et le contrôle de gestion peuvent contribuer à l'amélioration de la performance organisationnelle dans le secteur public et dans les organisations et les organismes publics.

4. Application du NPM dans le pilotage de la performance et ses limites.

L'introduction du New Public Management (NPM) dans le cadre du pilotage de la performance des institutions publiques a marqué une évolution significative dans la conception de la gestion des structures étatiques. Le NPM s'articule autour d'une logique inspirée du secteur privé, mettant en avant l'efficacité, l'autonomie managériale, la responsabilité par les résultats et une focalisation sur l'utilisateur-citoyen (Hood, 1991 ; Osborne & Gaebler, 1992). De cette manière, la gestion axée sur les résultats émerge comme l'un des piliers fondamentaux du NPM, remplaçant la culture de moyens et de conformité, ancrée dans l'administration publique traditionnelle, par une approche de performance fondée sur des objectifs quantifiables et vérifiables (Bouckaert & Halligan, 2008). La mise en pratique du NPM repose sur la mesure systématique de la performance, effectuée à travers des indicateurs quantitatifs, des tableaux de bord et des dispositifs d'évaluation ex post, qui visent à optimiser l'efficacité des services publics. Dans ce contexte, le contrôle de gestion acquiert une importance centrale en tant qu'outil de pilotage, facilitant à la fois le suivi de l'exécution des politiques publiques et la reddition des comptes (Renaud, 2007 ; Miguet & Demeestère, 2006). Cependant, cette adaptation du modèle managérial du secteur privé aux structures publiques présente des limitations et des tensions notables. Sur le plan théorique, plusieurs chercheurs ont questionné la pertinence du NPM à s'adapter aux spécificités du service public. D'un côté, les critiques soulignent que la rationalité instrumentale et la logique commerciale du NPM risquent de contredire les valeurs fondamentales du secteur public, telles que l'équité, la justice sociale, la transparence et l'accessibilité universelle (Peters, 2001 ; Pollitt & Bouckaert, 2011). Une évaluation de la performance trop exclusivement chiffrée tend à omettre les dimensions qualitatives, éthiques et sociétales de l'action publique, lesquelles sont parfois difficilement réductibles à des indicateurs normés (Bezès, 2009 ; Dunleavy et al., 2006). Au niveau opérationnel, l'implémentation du NPM dans de nombreuses administrations a eu des résultats ambivalents. D'une part, on assiste à une augmentation des outils de contrôle et d'évaluation, mais d'autre part, ces outils peuvent engendrer une culture bureaucratique où la conformité aux indicateurs prend le pas sur la quête de sens et l'impact réel des politiques publiques. Cette dérive vers une "culture de la boîte à cocher" (Power, 1997) compromet l'autonomie professionnelle des agents publics et peut inciter à des comportements d'évitement ou de simulation de performance. Par ailleurs, une contractualisation excessive, la fragmentation organisationnelle et la délégation de services publics à des opérateurs privés peuvent réduire la responsabilité démocratique, en floutant la chaîne de redevabilité entre l'administration, les citoyens et les élus (Ferlie, Ashburner, Fitzgerald & Pettigrew, 1996 ; Christensen & Lægreid, 2007). En définitive, les résultats du NPM sont contrastés : certaines réformes ont conduit à des gains d'efficacité tangibles, tandis que d'autres ont engendré des coûts cachés, une surcharge administrative ou une perte de cohésion dans l'action publique. Par conséquent, les approches contemporaines militent de plus en plus en faveur d'un dépassement du NPM au profit de modèles hybrides ou post-NPM, qui visent à concilier l'efficacité managériale et les valeurs publiques (Lægreid & Verhoest, 2010 ; Bourgon, 2009).

5. Apport du contrôle de gestion dans le secteur public marocain

L'intégration des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public présente des défis considérables, en particulier la nécessité de concilier des contraintes budgétaires rigides avec des attentes citoyennes croissantes en matière de qualité et d'accessibilité des services publics. La mise en place d'un système efficace de contrôle de gestion exige souvent une transformation significative des structures et des cultures organisationnelles, nécessitant l'implication des décideurs ainsi que des agents d'exécution. Dans ce cadre, le contrôle de gestion assume une fonction stratégique, en aidant les administrations publiques à optimiser l'allocation des

ressources, à évaluer les résultats et à prendre des décisions basées sur des données probantes. Ce n'est plus uniquement un instrument technique, mais un levier fondamental de gouvernance et de performance, particulièrement depuis l'adoption de la Loi organique relative aux Lois de Finances (LOLF) et du décret n° 2.22.580 sur le contrôle de gestion, qui institutionnalisent la fonction de contrôle de gestion au sein des organismes publics marocains. Ce tournant marque une évolution vers un pilotage plus rigoureux, transparent et axé sur les résultats, conformément aux principes du New Public Management (Hood, 1991 ; Bouckaert & Halligan, 2008). L'alignement du contrôle de gestion avec les politiques publiques devient dès lors une exigence stratégique, qui garantit la cohérence entre les objectifs du gouvernement et l'action effective des administrations, tout en répondant aux exigences de responsabilité et de performance. De plus, le contrôle de gestion joue un rôle majeur dans l'amélioration de la prise de décision en fournissant des informations pertinentes sur les écarts de performance, les coûts des activités, et l'efficacité des programmes mis en œuvre (Lorino, 2003 ; Nogueira et Jorge, 2016). En tant que système intégré, il comprend la gestion budgétaire, le suivi des indicateurs clés de performance, la mesure des résultats, et l'évaluation continue des projets et politiques publiques, s'inscrivant dans une logique de création de valeur publique durable. Par conséquent, ce cadre fait du contrôle de gestion un vecteur de changement, de responsabilisation et de modernisation du secteur public.

6. L'apport de la loi organique des lois de finances et le décret N° 2.22.580 relatifs à la mise en place d'un système de contrôle de gestion au sein des départements ministériels marocains.

L'adoption de la Constitution de 2011 au Maroc a impulsé une réforme en profondeur de la gestion des finances publiques, matérialisée par la promulgation de la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances, remplaçant la précédente n°7-98. Cette nouvelle législation s'inscrit dans une dynamique de modernisation administrative, visant à instaurer un cadre de gouvernance financière plus transparent, responsable et orienté vers la performance. Elle consacre les principes fondamentaux de reddition des comptes, d'évaluation des politiques publiques, d'élargissement du droit d'amendement parlementaire et de renforcement de la transparence budgétaire, tout en alignant la gestion financière avec les priorités stratégiques de l'État. Inspirée des principes du New Public Management (Osborne & Gaebler, 1992 ; Hood, 1991), la loi introduit une approche de budgétisation axée sur les résultats, une planification pluriannuelle et des mécanismes rigoureux de contrôle et d'évaluation, visant à améliorer la qualité de la dépense publique et à assurer une meilleure allocation des ressources selon des objectifs mesurables et cohérents. Cette réforme s'est traduite notamment par la mise en œuvre de la programmation budgétaire triennale (PBT) et par la production de rapports de performance destinés à améliorer la redevabilité des gestionnaires publics. Dans cette même logique de modernisation, le décret n° 2-22-580 du 10 chaabane 1444 (3 mars 2023) relatif à la mise en place du dispositif de contrôle de gestion au sein des départements ministériels, publié au Bulletin Officiel n° 7200 du 1er juin 2023, dans son premier article, est venu renforcer le dispositif de contrôle de gestion dans les départements ministériels, en instaurant un cadre réglementaire structuré qui vise à accompagner le pilotage stratégique des politiques publiques. Ce décret définit le contrôle de gestion comme un système d'appui au pilotage reposant sur un ensemble de méthodes et d'outils permettant d'assurer la cohérence entre les plans stratégiques des ministères, les objectifs budgétaires et les résultats obtenus. Il met également l'accent sur l'utilisation de systèmes d'information intégrés pour garantir la fiabilité des données, condition indispensable à l'analyse de l'efficacité socio-économique, de l'efficacité administrative et de la qualité des services rendus aux citoyens. En intégrant ces nouvelles exigences dans les pratiques de gestion publique, le Maroc s'aligne progressivement sur les standards

internationaux de gouvernance financière (OCDE, 2014), tout en construisant un modèle de gestion axé sur la performance, la transparence et la responsabilisation, en phase avec les attentes croissantes de la société civile et les engagements du pays en matière de développement durable et de bonne gouvernance.

7. Le processus de la performance appliqué au secteur public au regard des nouvelles législations.

7.1. Le processus de la performance dans le secteur public aux regards des nouvelles législations.

La réforme de la gestion publique au Maroc s'inscrit dans une dynamique d'évolution progressive initiée au début des années 2000, répondant à une volonté d'adaptation aux standards internationaux en matière de gouvernance publique et d'efficacité administrative. Le "Pacte de bonne gestion", mis en place dans les premières années de cette décennie, a constitué un tournant crucial, établissant les fondements d'une administration axée sur la transparence, la rationalisation et l'efficacité des actions publiques (OCDE, 2005). Le Plan de développement économique et social 2000–2004 a renforcé cette orientation en intégrant un axe spécifique concernant la réforme de l'administration, abordant des thématiques telles que la déconcentration, la réorganisation des structures, la simplification des procédures et l'amélioration du capital humain public (Ben Ali, 2009). Ces réformes initiales ont introduit des concepts clés tels que la qualité du service, l'obligation de résultats et la proximité avec les citoyens dans les pratiques de gestion publique. Un moment déterminant a été marqué par l'adoption de la Constitution de 2011, qui a, dans son Titre XII, posé les bases d'une nouvelle gouvernance publique reposant sur les principes de responsabilité, d'efficacité, de participation citoyenne et d'évaluation (Bekkouche & El Ouazzani, 2014). Cette révision constitutionnelle a nécessité une mise à jour du cadre juridique et institutionnel, illustrée par la promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances en 2016, qui a établi la budgétisation par objectifs, la reddition de comptes et la performance comme axes prioritaires de la gestion budgétaire (Ministère de l'Économie et des Finances, 2016). Les administrations publiques doivent désormais justifier l'impact de leurs actions à travers des indicateurs de performance, ce qui a conduit à l'adoption progressive de systèmes de mesure et d'évaluation tels que les Systèmes de Mesure de la Performance Organisationnelle (SMPO), en adéquation avec la nouvelle gouvernance axée sur les résultats (Hassouni & El Yacoubi, 2022). En somme, la performance d'un organisme est sa capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés. Dans le contexte du secteur public, elle a pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant la gestion vers l'atteinte des résultats prédéfinis dans le cadre de moyens prédéterminés. Généralement, la démarche de performance est un dispositif de pilotage des administrations publiques pour l'atteinte des résultats prévus. Elle vise les objectifs suivants :

- Renforcer la transparence pour mieux informer le Parlement sur les objectifs escomptés et les résultats obtenus ;
- Améliorer l'efficacité et l'efficience de la dépense publique et la qualité du service rendu aux citoyens tout en garantissant ainsi un service public de qualité à moindre coût ;
- Accroître la responsabilisation des gestionnaires quant à leurs obligations de rendre compte de leurs performances et de leurs résultats.

En principe, le processus de la performance s'établit selon un calendrier budgétaire bien déterminé appuyé par la réglementation budgétaire marocaine. Ce processus se présente généralement comme suit :

- ✓ La réception du circulaire du chef de gouvernement formalisant la procédure de la programmation budgétaire triennale PBT et l'identification des besoins de l'institution en termes budgétaire et la procédure d'élaboration des projets de performance PDP ;

- ✓ La validation des projets et les indicateurs de performance de l'institution ;
- ✓ La négociation avec le ministère chargé des finances sur les plafonds budgétaires devant la commission de programmation et budgétaire CPP et la commission budgétaire CB ;
- ✓ La fixation des enveloppes budgétaires de l'institution ;
- ✓ La réception du circulaire du chef de gouvernement relatif à la note d'orientation du projet de loi des finances de l'année N+1 et la note de cadrage.
- ✓ L'élaboration du PDP et la morasse budgétaire de l'institution.
- ✓ Le dépôt du PDP et la morasse budgétaire au parlement après confirmation avec la direction du budget du MEF.
- ✓ Discussion et validation devant les commissions parlementaires des deux chambres.
- ✓ L'attente de la ratification du projet de la loi des finances....
- ✓ Elaboration du rapport de la performance.
- ✓ Elaboration du compte administratif.

7.2. Les outils du pilotage de la performance dans le secteur public

7.2.1. Les Tableaux de Bords

Les Tableaux de Bords constituent des outils visuels permettant une surveillance en temps réel des performances des départements ministériels. Le contrôle de gestion contribue à la conception et à la mise en place de ces tableaux, en identifiant les indicateurs pertinents liés aux objectifs stratégiques. Ces tableaux deviennent ainsi des outils de communication efficaces, permettant aux différentes parties prenantes de ces départements de comprendre rapidement l'état des performances et de favoriser une prise de décision éclairée. Les tableaux de bord sont des outils visuels essentiels permettant une surveillance continue des performances, la prise de décision stratégique et la communication des résultats.

7.2.2. La Programmation Budgétaire triennale (PBT)

Loi Organique n° 130-13 relative à la Loi de Finances (LOLF) promulguée le 2 juin 2015, a introduit dans le cadre de la performance de l'action publique, l'élaboration de la Loi de Finances dans une perspective pluriannuelle. De ce fait, la LOLF prévoit au niveau de son article 5 que « la loi de finances de l'année est élaborée par référence à une programmation triennale actualisée chaque année en vue de l'adapter à l'évolution de la conjoncture financière, économique et sociale du pays. Cette programmation vise notamment à définir, en fonction d'hypothèses économiques et financières réalistes et justifiées, l'évolution sur trois ans de l'ensemble des ressources et des charges de l'État ». Les dispositions relatives à la programmation budgétaire pluriannuelle sont entrées en vigueur le 1er janvier 2019.

7.2.3. Le dialogue de gestion et du pilotage opérationnels

En fait, le pilotage opérationnel peut éclairer et alimenter les méthodes de répartition des moyens. Pour mieux piloter les activités et accroître la performance des administrations, la modernisation de la gestion publique a notamment pour objectif d'améliorer la performance publique qui se définit selon trois axes (guide du dialogue de gestion au Maroc 2015) :

- L'efficacité (amélioration du rapport entre les moyens consommés et les réalisations) ;
- L'efficacité de l'action des administrations (rapport entre les objectifs et les réalisations) ;
- La qualité du service fourni.

Or, le dialogue de gestion est le processus d'échanges et de décision institué entre un niveau administratif et les niveaux qui lui sont subordonnés, concernant les volumes de moyens mis à disposition des entités subordonnées, les objectifs qui leur sont assignés, et plus généralement la notion de performance applicable aux politiques publiques considérées. On parle aussi « d'animation de gestion » (Rapport la banque mondiale 2009).

Dans cette conception, le dialogue de gestion s'organise autour la définition des types de décisions pouvant être prises à cette occasion et la rédaction des commentaires de gestion indicateur par indicateur. Par ailleurs, le pilotage opérationnel et le pilotage à travers un Système d'Information (SI) dans le secteur public reposent sur plusieurs applications informatiques utilisées pour la gestion budgétaire et financière, voire administrative qui relèvent du ministère d'économie et des Finances : à savoir La Gestion intégrée de la Dépense GID et l'E-BUDGET¹.

Un système d'information (SI) désigne toute organisation s'appuyant sur des moyens humains et informatiques (personnels, matériels, logiciels) organisés pour collecter, traiter et communiquer les informations. Il contribue à la coordination des activités de l'organisation et facilite l'atteinte des objectifs.

8. Analyse de la Situation Actuelle et Benchmarking

Selon les données collectées surtout du ministère d'économie et des finance- direction du budget, une évaluation approfondie de la situation actuelle du Contrôle de Gestion au sein des départements ministériels, et ce dans le cadre d'une démarche de benchmarking et de présentation des réalisations en termes de la pratique du contrôle de gestion dans institutions. L'introduction de la loi organique en France par exemple (Serge Arnaud, Isabelle Gravière-Troadec, Henri Guillaume, Hans Edmund Kunsmann, Etienne Marie, Frank Mordacq, Elsa Pilichowski, Claude Rochet, Mark Thatcher, Jean-Paul Delevoye, 2004) va entraîner une extension des domaines délégués au profit des organismes publics, futurs ou existants. Sur la durée, il y aura révision des actuels contrats entre l'État et ses grands opérateurs afin d'adapter ces derniers au projet de performance, défini au niveau de chaque ministère. L'État fixera des objectifs de résultats que les établissements ou les organismes devront reprendre ou du moins mettre en cohérence avec leurs propres objectifs. La réforme imposera davantage de cohérence et davantage de contraintes aux directeurs d'établissements publics et d'organismes publics. L'évaluation des pratiques de contrôle de gestion au sein des départements ministériels au Maroc, révèle un certain nombre de points forts. Parmi ceux-ci, on note la formalisation des procédures et la rigueur dans le suivi budgétaire, conformément aux recommandations des instances internationales telles que l'INTOSAI (Rapport de l'OCDE1996). La structuration autour d'outils tels que le tableau de bord permet un suivi régulier des indicateurs clés de performance, aligné sur les meilleures pratiques sectorielles. L'évaluation critique révèle plusieurs forces dans la pratique actuelle du contrôle de gestion. À cet égard, l'analyse critique de la situation actuelle du Contrôle de Gestion, s'appuie sur les résultats des entretiens² réalisés avec des responsables administratifs dans quelques départements ministériels marocains tels que : le ministère d'économie et des Finances, ministère de l'Éducation nationale et ministre de la Culture, dont ils sont pionniers dans la pratique du contrôle de gestion. Ces entretiens ont été menés dans le cadre d'une démarche qualitative visant à recueillir des informations approfondies et des perspectives directes des acteurs clés concernés. Parmi les forces identifiées, on peut citer la mise en place de structures dédiées, telles que des tableaux de bord fonctionnels, pour suivre les activités et les performances. Cependant, des faiblesses subsistent, notamment en ce qui concerne la centralisation des données et la réactivité aux changements. La complexité des procédures internes peut également être un défi à surmonter. Néanmoins, l'évaluation souligne également certaines faiblesses. Il apparaît que l'adaptabilité des outils et processus aux changements rapides de l'environnement juridique et institutionnel est limitée. Il y a également un besoin d'amélioration en termes d'intégration des systèmes d'information pour

¹ Le système GID : Gestion intégrée de la Dépense, géré par la TGR Tandis que le système E-Budget : gestion budgétaire de manière électronique qui est géré par la direction du Budget du MEF.

² Les entretiens réalisés avec des responsables administratifs en 2022-2023.

un partage des données plus efficaces. La capacité d'analyse prospective et la flexibilité des mécanismes de contrôle de gestion sont des domaines nécessitant une attention particulière pour répondre aux besoins d'une gouvernance moderne.

9. Résultats Envisagés

L'analyse comparative menée dans le cadre de cette recherche met en lumière une convergence notable entre les fondements théoriques internationaux du contrôle de gestion et les exigences posées par le nouveau cadre réglementaire marocain, notamment à travers le Décret n° 2-22-580. Les apports de Simons (1995) sur les leviers de contrôle — articulés autour des systèmes de croyances, de contraintes, de contrôle diagnostique et de contrôle interactif — trouvent un écho pertinent dans les orientations actuelles de la gouvernance publique au Maroc. Cette correspondance témoigne d'un glissement progressif vers une modernisation des pratiques managériales, en phase avec les standards internationaux. Cependant, cette convergence n'est pas sans limites. L'application directe des modèles normatifs issus du New Public Management, tels qu'élaborés dans les contextes anglo-saxons (notamment par Quinn & Rohrbaugh, 1983), montre ses limites lorsqu'elle est confrontée aux spécificités du tissu institutionnel marocain. Les réalités culturelles, les contraintes structurelles et les logiques organisationnelles propres aux administrations publiques marocaines exigent une relecture contextualisée de ces référentiels. Il ne s'agit plus d'une simple transposition des modèles, mais d'un processus d'adaptation critique, tenant compte des dynamiques internes et des marges de manœuvre réelles du secteur public. C'est dans cette perspective qu'émerge progressivement un paradigme hybride du contrôle de gestion, à mi-chemin entre les référentiels universels de pilotage de la performance et les particularités locales des administrations publiques marocaines. Cette configuration managériale repose sur une démarche incrémentale de transformation, où les logiques de performance mesurable s'intègrent de manière souple aux pratiques existantes, sans bouleverser brutalement les équilibres institutionnels. Ce paradigme hybride incarne une forme de compromis réfléchi, ouvrant la voie à un renouvellement pragmatique de la gestion publique dans un contexte de transition. L'efficacité des dispositifs de contrôle de gestion dans ce nouveau contexte repose alors sur trois conditions essentielles : l'appropriation culturelle des instruments de gestion, l'alignement systémique avec les structures organisationnelles en place, et la cohérence stratégique avec les réformes introduites depuis 2022, dont plusieurs ont été consolidées en 2024 et 2025. Cette articulation tripartite constitue le socle théorique du modèle conceptuel que propose cette étude, en tant que réponse adaptée à la quête d'une performance organisationnelle durable et contextualisée dans le secteur public marocain.

10. Proposition théorique et modèle conceptuel

Ce modèle conceptuel (voir Figure 2) repose sur l'idée que le contrôle de gestion, lorsqu'il est aligné avec les nouvelles exigences législatives et réglementaires marocaines, constitue un levier crucial pour améliorer la performance organisationnelle dans le secteur public. En effet, l'intégration des dispositions de la Loi Organique n° 130-13 et du Décret n° 2-22-580 dans les outils et pratiques de contrôle contribue à renforcer deux dimensions essentielles : la gouvernance et la reddition de comptes. Une gouvernance améliorée se manifeste par une transparence accrue, une responsabilisation renforcée, ainsi qu'une éthique de gestion plus rigoureuse. Parallèlement, une reddition de comptes optimisée favorise un suivi méthodique des objectifs fixés et une évaluation régulière des résultats, garantissant ainsi une efficacité accrue dans la gestion publique. Le modèle affirme que ces deux dimensions — gouvernance et reddition de comptes — jouent un rôle intermédiaire dans la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle. En d'autres termes, la simple adaptation des outils

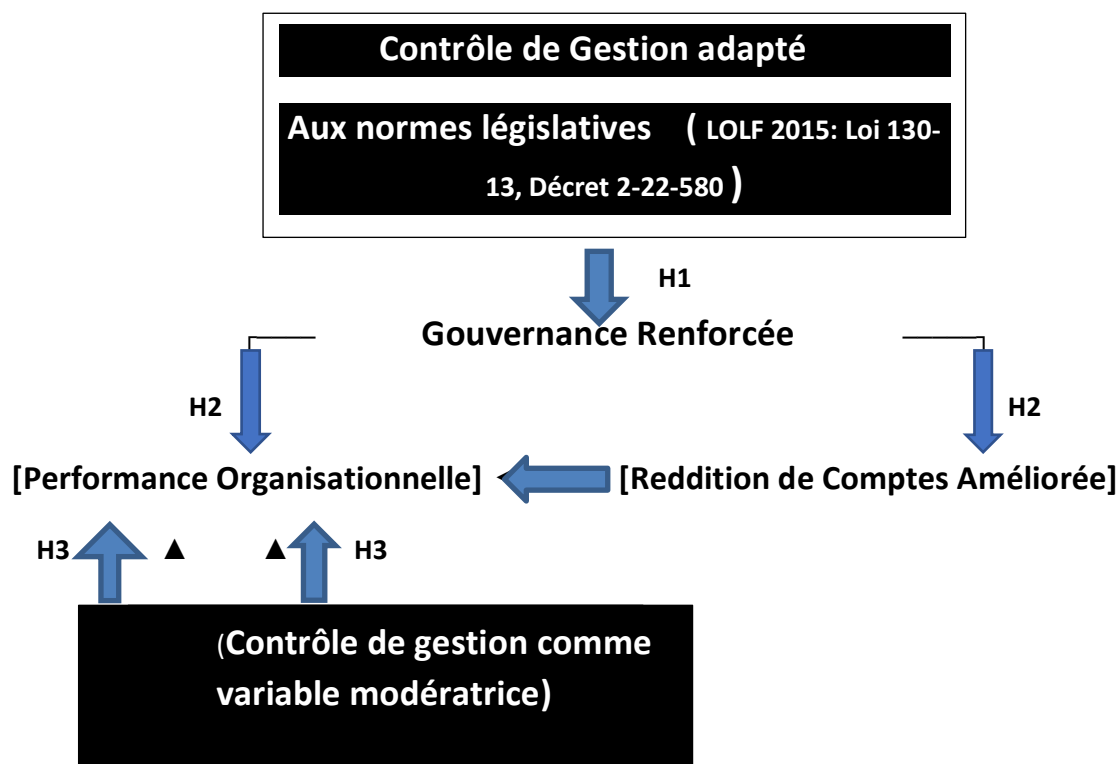
de contrôle n'exerce pas un effet direct isolé ; c'est par leur influence sur la gouvernance et la reddition de comptes que la performance globale s'en trouve améliorée. Enfin, il convient de noter que l'efficacité de cette dynamique dépend également de la capacité du contrôle de gestion à intégrer pleinement les mécanismes de pilotage requis par le nouveau cadre réglementaire. Ce rôle modérateur signifie que l'efficacité du contrôle de gestion ne réside pas uniquement dans la présence d'outils appropriés, mais également dans la qualité de leur application et leur ajustement continu. Ainsi, ce modèle met en avant un cercle vertueux : un contrôle de gestion bien conçu favorise une gouvernance plus responsable et une reddition de comptes plus rigoureuse, conduisant ensemble à une amélioration durable de la performance au sein des entités publiques marocaines. Ainsi, l'hypothèse de recherche et les sous-hypothèses se présente comme suit : *le contrôle de gestion, adapté aux nouvelles dispositions législatives et réglementaires marocaines, contribue conceptuellement à l'amélioration de la performance organisationnelle au sein du secteur public.* Alors que les sous-hypothèses se focalisent sur les trois éléments suivants :

-H1 : *L'instrumentation du contrôle de gestion, conforme aux exigences de la Loi Organique n° 130-13 et du Décret n° 2-22-580, renforce la performance organisationnelle des entités publiques marocaines.*

-H2 : *La performance des organisations publiques est liée à l'alignement des outils de contrôle de gestion avec les nouvelles exigences de gouvernance et de reddition de comptes.*

-H3 : *L'efficacité du contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance organisationnelle dépend de sa capacité à intégrer les mécanismes de pilotage exigés par le nouveau cadre réglementaire marocain.*

Figure 1 : Modèle conceptuel théorique de la recherche



Source : Auteur

11. Enjeux et recommandations

La mise en œuvre du pilotage de la performance dans le secteur public marocain est confrontée

à des défis majeurs, exigeant une approche profondément humaine et nuancée. Sur le plan théorique, l'enjeu est d'articuler les approches universelles du management public avec les réalités contextuelles marocaines, en bâtissant un corpus théorique robuste mais suffisamment flexible pour s'adapter aux évolutions et intégrer les différents niveaux d'analyse dans une perspective systémique. Un pilier fondamental de cette démarche est l'investissement dans nos ressources humaines. Nous devons créer des équipes dotées des compétences nécessaires en gestion, leur fournir des guides pratiques clairs, et leur offrir des opportunités de formation continue. Il est également crucial de mettre en place des mécanismes de suivi et d'évaluation qui permettent d'apprendre et de s'améliorer constamment (OCDE, 2023 ; Mazouz et al., 2019). Sur le terrain, l'intégration de systèmes d'information intelligents et interconnectés est indispensable. Ces outils nous permettront de disposer de données fiables pour prendre des décisions éclairées, à condition de garantir l'harmonisation des architectures informatiques et la standardisation des processus (Ben Slimane, 2022 ; UNDESA, 2024). Mais au-delà de la technologie, il est primordial d'impliquer activement toutes les parties prenantes – des agents de terrain aux dirigeants – dans la conception de ces systèmes. Lorsque chacun se sent écouté et participe, l'adhésion est plus forte, et l'efficacité des outils est décuplée (Aggeri & Hatchuel, 2003). Enfin, au niveau institutionnel, il est nécessaire de revoir nos cadres réglementaires pour qu'ils soutiennent pleinement cette nouvelle dynamique. Cependant, les lois ne suffisent pas. Nous devons cultiver activement une culture de la performance, où l'évaluation est perçue comme une opportunité de croissance, où la transparence est la norme, et où les efforts et les succès sont reconnus et valorisés (OCDE, 2022 ; banque mondiale, 2025). Le développement d'une culture organisationnelle orientée résultats implique des efforts soutenus en communication, formation et reconnaissance des contributions individuelles et collectives.

12. Conclusion

L'analyse des fondements théoriques du contrôle de gestion révèle sa transformation d'un simple outil de surveillance vers un levier stratégique d'amélioration de la performance organisationnelle, particulièrement pertinente dans le contexte complexe du secteur public marocain où les missions nécessitent des outils de pilotage intégrés. L'examen des modèles théoriques de performance, notamment ceux de Quinn & Rohrbaugh et de Yuchtman & Seashore, établit que la performance organisationnelle publique requiert une approche multidimensionnelle équilibrant efficacité opérationnelle, innovation managériale, satisfaction des parties prenantes et conformité réglementaire, adaptée aux spécificités culturelles et institutionnelles locales. L'analyse du dispositif juridique marocain, articulé autour de la Loi Organique n° 130-13 et du Décret n° 2-22-580, révèle une volonté manifeste de modernisation managériale instaurant un nouveau paradigme de gestion axé sur les résultats et la transparence, nécessitant toutefois une adaptation conceptuelle des outils traditionnels de contrôle de gestion. Cette recherche théorique analytique s'appuie sur une méthodologie qualitative rigoureuse combinant revue critique de littérature et analyse comparative conceptuelle. L'approche adoptée a permis d'identifier les convergences et divergences entre les cadres théoriques internationaux et les spécificités du contexte marocain. La méthode d'analyse documentaire comparative s'est révélée particulièrement efficace pour décrypter les implications théoriques des réformes législatives sur l'évolution conceptuelle du contrôle de gestion. Cette démarche méthodologique offre une base solide pour la construction d'un cadre théorique renouvelé adapté aux enjeux contemporains du secteur public marocain. L'étude démontre que l'efficacité de cette transformation dépend crucialement de l'alignement entre outils conceptuels du contrôle de gestion et exigences du nouveau cadre réglementaire, établissant que le passage d'une logique de conformité procédurale vers une approche axée sur la performance nécessite une refondation conceptuelle des mécanismes de pilotage organisationnel.

Les apports théoriques incluent un cadre conceptuel intégré articulant dimensions stratégique, opérationnelle et réglementaire du pilotage de performance, réconciliant exigences de performance organisationnelle avec impératifs de conformité légale spécifiques au contexte marocain. Malgré les limites inhérentes à son caractère théorique, cette recherche répond directement aux questions formulées, contribuant significativement à la compréhension des mécanismes d'adaptation des outils managériaux aux contraintes institutionnelles des administrations publiques en développement, constituant une contribution originale à la théorie du management public.

En somme, l'étude contribue également à la compréhension des mécanismes d'adaptation des outils managériaux aux contraintes juridiques et institutionnelles spécifiques aux administrations publiques en développement. Enfin, elle propose un cadre conceptuel intégré qui articule performance organisationnelle, gouvernance publique et conformité réglementaire, constituant ainsi une contribution originale à la théorie du management public.

Références

- (1). GUIRI, A. (2014). La réforme de la comptabilité de l'État au Maroc: spécificités et enseignements de l'expérience. Communication au colloque organisé par FONDAFIP, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 19 février 2014.
- (2). GUIRI, A. (2011). La réforme de la comptabilité de l'État au Maroc. *Revue Al Khazina*, TGR n° 08, août 2011.
- (3). AMAR, A., & BERTHIER, L. (2007). Le nouveau management public: avantages et limites. *Gestion et Management Publics*, 5.
- (4). ARNABOLDI, M., & AZZONE, G. (2010). Constructing performance measurement in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 266–282.
- (5). ATKINSON, A. A., WATERHOUSE, J. H., & WELLS, R. B. (1997). A stakeholder approach to strategic performance measurement. *Sloan Management Review*.
- (6). BARTOLI, A. (2005). Le management dans les organisations publiques (2e éd.). Dunod.
- (7). BELLAOURI KOUTBI, F. (2011, août). Trésorier préfectoral de Tanger. *Revue de la Trésorerie Générale du Royaume Al Khazina*, n° 8.
- (8). BERNARD, B. (2008). Emerging indicators and bureaucracy: From the iron cage to the metric cage. *International Public Management Journal*, 11(4), 463–480.
- (9). BESCOS, P.-L., & MENDOZA, C. (1996). Le management de la performance. Editions Comptables Malesherbes.
- (10). BESCOS, P.-L., DOBLER, P., MENDOZA, C., & NAULLEAU, G. (1993). Contrôle de gestion et management (2e éd.). Montchrestien.
- (11). BIRD, S. M., COX, D., FAREWELL, V. T., GOLDSTEIN, H., HOLT, T., & SMITH, P. C. (2005). Performance indicators: Good, bad, and ugly. *Journal of the Royal Statistical Society. Series A (Statistics in Society)*, 168(1), 1–27.
- (12). BOUAMAMA, A. (2007). Conception du Balanced Scorecard cas d'un établissement public. Office National des Pêches.
- (13). BOUQUIN, H. (2010). Le contrôle de gestion (9e éd.). Presses Universitaires de France.
- (14). BOUQUIN, H. (2011). Comptabilité de gestion (9e éd.). Economica.
- (15). BRUNS, W. J., & WATERHOUSE, J. H. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 177–203.
- (16). CHAPPELLIER, P. (1994). Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME: Essai d'observation et d'interprétation des pratiques.
- (17). CHIAPELLO, E. (1990). Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction? *Échanges*, 92(4), 7–36.

- (18). CHIAPELLO, È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité Contrôle Audit*, 2(2).
- (19). DEMEESTÈRE, R. (2005). Le contrôle de gestion dans le secteur public (2e éd.). L.G.D.J.
- (20). DEMEESTÈRE, R., LORINO, P., & MOTTIS, N. (2009). *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise* (4e éd.). Dunod.
- (21). DERYL, N., & MA'AMORA TAULAPAPA, T. (2012). Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations. *The International Journal of Public Sector Management*.
- (22). DISTLER, R., & MAYSONNIER, F. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique: le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat. Association Francophone de Comptabilité, CCA.
- (23). FUKUYAMA, F. (1996). Trust: The social virtues and the creation of prosperity. Simon and Schuster.
- (24). GIRAUD, F., SAULPIC, O., NAULLEAU, G., DELMOND, M.-H., & BESCOS, P.-L. (2002). *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*. Montchrestien.
- (25). GIBERT, P. (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Editions d'Organisation.
- (26). GODENER, A., & FORNERINO, M. (2004). Rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion, perception du contrôle de gestion et qualité des relations contrôleurs-manageurs: une étude exploratoire.
- (27). GOUMARI, S., & JAOUHARI, L. (2020). La traduction des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche acteur-réseau. *Revue Française d'Économie et de Gestion*, 1(5), 231–250.
- (28). GUIBERT, N., & DUPUY, Y. (1997). La complémentarité entre contrôle formel et contrôle informel: le cas de la relation client-fournisseur. *Comptabilité Contrôle Audit*, 3(1).
- (29). HACHEZ, D. (2005). On symmetric and antisymmetric balanced binary sequences. *Electronic Journal of Combinatorial Number Theory*.
- (30). HALACHMI, A. (2005). Performance measurement is only one way of managing performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(7), 502–516.
- (31). IDRISSE CHOUAHDI, A. (2018–2019). Conditions d'application des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique (Thèse de doctorat, Université Ibn Zohr-ENCG Agadir).
- (32). JACKSON, P. (1993). Public sector performance: The unended quest. *Public Money and Management*, 13(4), 3–6.
- (33). KAPLAN, R. S., & NORTON, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business School Press.
- (34). 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.
- (35). KAPLAN, R., & NORTON, D. (2001). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*. Editions d'Organisation.
- (36). KAPLAN, R. S., & NORTON, D. P. (2003). *Le tableau de bord prospectif*. Editions d'Organisation.
- (37). KOLLBERG, B., & ELG, M. (2011). The practice of the balanced scorecard in health care services. *International Journal of Productivity and Performance Management*.
- (38). LANDE, E., & DREVETON, B. (2011). La performance des organisations publiques : le cas des universités. *Management & Economie*.

- (39). LAMARZELLE, D. (2008). Management public et modernisation des services publics. Revue EUROPA.
- (40). LORINO, P. (2001). Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par le processus et les compétences. Editions d'Organisation.
- (41). MARIN, J. C. (2012). The impact of strategic planning and the balanced scorecard methodology on middle managers' performance in the public sector. International Journal of Business and Social Science.
- (42). MARTY, F. (2011). De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés (Chargé de recherche CNRS, Université de Nice Sophia-Antipolis).
- (43). MJIDILA, B., EL WAZANI, Y., & SOUAF, M. (2017). Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques marocaines: Quelles spécificités? European Scientific Journal, 13(19), 231.
- (44). MOULLIN, M. (2017). Improving and evaluating performance with the Public Sector Scorecard. International Journal of Productivity and Performance Management, 66(4), 442–458.
- (45). O'FLYNN, J. (2007). From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications. Australian Journal of Public Administration, 66(3), 353–366.
- (46). PERRET, B. (2006). De l'échec de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) à la LOLF. Revue française d'administration publique, 117(1), 31.
- (47). POISTER, T. H. (2003). Measuring performance in public and nonprofit organizations (pp. 1–316).
- (48). RADNOR, Z., & MCGUIRE, M. (2004). Performance management in the public sector: Fact or fiction? International Journal of Productivity and Performance Management, 53(3), 245–260.
- (49). ROCHET, C. (2010). Politiques publiques. De la stratégie aux résultats. De Boeck, Bruxelles.
- (50). SIMONS, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. Accounting, Organizations and Society, 15(1–2), 127–143.
- (51). SMITH, P. (1990). The use of performance indicators in the public sector. Journal of the Royal Statistical Society. Series A (Statistics in Society), 153(1), 53.
- (52). SPEKLÉ, R. F., & VERBEETEN, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. Management Accounting Research, 25(2), 131–146.
- (53). VANDENABEELE, W. (2007). Toward a public administration theory of public service motivation. Public Management Review, 9(4), 545–556.
- (54). WAINTROPE, F., & CHOL, C. (2003). Gestion publique et mondialisation: contraintes et opportunités. Politiques et management public, 21(2), 119–137.
- (55). WARIN, P. (1999). La performance publique: attentes des usagers et réponses des ministères. Politiques et management public, 17(2), 147–163.
- (56). MINISTÈRE DES FINANCES (2009). Dialogue de gestion et pilotage de la performance [Rapport]. Tunisie.
- (57). MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES (MAROC). (2015). Guide du dialogue de gestion et du pilotage opérationnels [Rapport].
- (58). MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES (MAROC). (2015). Guide de la performance [Rapport].
- (59). MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES (MAROC). (2015). Loi organique relative à la loi de finances: consécration des valeurs de la transparence [Rapport].