

## **Regards croisés sur la nécessité d'un système de contrôle de gestion et la nouvelle culture managériale : une étude exploratoire au sein des administrations publiques marocaines**

### **Crossed views on the need for a management control system and the new managerial culture: an exploratory study in Moroccan public administrations**

**Soukaina BOUTAKBOUT, (Doctorante)**

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD  
FSJES, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc*

**Abdelhadi GRINE, (Enseignant-Chercheur)**

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD  
FSJES, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc*

**Mohamed LOULID, (Enseignant-Chercheur)**

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Etudes en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise LIRE-MD  
FSJES, Université Cadi Ayyad, Marrakech, Maroc*

<b>Adresse de correspondance :</b>	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales Adresse : Daoudiate B.P. 2380, 40000 Marrakech Cadi Ayyad Maroc, Marrakech Adresse de l'établissement 40000 Tél. : +212 5 35 46 70 84/86 boutakboutso@gmail.com
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	BOUTAKBOUT, S., GRINE, A., & LOULID, M. (2022). Crossed views on the need for a management control system and the new managerial culture: an exploratory study in Moroccan public administrations. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 3(1-2), 134-147. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.5903045">https://doi.org/10.5281/zenodo.5903045</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

Received: December 31, 2021

Published online: January 31, 2022

## **Regards croisés sur la nécessité d'un système de contrôle de gestion et la nouvelle culture managériale : une étude exploratoire au sein des administrations publiques marocaines**

### **Résumé**

Cet article porte sur l'exploration du système de contrôle de gestion dans le contexte des initiatives de la nouvelle gestion publique. Ces initiatives ont entraîné des changements dans la structure et le fonctionnement des organisations du secteur public afin de les faire mieux fonctionner. Une méthodologie de recherche qualitative est appliquée notamment auprès de 9 responsables à travers des entretiens individuels semi-directifs pour obtenir une meilleure compréhension de notre phénomène. Pour ce faire, nous avons préconisé une approche de contingence portant sur les déterminants du système de contrôle de gestion. Cette étude prouve que l'Administration est toujours en quête d'amélioration et qu'une mobilisation des décideurs est à entreprendre, ainsi le succès (ou l'échec) des réformes de New Public Management (NPM) dépend, en grande partie, du contexte administratif, politique et stratégique dans lequel ces réformes s'inscrivent.

Les résultats obtenus, nous ont permis de comprendre que la mise en œuvre du système de contrôle de gestion reste toujours un besoin urgent pour les Administrations publiques marocaines afin qu'elles puissent suivre le mouvement de transformation lancé par le Royaume. L'une des principales limites de cette étude est liée à la difficulté d'accéder aux données secondaires ainsi qu'au terrain puisque notre thématique de recherche s'est intéressée à la sphère publique. Toutefois, nous avons rencontré des réticences énormes de la part des collaborateurs. Bien qu'expérimentalement, notre étude qualitative exploratoire nécessite une étude quantitative confirmatoire supplémentaire pour déterminer, vérifier et généraliser nos résultats théoriques. Parallèlement, nous aurions dû prendre plus de deux Administrations, mais nous n'avons pas pu répondre à cette norme souhaitée.

**Mots clés :** Nouveau Management Public, Contrôle de Gestion, Gestion Publique, Administration Publique.

**Classification JEL :** H83

**Type de papier :** Recherche empirique

### **Abstract**

This article explores the management control system in the context of the New Public Management initiatives. These initiatives have led to changes in the structure and functioning of public sector organizations in order to make them work better. A qualitative research methodology is applied, in particular with 9 managers through individual semi-directive interviews to obtain a better understanding of our phenomenon. To do this, we have advocated a contingency approach on the determinants of the management control system. This study proves that the Administration is always in search of improvement and that a mobilization of the decision-makers is to be undertaken. Thus, the success (or failure) of the New Public Management (NPM) reforms depends, in large part, on the administrative, political and strategic context in which these reforms take place.

The results obtained allowed us to understand that the implementation of the management control system is still an urgent need for Moroccan public administrations in order to follow the transformation movement launched by the Kingdom. One of the main limitations of this study is related to the difficulty of accessing secondary data and the field, since our research theme focused on the public sphere. However, we encountered tremendous reluctance on the part of collaborators. Although experimental, our exploratory qualitative study requires additional confirmatory quantitative study to determine, verify, and generalize our theoretical findings. At the same time, we should have taken more than two Administrations, but we were unable to meet this desired standard.

**Keywords:** New Public Management, Management Control Systems, Public Management, Public Administration.

**JEL classification:** H83

**Paper Type:** Empirical Research

## 1. Introduction

Depuis quelques années, le secteur public fait l'objet d'énormes réformes. Ces réformes sont en grande partie liées au nouveau management public, qui cherche notamment à prendre en compte la forte pression sociale pour faire un bon usage des fonds publics en vue d'administrer des services publics de qualité aux citoyens. Compte tenu du poids de la modernisation qu'a connu l'Administration publique marocaine ces dernières années et sous l'impulsion de la loi organique relative à la loi de finances de 2016, basée notamment sur la valorisation de la performance des services publics, il est souhaité la mise en place d'une réforme portant sur l'intégration d'un système de contrôle de gestion dans la sphère publique.

Bien que la nécessité d'utiliser des systèmes de contrôle de gestion dans le secteur privé existe depuis longtemps, cette intégration est désormais aujourd'hui importante pour les Administrations publiques. S'appuyant sur cette réflexion, ces systèmes sont appelés à relever de nombreux défis, tels que : la satisfaction des bénéficiaires des services publics, la bonne utilisation des ressources allouées, la qualité du service public rendu et la culture de la performance, etc.

En effet, autant de débats et réflexions qui sont à l'origine des transformations profondes du mode de gestion des organisations publiques. Ils ont pour point commun de s'inscrire dans une pensée largement dominante, celle du New Public Management qui vise, comme l'ont souligné Osborne et T. Gaebler (1992), à introduire l'esprit d'entreprise dans la sphère publique. Cette nouvelle pensée est destinée à faire évoluer l'Administration publique traditionnelle, trop rigide et bureaucratique, vers un mode de gestion publique ayant un grand caractère d'économie, d'efficacité et d'efficience.

En ce sens, de nombreux chercheurs ont toujours insisté sur la nécessité de revoir la gestion de l'Administration publique et de faire disparaître la bureaucratie au profit d'une Administration faisant appel à l'application de nouveaux outils de gestion pour assurer un service public de qualité. Ainsi, l'Administration sera en mesure de relever au mieux les défis posés par la société qui ne cesse d'évoluer. L'objectif de cet article est d'ouvrir une fenêtre sur les pratiques de gestion au sein des Administrations publiques marocaines afin de mieux comprendre le fonctionnement des modes managériaux au sein des Administrations publiques marocaines.

Dès lors, il est pertinent de mener une étude exploratoire en vue de mettre en évidence les meilleures pratiques dans ce domaine. Pour ce faire, nous allons essayer de répondre à la question suivante qui servira de guide à notre article : « **Comment la pratique du New Public Management (NPM) favorise-t-elle l'implantation du contrôle de gestion ?** ». Pour structurer notre travail, cette recherche est organisée en deux parties complémentaires, la première partie sera dédiée au cadre conceptuel et théorique. Pour une bonne appréciation et compréhension de notre problématique, il était indispensable de dédier la première section à la revue de littérature relative au courant du New Public Management et au concept du contrôle de gestion. Dans un second lieu, nous allons exposer notre théorie celle de la contingence qui va nous fournir des explications théoriques du caractère contingent et adaptatif des systèmes de contrôle de gestion. Nous mobiliserons la deuxième partie pour présenter notre dispositif méthodologique, en justifiant nos choix. Ensuite nous mettrons l'accent sur nos résultats empiriques et en fin nous concluons cette partie par la discussion des résultats obtenus.

Dans cette perspective, l'intérêt théorique de notre article est de pouvoir mettre en lumière les évolutions de l'étude, de contribuer aux renforcements de la littérature existante sur cette problématique et ainsi d'enrichir l'état de l'art relatif à notre champ d'études. Notre travail répond également à un intérêt managérial, c'est celui de présenter à l'Administration publique marocaine une image claire sur un sujet qui l'intéresse à savoir la contribution du système de contrôle de gestion dans la réorganisation et l'amélioration de sa gestion. Car généralement, la

fonction contrôle de gestion est appelée à devenir plus rigoureuse et plus efficace, chose qui peut inciter les Administrations à adopter cette volonté et faire accepter ce dispositif.

## **2. La reconnaissance du contrôle de gestion au regard des exigences du New Public Management**

En raison de son caractère, l'Administration ne cesse d'évoluer et, par conséquent, ses tâches et la demande des citoyens changent. Elle est donc « *assujettie à un mouvement de mutation particulièrement intense. Il s'agit de faire en sorte que le secteur public soit plus efficace et efficient et moins coûteux* » (Herbut, 1999, pp. 50-51 cité par Stroińska, 2020). Par voie de conséquence, la nouvelle gestion publique a vu le jour pour répondre à la demande de réformes administratives.

### **2.1. NPM : Émergence du courant**

Par définition, Hood (1991) précise que la nouvelle gestion publique constitue, de manière générale, « *une initiative de plusieurs pays de l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) consistant à atténuer la bureaucratie et la faillite morale de l'ancienne gestion publique, tout comme son contenu doctrinal, en visant à accroître l'efficacité et à faire baisser les coûts du secteur public* » (Panagiotis D, 2021).

Cette tendance trouve son origine dans une évolution de la nature du service public qui est passée d'une politique de « laisser-faire » qui fait son apparition au début du 19<sup>e</sup> siècle, à la naissance après la seconde guerre mondiale de « l'État providence » où l'État cherche à rationaliser le service public (El Mouissia, 2020). L'émergence de ce paradigme fait ressortir différents facteurs qui expliqueront son origine et sa progression :

- Une gestion publique non efficace se traduisant par une forte dette publique et des déséquilibres publics.
- Remise en question du rôle de l'État, le NPM préconise de restreindre le pouvoir de l'État dans les domaines économiques, sociaux et juridiques et de constituer de nouveaux domaines d'activité en conformité avec la loi du marché.
- Des nécessités sociales nouvelles, pour les citoyennes et citoyens qui souhaitent de meilleurs services publics et une réduction de la pression fiscale.

Faisant face à la lourdeur d'une Administration centrale bureaucratique, centrée sur son propre développement, le NPM met en avant un secteur public basé sur " l'économie, l'efficacité et l'efficience " en vue de répondre aux attentes des citoyens à moindre coût (Amar et Berthier, 2007).

Reprenant les propos de Rouban (2003) « *sortant de l'horizon dans lequel elle était généralement enfermée, telle que la réforme administrative pour l'amélioration interne de l'instrument bureaucratique* » (Rouban, 2003 : 153). Dans la perspective actuelle du contexte national marocain qui subit une intense pression de modernisation et une réelle volonté de mettre en œuvre les principes de la nouvelle gestion publique, il convient plus que jamais de concevoir un système de contrôle de gestion au sein de ses organisations publiques. De ce fait, le NPM se présente comme étant le véritable outil permettant de moderniser les Administrations publiques.

Cette modernisation a pour objectif de fournir à chaque pays une Administration récente, susceptible d'accompagner le pays dans son développement économique. Il est notamment question d'accroître l'efficacité et l'efficience de l'Administration, de favoriser la bonne gouvernance et de perfectionner sa transparence et sa neutralité.

### **2.2. Le contrôle de gestion public : clarification du concept**

En contexte public, le contrôle de gestion est un concept relativement récent qui est progressivement implanté dans les Administrations publiques. Au cours de la dernière

décennie, le contrôle de gestion a fait le passage d'un contrôle rétrospectif et budgétaire, axé sur une simple logique de moyens, à une toute nouvelle forme de contrôle, clairement plus tournée vers le pilotage et l'amélioration des performances (Burlaud et Simon, 1997; Bouquin et Pesqueux, 1999).

En 1988, Anthony insère une autre définition qui peut s'ajouter à la première « *Le contrôle de gestion est un moyen par lequel les managers interviennent auprès des autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre des stratégies* ». Selon Henri Bouquin (1994), les managers ont besoin de mécanismes pour déterminer la stratégie et pour garantir que les activités quotidiennes des individus sont en adéquation avec la stratégie. Par conséquent, le contrôle de gestion est un organe de régulation comportementale. Selon le même auteur, « *Le contrôle de gestion est une série de systèmes et de processus qui permettent de garantir la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* ».

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, la coordination et la cohérence des actions avec les objectifs poursuivis, la répondre au besoin d'adaptation de l'organisation aux évolutions de l'environnement et en dernier lieu, le renforcement de l'apprentissage organisationnel (Zouidi, 2013).

### **3. La nécessité de mise en place d'un système de contrôle de gestion**

En intégrant un cadre plus global de réforme de l'Administration publique marocaine. Les Administrations doivent impérativement se munir d'outils de gestion modernes, comme le font les entreprises privées, afin de renforcer la transparence et la bonne gouvernance de la gestion publique.

La transformation de l'Administration publique marocaine est le fruit d'une évolution progressive des conceptions de la modernisation de gestion publique basée sur les résultats, la contractualisation et la programmation pluriannuelle. En effet, dans le cadre de ces réflexions, une prise de conscience progressive du besoin de moderniser, optimiser, rationaliser et simplifier les modes d'exécution de la gestion publique et de remettre le citoyen au cœur des préoccupations de l'Administration publique marocaine.

Par conséquent, le processus d'instrumentation devient un besoin de plus en plus pressant dans les organisations publiques. Une nécessité observée dans de nombreuses organisations publiques reflète des changements importants dans la gestion de ces dernières. Étant donné que le système de contrôle de gestion du secteur privé est orienté spécifiquement vers le renforcement de la position concurrentielle de l'entreprise, chose qui n'est pas toujours adéquate pour les organisations publiques.

Partant de ce constat, nous constatons que le renouvellement de la mission confiée à l'Administration publique marocaine ne peut aboutir qu'à travers la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans son ensemble qui prend en charge les spécificités de l'Administration et qui est adaptable aux caractéristiques de l'organisation comme le montre le schéma ci-après.

La détermination des buts est un élément essentiel du contrôle de gestion, car c'est par référence à ceux-ci que le contrôleur de gestion pourra mesurer les réalisations en les comparant avec les objectifs, en mettant en évidence les écarts, en les analysant et en les ajustant. Cependant, dans le secteur public, cette démarche ne semble pas évidente, car l'arbitrage entre les espérances des parties prenantes est purement politique (Berland & De Ronger, 2010).

En termes de ressources, les établissements publics sont étroitement encadrés par des règles de gestion précises liées au système des finances publiques de l'État, Comptabilité publique, code des marchés publics, approche budgétaire de l'État, gestion des fonctionnaires, qui constituent des démarches qui ont une incidence sur la gestion des ressources des organismes publics et qui limitent la marge de manœuvre du contrôleur de gestion.

La limite à laquelle se heurtent les organisations publiques est la capacité de mesurer les résultats. Cela n'est pas clair en ce qui concerne certaines des prestations qui sont toujours aussi complexes à évaluer, d'une part. D'autre part, on retrouve la préoccupation de coproduction qui met en relation ces organisations avec ses partenaires, ce qui complique la mesure de la participation de chacun. Enfin, dans les structures publiques, il est généralement délicat de faire le lien entre les ressources mises en œuvre et les résultats atteints.

A cet égard, le contrôle de gestion a été mis en place dans les organisations publiques dans le but d'insuffler une culture de performance dans l'Administration publique en définissant les objectifs à atteindre et en évaluant les résultats par comparaison avec les prévisions et les anticipations, autrement dit, de manière à établir les trois principes "économie, efficacité et efficience" (Urio, 1998).

Il semble donc souhaitable de placer cette implantation dans la perspective de la théorie de la contingence, qui spécifie qu'il n'existe pas une seule bonne et meilleure façon d'organiser ou de gérer une organisation, mais que la gestion et le contrôle dépendent d'un certain nombre de facteurs contingents (Galbraith 1973, p.2). Cette ligne de pensée est devenue une perspective importante des études portant sur l'organisation et s'est développée en réponse à l'approche mécaniste qui considérait l'organisation comme un système fermé (Morgan, 1990). Alors que dans une perspective contingente, la représentation de l'organisation est celle d'un système finalisé, ouvert sur un univers extérieur (Desreumaux, 1998).

Selon Chenhall (2003), l'approche contingente permet d'étudier les systèmes de contrôle de gestion en fonction des variables de contexte, en postulant que les organisations visent à s'adapter aux changements de leurs facteurs de contingence pour améliorer leur performance. Il s'agit plutôt d'un passage d'une conception classique supposée être universelle et valable pour toutes les organisations à une conception assez souple et adaptée aux impératifs du contexte.

L'environnement externe peut avoir une influence sur la mise en œuvre et l'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans les Administrations publiques marocaines. À ce niveau, deux catégories d'éléments peuvent être soulevées : les éléments résultants du cadre socioculturel et d'autres résultant du cadre institutionnel. Les recherches de Togodo A. et Van Caillie D. (2012) confirment l'existence d'un certain nombre de variables issues du contexte interne également et qui sont traditionnellement capables d'influencer le fonctionnement et l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion et sa corrélation avec performance dans un contexte public. Ces facteurs sont liés au contexte organisationnel de l'entité publique, à savoir : la culture organisationnelle, la stratégie organisationnelle et la structure organisationnelle.

#### **4. Méthodologie de recherche**

Dans le cadre du présent article, notre choix s'est articulé autour d'une approche purement qualitative qui est associée à une orientation exploratoire. Le but ultime de cet article est de comprendre comment la mise en place d'un système de contrôle de gestion favorise la pratique du NMP. Le choix de cette approche se justifie donc par sa cohérence avec les objectifs de l'étude et le cadre théorique adopté.

Quant à l'instrument de collecte de données, nous avons opté pour les entretiens semi-directifs, considérés comme une technique contribuant au développement de connaissance et favorisant des approches qualitatives interprétativistes. Ainsi, notre guide d'entretien est structuré autour de trois grands axes, d'une manière à assurer une chronologie d'événements. Étant que notre étude concerne les Administrations publiques marocaines, les interviews ont été administrés auprès de six (6) responsables de l'Administration fiscale de Marrakech et trois (3) issus de la Trésorerie Générale du Royaume Rabat, avec une durée des entretiens qui varie entre 30 min et 60 min.

Ces entretiens ont été réalisés en face à face, lors des heures de travail dans chacune des deux Administrations, intégralement retranscrit et analysés de façon à répondre à notre

problématique de recherche pour assurer l'objectivité du chercheur et exploiter la richesse des informations recueillies. Le tableau suivant présente le profil des interlocuteurs de notre entretien.

Par ailleurs, pour analyser le contenu des entretiens, nous avons choisi la technique d'analyse de contenu qui repose « sur l'hypothèse que la répétition des unités d'analyse du discours (mots, expressions, phrases, paragraphes) expose les centres d'intérêt, les préoccupations des auteurs de discours » (Thietart et al. 2014. p 552). Pour enrichir notre étude, nous avons opté pour une analyse lexicale à l'aide du logiciel d'analyse des données qualitatives Nvivo (version 12).

**Tableau 1 : Caractéristiques de l'échantillon**

	Entretien	Fonction	Niveau d'études	Ancienneté	Durée d'entretien (min)
<b>DRI MARRAKECH</b>	<b>Entretien 1</b>	Ingénieur d'État en Chef de Brigade Régionale des Vérifications	Bac + 6 en Management de Qualité	15 ans	45
	<b>Entretien 2</b>	Inspecteur vérificateur	Diplôme des Études Supérieures Approfondies en Science Économique	13 ans	38
	<b>Entretien 3</b>	Inspecteur vérificateur	Master en Nouvelle Gouvernance Financière Publique Master en Droit et Gestion des Fiscalités des Collectivités Territoriales	20 ans	56
	<b>Entretien 4</b>	Vérificateur	Formation d'Ingénieur d'État en Finance et Actuariat, Master Comptabilité, Contrôle et Audit	8 ans	45
	<b>Entretien 5</b>	Vérificateur	Diplôme des Études Supérieures Approfondies en Science Économique	22 ans	30
	<b>Entretien 6</b>	Gestionnaire au sein de service de personnes morales	Master en Audit et Ingénierie Financière	10 ans	35
<b>TGR RABAT</b>	<b>Entretien 7</b>	Cadre au sein de la Division du Contrôle de Gestion	Master en Gestion Financière, Comptable et Fiscale Master en Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit	12 ans	50
	<b>Entretien 8</b>	Chef de Service de la Gestion des Risques	Ingénieur en Chef Diplômé de l'INPT, Diplômé de la CSG ISCAE	7 ans	40

	<b>Entretien 9</b>	Chef de service	Diplôme supérieur en Finances Publiques.	8 ans	30
--	--------------------	-----------------	--	-------	----

*Source : Auteurs*

## 5. Présentation des résultats

Au niveau de cette section, nous avons opté pour une méthode d'analyse de contenu et l'analyse lexicale à l'aide du logiciel d'analyse des données qualitatives Nvivo (version 12), cette démarche nous a permis d'exploiter la richesse des données collectées, il s'agit bien des discours très riches en termes d'informations sur le sujet traité. Afin de suivre la même logique que nous avons adoptée lors de la présentation de notre guide d'entretien, nous présenterons les résultats de notre étude exploratoire par axe.

### 5.1. Axe 1 : l'utilisation des pratiques managériales au niveau de l'Administration

Les Administrations objet de notre étude ont montré vis-à-vis de ce concept (NPM) un certain équilibre. L'identification de la perception du New Public Management passe tout d'abord par la définition de cette dernière, nous avons demandé aux interviewés d'essayer de la définir. En général, l'ensemble des personnes interrogées souscrivent le New Public Management à l'adoption des outils et méthodes de gestion pratiqués dans les entreprises. De ce fait, il s'avère que le New Public Management n'est plus un concept vague et inconnu auprès des collaborateurs, ci-après quelques définitions proposées par nos interviewés :

« Cette adoption fait référence au concept new public management qui vise à démocratiser l'Administration publique et à introduire des techniques de management de qualité pour développer les notions d'efficacité et d'efficience au sein de l'Administration publique. » (Interviewé 3).

« Quand on parle de la transition des pratiques et méthodes réservées traditionnellement au secteur privé, on est donc déjà dans le cadre du NPM qui consiste à développer une gestion axée sur les résultats à travers le renforcement de l'autonomie et la flexibilité des différents acteurs de l'organisation dans un cadre contractuel entre les services centraux et les services déconcentrés. » (Interviewé 7).

Pour enrichir nos résultats, l'analyse de la fréquence des mots sur les réponses à ce premier axe reste une valeur ajoutée. Cette analyse a donné lieu aux résultats présentés dans le tableau ci-dessous qui montre à quelle fréquence chaque concept se produit.

*Figure 1 : Requête de fréquence de mots axe 1*

Mot	Longueur	Nombre	Pourcentage pondéré (%)
Public	6	16	1,26
L'Administration	16	15	1,18
Gestion	7	14	1,10
Management	10	14	1,10
Publique	8	10	0,79



*Source : Auteurs via Nvivo 12*

Les résultats du tableau ci-dessus montrent que les concepts les plus fréquentés tournent généralement autour de concept de base, celui de Management Public, tout en faisant appel aux d'autres concepts qui font référence à la sphère publique.

La question relative aux méthodes pratiquées au sein de chaque Administration a donné lieu à des réponses assez diversifiées, ce qui nous permettra de déterminer la perception des personnes interrogées. Les interviewés issus de la première Administration « DRI » ont souligné que la direction a adopté de nouvelles pratiques et de nouveaux systèmes qui consistent à instaurer un état d'entreprise au sein de l'Administration. Sauf que deux interviewés au sein de cette même Administration font l'exception. De leur côté, l'Administration ne pratique aucune des pratiques de gestion issues des entreprises. Voici deux verbatims expliquant ce dernier constat :

« Il n'y a pas de méthode de gestion pratiquée dans le secteur privé qui est adoptée par notre Administration. » (Interviewé 1).

« Malheureusement, aucune des méthodes de gestion pratiquée dans les entreprises ne s'adapte au contexte de notre Administration. » (Interviewé 6).

Restons toujours dans le cadre de la question relative aux méthodes pratiquées au sein de chaque Administration. La deuxième Administration « TGR » montre une grande adoption de ces méthodes.

« Nous adoptons des mesures telles que : la mesure de la performance, la motivation, la gestion dynamique des ressources, l'évaluation et le contrôle ... » (Interviewé 8).

« Cette nouvelle optique de management a permis à notre Administration d'instaurer un mode de gouvernance qui donne plus de place aux métiers de rétroaction notamment le contrôle de gestion, l'audit interne et le management de risque au sein de l'Administration. » (Interviewé 7).

Par ailleurs, les réponses de tous les interviewés tournent presque autour de la même idée lorsqu'ils sont interrogés sur le rôle de ces méthodes pour améliorer la qualité de service et satisfaire le citoyen. Tous les répondants ont jugé que le NPM vise à améliorer la qualité du service rendu. Par exemple un de nos interviewés exprime que :

« Bien sûr que oui, c'est grâce à ce nouveau management public que notre direction a mis en place un ensemble de mesures et d'instruments qui visent à améliorer la qualité du service rendu, qu'on puisse citer à titre indicatif : L'adoption de la notion du partenaire au lieu du contribuable, redevable ou simple citoyen ; la réaction de l'Administration envers les différentes demandes et la qualité du service rendu ; La simplification des procédures administratives, via la modernisation et la modification des textes législatifs en harmonisation avec l'évolution de l'Administration, etc. » (Interviewé 3).

## 5.2. Axe 2 : l'impact de l'implantation d'un système de contrôle de gestion

L'ensemble des interviewés ont montré conscience du concept contrôle de gestion comme étant un système qui intervient surtout entre la définition des objectifs et leurs réalisations. L'un de nos interviewés explique :

« Pour moi le contrôle de gestion signifie la non-existence des dysfonctionnements et des écarts entre les réalisations et les prévisions. » (Interviewé 5).

Les réponses à la question portant sur l'adoption du contrôle de gestion dans les deux Administrations sont complètement différentes. Les personnes interrogées issues de la première Administration « DRI » affirment que l'Administration n'adopte pas de système de contrôle de gestion et que cette adoption dépend d'une volonté d'avoir accepté le contrôle de gestion. L'un de ces interviewés a fait l'exception, il déclare qu'il y a des indications d'installation du système de contrôle de gestion.

« Je peux dire qu'au niveau de l'Administration dans lequel je travaille, il y'a des signes qui laissent comprendre qu'il y'a un début d'installation d'un système de contrôle de gestion à travers ce qu'on nous demande en termes de statistiques, tableaux, prévisions, réalisations, écart, le temps de vérification... Mais c'est encore un début parce que le

*SI sur lequel l'Administration est en train de travailler depuis des années avec des hauts et des bas et des problèmes au niveau de gestion entravent sa mise en place. »* (Interviewé 2).

Pour autant que l'autre Administration dispose d'un service de contrôle de gestion. Tel qu'il est mentionné par l'un des interviewés :

*« Oui, on dispose d'un contrôle de gestion au niveau de notre Administration. Mais dans certaines Administrations, l'absence de CG signifie l'absence de moyens de mesures de l'efficacité des actions entreprises que ce soit en conformité avec les objectifs tracés en interne ou vis-à-vis des partenaires externes. »* (Interviewé 8).

Les collaborateurs issus des deux Administrations, accordent une importance cruciale au système de contrôle de gestion. Dans le même ordre d'idées, nous avons interrogé les interviewés sur les biens faits du contrôle de gestion dans la sphère publique et son impact sur les processus en interne de l'Administration. D'après les résultats dégagés, nous avons constaté que ce système a des avantages majeurs, de fait qu'il permet d'éclairer les opérations sur tous les niveaux et d'éclairer aussi la direction par rapport à l'atteinte des objectifs voulus. Trois de nos interviewés expliquent :

*« Pour le cas de la TGR par exemple, un SCG pour le recouvrement des créances ne peut que contribuer à la performance des agents pour le recouvrement des créances qui sont à leur charge et contribuer au financement des projets de la collectivité. »* (Interviewé 8).

*« Oui, par exemple l'amélioration des délais de paiement de la dépense publique à travers le suivi via les indicateurs de performance implémentés dans les tableaux de bord. »* (Interviewé 9).

### **5.3. Axe 3 : perspectives des pratiques du contrôle de gestion au sein de l'Administration publique**

Ce troisième et dernier axe est consacré aux regards des pratiques du contrôle de gestion. Les réponses des interviewés ont été diverses, les interviewés issus de la première Administration ont précisé que les outils avec lesquels travaille l'Administration sont des outils classiques qui ne donnent pas d'excellents résultats. Ci-dessous quelques verbatims qui illustrent nos résultats :

*« Oui, les outils classiques sont les plus utilisés dans l'Administration. Les tableaux de bord sont parmi les outils les plus adaptés au contexte de l'Administration. »* (Interviewé 1).

*« Oui, nous travaillons généralement avec des outils classiques qui peuvent ne pas donner d'excellents résultats en termes d'efficacité et d'efficience à l'Administration. Comme pour l'entreprise, l'Administration a besoin des outils de contrôle de gestion qui sont garant de l'encourager vers l'amélioration de la gestion publique. »* (Interviewé 6).

Parmi les outils adoptés par la deuxième Administration, les interlocuteurs ont cité le contrôle de gestion. L'un de nos interviewés déclare que :

*« La TGR a mis en place un système de contrôle de gestion permettant de suivre l'efficacité de ses actions en termes d'objectifs fixés au préalable. Cependant, son processus de prise de décision n'intègre pas une dimension d'efficience basée sur un système d'analyse des coûts alimenté par les informations issues de la comptabilité de gestion. »* (Interviewé 7).

Ensuite, nous avons interrogé nos interviewés sur la culture organisationnelle comme variable influençant le fonctionnement de l'organisation en général et le système de contrôle de gestion en particulier. Les résultats montrent que les responsables accordent une grande importance à la culture organisationnelle lorsqu'ils envisagent d'introduire des outils de



demandes et la qualité du service rendu, ainsi que la simplification des procédures administratives. L'esprit de partenariat avec le citoyen est cité aussi dans plusieurs reprises lors de l'analyse des entretiens, ce qui signifie son importance comme concept phare qui relève de New Public Management.

D'une manière générale, et d'après l'analyse des réponses des interviewés, nous constatons que l'Administration reste encore très limitée de la raison que les pratiques managériales dépendent du contexte administratif, politique et stratégique dans lequel ces pratiques s'inscrivent, malgré des avancées législatives encourageant le recours à un processus de transformation de l'action publique par le New Public Management.

## **6.2. Axe 2 : l'impact de l'implantation d'un système de contrôle de gestion**

Rappelons que notre deuxième axe porte sur les implications potentielles de la mise en place d'un système de contrôle de gestion (SCG) sur le fonctionnement des organisations publiques. Lors de la revue de littérature, nous avons tenté de mettre en avant certains impacts proposés par certains théoriciens, qui ont tenté d'identifier les diverses caractéristiques des organisations publiques. Le contrôle de gestion devient ainsi un véritable pilier de la modernisation dans le contexte public, dans le but d'inculquer une culture de la performance dans l'Administration publique en définissant les objectifs à atteindre et en mesurant les réalisations par rapport aux prévisions et aux attentes. (Urio, 1998)

Demeestère (2005) prouve que parmi les raisons derrière l'instauration du contrôle de gestion dans le milieu public, les contraintes de : l'allocation optimale des ressources, la coordination des actions avec les objectifs voulus, l'évaluation de la qualité de service rendu, l'adaptation aux changements de l'environnement et finalement le développement de l'apprentissage organisationnel. Il poursuit que la maîtrise du fonctionnement de l'Administration publique passe par la maîtrise de sa structure. Demeestère (2005) a aussi expliqué l'effet de l'introduction de l'orientation « client » sur l'organisation bureaucratique.

Les résultats dégagés lors de l'analyse de cet axe ont confirmé que la première Administration (DRI) avait intérêt d'introduire un système de contrôle de gestion, mais sa mise en place a posé de sérieuses questions. Il est assez clair que la mise en œuvre du SCG va bouleverser l'Administration, car elle va reconfigurer les processus à l'intérieur de l'Administration, d'un autre côté il va permettre également de gérer la performance de manière inattendue. Il ressort de nos entretiens que cette Administration a déployé à nouveau quelques outils de contrôle de gestion, mais l'inexistence de ce dernier demeure un point faible pour la direction. En revanche, les résultats issus du deuxième terrain ont montré que le contrôle de gestion adopté a forcé l'Administration étudiée à améliorer ses performances et faire preuve de transparence et de responsabilité.

Il ressort également de notre étude empirique que les personnes interrogées ont trop mis l'accent sur l'évaluation des performances, au détriment de tous les autres fonctions ou rôles du contrôle de gestion en tant que dispositif d'apprentissage, d'établissement de consensus ou de changement, comme le souligne Modell (2004). De ce fait, les résultats de notre étude ont ciblé l'impact cérémoniel de ces outils et de leurs effets réels sur l'évaluation de la performance.

## **6.3. Axe 3 : perspectives des pratiques du contrôle de gestion au sein de l'Administration publique**

Suite à notre revue de littérature nous a permis de constater que la culture organisationnelle est une variable capable d'impacter le fonctionnement de l'organisation dans son ensemble, y compris son système de contrôle de gestion (Anthony 1988). À cet égard, nous avons constaté que les deux Administrations ont des similarités au niveau de leurs cultures organisationnelles qui se manifestent notamment dans la favorisation des valeurs de hiérarchie ainsi que des valeurs de flexibilité.

Comme nous avons évoqué dans la revue de littérature, l'utilisation d'un système de contrôle de gestion et le choix des indicateurs à intégrer dans les tableaux de bord s'influencent par la culture organisationnelle de l'entité en question (Henri, 2006). Or, le système de contrôle de gestion de la deuxième Administration (TGR) étudiée se caractérise par un suivi d'efficacité de ses actions en termes d'objectifs fixés au préalable. En effet, la première Administration (DRI) adopte les outils de pilotage et les tableaux de bord pour le suivi des indicateurs de performance.

En gros, les outils de contrôle de gestion de la Direction Régionale des Impôts renvoient à une conception traditionnelle caractérisée par une limitation des fonctions de contrôle de gestion et la prise en compte de la performance ainsi qu'une logique de pilotage basée sur l'analyse et la réduction des coûts. Par contre, la TGR dispose d'un système de contrôle de gestion qui renvoie davantage au concept moderne de contrôle de gestion où le service contribue à la formulation et la mise en œuvre de la stratégie, l'assistance et l'encadrement et le pilotage de la performance globale de l'Administration.

## 7. Conclusion

Pour répondre à notre question de recherche, nous nous sommes appuyés, dans une première partie, sur un recadrage des deux principales notions, à savoir : le New Public Management et le contrôle de gestion. Le premier concept s'agit d'un courant qui fait appel aux modes de gestion et aux outils de management en général du secteur privé, en instaurant une succession de réformes lancées par de nombreux pays à travers le monde (Bartoli & Hervé, 2011). La revue de la littérature portant sur le contrôle de gestion nous a permis d'étudier l'évolution historique de ce système et de mettre l'accent sur les deux principales conceptions du contrôle à savoir la conception traditionnelle et la conception moderne managériale basée sur une logique de pilotage de la performance globale.

Ensuite, nous avons explicité notre cadre théorique qui s'agit de la théorie de la contingence qui spécifie qu'il n'existe pas une seule bonne et meilleure façon d'organiser ou de gérer une organisation, mais que la gestion et le contrôle dépendent d'un certain nombre de facteurs contingents (Galbraith 1973, p.2).

Une validation des résultats a été réalisée au moyen d'entretiens qualitatifs auprès de 9 collaborateurs, ces derniers ont été menés suivant un guide d'entretien structuré d'une manière à respecter la chronologie d'événement. Le guide d'entretien comprenait trois axes, le premier axe a pour objet d'identifier la perception des interviewés vis-à-vis la nouvelle gestion publique (NPM), le deuxième axe de notre guide d'entretien a pour but d'identifier et de comprendre l'impact de l'implantation d'un système de contrôle de gestion, le dernier axe porte sur les perspectives des pratiques de la fonction contrôle de gestion.

Nous avons constaté, à l'issue de nos résultats, par une méthode entièrement qualitative, que dans toutes les Administrations, la fonction contrôle de gestion ne se présente pas comme une fonction à part entière. Cependant, l'Administration est caractérisée par un ensemble de pratiques traditionnelles décentralisé, ce qui témoigne des immenses efforts qui ont été consentis au sein des départements ministériels ayant mis en place des mécanismes de contrôle interne formant un pas important vers l'instauration d'un système de contrôle de gestion.

En définitive, la rencontre entre l'Administration publique marocaine et le système de contrôle de gestion est tout à fait envisageable si l'on tient compte des différents facteurs qui freinent ce type de rapprochement, notamment le facteur humain qui peut renforcer ou freiner cette institution. Nous espérons, dans le cadre d'un futur article, d'avoir un échantillon plus large et de pouvoir faire une comparaison avec d'autres cas des Administrations publiques, afin d'approfondir les conclusions tirées de cet article et d'alimenter à d'autres connaissances.

## Références :

- (1) Amar, A., & Berthier, I. (2007). *Le nouveau management public : avantages et limites*. Revue Gestion et management publics, vol. 5, pp. 1-14.
- (2) Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems, A Framework for Analysis*. Division of Research, Harvard Business School, Boston.
- (3) Aucoin, P. (1990). *Administrative Reform in Public Management : Paradigms, Principles, Paradoxes, Pendulum*. Governance, Vol. 3, n° 2, pp.115–37.
- (4) Berland, N., & Ronger, Y. (2010). *Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales*. Pearson, première édition.
- (5) Burlaud A., & Laufer, R. (1980). *Management public : Gestion et légitimité*. Dalloz, Dalloz Gestion, Systèmes et stratégies, pp.356.
- (6) Chenhall, R.H. (2003). *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future*. Accounting Organizations and Society, Vol 28, Issues 2-3, pp.127.
- (7) Christensen, T., & Laegreid, P. (2001). *New Public Management: The Transformation of Ideas and Practice*. Aldershot, Ashgate, pp. 364.
- (8) Cindy, Z. (2009). *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME*. Université Paul Verlaine – Metz.
- (9) Demeestere, R. (2002). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*. Coll. Systèmes - Finances publiques, Ed. Paris : Librairie générale droit et de jurisprudence.
- (10) Hood, C. (1995). *The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme*. Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, n° 1/2, pp 93-109.
- (11) Loulid, M. (2019). *Le rôle du système de contrôle de gestion dans la prévention des risques organisationnels : Cas des offices marocains à activité marchande*. Université cadi Ayyad de Marrakech. Revue marocaine de contrôle de gestion, No 8, pp 01-17.
- (12) Orley, D. (1999). *Performance management: a framework for management control systems research*. Management Accounting Research.
- (13) Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.
- (14) Rouban, L. (2003). *Réformer ou recomposer l'État ? Les enjeux sociopolitiques d'une mutation annoncée*. Revue française d'Administration Publique, Vol. 1-2, n° 105-106, pp. 153-166.
- (15) Simons, R. (1991). *Strategic Organizations and Top management Attention to Control Systems*. Strategic Management Journal, Vol. 12, pp 491-62.
- (16) Stroińska, E. (2020). *New Public Management as a Tool for Changes in Public Administration*. Journal of Intercultural Management, Vol. 12, No. 4, pp. 1–28.
- (17) Thietart., & AL. (2014). *Méthodes de recherche en management*. coll. management sup, Dunod, Paris.