

# **Le contrôle de gestion dans les universités**

## **« Cas des Universités Marocaines »**

**El ayachi BENCHEIKH**

Doctorant à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger- Maroc

GSM : + 212 676 56 53 35. Email: bencheikhayachi@yahoo.fr

**Bouchra EL ABBADI : Directeur de thèse**

Professeur à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger- Maroc

GSM : + 212 661 23 49 31. Email: bouchraabbadi@hotmail.com

**Rachid DAANOUNE : Encadrant**

Professeur à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion de Tanger- Maroc

GSM : + 212 661 75 85 35. Email: r\_daanoune@yahoo.fr

### **Résumé :**

La performance des universités est justifiée au travers de la qualité ou de l'efficacité des services rendus, mais également au travers de l'optimisation des ressources. Pour répondre à ces exigences (qualité, efficacité, optimisation) et évaluer précisément ces résultats, les universités sont obligées de se doter d'un système efficace de contrôle de gestion. Dans cette optique, notre communication sera focalisée sur le contrôle de gestion dans les universités et, plus particulièrement au sein de l'université marocaine. C'est à ce niveau que se situe notre problématique qu'on peut formuler ainsi : Dans quelle mesure le système de contrôle de gestion serait-il nécessaire pour la pilotage des Universités Marocaines en contexte d'autonomie et de contractualisation?

**Mots clés :** Contrôle de gestion, management public, université, autonomie.

### **Abstract:**

The performance of universities is justified through the quality or effectiveness of services rendered, but also through value for money. To meet these requirements (quality, efficiency, and optimization) and evaluate these results, universities are forced to have an effective system of management control. In this context, our paper will focus on monitoring and management in universities, especially in the Moroccan universities. It is at this level that is our problem could be formulated as follows: To what extent is the system of management control would be necessary for the pilotage of universities in the context of Moroccan independence and contracting?

**Keywords:** Management control, public management, university, autonomy

## **Introduction**

Le contrôle de gestion connaît, depuis quelques années, des mutations importantes. Ces évolutions modifient le positionnement de cette pratique dans les entreprises et dans le monde académique.

En effet, la lecture des ouvrages et articles qui traitent du contrôle de gestion met en lumière l'existence d'un consensus autour de l'idée selon laquelle le contrôle de gestion peut apparaître comme un concept ambigu aux contours mal définis. Un des obstacles à l'émergence d'une définition du contrôle de gestion serait lié à l'existence d'une forte tendance visant à réduire le concept de contrôle de gestion aux outils nécessaires à sa mise en œuvre. Or, le contrôle de gestion ne peut être simplement réduit à une instrumentation. En effet, les définitions les plus récentes (Anthony en 1988 et Simons en 1995) du contrôle de gestion mettent à la fois l'accent sur les dimensions instrumentales et téléologiques. A cet effet, la notion de contrôle de gestion s'est tellement prêtée à des interprétations multiples. Les causes de cette ambiguïté sont multiples:

### **Une erreur de traduction**

Une erreur de traduction aurait été commise lorsque l'expression est apparue dans la langue française à la fin des années 60: le "management control" des Anglo-Saxons n'aurait dû être traduit par contrôle de gestion. De fait, l'anglais control signifie d'abord maîtrise alors en français, contrôle signifie d'abord vérification comme dans les expressions de contrôle fiscaux, contrôle financier....

### **Un flottement chez les spécialistes?**

Définition sans doute la plus répandue du contrôle de gestion est due à R.N. Anthony, professeur à Harvard (Bouquin, 2001) : « Le contrôle de gestion (*management control*) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. »  
Anthony, 1965

Trois éléments sont à retenir de cette définition. Le premier est le caractère purement instrumental du contrôle de gestion, c'est-à-dire que ce dernier est au service de la stratégie ni moins ni plus, il n'a de valeur que dans la mesure où il renseigne sur l'effectivité de la mise en œuvre de cette stratégie. Le deuxième élément réside dans le fait que le système de contrôle a trait à l'efficacité (c'est-à-dire à la question de conformité des résultats aux objectifs) et

l'efficience (c'est-à-dire au rapport entre résultats obtenus et moyens ou ressources consommés pour atteindre ce résultat). Le troisième trait fondamental de cette définition fait apparaître le système de contrôle comme un suivi, comme un contrôle a posteriori et en conséquence ce trait contribue à différencier le contrôle de gestion de contrôle a priori.

Quelques années plus tard, le même auteur, Anthony a modifié sa définition ce qui lui permettait de sortir de ce cadre trop comptable : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. » Anthony, 1988

Deux points sont communs avec la définition précédente, l'un explicitement, à savoir la dépendance du contrôle au regard de la stratégie. L'autre implicitement, il est toujours question d'efficacité et d'efficience. Un point essentiel sépare les deux définitions: c'est que dans la première le contrôle de gestion n'est qu'un instrument de suivi, alors que dans la seconde le contrôle est un instrument destinés à influencer le comportement des collaborateurs. De simple instrument de suivi, il devient instrument d'action.

Enfin, la troisième définition que nous reprendrons est celle de R. Simons, autre professeur de Harvard : « Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation. » Simons 1995

L'information constitue donc, d'après cette définition, la matière première du contrôle de gestion. Celle-ci peut donc être comptable et financière mais aussi opérationnelle, quantitative ou qualitative. Le manager l'utilise pour influencer des membres de l'organisation et pour coordonner à sa guise la façon dont ils coopèrent.

Nous remarquons, d'après ces définitions, que le contrôle de gestion est l'outil des managers dans la mesure où le métier de contrôleur de gestion n'est jamais cité et que son objectif est identique, il s'agit de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation. Enfin, les auteurs parlent d'organisations ce qui signifie que le contrôle de gestion peut s'appliquer à des organisations non seulement privées mais aussi publiques.

Dans cette optique, notre étude sera focalisée sur **le contrôle de gestion dans les universités** et, plus particulièrement au sein de l'université marocaine. Cependant, la majorité des travaux consacrés à l'enseignement supérieur ignorent l'université en tant qu'organisation, ceux-ci nous incitent à s'interroger sur leurs modes de fonctionnement vu que ce champ d'étude semble pratiquement un terrain vierge et peu visité par les chercheurs.

C'est à ce niveau et par rapport à ces considérations que se situe notre problématique qu'on peut formuler ainsi : Dans quelle mesure le système de contrôle de gestion serait-il nécessaire pour le pilotage des universités marocaines en contexte d'autonomie et de contractualisation?

Pour se faire, nous aborderons, dans un premier temps, les facteurs expliquant le besoin du système de contrôle de gestion dans les universités tout en focalisant notre champ d'étude sur les Universités Marocaines (UM) (**Section 1**), dans un second temps, nous souhaiterons présenter l'approche méthodologique de la recherche ainsi une présentation succincte de l'Université Adelmalek Essaâdi (UAE) qui constitue notre étude de cas (**Section 2**), puis nous essayerons de présenter et d'analyser les résultats de notre étude qualitative dans l'université citée ci-dessus (**Section 3**), enfin, ce cheminement nous conduira plus tard qu'il existe un modèle spécifique relatif à l'émergence du contrôle de gestion dans ces organisations. (**N.B** : l'étude quantitative est en cours)

## **Section 1. Besoin du système de contrôle de gestion dans les universités.**

Dans les organisations publiques, comme dans les organisations privées, l'émergence de systèmes de contrôle de gestion peut s'expliquer par la nécessité d'apporter une réponse sous forme d'outils aux besoins des gestionnaires. Les chercheurs en contrôle de gestion interrogent et identifient les dispositifs les mieux adaptés aux besoins des organisations. Ces dispositifs de contrôle de gestion ne peuvent être développés par les organisations que par la pression de l'environnement et des changements organisationnels. C'est la conception, que défendait Chandler dès 1977, selon laquelle nous pouvons expliquer l'émergence de la fonction contrôle de gestion comme une réponse des structures organisationnelles aux contraintes de leur environnement.

### **1.1. Les facteurs externes:**

Trois facteurs environnementaux ou externes principaux peuvent expliquer le besoin d'outils de contrôle de gestion dans les organisations publiques en général et de l'université

en particulier: il s'agit d'une évolution de la société vers le *managérialisme*, des réformes structurelles de modernisation de la gestion publique et des restrictions budgétaires.

### **a. Une évolution idéologique de la société vers le *managérialisme***

Dans le champ qui est le nôtre, celui des universités, les évolutions politiques majeures récentes auxquelles nous nous sommes intéressés sont celles qui s'inscrivent dans le courant du Nouveau Management Public (*New Public Management* (NPM)). Ce dernier a été défini par Hood (1991) comme « *l'ensemble des doctrines administratives sensiblement similaires qui a dominé le programme de réforme bureaucratique dans de nombreux pays membres de l'OCDE depuis les années 1970* ». L'idée principale du NMP est que les méthodes de management du secteur privé peuvent être transposées au secteur public. Ce dernier est jugé inefficace, excessivement bureaucratique, rigide, coûteux, centré sur son propre développement, non innovant et ayant une hiérarchie trop centralisée.

Dès lors, pour le perfectionner il est nécessaire d'accroître les marges de manœuvre des gestionnaires pour leur permettre de mieux répondre, au moindre coût, aux attentes des citoyens. Ces derniers sont désormais assimilés à des « clients » tandis que les administrateurs deviennent de véritables managers. Cette conception du secteur public – et plus particulièrement de l'administration, reposant sur les 3 E « Économie, Efficacité, Efficience »<sup>1</sup> (Urio, 1998, p 97) – est à l'opposée de celle de Weber pour lequel la « bureaucratie », véritable idéal type, est la condition même de l'efficacité par sa dimension rationaliste.

### **b. Les réformes structurelles de modernisation de la gestion publique**

Dans ce contexte de « managérialisation » de la société, les outils, techniques et concepts du contrôle de gestion sont les premiers concernés par cette importation, par exemple en France, le Comité interministériel pour la Réforme de l'État (CIRE) a érigé, en octobre 2000, la généralisation du contrôle de gestion dans les services comme moyen de modernisation de la gestion publique. Plus récemment, la réforme budgétaire, portée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), a créé les conditions institutionnelles et légales pour que la dépense publique puisse être désormais gérée par les résultats et a fait de la « gestion par la performance » la pierre angulaire de la réforme de l'État et l'antithèse de son mode de gestion traditionnel, présenté comme archaïque et contre performant.

---

<sup>1</sup> On rencontre deux pensées fondamentales à la base de la NGP : équilibrer les comptes de l'État et rationaliser l'administration publique. C'est le règne des trois E : économie, efficacité et efficience (Urio, 1998, p. 97)

Au Maroc, c'est avec l'introduction du principe de globalisation des crédits et de contractualisation dans le budget à partir de la loi des finances de 2002 que le contrôle de gestion a commencé à s'introduire dans les mœurs de l'administration<sup>2</sup>. Auparavant le discours politique parlait de «la rationalisation des dépenses budgétaires», inspirée de la pratique française du RCB, elle-même inspirée de la méthode PPBS pratiquée aux USA. Dans ce contexte le contrôle de gestion est de nouveau présenté comme une «*fonction centrale [...] qui doit permettre aux gestionnaires d'assurer leur responsabilité de pilotage des politiques publiques, et les aider à identifier les leviers permettant d'améliorer l'efficacité et la qualité de leur action*»<sup>3</sup>. Par ailleurs, en faisant de l'autonomie et de la responsabilisation des gestionnaires l'un des piliers de la modernisation de la gestion publique, ces réformes ont conduit à une multiplication des centres de décision et, de fait, à l'émergence d'une demande de management pour soutenir et accompagner ces centres dans leurs nouvelles responsabilités.

### **c. Les restrictions budgétaires**

Rochet (2004) souligne que la réforme budgétaire intervient à un moment où les dépenses publiques ont atteint un niveau préoccupant par leur mode de financement, l'endettement, et le rendement décroissant des services publics. Dans un tel contexte, limiter les déficits publics tout en conservant des services publics forts implique d'améliorer l'efficacité de ces derniers et de prendre en compte la divergence entre logique budgétaire et efficacité. C'est en effet la tension entre ces deux éléments qui explique la volonté de faire évoluer la culture de gestion des moyens vers une logique de programmes et d'objectifs et, pour ce faire, de recourir aux outils développés dans les entreprises pour répondre à des préoccupations similaires<sup>4</sup>.

#### **1.2. Les facteurs internes**

Le développement d'outils de management et de contrôle dans les organisations publiques tient, en effet, à l'élargissement de leurs missions, leur ouverture à de nouveaux partenaires et la modification de leurs modalités de fonctionnement.

---

<sup>2</sup> Décret n° 2-01-2676 du 31 décembre 2001, publié au BO n° 4965 *bis* du 31-12-2001, p. 1492.

<sup>3</sup> Minefi, PLF 2007 – les grandes orientations. De même, le comité interministériel d'audit des programmes indiquait, dans son rapport d'activité de novembre 2006, que le « pilotage par la performance [requérait] que [...] les responsables de programmes [soient dotés] d'outils de contrôle de gestion ».

<sup>4</sup> Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec.

### **a. De nouvelles missions pour l'université**

Les universités sont créées par la loi conformément à l'article 46 de la Constitution. Les universités « *sont des établissements publics dotés de la personnalité morale et de l'autonomie administrative et financière* » (Article 4). Elles ont pour missions principales<sup>5</sup> :

- la contribution au renforcement de l'identité islamique et nationale ;
- la formation initiale et la formation continue ;
- le développement et la diffusion du savoir, de la connaissance et de la culture ;
- la préparation des jeunes à l'insertion dans la vie active notamment par le développement des savoir-faire ;
- la recherche scientifique et technologique ;
- la réalisation d'expertises ;
- la contribution au développement global du pays ;
- la contribution à la promotion des valeurs universelles.

La diversification de leurs activités conduit parfois les organisations à intégrer des activités marchandes qui doivent être fiscalisées. C'est le cas, par exemple, des cycles de formation continue (DCA et DCESS) dans les universités qui doivent être facturés aux entreprises au prix du marché. Cette intégration justifie doublement le besoin d'outils de gestion. Tout d'abord la fiscalisation de ces activités oblige les institutions à se doter d'une comptabilité analytique permettant d'isoler les coûts de ces seules prestations afin d'en déterminer les résultats pour en permettre l'imposition. Ensuite, ces activités marchandes, parce qu'elles ne participent pas à proprement parler du cœur de mission de l'organisation, n'ont vocation à être maintenues que si elles sont rentables, voire si les bénéfices qu'elles permettent de dégager bénéficient aux activités non marchandes. Là encore, seule la mise en place d'outils de contrôle permet d'éclairer ces questions et de fonder un jugement sur la pertinence de pérenniser de telles activités.

---

<sup>5</sup> Chapitre I Article 3 de la Loi n° 01-00, portant organisation de l'enseignement supérieur.

## **b. L'ouverture des universités à des partenaires notamment aux entreprises.**

Dans le cadre des missions qui leur sont dévolues par la présente loi<sup>6</sup>, les universités, aujourd'hui, peuvent assurer par voie de convention, des prestations de services à titre onéreux, créer des incubateurs d'entreprises innovantes, exploiter des brevets et licences et commercialiser les produits de leurs activités. Conformément à la législation en vigueur, et dans la limite des ressources disponibles dégagées par ces activités, les universités peuvent, dans le but de renforcer leurs activités entrepreneuriales ;

- prendre des participations dans des entreprises publiques et privées, sous réserve que ces participations ne soient pas inférieures à 20% du capital social de ces entreprises
- créer des sociétés filiales sous réserve que ces sociétés aient pour objet la production, la valorisation et la commercialisation de biens ou services dans les domaines économique, scientifique, technologique et culturel, et que les universités détiennent au moins 50% du capital social de ces filiales.

## **c. La modification des modalités de fonctionnement**

Dans le cadre de l'exercice des missions qui leur sont imparties, les universités, avec la nouvelle réforme, jouissent de l'autonomie pédagogique, scientifique et culturelle, sous réserve des dispositions de la présente loi<sup>7</sup>. Ainsi, la lame de fond de la responsabilisation, poussée par le mouvement du NPM, s'inscrit et répond au besoin exprimé d'autonomie. Elle témoigne d'un principe contractuel bien connu en contrôle de gestion : plus d'autonomie en échange de plus de responsabilité.

En résumé, six facteurs internes et externes expliquent, donc, le besoin de contrôle de gestion dans les établissements publics notamment les Universités Marocaines. Mais, ce besoin est une condition insuffisante. Il faut maintenant que certains facteurs soient présents, c'est ce que nous souhaiterons les identifier dans la section 3.

## **Section 2. Approche méthodologique de la recherche et présentation de L'UAE.**

Il nous apparaît, selon les approches théoriques en matière du contrôle de gestion, que ce dernier est un besoin pour les universités, se devant confrontée à la réalité du terrain. Pour

---

<sup>6</sup> Chapitre I Article 7 de la Loi n° 01-00, portant organisation de l'enseignement supérieur.

<sup>7</sup> Chapitre I Article 5 de la Loi n° 01-00, portant organisation de l'enseignement supérieur.

ce faire, une étude qualitative à caractère exploratoire a été réalisée. Du fait qu'aucune étude concernant le contrôle de gestion dans les universités marocaines n'avait encore menée, ni sur le plan académique, ni par les différentes instances de l'enseignement supérieur.

Il semble de faire une présentation de la l'approche méthodologique dans un premier temps, puis celle l'UAE<sup>8</sup> dans un second temps.

## **1. Approche méthodologique de la recherche**

### **1.1. La démarche méthodologique adoptée : une démarche constructiviste**

Il existe plusieurs démarches méthodologique en sciences sociale et plus particulièrement en sciences de gestion : les démarches hypothético-déductive, empirico-inductive et constructiviste. La démarche hypothético-déductive consiste à établir des hypothèses à partir de théories existantes et à vérifier ensuite sur le terrain. Inversement, la démarche empirico-inductive consiste à partir d'une étude empirique, à établir des hypothèses. Nous combinerons ces deux démarches en construisant notre modèle par des allers et retour entre théorie et terrain. Dans ce sens, notre démarche peut être qualifiée de constructiviste. Ainsi d'après F.Wacheux, « *la démarche constructiviste devient l'une des possibilités de la dépasser par des allers et retours entre l'empirique et le théorique* »<sup>9</sup>.

### **1.2. Les méthodes de recherches utilisées : méthode qualitative et quantitative.**

Les choix relatifs aux collectes de données tiennent compte des objectifs de la recherche et des spécificités du contexte étudié. Il existe deux grandes catégories de méthodes de recueil de l'information : la méthode qualitative et la méthode quantitative. Nous avons opté d'utiliser les deux démarches (qualitative et quantitative) qui, dans notre cas, se complètent. Les deux types de méthodes présentant des avantages et des inconvénients, leur utilisation à la fois permettra d'augmenter la validité et la fiabilité de la recherche.

Nous souhaiterons, dans un premier temps, à mettre en œuvre l'étude qualitative en utilisant la technique de l'entretien semi directif. Cette étape, de visée exploratoire et descriptive, nous permettra d'avoir connaissance du milieu de l'enseignement supérieur en général et du milieu universitaire en particulier. De plus, elle permettra la préparation du questionnaire de l'enquête quantitative.

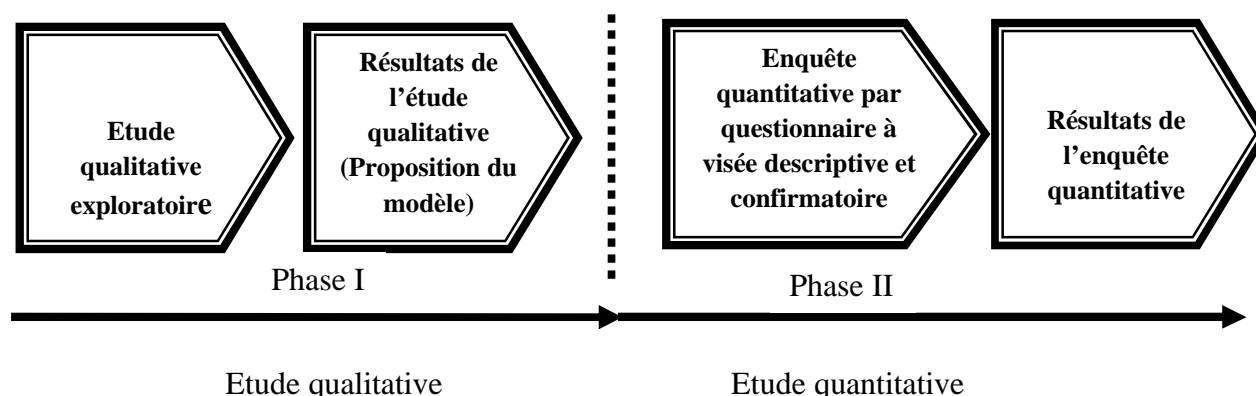
---

<sup>8</sup> Il s'agit de l'Université Adelmalek Essaâdi située au nord ouest du Maroc.

<sup>9</sup> Wacheux Frédéric, « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Economica, 1996. P.156.

Ainsi l'enquête quantitative sera menée, dans un second temps, par un questionnaire destiné à toutes les Universités Marocaines (15 Universités). Le but de cette enquête sera d'une part descriptif, en complément des résultats de l'étude qualitative et d'autre part confirmatoire du modèle qui sera élaboré.

### **Schéma résumant la méthodologie de recherche et son ordre chronologique**



### **1.3. Positionnement épistémologique:**

Les recherches en contrôle de gestion sont nombreuses, ce qui a amené de la part de certains auteurs des tentatives de regroupement des travaux existants. Il y a différentes façons de classer les travaux, notamment en fonction de leurs dimensions téléologique, méthodologique ou épistémologique<sup>10</sup>. Nous nous intéressons plus particulièrement à cette dernière et plus précisément à son caractère pragmatique. A ce niveau, il semble se dégager deux courants principaux de recherche, l'un basé sur le paradigme positiviste<sup>11</sup>, l'autre sur le paradigme constructiviste<sup>12</sup> (phénoménologique).

**1.3.1. Le paradigme positiviste** : est né au 19<sup>ème</sup> siècle, il constitue la science dominante dans beaucoup de discipline. Comme le souligne F.Wacheux, La connaissance, selon ce paradigme, « se base sur l'observation et l'expérience des faits sociaux, considérés

<sup>10</sup> Selon Thiétart et al. « L'épistémologie a pour objet l'étude des sciences. Elle s'interroge sur ce qu'est la science en discutant de la nature, de la méthode et de la valeur de la connaissance ... Tout travail de recherche repose, en effet, sur une certaine vision du monde, utilise une méthode, propose des résultats visant à prédire, prescrire, comprendre, construire ou expliquer ... » "chapitre 1", *Méthodologie de recherche en management*, Edition Dunod, 2003.

<sup>11</sup> « La connaissance produite par les positivistes est *objective* et *a contextuelle* dans la mesure où elle correspond à la mise à jour de lois, d'une réalité immuable, extérieure à l'individu et indépendante du contexte d'interactions des acteurs ». Cité par Thiétart et al Edition Dunod, 2003.

<sup>12</sup> « La connaissance produite par les constructivistes est de *contribuer à construire, avec les acteurs, la réalité sociale*; Les individus créent leur environnement par leur pensée et leurs actions, guidés par leurs finalités ». Cité par Thiétart et al Edition Dunod, 2003

comme des choses »<sup>13</sup>. Dans la mesure où le travail de recherche se déroule selon un schéma linéaire suivant :



Ces dernières années, cette approche est de plus en plus remise en cause dans les sciences sociales car les problèmes sociaux et humains ne se posent pas dans les mêmes termes que les problèmes des sciences exactes. L'imprévisibilité et l'instabilité des comportements se sont, selon F.Wacheux<sup>14</sup>, deux éléments qui caractérisent plus les sociétés et les groupes humains que l'irréversibilité et la rationalité. Dans un contexte de plus en plus complexe, les théories universalistes, ou the one best way, ne permettent pas de résoudre les problèmes contingents.

### **1.3.2. Le paradigme constructiviste :**

Le paradigme constructiviste a une attitude ouverte de recherche, plutôt qu'avec un paradigme définitif (Positiviste). C'est-à-dire il existe plusieurs attitudes constructivistes. La seule chose commune, comme le précise F.Wacheux, cependant, « est la manière de se comporter et de penser en sujet, des objets par l'expérience »<sup>15</sup>. La démarche constructiviste a, donc, pour objectif d'expliquer la réalité tout en élaborant une représentation, comme le souligne F.Wacheux où « le chercheur produit des explications, qui ne sont pas la réalité, mais un construit sur une réalité susceptible de l'expliquer »<sup>16</sup>.

Des auteurs ont proposé des classifications, comme par exemple Henri Bouquin. Ce dernier identifie deux paradigmes utilisés lors des recherches en contrôle de gestion :

- Le paradigme structuro-fonctionnaliste : dans ce paradigme positiviste, l'organisation et ses systèmes de contrôle sont considérés comme un organisme qui s'adapte à son environnement concurrentiel et technologique. L'analyse du contrôle de gestion est contingente. Autrement dit, le contexte détermine le type de contrôle de gestion et son évolution ;
- Le paradigme interprétativo-constructiviste : contrairement au précédent, ce second paradigme accorde une place centrale au comportement humain dans la définition des systèmes de contrôle de gestion. Henri Bouquin regroupe ainsi des

<sup>13</sup> Wacheux Frédéric op. cit. p 39.

<sup>14</sup> Wacheux Frédéric op. cit. p 40.

<sup>15</sup> Wacheux Frédéric op. cit. p 43.

<sup>16</sup> Wacheux Frédéric op. cit. p 43.

travaux qui mettent en avant les relations entre acteurs au sein des organisations. Ce paradigme rejette donc l'idée d'un déterminisme environnemental, les outils se définissant à partir de facteurs sociaux internes. Les relations entre individus ou groupes, tels que les conflits, déterminent le type de contrôle de gestion et son évolution.

Notre recherche se situera à la croisée de ces deux paradigmes. En effet, contingente avec la mise en évidence de variables environnementales telles que la contractualisation, les pressions financières extérieures ou l'importance de la compétition entre universités, elle prendra également en compte l'influence des acteurs en conflit, l'importance de leurs interprétations et de leur liberté d'action. (Marge de manœuvre des Présidents).

## **2. La présentation de l'UAE.**

### **2.1. Aperçu sur l'UAE.**

L'Université Abdelmalek Essaâdi a été créée en novembre 1989, c'est une université du nord - ouest du Maroc. Située au cœur de la région Tanger-Tétouan, elle comporte, outre la Présidence, cinq Ecoles et six Facultés dont la Faculté Poly-disciplinaire de Larache.

Présente dans trois villes (Tanger, Tétouan et Larache) et cinq campus, l'effectif de ses étudiants s'élève, en année 2010, à plus de 29 000 avec un encadrement comportant 750 enseignants - chercheurs et 500 techniciens et administratifs<sup>17</sup>. Ses formations initiales et continues s'adressent à tous les publics. En dehors des sciences médicales, tous les grands domaines de la connaissance sont représentés : droits, sciences économiques, lettres et sciences humaines, sciences et technique, etc.

Pluridisciplinaire, l'UAE offre une large gamme de formations accréditées dans de nombreux champs disciplinaires et à tous les niveaux. La formation à l'UAE est essentiellement organisée selon la nouvelle architecture pédagogique de l'enseignement supérieur LMD (Licence - Master - Doctorat) et est organisée en 3 domaines : Sciences et Techniques ; Sciences Humaines et Sociales, Droit, Economie et Gestion.

---

<sup>17</sup> Rapport d'auto-évaluation de l'Université Abdelmalek Essaâdi en septembre 2010.

La Recherche est, désormais, structurée au sein de 4 CED, 18 laboratoires, 7 groupes et 78 équipes de recherche accrédités par le Conseil de l'Université (CU)<sup>18</sup>.

A l'instar de toutes les universités marocaines, l'UAE s'est inscrite dans ce grand chantier d'appui à la réforme appelée « Programme d'urgence » et organisé autour de six objectifs majeurs : l'extension de l'offre de formation et la réhabilitation de l'offre actuelle; l'adéquation entre les formations développées et les besoins sectoriels; l'amélioration du rendement interne et externe; l'amélioration des prestations sociales; le renforcement des compétences du personnel et la promotion de la recherche scientifique.

## **2.2. Organisation de l'UAE**

Conformément à la loi 01.00 et à l'article 46 de la Constitution, c'est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie pédagogique, administrative et financière.

### **2.2.1. Au niveau de la Présidence de l'UAE :**

#### **a. Le président : pilotage**

L'Université est dirigée par le Président pour une période de quatre années. Il est choisi, après appel ouvert aux candidatures, parmi les candidats qui présentent notamment un projet de développement de l'université. Il délègue tout ou partie de ses pouvoirs d'ordonnateur aux chefs d'établissement universitaires pour des domaines relevant de leurs compétences. Il est assisté de deux vice-présidents et d'un secrétaire général.

#### **b. Conseil de l'UAE : instance de décision**

Le CU est administré par un conseil qui comprend 58 membres (le Président de l'UAE, 4 représentants des autorités élues et locales, 7 représentants des secteurs économiques et sociaux, 3 représentants élus des enseignants-chercheurs de chaque établissement; 3 représentants élus des personnels administratifs et techniques de l'UAE ; 3 représentants élus des étudiants de l'UAE ; les chefs d'établissement universitaire de l'UAE ; un chef d'établissement d'enseignement supérieur privé). Le CU est investi de tous les pouvoirs et attributions nécessaires à l'administration de l'Université. Sont issus du CU les organes suivants :

---

<sup>18</sup> Voir les deux rapports : rapport d'auto-évaluation de l'UAE, septembre 2010 et rapport de l'évaluation externe, novembre 2010.

1. Conseil de gestion;
2. Commission pédagogique de l'Université;
3. Commission de la recherche scientifique et de la coopération;
4. Commission des affaires sociales, culturelles et sportives;
5. Commission du suivi des règlements intérieurs (Ad hoc).

Le conseil de l'UAE se réunit périodiquement (en moyenne deux réunions par semestre). Le président et son équipe présidentielle veille, par la suite, à appliquer les orientations et les décisions du conseil.

### **2.2.2. Au niveau des établissements de l'UAE :**

#### **a. Le chef d'établissement aidé par ses adjoints et le secrétaire général**

#### **b. Conseil de l'établissement dont sont issus les organes suivants :**

1. Commission de suivi du Budget;
2. Commission pédagogique;
3. Commission de la recherche scientifique et de la coopération;
4. Commission des affaires sociales, culturelles et sportives;
5. Commissions ad hoc spécifiques.

Tous ces organes sont régis par des règlements internes adoptés par le CU et visé par le ministère de tutelle.

### **2.2.3. Les services de l'UAE : répartition des attributions**

Etant donné que le statut des personnels des universités, ainsi que leur régime indemnitaire fixés par la loi 01.00 dans son article 17, ne sont encore établis, l'UAE ne dispose d'aucun organigramme officiel mais procède par le biais d'organigrammes fonctionnels qui incluent les services suivants :

#### **• Services centraux au niveau de la Présidence :**

- Le Président avec son secrétariat et les chargés de missions ;
  - Vice-présidence chargée de la Recherche Scientifique comprenant une division et deux services ;
  - Vice-présidence chargée des Affaires pédagogiques, culturelles, sociales et sportive comprenant une division et deux services ;

- Le Secrétariat général comprenant deux divisions : la première des ressources avec quatre services et l'autre des affaires économiques et financières avec quatre services;
- Services communs : Centre des Ressources Informatiques (Apogée, ENT, PMB, etc.), Gestion du Patrimoine, etc.
- Services au niveau des établissements :
  - le Décanat ou la Direction ;
  - vice ou adjoints du chef d'établissements chargés de la Pédagogie et de la Recherche Scientifique comprenant les services : Affaires pédagogiques, Documentation, Recherche & Développement, Coopération et partenariat, Interface, Formation continue;
  - le Secrétariat général comprend les services : Affaires estudiantines, Ressources Humaines, Gestion Financière et Comptable, Affaires culturelles sociales et sportives, Informatique;
  - les départements.

Le guide d'entretien a fait l'objet d'un test auprès d'un secrétaire général d'un établissement universitaire. A l'issue de ce test, plusieurs sous-thèmes ont été reformulés, d'autres ont été rajoutés. Ceci nous a permis de mieux appréhender notre terrain de recherche. Il reprend les grands axes de la problématique de la recherche. Il est composé de 4 thèmes principaux (voir le tableau 2 en annexe) divisés en sous thèmes

### **Section 3. Les résultats de l'étude qualitative et proposition du modèle**

Les entretiens, que nous avons mené, ont permis de recueillir des informations relatives aux pratiques de contrôle de gestion dans l'UAE. Les objectifs principaux étaient de connaître l'état des lieux, comprendre et expliquer en vue de préparer le questionnaire d'enquête pour passer, enfin, à la phase II, c'est à dire la démarche quantitative. Seront exposés successivement, dans cette section, les résultats de l'étude qualitative ainsi les conclusions globales concernant :

- Les pratiques de contrôle de gestion en contexte de contractualisation dans l'UAE ;

- Les contrôles exercés au sein de l’UAE (Contrôle légal, contrôle de la tutelle, contrôle interne, etc.) ;
- Les obstacles de la mise en place du contrôle de gestion dans l’UAE ;
- Les facteurs d’émergence de la pratique du contrôle de gestion dans l’UAE.

Et nous souhaiterons, à la fin de cette section, de proposer un modèle relatif à la mise en place de contrôle de gestion au sein des UM.

### **I. Les pratiques de contrôle de gestion en contexte de contractualisation dans l’UAE.**

D’après l’étude qualitative, l’UAE ne possède pas un service dédié au contrôle de gestion, elle n’utilise ni la comptabilité générale ni la comptabilité analytique sauf actuellement, il y a des formations, sur des logiciels en comptabilité générale tel que SAGE ainsi la comptabilité analytique, organisées au profit des chefs de service économique de l’ensemble des établissements universitaires y compris le chef de service économique de la présidence. Apparemment, cette tendance vers la mise en place de ces deux outils, est un signe d’émergence de la pratique du contrôle de gestion.

Cependant, ceux-ci n’implique pas qu’il n’existe pas des pratiques de contrôle de gestion au sein de l’UAE, car qu’avec la signature<sup>19</sup> des contrats de développement entre l’Etat et les universités, pour mettre en œuvre ces contrats, un dispositif de suivi –évaluation est élaboré qui a pour objectif d’avoir une visibilité sur l’évolution des réalisations et information sur les points de blocage en vue d’y remédier. Il s’articule autour des axes suivants :

- des comités de suivi et d’évaluation:
  - un comité interne au niveau de l’Université ;
  - un comité central au niveau du Ministère.
- un reporting périodique:
  - Un rapport d’étape sur l’état d’avancement des projets en cours, les difficultés rencontrées et les propositions de mesures pour les surmonter ;
  - Un plan d’action annuel ;
  - Un rapport annuel sur le bilan des réalisations physiques et comptables des projets, des mesures et des actions prévues ;

---

<sup>19</sup> Signature devant Sa majesté le Roi de 17 contrats de développement entre l’Etat et les 15 universités, le CNRST et l’ONDOUSC. (Agadir, 6 octobre 2009).

- Une batterie d'indicateurs de suivi (fréquence semestrielle).

Le dispositif de suivi-évaluation entre les trois niveaux suivants : Central (Ministère de l'Enseignement Supérieur), Université (présidence), Etablissements Universitaires (Faculté, Ecole...) <sup>20</sup>. Il s'est concrétisé par un référentiel des indicateurs de suivi, qui sont au nombre de 289 indicateurs voir le tableau ci-dessous :

**Tableau : Référentiel des indicateurs de suivi**

Type	Désignation	Nombre	Expression
IPU	Indicateurs Principaux de niveau Université	108	Indicateurs consolidés au niveau de l'université
IPE	Indicateurs Principaux de niveau Etablissement	100	Indicateurs à renseigner au niveau de l'établissement
IBE	Indicateurs de Base	81	Nécessaires : <ul style="list-style-type: none"> <li>• Soit à la consolidation des valeurs des indicateurs de suivi au niveau global établissement et université.</li> <li>• Soit pour le renseignement sur une situation intermédiaire indispensable à l'atteinte d'un résultat final.</li> </ul>

Source : Recueil des interventions lors d'un séminaire international sur l'autonomie de l'université: expériences nationales et internationales, jeudi 30 septembre 2010 à Rabat, page 21.

Lors des entretiens menés avec les différents interlocuteurs, nous avons constaté, en l'absence d'un service de contrôle de gestion au sein de l'UAE, que les pratiques de contrôle de gestion sont dispersées entre les services centraux (Président, les deux vices présidents et le secrétaire général) au niveau de la présidence, les services communs (Centre des Ressources Informatiques, Gestion du Patrimoine) et les services au niveau des établissements universitaires (les doyens ou les directeurs, les vices directeurs ou doyens et les secrétaires généraux).

La démarche qualitative entreprise fait apparaître que les pratiques de contrôle de gestion mises en place au sein de l'UAE, à l'heure actuelle, se sont sous forme des indicateurs et des tableaux de bord avec la perspective de la mise en place des autres outils tel que la comptabilité analytique et la comptabilité générale <sup>21</sup>. Il s'agit donc d'un contrôle de gestion classique dans sa phase embryonnaire c'est-à-dire absence totale de toute pratique du nouveau contrôle gestion (pilotage axé sur les activités).

<sup>20</sup> Voir l'annexe schéma 1

<sup>21</sup> Un plan comptable universitaire est en cours de validation par la CNC. Ainsi un Progiciel de Gestion Intégré pour la gestion des affaires économiques et la gestion des ressources humaines dans l'UAE est en cours d'installation.

Le recours à des pratiques classiques du contrôle de gestion (tableau de bord, indicateurs, plan opérationnel) peut s'expliquer par le caractère répétitif et routinier de la majorité de l'offre de formation de l'UAE, ainsi par l'accroissement de l'incertitude, degré de complexité et de l'instabilité de l'environnement.

La relation complexité / incertitude influe sur la structure des organisations. Elle peut être résumée par le tableau suivant :

INCERTITUDE COMPLEXITE	Forte	faible
Forte	Organisation matricielle	Organisation de type fonctionnelle IIAF
Faible	Organisation de type divisionnelle	Organisation pyramidale

L'incertitude demeure faible de l'université UAE dans la mesure où cette dernière évolue dans un environnement faiblement instable car les UM sont quasi monopole de l'offre de la formation, en conséquence, la concurrence est quasiment nulle. C'est la raison pour laquelle qu'elle conserve une structure de type fonctionnelle. La dite structure semble encore adaptée aux missions qui lui sont confiées.

Nous estimons que l'utilisation des indicateurs et des tableaux de bord au sein d'UAE s'explique par son engagement sur l'obligation des objectifs à réaliser. Une hypothèse, dans ce cadre, peut s'émerger, c'est que la contractualisation Etat- Université favorise de manière directe l'émergence des pratiques de contrôle de gestion.

## II. Les contrôles exercés au sein de l'UAE.

### 2.1. Contrôle de l'Etat<sup>22</sup> :

L'UAE, comme tout établissement public, est soumise impérativement à des contrôles légaux. Les entretiens nous indiquent qu'il existe différents formes de contrôles, nous citons notamment le contrôle financier et le contrôle comptable que nous pouvons les qualifier des contrôles permanents, par contre, le contrôle de l'inspection générale des finances et le contrôle juridictionnelle comme des contrôles ponctuels.

<sup>22</sup> Pour plus de détail à propos des contrôles dit Etatique voir le chapitre II section 1 de cette thèse.

Les différentes contrôles qui s'exercent sur l'UAE, malgré qu'ils ont des natures différentes et ont chacun sa méthode de recherche, visent tous le même but, à savoir protéger les deniers publics et mettre l'ordre dans leur utilisation et dans leur gestion.

Vu ces différences, les contrôles de l'UAE ne sont pas orientés vers un contrôle de résultat ou de performance. Quant à le contrôle de gestion, est une démarche tout à fait différente au contrôle de l'Etat, mais il ne l'exclue pas. Il ne lui est pas contradictoire, ni constituant un double emploi. Ce sont deux démarches qui se complètent. Ainsi avec la réforme du contrôle financier de l'Etat, que les établissements publics en général et les universités en particulier, sont tous censés de disposer les instruments suivants<sup>23</sup> :

- L'existence **d'outils organisationnels formalisés et approuvés** : manuel d'organisation, manuels de procédures et statut du personnel ;
- L'existence **d'outils de gestion fiables** : comptabilité générale (certifiée), comptabilité analytique et comptabilité prévisionnelle (plan pluriannuel) ;
- L'existence **d'un système général de contrôle performant** : audit interne, contrôle interne et audit externe.

Les établissements qui remplissent ces conditions vont être soumis au contrôle d'accompagnement (contrôle a posteriori) sinon au contrôle préalable (contrôle a priori). Lors des entretiens, nous avons constaté que ces points dans l'UAE constituent les axes majeurs de mise à niveau pour satisfaire les différents critères d'éligibilité au contrôle d'accompagnement.

## **2.2. Dispositif de contrôle interne au sein de l'UAE :**

Notre étude qualitative nous a permis de constater que le contrôle interne, pour les UM en général et l'UAE en particulier, est une obligation légale, car en vertu de la loi 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat, les UM doivent développer leur contrôle interne. Or, le service de contrôle interne n'est pas présent dans l'UAE, Les attributions et l'organisation des établissements ne sont pas formalisées, chaque établissement fonctionne selon ses besoins et ses réalités dictés par ses exigences et ses spécificités.

---

<sup>23</sup> La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques ou autres organismes

Dans l'attente d'un organigramme administratif reconnu par le ministère de tutelle, les établissements disposent d'un organigramme fonctionnel (n'est pas officiel) répondant à leurs exigences<sup>24</sup>.

Les procédures de gestion de l'ensemble des tâches administratives ne sont pas encore toutes formalisées à l'exception de certaines tâches (gestion de la scolarité, bibliothèque, concours,...).

Certaines procédures restent cependant partiellement applicables, mais il existe des manuels de procédures surtout légales, par exemple le manuel de procédure pour les opérations effectuées par le service des affaires économiques<sup>25</sup>.

Nous estimons que l'émergence du contrôle de gestion est liée au degré de développement du contrôle interne, tant que ce dernier est moins développé dans l'UAE, un retard sera marqué au niveau des pratiques de contrôle de gestion. Autrement dit, le contrôle interne est une condition de l'implantation d'un système de contrôle de gestion efficace, car c'est le contrôle interne qui permet de s'assurer de la qualité des informations collectées qui seront exploitées, en dernier ressort, par le contrôle de gestion.

### **2.3. L'évaluation de l'UAE:**

En vertu de la loi 01-00 « *Le système de l'enseignement supérieur est soumis, dans sa globalité, à une évaluation régulière, portant sur sa rentabilité interne et externe, et touchant tous les aspects pédagogiques, administratifs et de recherche. Cette évaluation se basera, en plus des audits pédagogiques, financiers et administratifs, sur l'auto-évaluation de chaque établissement d'éducation et de formation et le sondage périodique des avis des acteurs éducatifs et de leurs partenaires, dans les milieux du travail, de la science, de la culture et des arts. (...)* »<sup>26</sup>. L'évaluation devient donc une exigence imposée par la loi et aussi l'occasion de se conformer au contrat du plan d'urgence 2009-2012, qui encourage l'instauration de la culture et des pratiques d'évaluation. Finalement c'est un indicateur de la bonne gouvernance, en vue d'une reconnaissance externe et d'une meilleure image de marque.

---

<sup>24</sup> Rapport annuel de décembre 2010, relatif au suivi de la mise en œuvre du contrat de développement de l'université 2009-2012.

<sup>25</sup> L'existence de manuel de procédure, à titre d'exemple, pour l'organisation de service des affaires économiques (appel d'offre) et pour les modalités de recrutement au niveau de service du personnel. C'est parce que se sont des procédures imposées par la loi.

<sup>26</sup> Article 77 titre IV de la loi n°01-00 portant organisation de l'enseignement supérieur.

Lors de la démarche qualitative, nous avons noté que l'UAE à réaliser deux évaluations<sup>27</sup> : une auto-évaluation conduite par l'UAE (une équipe présidentielle) suivie par une évaluation externe par une équipe composée par trois experts indépendants. L'évaluation porte sur les éléments suivants : Organigramme, pilotage des missions fondamentales, structures et outils de gestion, vie étudiante, relations extérieures et internationales, identité de l'UAE et communication externe et réforme de l'enseignement supérieur (loi 01-00).

Nous estimons que la réalisation de ces évaluations, au sein de l'UAE, est un signe et un moyen de sensibiliser les acteurs à la culture d'évaluation et aussi l'occasion pour surmonter les résistances internes (la persistance d'un esprit facultaire et des conservatismes, une forte culture école, un inégal investissement des équipes de direction des établissements). Enfin, nous soulignons que les deux rapports d'évaluation insistent sur le développement des systèmes d'informations et la démarche qualité au sein de l'UAE, ces deux éléments constituent, à notre intuition, un terrain culturel pour le développement des pratiques de contrôle de gestion dans les universités.

### **III. Les obstacles de la mise en place du contrôle de gestion dans l'UAE.**

Le contrôle de gestion n'est pas présent dans l'UAE. Lors des entretiens, différents obstacles ont été mentionnés ayant pour effet de bloquer ou de retarder l'émergence et le développement du contrôle de gestion. Seront distingués les obstacles résultant des spécificités de secteur public et les obstacles résultant des caractéristiques propres de l'UAE.

#### **3.1. Les obstacles résultant des spécificités de secteur public.**

Le contrôle de gestion s'est initialement développé dans le secteur privé. La transposition du contrôle de gestion vers le secteur public n'est pas chose facile. Les obstacles au contrôle de gestion dans le secteur public ont été largement développés par Patrick GILBERT<sup>28</sup>, CHARPENTIER<sup>29</sup>..... Pour l'UAE, nous soulevons deux principaux obstacles suivants :

- Difficultés liés aux objectifs, aux moyens et aux résultats ;
- Dimension culturelle et absence d'un système de motivation.

---

<sup>27</sup> Voir les deux rapports : rapport d'auto-évaluation de l'UAE, septembre 2010 et rapport de l'évaluation externe, novembre 2010.

<sup>28</sup> P.GILBERT, « le contrôle de gestion dans les organisations publiques », les Editions d'Organisation, 1980. Et aussi dans son ouvrage de « Tableau de bord pour les organisations publiques », Edition DUNOD 2009

<sup>29</sup> Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Secteur public et contrôle de gestion, Edition Organisation 1998.

### **3.2. Les obstacles résultant des caractéristiques propres de l'UAE**

Les entretiens ont fait apparaître les obstacles suivants : la résistance au changement, absence du système comptable et l'ignorance de l'importance du contrôle de gestion.

#### **3.2.1. La résistance au changement.**

Passer d'une logique de moyens à une logique de résultat entraîne, de la part de certaines responsables, des résistances qui peuvent bloquer ou retarder le développement d'un système d'information tel que le contrôle de gestion. C'est plutôt une inertie qu'une réelle opposition, autrement dit c'est une résistance passive qui se manifeste par la non implication de certaines équipes de direction des établissements universitaires.

#### **3.2.2. Absence du système comptable.**

D'après les entretiens, il n'existe ni comptabilité générale ni comptabilité analytique, mais un plan comptable universitaire est élaboré, actuellement, il est entre les mains de la CNC pour sa validation, selon un interlocuteur, il y a deux obstacles majeurs peuvent retarder la mise en place de la comptabilité générale à savoir :

- ***Le transfert de la propriété foncier*** : certaines immobilisations de l'UAE (constructions, terrains, bâtiments...) sont encore entre les mains de la tutelle (Ministère de l'enseignement supérieur) car le budget d'investissement, avant la réforme, était centralisée c'est-à-dire était géré par la dite ministère.
- ***L'amortissement des immobilisations*** : dans le but de répertorier l'ensemble des éléments qui entre dans la propriété de l'UAE, un problème a été soulevé, c'est le manque d'informations concernant les dates d'acquisitions des immobilisations, leurs valeurs d'origine et même parfois leurs numéros d'identification. Ceux-ci posent le problème de constatation de la dépréciation des immobilisations, c'est-à-dire la difficulté de calculer les dotations aux amortissements.

Enfin, la mise en place surtout de la comptabilité générale au sein de l'UAE constitue, selon notre impression, la base à partir de laquelle tous les outils du contrôle de gestion seront faciles à mettre en œuvre.

### **IV. Les facteurs d'émergence de la pratique du contrôle de gestion dans l'UAE.**

Les entretiens font apparaître unanimement un besoin de contrôle de gestion basé sur les deux logiques d'émergence et de développement du contrôle de gestion, une logique interne et une logique externe, que nous avons clarifié dans la partie théorique<sup>30</sup>. Mais le besoin n'est pas suffisant. Des facteurs favorables sont nécessaires pour contrebalancer les obstacles. Vont être développés : Le rôle de la politique (Président), l'influence de la contractualisation (plan d'urgence) et l'insuffisance des contrôles de l'Etat.

#### **4.1. L'importance de la politique (Président).**

Nous soulignons que le rôle du président est très important dans la mesure où la loi 01-00 précise leurs attributions<sup>31</sup>. Il a le pouvoir de nommer et d'affecter l'ensemble des enseignants-chercheurs et des personnels administratifs et techniques dans les établissements universitaires, dans les services d'université et dans les services communs de l'université. Lors des entretiens, le contenu et le ton propos traduisant la déférence du personnel à l'égard du président, qui apparaissent comme "tout puissant". Notons que les rôles de conseil d'université, les vice-présidents et le secrétaire général ont été peu soulignés. De fait, selon la loi, le Président a en charge l'organisation de l'UAE et le contrôle de gestion rentre dans ce champ. Enfin de compte, c'est le président qui a le pouvoir de prendre la décision :

- de créer ou non un service de contrôle de gestion ;
- de recruter les personnels ayant la compétence en contrôle de gestion.

#### **4.2. L'influence de la contractualisation (Programme d'Urgence).**

Dans l'objectif d'accélérer et de parachever la mise en œuvre de la réforme de l'enseignement supérieur, deux types de contrats ont été signés pour une période de quatre années de 2009 à 2012:

- Un contrat externe a été signé entre l'UAE et l'Etat ;
- Un contrat interne a été signé entre la présidence avec les établissements de l'UAE.

Ainsi la mise en œuvre du Programme d'urgence se base sur une démarche « Projet », la Contractualisation par objectif et la répartition équitable des moyens. Les grands axes sont<sup>32</sup> :

---

<sup>30</sup> Voir Chapitre II section 2.

<sup>31</sup> Article 16 titre I de la loi n°01-00 portant organisation de l'enseignement supérieur.

<sup>32</sup> Rapport d'auto-évaluation de l'UAE, septembre 2010.

- contrat d'objectif avec indicateurs de résultats ;
- programmation concertée des moyens avec un budget global sur 4 ans de 599 442 145 ,00 DH et 189 postes budgétaires ;
- Le dispositif de suivi et de réalisation;
- auto-évaluation;
- rapport annuel sur la réalisation physique et financière des actions;
- évaluation à mi-parcours et en fin de contrat.

Lors de notre démarche qualitative, les interlocuteurs ont noté la contractualisation comme un élément favorable. En effet, le processus de contractualisation entraine de mettre en place des outils adéquats (tel que les indicateurs, les tableaux de bord...etc.) pour atteindre les objectifs. Le contrôle de gestion semble pratiquement compétent.

#### **4.3. L'insuffisance des contrôles de l'Etat.**

Les systèmes des contrôles de l'Etat sont insuffisants pour mettre l'organisation sous tension. Cette réflexion nous a été faite pour justifier la nécessité de systèmes d'information tels que le contrôle interne, la démarche qualité ou le contrôle de gestion. La gestion de l'UAE est en effet contrôlée, en outre de la tutelle, par le Ministère de Finance (contrôle financier, contrôle comptable et l'IGF) et la cour des comptes. Or, ces contrôles n'entraînent pas de dynamique interne, car ils sont des contrôles de la conformité et de la légalité des opérations financière au sein de l'UAE.

Dans cette section, les résultats synthétiques de l'étude qualitative ont été exposés. Cette étude nous a permis de mieux comprendre le fonctionnement des universités et les obstacles et les facteurs d'émergence et de développement des pratiques de contrôle de gestion dans l'UAE. Les conclusions sont les suivantes :

- Il n'existe pas un service de contrôle de gestion au sein de l'UAE, mais il existe ses pratiques ;
- Il existe un besoin de contrôle de gestion qui peut s'expliquer par des facteurs environnementaux et des facteurs organisationnels ;
- La contractualisation favorise l'émergence des pratiques de contrôle de gestion tel que les indicateurs et les tableaux de bord ;
- Le contrôle de gestion est un contrôle classique dans sa phase embryonnaire ;

- Absence du système comptable (il n'existe ni comptabilité générale ni comptabilité analytique) peut retarder le développement du contrôle de gestion dans l'UAE ;
- Le rôle du Président est un facteur déterminant dans la décision de mise en place du contrôle de gestion et son développement ;
- Il existe différents systèmes de contrôle connexes au contrôle de gestion dans l'UAE, tel que le contrôle interne, la démarche qualité ou la certification. Il existe un lien entre le développement du contrôle interne et le développement du contrôle de gestion ;

Les résultats de cette étude vont nous servir pour l'élaboration d'un questionnaire qui sera destiné à l'ensemble des Universités Marocaines (15 universités) dans le cadre d'une étude quantitative.

## **V. Proposition et hypothèses du modèle relatif à la mise en place de contrôle de gestion dans les UM.**

### **1. Proposition d'un modèle relatif à la mise en place de contrôle de gestion dans les UM**

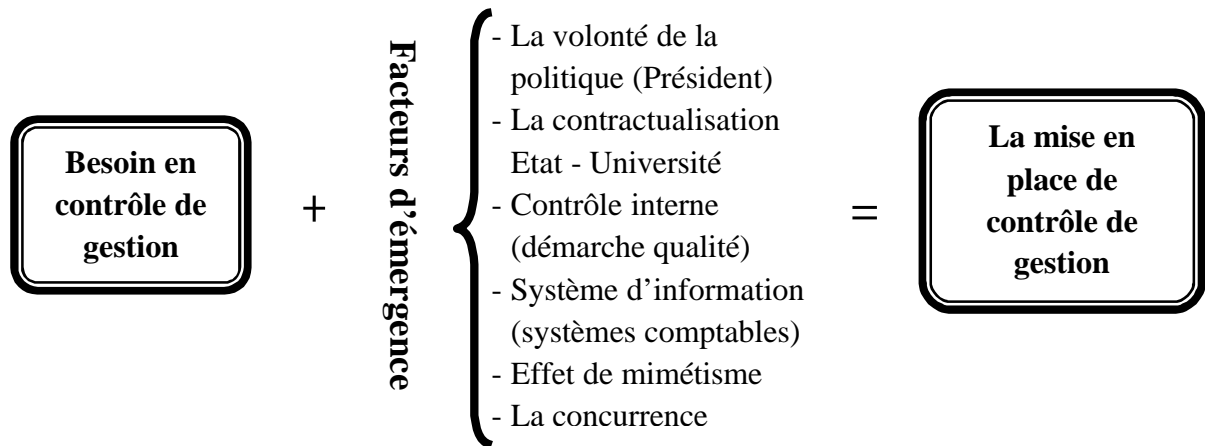
Notre modèle, qui sera proposé, est contingent dans la mesure où il est propre aux Universités Marocaines. Il devra avoir un aspect explicatif et un aspect prédictif c'est-à-dire permettre l'action. Comme le précise H. BOUQUIN « *modéliser c'est choisir de privilégier certains aspects du réel que l'on décrit de façon formalisée pour faire apparaître des relations d'interdépendance, permettant si possible de prévoir l'évolution des variables retenues et/ou de leurs relations* »<sup>33</sup>. Le modèle d'émergence du contrôle de gestion dans les UM s'articule sur deux niveaux : la nécessité de contrôle de gestion et les facteurs d'émergence de contrôle de gestion.

Le besoin de contrôle de gestion est une condition nécessaire pour la mise en place du contrôle de gestion dans les établissements publics notamment les UM. Mais, ce besoin est une condition insuffisante. Il faut maintenant que certains facteurs soient présents.

---

<sup>33</sup> H. BOUQUIN, les fondements du contrôle de gestion, Edition PUF, 1997, p.30. Cité par Laurent SPANG, « la modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation », Thèse de doctorat soutenue en 2002.

Le schéma suivant présente notre modèle



Nous pensons qu'à long terme, sous l'influence de ces facteurs, toutes les Universités Marocaines adopteront le contrôle de gestion. En effet, les conditions favorables au contrôle de gestion sont une fonction croissante du temps. Ainsi, par exemple, avec le temps :

- le contrôle interne va se développer ;
- le système d'information (surtout la mise en place de progiciel de gestion intégrée « Sage X3 » pour la gestion financière et comptable pour les universités marocaines) va s'accroître,
- la crainte, pour une université, d'être isolée, de ne pas être dans le mouvement (effet de mimétisme), va s'accroître ;
- avec la création des nouvelles universités privées ayant une logique marchande, la concurrence, entre les universités publiques et privées, va devenir un facteur d'influence pour l'adoption de contrôle de gestion ;
- la contractualisation devient aujourd'hui une réalité, ce facteur a entraîné le développement de certaines pratiques de contrôle de gestion dans les UM, tel que les indicateurs et les tableaux de bord ainsi le développement d'une culture basée sur la logique de résultat, chose qui n'était pas avant la contractualisation.
- La volonté de la politique (président), c'est le seul facteur que nous le considérons très important dans la mesure où le seul blocage ultime pourrait provenir de la personnalité du Président de l'université. Mais, à long terme, le contrôle de gestion s'implantera

car les pressions vont s'accroître. Les Présidents finiront tous par adopter, soit par choix, soit par contrainte, le contrôle de gestion.

## **2. Les hypothèses du modèle.**

Un modèle se doit d'être testé. Il est donc nécessaire d'émettre des hypothèses qui seront confrontées à la réalité du terrain lors de l'enquête quantitative par questionnaire.

Ces hypothèses concernent les six facteurs d'émergence du contrôle de gestion : La volonté de la politique (Président) ; la contractualisation (Etat- Université) ; contrôle interne (démarche qualité) ; système d'information (systèmes comptables) ; effet de mimétisme et la concurrence.

### **1<sup>ère</sup> hypothèse**

H1. La mise en place du contrôle de gestion résulte, d'après les textes, de la décision du Président ; c'est-à-dire de sa volonté.

### **2<sup>ème</sup> hypothèse**

H2. Le contrôle de gestion émerge et se développe dans les UM suite à une modification de l'environnement résultant de la mise en place de la contractualisation entre l'Etat et Université.

### **3<sup>ème</sup> hypothèse**

H3. La présence du contrôle interne dans les UM est un facteur favorable à l'émergence des pratiques de contrôle de gestion.

### **4<sup>ème</sup> hypothèse**

H4. Le déploiement de Progiciel de Gestion Intégré (PGI) pour la gestion des affaires économiques et la gestion des ressources humaines dans les UM est un élément favorable à l'émergence des pratiques de contrôle de gestion.

### **5<sup>ème</sup> hypothèse**

H5. Il suffit qu'une université mette en place le contrôle de gestion, que toutes les autres universités, par la crainte d'être isolée, vont faire la même chose, c'est à dire la mise en place du contrôle de gestion.

### **6<sup>ème</sup> hypothèse**

H6. La concurrence entre les universités privées et publiques est un facteur favorable à l'émergence des pratiques de contrôle de gestion dans les UM.

Enfin, nous avons proposé notre modèle de mise en place de contrôle de gestion dans les universités marocaines, qui sera a priori contingent, c'est-à-dire propre aux universités

marocaines. Ce modèle devra être testé afin d'en vérifier la validité, la procédure de test du modèle ainsi que les résultats seront développés prochainement, ils sont en cours.

### Bibliographie

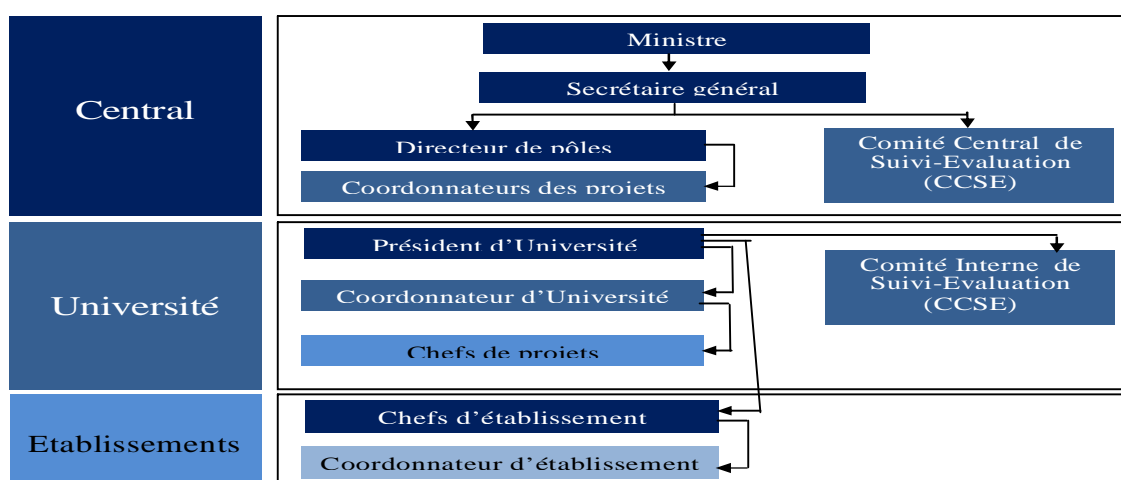
- ALAEARD C., et SEPARI S., contrôle de gestion ; manuel et applications, Dunod, Paris, 2001, 5<sup>ème</sup> édition
- Bécour J.- Ch. et Bouquin H., Audit opérationnel, Economica, 1991
- Benoît Bayenet, performance et financement des universités, ULB
- BOUQUIN H., le contrôle de gestion, presse universitaire de France, Paris, 1986, 3<sup>ème</sup> édition.
- Bouquin,H « *Les grands auteurs en contrôle de gestion* », EMS (2006).
- BOUQUIN,H, les fondements du contrôle de gestion, Edition PUF, 1997
- Centre de Documentation et d'Information sur l'Enseignement Supérieur, « Processus de Bologne...vers un espace européen de l'enseignement supérieur » octobre 2004. [www.cedies.lu](http://www.cedies.lu).
- Chatelain-Ponroy S. (2005), Série 3, in « Gestion comptable et budgétaire de l'Etat. Les apports de la LOLF », (co-auteur : Cellier F.), Cnam-Intec
- Comité d'Animation, de Pilotage et de Suivi de la Réforme(CAPESUR) « Contribution à l'élaboration de la réforme pédagogique de l'enseignement supérieur » Février en 2001
- CORFMAT D., Helly A. et Baron PH., la mutation du contrôle de gestion, Ed. d'organisation, Paris, 2000.
- David Huron et Jacques Spindler, Le Management public en mutation, Edition L'Harmattan 2008.
- DUPUY Y., et ROLLAND G., Manuel du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1991.
- Fernandez A., Nouveau tableaux de bord des décideurs : le projet décisionnel...Ed d'organisation, Paris, 2000.
- GERVAIS M., le contrôle de gestion Economica, Paris, 5<sup>ème</sup> édition.
- Guide méthodologique sur la contractualisation dans le cadre du contrôle de gestion. Délégation Interministérielle à la Réforme de l'Etat
- Hussenot, P. (1982). « Finalisation et contrôle de gestion des administrations publiques », doctorat, Université Paris Dauphine.
- Jérôme DUPIUS, Le contrôle de gestion dans les organisations publiques, presse universitaire de France, Edition 1991.
- KAPLAN R.S, et NORTON D.P, tableau de bord prospectif, pilotage stratégique, Ed. D'organisation, Paris, 1998.
- KEISER A.M., le contrôle de gestion, ESKA, 2000.
- La loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques ou autres organismes
- la loi n° 69-00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques ou autres organismes.

- LAHLOU loubna, la réforme de l'Université marocaine entre idéal organisationnel et réalité pratique, colloque international organisé par l'université Paris VIII le 11-14 Mai 2009.
- Le nouveau management public : avantages et limites, Anna Amar, Ludovic Berthier XVI international RESER conférence. Lisbonne, Septembre, 2006
- Loubna LAHLOU, « La longue marche de dispositif éducatif et de l'université au Maroc : de la Quarawiyin à 2009 », édition BOUREGREG, 2010.
- M. CROZIER, E.FRIEDBERG, « L'acteur et le système », les éditions de seuil, 1977
- M. HAMMOUMI « L'introduction du contrôle de gestion dans le secteur public, levier de modernisation » Mémoire en vue de l'obtention du diplôme du Cycle Supérieur de Gestion (ISCAE), 2006
- MAAMAR Ramzi, le gouvernement des universités Françaises : transversalités des champs d'analyse et réflexion sur les compétences des managers universitaires, congrès international de l'AFIRSE organisé le 15-17 Juin 2006 à l'Université de Versailles-Saint Quentin en Yvelines.
- Michel Charpentier, Philippe Grandjean, Secteur public et contrôle de gestion, Edition Organisation 1998
- Ministère de l'Education Nationale, de l'Enseignement Supérieur, de la Formation des Cadres et de la Recherche Scientifique, Pour un nouveau souffle de la réforme : Présentation du Programme d'Urgence 2009-2012, Rapport de synthèse, Juillet 2008
- Ministère des Finances et de la Privatisation, Groupe de travail « Programmation et exécution budgétaire », « Guide de gestion budgétaire axée sur les résultats », juillet 2001
- Mintzberg.H. Structure et dynamique des organisations, Edition d'Organisation (1979).
- Mohammed KOUAM. « Etat d'avancement de la réformes au Maroc », in Actes de la rencontre des recteurs et présidents d'université des pays du Maghreb et des conférences francophones de l'union européenne« Vers un espace universitaire euro-maghrébin solidaire» Tunis, 1<sup>er</sup> et 2 décembre 2006
- Mostapha FIKRI, «La bonne gouvernance administrative au Maroc : mission possible » Edition Espace Art & Culture 2005
- Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, E-book 2009.
- P.GIBERT, Tableau de bord pour les organisations publiques, Edition DUNOD 2009
- P.GILBERT, » le contrôle de gestion dans les organisations publiques », les Editions d'Organisation, 1980
- Poupert, Deslauriers, Groulx, Lasperrière, Mayer, Pires « La recherche qualitative : enjeux épistémologiques et méthodologiques » Gaëtan Morin, 1997
- R.DEMEESTRE, Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2002
- Rapport d'auto-évaluation de l'Université Abdelmalek Essaâdi en septembre 2010.
- RAULET C.C., comptabilité analytique et contrôle de gestion, 1990.
- Recueil des interventions lors d'un séminaire international sur l'autonomie de l'université: expériences nationales et internationales, jeudi 30 septembre 2010 à Rabat
- Recueil d'articles, Faire de la recherche en contrôle de gestion ? de compréhension des pratiques à un renouvellement théorique, Vuibert.
- Revue française de gestion, N° 191/2009 : les universités sur le chemin du management stratégique.
- Royaume du Maroc, Ministère de l'Education Nationale de l'Enseignement Supérieur de la Formation des Cadres et de la Recherche Scientifique « *Programme d'Urgence 2009-2012, 17 contrats pour le développement de l'Université Marocaine* ». Agadir- octobre 2009

- Royaume du Maroc, Rapport du conseil supérieur de l'enseignement (2008), « état et perspectives du système d'éducation et de formation », Rapport analytique volume 2
- Royaume du Maroc, Rapport du conseil supérieur de l'enseignement (2008), « état et perspectives du système d'éducation et de formation », Réussir l'école pour tous, résumé du volume 1
- SAADA T., Burlaud A. et Simon C., comptabilité analytique et Contrôle de gestion Vuibert, Paris, 1998, 2ème édition.
- Stéphanie Chatelain-Ponroy, «Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives, Une proposition de modélisation » Note de synthèse des activités de recherche en vue du diplôme d'Habilitation à Diriger des Recherches (HDR) (2008)
- Wacheux Frédéric, « Méthodes qualitatives et recherche en gestion », Economica, 1996

## Annexe

**Schéma 1**



Source : Recueil des interventions lors d'un séminaire international sur l'autonomie de l'université: expériences nationales et internationales, jeudi 30 septembre 2010 à Rabat, page 20.

**Tableau 1 : Liste des interlocuteurs**

Fonction d'interlocuteur	Nombre d'interlocuteurs interrogés
Secrétaire général de la présidence	1
Secrétaires généraux des établissements universitaires	11
Trésorier payeur	1
Fondé de pouvoir	2
Service économique	2
Service de système d'information	1
Comité interne de suivi et d'évaluation	1

**Tableau 2 : Les thèmes suivants ont fait l'objet de question :**

Guide d'entretien	
Thèmes	Sous-thèmes
1-Autonomie et contractualisation	Apport de la nouvelle réforme de l'enseignement supérieur en générale et de l'université en particulier.
	Nouvelle gestion axée sur les résultats
	Contrat Etat-université (engagement de l'Etat et de l'université)
	La réalité d'autonomie des universités avec la nouvelle réforme

2-Le contrôle de gestion	Les contrôles exercés au sein de l'université (Contrôle légal, contrôle de la tutelle, etc)
	La perception du contrôle de gestion au sein de l'université
	Pratique de contrôle de gestion (comptabilité analytique, tableau de bord, etc.)
	Les obstacles et les conditions de la mise en place du contrôle de gestion.
	Les facteurs d'émergence de la pratique du contrôle de gestion
3-Le rôle des différents acteurs	Le président, la tutelle (Ministère d'Enseignement Supérieur), le conseil d'université, le secrétaire général de la présidence, l'agent comptable, etc.
4-L'interlocuteur	Fonction au sein de l'université
	Etudes suivies