

**Le contrôle de gestion et la performance des établissements
publics : enjeux, perspectives et conciliation.
Cas de la direction régionale des impôts de Marrakech.**

**Management control and the performance of public institutions:
issues, perspectives and conciliation.
Case of the regional directorate of taxes of Marrakech.**

LOULID MOHAMED

Enseignant chercheur

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales (Marrakech)

Cadi Ayyad

Groupe de Recherche en Management et Ingénierie de Développement (GREMID).

Maroc

mloulid_fr@yahoo.fr

BOUMARETE SAAD

Doctorant

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales (Marrakech)

Cadi Ayyad

Groupe de Recherche en Management et Ingénierie de Développement (GREMID).

Maroc

boumaretesaad@gmail.com

Résumé :

Le secteur public Marocain a connu une forte restructuration après le discours royal du 9 décembre 2002, cette orientation avait comme mission primordiale l'intégration des principes du nouveau management public et l'introduction d'une modernisation structurelle, organisationnelle ainsi que le système du contrôle de gestion considéré comme le maestro des réformes.

Cette recherche s'intéresse à la contribution du système de contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des établissements publics tout en précisant les enjeux, les perspectives et le point de conciliation entre ce système et les acteurs de la fonction publique.

Mots clés : Performance des établissements publics, Contrôle de gestion, Secteur public Marocain, Nouveau management public, Gestion publique.

Abstract :

The moroccan public service has known a strong restructuration after the royal speech of 9 december 2002, this adjustment had a primal mission which is the merge of the new public management concept and the introduction of structural modernization, and the system of management control considered to be the maestro of the reforms.

This search is interested in the contribution of the system of management control on the improvement of the public performance while specifying the challenges, the perspectives and the point of conciliation between this system and the actors of the public service.

Keywords: Performance of public institutions, Management control, Moroccan public sector, New Public Management, Public management.

Introduction

Constituant le souci majeur des États, le secteur public a connu une modernisation remarquable durant ces dernières décennies, basé sur une gestion spécifique affectant la vie sociale, économique et politique des pays, les évolutions opérées ont été justifiées par la mondialisation, l'ouverture des marchés et le développement technologique. De nos jours, chaque citoyen réclame d'être traité comme étant un client du secteur privé pour plusieurs raisons, notamment les conditions d'accueil agréables et la bonne qualité de service.

Depuis les années 90, le gouvernement Marocain a pris conscience de la nécessité d'une modernisation de la gestion publique, ce qui a été traduit par un ensemble de réformes visant l'application des actions correctives aux niveaux structurels et organisationnels, notamment le pacte de la bonne gouvernance en 1998, le plan de développement économique et sociale en 2000, le programme d'appui à la réforme de l'administration en 2003 et la loi organique en 2015.

Le courant du *New Public Management* apparu durant les années 80 en grande Bretagne a constitué une ligne directrice pour la révolution de la gestion publique des pays, l'objectif d'un tel changement était l'atteinte de la performance publique constituant l'objectif prestigieux de toutes les organisations publiques, ce courant insiste sur la réussite des méthodes de management et de la logique de gestion appliquée par les entreprises privées, dans la sphère publique.

Considéré comme l'un des principaux apports du *New Public Management*, le contrôle de gestion actuel est utilisé de la même façon dans le secteur public et privé en raison du changement de la logique de gestion sur laquelle repose le fonctionnement des entités publiques, or, la finalité recherchée et les spécificités du secteur public exigent une réflexion profonde lors de sa mise en place. Plusieurs définitions existent dans la littérature, Anthony (1965) a défini le contrôle de gestion comme étant un processus qui garantit l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente dans la mesure de réaliser les objectifs prédéfinis. De plus, Anthony (1965) s'est intéressé à son rôle d'orientation des acteurs vers l'atteinte des objectifs de l'organisation. « *Le contrôle de gestion est un processus destiné à motiver les responsables et à les inciter à exécuter des activités contribuant à l'atteinte des objectifs de l'organisation* » (R.N ANTHONY. 1965)¹.

¹Mustapha Taimi, « Le contrôle de gestion : Dispositif de management pour les organismes publics », 2011.

Implanter le système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques, repose dans un premier lieu, sur l'identification des spécificités du secteur en matière de gouvernance, de production de valeur et de culture du secteur. En effet, cette action nécessite une construction quasi totale de tout, par exemple une comptabilité publique adaptée permettant un branchement fluide de la comptabilité de gestion, cette dernière constitue l'un des principaux piliers sur lesquels repose le contrôle de gestion. D'un point de vue globale, il est nécessaire d'avoir des prérequis organisationnels et managériaux permettant une bonne implantation en vue d'exploiter parfaitement les possibilités offertes par le contrôle de gestion.

En effet, imposer un changement aux individus fait ressortir des sentiments d'aversion, le contrôle de gestion est une nouvelle recrue qui vise un changement radical sur tous les niveaux et qui reflète l'image traditionnelle du contrôleur de gestion, ce dernier se trouve obligé de séduire les fonctionnaires afin de construire son identité auprès d'eux.

La construction d'une identité et la recherche de la légitimité constituent une mission délicate pour le contrôleur de gestion, d'ailleurs, la notion de légitimation a fait l'objet de plusieurs recherches visant l'identification de ses facteurs d'existence, Beaulieu (2002) a fait une distinction entre la légitimation, la justification et la démonstration en précisant que la notion dépend des qualités propres à chaque individu tandis que Maurer (1971), affirme que, la légitimation est en fonction des comportements stratégiques et des intentions des acteurs « *le processus à partir duquel une organisation justifie son droit d'exister auprès de ses pairs ou d'un système ordonné* » (Christophe Dondeyne. 2014)²

Être légitime renvoie à une intention personnelle du contrôleur de gestion qui vise à prouver son importance et la détention d'un pouvoir au sein de l'organisation publique, cette action est justifiée par la complexité du secteur public du fait qu'il est impossible d'atteindre une performance publique sans l'harmonisation et l'implication de tous les acteurs de l'organisation.

L'objectif de cette recherche est de comprendre la nature de la relation entre le système de contrôle de gestion et la performance des établissements publics, de ce fait, il semble nécessaire de traiter cette dernière sur la base de ses trois principaux axes à savoir : l'efficacité, l'efficience et la qualité de service.

² Christophe Dondeyne, « LA LÉGITIMITÉ DU CONTRÔLEUR DE GESTION DANS LE SECTEUR PUBLIC : LE CAS D'UNE ORGANISATION PUBLIQUE PROFESSIONNELLE, 2014.

La problématique de notre recherche s'intéressera à la contribution du système de contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des établissements publics et sera formulée comme suit :

Dans quelle mesure la mise en place du système de contrôle de gestion contribue-t-elle à l'amélioration de la performance des établissements publics ?

1. L'objectif de la performance au sein des établissements publics

Constituant l'objectif prestigieux de chaque organisation publique, la performance publique a constitué le noyau d'intéressement de plusieurs auteurs qui ont lié cette notion aux circonstances de l'environnement dont lequell opère l'organisation. Affectée d'une grande ambiguïté, la performance publique inclue plusieurs acteurs, son caractère multidimensionnel regroupe non seulement l'aspect financier, mais également une épaisseur sociétale et environnementale.

Alors que la création de la valeur est associé à la maximisation du profit dans la sphère des entreprises, le secteur public la définit comme étant une autre finalité, c'est celle de l'optimisation des services rendus aux citoyens, cependant, le secteur privé et public ont plusieurs similitudes, il s'agit de la production de produits et services tout en étant soumis aux contraintes financières et humaines, contrairement à un établissement public, une entreprise met en premier rang la rentabilité économique qui permet d'assurer la pérennité de cette dernière. Par contre, le souci de réduire le déficit public d'une part, et l'amplification des objectifs sociétaux et environnementaux de la part des entreprises font ressortir un point de convergence entre les deux secteurs.

La performance publique reflète la capacité de satisfaire l'intérêt général tout en produisant un service de qualité, répondant aux besoins spécifiques de chaque citoyen tout en réduisant le déficit étatique à travers l'optimisation des dépenses publiques. Ce qui rend la performance des établissements publics plus difficile à atteindre c'est le fait que le secteur public ne choisit pas sa clientèle, contrairement au secteur privé qui met en place des stratégies de segmentation des clients. (Galdemar et al. 2012)

La plupart des recherches qui traitent la performance publique dans la littérature ont identifié trois piliers de cette dernière, il s'agit de : l'efficacité qui est le rapport entre les objectifs et les réalisations, l'efficience qui est le rapport entre les moyens et les résultats et la qualité de service. La nature évolutive du concept et ses multiples facettes renforcent sa complexité

d'identification et de mesure même avec les techniques élaborées les plus complexes qu'elles soient.

Dans la mesure ou la recherche de l'aspect multidimensionnel de la performance place l'organisation publique dans une situation de changement organisationnel au niveau de son système de contrôle afin d'appliquer des nouvelles stratégies, l'instauration d'un contrôle interactif permettant d'y répondre semble capitale, cette approche vient en complément du contrôle créatif voir d'opportunité.

Deux leviers de contrôle parmi les quatre proposés par le cadre conceptuel de Simons intéressent le contrôle de gestion, il s'agit du contrôle interactif et du contrôle diagnostic, ayant des rôles différents, le contrôle diagnostic est un système cybernétique qui assure la fonction classique du *reporting*, et qui vise non seulement la maîtrise des variables critiques (facteurs clés succès), mais également la déclinaison de la stratégie. En revanche, la principale contribution du contrôle interactif réside dans l'orientation et la formation des stratégies, ainsi que le pilotage de l'organisation. Le défi principal réside dans l'application équilibré des deux systèmes du fait que l'utilisation excessif de l'un deux provoque un contre effet.

L'utilisation d'un système axé principalement sur un seul levier provoque un effet contre-productif, une utilisation insuffisante des systèmes de diagnostic fait disparaître les bénéfices potentiels d'une application interactive, néanmoins, appliquer excessivement le système diagnostic conduit à provoquer des contraintes d'innovation, en conséquence, la disparition des bénéfices interactifs, ce qui implique la nécessité de trouver l'équilibre entre les deux systèmes. Par ailleurs, l'utilisation d'un même mécanisme de contrôle issu à la fois du contrôle diagnostic et interactif est possible, la différence est perçue au niveau de l'accent que l'on donne à leur utilisation. (Ferriera et otley. 2009)³

2. Le secteur public Marocain

L'administration publique marocaine est au centre de préoccupations des critiques, ce qui confirme l'existence d'un ensemble de dysfonctionnements auxquels il faut remédier, faisant référence de rigidité, de lenteur et d'une mauvaise qualité de service affectant les relations avec les usagers, l'administration publique Marocaine a connu des changements colossaux depuis les années 90 avec l'apparition de nouvelles orientations gouvernementales notamment

³Elvia Lepori, Marc Bollecker. « Les leviers de contrôle de SIMONS : vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic / interactif », 2015.

la loi organique des finances de 1998 en raison de la prise de connaissance par l'État de l'obligation d'une révolution du secteur public Marocain.

Soutenu par le discours Royal sur la nouvelle notion de l'autorité en 1999 et le pacte de la bonne gestion en 1998 traduisant la nécessité de développement des règles de conduite et de comportements fondée sur les principes de bonne gouvernance, le plan de développement économique et sociale 2000-2004 a été la traduction de cette nouvelle vision du gouvernement Marocain, déployée par le ministère de la fonction publique et la réforme administrative, ce plan a été fondé principalement sur le rapprochement de l'administration des administrés, la rationalisation du système de gestion des ressources humaines et le développement des capacités propres de l'administration⁴.

Durant la dernière décennie, les mesures produites par le Ministère de la fonction publique et de la réforme administrative concernaient la rationalisation des dépenses publiques, l'amélioration du fonctionnement de l'appareil administratif et le développement du système de gestion des ressources humaines.

2.1 Le plan d'action du plan de développement économique et sociale :

Le plan de développement économique et social 2000-2004 était l'élément déclencheur d'un changement radical au sein de l'organisation publique Marocaine, plusieurs objectifs ont été fixés tels que le rapprochement de l'administration des administrés, le développement des capacités de l'administration et la rationalisation de la gestion des ressources humaines, néanmoins la concrétisation n'as pas suivie due à l'absence d'un pilotage des réformes dans un cadre de gouvernance assurant un pilotage d'un point de vue qualitatif. En ce qui concerne la déclinaison du plan, l'accent a été mise sur la fixation des budgets au lieu de mettre en place une analyse économique des projets et de leurs cohérences avec les objectifs fixés initialement, un colloque national a été tenu en 2002 portant sur «l'administration marocaine et les défis de 2010 », 162 mesures de modernisation ont été proposées et centraliser en sept chantiers, toutefois aucune traduction effective des plans d'actions, des objectifs et des modalités de suivi n'a vu le jour. Après que l'ensemble des projets ont été un échec au niveau de leur traduction effective, le programme d'appui à la réforme de l'administration publique (PARAP) a été lancé en 2003 comme une déclinaison des réformes promise dans les

⁴ MINISTERE DE LA PREVISION ECONOMIQUE ET DU PLAN, LE PLAN DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUE ET SOCIAL 2000-2004, 2000.

initiatives précédentes avec l'appui de trois bailleurs de fonds à savoir : la Banque Mondiale, l'Union Européenne et la Banque Africaine de Développement.

2.2 Le programme d'appui à la réforme de l'administration publique :

S'étalant sur six ans, le programme d'appui à la réforme de l'administration publique englobe en plus de la réforme budgétaire, quatre phases visant l'amélioration de l'efficacité de la gestion des ressources humaines pour un montant total de 9,6 MMDH, à travers l'instauration d'une gestion prévisionnelle des effectifs et des compétences, la maîtrise de la masse salariale, la formation continue et la déconcentration administrative, en revanche, les mesures proposées par le programme n'ont pas visées le citoyen et la qualité de service, l'exécution des réformes a été centrée sur la maîtrise de la masse salariale à travers le départ volontaire. En conséquence, les services publics offerts aux citoyens n'ont pas été améliorés.

En décembre 2005, une nouvelle réglementation a été avancée par le gouvernement Marocain, elle exige l'existence des structures administratives chargées de la gestion des ressources humaines, l'audit et le contrôle de gestion, la législation et les affaires juridiques, la planification, la programmation et la gestion financière ainsi que la gestion des systèmes d'information, cette réforme a été suivie par la loi organique instaurée en 2015 considérée non seulement comme l'aboutissement du processus de réformes entamées depuis les années 2000⁵, mais également comme une réponse aux limites de la loi organique des finances de 1998.

2.3 Diagnostic du système de la fonction publique :

Le secteur public Marocain présente de nos jours de nombreuses faiblesses malgré la multitude de réformes élaborées durant les dernières décennies, la faible qualité de service et les inégalités d'accès sont au cœur des critiques avancer à son propos.

En dépit du haut niveau d'encadrement (65% en 2016) et la consommation élevée de la masse salariale, la qualité de service offert dans ce secteur demeure éloignée de son vrai potentiel dû principalement à la mauvaise mobilisation des ressources humaines, en outre, l'absence d'une culture d'évaluation renforce largement la mauvaise qualité. L'évaluation de la performance au sein des administrations publiques est occasionnelle et aléatoire, la nécessité des pratiques d'évaluation et les dispositifs de contrôle adéquats et efficaces sont capitaux pour répondre

⁵ La loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances promulguée par le dahir n°1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) et du décret n° 2-15-426 du 28 ramadan 1436 (15 juillet 2015) relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances.

aux contraintes d'évolution ainsi qu'aux exigences constitutionnelles, en particulier, l'égalité d'accès, la transparence et la qualité de service requise.

Suite aux études effectuées par des cabinets d'experts avec l'appui de la banque mondiale et du PNUD (Programme des Nations Unies pour le développement), le fonctionnement de l'administration marocaine se trouve contrarié par un ensemble de dysfonctionnements regroupés comme suit⁶ :

- Une centralisation accrue des moyens et compétences.
- Une routine de gestion et une masse d'effectifs surchargée.
- Des procédures budgétaires et financières rigides qui empêchent d'agir.
- Une répartition inefficace d'emplois.
- Un système de rémunération sombre et déséquilibré.
- Une asymétrie d'information entre les corps administratifs et l'absence de délégation.
- Un système de contrôle et d'évaluation inefficace.
- Un processus législatif lourd.
- Une absence d'informations, de proximité et une complexité des procédures.
- Une mauvaise orientation des usagers et une manœuvre contraire à l'éthique.

2.4 Caractéristiques du secteur public :

Le secteur public présente un ensemble de caractéristiques qui affectent sa gestion. D'abord, manager une organisation publique suppose une confrontation à des spécificités et des contraintes particulières qui exigent une réflexion profonde en matière de gestion afin de respecter strictement la loi et ses principes d'existence, les objectifs publics trouvent leurs origines dans le droit public qui repose sur la notion d'intérêt général qui domine l'ensemble des actions publiques, c'est pourquoi l'organisation publique se positionne en dehors du cadre de la libre concurrence du fait qu'elle n'est pas soumise aux objectifs de la rentabilité financière, ensuite, une forte dépendance existe au niveau de la prise de décision qui suppose le recours systémique aux autorités de tutelle, par conséquent, l'absence d'une marge de manœuvre de la part des administratifs.

Les spécificités du secteur définissent largement l'environnement dont lequel opèrent les organisations publiques, chaque entité du secteur public est dans l'obligation d'intégrer ces aspects pour décider de son mode de fonctionnement, les caractéristiques essentielles des organisations publiques sont multiples partant de l'obligation de rendre compte, l'absence de

⁶ Cour des comptes, « SYSTÈME DE LA FONCTION PUBLIQUE », 2017.

propriétaires et de contrepartie, l'existence d'une multitude d'objectifs jusqu'à la gouvernance.

Étant donné la complexité du secteur public, manager la performance publique nécessite l'instauration d'une démarche permettant une définition claire des objectifs, des moyens et des obligations des gestionnaires en vue de renforcer la transparence, promouvoir la responsabilisation des gestionnaires et accroître l'efficacité et l'efficience de la dépense publique. Au Maroc, la nouvelle loi organique N° 130-13 relative à la loi de finances a fondé un guide de performance comprenant plusieurs étapes permettant non seulement l'accroissement de l'efficacité des politiques publiques, mais encore piloter la performance au sein des administrations publiques de sorte que l'état passe d'une logique de moyens à une logique de résultats.

3. Le courant du *New Public Management*

Dans une vision d'amélioration de la performance publique, la gestion du secteur public exige la prise en compte des particularités de ce dernier au niveau du management, cette gestion ne peut avoir lieu sans le soutien du management public et en particulier d'une version récente de ce dernier, qui vise une révolution organisationnelle et structurelle des organisations publiques.

Apparue durant les années 80 conséquemment à la crise financière en Europe, le *New Public Management* à apporter une nouvelle vision du management public fondée sur l'efficacité, l'efficience et l'économie qui doivent être la priorité de l'action publique, toute la stratégie mise en œuvre doit converger à assurer les conditions de leur réussite. Selon Bezes, une forte ambiguïté affecte le statut du NPM, ce nouveau courant du management a constitué une modernisation de la gestion publique dans différents pays, vu qu'il est dépendant du pays dont lequel il a été appliqué, la définition du NPM n'est pas universelle, néanmoins sa vision et ses principes (principe *Stewardship*, principe de transparence et principe d'*accountability*) reste inchangés.

Le NPM, considéré comme un nouveau système de gouvernance basé sur une approche qui favorise la régulation de l'économie selon les règles de marché et non par l'État, a exigé l'application des techniques managériales du secteur privé dans la sphère publique, cela suppose la réunion de certaines conditions à savoir : l'identification du résultat attendu et des objectifs mesurables, la nécessité d'une cohérence entre les objectifs, les résultats et les moyens engagés, la prise en considération des effets pervers, la mesure de la satisfaction des

citoyens et la coordination entre les différents corps administratifs, la mise en œuvre du NPM nécessite l'apparition de nouvelles actions, selon Hood⁷, sept points caractérisent le NPM à savoir :

- La décomposition des administrations publiques en unités entrepreneuriales.
- Encourager la compétition au sein de l'organisation publique.
- L'exploitation des techniques managériales privées.
- L'accentuation de l'importance accordée à la mesure de la performance et la recherche du moindre coût.
- Favoriser le contrôle basé sur la mesure d'objectifs de production.
- La décentralisation du pouvoir.

Dans la mesure de répondre à trois logiques différentes de l'action publique, celle de l'efficacité socio-économique, la qualité de service et l'efficacité de gestion, le NPM insiste sur la mise en œuvre des indicateurs d'activité et des dispositifs de contrôle de gestion notamment les outils de gestion budgétaire et comptable. D'un point de vue global, la programmation, la contractualisation, l'évaluation des décisions et la coordination ont été soutenus par ce nouveau courant visant à instaurer l'esprit d'entreprise dans les administrations, de façon à introduire la concurrence dans la logique étatique sous prétexte qu'elle est la fondatrice de l'efficacité.

Cette nouvelle approche de la gestion publique reliant le trinôme Économie, Efficacité et Efficience, pose la problématique de la mesure de la performance publique, ce qui a poussé l'État à adopter les méthodes d'évaluation et de mesure de la performance privée au sein des administrations publiques, ces méthodes ne peuvent avoir lieu sans la mise en place d'un système de contrôle de gestion, à condition de l'adapter aux spécificités du secteur public.

4. Le système de mesure de la performance publique : les indicateurs financiers et non financiers

Depuis les années 1990, plusieurs travaux axés sur le contrôle de gestion ont vu le jour s'intéressant en particulier aux systèmes de mesure de la performance et leurs adaptations aux stratégies organisationnelles, l'environnement et l'objet social des organisations (Mavrillac et al. 1998; Mathieu. 2000; Bollecker. 2001), les changements considérables de la stratégie en particulier l'introduction de l'innovation et l'apprentissage organisationnelle, l'évolution des

⁷ Hood Christopher, « A Public Management for All Seasons? », 1991.

systèmes d'informations, l'appréciation de la compétitivité sous l'angle de la qualité ainsi que les interrogations pourtant sur les modes de gouvernance ont permis une transformation des systèmes de mesure de la performance au sein des organisations, des informations non financières appelées indicateurs physiques ou opérationnels ont été grevées au système comptable (Chiapello et al. 1994) d'où l'émergence d'une nouvelle modélisation de la performance notamment dans les travaux de Kaplan et Norton avec l'apparition du *balanced scorecard*.

Ayant comme finalité principale une meilleure utilisation des ressources publiques, la mesure de la performance vise non seulement la rénovation des organisations, mais également l'amélioration de l'efficacité des mécanismes de contrôles, de responsabilisations et de la qualité du service rendu. Des approches différentes ont été adoptées par les gouvernements des états, certains ont favorisé une approche globale pouvant s'appliquer à l'ensemble des administrations publiques tandis que d'autres ont développé une logique spécifique à chaque ministère.

5. Les spécificités du système de contrôle de gestion implanté au sein du secteur public

L'organisation publique Marocaine est qualifiée de complexe au niveau de sa structure et de son fonctionnement étant donné que sa mission consiste à préserver l'intérêt général et la création des services de qualité aux usagers. L'implantation du contrôle de gestion créée pour le monde privé, exige son adaptation à de nombreuses contraintes et réticences enracinées dans l'organisation publique, pour pouvoir les surmonter, il semble évident d'identifier le noyau qui permet de les alimenter, ce dernier s'articule autour de la peur relative au changement qui est considérée comme humaine, dès que le changement est évoqué au sein de toutes les organisations, une résistance sociale des agents surmonte, en outre, la peur de la sanction renvoie directement à la réalisation et la qualité des résultats, cette dernière peut être sentie à tous les niveaux de la hiérarchie.

Par ailleurs, un management inadapté renvoie un échec certain du contrôle de gestion, il est nécessaire d'implanter des systèmes d'information performant et des systèmes d'incitation financière pour les fonctionnaires basés sur une rémunération par les résultats. Par contre, une définition claire, précise et stable des objectifs doit avoir lieu en dépit de la complexité des missions publiques.

Implanter le contrôle de gestion au sein d'une organisation publique nécessite une construction quasi totale de tout, à titre d'exemple l'utilisation de la comptabilité publique traditionnelle ne permet pas un branchement rapide de la comptabilité analytique en raison de l'absence d'amortissement, l'identification problématique des ressources allouées, l'enregistrement par nature des charges et l'absence de la valorisation chiffrée des productions, en conséquence, l'absence d'un renseignement des ressources allouées aux objectifs poursuivis.

Le déploiement de la démarche du contrôle de gestion nécessite des prérequis qui doivent s'inscrire dans une longue durée non seulement pour des raisons techniques (systèmes d'information performant, indicateurs fiables), mais également pour un engagement et un consentement de la part des parties prenantes.

Deux types de prérequis sont nécessaires à une implantation réussie du contrôle de gestion au sein d'une organisation publique, il s'agit des prérequis organisationnels qui touchent l'organisation au niveau de sa cohérence avec le contrôle de gestion, et les prérequis managériaux qui concernent la nature du management appliqué par les responsables.

Le système de contrôle de gestion se positionne dans une logique organisationnelle comme un régulateur qui permet d'organiser et d'influencer les comportements, apparemment, cela n'est possible que si les rôles des acteurs sont définis clairement, le contrôle de gestion et la direction d'ensemble de l'organisation sont soudés et la finalité de l'organisation est bien clarifiée. D'ailleurs, l'engagement de la hiérarchie revêt une importance cruciale au niveau du positionnement de la fonction de contrôle de gestion au sein des organisations publiques, par contre, tous les coûts propres à la mise en place et le fonctionnement du système de contrôle de gestion ne doivent pas dépasser les avantages procurés par le système.

La réussite de la mise en œuvre du système de contrôle de gestion repose en amont sur l'identification des particularités du secteur public auquel il doit s'adapter, parmi les principales spécificités que le contrôle de gestion ne doit pas ignorer, on trouve les modes de gouvernance, les manières de production de valeur et la culture managériale qui sont divergents de ceux du secteur privé. Par conséquent, il est impossible de dupliquer un système de contrôle de gestion conçu pour les entreprises, ni d'appréhender la performance publique par des ratios ou des indicateurs purement financiers, un travail d'ingénierie solide doit avoir lieu concernant l'évaluation dans la mesure de traduire la production de valeur.

6. Le contrôle de gestion et l'administration publique : la nécessité d'un point de conciliation

La fonction de contrôle de gestion reflète dans le secteur public l'image d'une nouvelle recrue qui vise l'imposition d'un contrôle solide des acteurs. Le pouvoir de l'organisation publique impose un modèle de la bureaucratie professionnelle qui permet aux fonctionnaires de perfectionner leurs compétences dans un cadre qui offre une liberté et une autonomie suffisante de manière à limiter l'incertitude, de ce fait, la construction de l'identité du contrôleur de gestion et de sa légitimité aux yeux des fonctionnaires est perturbée (Gangloff. 2009), bien qu'il soit au centre des innovations managériales, ce dernier doit en permanence séduire les acteurs pour que ses outils soient approuvés auprès de tous (Nobre. 2004).

Par ailleurs, Le système de contrôle de gestion s'impose en modifiant les comportements des acteurs d'où l'émergence d'une résistance de leur part (Solle. 2002), actuellement, l'identité du contrôleur de gestion est toujours recherchée dans les organisations où la dimension financière est aperçue comme marginale (Lambert. 2005).

Apparemment, la fonction contrôle de gestion est légitime aux yeux de la direction dans la mesure où cette dernière est la raison de son émergence. En revanche, la légitimité est recherchée auprès des managers opérationnels qui doutent même de son utilité (Mintzberg. 2010), dans le cas où une organisation dispose d'une faible culture financière, le contrôleur de gestion n'hésite pas à apporter toute la valeur ajoutée tout en cherchant à construire une relation de confiance avec les responsables opérationnels. (Lambert et al. 2003)

La légitimation est une notion qui a fait l'objet de nombreux travaux visant à établir sa définition et à identifier les facteurs responsables de son existence, eu égard à la transdisciplinarité de son aspect, plusieurs définitions ont été proposées, certains estiment que la légitimation est un processus qui peut être confondu avec la justification ou bien encore la démonstration et qui dépend des qualités de l'individu, en outre sa faculté à manipuler les comportements et les jugements de ceux qui l'entourent (Beaulieu. 2002), tandis que d'autres considèrent la légitimation comme étant « *une fonction qui consiste à rendre objectivement valide et subjectivement plausibles les objectivations de premier ordre qui ont été institutionnalisées* » (Berger et al. 1967).

Le domaine de la légitimité des contrôleurs de gestion reste peu exploré par les recherches dans la littérature, une difficulté est observée lors du processus de légitimité dû à la multitude des acteurs impactés par l'activité du contrôle de gestion et la résistance de ces derniers qui défendent leurs propres intérêts, ce qui rend le processus obligatoire pour implanter une identité des contrôleurs de gestion dans l'organisation. Un grand effort doit être mené pour l'acceptation de leurs travaux par les interlocuteurs d'où le fait d'envisager la légitimité de la

fonction du contrôle de gestion comme une activité à part entière. Bollecker (2008) avance que les relations quotidiennes des contrôleurs de gestion se basent sur des comportements stratégiques qui définissent leurs images auprès des parties prenantes et des opérationnels qui considèrent leurs activités comme étant au centre des nouvelles contraintes.

Le processus de légitimation apparaît comme indispensable dans les organisations publiques ou la structure bureaucratique professionnelle domine et reflète en quelque sorte une image négative du contrôleur de gestion qui contrarie sa mission (Chatelain-Ponroy. 2008). Le statut du *Business-Partner* tant recherché par ce dernier ne peut avoir lieu sans le détachement des tâches déplaisantes et routinières « sale boulot » au profit des actions à forte valeur ajoutée, reconnaissables et considérées comme prestigieuse par l'ensemble des acteurs ce qui implique un changement de jugements qui doit avoir lieu concernant l'activité et la finalité du contrôleur de gestion.

En effet, mis à part le pouvoir détenu par un contrôleur de gestion appliquant la stratégie de légitimation, la recherche de son droit d'existence, la confirmation de son rôle dans l'organisation et la justification de son travail peuvent constituer une forte motivation poussant le contrôleur de gestion à s'inscrire dans le processus de légitimation.

Étant donné la complexité des organisations publiques, les initiatives individuelles visant la légitimité de la fonction du contrôle de gestion semblent logiques du fait qu'il est impossible d'atteindre une performance publique sans l'implication managériale de tous les fonctionnaires.

7. Le choix méthodologique

En raison de la rareté des recherches portant sur le contrôle de gestion et la performance des établissements publics dans le contexte Marocain, nous avons opté pour une approche exploratoire dans la mesure d'apporter des éléments de réponse à notre problématique ainsi que les questions de recherches qui ont découlent :

- Comment le courant du *New Public Management* a contribué à l'introduction du contrôle de gestion dans le secteur public ?
- En quoi consiste l'adaptation du contrôle de gestion aux spécificités du secteur public ?
- Comment le système du contrôle de gestion influence-t-il la gestion des organisations publiques ?

- Quelle est la nature de la relation entre le contrôle de gestion et la performance des établissements publics ?

Cette recherche s'inscrit dans un cadre purement qualitatif, basée sur une étude de cas unique et plus précisément le cas de la Direction Régionale des Impôts de Marrakech.

En ce qui concerne le recueil des données, nous avons opté pour des entretiens semi-directif avec des fonctionnaires qui ont été mené au sein de la Direction Régionale des Impôts de Marrakech, les entretiens ont été orienté à l'aide d'un guide d'entretien qui a été conçu sur la base d'une revue documentaire, pour confronter tous les acquis théoriques avec ce qui se passe réellement dans le terrain.

En effet, dans les recherches portant sur le contrôle de gestion, la technique de sondage est largement utilisée par les chercheurs, ces recherches ont été établis dans un autre contexte et s'intéressaient uniquement à l'aspect quantifiable et financier de la performance que ça soit, pour une entité publique ou privé.

Dans le cadre de notre recherche, la méthode qualitative semble la plus adéquate pour atteindre l'objectif principal de notre étude tout en se basant sur les données primaires collectés à travers des entretiens semi directif, sur des données secondaires (rapports d'activités) émis par la direction centrale, le ministère de l'économie et des finances et le haut-commissariat du plan. L'utilisation des données secondaires présentent plusieurs avantages notamment la disponibilité des données fiables de types quantitatifs liée à notre sujet, en revanche, les données primaires permettent d'avoir une réponse sur des questions spécifiques établis au préalable et liée directement à la problématique, ce mariage de données vise à démontrer les spécificités du secteur public auxquels le contrôle de gestion doit s'adapter, d'analyser et de comprendre l'apport du système de contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des établissements publics.

Comme nous avons déjà évoqué, la problématique relative à notre recherche a été rarement étudié par les chercheurs qui ont visé, dans la plupart de leurs travaux, la démonstration de l'impact d'un outil de contrôle de gestion, par exemple l'impact du tableau de bord prospectif sur la performance publique en se basant sur une logique financière quantitatif, or, notre objectif est de démontrer l'apport du système de contrôle de gestion à l'amélioration de la performance publique qui regroupe, comme nous avons déjà cité, un aspect financier et non financier.

Afin d'atteindre l'objectif de notre recherche, quatre entretiens semi directif ont été mené face à face avec des fonctionnaires opérant sur différents niveaux hiérarchiques dans les bureaux

de l'administration fiscale, tous les fonctionnaires interviewés ont accepté l'enregistrement de leurs réponses pour des fins de retranscription même si certains ont eu l'air contrariés. Par contre, ils ont insisté sur l'anonymat et la confidentialité dans la mesure de s'exprimer librement face aux questions que nous avons posées.

Dans la mesure d'effectuer une analyse de contenu des entretiens retranscrits, nous avons procédé à une analyse thématique en effectuant une analyse verticale par chaque interviewé ainsi qu'une analyse horizontale permettant de réaliser une synthèse en fonction de chaque sous thème. En effet, nous avons utilisé le logiciel (Nvivo) afin de réaliser une analyse lexicale, cognitive et linguistique dans le but d'accentuer la fiabilité de notre recherche et la cohérence de nos résultats.

8. Les résultats de l'étude de cas

8.1. La typologie des fonctionnaires :

Après avoir présenté l'analyse faite par chaque interviewé, nous avons pu soulever trois typologies des interviewés regroupé comme suit :

Typologie 1 : ce sont les personnes qui ont un diplôme en économie et gestion, ils ont des acquis importants en matière de contrôle de gestion, notamment, sa mission au sein du secteur public et privé, les outils proposés par ce dernier et appliqués au sein de l'administration fiscale.

Typologie 2 : cette catégorie regroupe les personnes disposant d'un diplôme en économie et gestion et ayant fait des suppositions concernant le contrôle de gestion, par contre, ils sont conscients des outils issus de ce dernier et appliqués au sein de l'administration fiscale.

Typologie 3 : concerne les individus n'ayant aucune formation en économie et gestion et ayant fait des suppositions sur le contrôle de gestion et ses outils appliqués au sein de l'administration fiscale.

8.2. Discussion des résultats :

8.2.1. La performance des établissements publics :

Le caractère ambiguë et multidimensionnel de la performance des établissements publics a été confirmé par les interviewés, la plupart des fonctionnaires sont conscients de la complexité, l'ambiguïté de la notion et la nature de leurs missions qui concerne avant tout, la production d'un service constituant un droit légitime des contribuables.

Les interviewés ont évoqué les facteurs qui influencent négativement la performance publique en mettons l'accent sur la double mission qui regroupe la gestion et le contrôle, les fonctionnaires ont insisté sur la nécessité d'un service chargé de la gestion et la délivrance des attestations ce qui va leur permettre de se focaliser sur le contrôle des contribuables.

8.2.2. Les possibilités offertes par le système d'information :

En effet, le système d'information de la Direction Régionale des Impôts offre plusieurs possibilités, tout d'abord, la possibilité de mesurer le degré d'atteinte des objectifs tout en long de l'activité de l'organisation de façon à appliquer des actions correctives en cas de déraillement. De plus, la contribution à la création d'une multitude d'indicateurs financiers et non financiers qui traduisent l'efficacité socio-économique, l'efficience et la qualité de service dans le but de cerner toutes les façades de la performance publique.

Deuxièmement, la possibilité de mesurer la durée de traitement d'une requête dès son dépôt à l'accueil jusqu'à son traitement par l'agent fiscal, cette fonctionnalité du système d'information constitue un point majeur sur lequel on peut apprécier la qualité de service. En outre, le système d'information actuel permet d'offrir des informations fiables issues de différentes sources (l'échange interministériel) et des fonctionnalités avancées permettant de faciliter le travail, comme l'alerte des fonctionnaires en cas d'irrégularité des informations émises par un contribuable, par contre, les interlocuteurs affirment également la nécessité de certaines améliorations en précisant que le système d'information est déjà en amélioration continue.

En dernier lieu, concernant les dépenses publiques, le système d'informations ne produit aucune possibilité de mesure, or, il a permis de digitaliser une quantité importante des documents constituant l'archive de l'administration. De ce fait, les fonctionnaires utilisent moins de papperasse qui constitue un coût important pour la direction centrale.

L'appréciation des dépenses de la direction centrale est possible en se référant aux rapports de dépenses et d'activité émis par cette dernière chaque année et qui regroupent en plus des dépenses engagées, le nombre de recettes réalisées par l'ensemble des directions régionales.

Toutes ces possibilités offertes par le système d'information et les rapports d'activité servent de base pour la création des indicateurs financiers et non financiers dotés d'une qualité suffisante dans le but de les utiliser au niveau du système de mesure de la performance des établissements publics.

8.2.3. L'introduction du contrôle de gestion au sein du secteur public Marocain :

Suite à l'introduction du contrôle de gestion au sein des organisations publiques Marocaines en 2005, l'interviewé 1 ayant intégré l'administration fiscale avant 2005 a confirmé l'existence d'un ensemble de changements considérables au niveau de la structure, le mode de fonctionnement et le système d'information. Les interlocuteurs ont confirmé l'absence d'un service de contrôle de gestion au sein de la direction régionale.

D'ailleurs, l'État marocain a pris conscience de la complexité d'une telle action, de ce fait, des guides de contrôle de gestion ont été distribués à l'ensemble des fonctionnaires liés directement aux nouveaux services chargés du contrôle de gestion dans la mesure de faciliter la confrontation avec ce changement.

8.2.4. Le système de légitimation :

L'analyse théorique nous a permis de relever l'importance d'un point de conciliation entre le système de contrôle de gestion et le secteur public, on parle du système de légitimation qui concerne le contrôleur de gestion, ce dernier essaye d'entamer des actions visant à confirmer sa légitimité et son acceptation au sein de l'organisation. Par contre, il semble nécessaire de mentionner la divergence de points de vue des interviewés au niveau de l'image du contrôleur de gestion au sein du secteur public, certains pensent que c'est un accompagnateur permettant d'orienter les objectifs personnels des agents vers l'atteinte de l'objectif primordial de l'organisation, tandis que d'autres estiment que c'est un contrôleur du personnel doté d'autorité. Les propos des interviewés peuvent être justifiés par l'absence d'un contrôleur de gestion au sein de l'administration.

8.2.5. La logique de gestion au sein de la direction régionale des impôts de Marrakech :

Suite aux résultats des entretiens, l'administration des impôts suit actuellement une logique d'objectif traduite par une gestion axée sur les résultats, les interviewés ont confirmé l'existence des outils du contrôle de gestion au sein de cette dernière, il s'agit d'un plan prévisionnel comportant les objectifs à atteindre émis par la direction centrale en début de chaque année avec une mesure, une comparaison et une justification des réalisations (le *reporting*), ce constat confirme la présence du contrôle de gestion au niveau régional par le biais des outils issus de ce dernier et rejoint l'idée proposée par Simons concernant le système fondé sur le contrôle a posteriori, cependant, le système du contrôle interactif est apprécié par le biais des nouvelles stratégies établies par la direction centrale notamment celles relatives

aux facilités de paiement des impôts, le programme SIMPL et la suppression des pénalités dans des cas spécifiques, de ce fait, on peut dire que le système de contrôle de gestion est fondée sur les deux systèmes proposés par le cadre conceptuel de Simons.

8.2.6. Le mode de fonctionnement de la direction régionale des impôts de Marrakech :

Comme nous avons déjà précisé, le mode de fonctionnement de la direction régionale est similaire à celui appliqué dans le monde concurrentiel, notamment, en matière de rémunération qui se compose d'une rémunération de base et une prime en cas d'atteinte des objectifs et constituant une importante motivation pour les fonctionnaires, en matière de compétition entre les différents services, en outre, en matière de communication qui constitue un point majeur sur lequel la direction centrale s'est focalisé dans la mesure de se rapprocher des contribuables à l'aide de son site officiel et les réseaux sociaux (Facebook), constituant un point majeur évoqué par le courant du *New Public Management*.

8.2.7. Les formations proposées aux fonctionnaires :

En ce qui concerne la formation, plusieurs modules sont proposés chaque année aux fonctionnaires en vue d'actualiser leur information, ce type de formation a été accentué ces dernières années en offrant à ces derniers plusieurs thèmes à étudier, cette action fait référence à l'apprentissage organisationnel qui est considéré comme l'un des apports majeurs du NPM et l'un des objectifs du contrôle de gestion.

8.3. L'impact du contrôle de gestion sur l'efficacité, l'efficience et la qualité de service :

Comme nous avons déjà évoqué, l'interlocuteur 1 a confirmé l'existence d'une multitude de changement après l'année 2005 qui coïncide avec l'introduction des services de contrôle de gestion dans toutes les organisations publiques, en analysant ses différents changements, on a pu relever trois points essentiels sur lesquels le contrôle de gestion a eu un impact direct ou indirect, il s'agit dans un premier lieu de la bonne qualité de service qui a été confirmé par l'ensemble des interviewés en précisant que les citoyens affirment ce constat auprès d'eux. Cette performance au niveau de la qualité de service dépend largement du système d'information qui offre actuellement, une facilitation du travail des fonctionnaires en offrant des fonctionnalités avancées, des informations fiables et de qualité dépendant de la modernisation du système d'information qui a débuté effectivement en 2006, et qui a connu

l'introduction du système intégré de taxation ainsi que le projet SIMPL, constituant une pierre angulaire du contrôle de gestion, le système d'information de la direction centrale a été moderniser avec l'appui du contrôle de gestion qui a vu le jour en 2005, dans toutes les organisations publiques Marocaines.

En deuxième lieu, la réalisation des objectifs est confirmée auprès de tous les interlocuteurs, cette réalisation qui dépendait avant 2005 sur la volonté de certains fonctionnaires, l'augmentation des recettes réalisées en 2006 par la direction centrale est confirmée en se référant au rapport d'activité de la même année qui indique un montant total de 74.342 MDHS avec une progression de 18,7 % par rapport à l'année 2005, il est nécessaire de préciser que, pour la première fois de l'histoire fiscale, les recettes de l'impôt sur les sociétés dépassent celles de l'impôt sur le revenu en raison de l'amélioration des techniques de sélection des dossiers à vérifier en se référant aux indices de fraude fiscale offerts par le système d'information.

En dernier lieu, l'introduction du contrôle de gestion en 2005 n'a eu aucun impact sur les dépenses de la direction centrale. En effet, l'ensemble des interlocuteurs ont confirmé la réduction de la paperasse utilisée qui constitue un coût important pour cette dernière, or, le rapport de dépenses fiscales de 2006 indique une augmentation des dépenses relatives aux différents impôts, passées de 15457 MDHS à 21450 MDHS, ce constat est justifié par les 82 mesures dérogatoires appliquées à ce niveau⁸.

D'après le rapport analysé constituant la source la plus fiable de notre jugement, l'introduction du contrôle de gestion n'a eu aucun impact sur la réduction des dépenses d'impôts relatives à la direction centrale, par contre, il semble obligatoire de prendre en considération son impact sur la réduction des charges de fonctionnement.

8.4. La relation de dépendance entre le contrôle de gestion et la performance des établissements publics :

Suite aux différents entretiens menés, on a pu relever l'existence d'une relation entre la connaissance de l'interlocuteur en matière de contrôle de gestion et son jugement à propos de la dépendance entre la performance publique et ce dernier, les interlocuteurs qui disposent de fortes connaissances concernant le système de contrôle de gestion ont confirmé non seulement l'existence d'un impact positif du contrôle de gestion sur les différents niveaux, mais

⁸Direction Générale des impôts, dépenses fiscales, 2006.

également la nécessité de ce dernier pour atteindre la performance publique en raison de l'environnement public actuel.

Après avoir présenté les résultats de notre recherche établis sur la base de la grille d'analyse et le logiciel (Nvivo), nous avons pu comprendre l'apport du contrôle de gestion sur l'amélioration de la performance publique et la nature de la relation entre les deux variables, cette relation de dépendance est traduite par une facilitation de la gestion et une amélioration continue du système d'information, constituant le premier appui de tous les fonctionnaires lors de la réalisation de leurs missions.

Conclusion :

Partout dans le monde, une modernisation du secteur public a été opérée en raison des changements de l'environnement public ce qui a impliqué un changement de la logique de gestion des organisations publiques, le courant du *New Public Management* a constitué la première source de cette modernisation qui a pu introduire une nouvelle fonction dédiée au contrôle de gestion.

Au Maroc, une restructuration totale des organisations a été opérée à travers l'élaboration de plusieurs réformes notamment, le plan de développement économique et social 2000-2004 et le programme d'appui à la réforme de l'administration publique, tous les niveaux ont connu des changements colossaux répartis en plusieurs chantiers à savoir : la répartition des compétences, la rationalisation de la gestion publique, le renforcement de l'éthique et la moralisation de l'administration, le renouvellement de la gestion des ressources humaines et l'amélioration du rapport entre l'administration et les usagers. Toutes ces rénovations avaient comme but une amélioration de la performance établissements publics, chose qui ne peut avoir lieu sans un contrôle de gestion adapté aux particularités du secteur public.

L'objectif de cette recherche était de comprendre la nature de la relation entre le contrôle de gestion et la performance des établissements publics ce qui implique un traitement de tous les éléments constituant cette dernière, dans un premier lieu, nous avons examiné l'existence du contrôle de gestion au niveau régional du fait que son existence au niveau stratégique est déjà confirmée par l'article 6 du décret du n° 2-05-1369, ensuite, nous avons apprécié la contribution de ce dernier à l'amélioration de la performance publique de la direction régionale des impôts, cette contribution peut également se généraliser pour la direction centrale des impôts concernant certains volets. Pour ce faire, nous avons utilisé des données

secondaires émises par le Ministère des Finances et le Haut-commissariat au plan, ainsi que des données primaires recueillies à travers des entretiens semi directif administrés auprès des fonctionnaires de la Direction Régionale des Impôts de Marrakech, ces entretiens ont été retranscrit afin d'effectuer une analyse de contenu. Comme nous avons mentionné auparavant, ce mariage de donnée vise à cerner toutes les façades de la performance publique. Suite aux résultats de la recherche empirique, les interlocuteurs confirment l'absence d'un service chargé du contrôle de gestion au sein de la direction régionale des impôts, par contre, les outils issus de ce dernier sont bien réels et applicables au sein de cette dernière. En effet, le contrôle de gestion est ressenti par les interlocuteurs ayant des connaissances en la matière, ce qui n'est pas le cas pour les autres. Ce premier constat confirme l'existence d'une relation entre la performance publique actuelle de la direction des impôts et le contrôle de gestion.

Dans le même ordre d'idées, les interlocuteurs ayant confirmé l'importance de ce système pour toute organisation publique sont bien ceux qui connaissent parfaitement la mission et la raison d'être du contrôle de gestion, d'un point de vue globale, la performance publique dans l'environnement public actuel est bien dépendante du contrôle de gestion.

Que ça soit au niveau de la qualité de service, le système d'information et même l'apprentissage organisationnel, l'introduction du contrôle de gestion dans la direction centrale des impôts a infligé des répercussions positives, il s'agit de la révolution du système d'information permettant de faciliter la gestion, le contrôle et apportant une forte valeur ajoutée à la qualité de service en offrant la possibilité d'évaluer cette dernière par les citoyens. En ce qui concerne la réalisation des objectifs, l'impact est perçu par les interlocuteurs qui confirment l'existence d'une logique de gestion axée sur les résultats et une mesure des réalisations avec la possibilité d'appliquer des actions correctives, ce constat coïncide avec l'objectif du tableau de bord qui permet d'offrir un ensemble d'informations relatives aux objectifs, à la réalisation et la mesure de ces derniers dans le but d'assurer une veille continue sur tous les services de l'organisation. Concernant les dépenses, le contrôle de gestion n'a eu aucun impact sur les dépenses fiscales, ce qui peut être justifié par la nature spécifique de ces dépenses qui concernent des dérogations comme ça été mentionné lors de la discussion des résultats, toutefois, ce dernier a un impact indirect et positif sur la réduction des charges de structures notamment la diminution de la paperasse utilisée par les fonctionnaires suite à la modernisation du système d'information.

D'une manière générale, nous avons pu tirer des conclusions majeures à propos du contrôle de gestion et sa relation avec la performance des établissements publics que nous pouvons résumer comme suit :

- La DRI ne dispose pas d'un service de contrôle de gestion, or, les fonctionnaires ayant une idée sur ce système affirment son existence par le biais des outils issus de ce dernier et appliqués au sein de l'administration.
- Le mode de fonctionnement de la DRI suit une logique de gestion axée sur les résultats avec une mesure des réalisations tout en long de l'activité dans le but d'appliquer des actions correctives en cas de nécessité. Cette logique est utilisée également au niveau central (DGI).
- Le système d'information de la DRI est performant, s'inscrit dans un processus d'amélioration continue, permet de faciliter le travail des fonctionnaires et contribue à la mesure des objectifs et de la qualité de service.
- La DRI est performante au niveau de la réalisation des objectifs et la production d'un service de qualité, cette performance est confirmée auprès des interlocuteurs tandis que la performance de la DGI concernant les objectifs est confirmée en se référant aux rapports d'activité.
- Les charges afférentes au fonctionnement ont baissé en raison de la réduction de la paperasse utilisée grâce l'utilisation de l'arsenal informatique, par contre, les rapports des dépenses indiquent une augmentation des dépenses fiscales.
- L'introduction du contrôle de gestion au niveau stratégique a été accompagné par l'émission des guides dédiés aux fonctionnaires dans le but de faciliter la confrontation de ces derniers avec la nouvelle fonction.
- L'introduction du contrôle de gestion au sein de la DGI a contribué à l'amélioration de la performance publique de la DRI.

Cette recherche avait comme objectif primordial la compréhension de l'apport du système de contrôle de gestion sur la performance publique de la direction régionale des impôts, néanmoins, ce travail permet de creuser plus loin concernant la contribution du système de contrôle de gestion sur la réduction des dépenses publiques, ce qui n'était pas confirmé au cours de cette recherche. En effet, cette piste de recherche future doit être réalisé au niveau stratégique puisque l'allocation des ressources est opérée par le Ministère des Finances.

Dans la mesure de généraliser ces résultats, les recherches futures doivent viser un ensemble d'organisation publique chargé de différentes missions. Actuellement, on peut poser des questionnements sur la nécessité des contrôleurs de gestion spécialisés dans le secteur public, du fait que ce dernier, dispose de plusieurs particularités et présente des énormes défis à relever.

Bibliographie

- Mustapha Taimi (2011), Le contrôle de gestion : Dispositif de management pour les organismes publics. Mémoire non publiée, École Nationale D'administration ENA, Rabat. 33-46.
- Christophe Dondeyne (2014). LA LÉGITIMITÉ DU CONTRÔLEUR DE GESTION DANS LE SECTEUR PUBLIC : LE CAS D'UNE ORGANISATION PUBLIQUE PROFESSIONNELLE. Thèse publiée, Université Montpellier II, 88-120.
- Jean-Francis ORY (2015). Contrôle et pilotage de la performance globale des universités. Une approche par les parties prenantes : l'exemple du développement durable. Thèse publiée, École doctorale Sciences de l'homme et de la société, Reims, Marne.
- Elvia Lepori, Marc Bollecker (2015). « Les leviers de contrôle de SIMONS : vers une compréhension des freins à l'équilibrage diagnostic / interactif. Conférence : AFC : Association Francophone de Comptabilité, Toulouse, France.
- MINISTERE DE LA PREVISION ECONOMIQUE ET DU PLAN (2000). LE PLAN DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUE ET SOCIAL.2000-2004.
- La loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances promulguée par le dahir n°1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) et du décret n° 2-15-426 du 28 ramadan 1436 (15 juillet 2015) relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances.
- Cour des comptes (2017). « SYSTÈME DE LA FONCTION PUBLIQUE »
- Philippe BEZES (2005). « Le renouveau du contrôle des bureaucraties. Informations sociales, 6 (126), 26-37.
- Hood Christopher (1991). « A Public Management for All Seasons?. Public administration, 69 (1), 3-19.
- Gérard Naulleau (2003). « La mise en œuvre du contrôle de gestion dans les organisations publiques : les facteurs de réussite. Revue politiques et management public, 21 (3), 135-147

- Lambert, C., Morales, J (2009). « Les pratiques occultes des contrôleurs de gestion : une étude ethnographique du sale boulot. Finance Contrôle Stratégie 12 (2), 5-34.
- Direction Générale des impôts (2006). Rapport d'activité.
- Direction Générale des impôts (2006). Dépenses fiscales.

Références :

- Chatelain-Ponroy. 2008.
- Berger et al. 1967. Page 12
- Beaulieu. 2002.
- Lambert et al. 2003.
- Mintzberg. 2010.
- Lambert. 2005.
- Solle. 2002.
- Nobre. 2004.
- Gangloff. 2009.
- Chiapello et al. 1994.
- Mavrillac et al. 1998; Mathieu. 2000; Bollecker. 2001.
- Ferriera et otley. 2009.
- Galdemar et al. 2012.
- Christophe Dondeyne. 2014. Page : 2
- R.N ANTHONY. 1965. Page : 1