

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

LA CONTRIBUTION DU CONTRÔLE DE GESTION À L'AMÉLIORATION
DE LA PERFORMANCE DANS LE SECTEUR PUBLIC: LE CAS DU MAROC

MÉMOIRE

PRÉSENTÉ

COMME EXIGENCE PARTIELLE

DE LA MAÎTRISE EN COMPTABILITÉ, CONTRÔLE, AUDIT

PAR

LAILA ZOUIDI

DÉCEMBRE 2013

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de ce mémoire se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.01-2006). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

REMERCIEMENTS

La rédaction de ce mémoire constitue pour moi une réalisation importante sur le plan académique et professionnel. Ce document a vu le jour grâce au soutien de ma directrice, M^{me} Saidatou Hamidou Dicko, qui a cru en mes idées et qui m'a accompagnée pour réaliser ce projet, je la remercie infiniment. Je tiens à remercier, également, ma codirectrice Mme Lisa Baillargeon qui s'est toujours montrée disponible et accueillante depuis le premier contact.

Je n'oublie pas la personne qui a toujours apprécié mes capacités et mes compétences et se me les rappeler dans les moments ardu, mon mari, Fouad, à qui je dédie ce travail. Par la même occasion, j'aimerais féliciter ma famille, mes parents et mes sœurs et frère, pour l'achèvement de cet ouvrage, eux qui m'ont encouragée tout au long de mes études et qui ont toujours valorisé mon ambition et ma rigueur.

D'autres personnes ont montré leur compassion envers moi et m'ont accordé toute l'aide nécessaire. En l'occurrence, l'assistante du programme, Mme Louise Rolland, tous les participants au questionnaire qui ont consacré des moments de leur temps pour me donner l'information utile, mes amies au Canada et tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de cet ouvrage.

AVANT-PROPOS

L'idée de ce thème, c'est-à-dire à quoi sert le contrôle de gestion dans un organisme public, m'est venue en premier lieu lors de la préparation d'un travail de session relatif au cours «épistémologie et théorie en comptabilité, contrôle, audit». En tant que futurs chercheurs, nous étions amenés à opter pour un sujet en justifiant ce choix. Dès lors, l'idée se rapportant à l'utilité du contrôle de gestion dans une entreprise du secteur public m'a trotté dans la tête. À titre d'anecdote, lors d'une entrevue avec des gestionnaires d'un cégep, on m'a posé la question suivante: si les établissements publics ne cherchent pas le profit, pourquoi utilisent-ils le contrôle de gestion? La combinaison des deux situations a fait mûrir une réflexion sur ce sujet. J'ai essayé tout au long de ce travail d'éclaircir la question précitée et de bien cerner le rôle du contrôle de gestion dans les établissements publics, et ce en me servant des théories liées au contrôle de gestion, et en me basant sur une recherche que j'ai effectuée au Maroc où le poids du secteur public est d'une importance considérable. Cette recherche a été focalisée sur l'utilisation d'un outil très convoité parmi les instruments de contrôle de gestion, qui est le tableau de bord.

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	ii
AVANT-PROPOS	iii
LISTE DES FIGURES.....	vii
LISTE DES TABLEAUX.....	viii
LISTE DES ABRÉVIATIONS SIGLES ET ACRONYMES.....	x
RÉSUMÉ.....	xi
INTRODUCTION.....	1
CHAPITRE I	
CADRE INSTITUTIONNEL DE L'ÉTUDE	4
1.1 Les pays de l'OCDE: un modèle à suivre?.....	4
1.2 Le cadre institutionnel marocain	5
CHAPITRE II	
CADRE THÉORIQUE ET HYPOTHÈSES DE RECHERCHE	9
2.1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion?.....	9
2.2 Les objectifs poursuivis à travers le contrôle de gestion	11
2.3 Les outils de contrôle de gestion	12
2.4 Fondements théoriques.....	14

2.4.1	La théorie d'agence	14
2.4.2	La théorie de l'apprentissage.....	15
2.5	Contrôle de gestion et performance: une revue de littérature.....	17
2.6	Tableau de bord et performance organisationnelle: une revue de littérature.....	20
2.6.1	Les études empiriques qui ont visé l'implantation du tableau de bord.....	20
2.6.2	Les études empiriques qui ont établi le lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle.....	24
2.7	Hypothèses de recherches	31
CHAPITRE III		
MÉTHODOLOGIE.....		
3.1	Présentation de la méthodologie de recherche	32
3.2	Description détaillée des variables	35
3.2.1	Le tableau de bord	36
3.2.2	La performance.....	39
3.3	Présentation du questionnaire.....	40
3.4	Procédure d'administration des questionnaires	41
CHAPITRE IV		
ANALYSE ET DISCUSSION DES RÉSULTATS.....		
4.1	Profil des répondants	44
4.2	Analyse des résultats	46
4.2.1	Description et caractéristiques du tableau de bord	46
4.2.2	Conception et mise en place du tableau de bord	49
4.2.3	Implication des utilisateurs.....	51
4.2.4	Utilisation du tableau de bord.....	51
4.2.5	Impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance	53
4.3	Discussions des résultats	56

CONCLUSION	59
APPENDICE A	
DOCUMENT DE PRÉSENTATION DU QUESTIONNAIRE	62
APPENDICE B	
QUESTIONNAIRE DE RECHERCHE.....	66
APPENDICE C	
LISTE DES ÉTABLISSEMENTS SONDÉS	76
BIBLIOGRAPHIE	79

LISTE DES FIGURES

Figure	Page
1.1 Loi n° 69-00: système de contrôle moderne et novateur	7

LISTE DES TABLEAUX

Tableau	Page
2.1 Impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance organisationnelle	32
3.1 Liste des organismes publics marocains de notre échantillon	37
3.2 Questions de recherche spécifiques.....	45
3.3 Préparation de la recherche sur le terrain	46
4.1 Profil des répondants	50
4.2 Tableau des fréquences Q2: Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre établissement?.....	52
4.3 Tableau des fréquences Q3: Travaillez-vous actuellement avec un Tableau de bord?.....	53
4.4 Tableau des fréquences Q11_3: Importance (pourcentage) des indicateurs financiers?	54
4.5 Récapitulatif du test d'hypothèse	55
4.6 Tableau croisé récapitulatif du traitement des observations (Q3*Q20).....	57
4.7 Tableau des fréquences Q20: Avez-vous trouvé le tableau de bord choisi adapté à vos objectifs?	57
4.8 Tableau des fréquences Q23: Est-ce que vous étiez informé du projet d'implantation du tableau de bord?.....	58
4.9 Tableau des fréquences Q28: Est-ce que vous vous sentez impliqué dans ce projet?.....	58
4.10 Tableau croisé récapitulatif du traitement des observations (Q23*Q28).....	58
4.11 Tableau des fréquences Q24: Avez-vous reçu une formation sur le sujet?	59

4.12	Tableau des fréquences Q29: Est-ce que vous-avez participé à l'élaboration des indicateurs?	59
4.13	Tableau des fréquences Q26: Est-ce que vous-avez participé à la définition de ces objectifs?	59
4.14	Tableau des fréquences Q38: Est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation?	61
4.15	Tableau des fréquences Q41: Est-ce que vous discutez, en tant qu'utilisateur du tableau de bord, avec vos supérieurs de la performance réalisée?	63
4.16	Tableau des fréquences Q42: Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux?	63
4.17	Tableau croisé récapitulatif du traitement des observations (Q41*Q42).....	64
4.18	Statistiques descriptives (Q45).....	64

LISTE DES ABRÉVIATIONS SIGLES ET ACRONYMES

ADII	Administration des douanes et impôts indirects
BAM	Bank al Maghreb
BP	Banque populaire
BSC	Balanced Scorecard
CNRA	Caisse nationale de retraite et d'assurance
CNSS	Caisse nationale de sécurité sociale
DAAG	Direction des affaires administratives et générales
EEP	Entreprise et établissements publics
MFC	Modernisation de la fonction de contrôleur
MEF	Ministère de l'économie et de finance
MFPMA	Ministère de la fonction publique et de la modernisation de l'administration
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
OFPPT	Office de la formation professionnelle et la promotion du travail
ONEE	Office national d'eau et d'électricité
ONEP	Office national de l'eau potable
ONP	Office national de pêche
PNUD	Programme des nations unies pour le développement
RCAR	Régime collectif d'allocation de retraite

RÉSUMÉ

L'objet de cette recherche, basée sur un questionnaire destiné aux gestionnaires du secteur public, est d'étudier la contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans ce secteur. Plus spécifiquement, nous avons axé l'objet de notre recherche sur l'utilisation du tableau de bord dans un organisme public et son impact sur la performance globale (ou organisationnelle). Pour cela, nous avons choisi comme population le secteur public marocain. Notre échantillon est constitué d'une vingtaine d'organismes publics opérant dans divers secteurs. Notre objectif est de vérifier si l'utilisation du tableau de bord dans un établissement public permettrait d'améliorer sa performance. Les résultats se sont montrés révélateurs en confirmant notre hypothèse qui met en lien l'utilisation du tableau de bord et la performance attendue et surtout perçue.

Mots clés: Contrôle de gestion – Tableau de bord – Utilisation – Secteur public – Performance.

INTRODUCTION

Avec l'instauration de la réforme sur l'administration publique marocaine, les entreprises publiques se sont lancées dans un long processus de restructuration et de gestion axée sur les résultats. Vu le poids économique de ce secteur (716 entités formant le portefeuille public et qui a réalisé un chiffre d'affaires avoisinant vingt et un milliard de dollars US en 2008), le Maroc veut en faire un secteur moderne «imprégné de la culture et de la pratique de la concertation et de la contractualisation, et ce en arrêtant des objectifs, des programmes et des plans, et en mobilisant les moyens de leur mise en œuvre commune» (Extrait du discours royal du 9 décembre 2002 qui évoquait cette nouvelle orientation). Pour se préparer à ce grand chantier de changement structurel et organisationnel, les gestionnaires ont tendance à se faire outiller par des dispositifs de gestion modernes, les aidant ainsi à maîtriser les rouages de la gestion publique.

C'est dans cette perspective que l'étude de l'apport du contrôle de gestion à la performance organisationnelle au sein de secteur public marocain revêt un intérêt capital. En effet, le contrôle de gestion est au cœur du processus de suivi de la performance et contribue ainsi à son amélioration. Il se concentre sur les points essentiels du quotidien des unités: les moyens alloués, les activités réalisées et les services rendus. Il s'étend à l'ensemble des entités et se concrétise par des échanges de directives, de tableaux de bord et de comptes rendus entre les différents niveaux hiérarchiques (de responsabilités).

D'ailleurs sur le plan académique, la question de la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle a suscité un grand intérêt auprès de plusieurs chercheurs. Meyssonnier et Rasolofo-Dastler (2008) ont essayé de montrer la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans le cas où l'entreprise fixe en même temps des objectifs de responsabilité sociale ou globale. Dans le cadre de leur étude, Le système de

pilotage examiné a montré que l'entreprise utilise des indicateurs de gestion financiers et non financiers (sociétaux) d'une manière intégrée et cohérente. Le but étant d'atteindre une performance économique. Dans le même ordre d'idées, l'étude menée par Bozec, Breton et Côté (2002) a démontré que lorsque l'entreprise publique suit le même type d'objectif que l'entreprise privée (rentabilité financière et maximisation du profit), elle peut réaliser un degré de performance similaire à celui d'une entreprise privée.

Ainsi, pour être efficaces, les outils de contrôle de gestion doivent être adaptés aux spécificités des entreprises du secteur public. À titre d'exemple, Kaplan et Norton (2001a) ont précisé que le tableau de bord équilibré ou ce qu'ils ont appelé le Balanced Scorecard (ci-après le BSC) peut être implanté avec succès dans le secteur public (gouvernement, organisations à but non lucratif), à condition de l'adapter à la spécificité de l'entreprise publique (Kaplan et Norton, 2001, p. 100).

Dans le contexte marocain, les changements amorcés par le gouvernement dans les entreprises du secteur public sont une occasion pour nous d'examiner les réalisations en matière du contrôle de gestion et de jeter un regard sur la manière dont les gestionnaires se servent de ces outils pour maîtriser leurs opérations.

En effet, devant des impératifs comme la réalisation de profits, l'atteinte des meilleurs rendements pour les actionnaires et l'accroissement des parts de marché, les gestionnaires dans le secteur privé utilisent des outils comme le contrôle de gestion pour réduire les coûts, dégager des marges bénéficiaires et piloter la performance. Mais quand on parle du secteur public, la notion de profit est généralement absente, les dirigeants ne cherchent pas dans ce contexte à augmenter l'enrichissement des actionnaires. D'ailleurs, Dupuis (1991) estime que la mission de l'organisation constitue le critère le plus important pour définir si elle est publique ou privée. Il précise que cette mission diffère dans le secteur public où la plupart des organisations poursuivent des objectifs multiples et difficiles à mesurer, contrairement à l'entreprise privée où la principale mission est la recherche du profit. D'où la question suivante: à quoi sert donc le contrôle de gestion dans une entreprise du secteur public?

Ce qui nous amène à axer l'objet de la recherche sur la contribution du contrôle de gestion à l'atteinte de l'un des principaux objectifs du responsable de l'entreprise publique marocaine qui est l'amélioration de la performance, tout en nous focalisant sur l'utilisation du tableau de bord. Notre objectif est de déterminer l'impact de l'utilisation du tableau de bord dans un organisme public sur la performance perçue par les gestionnaires dans ce type d'entreprises. Nous avons choisi d'étudier l'utilisation du tableau de bord au sein du secteur public marocain, en questionnant les contrôleurs de gestion sur leur perception de l'impact d'utilisation de l'outil sur la performance globale de l'organisation. Nous avons, aussi, visé leur degré de satisfaction quant au processus d'implantation et d'utilisation du tableau de bord, en s'interrogeant sur leurs expériences de mise en place et d'activation de cet outil. Cet instrument quoiqu'il fasse partie des outils de contrôle est considéré comme l'un des outils les plus importants de pilotage et d'amélioration de la performance (Lorino, 2001; Choffel et Meyssonier, 2005; Dambrin et Löning, 2008). Dans la littérature, son lien étroit avec la performance (mesure, évaluation, pilotage, etc.) est source de questionnement, ce qui nous a incité à explorer cette relation afin de savoir dans quel sens le tableau de bord peut impacter la performance. De plus, la nouvelle perspective des outils de mesure et de management de la performance (PMMS) préconise " moins de mesure et plus de management ", la préoccupation des cadres étant portée plus sur la valeur créée que sur les coûts (Löning et Selmer sous la direction de Berland et Simon, 2010). Les considérations de management de la performance, depuis les années 2000, ont caractérisé les rôles attribués aux outils de pilotage comme le BSC ou les tableaux de bord stratégiques. Ce rôle de gestion de la performance peut être recherché dans le secteur public comme dans le secteur privé. D'ailleurs, les pionniers en la matière (Norton et Kaplan, 1992-2004) l'ont affirmé en indiquant que leur modèle de tableau de bord (le Balanced Scorecard) peut s'appliquer et répondre parfaitement aux besoins des établissements publics. (Norton et Kaplan, 2001a)

Ce document est structuré comme suit. Le premier chapitre expose le cadre institutionnel de l'étude. Le deuxième chapitre présente les fondements théoriques et les principales études traitant l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance organisationnelle. Il fait également état de l'hypothèse de notre recherche. L'objectif du troisième chapitre est de

décrire la méthodologie de l'étude. Le quatrième chapitre est consacré à la présentation, à l'analyse et à la discussion des résultats. Le dernier chapitre conclut ce travail.

Ainsi le prochain chapitre aborde quelques caractéristiques du secteur public marocain. À travers une comparaison entre le Maroc et deux pays de l'OCDE, nous allons essayer de dégager les tendances de ce secteur et les ambitions du gouvernement marocain par le biais de la nouvelle réforme de l'administration publique.

CHAPITRE I

CADRE INSTITUTIONNEL DE L'ÉTUDE

Impacté par la mondialisation et la libéralisation des marchés, le secteur public a connu de nombreux changements. À l'instar d'autres pays à travers le monde, le Maroc a entamé de nouveaux programmes visant à moderniser son secteur public et le rendre apte à relever les défis imposés par son environnement. Le poids de la dette publique en croissance, l'instabilité des marchés financiers et le libre échange représentent des enjeux considérables pour l'administration publique marocaine.

Depuis un siècle, de nombreux pays développés ont entamé des réformes pour moderniser et améliorer la gestion de leurs secteurs publics. Avant de s'arrêter sur les apports de la nouvelle réforme de l'administration publique marocaine, il s'avère intéressant de faire le point des réalisations de quelques pays industrialisés en matière de restructuration et de modernisation de leurs secteurs publics afin d'en tirer des enseignements. Nous avons choisi d'illustrer par l'exemple de deux pays de l'OCDE à savoir le Canada et l'Italie. Le Canada étant un pays où la fonction publique reflète un secteur très structuré qui mérite d'être examiné, alors que l'Italie représente une expérience assez récente qui présente quelques similitudes avec le contexte marocain.

1.1 Les pays de l'OCDE: un modèle à suivre?

Durant les années quatre vingt dix, le Canada par le biais de son gouvernement fédéral, a pris l'initiative de «repenser le rôle de l'État». Cette opération a visé en particulier l'assainissement des finances de l'État, la réduction des effectifs de la fonction publique et la création de nouveaux modèles pour les prestations de service. Le gouvernement fédéral était contraint d'opter pour de nouvelles solutions afin d'établir un équilibre budgétaire malgré

l'acuité de la dette publique. Ainsi, la nécessité de livrer aux citoyens un service de qualité compatible avec les seuils de taxation et d'imposition, et le besoin de garantir un environnement propice aux investissements ont conduit le gouvernement à piloter des actions louables comme celles initiées par le Secrétariat du Conseil du Trésor. On peut citer aussi le projet de modernisation de la fonction de contrôleur (MFC) lancée au cours de l'année 2000. L'objectif étant de permettre aux gestionnaires d'exceller dans la production et l'utilisation de l'information financière et non financière. Ils devraient, ainsi, acquérir de nouvelles habilités et compétences afin de répondre aux besoins de la diversification des modes de prestations de services octroyés aux citoyens. Le gouvernement conservateur actuel a également entrepris de nouvelles coupes budgétaires dans l'administration publique (en 2012).

Appuyé par le soutien de l'opinion publique, l'État italien a mené des changements draconiens visant la réforme et la modernisation de l'administration. Les programmes de redressement ont commencé en 1992 et 1993. Inspirées des organisations internationales telle que l'OCDE, de l'expérience européenne et internationale, ces réformes ont tenté de copier les meilleures pratiques des autres pays membres de l'OCDE (comme la France, le Royaume-Uni et les États-Unis). Ces expériences ont été étudiées attentivement pour vérifier leur adaptabilité au contexte italien.

Traditionnellement, le poids de l'administration publique est important (en Italie comme en France). Pour cette raison, l'Italie a développé une réforme axée sur l'organisation des administrations centrales, s'articulant autour des idées simplifiées d'évaluation et de satisfaction des besoins. C'est ainsi que depuis 1997, 200 procédures ont été supprimées ou allégées. Parmi les réformes structurelles instaurées par ce pays, on peut citer la réforme du budget et du contrôle de gestion. Les objectifs préconisés de ce changement avait pour but l'amélioration de l'efficacité administrative et la modification du comportement des responsables et dirigeants.

1.2 Le cadre institutionnel marocain

Le Maroc, en tant que pays en voie de développement, avait un long chemin à parcourir. En parallèle avec les études menées par le gouvernement marocain sur la situation de l'administration publique, d'autres réflexions ont été entreprises par des experts avec l'appui des organismes internationaux comme la Banque mondiale et le PNUD (Programme des Nations Unies pour le Développement). Des réformes ont été instaurées pour permettre l'application de nouvelles procédures de gestion et d'administration, basées sur les principes de la bonne gouvernance. C'est dans cette perspective de diffusion des pratiques de la gouvernance que la Commission Nationale de Gouvernance d'Entreprise a lancé, en 2008, le Code Marocain des Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Entreprise s'adressant aux Entreprises et Établissements Publics (EEP) et visant à améliorer leur performance globale. La performance souhaitée serait ainsi le résultat de la mise en place de profondes restructurations économiques et financières, la libéralisation sectorielle, la réduction du monopole public, la création d'un environnement économique favorable à la concurrence et le changement de statut social de certaines EEP. Ce code prévoit, aussi, un suivi continu des performances en prenant en considération les recommandations de l'OCDE résumées en deux termes «appliquer ou expliquer» (comply ou explain). Ainsi, chaque EEP est appelé, dans son rapport annuel, à expliquer son écart par rapport aux recommandations du présent code.

Le poids de l'administration marocaine, bien qu'elle ne soit pas conséquente par rapport à d'autres pays à développement comparable, rencontre un handicap majeur qui se résume en une masse salariale publique importante représentant 13 % du PIB en 2001 (niveau parmi les plus élevés à l'échelle mondiale). Pour sortir de cette crise de gestion des dépenses publiques, le pays a dû en tirer des enseignements des autres expériences réussies. Parmi les principaux enseignements tirés, on peut citer : l'achèvement et la finalisation des réformes entreprises, la réduction du nombre de lois, l'élimination des doubles emplois, l'allègement des structures administratives, la simplification des procédures, le recours à des autorités indépendantes pour régler les conflits, et enfin, l'instauration de nouvelles techniques budgétaires et comptables tirés du management privé (tableaux de bord, indicateurs de performance, etc.).

Le gouvernement marocain s'est ainsi engagé dans une réforme qui vise la modernisation du secteur public. Les principaux objectifs tracés sont: «1- Bâtir un secteur efficace, resserré sur ses missions essentielles, doté des ressources répondant à ses besoins réels, à l'écoute constante de son environnement; 2- Offrir un service public de qualité et au moindre coût.» (La Réforme administrative au Maroc, 2001, p. 4).

Pour accompagner cette réforme, l'État a adopté la Loi 69-00 (figure 1.1). Entrée en vigueur en 2004, elle représente le nouveau dispositif de contrôle financier. Elle est axée sur quatre principes directeurs dont l'objectif est de faire du contrôle un moyen d'accomplissement de la mission publique.

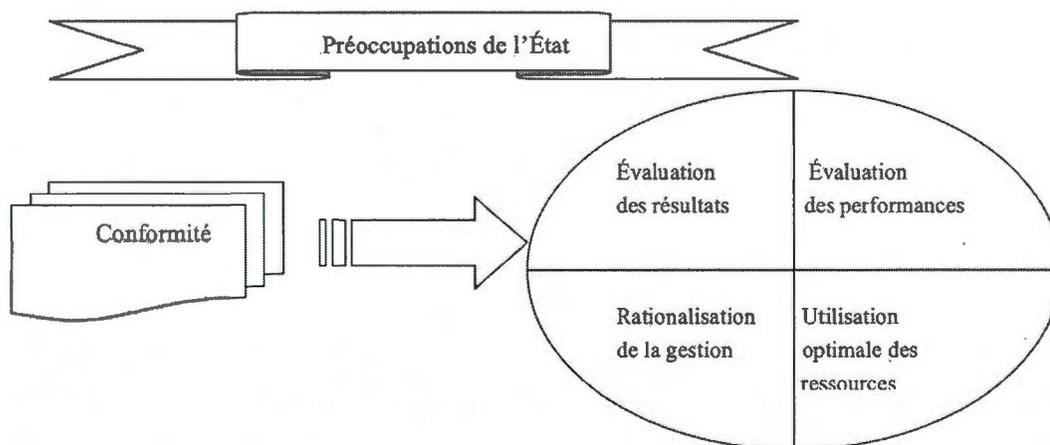


Figure 1.1 – Loi n° 69-00: système de contrôle moderne et novateur (tiré de Talbi, 2010, p. 12)

Outre le souci de la conformité, le contrôle exercé par l'État doit privilégier la performance et la dynamisation de la gestion des EEP. Le but est d'œuvrer dans un cadre qui favorise la transparence, l'autonomie et la responsabilisation.

Selon la réforme administrative de 2001, les actions qui ont été définies pour atteindre ces objectifs sont:

- Remettre en ordre les structures administratives;
- Consolider et renforcer le processus de décentralisation et de déconcentration;

- Lutter contre la complexité et les lenteurs administratives;
 - Combattre tout agissement contraire à l'éthique;
 - Instaurer de nouveaux rapports entre l'administration et les citoyens;
 - Redéfinir la gestion des ressources humaines dans l'administration publique sur des bases rationnelles pour accroître les performances et en maîtriser les effectifs.
- (La Réforme administrative au Maroc, 2001, p. 4)

Quoique son développement économique ne soit pas comparable à celui des pays de l'OCDE, nous constatons, quand même, que le Maroc a pu en tirer des enseignements. Parmi ceux-ci, il y a lieu de mentionner: l'instauration et l'application des nouvelles techniques budgétaires et comptables issues du management privé comme le contrôle de gestion, y compris le budget, les tableaux de bord et les indicateurs de performance.

Dans le prochain chapitre, nous mettrons l'accent sur les conceptions du contrôle de gestion, ses objectifs ainsi que ses fondements théoriques. De plus, une revue de la littérature qui se rapporte à notre problématique sera effectuée, permettant ainsi de formuler notre hypothèse de recherche.

CHAPITRE II

CADRE THÉORIQUE ET HYPOTHÈSE DE RECHERCHE

Après avoir défini le cadre institutionnel du secteur public marocain et ses caractéristiques, nous abordons dans ce chapitre le cadre théorique de l'étude. Dans un premier temps, nous procédons à la définition du contrôle de gestion, ses objectifs et ses outils. Certes, le tableau de bord (objet de cette recherche) est considéré comme un outil du système de contrôle de gestion mais il ne peut pas être le seul instrument représentatif de ce système. Pour cette raison, nous avons jugé utile d'inclure les mécanismes du contrôle de gestion englobant tous les outils menant à la performance. Ensuite, nous aborderons les fondements théoriques ainsi que les études empiriques relatives au lien entre le contrôle de gestion (et ses outils) et la performance organisationnelle. Enfin, nous formulerons nos hypothèses de recherche sur la base des résultats de ces études

2.1 Qu'est-ce que le contrôle de gestion?

Dans toute organisation, le contrôle de gestion est utilisé pour le déploiement de la stratégie ainsi que son exécution par tous ses membres. Influencé par les courants comportementaux, le contrôle de gestion moderne s'est étendu au-delà de ses fonctions traditionnelles décrites comme instrumentales, pour devenir un outil global de pilotage des organisations. Plusieurs auteurs partagent cette réflexion (Bouquin, 2010; Guy et Rouby, 2003; Lorino, 2001; Simons, 1994).

Bouquin (2010) a décrit le contrôle organisationnel comme étant l'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats. Dans ce contexte, l'un des buts du contrôle est de modéliser ce processus, afin de

mieux définir et comprendre les objectifs généraux. Dans ce sens, le contrôle de gestion constitue un contrôle organisationnel dont les missions sont les suivantes:

- (1) s'assurer que la construction des plans d'action est conforme avec le plan opérationnel;
- (2) Aider les cadres à choisir les hypothèses nécessaires à l'application des plans d'action;
- (3) Effectuer une consolidation des plans pour préparer les négociations budgétaires;
- (4) Procéder à l'établissement des budgets sur la base des plans retenus;
- (5) Sélectionner des critères de mesure de performance des responsables qui seront conformes avec ceux de gestion. (Bouquin, 2010).

La dimension humaine, très valorisée récemment au sein des organisations a conféré au contrôle de gestion le rôle «d'un système de régulation des comportements de l'homme dans l'exercice de sa profession, lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation: entreprise, service public, association sans but lucratif, etc.». (Burlaud et Simon, 1997, p. 8)

Dupuy (2009) et Kaplan et Norton (2004) sont d'accord sur l'idée que le contrôle de gestion est un vecteur tacite ou un catalyseur de la pérennité organisationnelle, en faisant partager par l'ensemble des acteurs appartenant à l'organisation contrôlée les éléments de la performance qui fondent cette pérennité.

En contexte public, le contrôle de gestion est une discipline très récente qui s'installe graduellement au sein de ces établissements. Au cours de la dernière décennie, le contrôle dans les services publics était un contrôle par le règlement et les procédures, ce qui correspond à un pilotage mécanique. (Burlaud et Simon, 1997; Bouquin et Pesqueux, 1999)

Demeestère (2005) évoque, parmi les raisons d'être 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 l'évaluation du pilotage de cette qualité, la coordination et la cohérence

des actions avec les objectifs poursuivis, le fait de répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (le retour d'expérience collectif). Il ajoute que la compréhension du fonctionnement de l'entreprise publique passe par la compréhension de sa structure. Demeestère (2005) a expliqué comment l'introduction de l'orientation «client» a fort changé l'organisation bureaucratique traditionnelle spécialisée par fonction.

2.2 Les objectifs poursuivis à travers le contrôle de gestion

Les objectifs qui incitent une organisation à mettre en place un système de contrôle de gestion sont multiples. Ils résultent généralement de sa stratégie et sont destinés à être communiqués à tous les niveaux hiérarchiques. Les objectifs poursuivis par une entreprise publique diffèrent de ceux d'une entreprise privée. Demeestère (2005) soutient qu'une entreprise privée s'intéresse aux rapports de pouvoir entre les individus participants à une même chaîne de valeur. Toutefois, une organisation publique s'intéresse aux relations entre les parties prenantes qui participent à une même politique publique.

Pour l'atteinte des objectifs fixés, l'organisation doit assigner un plan d'action stratégique regroupant les différentes actions qui ont été choisies. Ce plan d'action doit être organisé sous forme de projets stratégiques, ayant des objectifs, des moyens, une date de réalisation, un responsable et un système de pilotage. Ainsi, en matière d'explicitation des objectifs, Demeestère (2005, p. 32) a avancé que «lorsqu'on n'explique pas ses résultats futurs attendus, on peut plus difficilement se faire reprocher de ne pas les avoir atteints».

La mesure des résultats obtenus par rapport aux objectifs fixés reste une tâche difficile à réaliser. À une certaine époque, les contrôleurs de gestion sont recrutés pour dégager ces écarts et les expliquer. Mais le rôle du contrôleur de gestion a progressé d'un contrôle de la fiabilité des chiffres à un soutien au management et à l'analyse de la performance. Ce premier rôle que Lorino (2009) a qualifié de simples «mesures quantitatives» puisqu'il ne consiste qu'à faire des comparaisons, se contredit avec le nouveau rôle du contrôleur de gestion qui est tenu de tirer des conclusions à partir des jugements constitués collectivement et qui

tiennent compte d'une multiplicité complexe d'objectifs et de contraintes. Bouquin (2008) se demande s'il faut mesurer la performance ou plutôt l'évaluer, sachant que la capacité à modéliser le lien entre ressources et résultats constitue un enjeu fondamental à résoudre.

Ce qui nous amène à réfléchir sur les types de performance que l'entreprise s'attend à atteindre en utilisant des outils de contrôle de gestion. Malgré la vocation parfois sociale de l'organisation publique, les gestionnaires ne peuvent nier la relation entre la responsabilité sociale et la performance économique dans leurs actions. Dans cette relation entre responsabilité globale et performance économique, les instruments de contrôle de gestion représentent des dispositifs internes peu explorés dans la littérature. Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) mentionnent à cet effet que ces dispositifs sont de deux ordres, soit des instruments purement comptables (mesures des coûts, calcul des marges, interprétation des écarts) soit des indicateurs plus globaux, mais non homogènes qui sont construits pour mesurer la responsabilité globale de l'entreprise.

2.3 Les outils de contrôle de gestion

Pour réussir la démarche du suivi de la performance, les parties prenantes impliquées doivent se servir des techniques et des outils de contrôle de gestion. Ce dernier trouve son fondement dans le processus d'accompagnement de la relation entre objectifs, moyens et résultats. Pour passer d'un mode de fonctionnement axé sur le contrôle a priori à un contrôle d'accompagnement, cela nécessite de définir clairement les objectifs, les moyens de suivi et les outils de contrôle de gestion. Demeestère (2005) présente plusieurs types d'outils de gestion qui sont utiles à la mise en œuvre d'une démarche de pilotage. Parmi ceux-ci, il a notamment cité les tableaux de bord élaborés au niveau global, au niveau de chaque entité et la comptabilité de gestion qui permet de prévoir et de suivre les coûts encourus par les différents centres.

Le tableau de bord est un outil de mesure de la performance qui se focalise sur un nombre restreint, mais suffisant d'indicateurs. Il permet de suivre l'amélioration continue d'une manière dynamique et rapide, par la comparaison des résultats dans le temps et l'orientation

des analyses vers les secteurs problématiques (Voyer sous la direction de Guay, 1997). Pour assurer la validité des indicateurs, il faut lier les mesures de performance aux objectifs poursuivis. C'est le rôle assigné au contrôleur de gestion comme le souligne Leclerc (2001): «le contrôleur de gestion est un partenaire qui aide les opérationnels à atteindre les objectifs organisationnels».

Selon Gibert (2008), le contrôle de gestion est mal défini dans la plupart des organisations publiques. Les interprétations sont si multiples que certains le lieront à l'exécution du budget et à l'allocation budgétaire. Étant donné que le contrôle de gestion doit se définir par rapport à sa finalité et non son contenu, Kaplan et Norton proposent un rééquilibrage des systèmes d'évaluation de la performance en développant des indicateurs sur quatre axes: l'axe financier, l'axe des clients, l'axe des processus internes et l'axe d'apprentissage et de croissance. Cela fait partie d'un tableau de bord équilibré appelé aussi carte équilibrée de performance. Cette dernière est évaluée à l'aide des mesures financières et non financières.

Dans une entreprise à caractère social, le détachement entre indicateurs de performance financiers et non financiers n'est pas évident. C'est le constat soulevé par Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008, p. 121) qui indiquent ce qui suit: «il est clair qu'il y a une tension indélébile entre performance économique et responsabilité globale qu'il faut assumer et gérer dans le cadre du système de pilotage global de l'entreprise». Une telle cohérence est nécessaire pour assurer la pérennité de l'organisation. À défaut, les gestionnaires peuvent prendre des décisions qui peuvent même nuire à la pérennité de leur organisation, tel que le souligne Dupuy (2009, p. 174): «Le contrôle externe et interne de la gestion par les seuls résultats comptables et financiers, engage logiquement les contrôleurs dans des processus de représentation pervers, car susceptibles de fonder des choix finalement contraires à la pérennité organisationnelle».

Ainsi, dans un organisme public, où les performances financière et non financière semblent importantes (même si elles n'ont pas le même poids), le tableau de bord pourrait être un instrument idéal de pilotage. Dans les sections qui suivent, nous allons présenter les études qui ont examiné son efficacité, en commençant par les fondements théoriques qui sous-

tendent de telles études. Les études ayant porté sur l'efficacité du contrôle de gestion de manière générale seront évoquées, avant de nous concentrer particulièrement sur le rôle et l'efficacité du tableau de bord dans les organisations.

2.4 Fondements théoriques

Dans la littérature actuelle, la théorie de l'agence est le plus souvent utilisée par les chercheurs pour expliquer la relation entre le contrôle de gestion et la performance. Cependant, nous pensons qu'il est pertinent dans notre étude d'y ajouter la théorie de l'apprentissage.

2.4.1 La théorie d'agence

Développée par l'école néoclassique, la théorie de l'agence constitue la perspective théorique la plus dominante en matière d'analyse microéconomique de l'entreprise (Jensen et Meckling, 1970). Cette théorie se base sur l'analyse de la relation d'agence, définie comme étant «un contrat dans lequel une personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent» (Jensen et Meckling, 1976, p. 308, traduction libre). Cette théorie permet d'expliquer la pratique et les types de contrats permettant d'optimiser la relation entre l'agent (à qui l'on délègue) et le principal (celui qui délègue). La théorie de l'agence présume un conflit d'intérêts entre l'agent et le principal. Ce conflit résulterait du fait que chacun cherche à maximiser sa propre utilité au détriment de l'autre.

Dans le secteur public, la démarche contractuelle peut prendre la forme soit d'un engagement réciproque, c'est-à-dire que les droits et les obligations de chaque partie sont déterminés par le contrat, soit d'une convention qui lie plusieurs personnes qui se mettent d'accord pour la réalisation d'un objectif commun. À partir de là, on peut comprendre que la démarche contractuelle est utilisée dans les organismes publics comme facteur de responsabilisation des agents. La responsabilité prend souvent la forme d'un contrat qui précise les règles du jeu: qui est responsable? de quoi on est responsable? quel est le degré de son autonomie? quels objectifs doit-il atteindre? par quelles ressources? C'est en connaissant la nature du contrat et

des parties contractantes que l'on peut déterminer qui doit rendre compte à qui. En d'autres termes, quels sont les modes de contrôle prévus dans un tel contrat pour vérifier l'atteinte des résultats?

Selon la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976), les fonctions de propriété comprennent une fonction décisionnelle et une fonction de contrôle. La délégation de la fonction décisionnelle des actionnaires par rapport aux dirigeants est souvent une source de conflits. Le contrôle dans ce contexte équivaut à la mesure: mesurer l'écart entre les résultats et les objectifs. Tous les niveaux hiérarchiques ont besoin de contrôle: les cadres l'utilisent pour exercer leur autonomie de gestion et le centre se sert du suivi et du contrôle pour mettre en œuvre l'obligation de rendre compte et prendre des décisions futures éclairées.

2.4.2 La théorie de l'apprentissage

On dit que l'apprentissage est une acquisition de savoirs et de connaissances qui se caractérise par un changement dans la possession. Ce changement affecte le savoir d'un individu ou d'un organisme et il est causé par ses expériences.

Les théories cognitives sont une typologie des théories d'apprentissage les plus connues. Ces dernières s'attardent à étudier les mécanismes internes qui sont responsables de l'apprentissage et de la connaissance. En sciences sociales, l'accent est mis sur l'apprentissage collectif ou organisationnel: «Les théories cognitives mettent l'accent sur l'individu dans le processus d'apprentissage alors qu'en contrôle, le champ de littérature portant sur l'apprentissage s'est largement concentré sur un niveau d'analyse organisationnel» (Poincelot et Wegmann, 2005, p. 118).

Selon la théorie de l'apprentissage organisationnel, une firme peut créer de la valeur si elle est capable de générer de l'apprentissage qui mène à construire ses routines organisationnelles et à suivre leur évolution. Nonaka et Takeuchi (1997, p. 7) soutiennent que «les résultats de l'apprentissage sont un changement cognitif qui se traduit par un traitement

d'informations et entraîne un enrichissement des connaissances ou une modification des schémas d'interprétation».

Plusieurs auteurs (Solle et Rouby, 2003; Dambrin et Löning, 2008; Simons, 1990; Lorino, 2001) associent la performance à la notion d'apprentissage. Lorino (2001) a mentionné à cet égard que, par opposition au contrôle de gestion traditionnel souvent structuré autour des centres de coûts, le pilotage moderne de l'organisation intègre la dimension de l'apprentissage organisationnel comme caractéristique essentielle de la performance construite collectivement à travers l'action collective. Solle et Rouby (2003) ont conclu que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective qui se conclut par l'apprentissage collectif.

Selon les approches cognitives, les modes de contrôle sont émergents et cognitifs. Simons (1990) a décrit les outils du contrôle comme un langage comptable qui remplit deux fonctions: d'une part, un langage coercitif (les systèmes de contrôle diagnostique) qui mène à un pilotage automatique qui décuple les pouvoirs du management, rendant ainsi des tâches automatisées afin de libérer l'attention des gestionnaires. D'autre part, un langage émancipateur (systèmes de contrôle interactifs) qui structure les interactions et favorise l'apprentissage, «L'action est le véritable moteur de l'apprentissage», stipule Simons (1990). Il considère que l'interactivité des systèmes de contrôle crée l'apprentissage. Les systèmes de contrôle interactifs (ICS) ont pour objectif l'apprentissage qui passe par la diffusion des objectifs stratégiques, la discussion et le développement systématique des plans d'action pour mettre en œuvre ces objectifs.

Ainsi, le contrôle de gestion qui facilite la déclinaison de la stratégie, a progressivement évolué d'un contrôle mécanique vers un contrôle interactif (Dambrin et Löning, 2008) qui favorise la notion de l'apprentissage plus que la contrainte. On parle donc du contrôle programmé qui s'oppose au contrôle interactif et qui sont deux langages différents selon Simons (1990). Dans le même ordre d'idées, Lorino (2001) ne partage pas la conception du contrôle de gestion traditionnel qui met l'individu sous contrôle à travers des outils souvent non acceptés par ce dernier ou mal interprétés. C'est ce que l'auteur nomme

«responsabilisation individuelle» qui s'oppose tout naturellement au processus d'apprentissage organisationnel. Pour Simons (1995), le «contrôle interactif» place l'acteur au cœur des dispositifs de pilotage des organisations. Les dirigeants utilisent de façon interactive des dispositifs de contrôle pour attirer l'attention de l'organisation quant aux incertitudes stratégiques.

Bessire (2000) considère le tableau de bord équilibré (BSC) comme un outil de stimulation de l'apprentissage collectif. Il rappelle que la pertinence de cet outil réside dans l'appropriation des objectifs stratégiques et dans son apport relatif au processus d'apprentissage organisationnel. De même, Berland et De Rongé (2010) attribuent cette même caractéristique au BSC, à savoir sa contribution à l'amélioration de l'apprentissage organisationnel. Ils expliquent que les acteurs se réfèrent à cet outil pour ajuster leurs actions en fonction des objectifs stratégiques et ils procèdent à des actions correctives en conséquence. C'est donc un effet d'expérience qui se crée et qui se développe grâce à cet outil.

2.5 Contrôle de gestion et performance: une revue de littérature

Dans cette section, nous examinons les recherches théoriques et surtout les résultats des études empiriques qui ont tenté d'analyser le lien entre les outils de contrôle de gestion et la performance plus généralement. Au cours de la dernière décennie, plusieurs recherches théoriques et empiriques ont été réalisées sur le contrôle de gestion et la performance organisationnelle (Cappelletti et Khouatra, 2008, Drevet, 2011, etc.).

Cappelletti et Khouatra (2008) ont examiné les apports d'un système de contrôle de gestion dans des entreprises de petite taille (entreprises libérales). L'approche utilisée consistait à implanter un système de contrôle de gestion au sein de 350 offices de notaire en France sur une période de six ans. La méthodologie de recherche choisie est dite «qualimétrique», car conciliant un modèle qualitatif et quantitatif. Les auteurs ont étudié cinq variables explicatives de la réussite de l'implantation à savoir: les compétences de l'intervenant; la taille de l'entreprise; l'implication du dirigeant de l'entreprise; les compétences en contrôle

de gestion du dirigeant et les compétences en contrôle de gestion de l'encadrement de l'entreprise. L'intérêt porté à ce genre d'organisations se justifie par le fait que jusqu'à une date récente, elles n'étaient pas concernées par les domaines du contrôle de gestion. Les résultats ont montré qu'un système de contrôle de gestion peut être un vecteur d'amélioration des performances sociales et économiques pour des entreprises de petite taille. L'implantation d'un système de contrôle de gestion adapté au sein d'entreprises libérales selon une méthodologie miniaturisée permet d'améliorer la performance au sein de ces structures.

Dans le même sens que l'étude de Cappelletti et Khouatra (2008), Drevet (2011) a étudié le cas d'implantation d'un outil de contrôle (outil de calcul de coûts) au sein d'une organisation publique française dans l'optique que cette implantation ait été assimilée à une innovation managériale. Cette recherche est une étude de cas qui s'appuie sur une approche sociotechnique, l'auteur cherche à étudier la réaction des acteurs par rapport au processus d'instrumentation (création d'un outil de calcul de coûts de service public d'élimination des déchets). Dans une telle organisation publique, l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Énergie, ce processus nécessite une attention et une motivation des acteurs, à défaut, ils pourraient finir par rejeter les outils de contrôle de gestion.

Comme rapportent les auteurs, le facteur clé de succès de la création d'un outil de gestion en contexte public réside dans le développement d'un nouvel espace social susceptible d'accélérer le processus d'appropriation de cet outil. Autrement dit, le processus passe, nécessairement, par la création d'un climat social favorable. Malgré les limites de cette recherche (temps de la recherche, étude d'une seule catégorie d'acteurs, méthodologie de recherche: une seule étude de cas), le projet a révélé un succès du processus de création de «l'instrumentation publique».

Avele «s. d.» a analysé la mesure de la performance des services publics communaux dans les villes camerounaises. Le choix des indicateurs de performance constituait l'élément du contrôle de gestion visé par l'étude. Le chercheur s'est arrêté sur la mesure de la performance en décrivant ses dimensions: activité-objectif-dimension-critère-indicateur (s). Il a constaté que la mesure de la performance active le contrôle exercé par les bailleurs de fonds sur les

services dont ils sont responsables. De plus, une explication des comportements des élus a été fournie à l'aide des deux théories, soit la théorie de l'agence et la théorie du choix public. L'intérêt était d'explorer un champ de recherche peu exploité en contrôle de gestion qu'est la mesure de la performance des services publics. Le chercheur a conclu que le choix des indicateurs appropriés pour mesurer la performance demeure un exercice crucial, qui nécessite dans un premier temps de déterminer les dimensions de cette performance pour mieux l'évaluer. Selon les résultats de l'étude, le choix approprié des indicateurs de performance serait en mesure d'améliorer la performance, quel que soit le contexte organisationnel.

Bien que les recherches précitées aient fait le lien entre le contrôle de gestion et la performance, l'outil de gestion utilisé n'est pas toujours défini ou n'est pas toujours le tableau de bord. Nous présentons dans ce qui suit les principales recherches empiriques qui se sont intéressées spécifiquement à la relation entre le tableau de bord et la performance de l'organisation.

2.6 Revue de littérature sur le lien entre le tableau de bord et la performance organisationnelle

Dans l'analyse du rapport entre l'utilisation des outils de contrôle de gestion et la performance, le tableau de bord représente une perspective peu exploitée. Même si l'avènement du BSC a enrichi les débats sur l'utilisation du tableau de bord, à notre avis, son impact sur la performance est peu étudié (contrairement au budget par exemple). À travers le monde, des études ont été effectuées (Kollberg et Elg, 2011; Montalan et Vincent, 2011; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012, etc.) afin de vérifier l'efficacité du tableau de bord dans des organisations publiques qui l'ont déjà mis en place ou qui sont en train de l'implanter. La plupart de ces études sont basées sur la théorie de l'agence, et sont regroupées en deux catégories: la première comprend les études qui ont étudié le lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance, que ce soit un lien positif ou négatif. La deuxième regroupe celles qui ont analysé le processus d'implantation et d'utilisation du tableau de bord afin d'en déceler les avantages futurs. .

2.6.1 Les études empiriques qui ont établi un lien positif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle

L'apparition du BSC a amplifié les débats sur l'utilisation du tableau de bord. Plusieurs chercheurs ont tenté de mettre en évidence la relation entre l'utilisation du tableau de bord et la performance de l'organisation (Kollberg et Elg, 2011; Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002; Walker et Dunn, 2006; etc.), spécifiquement le tableau de bord stratégique ou le BSC, en observant son impact sur la performance organisationnelle.

Kollberg et Elg (2011) ont étudié les principales caractéristiques en matière de pratique du BSC dans un contexte public. Ils ont mené une étude dans un centre de services de soins de santé. L'approche utilisée consiste en une étude de cas centrée sur trois organisations en Suède qui utilisent le BSC. Les résultats ont montré que le BSC est utilisé dans les discussions et la diffusion de l'information, au lieu d'être utilisé comme un outil pour mettre en œuvre et communiquer la stratégie. Ainsi, il fournit une base pour un dialogue d'amélioration, ce qui augmente les exigences en matière de gestion, concluent les auteurs. Le principal apport de cette recherche est qu'elle se focalise sur l'utilisation du BSC au lieu de s'arrêter sur sa conception ou sa construction comme c'était le cas dans les recherches précédentes. Ainsi, les auteurs estiment que l'utilisation du BSC dans un contexte de soins de santé aiderait les gestionnaires à améliorer leur mesure de la performance.

Inamar, Kaplan et Reynolds (2002) se sont intéressés à des organisations fournisseurs de soins de santé pour étudier l'implantation du BSC. Ils ont choisi neuf de ces organisations qui ont été les premiers à adopter le BSC pour interroger leurs dirigeants sur leurs expériences relatives à la mise en place de cet outil de déploiement de la stratégie. Tous les participants sont du domaine de la santé, seule la position de l'interviewé et son secteur d'activité sont connus. Ainsi, ils ont posé un certain nombre de questions liées entre autres aux aspects suivants: (1) le rôle du BSC vis-à-vis de la mission et de la stratégie de l'organisation; (2) le degré de motivation quant à l'adoption de l'outil; (3) la distinction entre le BSC et d'autres systèmes de mesure de la performance; (4) le processus suivi pour développer et rendre effectif le BSC; (5) les défis et les obstacles rencontrés pendant la mise en œuvre et le développement du BSC; (6) les avantages obtenus par l'organisation comme suite à

l'adoption et à l'usage du BSC. Les dirigeants sont d'avis que le BSC est un outil d'exécution de la stratégie et de gestion de la performance qui peut être implanté avec succès dans le secteur de la santé. Les auteurs ont proposé les lignes directrices pour d'autres types d'organisations du secteur de la santé afin de saisir les avantages de l'implantation du BSC. Ils ont constaté que malgré le temps et l'effort que peut prendre la réalisation d'un tel système de gestion de la performance, la récompense que l'on peut en tirer réside dans l'amélioration de la performance qui se matérialise par des gains de compétitivité, en termes de positionnement concurrentiel, des résultats financiers importants et une satisfaction de la clientèle.

Walker et Dunn (2006) confirment ce résultat, à condition qu'une utilisation adéquate soit faite du BSC. Ils ont essayé de démontrer l'utilité de cet outil dans la gestion d'un hôpital sans engendrer une augmentation des coûts ni la perte de la qualité des prestations de soins de santé. Il s'agit d'étudier une approche pour concevoir et mettre en place le BSC pour mesurer la performance et la productivité en milieu hospitalier aux États Unis, dans un contexte où le gouvernement cherche à contrôler l'escalade des coûts et les citoyens sont en quête d'un meilleur service. Des mesures spécifiques ont été proposées et interprétées dans le but de répondre aux questions propres à l'hôpital. Les auteurs ont conclu que l'application de ces méthodes de mesure dans le cadre du BSC, avec l'initiative et la coopération des parties prenantes de l'hôpital, peut améliorer la gestion et la prestation des soins de santé à moindre coût et sans perte de qualité. Ils ont constaté qu'un système réussi de mesure de la performance devrait tenir compte des caractéristiques uniques du milieu hospitalier.

Dans le même sens que l'étude de Walker et Dunn (2006), Basu, Little et Millard (2009) ont participé à un projet portant sur le Terminal 5 d'Heathrow au Royaume-Uni. L'objectif de l'étude était d'illustrer une application personnalisée du BSC dans un grand projet d'infrastructure impliquant plusieurs parties prenantes. L'étude de cas était basée sur des questions du genre «comment» avec une analyse exploratoire des données primaires et secondaires soutenue par des entretiens approfondis auprès des membres de l'équipe du projet et des fournisseurs. Les résultats de l'étude ont dévoilé que l'application du concept du BSC est plus répandue en gestion d'opérations qu'en gestion de projets. Cette étude a permis

aux entrepreneurs des grands projets de comprendre les implications de la mise en œuvre du BSC. Elle a permis aussi d'assimiler les exigences théoriques et pratiques nécessaires pour les parties prenantes. Les auteurs ont conclu que pour les projets de l'ampleur du Terminal 5 d'Heathrow, les mesures peuvent être personnalisées dans le cadre du BSC. Ainsi une application sur mesure du système de gestion de la performance, fondé sur le concept du BSC, crée une nouvelle approche impliquant toutes les parties prenantes à évoluer vers une culture de la qualité du projet. Les fournisseurs devraient être habilités à s'approprier le processus de suivi et d'amélioration en utilisant leurs données de performance.

Marin (2012) a effectué une recherche similaire au sein du ministère de la Défense du Canada afin d'étudier l'impact de deux systèmes de management stratégique, que sont la planification stratégique et le BSC, sur la performance et les compétences managériales des cadres intermédiaires travaillant dans le secteur public. À l'aide d'un questionnaire, l'auteur a pu identifier que les deux systèmes de management stratégiques étudiés sont bien mis en œuvre dans le secteur canadien de la défense et ils sont tous les deux intégrés dans un processus de planification des activités de l'organisme. La recherche a permis aussi de découvrir que les cadres intermédiaires qui travaillent au sein du ministère de la Défense perçoivent que l'utilisation de la planification stratégique et la méthodologie du BSC dans le processus de planification et des activités ont un impact positif sur leur performance globale et aussi sur leurs compétences managériales. Les résultats ont montré qu'il existe une corrélation entre les deux systèmes de management stratégique, et que plus les gestionnaires passent du temps à faire de la planification stratégique, plus ils sont enclins à passer du temps à exécuter des activités du BSC. La perception de l'augmentation de la performance est ainsi palpable chez cette catégorie d'utilisateurs.

Dans un contexte similaire, Philbin (2011) a tenté de déterminer comment l'adoption d'un système intégré de mesure de la performance fondé sur le BSC peut améliorer la gestion des instituts universitaires. Après une étude des systèmes de mesure de la performance développés et pratiqués, le choix s'est arrêté sur le BSC qui a été conçu et implanté dans l'Institut de physique de choc à l'Imperial Collège de Londres au Royaume-Uni. L'étude a permis de constater que le développement d'un tableau de bord incluant des mesures

financières et non financières peut améliorer la gestion opérationnelle de l'institut universitaire en offrant des avantages tangibles aux parties prenantes; plus spécifiquement les partenaires industriels qui appuient financièrement ces instituts. Parmi les avantages observés: l'accès à une source centrale de données; la collecte des informations spécifiques sur le développement de l'institut; l'amélioration de la prise de décision relative au potentiel de recherche et d'enseignement et la capacité systémique de suivre et de mesurer les performances de l'institut.

Gangloff *et al.* (2010) ont participé à la construction d'un outil d'évaluation pour les structures du soutien aux nouvelles entreprises en démarrage. L'étude de nature exploratoire (grounded theory) couvre une approche interactive et qualitative contribuant à la construction d'un instrument inter-organisationnel partagé. Les entreprises de soutien sont des organes spécialisés qui sont surveillés par les pouvoirs publics cherchant à augmenter leur efficacité et leur professionnalisme. De ce fait, ces organes doivent être évalués sur la base d'une dimension «réticulaire» qui les relie aux entreprises bénéficiaires. Notons que cette mesure (l'évaluation) est influencée par un groupe de bailleurs de fonds publics.

Pour ce faire, les auteurs ont proposé le tableau de bord équilibré (BSC) qui est élaboré en collaboration avec tous les acteurs clés de l'entreprise en démarrage. Ils pensent que de nouveaux outils adaptés à ce contexte doivent être développés. Les résultats de l'étude indiquent que les structures de soutien aux entreprises sont en parfait accord avec le fait que l'évaluation peut être un moyen d'améliorer le contrôle de leur processus de "servuction". À ce stade, les auteurs voient dans la construction d'une carte stratégique (première étape dans la mise au point du BSC), la clé de développement d'un outil d'évaluation commun. Dans cette recherche, le lien théorique entre le contrôle de gestion et l'entrepreneuriat a été mis en évidence grâce à l'utilisation de tableau de bord équilibré.

Dans le même sens que l'étude de Gangloff *et al.* (2010), Ching et Chan (2004) ont étudié l'utilisation des outils de management privé dans l'administration publique. Plus précisément, l'adoption du BSC par les gouvernements municipaux et la perception des administrateurs gouvernementaux de l'utilité et des avantages de ce système de gestion de la performance et

de la stratégie. Les résultats d'une enquête menée auprès de 451 gouvernements locaux aux États-Unis et 467 gouvernements municipaux au Canada ont montré qu'il y a une utilisation limitée du tableau de bord équilibré. D'autre part, les administrateurs-répondants semblent avoir une bonne compréhension du BSC et leurs subordonnés sont réceptifs au sujet de cette expérience. Les administrateurs participants ont exprimé, généralement, leur confiance à la qualité des mesures de la performance financière en dépit de leur méfiance à l'égard de la qualité et la valeur informative de ces mesures. Environ la moitié d'entre eux ont indiqué que d'autres mesures sont utilisées pour soutenir les différentes fonctions de gestion. Citons par exemple les mesures relatives à la satisfaction des clients, l'efficacité opérationnelle et la performance des employés. Par ailleurs, les administrateurs ont estimé que le BSC peut être un outil utile pour gérer leurs organisations même si son implantation est récente.

En contexte public marocain, une étude empirique a été menée par Abouamama (2007). Le chercheur a adopté une approche de recherche-intervention en vue d'accompagner l'office national de pêche (ONP) dans sa réorientation actuelle, en lui dotant d'un outil de pilotage. L'objectif étant de concevoir un tableau de bord prospectif pour la direction générale qui lui permet d'adhérer tout le personnel à son projet et le fédérer autour de sa nouvelle vision et stratégie. Le chercheur conclut que le succès de ce projet dépend du type de leadership de la direction générale. Il a aussi constaté que plusieurs facteurs rentrent en ligne de compte pour la réussite d'un projet de cet ampleur à savoir : l'implication des salariés, la déclinaison du tableau de bord à tous les niveaux hiérarchiques, le traitement de l'implantation du tableau de bord comme un projet continu et non pas un événement ponctuel, et finalement, le recours à des consultants expérimentés s'avère primordial. Le principal apport de cette étude étant de considérer l'axe client avec la même importance que les trois autres axes du tableau de bord prospectif. Ainsi, le citoyen devient un véritable partenaire et l'organisme public est dans l'obligation de le traiter selon les mêmes caractéristiques dont dispose le client du secteur privé.

Les études précitées montrent des expériences réussies d'utilisation du tableau de bord dans la gestion et l'amélioration de la performance. L'amélioration est notamment perçue par les acteurs qui ont pris part au processus d'implantation et d'activation de l'outil (Marin, 2012;

Basu, Little et Millard, 2009; Kollberg et Elg, 2011). Tandis que les résultats à moyen et long terme peuvent se répercuter sur toute l'organisation étant donné que le BSC est considéré comme un outil d'exécution de la stratégie de la direction générale (Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002).

2.6.2 Les études empiriques qui ont dégagé un lien négatif entre l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle

D'autres chercheurs ont abouti à des résultats différents en essayant de mettre en relation l'utilisation du tableau de bord et la performance organisationnelle (Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012; Kong, 2010; etc.).

Kong (2010) a étudié l'utilité du BSC et du capital intellectuel (IC), en tant que deux concepts de gestion stratégique, dans l'identification et l'amélioration des ressources intellectuelles dans les organisations à but non lucratif. L'auteur s'est appuyé sur une analyse critique de la littérature pour déterminer la relation entre ces deux concepts et le contexte de service social des organisations à but non lucratif. Les résultats ont montré que le BSC est moins efficace dans ce type d'organisations du fait que le modèle stratégique de cause à effet avec ses quatre perspectives liées est incompatible avec l'environnement des services sociaux à but non lucratif (SSNPOs). Les auteurs ont conclu que le BSC modifié (Kaplan et Norton, 2004), bien qu'il inclut des indicateurs financiers et non financiers dans un système de gestion stratégique, ne tient pas compte des aspects de la stratégie des SSNPOs notamment la dimension sociale. Ainsi, les gestionnaires de ces organismes sont conscients que la mission sociale, qui constitue la raison d'être des SSNPOs, importe sur la recherche de la performance financière dans ce type d'organisations.

Deryl et Ma'amora Taulapapa (2012) ont réalisé une étude récente qui relate spécifiquement l'utilité et les entraves de la mise en œuvre du BSC dans les organisations publiques. La méthodologie utilisée était l'administration d'un questionnaire distribué par voie postale aux gestionnaires du secteur public. Il s'agit particulièrement des organisations du gouvernement local (LGOs) en Nouvelle-Zélande. Le questionnaire a été suivi par une série d'entretiens plus approfondis avec quelques répondants sélectionnés, pour connaître leur expérience

d'usage du BSC et ses résultats dans le contexte public. Les résultats obtenus montrent un faible taux d'adoption du BSC dans les LGOs étudiés. De plus, l'utilité perçue du BSC est dominée par son rôle de mesure de la performance au lieu d'être considérée comme un outil de gestion et d'amélioration de la performance. Les chercheurs soulignent l'importance, sur le plan pratique et théorique, des perceptions des utilisateurs quant aux défis qui restreignent la mise en œuvre réussie du BSC dans le secteur public. Ils proposent d'augmenter la sensibilisation des gestionnaires quant aux facteurs qui conduisent à la réussite ou à l'échec de l'implantation du BSC dans les organismes publics.

Dans le secteur de l'enseignement supérieur taïwanais, Shun-Hsing, Yang et Shiau (2006) ont examiné comment le BSC peut être utilisé dans l'évaluation de la performance en tant qu'outil de gestion stratégique. Ils ont réalisé une étude de cas qui consiste à construire cinq thèmes stratégiques majeurs et proposer des cibles stratégiques spécifiques et efficaces. Aussi, les chercheurs ont participé à l'établissement des indicateurs de mesure de la performance, qui ont été choisis d'une manière simple dans le but de guider l'orientation du BSC vers l'accomplissement des objectifs tracés. Les auteurs ont conclu que le BSC introduit dans le secteur de l'enseignement supérieur peut être efficace, à condition qu'il soit supporté par les superviseurs supérieurs et qu'un choix prudent des indicateurs de mesure de la performance soit effectué afin d'évaluer la réalisation des objectifs.

Radnor et Lovell (2003) ont trouvé des résultats semblables. Le contexte de leur étude concerne les services de santé gouvernementaux et nationaux (NHS) en Angleterre. À travers une analyse documentaire, ils ont constaté qu'il y a une concentration continue sur la mesure de la performance dans le secteur de la santé depuis 1997. Les auteurs proposent donc une définition de la mesure de la performance, ses types ainsi qu'un aperçu du BSC, en prenant comme exemple les résultats de l'expérience de Primary Care Trust (PCT); un organisme qui a choisi de mettre en place le BSC au sein d'une de ses organisations qui est le Bradford Health Action Zone (HAZ). Au terme de leur projet, les auteurs ont fourni un certain nombre de recommandations pour d'autres organisations du secteur public et plus particulièrement du secteur de la santé qui devraient: (1) considérer le BSC comme un choix réaliste lors de l'évaluation des options possibles pour l'amélioration des performances; (2) tenir compte que

l'étude d'un système de BSC ne doit pas être dominée par les préoccupations relatives aux ressources supplémentaires allouées à sa mise en œuvre; (3) considérer que le BSC en tant que système de mesure de la performance (PMS) stratégique, ne doit pas être vu comme un dédoublement des autres PMS existants, tous liés et façonnés par la vision stratégique de l'organisation; (4) finalement, adopter le BSC d'une manière adaptée à son contexte. Encore faut-il une allocation appropriée des ressources et un soutien organisationnel important. À défaut, il est amplement préférable de ne pas introduire le système BSC à tous les niveaux.

Meyssonier et Rasolofo-Dastler (2008) ont analysé la relation entre le contrôle de gestion et la performance économique dans une Entreprise Sociale pour l'Habitat (ESH) en France. Cette dernière qui a fixé des objectifs de responsabilité sociale. Ils ont étudié le tableau de bord de la direction (BSC) comme système de pilotage. La question de réunion entre performance financière et responsabilité sociale d'entreprise (RSE) constituait la problématique traitée par les auteurs. Les analyses réalisées par les chercheurs sur la base de l'observation du fonctionnement interne et la réalisation d'entretiens, ont montré que l'entreprise évalue sa performance financière et non financière d'une manière intégrée et cohérente. La performance financière est mesurée par les budgets. La performance non financière est basée sur la certification de la qualité et les engagements sociaux. Conformément à ses orientations stratégiques, l'utilisation du tableau de bord a amené l'entreprise à atteindre une performance globale focalisée principalement sur la dimension économique. Les chercheurs ont conclu que le détachement entre performances financière et non financière ne peut être réalisé dans un contexte social et qu'au bout du compte, c'est la performance économique qui est la plus sollicitée.

Ce résultat, et à l'instar des résultats des études précédentes, indiquent que la mission sociale de l'organisme importe parfois sur la recherche de la performance économique (Kong, 2010; Meyssonier et Rasolofo-Dastler, 2008). D'autant plus que l'efficacité du tableau de bord requiert un soutien organisationnel et un choix prudent des indicateurs (Shun-hsing, Yang et Shiau, 2006; Radnor et Lovell, 2003).

2.6.3 Les études empiriques qui ont visé l'implantation du tableau de bord

Plusieurs recherches (Assiri, Zairi et Eid, 2006; Montalan et Vincent, 2011; Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002; etc.) examinant l'implantation du tableau de bord au sein des organisations publiques ont donné lieu à des résultats similaires. Ces études ont indiqué que le tableau de bord peut être instauré avec succès dans ces organisations. En effet, ce sont les conditions de sa mise en œuvre qui déterminent son succès.

Assiri, Zairi et Eid (2006) ont examiné les raisons de succès de l'implantation du BSC. Ils ont établi un questionnaire distribué aux cadres supérieures et cadres intermédiaires dans 103 organisations à travers le monde (25 pays : Angleterre, Allemagne, France, Finlande, Espagne, Italie, Suisse, Irlande, Arabie Saoudite, Émirats arabes unis, l'Iran, la Jordanie, Koweït, Malaisie, Corée du Sud, Japon, Philippines, Singapour, Taiwan, États-Unis, Afrique de Sud, Égypte, Australie et la Nouvelle-Zélande). Ceci a été jumelé à un examen complet de la littérature pour détecter les études de cas de mise en place du BSC dans les organisations. Les résultats obtenus ont montré qu'il y a 27 facteurs, regroupés en trois catégories, qui influencent le succès de l'implantation du BSC au sein des organisations. On distingue 3 facteurs dominants (identification des perspectives du BSC, de son équipe ainsi que l'engagement des cadres supérieurs); 19 facteurs principaux (identifier la vision et la stratégie, fixer les objectifs et les mesures, communiquer le BSC, etc.) et 5 facteurs de soutien (intégration, auto-évaluation, finalisation des mesures, etc.). Les auteurs estiment que les résultats de cette étude sont importants pour toutes les organisations quelque soient leur taille et leur secteur d'industrie puisqu'ils permettent d'améliorer les pratiques actuelles de mise en place du BSC.

Bolívar, Hernández et Rodríguez (2010) sont d'avis que l'adoption des outils de management privé par les cadres du secteur public est une monnaie courante. L'apparition du BSC comme un système de management stratégique est perçue comme une solution à un bon nombre de défis auxquels sont confrontés les organismes publics. Toutefois, même avec l'émergence de cet outil dans le secteur public, les auteurs ont constaté que peu d'expériences pratiques sur sa mise au point sont disponibles. Ils proposent dans leur recherche, un aperçu du processus d'élaboration du tableau de bord équilibré pour un organisme public. Cela pourrait identifier les déterminants et les obstacles de sa mise en place. Les auteurs ont choisi d'examiner

l'implantation du BSC dans un organisme du secteur public qui gère un service sportif municipal (MAS). Les résultats ont montré que l'expérience du MAS pourrait être considérée comme réussie, avec l'implication de tous les niveaux de l'organisation dans le processus d'implantation. Aussi de nombreux avantages ont été relevés favorisant ainsi un nouveau moyen de dialogue entre la vision et la stratégie de l'organisation.

Montalan et Vincent (2011) ont participé à une recherche-intervention qui se propose de développer un BSC en contexte hospitalier, plus précisément auprès d'équipes mobiles de gériatrie. Le but étant de doter ces organisations d'un outil de contrôle stratégique en suivant une approche non normative (approche constructiviste). Les auteurs ont précisé que l'utilisation du BSC est préconisée dans le secteur hospitalier. En effet cet usage permet d'établir une vision complète des activités par rapport à celle offerte par les états financiers. Les auteurs ont conclu que le BSC peut être un outil non normatif de développement de contrôle stratégique utilisé par les organisations qui sont en quête de légitimité visant à garantir leur développement.

Les études présentées ci-dessus décrivent plusieurs expériences d'implantation du tableau de bord dans le secteur public. Bien qu'il s'agisse de l'étape de mise en œuvre du tableau de bord, les avantages que peut procurer l'outil sont déjà constatés. On peut citer, notamment, l'implication des parties prenantes au projet en particulier et aux orientations stratégiques de manière globale (Basu, Little et Millard, 2009; Abouamama, 2007), le développement d'un moyen de dialogue entre les niveaux hiérarchiques (Bolívar, Hernández et Rodríguez, 2010), l'établissement d'une vision complète des activités (Montalan et Vincent, 2011), etc. Il ressort de la majorité des études précédentes (à l'exception de celle de Kong, 2010; Radnor et Lovell, 2003; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012; Shun-hsing, Yang et Shiau, 2006) que l'utilisation du tableau de bord a un impact positif sur la performance organisationnelle dans le secteur public. Il apparaît que la perception de l'utilité et des avantages du tableau de bord diffère selon les utilisateurs dépendamment du niveau de son implantation. Toutefois, une mise en place réussie et une utilisation adéquate du tableau de bord peuvent contribuer à gérer efficacement et à améliorer la performance de toute l'organisation.

Le tableau 2.1 (en page suivante) présente une synthèse de toutes les études empiriques analysées dans la section (2.6).

Tableau 2.1 Impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance organisationnelle

Variable indépendante	Impact positif		
	Auteurs	Contexte	Résultats
Utilisation du tableau de bord	Kollberg et Elg (2011)	Centre de services de soins de santé	Amélioration des mesures de performance des gestionnaires.
	Inamar, Kaplan et Reynolds (2002)	Organisations fournisseurs de soin de santé	Amélioration de la performance financière et non financière.
	Walker et Dunn (2006)	Hôpital	Amélioration de la gestion des prestations de services.
	Basu, Little et Millard (2009)	Terminal 5 d'Heathrow au Royaume-Uni	Amélioration de la gestion et de la performance.
	Marin (2012)	Ministère de la Défense du Canada	Amélioration de la performance et des compétences managériales des cadres intermédiaires.
	Philbin (2011)	Institut universitaire	Amélioration de la gestion opérationnelle.
	Gangloff et al. (2010)	Les structures du soutien aux nouvelles entreprises en démarrage	Développement d'un outil d'évaluation commun.
Ching et Chan (2004)	Gouvernements municipaux aux États-Unis et au Canada	Outil de mesure de la performance financière et de gestion de l'organisation.	
Variable indépendante	Impact négatif		
	Auteurs	Contexte	Résultats
Utilisation du tableau de bord	Kong (2010)	Organisations à but non lucratif	La mission sociale importe sur la recherche de la performance financière.
	Deryl et Ma'amora Taulapapa (2012)	Organisations du gouvernement local en Nouvelle-Zélande	Un faible taux d'adoption du BSC, son utilité est dominée par son rôle de mesure de la performance au lieu d'être considéré comme un outil de gestion et d'amélioration de la performance.
	Shun-Hsing, Yang et Shiao (2006)	Secteur de l'enseignement supérieur taïwanais	L'efficacité du BSC est conditionnée par le soutien des superviseurs supérieurs. De plus un choix prudent des indicateurs de mesure de la performance doit être effectué.
	Radnor et Lovell (2003)	Les services de santé gouvernementaux et nationaux en Angleterre	Une concentration continue sur la mesure de la performance. Un projet réussi d'implantation du BSC requiert une allocation appropriée des ressources et un soutien organisationnel important.
Variable indépendante	Avantages escomptés		
	Auteurs	Contexte	Résultats
Utilisation du tableau de bord	Assiri, Zairi et Eid (2006)	103 organisations à travers le monde	Amélioration des pratiques actuelles de mise en œuvre du BSC.
	Bolívar, Hernández et Rodríguez (2010)	Un organisme du secteur public qui gère un service sportif municipal	Développement d'un nouveau moyen de dialogue entre la vision et la stratégie de l'organisation.
	Montalan et Vincent (2011)	Contexte hospitalier, équipes mobiles de gériatrie	Outil non normatif de développement de contrôle stratégique.
	Basu, Little et Millard (2009)	Le Terminal 5 d'Heathrow au Royaume-Uni	Une nouvelle approche d'implication des parties prenantes.

Dans la section suivante, nous allons exposer nos hypothèses de recherche.

2.7 Hypothèses de recherches

Comme nous l'avons signalé dans la section précédente, l'utilisation du tableau de bord fait actuellement l'objet de nombreux débats. Dans notre revue de littérature, nous avons examiné la question de l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance organisationnelle. Cette question du lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance est au cœur de notre problématique. Ces études, à l'exception de celles de Kong (2010), Deryl et Ma'amora Taulapapa (2012), Shun-Hsing, Yang et Shiau (2006) et Radnor et Lovell (2003), ont constaté un effet, *perçu*, positif de l'utilisation du tableau de bord sur la performance. Montalan et Vincent (2011), Walker et Dunn (2006), Basu, Little et Millard (2009) sont parvenus à des résultats qui appuient ce constat. Leurs études ont démontré que l'utilisation du BSC au sein des organisations publiques permet une amélioration de la gestion et de la performance, un perfectionnement de la qualité et un déploiement réussi de la stratégie.

De plus, les fondateurs du modèle du BSC considèrent déjà l'implantation de l'outil dans les organisations comme étant un succès: «Avec l'utilisation de ce nouveau système de gestion stratégique, nous avons observé que plusieurs organisations réalisent des percées dans leurs performances dans les deux à trois années de la mise en œuvre de l'outil (BSC)» (Norton et Kaplan, 2001a, p. 102). D'ailleurs, les travaux qui renvoient à la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) convergent vers l'utilisation du BSC en tant qu'outil d'évaluation de la performance financière et non financière. Selon cette théorie, les cadres utilisent les outils de contrôle pour exercer leur autonomie de gestion et le centre se sert du suivi et du contrôle pour mettre en œuvre l'obligation de rendre compte et prendre des décisions futures éclairées. Le contrôle dans ce contexte équivaut à la mesure de l'écart entre les résultats et les objectifs. Ce qui correspond au contexte public où les personnes sont souvent liées par des conventions qui les mettent d'accord pour la réalisation d'un objectif commun. À ce stade, les outils de contrôle comme le tableau de bord jouent un rôle important.

Pour certains auteurs, le tableau de bord n'est pas encore exploité avec succès dans les établissements publics, et par conséquent son effet sur la performance est mal perçu par les gestionnaires. Plusieurs auteurs (Solle et Rouby, 2003; Dambrin et Löning, 2008; Simons, 1990; Lorino, 2001) associent la performance à la notion d'apprentissage. Le pilotage moderne de l'organisation intègre la dimension de l'apprentissage organisationnel comme caractéristique essentielle de la performance construite collectivement à travers l'action collective. Ainsi, la performance se construit dans le temps et dans l'action collective (l'apprentissage organisationnel). Parce que le tableau de bord est considéré comme un outil de stimulation de l'apprentissage collectif (Bessire, 2000) et d'appropriation des objectifs stratégiques, plusieurs auteurs (Lorino, 2001; Berland et De Rongé, 2010) le mettent au cœur des dispositifs de pilotage des organisations.

Par rapport à cette problématique liée à l'utilisation du tableau de bord dans un organisme public, son impact sur la performance organisationnelle, et en tenant compte du contexte de notre étude, notre hypothèse de recherche sera formulée de la manière suivante:

H1: L'utilisation du tableau de bord a un impact, perçu, positif sur la performance globale des organismes publics marocains.

Dans le prochain chapitre nous allons détailler la méthodologie suivie pour vérifier notre hypothèse.

CHAPITRE III

MÉTHODOLOGIE

Ce chapitre présente les éléments méthodologiques nécessaires pour valider notre hypothèse de recherche. La première section expose la méthodologie de recherche utilisée. La deuxième section décrit nos variables dépendantes et indépendantes ainsi que leurs mesures. Enfin, les deux dernières sections présentent le questionnaire utilisé pour la collecte de données ainsi que la procédure suivie pour son administration.

3.1 Présentation de la méthode de recherche

La collecte de données est une étape nécessaire et fondamentale pour la réussite de toute étude empirique. Elle s'effectue selon plusieurs méthodes. Afin d'atteindre nos objectifs, nous avons choisi de procéder à un sondage par questionnaire. Il a été administré auprès d'organisations du secteur public marocain ayant implanté le tableau de bord au cours des dernières années.

Le sondage est une méthode largement utilisée dans les recherches qui portent sur le contrôle de gestion. Il s'agit d'une technique privilégiée par plusieurs chercheurs (Assiri, Zairi et Eid, 2006; Deryl et Ma'amora Taulapapa, 2012; Marin, 2012; Ching et Chan, 2004). Le sondage peut s'effectuer par voie postale ou électronique, par le biais d'un entretien individuel ou collectif ou tout simplement via une entrevue téléphonique. De plus, les sondages représentent des moyens peu coûteux de validation externe de données sur le terrain (Shields, 1995).

Afin de réaliser cette recherche, nous nous sommes basés sur le tableau de bord comme un outil d'évaluation et d'amélioration de la performance de l'entreprise publique. Au Maroc,

l'éventail des organismes qui ont déjà mis en place l'outil est vaste et varié. Il comprend les entreprises et les établissements publics (EEP), les administrations, les sociétés d'État ainsi que les ministères. À titre indicatif, les établissements publics marocains sont des entités marchandes qui jouissent de l'autonomie administrative et financière afin d'assurer un service public. Les offices en sont un exemple (office d'électricité, office de chemin de fer, office de l'eau potable, etc.). Les sociétés d'État sont des sociétés dont le capital est détenu en totalité par des organismes publics (l'État, les collectivités publiques et les établissements publics). Pour les sociétés mixtes, le capital est détenu à hauteur de 50 % par des organismes publics.

Nous avons choisi, parmi une centaine d'organisations publiques qui utilisent le tableau de bord (soit au niveau du siège social ou au niveau des directions régionales) vingt et un organismes qui ont constitué notre échantillon. Nous avons effectué une recherche préliminaire afin de distinguer les organismes qui ont commencé à exploiter leur tableau de bord après son instauration. En effet, plusieurs autres établissements viennent de mettre en place l'outil et par conséquent leur expérience de son utilisation est très récente (inférieure à un an). Le tableau 3.1 présente la liste de ces établissements:

Tableau 3.1 Liste des organismes publics du Maroc de notre échantillon

Acronyme ou nom	Raison sociale	Secteur d'activité
Groupe OCP	Office chérifien du phosphate	Activité minière
RAM	Royal Air Maroc	Transport aérien
ONCF	Office national de chemins de fer	Transport ferroviaire
Poste du Maroc	Poste du Maroc	Service de postes
CNSS	Caisse nationale de sécurité sociale	Prestations sociales
OFPPT	Office de formation professionnelle et de la promotion de travail	Formation professionnelle
ONP	Office national de pêche	Pêche côtière et artisanale
ONE	Office national d'électricité	Électricité
ADII	Administration des douanes et des impôts indirects	Douanes
Groupe CDG	Caisse de dépôt et de gestion	Banque
Crédit Agricole	Crédit agricole	Banque
Maroc télécom	Maroc télécom	Télécommunications
BAM	Banque al Maghreb	Banque centrale
FCE	Fonds communal d'équipement	Banque
RCAR	Régime collectif d'allocation de retraite	Prestation de retraite
CNRA	Caisse nationale de retraite et d'assurance	Prestation de retraite et d'assurance
ONEP	Office national de l'eau potable	Gestion de l'eau
MEF	Ministère de l'économie et des finances	Finances publiques
ONMT	Office national marocain de tourisme	Tourisme
ERAC SUD	Erac Sud	Immobilier
CMR	Caisse marocaine de retraite	Prestation de retraite

Le un tiers de ces organismes dispose de plusieurs directions régionales, c'est le cas du Postes du Maroc, CNSS, ONP, ONE, Crédit agricole, Maroc télécom, ONEP. Ainsi, nous avons rempli seize questionnaires au niveau des sièges sociaux versus quatre questionnaires au niveau d'une direction régionale.

À travers cet échantillon, notre but est de:

- (1) Recenser les pratiques en matière de production et d'utilisation du tableau de bord;
- (2) Étudier le contenu du tableau de bord à travers les indicateurs utilisés;

(3) Analyser son impact sur l'évaluation et l'amélioration perçue de la performance.

3.2 Description détaillée des variables

Notre problématique, focalisée sur l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance des organisations publiques marocaines, met en liaison deux variables qui sont le tableau de bord et la performance organisationnelle. Comme nous l'avons vu dans le chapitre précédent, la littérature aborde largement le thème de la performance de l'entreprise publique. La problématique des mesures adoptées pour l'évaluation de la performance a fait l'objet de plusieurs modèles théoriques et études empiriques. Dans notre recherche, le tableau de bord constitue non seulement un système de mesure de la performance, mais aussi un moyen de l'améliorer. Cet outil peut regrouper des indicateurs financiers et non financiers. Kaplan et Norton (2001a) ont mis en place un type de tableau de bord (le BSC) qui tient compte de cette caractéristique. De plus, le BSC peut être appliqué au secteur public, les auteurs en ont proposé un modèle modifié qui met la mission de l'organisme public au sommet de son tableau de bord (Kaplan et Norton, 2001a, p.100).

3.2.1 Le tableau de bord

Bouquin (2008) a défini le tableau de bord comme un instrument qui donne une information sur le futur, une valeur ajoutée qui éclaire les zones non atteintes par la comptabilité traditionnelle. Les tableaux de bord constituent un support d'information de structure et de contenu stables sur une certaine période de temps. Ils permettent de projeter dans l'avenir les conséquences des décisions, offrent une vision globale des activités et mettent en évidence les priorités. «Il n'existe pas de tableaux de bord types, encore moins de tableaux de bord de bonne ou de mauvaise qualité dans l'absolu. Il n'existe que des outils permettant d'accompagner avec plus ou moins d'efficacité une volonté managériale» (Dupuis, 1991, p. 120).

Pour rendre un système de gestion formel, il faut désigner et quantifier un nombre de variables pertinentes. Cette quantification s'appuie sur des indicateurs qui servent à appréhender les objectifs de l'organisation, leur degré de réalisation et apprécier l'importance

des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs. «Un indicateur de gestion est une représentation chiffrée d'une variable économique pour un niveau déterminé de responsabilité». Gibert (1980, p. 171)

Selon Lorino (2001), les tableaux de bord sont des états où les indicateurs sont regroupés de façon cohérente et lisible, d'autant plus qu'ils sont faciles à interpréter. L'objectif est de piloter une unité, que ce soit un service, un processus ou un marché en vue d'atteindre ses objectifs stratégiques, notamment en matière de performance.

Dans la littérature, les auteurs (Meyssonnier et Rasolofo-Dastler, 2008; Saghroun et Eglem, 2007; Choffel et Meyssonnier, 2005; Poincelot et Wegmann, 2005, Norton et Kaplan, 2001, etc.) citent deux types d'indicateurs de mesure de la performance, soient les indicateurs financiers et non financiers. Rappelons que les indicateurs financiers ont un lien avec le résultat, la rentabilité financière de l'organisation et se basent sur les données comptables et financières. Ils sont faciles à quantifier et à interpréter. Ils servent, aussi, de base pour faire des comparaisons dans le temps ou entre entités similaires. Les indicateurs financiers les plus utilisés sont, entre autres, le chiffre d'affaires, la marge brute, le résultat net et le coût de revient.

Les indicateurs non financiers peuvent être considérés comme des mesures plus qualitatives que quantitatives. La performance des employés, la qualité de service, la satisfaction des clients sont des objectifs stratégiques dont la mesure ne peut se réduire facilement à un chiffre. Kaplan et Norton (1998) ont défini les indicateurs non financiers comme complémentaires aux indicateurs financiers qui servent plutôt à piloter des actions à moyen et long terme. Ils ne sont pas financiers, car ne reflètent pas directement des objectifs de rentabilité et ne se basent pas sur des éléments financiers comme le résultat ou le chiffre d'affaires.

Dans leur tableau de bord (ou le BSC), Kaplan et Norton (2001a) ont proposé des indicateurs financiers et non financiers répartis sur quatre axes:

- L'axe financier cherche à répondre à la question: «qu'attendent nos actionnaires?», il se traduit par des indicateurs de rentabilité opérationnelle comme le résultat et la marge brute, ou de rentabilité économique comme la EVA, le ROI, le bénéfice résiduel ou encore par des indicateurs de trésorerie comme le Cash flow;
- L'axe des clients cherche à répondre à la question: «qu'attendent nos clients?», il comporte des indicateurs touchant les actifs tangibles (marques, qualité...), et s'interroger sur la relation de l'entreprise avec ses clients (image, notoriété, satisfaction client...);
- L'axe des processus internes cherche à répondre à la question: «quels sont nos processus clés?», l'entreprise doit identifier et améliorer ses processus en vue de créer de la valeur pour ses actionnaires et ses clients. Cela peut être possible par le biais des indicateurs d'amélioration comme le délai et la qualité;
- L'axe d'apprentissage organisationnel cherche à répondre à la question: «qu'attendent nos employés?», l'entreprise établit ses priorités pour créer un climat favorable à l'apprentissage, à la croissance et au changement. (Löning et Selmer sous la direction de Berland et Simon, 2010)

Pour permettre une gestion prévisionnelle dans chacun des axes, l'organisation doit énoncer clairement ses orientations et les préciser en terme concret par l'intermédiaire d'un indicateur: «on ne gère que ce que l'on mesure» Kaplan et Norton [(2001) in Gibert (2009), p. 57].

Toutefois, en considérant les liens de cause à effet (Norton et Kaplan, 2001a), les gestionnaires peuvent augmenter leurs résultats financiers et les marges bénéficiaires en misant sur les axes non financiers: l'investissement dans la formation des employés conduit à des améliorations dans la qualité de service, une meilleure qualité de service donne une plus grande satisfaction des clients, la satisfaction des clients mène à augmenter leur fidélité, l'augmentation de la fidélisation des clients génère une augmentation des revenus et des marges (Heskett *et al.* 1994, traduction libre).

Dans cette étude, nous considérons que le tableau de bord des organismes publics marocains peut contenir des indicateurs financiers et non financiers. Ces indicateurs peuvent servir à mesurer le suivi des réalisations (indicateurs de suivi), l'atteinte des résultats (indicateurs de résultats) ou la réalisation des objectifs stratégiques (indicateurs de performance). Dans notre questionnaire, nous avons présenté une liste non exhaustive contenant ces trois catégories d'indicateurs en assumant que les gestionnaires sondés utilisent au moins une de ces catégories. Aussi, nous avons demandé à nos répondants de nous préciser la nature des indicateurs qu'ils utilisent (financiers ou non financiers). A noter qu'il est difficile d'établir une liste exhaustive du nombre d'indicateurs que peuvent contenir les tableaux de bord des établissements sollicités. De plus, nous avons ciblé les tableaux de bord des départements du contrôle de gestion, puisqu'il en existe plusieurs types, les autres types de tableaux de bord (commercial, ressources humaines, etc.) ne faisant pas l'objet de notre étude.

Comme le soulignent Norton et Kaplan (2001a-2001b), le tableau de bord n'est pas une recette à suivre, c'est une méthode de gestion qui sert, avec plus ou moins d'adaptation, à exécuter une stratégie. D'autant plus que pour une entreprise publique, c'est la mission qui est au sommet de son tableau de bord plutôt que la stratégie comme c'est le cas pour une entreprise privée (Norton et Kaplan, 2001b). Donc, les indicateurs qui composent les axes du tableau de bord ne sont pas exhaustifs et peuvent changer avec l'évolution de l'organisation.

3.2.2 La performance

Lorino (2001) définit la performance comme étant l'ensemble des éléments qui contribuent à la création de la valeur de l'entreprise, ou plus exactement, à l'amélioration de la valeur nette de cette dernière par la contribution de chaque individu ou groupe d'individus. Solle et Rouby (2003) sont parvenus à cette même conclusion en affirmant que la performance se construit dans le temps et dans l'action collective.

Mesurer la performance, c'est répondre à la question: à quel point une activité satisfait les besoins des clients internes et externes ? Théoriquement, la mesure de la performance est une question qui a été débattue d'une manière fréquente. Certains auteurs (Atkinson et

Waterhouse, 1997; Kaplan et Norton, 2001-2004, Hachez, 2006) ont évoqué plusieurs systèmes de mesure qui se sont développés au cours des années, et ceci en réponse aux besoins croissants de l'entreprise et à l'instabilité de son environnement. Parmi les mesures de la performance qui ont connu du succès, soit au niveau de leur conception théorique qu'au niveau de leur application pratique, on peut citer notamment, les indicateurs clés de performance ou les KPI, la gestion de la qualité totale (TQM) et la méthode ABC et ABB (activity based costing & activity based budgeting). Ces approches ont été préconisées en tant que systèmes de mesures pour aider les gestionnaires à améliorer leur performance.

Étant donné que le contexte de notre étude se rapporte au secteur public marocain, il s'avère que ces méthodes ne soient pas très adaptées à un tel environnement. D'ailleurs, les études portant sur leurs mises en œuvre sont peu nombreuses. Vu aussi leur complexité théorique et technique, ces méthodes exigent un environnement managérial très développé et un niveau de développement informatique très élevé. Or, ce n'est pas toujours le cas dans la plupart des organismes publics marocains. En effet, plusieurs études récentes (Abouamama, 2007; Zerrouq, 2001) ont trouvé des lacunes dans les systèmes de gestion des organismes publics marocains. Beaucoup de ces organismes sont à leur première phase d'intégration des systèmes de gestion par la mise en place de progiciels de gestions intégrés (PGI ou SAP). Aussi, nous pouvons avancer que le coût financier et humain de ces techniques rendent leur implantation une expérience très peu réussie pour les établissements publics marocains, qui sont entrain de se restructurer et d'appliquer les principes de la gouvernance (Talbi, 2010).

Dans le secteur public, la mesure de la performance n'est pas systématisée, car elle doit prendre en compte à la fois les objectifs d'intérêt général définis par l'organisme de tutelle (généralement l'État) et les attentes des usagers (clients externes), qui sont complexes et diversifiées. Ceci d'autant plus qu'un système de mesure de la performance doit aider à atteindre les résultats (répondre à la mission de l'organisation) tout en réduisant les délais et les coûts et en affectant les ressources disponibles (rationalisation des coûts pour respecter les enveloppes budgétaires).

Dans le cadre de notre recherche, nous avons choisi de mettre en évidence le rôle du tableau de bord dans l'évaluation et l'amélioration perçue de la performance organisationnelle. Traditionnellement, dans l'organisme public, l'accent est mis sur les mesures non financières afin de remplir la mission de l'organisation. Toutefois, l'environnement de l'organisme public a changé. Pour cette raison, l'introduction des indicateurs financiers, à côté des indicateurs non financiers, dans le tableau de bord de l'entreprise publique est devenue chose courante. Ainsi, nous pensons que l'utilisation d'un tableau de bord qui contient ces deux types d'indicateurs, dans un contexte public pourrait amener l'établissement à atteindre son objectif de rentabilité. Nous estimons que l'utilisation du tableau de bord aurait pour effet d'améliorer sa performance globale.

Quel que soit le type du tableau de bord utilisé dans les établissements publics marocains (financier, stratégique ou autre), les indicateurs de mesure de la performance intégrés doivent être cohérents avec la stratégie et la mission de l'organisme. L'objectif étant de mieux évaluer la performance dans toutes ses dimensions. De ce fait, nous avons tenté de viser tous les éléments de la performance (résultats, processus, etc.) qui peuvent être impactés, relativement, suite à l'utilisation du tableau de bord.

3.3 Présentation du questionnaire

Étant donné que les pratiques en matière de contrôle de gestion se font au niveau interne de l'entreprise, le questionnaire semble être le moyen le plus pertinent et le plus adapté pour pouvoir obtenir le maximum possible d'informations qui se rapportent à des telles pratiques.

Nous avons conçu notre questionnaire en plusieurs étapes. D'abord, il était question d'analyser la littérature pour savoir qu'est ce que les autres chercheurs ont fait. Dans la majorité des cas étudiés, le questionnaire de recherche n'était pas divulgué. D'après les diverses lectures qui ont constitué notre revue de littérature, nous avons organisé des idées pertinentes qui nous ont aidé à formuler nos questions. Nous avons donc constitué entièrement notre questionnaire pour qu'il réponde aux objectifs de la recherche. Les questions ont été formulées dans le but d'obtenir les informations qui vont nous permettre de

comprendre comment, quand, pourquoi et par qui le tableau de bord est utilisé pour améliorer la performance globale de l'organisation.

Notre questionnaire (voir appendice B) est conçu en six parties et contient cinquante deux questions. Il est rédigé dans la langue française (100 % des questionnaires distribués étaient en langue française) et a été soumis aux contrôleurs de gestion dans les organismes de notre échantillon.

La première série de questions (1 à 15) porte sur la description et les caractéristiques du tableau de bord de l'établissement participant. La deuxième partie (questions 16 à 22) vise à vérifier la conception et la mise en place du tableau de bord. La troisième partie (questions 23 à 30) concerne l'implication des utilisateurs dans le processus d'implantation du tableau de bord. La quatrième partie (questions 31 à 35) cherche à obtenir l'information au sujet de l'utilisation du tableau de bord, alors que la cinquième série des questions (36 à 46) établit le lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance. Enfin, les questions 47 à 52 (sixième partie) ont été formulées dans le but d'obtenir de l'information générale sur le répondant et son organisation.

De la sorte, chaque question ou groupe de questions du questionnaire peut être associée à une ou des questions de recherche de la manière suivante (tableau 3.2 ci-dessous) :

Tableau 3.2 Questions de recherche spécifiques

Éléments du questionnaire	Questions de recherche
1-Description et caractéristiques du tableau de bord de votre établissement	Est-ce que le tableau de bord fait partie des outils de contrôle de gestion préconisés par les gestionnaires? Quelles sont ses caractéristiques?
2-Conception et mise en place du tableau de bord	À quoi ressemble le processus d'implantation du tableau de bord?
3-Implication des utilisateurs	Est-ce que les utilisateurs du tableau de bord se sentent suffisamment impliqués dans le projet de son implantation?
4-Utilisation du tableau de bord	Comment les acteurs (ou gestionnaires) utilisent le tableau de bord?
5-Impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance.	Est-ce que le tableau de bord a un impact positif sur la performance organisationnelle?

3.4 Procédure d'administration des questionnaires

Après avoir défini la population et préparé le questionnaire, nous avons procédé à sa distribution auprès des personnes participantes que nous avons choisies selon deux critères: être gestionnaire dans un établissement public et travailler avec un tableau de bord. Comme nous l'avons mentionné précédemment, les établissements sélectionnés sont ceux qui utilisent un tableau de bord au sein du département financier et comptable et dont l'implantation est supérieure à un an. Ainsi une liste bien définie (échantillon) a été établie nous permettant de préparer le plan de distribution du questionnaire. Donc, les organismes visés ont été sélectionnés avant la distribution du questionnaire.

Pour garantir la validité du questionnaire, nous avons porté une attention particulière à certains critères, en l'occurrence, la compréhension des questions par les répondants, l'enregistrement fidèle de l'information et la disponibilité des participants.

Pour les besoins de recueil de données, nous avons préparé un tableau (3.3) contenant la liste de notre échantillon trié selon trois critères: la ville, l'organisme et le contact.

Tableau 3.3 Préparation
de la recherche sur le terrain

Ville	Organisme	Contact
Mohammedia	Agence Nationale de Pêche Marsa Maroc	Port pétrolier Port pétrolier
Rabat	ADII Poste du Maroc Groupe CDG Crédit Agricole Maroc Télécom ONEP RCAR/CNRA ONCF MFPMA DAAG BAM	Avenue Annakhil-Hay Riad Avenue Moulay Ismaïl Place Moulay El Hassan Rue Abou Faris Al Marini Avenue Annakhil-Hay Riad Avenue Oued Akrach Avenue Annakhil-Hay Riad Rue Abderrahmen El Ghafiki Quartier administratif-Agdal- Bd. Med V. Chellah Avenue Annakhil-Hay Riad
Casablanca	OFPPT CNSS ONEE ONP Groupe OCP	Sidi Maârouf Bd. Mohammed V Rue Othman Ben Affan Rue Lieutenant Mahroud Route el Jadida
Meknès	BP Groupe Al Omrane ONEE	Agence Alexendrie Hamria Hamria-Meknès Quartier zaitoune

Pour recueillir les informations auprès des participants, nous avons choisi d'utiliser le questionnaire autoadministré sur support papier, car nous avons estimé qu'il est le plus approprié pour obtenir des taux de réponse élevés et ne comporte que des coûts négligeables.

Le choix de la ville, de l'établissement et des interlocuteurs à visiter était suivi par la détermination du nombre de questionnaires à distribuer. Nous les avons distribué de main à main aux hommes et aux femmes travaillant dans différents établissements et répartis sur des villes différentes. Nous avons choisi les villes de Rabat et Casablanca car la plupart des sièges sociaux des établissements publics se situent dans ces deux villes. Dans les autres villes (Mohammedia et Meknès), nous avons visé quelques succursales, afin d'accroître nos chances de validité. Nous nous sommes servis de la messagerie, d'internet ou du téléphone pour trouver leurs adresses et vérifier leurs disponibilités.

La méthode que nous avons employée pour rejoindre les participants est le contact dans le milieu. À cette étape, nous ne savons pas encore si le gestionnaire accepterait de répondre à notre demande, mais qui fait partie, initialement, de notre échantillon. À noter que la sélection de l'échantillon a été faite au préalable selon une étude préliminaire qui a visé l'organisation interne de l'établissement et ses systèmes de gestion. La procédure à suivre pour rencontrer un responsable diffère selon les organismes. Dans certains cas, les rendez-vous se prenaient, préalablement, par messagerie ou par téléphone avant de se présenter à l'organisme cible. Les demandes d'accords sollicitées visaient principalement le responsable de service concerné (service de contrôle de gestion). Dans d'autres cas, nous étions contraints d'attendre l'aval de la direction ou du département des ressources humaines en vue d'autoriser la personne ressource à répondre au questionnaire. Force est de constater que des fois, nous étions dans l'obligation de remplir des formalités afin de faciliter la première rencontre. L'accessibilité à de nouveaux contacts a été amplifiée grâce à la multitude de nos interlocuteurs rencontrés sur le terrain. Plusieurs de nos participants nous en ont référé d'autres.

Le premier rendez-vous est suivi d'une présentation verbale pendant laquelle l'objet et les objectifs de la recherche sont expliqués aux participants. Nous avons évoqué plusieurs arguments dans le but de convaincre les responsables à participer à cette étude (l'impact positif d'une telle participation sur l'amélioration des connaissances dans ce domaine, la contribution de la recherche à la réponse aux différentes questions posées dans le contexte du participant, etc.). Ces arguments sont ensuite suivis par une invitation à la prise de connaissance de son rôle de participant à travers le formulaire d'information et de consentement joint au questionnaire.

Dès l'obtention d'un accord de participation à la recherche, les disponibilités sont alors discutées entre le responsable du projet et le répondant. Ainsi, un créneau est choisi par les deux parties permettant de remplir le questionnaire. Le remplissage se fait au moment de la visite en présence du responsable du projet, ou plus tard par voie électronique en se mettant d'accord sur un délai raisonnable de réponse.

Après avoir collecté les informations susceptibles de vérifier notre hypothèse de recherche, nous entamons dans le chapitre suivant l'analyse et la discussion des résultats de cette collecte.

CHAPITRE IV

ANALYSE ET DISCUSSION DES RÉSULTATS

Nous entamons dans ce chapitre l'analyse des données collectées par le biais du questionnaire. Cela consiste, dans un premier temps, à déterminer le profil des répondants et leurs caractéristiques. Ensuite, nous allons présenter les résultats des différentes analyses statistiques que nous avons faites. Enfin, nous procéderons à l'interprétation et à la discussion des dits résultats. Rappelons que l'objectif principal de notre recherche est d'examiner le lien entre l'utilisation du tableau de bord et son impact sur la performance.

4.1 Profil des répondants

Nous avons sélectionné une population composée d'une centaine d'organismes publics au Maroc à partir de laquelle notre échantillon a été tiré. Comme nous l'avons déjà mentionné, nous nous sommes basés sur plusieurs critères afin de sélectionner les organismes qui ont constitué notre échantillon. Les principaux critères sont les suivants :

1^{er} critère : être un organisme de secteur public marocain;

2^{ème} critère : utiliser un tableau de bord au sein du département financier et plus exactement par le service contrôle de gestion. Évidemment, les répondants seraient les contrôleurs de gestions de ces établissements;

3^{ème} critère : se servir de l'outil pendant au moins une année. Une implantation récente (inférieure à une année) ne peut pas être évaluée correctement et donner les résultats escomptés.

Ainsi trente sept organisations ont fait l'objet de notre sondage (voir appendice C). Ci-dessous un tableau (4.1) qui établit la liste des établissements ayant participé à l'étude, le nombre de participants (es) dans chaque organisme et leurs fonctions respectives.

Tableau 4.1 Profil des répondants

Organisme	Titre du poste	Nombre de participants
A.D.I.I	Chef de service	1
AL OMRANE-Meknès	Contrôleur de gestion	1
ANP	Chef de division support	1
BP-Meknès	Directeur d'agence	1
CDG-GROUP	Responsable contrôle de gestion	1
CNRA	Responsable contrôle de gestion	1
CNSS	Chef de division contrôle de gestion	1
CRÉDIT AGRICOLE	Directeur du contrôle de gestion	1
D.A.A.G-MEF	Chef de division contrôle de gestion	1
M.F.P.M.A	Chef de service de la programmation financière	1
MAROC TÉLÉCOM	Consolideur-contrôleur de gestion	1
OCP	Responsable contrôle de gestion	1
OFPPT	Chef de service budget de fonctionnement	1
ONCF	Chef de département contrôle de gestion	
ONEE-SIÈGE CASA (Branche Électricité)	Chef de la division budget de fonctionnement et comptabilité analytique	1
ONEE- DR Meknès	Cadre assistant contrôle de gestion	1
ONEE-SIÈGE RABAT (Branche Eau)	Chef de division contrôle de gestion	1
ONP	Directeur du contrôle de gestion	1
POSTES DU MAROC	Chef de service Reporting / Responsable planification et CG	2
RCAR	Responsable contrôle de gestion	1

Sur trente sept établissements sondés, nous avons obtenu vingt réponses représentant vingt et un organismes du secteur public marocain. Eu égard au nombre de questionnaires distribués, le taux de réponse équivaut à 56 %.

À noter que parmi les vingt répondants, quatre femmes gestionnaires ont répondu au questionnaire. L'âge moyen des répondants était de quarante deux ans, trente huit ans comme âge moyen pour les femmes et quarante trois ans comme âge moyen pour les hommes. Tous les participants sont des gestionnaires qui exercent la fonction du contrôle de gestion. Par définition, un gestionnaire dans un organisme public est un cadre qui a poursuivi une formation supérieure et le titre de son poste indique sa position hiérarchique. Ainsi nous avons comme répondants quatre chefs de division (contrôle de gestion), quatre chefs de service, trois directeurs, un chef de département, un cadre assistant, cinq responsables et deux contrôleurs de gestion. La plupart des répondants ont été des acteurs actifs quant à l'implantation et l'utilisation du tableau de bord. Cela a été confirmé par leurs descriptions de poste.

La taille des organisations de notre échantillon varie entre un million de dollars et six milliards de dollars comme chiffres d'affaires annuels. Cette variation est justifiée par plusieurs éléments : Certains établissements exercent une activité marchande, d'autres non marchande (selon leurs statuts juridiques); lorsque le questionnaire est rempli au niveau du siège social, le chiffre donné est celui de tout le groupe. Dans le cas d'une succursale, on obtient que les données de cette entité. L'échantillon se compose de douze établissements publics, quatre sociétés d'État, deux sociétés mixtes et trois administrations publiques (dont deux ministères). Il y a lieu de souligner que chaque organisme participant appartient, presque, à un secteur d'activité différent. Ces secteurs sont : douanes, immobilier, services portuaires, banque, prestation de retraite, prestation d'assurance, prestations sociales, finances publiques, télécommunications, activité minière, formation professionnelle, transport ferroviaire, eau et électricité, pêche côtière et artisanale, services de postes.

4.2 Analyse des résultats

L'objectif principal de l'étude empirique que nous avons réalisée consiste à évaluer l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance organisationnelle. Mais avant d'aborder directement la question du lien entre le tableau de bord et la performance, nous avons jugé important de mettre en évidence certains éléments qui conditionnent ce lien. Ainsi, cette évaluation est basée sur six groupes de questions formant notre questionnaire et constituent les cinq parties de la présente analyse (la 6e partie relative au profil du répondant est traité, précédemment, dans la première section). Les résultats seront présentés dans les prochaines sous-sections.

4.2.1 Description et caractéristiques du tableau de bord

La première partie des questions avait pour but de déceler l'existence ou l'absence du tableau de bord au sein de l'organisation, le cas échéant, constater son type et la nature des indicateurs qu'il contient. Les tableaux 4.2 à 4.4 dressent la fréquence des réponses en nombre et en pourcentage.

Le tableau 4.2 indique que le service de contrôle de gestion existe au sein de l'organisation dans 95% des cas.

Tableau 4.2 Tableau des fréquences Q2: Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre établissement?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Non	1	4,8	4,8	4,8
Oui	20	95,2	95,2	100,0
Total	21	100,0	100,0	

Tableau 4.3 Tableau des fréquences Q3:
Travaillez-vous actuellement avec un Tableau de bord?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	20	95,2	100,0	100,0
Non	0	0	0	0
Manquante 9	1	4,8		
Total	21	100,0		

Dans 95 % des cas, les gestionnaires interrogés travaillent avec un tableau de bord (dont 86 % travaillent avec plusieurs tableaux de bord). Cela revient à dire qu'il y a presque une unanimité concernant l'utilisation du tableau de bord dans les vingt et un organismes. À souligner que nous n'avons pas obtenu une réponse négative mais, nous avons pu constater l'existence d'une valeur manquante (nous l'avons désigné par le chiffre 9 dans le logiciel du calcul car la question est de type binaire avec comme réponse 1 pour oui et 0 pour non). Il faut signaler aussi, que lorsque la question contient plusieurs choix de réponses, chaque choix constitue une sous-question binaire. C'est le cas par exemple de la question 7, les 4 choix de réponses constituent les sous-questions Q7_1 à Q7_4 et le traitement se fait de la même manière que les autres questions binaires (1 pour oui et 0 pour non). Le même raisonnement pour la question Q11 et ainsi de suite.

Le type du tableau de bord utilisé diffère d'un organisme à un autre. Ainsi, 90% des répondants ont indiqué que leur organisation disposent d'un tableau de bord financier, 57% seulement des organismes disposent d'un BSC (question 6). Les gestionnaires travaillent avec ces différents types au sein de leurs départements. Nous avons croisé la question Q7_1 (dans votre département, travaillez-vous avec un tableau de bord stratégique ou Balanced Scorecard?) et la question Q7_2 (dans votre département, travaillez-vous avec un tableau de bord financier?) pour déterminer l'importance accordée à chaque type. De la sorte, à la question Q7_1 six participants parmi les huit répondants par oui, ont répondu de même à la question Q7_2. Ce qui veut dire que 75 % des utilisateurs du BSC utilisent en parallèle un tableau de bord financier.

Nos répondants utilisent, en moyenne, trente six indicateurs comprenant les indicateurs financiers et non financiers. Comme le montre le tableau 4.4, les indicateurs financiers sont utilisés avec la même importance que ceux non financiers. La valeur -9 indique une valeur manquante étant donné que les réponses des participants sont situées entre 0 et 100.

Tableau 4.4 Tableau des fréquences Q11_3:
Importance (pourcentage) des indicateurs financiers?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
15	1	4,8	5,9	5,9
20	1	4,8	5,9	11,8
30	2	9,5	11,8	23,5
33	1	4,8	5,9	29,4
40	3	14,3	17,6	47,1
50	2	9,5	11,8	58,8
60	1	4,8	5,9	64,7
70	1	4,8	5,9	70,6
75	1	4,8	5,9	76,5
80	1	4,8	5,9	82,4
85	1	4,8	5,9	88,2
100	2	9,5	11,8	100,0
Total	17	81,0	100,0	
Manquante -9	4	19,0		
Total	21	100,0		

Ainsi, nous avons constaté qu'il y a sept gestionnaires qui utilisent plus de 50 % des indicateurs financiers et huit gestionnaires qui utilisent moins de 50 % des indicateurs financiers. Ainsi, la moitié des répondants privilégie l'utilisation des indicateurs financiers contre la moitié qui opte pour des indicateurs non financiers. De ce fait, l'importance accordée à l'une ou l'autre des catégories des indicateurs est à peu près égale. Nous avons aussi testé cette probabilité de variation égale par un test non paramétrique à échantillon unique. Ce genre de tests statistiques est utilisé lorsque la condition de normalité de la

population n'est pas vérifiée. Ce qui s'applique à notre cas, car l'échantillon n'est pas assez grand pour contenir toute l'asymétrie de la distribution.

Dans un premier temps, nous avons créé une variable appelée Q11_5 qui est la différence entre Q11_3 (Importance en pourcentage des indicateurs financiers) et Q11_4 (Importance en pourcentage des indicateurs non financiers). Si la différence est égale à zéro, cela indique que l'on a attribué le même pourcentage (degré d'importance) aux deux catégories d'indicateurs. Nos hypothèses nulle et alternative sont les suivantes:

$$H_0: Q11_3 - Q11_4 = 0$$

$$H_1: Q11_3 - Q11_4 \neq 0$$

Tableau 4.5 Récapitulatif
du test d'hypothèse

Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
La distribution de Q11_3-Q11_4 est normale avec une moyenne de 2,250 et un écart-type de 49,65.	Test de Kolmogorov-Smirnov à échantillon unique.	,725	Retenir l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées.
Le niveau de signification est ,05.

À un risque de 5 %, le P value ou la signification du test est supérieure au risque choisi (le p value n'est pas significatif, mais le résultat du test est significatif: 7 % > 5 %, ne pas rejeter H0). On ne rejette pas l'hypothèse nulle. La différence n'est pas différente de 0.

Au vu des résultats du test, il s'avère que les gestionnaires qui utilisent des indicateurs financiers et non financiers (quel que soit le type de tableau de bord utilisé) accordent la même importance aux deux types d'indicateurs, ce qui semble cohérent avec nos réflexions sur leur complémentarité.

4.2.2 Conception et mise en place du tableau de bord

Dans cette sous-section, nous nous attardons sur l'expérience des gestionnaires qui ont une relation avec le processus d'implantation et d'activation du tableau de bord. La plupart des contrôleurs de gestion ont pris part au processus de mise en place de leur tableau de bord, même si cela s'est fait en faisant appel à une entité externe. À préciser à cet effet que 52 % des organismes ont eu recours à une expertise externe. En plus, ces mêmes répondants affirment que l'identification des besoins est une étape essentielle à une mise en place réussie du tableau de bord. Cela peut englober un inventaire exhaustif des paramètres à quantifier, un suivi des objectifs fixés dans le plan d'action annuel, des entretiens avec la direction, une discussion avec les clients internes pour identifier leurs attentes, ou tout simplement, se référer aux axes stratégiques et à la mission de l'organisation en tenant compte de ses objectifs consignés dans le contrat-programme signé avec le gouvernement.

Tel que rapporté par les gestionnaires interrogés, le processus d'implantation d'un tableau de bord suit plus ou moins les étapes suivantes:

- La conception (cartographie des processus, détermination des indicateurs par processus, proposition d'une batterie d'indicateurs, priorisation et choix des indicateurs);
- La production (prise en charge informatique et production, standardisation des outputs et périodicités de production, hiérarchisation par niveau managérial),
- La validation (harmonisation des méthodes de calcul et unités de mesure des indicateurs, refonte, éventuelle modification, validation par les supérieurs hiérarchiques, validation par le top management).

Selon les répondants, les objectifs qui seraient liés à l'implantation de l'outil sont reliés aux besoins de consolidation, de suivi des résultats et de suivi des indicateurs financiers (réalisations budgétaires); le suivi du taux d'engagement et d'investissement (sécurité financière); l'analyse des causes des écarts pour permettre la mise en œuvre à temps des actions correctives (déclencher des alertes) et la prise de décision (interprétation correcte des

plans d'action, pertinence de l'information, délais, qualité). Les gestionnaires cherchent, aussi, la motivation et la gestion par objectif permettant l'atteinte des objectifs stratégiques, le pilotage de l'activité et la recherche de la performance (mesure, évaluation, pilotage). Finalement, au besoin, rendre compte de l'usage et de l'emploi des fonds publics (contractualisation avec l'État), incite les gestionnaires à implanter le tableau de bord

Parmi 95 % des contrôleurs de gestion qui disent travailler avec un tableau de bord, la majorité (100%) a trouvé le tableau de bord choisi adapté à ses objectifs comme le montre le tableau 4.6.

Tableau 4.6 Tableau croisé récapitulatif du traitement des observations (Q3*Q20)

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	Total
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
Travaillez-vous actuellement avec un Tableau de bord?* Avez-vous trouvé le Tableau de bord choisi adapté à vos objectifs?	20	95,2 %	1	4,8 %	21	100 %

Tableau 4.7 Tableau des fréquences Q20 : Avez- vous trouvé le Tableau de bord choisi adapté à vos objectifs?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	21	100,0	100,0	100,0

4.2.3 Implication des utilisateurs

Pour comprendre l'implication des utilisateurs, nous avons élaboré un groupe de questions comprenant des questions binaires qui ont été presque toutes répondues (6 valeurs manquantes sur 147 réponses données). Quatre-vingt-quinze pour cent des participants ont

été impliqués et informés du projet d'implantation du tableau de bord comme le montre le tableau croisé ci-dessous (la valeur manquante concerne la question 28)

Tableau 4.8 Tableau des fréquences Q23 : Est-ce que vous étiez informé du projet d'implantation du Tableau de bord ?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	20	95,2	95,2	100,0
Non	1	4,8	4,8	4,8
Total	21	100,0	100,0	

Tableau 4.9 Tableau des fréquences Q28 : Est-ce que vous vous sentez impliqué dans ce projet?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	20	95,2	100,0	100,0
Manquante	9	4,8		
Total	21	100,0		

Tableau 4.10 Tableau croisé récapitulatif du traitement des observations (Q23*Q28)

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	Total
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
Est-ce que vous étiez informés du projet d'implantation du Tableau de bord?* Est-ce que vous vous sentez impliqués dans ce projet?	20	95,2 %	1	4,8 %	21	100 %

Nous avons constaté que 71 % des répondants ont reçu une formation sur le projet. De plus 85 % des gestionnaires ont participé à l'élaboration des indicateurs, dont 81 % ont contribué à la définition des objectifs utiles pour l'implantation du tableau de bord. Ces chiffres nous renseignent sur le niveau d'implication et de formation des répondants qui est considérable.

Depuis l'implantation du tableau de bord jusqu'à la conception des indicateurs, un grand nombre de gestionnaires ont pris part au projet. En voici, respectivement, les tableaux relatifs à ces résultats (Tableau 4.11 jusqu'au 4.13).

Tableau 4.11 Tableau des fréquences Q24 : Avez-vous reçu une formation sur le sujet?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	15	71,4	71,4	100,0
Non	6	28,6	28,6	28,6
Total	21	100,0	100,0	

Tableau 4.12 Tableau des fréquences Q29 : Est ce que vous avez participé à l'élaboration des indicateurs?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	18	85,7	90,0	100,0
Non	2	9,5	10,0	10,0
Total	20	95,2	100,0	
Manquante	9	1	4,8	
Total	21	100,0		

Tableau 4.13 Tableau des fréquences Q26 : Est-ce que vous avez participé à la définition de ces objectifs?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	17	81,0	85,0	100,0
Non	3	14,3	15,0	15,0
Total	20	95,2	100,0	
Manquante	9	1	4,8	
Total	21	100,0		

4.2.4 Utilisation du tableau de bord

Dans cette partie, nous avons évalué l'interaction des contrôleurs de gestion par rapport à l'utilisation du tableau de bord. Parmi les 95 % utilisateurs de l'outil, 43 % ont confirmé qu'ils ressentent des difficultés liées à son utilisation. Selon les réponses obtenues, ces difficultés sont liées notamment aux causes suivantes:

- Certains objectifs et indicateurs sont mal définis, ce qui rend difficile l'établissement et l'exploitation de données par le personnel;
- Des systèmes informatiques non intégrés (ou même non informatisés) causent des retards pour la production et la diffusion du tableau de bord (délai à respecter et écarts à expliquer);
- L'absence de capitalisation d'expérience (la mauvaise compréhension par les utilisateurs et le manque du dialogue rendent le feed-back lent et parfois absent);
- Une culture marquée par la réticence au changement (la plupart des personnes considèrent le contrôleur de gestion comme un gendarme);
- Un excès de croisements entre acteurs ou parties prenantes (chevauchement dans la communication de l'information, respect des délais et explication des écarts constatés);
- Les commentaires et les analyses des écarts ne sont pas toujours satisfaisants (proposition des mesures correctives, fiabilité et célérité des remontés);
- Enfin, la difficulté de décliner les objectifs stratégiques en objectifs opérationnels: cette opération ne se fait pas d'une manière adéquate.

Par ailleurs, seulement 24 % des gestionnaires sentent qu'ils sont sous contrôle après l'instauration du tableau de bord. De ce fait, les répondants ont évalué différemment l'utilité du tableau de bord. Ainsi, ils ont jugé que ce système sert à:

- Faire un suivi de l'action (dans 85 % des cas);
- Établir une évaluation (dans 62 % des cas);

- Dresser un diagnostic (dans 33 % cas);
- Réaliser un contrôle de résultats (dans 72 % des cas);
- Favoriser l'échange entre les niveaux hiérarchiques (dans 67 % des cas);
- Améliorer un système de mesure de la performance (dans 90 % des cas);
- Réduire les coûts (dans 48 % des cas);
- Autres : Pilotage, rationalisation des coûts, diversion au moment opportun, développement du dialogue de gestion, moyen d'aide à la prise de décision, éclaircissement de vision et clarté des objectifs à atteindre (dans 29 % des cas).

L'utilité la plus importante semble être l'amélioration du système de mesure de la performance. Ils ont aussi indiqué que le pilotage de la performance constitue un motif majeur de l'utilisation du tableau de bord.

4.2.5 Impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance

La mesure de l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance constituait notre dernier groupe de questions, visant à vérifier de façon directe notre hypothèse de recherche. La quasi-totalité des gestionnaires (95 %) ont constaté un changement après l'instauration du tableau de bord (en matière de rendement, de l'efficacité et de l'efficience). Comme le montre le tableau 4.14, Quatre-vingt-dix pour cent d'entre eux indiquent que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation et sur les processus internes (amélioration de la performance des processus internes).

Tableau 4.14 Tableau des fréquences Q38 : Est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	19	90,5	95,0	100,0
Noni	1	4,8	5,0	5,0
Total	20	95,2	100,0	
Manquante	9	1	4,8	
Total	21	100,0		

Il semblerait donc que l'utilisation du tableau de bord engendre des répercussions positives sur les résultats. Ces impacts sont de nature financière et non financière. D'après les répondants, les éléments de résultats qui semblent avoir été influencés sont:

Le chiffre d'affaires : le nombre d'ouverture de compte dans une banque, le nombre de dossiers traités, le prix minute, l'amélioration du chiffre des centres de profits, l'amélioration des rendements, la progression de chiffre d'affaires;

La qualité : le changement du processus de clôture de compte dans une banque, l'accélération des délais, la qualité de service, la rationalisation des coûts, la disponibilité de l'information, l'amélioration du produit final, l'amélioration des services rendus, la meilleure organisation;

La performance : l'atteinte des objectifs fixés ou la réalisation, le développement des ressources, le développement des engagements, la visibilité sur le rendement quotidien et les résultats financiers, la création de la valeur, la transparence, la vision claire, l'augmentation de la précision et la maîtrise de la gestion, le pilotage éclairé, l'optimisation de la prise de décision, l'efficacité et la prise des actions correctives, la mesure du rendement, la garantie de la coordination de l'ensemble des entités à court terme et l'évaluation des performances.

L'utilisation des tableaux de bord semble, aussi, avoir eu des impacts sur les processus, ce qui a été traduit par:

- Une meilleure visibilité de l'activité (coût des opérations);
- Un pilotage des processus qui se fait par la mesure des indicateurs clés de performance (KPI); des équipes d'amélioration des processus se réunissent à la même fréquence pour identifier les dysfonctionnements et proposer des solutions à ces derniers;
- Un changement de la gestion des processus (détecter les non-payeurs, le débit fictif, le délai long, l'amélioration des processus comme la gestion de stocks et le processus budgétaire par l'intégration des modules SAP);
- Une implication des acteurs (chacun doit contribuer selon sa fonction et son métier);

- Une simplification de la relation entre les niveaux de prise de décision (la facilitation et la simplification de la relation entre le niveau stratégique et opérationnel);
- Une amélioration de la gestion des entités concernées (la fluidité et la pertinence de l'information, la saisie des occasions au moment opportun);
- Enfin, la disposition d'un outil de veille et de surveillance en termes de gestion globale de l'organisme (la certification, les agréments, la constitution de business Units, la réactivité améliorée des collaborateurs, l'inculcation de la culture de management par objectif).

Nous avons constaté aussi que 82 % des utilisateurs du tableau de bord discutent avec leurs supérieurs hiérarchiques de la performance réalisée, et partagent, ensemble, la même vision de cette performance. Les tableaux 4.15 jusqu'au 4.17 donne un aperçu des résultats.

Tableau 4.15 Tableau des fréquences Q41 : Est ce que vous discutez, en tant que utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs de la performance réalisée?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	18	85,7	85,7	100,0
Non	3	14,3	14,3	14,3
Total	21	100,0	100,0	

Tableau 4.16 Tableau des fréquences Q42 : Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux?

Valide	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Oui	15	71,4	78,9	100,0
Non	4	19,0	21,1	21,1
Total	19	90,5	100,0	
Manquante	9	2	9,5	
Total	21	100,0		

Tableau 4.17 Tableau croisé récapitulatif
du traitement des observations (Q41*Q42)

		Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux?		Total	
		Non	Oui		
Est-ce que vous discutez, en tant qu'utilisateur du tableau de bord, avec vos supérieurs de la performance réalisée?	Non	Effectif	1	1	2
		% compris quand vous discutez, en tant qu'utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs de la performance réalisée?	50,0 %	50,0 %	100,0 %
	Oui	Effectif	3	14	17
		% compris quand vous discutez, en tant qu'utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs de la performance réalisée?	17,6 %	82,4 %	100,0 %
Total	Effectif	4	15	19	
	% compris quand vous discutez, en tant qu'utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs de la performance réalisée?	21,1 %	78,9 %	100,0 %	

Le tableau de bord est considéré par la totalité des répondants comme un outil de gestion (100 %). En moyenne, il est implanté depuis 11 années dans les établissements concernés.

Tableau 4.18 Statistiques descriptives (Q45)

	N	Min.	Max	Moy.	Écart-type
Depuis combien de temps avez-vous implanté un Tableau de bord?	21	1	39	11,38	9,558
N valide (<i>listwise</i>)	21				

Les résultats obtenus pour la question Q46: Considérez-vous l'implantation du Tableau de bord comme un succès? (100 %) ou bien comme un échec? (0 %) tendent à confirmer que les contrôleurs de gestion de notre échantillon considèrent à l'unanimité l'implantation du tableau de bord comme un succès.

4.3 Discussions des résultats

Les résultats obtenus montrent que les répondants ont une perception positive de l'impact de l'utilisation du tableau de bord sur la performance. Cette perception du tableau de bord se manifeste dans le fait que les répondants le considèrent comme un outil de gestion accessible et transversale qui fait adhérer tous les niveaux hiérarchiques aux objectifs stratégiques. Simons (1990) considère que la diffusion des objectifs stratégiques favorise l'apprentissage, de même que la discussion et le développement systématique des plans d'action pour mettre en œuvre ces objectifs. L'auteur a déclaré que l'interactivité des systèmes de contrôle crée l'apprentissage. Donc le tableau de bord en tant que système de contrôle peut jouer ce rôle, la direction générale (ou le top management selon la terminologie des répondants) le recommande et les opérationnels l'alimentent. L'utilisateur du tableau de bord se voit imprégné une culture de performance qui se traduit par la production et l'interprétation des indicateurs pertinents. Nous avons aussi constaté que les deux catégories d'indicateurs (financiers et non financiers) sont présentes dans le secteur public marocain et qu'ils ont presque la même importance selon les gestionnaires.

Nous avons déterminé avec une majorité presque absolue (95 %) que tous les contrôleurs de gestion interviewés travaillent avec un tableau de bord. De plus, les 21 répondants ont indiqué qu'ils utilisent soit un seul (14 %) ou plusieurs (86 %) tableaux de bord. Nous avons aussi demandé aux répondants de nous préciser le type de tableau de bord qu'ils utilisent. Trente huit pour cent travaillent avec un tableau de bord stratégique ou BSC (81 %) travaillent conjointement avec un tableau de bord financier et un tableau de bord opérationnel et (19 %) travaillent avec un autre outil qui remplace le tableau de bord ou qui prend une autre dénomination ou appellation (activité, matières, trésorerie, compte rendu, consolidé). Nous remarquons que les répondants ont tendance à utiliser le tableau de bord financier, ce qui coïncide avec nos réflexions sur le fait que les organismes publics sont soumis à la contrainte de la rentabilité. La nature des indicateurs que contient le tableau de bord vient aussi appuyer cette hypothèse. Il y a un consensus quant à l'importance de l'utilisation des indicateurs financiers et non financiers inclus dans un tableau de bord financier ou autres (le

BSC ou le tableau de bord opérationnel). Quatre-vingt-un pour cent des répondants utilisent les indicateurs financiers dans le cadre d'un tableau de bord financier.

D'autres parts, les indicateurs non financiers sont aussi employés d'une manière fréquente (85 % des gestionnaires les utilisent). Quatre-vingt-deux pour cent des répondants les emploient dans un tableau de bord financier. Cela est dû au fait que les gestionnaires travaillent avec plusieurs types de tableau de bord (dans 85% des cas).. Ces résultats semblent indiquer que les besoins de gestion des organismes publics marocains incitent les gestionnaires à se servir de plusieurs types de tableaux de bord afin d'exécuter la stratégie à tous les niveaux. Dans certains cas (selon l'organisation interne), ils sont amenés à gérer séparément les activités, d'où le recours à plusieurs catégories de tableau de bord (88 % des utilisateurs du tableau de bord opérationnel travaillent simultanément avec un tableau de bord financier). Nous remarquons aussi que le type BSC n'est pas très populaire (57 % des organismes interrogés en disposent), l'utilisation par nos répondants est encore inférieure (38 %). Cette constatation semble ne pas affecter le type d'indicateurs utilisés puisque nous avons obtenu un score élevé pour les deux catégories (financiers 100 %, non financiers 85 %), d'autant plus qu'au sein des deux catégories nous disposons des indicateurs de suivi (81 %), des indicateurs de résultat (86 %) et des indicateurs de performance (95 %). Nous observons que les contrôleurs de gestion sont amenés à rendre compte sur le suivi des activités et les résultats. Nous pouvons avancer, avec précaution, qu'à l'instar des entreprises privées, les organismes publics sont à la recherche de la performance. De ce fait, les gestionnaires du secteur public ont un souci d'atteindre les meilleurs résultats possibles comme leurs homologues dans le secteur privé.

D'ailleurs, les objectifs derrière l'implantation du tableau de bord concordent avec ces constats. Le suivi des résultats pour déclencher des alertes reste un motif majeur. La pertinence de l'information aux fins de prise de décision, le pilotage des activités et la recherche de la performance constituent les principaux objectifs liés à la mise en place du tableau de bord. La motivation représente un objectif à atteindre et une condition de réussite de l'implantation du tableau de bord. Ce qui justifie qu'avant ce changement, la direction organise des séances d'information et de formation en faveur du personnel concerné (95 %

des répondants étaient informés du projet). Nous pouvons remarquer une corrélation positive entre le taux d'information du personnel et le taux de son implication (95 % des répondants qui ont été informés du projet s'y sont impliqués). Donc, l'information accroît la motivation et augmente les chances de réussite du projet.

Nous constatons que l'expérience vécue par nos répondants est considérée comme un succès.. L'utilisation du tableau de bord a bien façonné le visage de la performance recherché par les gestionnaires. Le changement perçu était palpable au niveau du rendement, de l'efficacité et de l'efficience. Selon leur perception, ce changement a des effets positifs sur les résultats financiers de ces organismes comme sur leurs processus internes. Les contrôleurs de gestion ont répondu que la performance des processus internes a été améliorée. L'effet perçu de ces améliorations est basée sur les appréciations qualitatives des répondants qui n'ont pas été en mesure d'argumenter par des chiffres. La performance atteinte ou réalisée à la suite de l'utilisation du tableau de bord fait l'objet des discussions entre les gestionnaires et leurs supérieurs hiérarchiques. Dans la plupart des cas, ces deux derniers ont la même vision de la performance. Il y a lieu de mentionner que le tableau de bord est considéré comme un outil de gestion et d'amélioration de la performance. Une faible proportion le considère comme un outil de contrôle.

En guise de conclusion, tous nos résultats tendent à affirmer, l'impact positif perçu de l'utilisation du tableau de bord sur la performance organisationnelle ou globale. Par conséquent, notre hypothèse (H1) semble être confirmée.

Dans les prochaines lignes, nous concluons notre travail en présentant un sommaire de nos résultats. Nous présentons aussi les limites et les avenues possibles de cette recherche.

CONCLUSION

Nous pouvons conclure que les gestionnaires du secteur public sont imprégnés d'une culture de performance qui influence grandement leurs manières de gérer et décider. Ainsi, ils ont opté pour des outils qui sont adaptés à cette réalité. Étant un outil de gestion et un outil de contrôle, le tableau de bord est choisi par la plupart des organismes publics pour véhiculer cette nouvelle culture et la faire transiter à travers les niveaux hiérarchiques. La particularité de cet outil est qu'il permet le pilotage d'un service, d'une activité ou de toute l'organisation. C'est pour cette raison que son lien et son impact perçu sur la performance semblent être conséquents.

Notre étude constitue un prolongement des recherches scientifiques qui ont mis en relation l'utilisation du tableau de bord et la performance. Dans les recherches précédentes, les chercheurs se sont focalisés sur l'étude de l'utilisation du tableau de bord (Montan et Vincent, 2011; Ching et Chan, 2004; Kolberg et Elg, 2011; Deryl et Ma'amora Taulappa, 2012) et sur le processus de sa mise en œuvre (Inamar, Kaplan et Reynolds, 2002; Basu, Little et Millard, 2009; Gangloff *et al.*, 2010; Bolivard, Hernandez et Rodriguez, 2010). Bien que certaines de ces études aient examiné l'impact du BSC sur la performance, ils ont limité son rôle à la mesure de la performance au lieu de son amélioration (Walker et Dunn, 2006; Radnor et Lovell, 2003; Philbin, 2011; Marin, 2012)

Ainsi, dans notre étude, nous avons mis en évidence ce lien entre l'utilisation du tableau de bord et la performance, en nous interrogeant sur les éléments de la performance qui se sont améliorés suite à l'utilisation de l'outil. Un autre apport réalisé de notre étude réside dans le fait que notre recherche est réalisée dans un contexte différent qu'est le secteur public marocain. Sachant qu'une économie émergente comme l'économie marocaine présente des caractéristiques spécifiques, notre étude ouvre la voie à d'autres recherches qui pourraient

s'intéresser aux pays émergents ou sous-développés. Cette étude apporte donc beaucoup quant à notre vision de l'emploi des mesures de performance dans le secteur public ailleurs qu'en Amérique du Nord.

Nos résultats indiquent que l'utilisation du tableau de bord semble avoir des effets positifs sur la performance perçue par les répondants. Cet outil de pilotage mis à la disposition des gestionnaires joue un rôle important dans l'atteinte des objectifs escomptés. Nos résultats devraient intéresser les gestionnaires du secteur public soucieux d'améliorer la gestion de leurs entités. Ils leur permettraient de mieux se servir du tableau de bord pour atteindre la performance souhaitée. En ce qui a trait aux décideurs, ces résultats pourraient les inciter à développer d'autres types de tableaux de bord comme le BSC. Rappelons que ce dernier est considéré, actuellement, comme un outil de pilotage de la performance par excellence. Nos résultats vont permettre aux autres organismes publics marocains qui n'ont pas encore mis en place un tableau de bord de réfléchir sur l'utilité de cet outil, sur ses avantages et sur les conditions de son implantation, afin que son impact sur la performance soit positif.

Cette étude contribuera à l'avancement des connaissances dans le domaine du contrôle de gestion. Cela peut être possible à travers une meilleure compréhension de la manière dont les gestionnaires marocains se servent des outils de gestion pour maîtriser leurs opérations au niveau des établissements publics. Toutefois, il importe de souligner que l'étude peut être limitée par un certain nombre de menaces conceptuelles et méthodologiques. Même si nos 21 répondants représentent un grand nombre de secteurs et d'activités différentes, leur nombre restreint limite la généralisation des résultats (par exemple au niveau statistique, il est difficile de déterminer si la distribution est normale, d'où le recours aux tests non paramétriques). La caractéristique nominale de la plupart de nos données (questions binaires) a limité nos choix quant aux analyses statistiques à appliquer sur les résultats. Nous avons toutefois tenté de nous servir des questions ouvertes pour cerner, avec le plus d'exactitude possible, le point de vue des répondants relatif à un élément de la problématique à tester. Au plan conceptuel, c'est une étude qualitative basée sur des entrevues, il n'y a pas eu de contre-vérification de la performance avec les chiffres. C'est ici un effet perçu par rapport aux résultats, car cet aspect

qualitatif peut contenir une certaine subjectivité de la part des répondants qui ont leurs propres visions relatives au tableau de bord.

Les résultats obtenus offre des opportunités à des recherches futures. Nous proposons que d'autres recherches tentent d'examiner l'utilisation du tableau de bord par une autre catégorie d'utilisateurs qui sont les opérationnels. En effet, nos répondants se servent du tableau de bord opérationnel mais ils n'exercent pas des opérations de production. Les opérationnels étant en lien direct avec les activités et alimentent en même temps le tableau de bord, leur perception de la performance pourrait être différente. Nous proposons également de mettre plus de lumière sur les entraves qui entourent la conception et la mise en œuvre du tableau de bord, afin qu'il puisse remplir pleinement son rôle de gestion et de pilotage de la performance.

APPENDICE A

DOCUMENT DE PRÉSENTATION DU QUESTIONNAIRE

(Dans les pages qui suivent, nous retrouvons des copies numérisées reproduisant fidèlement le document original.)

UQÀM

FORMULAIRE D'INFORMATION ET DE CONSENTEMENT (sujet majeur)

La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : le cas du Maroc

IDENTIFICATION

Chercheur responsable du projet : ZOUIDI Laila
Programme d'enseignement : Maîtrise en comptabilité, contrôle, audit
Adresse courriel : zouidi.laila@courrier.uqam.ca
Téléphone : 00 1 514 317 9718/ 212 6 28 52 30 03

BUT GÉNÉRAL DU PROJET ET DIRECTION

Vous êtes invité à prendre part à ce projet visant à étudier l'apport du contrôle de gestion en matière de performance organisationnelle au sein de secteur public. Il vise également à comprendre la contribution du contrôle de gestion à l'atteinte des objectifs du responsable de l'entreprise publique, tout en se focalisant sur l'utilisation du tableau de bord au sein du secteur public marocain. Ce projet est réalisé dans le cadre d'un mémoire de maîtrise sous la direction de Mme Saidatou Hamidou Dicko, et de la co-direction de Mme Lisa Baillargeon, professeures au département des Sciences comptables de l'École des Sciences de la Gestion (Université du Québec à Montréal). Mme Saidatou Hamidou Dicko peut être jointe par téléphone au (514) 987-3000 poste 3848 ou par courriel à l'adresse suivante : saïdatou.hamidou_dicko@uqam.ca

PROCÉDURE(S)

Votre participation consiste à remplir un questionnaire dans lequel il vous sera demandé de décrire, entre autres choses, en tant que gestionnaire, votre expérience liée à la conception et la mise en œuvre d'un tableau de bord, vos attentes vis-à-vis de l'utilisation de cet outil, ainsi que le sens que vous donnez à la relation entre l'utilisation du tableau de bord et l'amélioration de la performance de votre organisation. Ce questionnaire est distribué en format papier ou électronique, à votre convenance, et prendra environ 45 minutes de votre temps.

AVANTAGES et RISQUES

Votre participation contribuera à l'avancement des connaissances par une meilleure compréhension de la manière dont les gestionnaires des établissements publics marocains se servent des outils de gestion pour maîtriser leurs opérations.

Il n'y a pas de risque d'inconfort associé à votre participation à cette étude. Vous demeurez libre de ne pas répondre à une question que vous estimez embarrassante sans avoir à vous justifier.

CONFIDENTIALITÉ

Il est entendu que les renseignements recueillis dans ce questionnaire sont confidentiels et que seuls, le responsable du projet, son directeur et co-directeur de recherche, Mesdames Saldatou Hamidou Dicko et Lisa Baillargeon, auront accès à vos informations et au contenu du questionnaire. Le matériel de recherche ainsi que votre formulaire de consentement seront conservés séparément par le responsable du projet pour la durée totale du projet.

PARTICIPATION VOLONTAIRE

Votre participation à ce projet est volontaire. Cela signifie que vous acceptez de participer au projet sans aucune contrainte ou pression extérieure, et que par ailleurs, vous êtes libre de mettre fin à votre participation en tout temps au cours de cette recherche. Dans ce cas, les renseignements vous concernant seront détruits. Votre accord à participer implique également que vous acceptez que le responsable du projet puisse utiliser aux fins de la présente recherche (articles, conférences et communications scientifiques) les renseignements recueillis à la condition qu'aucune information permettant de vous identifier ne soit divulguée publiquement à moins d'un consentement explicite de votre part.

COMPENSATION FINANCIÈRE

Votre participation à ce projet est offerte gratuitement. Un résumé des résultats de recherche vous sera transmis au terme du projet.

DES QUESTIONS SUR LE PROJET OU SUR VOS DROITS?

Vous pouvez contacter le responsable du projet au numéro (514) 317-9718 (06 28 52 30 03 au Maroc) pour des questions additionnelles sur le projet. Vous pouvez également discuter avec la directrice de recherche Mme Saldatou Hamidou Dicko des conditions dans lesquelles se déroule votre participation et de vos droits en tant que participant de recherche.

Le projet auquel vous allez participer a été approuvé au plan de l'éthique de la recherche avec des êtres humains. Pour toute question ne pouvant être adressée au directeur de recherche ou pour formuler une plainte ou des commentaires, vous pouvez contacter le Président du Comité institutionnel d'éthique de la recherche, Michel Seguin, au numéro (514) 987-3000 # 2075. Il peut être également joint au secrétariat du Comité au numéro (514) 987-3000 # 7754.

REMERCIEMENTS

Votre collaboration est essentielle à la réalisation de ce projet et nous tenons à vous en remercier.

SIGNATURES :

Je, _____ reconnais avoir lu le présent formulaire de consentement et consens volontairement à participer à ce projet de recherche. Je reconnais aussi que le responsable du projet a répondu à mes questions de manière satisfaisante et que j'ai disposé suffisamment de temps pour réfléchir à ma décision de participer. Je comprends que ma participation à cette recherche est totalement volontaire et que je peux y mettre fin en tout temps, sans pénalité d'aucune forme, ni justification à donner. Il me suffit d'en informer le responsable du projet.

Signature du participant :

Date :

Nom (lettres moulées) et coordonnées :

Signature du responsable du projet :

Date :

APPENDICE B

QUESTIONNAIRE DE RECHERCHE

(Dans les pages qui suivent, nous retrouvons des copies numérisées reproduisant fidèlement le document original.)

↳ Département des sciences comptables

ESG UQÀM

Département des sciences comptables
École des sciences de la gestion
Université du Québec à Montréal
C.P. 8888, succ. Centre-Ville
Montréal (Québec) Canada
H3C 3P8

**LA CONTRIBUTION DU CONTRÔLE DE GESTION À
L'AMÉLIORATION DE LA PERFORMANCE DANS LE
SECTEUR PUBLIC : LE CAS DU MAROC**

QUESTIONNAIRE

Dans ce questionnaire, l'ordre des questions suit nos objectifs de recherche. Toutefois, la priorité du choix de réponse vous appartient.

1^{ère} PARTIE : Description et caractéristiques du tableau de bord de votre établissement

1-Pourriez-vous nous décrire brièvement la structure de votre département financier et comptable?

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

2-Existe-t-il un service de contrôle de gestion dans votre établissement? Oui Non

3-Travaillez-vous actuellement avec un tableau de bord (Tbe)? Oui Non

4-À quel niveau le tableau de bord est utilisé?

.....
.....
.....
.....
.....

5-Est-ce que vous travaillez avec un seul ou plusieurs Tableaux de bord?

Un seul Tableau de bord Plusieurs Tableaux de bord

6-Combien de type de tableau de bord disposez-vous dans votre organisation ?

Tableau de bord stratégique (ou Balanced Scorecard : BSC),

- Tableau de bord financier
 Tableau de bord opérationnel

Autres (spécifiez)-----

7-Vous travaillez avec lequel de ces types de Tableau de bord dans votre département en particulier ?

- Tableau de bord stratégique (ou Balanced Scorecard : BSC),
 Tableau de bord financier
 Tableau de bord opérationnel

Autres (spécifiez)-----

8-Combien d'indicateurs contiennent votre Tableau de bord ? -----

9-Quels types d'indicateurs utilisez-vous dans votre Tableau de bord ?

- Indicateurs de suivi
 Indicateurs de résultats
 Indicateurs de performance

Autres (spécifiez)-----

10-Utilisez-vous des indicateurs : Financiers Non financiers

11-Quelle est l'importance donnée à chaque catégorie d'indicateurs?

En nombre : Indicateurs financiers Indicateurs non financiers

En pourcentage : Indicateurs financiers % Indicateurs non financiers %

12-Est-ce-que les indicateurs non financiers vous donnent une information utile?

Oui Non

13-Considérez-vous cette information comme stratégique?

Oui Non

14-Est-ce-que les indicateurs financiers vous donnent une information utile?

Oui Non

15-Considérez-vous cette information comme stratégique?

Oui Non

2^{ème} PARTIE : Conception et mise en place du tableau de bord

16-Est-ce que vous pouvez nous décrire le processus d'implantation du Tableau de bord dans votre département ?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

17-Comment les besoins sont-ils identifiés pour mettre en place le Tableau de bord?

.....

.....

.....

18-Quels sont les objectifs liés à l'implantation du Tableau du bord?

.....

.....

.....

19-Comment ce Tableau de bord a été implanté? Est-ce que vous avez eu recours à une expertise externe?

.....
.....
.....

20-Avez- vous trouvé le Tableau de bord choisi adapté à vos objectifs?

Oui Non

21-Est-ce que vous avez modifié votre Tableau de bord après son implantation?

Oui Non

22-Si oui, pourquoi et qu'avez-vous modifié ? -----

3^{ème} PARTIE : Implication des utilisateurs

23-Est-ce que vous étiez informé du projet d'implantation du Tableau de bord ? (Par exemple des réunions d'information)

Oui Non

24-Avez-vous reçu une formation sur le sujet?

Oui Non

25-Est-ce que vous êtes informés des objectifs du Tableau de bord ?

Oui Non

26-Est-ce que vous avez participé à la définition de ces objectifs?

Oui Non

27-Est-ce que tous les niveaux hiérarchiques ont pris connaissance de ce projet?

Oui Non

28-Est-ce que vous vous sentez impliqué dans ce projet?

Oui Non

29-En tant que contrôleur de gestion, directeur financier, gestionnaire, etc. (selon votre fonction) est ce que vous avez participé à l'élaboration des indicateurs?

Oui Non

30-Si oui, comment les indicateurs ont été choisis ? Pouvez-vous nous décrire leur processus de sélection?

.....

.....

.....

.....

.....

4^{ème} PARTIE : Utilisation du tableau de bord

31-Est-ce que vous faites partie des acteurs qui utilisent le Tableau de bord?

Oui Non

32-Ressentez-vous des difficultés liées à l'utilisation du Tableau de bord?

Oui Non

33-Si Oui, lesquelles ?

.....

.....

.....

.....

34- Après l'instauration du Tableau de bord, sentez-vous que vous êtes sous contrôle? (C'est-à-dire que la direction générale utilise l'outil pour vous contrôler)

.....

35- À quoi sert le Tableau de bord selon vous? (Choisissez un ou plusieurs de ces réponses)

- Suivi de l'action
- Évaluation
- Diagnostic
- Contrôle de résultats
- Favorisation de l'échange entre les niveaux hiérarchiques
- Amélioration du système de mesure de la performance
- Réduction des coûts
- Autres (spécifiez) _____

.....

5^{ème} PARTIE : Impact de l'utilisation du Tableau de bord sur la performance

36- Est-ce que vous constatez un changement après l'implantation du Tableau de bord?

- Oui Non

37- Si Oui, de quel changement s'agit-il ? (Rendement, efficacité, efficience, etc.)

.....

38- Est-ce que ce changement a des effets positifs directs sur les résultats de l'organisation?

- Oui Non

39- Si oui, comment et quels éléments de résultat ont été influencés ?

.....

40-Au niveau des processus, est ce qu'il a permis d'améliorer la performance des processus internes?

Oui Non

Pouvez-vous concrétiser par des exemples ?

.....

.....

.....

41-Est-ce que vous discutez, en tant que utilisateur du Tableau de bord, avec vos supérieurs (direction générale) de la performance réalisée?

Oui Non

42-Si oui, avez-vous la même vision de la performance qu'eux?

Oui Non

43-Est-ce que vous jugez que vos systèmes d'information sont efficaces pour véhiculer l'information concernant les objectifs stratégiques?

Oui Non

44-Comment considérez-vous le Tableau de bord ?

Comme outil de gestion
 Comme outil de contrôle

45-Depuis combien de temps avez-vous implanté un Tableau de bord ?

46-Considérez-vous l'implantation du Tableau de bord comme

Un succès
 Un échec

6^{ème} PARTIE : Informations sur le répondant et son organisation

Pour mieux nous aider à différencier vos réponses, veuillez s'il vous plaît répondre aux questions suivantes. Veuillez indiquer l'information demandée ou cochez la réponse qui correspond à votre situation.

47-Sexe : Homme Femme

48-Âge :

49-Titre du poste ou votre position dans votre organisation

50-Principal secteur d'activité de votre organisation

51-Statut juridique de votre organisation :

- Établissement public
- Société d'État
- Filiale publique
- Société mixte

52-Taille de l'organisation

En termes d'effectif :-----

De chiffre d'affaires :-----

Du nombre de clients :-----

**VOUS AVEZ TERMINÉ, NOUS VOUS REMERCIONS DE VOTRE PARTICIPATION
ET VOUS SOUHAITONS LE MEILLEUR SUCCÈS.**

APPENDICE C

LISTE DES ÉTABLISSEMENTS SONDÉS

(Dans les pages qui suivent, nous retrouvons des copies numérisées reproduisant fidèlement le document original dressant la liste des établissements sondés.)

Acronyme ou nom	Raison sociale	Secteur d'activité
A.D.I.I	Administration des douanes et des impôts indirects	Douanes
AL OMRANE-Meknès	Groupe AL OMRANE	Immobilier
ANP	Agence nationale de pêche	Services portuaires
BP-Meknès	Banque populaire	Banque
CDG-GROUP	Caisse de dépôt et de gestion	Banque
CNRA	Caisse nationale de retraite et d'assurance	Prestation de retraite et d'assurance
CNSS	Caisse nationale de sécurité sociale	Prestations sociales
CRÉDIT AGRICOLE	Crédit Agricole	Banque
D.A.A.G-MEF	Direction des affaires administratives et générale- Ministère de l'économie et des finances	Ministère
M.F.P.M.A	Ministère de la fonction publique et de la modernisation de l'administration	Ministère
MAROC TÉLÉCOM	Maroc Télécom	Télécommunications
OCP	Office chérifien du phosphate	Activité minière
OFPPT	Office de formation professionnelle et de promotion de travail	Formation professionnelle
ONCF	Office national de chemins de fer	Transport ferroviaire
ONEE- Siège social (Branche Électricité)	Office national d'eau et d'électricité	Électricité
ONEE-Direction régionale - Meknès	Office national d'eau et d'électricité	Eau et électricité

ONEE- Siège social (Branche Eau)	Office national d'eau et d'électricité	Gestion de l'eau potable
ONP	Office national de pêche	Pêche côtière et artisanale
POSTES DU MAROC	Postes du Maroc	Service de postes
RCAR	Régime collectif d'allocation de retraite	Prestation de retraite
BAM	Banque al Maghreb	Banque centrale
LYDEC-Siège social casablanca	LYDEC	Distribution d'eau et d'électricité
BP Centrale	Banque populaire centrale	Banque
CIH	Crédit immobilier et hôtelier	Banque
AL OMRANE siège	Groupe Al Omrane	Immobilier
MARSA Maroc	MARSA Maroc	Exploitation des ports
CRI Grand Casa	Centre régional d'investissement-casablanca	Promotion d'investissement- Projets jeunes promoteurs
ONEE - Fès	Office national d'eau et d'électricité	Eau et électricité
RAM	Royal air Maroc	Transport aérien
CNSS – Centre de Mohammedia	Caisse nationale de sécurité sociale	Prestations sociales
Maroc Télécom-siège régional-Mohammedia	Maroc Télécom	Télécommunications
LYDEC-Direction régionale- Mohammedia	LYDEC	Distribution d'eau et d'électricité
Bourse de Casa	La bourse de Casablanca	Opérations de bourse
DEPP	Direction des entreprises publiques et de la privatisation- Ministère de l'économie et des finances	Ministère
La SAMIR	La SAMIR	Raffinage des produits pétroliers
CIMR	Caisse interprofessionnelle marocaine de retraite	Prestations de retraite

BIBLIOGRAPHIE

- Abouamama, R., 2007. «Conception du Balanced Scorecard, cas d'un Établissement Public: Office National des Pêches». Mémoire, Casablanca, Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises.
- Armitage, H.M., Scholey, C., 2006. «Utilisation des cartes stratégiques pour accroître la performance». *Politique de comptabilité de management*, CMA Canada, AICPA, CIMA, 53 pages.
- Assiri, A., Zairi, M. et Eid, R., 2006. «How to profit from the balanced scorecard: An implementation roadmap». *Industrial Management + Data Systems*, 106.7: 937- 952.
- Avele, D., (s. d.). «Contrôle de gestion et performance des services publics communaux des villes Camerounaises». *Centre de Recherche en contrôle et comptabilité international*, Bordeaux, IAE de l'Université Montesquieu Bordeaux IV.
- Bank-Al-Maghreb, Établissements de crédit, 2008. *Tableau de bord du système bancaire*.
- Basu, R., Little, C. et Millard, C., 2009. «Case study: A fresh approach of the Balanced Scorecard in the Heathrow Terminal 5 project». *Measuring Business Excellence*, 13(4): 22-33.
- Berland, N. et De Rongé, Y., 2010. *Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et Managériales*. Paris: Édition PEARSON.
- Berland, N. et Simon, F-X., 2010. *Le contrôle de gestion en mouvement, État de l'art et meilleures pratiques*. Paris: Édition d'Organisation.
- Berland, N., 1999, «A quoi sert le contrôle budgétaire? Les rôles du budget». *Finance, Contrôle, Stratégie* 2 (3): 5-24.
- Bolívar, M. P. R., Hernández, L. et Rodríguez, D. O., 2010. «Implementing the balanced scorecard in public sector agencies: An experience in municipal sport services». *Academia*, 45: 116.
- Bouin, X. et Simon, F.-X., 2009. *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*. Paris: Édition Dunod.
- Bouquin, H. et Pesqueux, Y., 1999. «Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline». *Comptabilité contrôle audit*, 5: 93-105.
- Bouquin, H., 2005. *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Paris, Édition EMS.
- Bouquin, H., 2008. *Le contrôle de gestion*. Paris: Édition PUF.

- Bouquin, H., 2010. *Le contrôle de Gestion*, 9e éd. Paris: Édition PUF.
- Bouquin, H., 2011. *Comptabilité de Gestion*, 9e éd. Paris: Édition Économica.
- Bozec, R., Breton, G. et Côté, L., 2002. «The Performance of State-Owned Entreprises Revisited». *Financial Accountability & Management* 18 (4).
- Cappelletti, L. et Khouatra, D., 2009. «L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales: cas des offices de notaires». *Comptabilité, contrôle et audit* 15(1): 109-120,122-125.
- Charpentier, M. et Grandjean, P., 1998, *Secteur public et contrôle de gestion, pratiques, enjeux et limites*. Paris: Édition d'Organisation.
- Ching, Y. et Chan, L., 2004. «Performance measurement and adoption of balanced scorecard: A survey of municipal governments». *The International Journal of Public Sector Management*. 17.2/3: 204-221.
- Choffel, D. et Meyssonier, F., 2005. «Dix ans de débats autour du Balanced Scorecard». *Comptabilité, contrôle et audit*. 11(2): 61-73,76-81.
- Collange, G., Demangel, D. et Poinard, R., 2006. Guide méthodologique du suivi de la performance, Programme de Réforme de L'administration Publique — Royaume du Maroc, *Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement Région Moyen-Orient Afrique du Nord, Département du développement économique et social*.
- Dambrin, C. et Löning, H., 2008. «Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienne». *Comptabilité, contrôle et audit*: 113-140.
- Demeestère, R., 2005. *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2e édi. Paris: Édition L.G.D.J.
- Demeestère, R., Lorino, P. et Mottis, N., 2009. *Contrôle de Gestion et Pilotage de l'Entreprise*, 4e édi. Paris: Édition Dunod.
- 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*, 25(3):166-191.
- Drevet, B., 2011. «Construire un outil de contrôle au sein des organisations publiques: une opportunité au développement d'un nouveau mode d'action». *Management International* 15(4): 11-24, 131, 133, 135.
- Dupuis, J., 1991. *Contrôle de gestion et secteur public*. Paris: Presses universitaires de France.
- Dupuy, Y., 2009. «Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion». *Revue Française de Gestion* 192: 167-176.
- Gangloff, F., Messeghem, K., Naro, G. et Sammut, S., 2010. «Business Support for Start-Ups: How to Use the Balanced Scorecard as an Inter-Organizational Shared Tool». *International Council for Small Business (ICSB), World Conference Proceedings*, 1(26).

- Gibert, P., 1980. *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Paris: Éditions d'Organisation.
- Gosselin, M., 2010. *La conception et la mise en œuvre d'un système de mesure de la Performance*. Politique de comptabilité de management, CMA Canada.
- Guay, M., 1997. *Performance et secteur public*, Presse de l'Université du Québec. Chapitres 12 et 13.
- Haffaf, H., 2003. «La mesure du succès et des facteurs déterminants du succès de la comptabilité par activités/Gestion par activités au sein du secteur public fédéral canadien», Mémoire de maîtrise, Montréal, Université du Québec à Montréal.
- Houedjissin, J., 2005. «Le développement des capacités administratives et institutionnelles comme solution à l'inefficacité du système de contrôle et de gestion au sein des administrations publiques africaines: cas du Bénin», Mémoire de maîtrise, Montréal, Université du Québec à Montréal.
- Huang, S. H, Chang, W. Y, Chen, P. L, Haw-Jenn, L. et Yang, M. C, 2004. «Using a Balanced Scorecard to Improve the Performance of an Emergency Department». *Nursing Economics*, 22(3): 140-6, 107.
- Inamdar, N., Kaplna, R. S. et Reynolds, K., 2002. «Applying the balanced scorecard in healthcare provider organizations». *Journal of Healthcare Management*, May/Jun 47(3).
- Ittner, C.D. et Larcker, D.F., 2003. «Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement». *Harvard Business Review*, p. 88-95
- Ittner, C.D. et Larcker, D.F., 2005. «Moving from Strategic Measurement to Strategic Data Analysis, in Chapman, C.S. (ed)». *Controlling strategy: management, accounting and performance measurement*, Oxford, p. 86-105.
- Joannides, V. et Berland, N., 2008, «Grounded theory: quels usages dans les recherches en contrôle de gestion?». *Comptabilité, contrôle et audit*: 141-162.
- Jobin, M.H., Beaulieu, M. et Boivin, A., 2003. «Gérer la performance de la logistique hospitalière», Cahier de recherche no 03-02 2003 (Mars). Montréal. Groupe de recherche CHAINE. École des Hautes Études Commerciales. Université de Montréal.
- Justin, J., 2004. «Proposition d'un cadre conceptuel d'analyse des jeux d'acteurs cristallisés dans et par les outils de contrôle». *Comptabilité, contrôle et audit – numéro thématique*: 213-236.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., 2001. «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I». *Accounting Horizons* 15 (1): 87-104.
- Kaplan, R.S. et Norton, D.P., 2001. «Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II». *Accounting Horizons*, 15 (2): 147-160.

- Kollberg, B. et Elg, M., 2011. «The practice of the Balanced Scorecard in health care services». *International Journal of Productivity and Performance Management*, 60(5): 427-445.
- Kong, E., 2010. «Analyzing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations». *Journal of Intellectual Capital*, 11(3): 284-304.
- Kuszla, C., 2005, Robert L. Simons: Pour une théorie générale du contrôle de gestion des organisations complexes, in Bouquin, H. (sous la dir.) 2005, *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, EMS, p. 217-234.
- Leclerc, J., 2001. *Gérer autrement l'administration publique*. Presse de l'Université du Québec, Chapitre 3.
- Löning, H. et Selmer, C., 2010: Les outils de pilotage: de la mesure au management de la performance, in Berland, N. et Simon, F-X. (sous la dir) 2010, *Le contrôle de gestion en mouvement, État de l'art et meilleures pratiques*, Éditions d'Organisation, p. 107-123.
- Lorino, P., 1995. *Comptes et récits de la performance: essai sur le pilotage de l'entreprise*. Paris, Éditions d'organisation, chapitre XIII, Les fonctions du pilotage: l'équilibrage, p. 202-218.
- Lorino, P., 1997. *Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage*. Paris, Les Éditions d'organisation, chapitre I, Principes généraux, p. 15-26, chapitre II, Le schéma de pilotage: organiser le pilotage, p. 29-38 (annexe 1 p. 39-46).
- Lorino, P., 1997. *Méthodes et pratiques de la performance, le guide du pilotage*. Paris, Les Éditions d'organisation, chapitre XI, Indicateurs et tableaux de bord, p. 235-247 (annexes p. 248-249).
- Lorino, P., 2001. *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*. Paris: Éditions d'Organisation.
- Lorino, P., 2009. «Le contrôle de gestion après la crise». *Revue Française de Gestion*, 193: 29-35.
- Lorino, P., 2011. «Le Balanced scorecard revisite: dynamique stratégique et pilotage de performance, exemple d'une entreprise énergétique». *Centre Européen de Recherche en Management des Organisations (CEREMO)*, Entreprises sans frontières version 1-9 Apr 2011.
- Mankins, M. C. et Steele, R., 2005. «Turning Great Strategy into Great Performance». *Harvard Business Review*, July-August, p. 65 à 72.
- 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*, 3(1): n/a.
- Mazouz, B., 2008. *Le métier de gestionnaire public à l'aube de la gestion par résultats*. Presse de l'Université du Québec, Chapitre 1.

- Meyssonnier, F. et Rasolofo-Dastler, F., 2008. «Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique: le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat». *Comptabilité, contrôle et audit*, 14(2): 107-124.
- Meyssonnier, F. et Rasolofo-Dastler, F., 2011. «Balanced scorecard et pilotage de la responsabilité sociale de l'entreprise: Retour d'expérience». *Revue française de gestion*, 37(211): 81-91,12-13.
- Montalan, M-A. et Vincent, B., 2011. «Élaboration d'un balanced scorecard en milieu hospitalier, une recherche-intervention auprès des équipes mobiles de gériatrie». *Revue Française de Gestion*, 37(211): 93-102,12-14.
- Organisation de Coopération et de développement économiques. 1994. *La Gestion des performances dans l'administration: Mesure des performances et gestion axée sur les résultats*, Paris: Les publications de l'OCDE.
- Philbin, S. P., 2011. «Design and implementation of the Balanced Scorecard at a university institute». *Measuring Business Excellence*, 15(3): 34-45.
- Poincelot, É. et Wegmann, G., 2005. «Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance: analyse théorique». *Comptabilité Contrôle Audit* 11(2): 79-103.
- Poincelot, É. et Wegmann, G., 2008. «Les motivations des managers utilisant des critères non financiers: une analyse empirique/What are the motives of the managers using non-financial indicators? An empirical study». *Comptabilité Contrôle Audit*, 14(1): 69-92.
- Radnor, Z. et Lovell, B., 2003. «Defining, justifying and implementing the Balanced Scorecard in the National Health Service». *International Journal of Medical Marketing*, June 3(3).
- Rocher, S., 2008. «De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local: une approche interactionniste». *Comptabilité Contrôle Audit* 14(1): 49-67.
- Rocher, S., 2009. «Implantation et rôle d'un outil de gestion comptable». *Revue Française de Gestion* 190: 77-89.
- Royaume du Maroc, Ministère de l'Économie et des Finances, Direction des Entreprises Publiques et de la Privatisation, Commission Nationale Gouvernance d'Entreprise. 2008. *Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance des Entreprises et Établissements Publics*. Rabat: Publications ministérielles.
- Royaume du Maroc, Ministère de l'Économie et des Finances, Direction des Études et des Prévisions Financières. 2010. *Tableau de bord des principaux indicateurs économiques, financiers et sociaux*, Rabat: Publications ministérielles.
- Royaume du Maroc, Ministère de l'Économie et des Finances, Direction des Études et des Prévisions Financières. 2011. *Tableau de bord social*. Rabat: Publications ministérielles.
- Royaume du Maroc, Ministère de la fonction publique et de la réforme administrative. 2001. *La Réforme administrative au Maroc*. Rabat: Publications ministérielles.

- Saghroun, J. et Eglem, J-Y., 2008. «À la recherche de la performance globale de l'entreprise: la perception des analystes financiers». *Comptabilité Contrôle Audit* 14(1): 93-118.
- Shun-Hsing, C., Yang, C., et Shiau, J., 2006. «The application of balanced scorecard in the performance evaluation of higher education». *The TQM Magazine*, 18(2): 190-205.
- Simons, R., 2000. *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Harvard Business School, Prentice-Hall, chapitre 3 et chapitre 8.
- Solle, G., Rouby, E., 2003. «De la conception des innovations managériales en contrôle de gestion: quelles propositions?». *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro spécial: 147- 168.
- Sponem, S. et Lambert, C., 2010. «Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion». *Comptabilité Contrôle Audit*, 16(1):159-194.
- Talbi, A., 2010. «Contrôle financier et gouvernance des entreprises publiques au Maroc». Rencontre MENA-OCDE sur la gouvernance d'entreprise (Rabat, 14-15 septembre 2005). Rabat: Direction des entreprises publiques et de la privatisation.
- Triki, O., 2000. «L'impact des changements stratégiques sur les changements dans les systèmes de contrôle organisationnels dans les banques à charte canadiennes». Mémoire de maîtrise, Montréal, Université du Québec à Montréal.
- Walker, K. B. et Dunn, L. M., 2006. «Improving hospital performance and productivity with the balanced scorecard». *Academy of Health Care Management Journal*, 2: 85-110.
- Zerrouq, B., 2001, *Étude comparative relative à la réforme du secteur public*, ministère de l'Économie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme, Département de l'économie, des finances et de la privatisation, Direction de la politique économique générale, Document de travail n° 67.

Webographie

- «Contrôle de gestion: Dispositif de management pour les organismes publics». <2006>
 «Mohammed, H.» In wikimemoires. En ligne (consulté le 20 novembre 2011):
 < <http://wikimemoires.com/2011/01/control-e-gestion-dispositif-management-organismes-publics> >
- «Élaborer et utiliser un tableau de bord dans un organisme public». <s. d> In demos.fr. En ligne (consulté le 10 décembre 2011):
 < <http://www.demos.fr/fr/stage-elaborer-et-utiliser-un-tableau-de-bord-dans-un-organisme-public-20231.htm> >
- «Guide méthodologique du suivi de la performance». <2006> «Collange, G., Demangel. P. et Poinard. R.» In Worldbank.org. En ligne (consulté le 3 janvier 2012):
 < http://www1.worldbank.org/publicsector/civilservice/frenchadmin/Guide4_RPK.pdf >
- «Théories d'apprentissage». <s. d.> In fse.ulaval. En ligne (consulté le 9 juillet 2012):
 < <http://www.fse.ulaval.ca/chrd/Theories.app./caract.htm> >

«Théories de l'apprentissage et pratiques d'enseignement». <s. d.> «Barnier, G.» In
Pearltrees.com. En ligne (consulté le 22 novembre 2011):
< http://www.aix-mrs.iufm.fr/formations/fit/doc/apprent/Theories_apprentissage.pdf >