



Book of Proceedings published by  
Groupe de recherche en économie et territoires  
Available Online at <http://gret.fsjest.ma/publications/?teamID=4>

## La 1ère édition de la Journée de recherche des doctorants en sciences économiques et gestion JRD/SEG 2019

---

### **Le contrôle de gestion au sein des organismes publics au Maroc – application au cas des universités**

**Abir HANAFI**

**Doctorante en cotutelle entre Université Abdelmalek Esaadi ( FSJES TANGER) et  
Université de Mons ( FWEG Mons)  
(2<sup>ème</sup> année)**

**Structure de recherche : CED TANGER**

**Champ disciplinaire : Sciences de Gestion (Contrôle de gestion)**

**Encadrants : Mr. Said TRITAH et Mme. Christiane BUGHIN**

**Email : [abir.hanafi7@gmail.com](mailto:abir.hanafi7@gmail.com)**

### **Résumé :**

Les enjeux en matière de développement du Maroc reposent notamment sur son secteur public. En particulier, les défis en matière d'emploi et de niveau de formation ne pourront être relevés que si le Maroc peut délivrer un enseignement universitaire de qualité. Un système de contrôle de gestion adapté à ces enjeux peut constituer un des leviers qui permettront aux universités de contribuer au développement global du pays, dans la mesure où le contrôle de gestion cherche, par définition, à concilier vision stratégique et actions opérationnelles.

Ce projet porte donc sur le contrôle de gestion au sein du secteur public marocain, et plus particulièrement au sein des universités publiques. A partir d'une méthodologie qualitative basée sur des entretiens semi-directifs et des études de cas, le projet a pour ambition de réaliser un état des lieux du contrôle de gestion dans le secteur public marocain

(contexte global) et dans les universités en particulier (objectifs et enjeux spécifiques), afin de proposer des outils de contrôle de gestion adaptés ainsi qu'une démarche d'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein des universités publiques qui réponde aux enjeux de développement du Maroc (en ce compris l'identification des obstacles potentiels pouvant limiter la réussite du projet d'implantation d'un tel système).

**Mots clés** : Contrôle de gestion, secteur public, management public, université, formation, développement.

## **I. Introduction :**

Le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs mis en place pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables d'une organisation des informations périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, le cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement des actions correctives appropriées, tant stratégiques qu'opérationnelles.

Anthony (1965), considéré comme le père de cette discipline, le définit comme étant « *un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* ». Les objectifs de l'organisation déterminent donc le contrôle de gestion déployé. Le caractère public ou privé de l'entité doit ainsi être nécessairement pris en compte lors de la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion.

Au Maroc, les entreprises publiques jouent un rôle déterminant dans le développement économique et social du pays. En phase avec les évolutions récentes du management public (en l'occurrence, le New Public Management), la modernisation du secteur public y revêt d'ailleurs le caractère de stratégie nationale. Diverses réformes (code de bonnes pratiques de gouvernance des établissements publics, réforme du contrôle financier, etc.) ont ainsi vu le jour. Dans ce contexte, un contrôle de gestion renforcé apparaît comme déterminant. Diverses études ont toutefois montré que le contrôle de gestion trouve difficilement sa place au sein du secteur public marocain, en prise avec de multiples enjeux et priorités (Chemlal et al. 2017).

Plus spécifiquement, l'un des défis majeurs pour le Maroc est de développer des universités innovantes de manière à ce qu'elles puissent contribuer à satisfaire aux nouvelles exigences de développement économique et social. Plusieurs réformes se sont ainsi succédées depuis la fin des années 1990<sup>1</sup>. Mais aujourd'hui, l'emploi demeure un des grands chantiers du Maroc, avec en corollaire la nécessité de relever le niveau de formation de la population, qui reste faible par rapport à des pays présentant un niveau de développement similaire. Les universités ont bien évidemment un rôle prépondérant à jouer à ce niveau, ce qui renforce le besoin d'une gestion modernisée.

---

<sup>1</sup> 2000-2009 : Réforme de l'Enseignement supérieur en adoptant la loi 01-00 ; 2009-2012 : programme d'urgence et contractualisation Etat-Universités ; 2013-2016 : plan d'action du Ministère de Tutelle.

En fonction de ce contexte, ce projet de recherche ambitionne de réaliser un état des lieux du contrôle de gestion dans le secteur public marocain et dans les universités en particulier (contexte, obstacles, enjeux, etc.) afin de proposer une démarche d'implémentation d'un système de contrôle de gestion au sein des universités publiques qui réponde aux enjeux de développement du Maroc.

La problématique centrale est : comment l'implémentation d'un système de contrôle de gestion dans les universités marocaines peut-elle leur permettre de relever les défis liés au développement économique et social du Maroc ?

Plus particulièrement, les objectifs de la recherche sont les suivants :

- 1) Dresser un état des lieux du contrôle de gestion dans le secteur public au Maroc : cette mise en contexte est essentielle afin de comprendre l'enjeu global que représente le secteur public au Maroc en vue de son développement ;
- 2) Au sein de ce contexte général, préciser les enjeux et objectifs spécifiques des universités afin de proposer des outils de contrôle de gestion adaptés ;
- 3) Concevoir une démarche qui permette d'implémenter le contrôle de gestion au sein des universités au Maroc compte tenu de leurs spécificités (multiplicité des parties prenantes et des missions – formation, recherche, services à la société, etc.) ;
- 4) Anticiper les obstacles potentiels pouvant limiter la réussite du projet d'implémentation d'un système de contrôle de gestion au sein des universités marocaines.

## **II. Etat de l'art**

Avant même qu'il ne soit clairement formalisé dans la littérature en gestion, le contrôle de gestion a été marqué par plusieurs temps clés au cours du temps (Burlaud et Simon, 2013) : on peut citer le développement de la comptabilité des coûts à partir de la révolution industrielle, l'apparition du raisonnement en coût variable et du calcul économique du point mort aux Etats-Unis (1910), ou encore la mensualisation des budgets commerciaux et l'amélioration des procédures de prévision par General Motors (dans les années 1920). Ces pratiques et théories ont ainsi contribué à façonner le contrôle de gestion, dont la formalisation peut être attribuée à Robert Anthony (Harvard Business School), en 1965. Le contrôle de gestion a alors pour objectif de « *s'assurer que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité pour l'accomplissement des objectifs de l'organisation* »

(Anthony, 1965). D'autres travaux influenceront par la suite le contrôle de gestion, notamment ceux de Kaplan et Norton qui portent sur le modèle des coûts à base d'activités (1987) et sur le Balanced Scorecard (1992). Aujourd'hui, le contrôle de gestion peut être défini comme un ensemble de « *dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* » (Bouquin, 1994). Le contrôle de gestion, tel qu'il est conceptualisé et appliqué aujourd'hui, est donc le résultat de diverses évolutions depuis plus d'un siècle. Actuellement, les enjeux demeurent nombreux au vu de la complexité croissante de l'environnement économique, et des processus de gestion et d'organisation qui en découlent. Le contrôle de gestion est donc toujours en mouvement.

Le secteur public se caractérise quant à lui depuis plus de 20 ans par une évolution majeure : la modernisation de sa gestion. L'apparition du New Public Management, qui opte pour des principes et méthodes proches du management privé, en est la concrétisation la plus remarquable, mais on peut également observer une évolution vers une nouvelle gouvernance publique (Dondeyne, 2014). Cette mouvance accentue inévitablement l'intérêt du contrôle de gestion dans le secteur public. De nombreuses recherches ont ainsi été menées sur le contrôle de gestion dans le secteur public. Demeestère (2005) cite, parmi les caractéristiques du contrôle de gestion dans le secteur public, la contrainte de l'utilisation optimale des ressources allouées, la question de la qualité de service rendu et le pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs poursuivis, le besoin d'adaptation aux évolutions de l'environnement et dernièrement, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Dans les années 90, le contrôle dans les services publics était un contrôle de type mécanique, par les règlements et les procédures (Burlaud et Simon, 1997 ; Bouquin et Pesqueux, 1999). Un ensemble de réformes apparues dans le secteur public (bien qu'avec des différences d'un pays à l'autre) a toutefois conduit à une mutation du contrôle en place. On peut citer l'introduction de partenariats public-privé (Broadbent et Laughlin, 2005), les évolutions en matière d'audit interne et externe du secteur public, l'émergence de systèmes de mesures de la performance, etc., autant de changements qui se sont accompagnés d'un foisonnement de publications au sujet de la gestion du secteur public (Moll et Humphrey, 2007).

Pour ce qui concerne le contrôle de gestion dans les universités, la littérature fait état de préoccupations d'abord centrées sur les outils et techniques de contrôle de gestion, sans pour autant conduire à un véritable processus de contrôle de gestion (Guilhot, 2000). Plus récemment, l'intérêt d'une approche par les parties prenantes a vu le jour, permettant de

prendre en compte les spécificités de l'institution universitaire et la complexité de ses missions s'adressant à de nombreuses parties prenantes (Ory, 2015).

On peut dire que les universités impliquent un assortiment complexe d'objectifs et d'activités, où il n'est pas aussi simple d'identifier et d'isoler les objectifs et les mesures des résultats appropriées (Poister & al., 2013, Rabovsky, 2014). Elles ne sont pas responsables de de la formation professionnelle seulement, mais il y a beaucoup d'autres choses que les universités cherchent à faire pour les étudiants, comme l'encouragement du développement personnel à long terme, l'exposition à de nouvelles idées, expériences et perspectives, la recherche scientifique et technologique, la diffusion et valorisation des résultats, la diffusion de la culture et information scientifique et technique, autant d'éléments qui sont difficiles, voire impossibles à quantifier (Rabovsky, 2015), ce qui explique le modèle non cybernétique des universités (Bollecker, 2015, Côme & al., 2014).

Cette élaboration de systèmes de contrôle de gestion dans ces structures s'inscrit dans le schéma développé par la théorie néo-institutionnelle qui est apparue à la suite des travaux de Meyer et Rowan (1977) puis de DiMaggio et Powell (1983). Elle est particulièrement pertinente pour comprendre le New Public Management dans les universités (Boitier & al., 2013) en mettant en évidence l'influence de l'environnement social sur les décisions prises par les organisations et sur la structure des systèmes de gestion. Elle cherche à expliquer les raisons qui amènent les organisations à mettre en œuvre des structures et outils de management identiques alors même que ces derniers ne constituent pas nécessairement la réponse optimale à leurs problèmes. Ce comportement est expliqué par la recherche de la conformité aux attentes des autorités publiques et de l'environnement ainsi que de l'efficacité (Côme & al., 2014). DiMaggio et Powell (1983) ont appelé ce processus d'homogénéisation croissante des pratiques des organisations « isomorphisme », il serait à rechercher dans des pressions institutionnelles ou réglementaires (isomorphisme coercitif), dans le développement de normes et de standards (isomorphisme normatif) ou encore dans la volonté des organisations d'imiter les pratiques d'autres organisations jugées comme constituant une référence en la matière (isomorphisme mimétique) (Côme & al., 2014). Cette dernière pouvant être provoquée par un évènement ou un choc externe frappant les organisations. Pour la mise en place de systèmes de contrôle au sein des universités, la tendance au mimétisme peut être provoquée par un choc que son origine apparait dans les lois organiques relatives aux lois de finances qui est une traduction institutionnelle du modèle de New Public Management.

### **III. Aspects méthodologiques de la recherche**

L'étude du terrain doit nous permettre de mettre en évidence la pratique, les conditions et les contraintes relatives à la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les universités marocaines.

L'objectif de notre étude de terrain ne vise pas une confrontation entre les hypothèses et la réalité mais plutôt une production des connaissances en se basant sur un processus exploratoire qui a pour résultat final une production d'hypothèses, modèles ou théories (Ory, 2015).

Le test des hypothèses vise à évaluer des vérités ou paradigmes méthodologique, alors que l'exploration ambitionne le chercheur à proposer des résultats théoriques afin d'enrichir ce qui existe déjà dans la théorie. Notre recherche a pour objectif de construire une réalité nouvelle et émergente et de produire un résultat qui peut servir les acteurs pour améliorer leurs pratiques en matière du contrôle de gestion. Ce qui s'inscrit dans la théorie enracinée qui permet de proposer une théorie à partir de phénomènes identifiés de façon empirique (Suresh & al., 2016).

La méthode d'investigation proposée est abductive, elle consiste à mobiliser la théorie et les grands concepts trouvés dans la littérature en relation avec l'objet de recherche et à les utiliser dans la partie empirique pour aboutir à de nouvelles propositions valides.

Cette approche abductive permet à la créativité et à l'intuition de guider l'évolution théorique et la compréhension du généralisable et des spécificités des phénomènes observés (Conaty & al., 2018). En effet, c'est la capacité de faire cette distinction qui facilite l'analyse critique et permet de mieux comprendre l'interaction de la théorie en tant que guide et chercheur heuristiques en évolution, dans un processus qui utilise la phronesis comme moyen d'interprétation (Conaty & al., 2018).

Dans un premier temps, je compte mener des entretiens semi-directifs à vocation exploratoire avec les responsables financiers des universités pour réaliser un état des lieux du contrôle de gestion dans les universités. Ensuite, je passerai à des études de cas approfondies dans un second temps.

Certes, l'accès à l'information des organisations publiques en général est difficile car il s'agit d'informations qui sont très sensibles. Cependant, la loi sur le droit d'accès à

l'information au Maroc est enfin opérationnelle avec son entrée en mars 2019 dans le cadre de la bonne gouvernance, ce qui devrait me faciliter la tâche.

On va mener des entretiens semi directifs avec un guide d'entretien pour les structurer à partir des thèmes précis. L'objectif de cette étape est de dresser l'état des lieux de la pratique du contrôle de gestion existante dans ces universités en le renforçant par les données secondaires internes et externes qui représentent l'analyse documentaire, primordiale dans la phase exploratoire (Choffell & al., 2015) et qui comprennent les rapports annuels, les procès-verbaux, les rubriques des différents sites Internet du Ministère de l'Enseignement supérieur et des universités concernées, etc.

### **Conclusion :**

Le thème du contrôle de gestion dans le secteur public peut constituer une contribution non seulement à la recherche en sciences de gestion, mais également aux acteurs du secteur public au Maroc, et en particulier des universités.

Celles-ci ont fait l'objet de nombreuses critiques quant aux recherches et formations organisées. La plupart des travaux pointent un enseignement supérieur centralisé, bureaucratisé, rigide et incapable de trouver des réponses efficaces aux besoins de la société marocaine actuelle. Cette gestion inadaptée et les dysfonctionnements induits, conduisent alors à de faibles niveaux de développement en matière d'éducation et de formation, d'ailleurs pointés par l'OCDE.

De mon point de vue, il me paraît possible de concilier l'enjeu de développement avec les missions des universités au Maroc au moyen notamment d'un contrôle de gestion pertinent, articulé autour d'un plan stratégique au service de la performance globale, renforçant ainsi leurs capacités en matière de formation, de recherche et de services rendus à la société.

Convaincue qu'un tel système pourrait aider le Maroc à se doter d'un enseignement supérieur de qualité, empreint d'une culture de la performance, il nous apparaît donc essentiel d'implanter cet outil au sein des universités.

## **Bibliographie :**

ALBOUY M, OBEID H, (2007) « *L'impact des privatisations sur la performance des entreprises françaises* », Finance Contrôle Stratégie Volume 10, n 1, Mars, p. 6 37.

ANTHONY R.N. (1965), *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*, Harvard University.

Bollecker Marc, (2015), « Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec? », Politiques et management public [En ligne], Vol 30/2 | 2013.

BOUQUIN H. (1994), *Les fondements du contrôle de gestion, Que sais-je ?*, Presse universitaire de France, n°2892, Paris.

BOUQUIN H. et PESQUEUX Y. (1999), « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline », *Comptabilité Contrôle Audit*, n°5, pp. 93-105.

BROADBENT J. & LAUGHLIN R. (2005), « The role of PFI in the UK Government's modernisation agenda », *Financial Accountability and Management*, vol. 21, pp. 75–97.

BURLAUD A. et SIMONS C. (2013), *Le contrôle de gestion*, Editions La Découverte, Paris.

CHEMLAL M., HAJAR A., SAYAD H. (2017), *Le contrôle de gestion dans l'entreprise publique marocaine : pour quelle performance quelle gouvernance*, *Revue marocaine de recherche en management et marketing*, n°17, juillet-décembre, pp. 486-506.

CHOFFEL Denis, ALDRIN Jérémy, 2015, « Réflexions autour de la notion « d'Accountability » à travers l'application d'une grille d'analyse sur deux études de terrain en management », *Gestion et management public*, p. 45 à 58.

Côme Thierry, Petitjean Jean-Luc, Ory Jean-Francis, (2014), « Entre besoins internes et exigences externes, la difficile mise en œuvre d'un contrôle de gestion à l'université », *Recherches en Sciences de Gestion*, p : 141 à 160.

Conaty, F., & Robbins, G., 2018, « A stakeholder salience perspective on performance and management control systems in non-profit organisations », *Critical Perspectives on Accounting* .

COASE, R. H. (1937). *The Nature of The Firm*. *Économica*.

DEMEESTERE R. (2005), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2<sup>ème</sup> édition, Édition L.G.D.J., Paris.

DIMAGGIO P., POWELL W.,(1983), « The Iron Cage Revisited », *American Sociological Review*, 48, p. 147-160.

DONDEYNE C. (2014), *La légitimité du contrôle de gestion dans le secteur public : le cas d'une organisation publique professionnelle, le CEA*, thèse, Université de Montpellier II.

GUILHOT B. (2000), « Le contrôle de gestion dans l'université française », *Politiques et management public*, vol. 18, n°3, septembre, pp. 99-120.

MOLL J. et HUMPHREY C. (2007), « Management accounting and accountants in the public sector : the challenges presented by public-private partnership », in : Hopper T., Northcott D., Scapens R., *Issues in Management Accounting*, FT Prentice Hall, Harlow, pp. 297–315.

ORY J.-F. (2015), *Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable*, thèse, Université de Reims Champagne-Ardennes.

Rabovsky Thomas M., (2014), « Using Data to Manage for Performance at Public Universities », *Public Administration Review*, Vol. 74, p : 260–272.

Poister, Theodore H., Obed Q. Pasha, and Lauren Hamilton Edwards, 2013, « Does Performance Management Lead to Better Outcomes? Evidence from the U.S. Public Transit Industry », *Public Administration Review* 73(4) : 625–36.

Suresh Cuganesan, Alison Hart & Cara Steele, (2016), « Managing information sharing and stewardship for public-sector collaboration : a management control approach, » *Public Management Review*.

WILLIAMSON. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism*. Free Press, NewYork, 1985.