

ADOPTION ET DIFFÉRENCIATION DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE DE GESTION PAR LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS MAROCAINS: UN ESSAI DE MODÉLISATION

Khalifa Ahsina

Omar Taouab

Mohamed Achraf Nafzaoui

Université Ibn Tofail, Morocco

Abstract

In most developed topic of management control in the public sector is in vogue countries (Gibert, 2002). However, in Morocco, the Moroccan public sector companies have often considered management control as a luxury (El ghadi , 2006) and its implementation seems too premature to report multiple priorities faced by the various companies in this sector .

However, under the influence of fiscal and social pressures, the leaders of these companies are realizing the need to have a system of management control enabling them to take the path performance.

This article aims to present the results of a survey of 41 companies and public institutions in Morocco and answer the following questions aim to :

- How management control is practiced in companies and public institutions in Morocco?
- And what are the factors that explain its adoption and differentiation?

The results that we actually resulted showed that the differentiation of management control systems is explained by contingency factors, namely: the size, turnover, sector of activity, the screw position -à-vis the market and the type of control exercised by the State.

Keywords: New public management, the agency theory, contingency factors

Résumé:

Dans la plupart des pays développés le sujet du contrôle de gestion dans le secteur public est en vogue (Gibert, 2002). Or, au Maroc, Les entreprises du secteur public marocain ont souvent considéré le contrôle de gestion comme un luxe (El ghadi, 2006), et sa mise en place semble trop

prématurée par rapport aux multiples priorités rencontrées par les diverses entreprises de ce secteur.

Or, sous l'influence des pressions budgétaires et sociales, les dirigeants de ces entreprises se rendent compte de la nécessité d'avoir un système de contrôle de gestion leur permettant d'emprunter la voie de la performance.

Cet article a pour but de présenter les résultats d'une enquête réalisée auprès de 41 entreprises et des établissements publics au Maroc et qui a pour objectif de répondre aux questions suivantes :

- Comment le contrôle de gestion est pratiqué dans les entreprises et des établissements publics au Maroc ?
- et quels sont les facteurs explicatifs de son adoption et de sa différenciation ?

Les résultats auxquels nous avons abouti ont montré effectivement que la différenciation des systèmes de contrôle de gestion trouve son explication dans des facteurs de contingence, en l'occurrence : la taille, le chiffre d'affaire, le secteur d'activité, la position vis-à-vis du marché et le type de contrôle exercé par l'Etat.

Mots clés : le nouveau management public ; la théorie d'agence, les facteurs de contingence.

Introduction

Dans la plupart des pays développés le sujet du contrôle de gestion dans le secteur public est en vogue (Gibert, 2002). Or, au Maroc, Les entreprises du secteur public marocain ont souvent considéré le contrôle de gestion comme un luxe (El ghadi, 2006), et sa mise en place semble trop prématurée par rapport aux multiples priorités rencontrées par les diverses entreprises de ce secteur.

Or, sous l'influence des pressions budgétaires et sociales, la gestion des Etablissements et des entreprises publiques Marocains (EPPM) est en passe de connaître de profondes mutations. Après avoir privatisé et restructuré plusieurs entités et inscrit les rapports avec d'autres dans une logique de partenariat et de contractualisation, les dirigeants de ces organismes se sont rendus conscients de la nécessité d'avoir un système de contrôle de gestion leur permettant d'emprunter la voie de la performance.

L'objet de cet article est de cerner les spécificités et les enjeux du contrôle de gestion dans les Etablissements et les entreprises publiques Marocains (EPPM).

La problématique générale peut se formuler ainsi : Comment le contrôle de gestion est-il pratiqué dans les EPPM et quels sont les facteurs explicatifs de son adoption et de son évolution?

I- Revue de la littérature

Ces dernières années ont été marquées par la répliquabilité des outils de gestion du privé au secteur public dans les pays développés.

Plusieurs raisons expliquent l'importation de ces outils de gestion par les organismes publics : La première raison est due aux différentes pressions budgétaires dues aux raréfactions des recettes fiscales et augmentations des besoins sociaux à satisfaire. La seconde explication est due à la montée de l'idéologie libérale et du nouveau management public.

Il est communément admis qu'il n'existe une seule façon de faire du contrôle de gestion, en effet, le contrôle de gestion doit s'adapter aux particularités des organisations publiques (leurs missions, leurs objectifs et leur contexte environnemental propre).

La théorie de la contingence a mis en valeur l'aspect « adaptable » du contrôle de gestion aux facteurs contextuels des organisations. C'était le passage d'une approche classique censée être universelle applicable à toutes les organisations à une approche plutôt flexible qui s'adapte aux exigences du contexte.

Pour Lawrence et Lorsch (1967), les entreprises performantes doivent adapter leur niveau de différenciation et d'intégration au niveau d'incertitude de l'environnement dans lequel elles se situent.

Or, la recherche en gestion a débuté tardivement au Maroc, dans les années 90 du siècle dernier, (Ahsina, 2012), et la discipline du contrôle de gestion est un domaine relativement nouveau de la recherche.

Au Maroc, une seule étude sur la contingence des systèmes de contrôle de gestion a été réalisée (Ahsina K, 2012). D'où l'intérêt de cette recherche.

D'après la littérature que nous avons mobilisée et à une étude qualitative sur deux établissements publics (L'Office National de l'Eau Potable (ONEP) et l'Agence Nationale de la Conservation Foncière, du Cadastre et de la Cartographie(ANCFCC)), les facteurs qui nous semblent les plus déterminants dans l'adoption des systèmes du contrôle de gestion dans les EEPM sont :

- La taille ;
- Le secteur d'activité ;
- La participation publique ;
- Et le contrôle externe.

Hypothèse 1: la taille d'une EEPM est importante, plus l'état du système du contrôle de gestion a tendance à devenir moderne.

Hypothèse 2: Plus l'activité est monopolistique et de nature non marchande, autant le système « contrôle de gestion » demeure traditionnel.

Hypothèse 3: Dans une entreprise publique, autant l'Etat est présent dans son capital, autant le système « contrôle de gestion » demeure plus traditionnel.

Hypothèse 4: Plus le contrôle externe est souple, plus le système contrôle de gestion demeure moderne.

II- Méthodologie

Nous avons mené une enquête auprès de 41 entreprises marocaines afin de tester notre modèle. Les résultats de cette recherche nous ont permis de valider en partie notre modèle théorique.

Le questionnaire a été envoyé, par voie postale, accompagné d'une lettre d'introduction dans laquelle l'optique de la recherche était précisée.

La répartition des répondants selon leur responsabilité au sein de l'entreprise se présente ainsi :

Profil des répondants	Nombre	Fréquence
Contrôleurs de gestion	25	61%
Responsables financiers	16	39%
Total	41	100%

Tableau 11: le profil des répondants

III- Résultats et discussions

Nous présentons, tout d'abord les résultats relatifs aux principaux déterminants des systèmes de contrôle de gestion par la méthode de la régression (III.1), puis à ceux qui sont relatifs à l'impact des différentes variables (III.2) et enfin nous discuterons des résultats à l'aune de la théorie.

III-1 La régression simple (RS)

Dans ce qui suit, nous allons tester la portée explicative de chaque variable indépendante. Nous disposons de *cinq* grandes catégories de variables explicatives, à savoir : la taille, le chiffre d'affaire, le type d'activité, la participation publique, la position vis-à-vis le marché, et le type du contrôle externe exercé par l'Etat.

a- Taille et système contrôle de gestion SCG.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,562	,315	,298	,418

Tableau 2 : Récapitulatif du modèle de la RS de la variable « effectif »

Le coefficient de corrélation présente une valeur relativement forte (0.562) entre l'effectif et l'état du SCG. Cette variable arrive en effet à expliquer 31.5% de la différenciation du SCG présent au sein des EPPM.

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	3,138	1	3,138	17,963	,000

	Résidu	6,813	39	,175		
	Total	9,951	40			

Tableau 3: la significativité du modèle ANOVA (effectif)

Ce tableau permet de tester la significativité du modèle obtenu. Ici le modèle est largement significatif (0, 0000).

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(constante)	,830	,153		5,433	,000
	TL	,363	,086	,562	4,238	,000

Tableau 4 : Coefficients pour la variable effectif

Le tableau ci-dessus donne les coefficients de la droite (0.83 et 0.36) ainsi qu'une mesure de la signification de ces deux coefficients (constante et coefficient de la variable explicative). Dans ce cas, ils sont significatifs, donc l'hypothèse de nullité des coefficients peut être rejetée pour l'un et l'autre.

b- Chiffre d'affaire et système contrôle de gestion

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,593	,351	,335	,407

Tableau 5 : Récapitulatif du modèle de la RS de la variable «chiffre d'affaire »

Le coefficient de corrélation présente une valeur relativement forte (0.59) entre les variables du chiffre d'affaire et l'état du SCG. La variable chiffre d'affaire arrive en effet à expliquer 35.1% de la différenciation du SCG présent au sein des EPPM.

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	3,495	1	3,495	21,109	,000
	Résidu	6,457	39	,166		
	Total	9,951	40			

Tableau 62 : la significativité du modèle ANOVA (chiffre d'affaire)

Ce tableau permet de tester la significativité du modèle obtenu. Ici le modèle est largement significatif (0, 000).

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Signification
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(constante)	,739	,160		4,615	,000
	CA	,283	,062	,593	4,594	,000

Tableau 7 : Coefficients pour la variable CA

En définitive, tous les résultats de la régression simple des variables explicatives du modèle prises une à une et l'état du système contrôle de gestion SCG ont permis de dégager des modèles largement significatif (voir le reste des résultats de la régression simple en Annexe VIII). Cependant, ses résultats doivent être complétés par les apports de la régression multiple. Le point qui suit en fera l'objet.

III-2 La régression multiple (RM)

Contrairement à la régression simple développée ci-dessus, dans le cas de la régression multiple, il y'aura plus qu'une variable explicative afin de capter un pourcentage plus élevé de la variance de la variable expliquée (SCG).

L'enjeu est, parmi toutes les variables envisagées, de ne sélectionner que celles qui contribuent de façon importante à la variance de la variable expliquée en évitant de multiplier les problèmes de colinéarité (variables explicatives corrélées entre elles).

Nous analyserons dans ce qui suit les résultats fournis par SPSS.

Quatre modèles ont été testés successivement par SPSS :

- le premier comporte une seule variable explicative : *le chiffre d'affaire* ;
- le second comporte deux variables explicatives, à savoir : *le chiffre d'affaire et le type d'activité*;
- le troisième modèle comporte trois variables, à savoir : *le chiffre d'affaire, le type d'activité et la taille en effectif* ;
- le dernier modèle comporte enfin quatre variables, à savoir : *le chiffre d'affaire, le type d'activité, la taille en effectif et la participation publique*.

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,593(a)	,351	,335	,407
2	,692(b)	,479	,452	,369
3	,739(c)	,546	,510	,349
4	,773(d)	,598	,553	,333

Tableau 8: Récapitulatif du modèle pour la régression multiple

a Valeurs prédites : (constantes), CA

b Valeurs prédites : (constantes), CA, TA

c Valeurs prédites : (constantes), CA, TA, TL

d Valeurs prédites : (constantes), CA, TA, TL, PP

Il ressort de la lecture de ce tableau que le quatrième modèle est meilleur que les trois premiers du point de vue de son pouvoir explicatif (*le R2 ajusté est de 0.553*). Il explique mieux la variance de la variable à expliquer le SCG.

III-3 Interprétation synthétique des résultats et retour sur la théorie

En définitive, les résultats de la régression (aussi bien simple que multiple) sont d'une portée explicative satisfaisante. Ainsi le « R2 » qui mesure le pouvoir explicatif du modèle se situe à des niveaux élevés (entre 0.59 et 0.77).

La contribution de la variable explicative (*chiffre d'affaire CA*) est la plus importante dans la formation de R2, ensuite on a le type d'activité (TA), suivi par la taille et en dernier lieu la participation publique (PP).

Ces dits résultats prouvent bel et bien que, la *différenciation* des systèmes du contrôle de gestion, est largement expliquée par les variables explicatives de notre modèle, en l'occurrence : le chiffre d'affaire, la taille, le type d'activité et la participation publique.

Au regard de la littérature, ces résultats semblent être bien appuyés par les différents apports théoriques.

En effet, les apports de la *théorie de la contingence* permettent de confirmer la *différenciation et la contingence* des SCG via les variables citées ci-dessus.

Ce constat est corroboré par les apports de Nobre (1998) ayant indiqué dans ses recherches que les entreprises de moins de 100 salariés utilisent peu ou pas de tableaux de bord intégrant des mesures *physiques*. L'auteur en conclut que la taille de l'entreprise constitue un facteur de contingence explicatif des pratiques de pilotage des entreprises.

De leur part, Merchant (1981), Kalika (1987), Jorissen et al. (1997) montrent que les techniques budgétaires sont d'autant plus sophistiquées que la taille des entreprises est importante. En corollaire, la taille est une variable qui exerce une influence sur le *contenu* des outils de *contrôle de gestion*.

La participation publique est largement mise en valeur dans les travaux de Saias et Leonardi (1977) comme étant une variable explicative de la différenciation des SCG. Ces auteurs affirment que les organisations publiques seront d'autant *moins sensibles* au logique d'efficacité et d'efficience que le pouvoir de contrainte sur l'offre et sur la demande publique sera fort.

En guise de conclusion nous présenterons un tableau synthétique des différentes hypothèses formulées précédemment.

Tableau 9: Résultats des tests des hypothèses du modèle

Hypothèse	Enoncé de l'hypothèse	Résultats de l'enquête quantitative
<u>Hypothèse 1</u>	Plus la taille en effectif d'une EEPM est importante, plus l'état du système du contrôle de gestion est moderne.	Validée
<u>Hypothèse 2</u>	Plus le chiffre d'affaire d'une EEPM est important, plus l'état du système du contrôle de gestion est moderne.	Validée
<u>Hypothèse 3</u>	Autant l'activité est monopolistique et de nature non	Validée

	marchande, autant le système « contrôle de gestion » est traditionnel.	
<u>Hypothèse 4</u>	Dans une entreprise publique, autant l'Etat est présent dans son capital, autant le système « contrôle de gestion » est plus traditionnel.	<i>Validée</i>

Ces dits résultats prouvent bel et bien que la *différenciation* des systèmes du contrôle de gestion est expliquée largement par les variables explicatives de notre modèle, en l'occurrence : le chiffre d'affaire, la taille, le type d'activité et la participation publique.

Conclusion

Au terme de cette recherche, nous avons pu mettre l'accent sur les facteurs explicatifs de l'adoption et de la différenciation des systèmes de contrôle de gestion au sein des établissements publics marocains.

En effet, et afin d'apporter des réponses assez claires aux questions de recherche, nous avons mené une étude quantitative par questionnaire auprès d'un échantillon de 41 entreprises et établissements publics. Les informations ainsi recueillies ont fait l'objet de traitements statistiques en rapport avec nos objectifs de recherche.

Les résultats auxquels nous avons abouti ont montré effectivement que la différenciation des systèmes de contrôle de gestion trouve son explication dans des facteurs de contingence, en l'occurrence : la taille, le chiffre d'affaire, le secteur d'activité, la position vis-à-vis le marché et le type de contrôle exercé par l'Etat.

De même que, la modernisation des systèmes de contrôle public a pour effet d'apporter une performance supérieure aux entreprises qui ont des systèmes traditionnels de contrôle.

Deux grandes limites d'ordre méthodologiques doivent être citées : la taille modeste de l'échantillon (41 entreprises) et l'approche de la théorie de la contingence utilisée dans ce travail.

De nombreuses voies de recherche sont envisageables, notamment la théorie du cycle de vie des innovations pour expliquer les changements des outils de contrôle de gestion dans ces organisations.

Enfin, le chemin à parcourir reste long et les obstacles apparaissent nombreux pour la recherche en contrôle de gestion public au Maroc. Ceux-ci sont dus aussi bien à la tradition publique que de l'absence de structuration des recherches en gestion dans le domaine de la Comptabilité.

Références:

- ABATE, B, « La nouvelle gestion publique », LGDJ, Archives, 2000.
- Ahsina, K (2012). « Changes in Management Control Systems and Differential Impact on Performance: A Test Modeling” Business Management and Strategy,2012, Vol. 3, No. 2
- Ahsina, K. (2012). Ten years of research in Accounting, Controlling and Audit in Morocco: a bibliographical approach. Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review Vol. 1, No.11; July 2012.
- ANNE. A et BCEROG. L, « Le nouveau management public : avantages et limites ». IAE d’Aix-en-Provence, Université Paul Cézanne. 2006.
- Anthony R.N., The Management Control Function, The Harvard Business School Press, Boston. Trad. fr. La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris, (1988)
- BOUIN X. et SIMON F. X, « Les nouveaux visages du contrôle de gestion : approches techniques et comportementales », édition Dunod, Paris, 2000,
- BOUKEART. G, « Un nouvel examen de la mesure de la performance dans le secteur public » Revue d’analyse comparée en administration publique Vol. 12 n° 3 automne 2005.
- BRECHET J.P., MEVELLEC P «l’articulation de la stratégie et du contrôle de gestion. l’apport de la modélisation en termes d’activités et de processus » IAE de NANTES. 2003.
- BURDEAU. G, « la conduite du changement au sein du secteur public : une contribution pour l’action » Aurélien Colson chef du groupe de projet ariane n° 13 – septembre 2005,
- Charpentier. M Grandjean, P ; « Secteur public et contrôle de gestion » Edition d’organisation. 1998
- CHARREAUX. G, « le conseil d’administration dans les théories de la gouvernance », 2000.
- CHARREAUX. G, « le point sur les réseaux d’administrateurs et de dirigeants », 2003.
- DELION, A, « Le droit des entreprises et des participations publiques» ; LGDJ, 2003.
- EL GHADI, A. « Audit des performances et contrôle de gestion au sein du secteur public ». Edition 2006,
- EMERY, Y. et D. GIAUQUE « *Paradoxes de la gestion publique* », Paris, 2005.
- GIBERT, P. et ANDRAULT, M. « Contrôler la gestion ou évaluer les politiques publiques? », Politique et Management Public Vol.2, 1984.
- GIBERT. P. « le contrôle de gestion dans les administrations de l’Etat. Eléments de méthodologie ». 2002.

HUGHES. M ; « Mesurer la performance des services publics : l'expérience des administrations municipales en Angleterre » Revue d'analyse comparée en administration publique Vol. 12 n° 3 automne 2005.

Nobre T (1998), « L'évolution du contrôle de gestion : analyse à partir de l'étude des offres d'emploi » ENS Cachan : XIX congrés de l'A.F.C.

1 Merchant K. (1981), « The Design of the Corporate Budgeting System : Influences on Managerial Behaviour and Performance », The Accounting Review, vol. 56, n° 4, October, p. 813-829.