

Nécessité d'un contrôle de gestion moderne dans les établissements publics : Une analyse théorique

The necessity of having a modern management control in public institutions: a theoretical analysis

Mme Rajaa BAZAROUJ

Doctorante

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Kenitra

Université Ibn Tofail Maroc

Laboratoire de recherche en Management Finance comptabilité (LRMFC)

rajaa.bazarouj@uit.ac.ma

Mme L. Zhor OMARI ALAOUI

Enseignante Chercheure

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales de Kenitra

Université Ibn Tofail Maroc

Laboratoire de recherche en Management Finance comptabilité (LRMFC)

alaouiomariz@gmail.com

Date de soumission : 02/07/2019

Date d'acceptation : 09/09/2019

Pour citer cet article

BAZAROUJ R. et OMARI ALAOUI L-Z. (2019), « Nécessité d'un contrôle de gestion moderne dans les établissements publics : Une analyse théorique », Revue de Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p : 46 - 58

Résumé

Les établissements publics présentent un certain nombre de singularités dont le système de contrôle de gestion doit tenir compte, il s'agit de difficulté de la représentation et de la mesure de la performance. A ce titre lesdits établissements sont amenés à se doter des dispositifs de contrôle de gestion, au service d'une gouvernance qui vise la performance globale de l'organisation, dans le but d'identifier les responsables des politiques publiques, le coût de ces politiques et les efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses, ainsi que les résultats réalisés.

Cet article traitera la nécessité de l'évolution des outils de contrôle de gestion au sein des établissements publics, à travers la mise en place d'un tableau de bord prospectif et d'une comptabilité à base d'activité.

Mots clés: organisation publique ; performance globale ; contrôle de gestion ; Balanced Scorecard ; Activity-Based Costing.

Abstract

Public institutions exhibit a number of singularities which the management control system must take into account. Here the concern is with the difficulty of representation as well as with performance measurement. In this regard, the foregoing institutions are called upon to develop management control mechanisms in favor of a governance that targets organisational performance. The main aim is to identify the leaders of public policies, the cost of these policies and the effort made to control expenditures, along with the results achieved.

This article will address the need for enhancing management control tools in public institutions, through the establishment of a balanced scorecard and activity-based accounting.

Keywords: public organization ; global performance ; management control ; Balanced Scorecard ; Activity-Based Costing.

Introduction

Le besoin de moderniser le secteur public, en y développant la gestion par la performance, afin de faire face aux raréfactions des recettes fiscales et aux augmentations des besoins sociaux à satisfaire, se trouve au cœur de la réforme budgétaire engagée avec la loi organique de loi de finance (LOLF) de 2015 au Maroc, qui définit la démarche de performance comme un dispositif de pilotage des organisations ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique, en orientant la gestion vers l'atteinte de résultats, en matière d'efficacité socio-économique et de qualité de service rendu.

A ce titre les établissements publics sont amenés à se doter des dispositifs de contrôle de gestion, au service d'une gouvernance qui vise la performance globale de l'organisation, dans le but d'identifier les responsables des politiques publiques, le coût de ses politiques et les efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses, ainsi que les résultats réalisés.

Les techniques de contrôle de gestion « classique » ne sont efficaces, voire utilisables, que dans certains cas particuliers satisfaisant plusieurs conditions, parmi lesquelles l'absence d'ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des conséquences des actions correctrices ou encore le caractère répétitif des actions. Or, les organisations publiques ne répondent pas à bon nombre de ces conditions; elles présentent des caractéristiques obligeant les systèmes de contrôle « traditionnels » à évoluer pour les intégrer.

De ce qui précède, notre question générale de recherche est : **« Dans quelle mesure l'adoption, par les établissements publics, d'outils de contrôle de gestion modernes permettra-t-elle de faciliter la représentation et la mesure de la performance publique ? »**. Afin de répondre à cette problématique, il s'agit au premier chef, de présenter les particularités de la performance des établissements publics, deuxièmement, d'aborder les limites des outils traditionnels de contrôle de gestion, et finalement, de mettre l'accent sur la nécessité de la mise en place d'un système de contrôle de gestion moderne pour fournir une réponse à la difficulté de la représentation et de la mesure de la performance publique.

1. Performance des établissements publics

Les établissements publics présentent un certain nombre de singularités dont le système de contrôle de gestion doit tenir compte. Il s'agit de difficulté de la représentation et de la

mesure de la performance, vu la difficulté de hiérarchiser les attentes des parties prenantes, le caractère multidimensionnel de la performance et la double fonction de production.

1.1. Difficulté de représenter la performance

Plusieurs modèles sont possibles pour apprécier la performance publique, trois principaux modèles sont mobilisés par les organisations publiques (Boyne, 2002).

Le modèle de « l'économie, l'efficacité, l'efficacités », utilisé en contrôle de gestion dans le secteur privé, représente la performance par le triptyque Objectifs-Moyens-Résultats. Cette approche peut s'adapter dans les organisations publiques en intégrant le contexte politique et organisationnel, comme le fait Smith (1996).

Le deuxième modèle intègre « la double fonction de production des organisations ». Ce modèle intègre les trois éléments du modèle précédent et suggère une adaptation à l'organisation publique pour apprécier les impacts des politiques publiques (outcomes), comme le recommande le courant de l'évaluation des politiques publiques (MAUREL, 2012). On trouve ici les modèles de Harty (1999) et d'Osborne et Plastrik (2000), identifiant les *inputs*, les activités, les *outputs* et les *outcomes*. Dans ce même modèle Talbot (1999) propose une autre voie, avec l'insertion des concepts issus de la Qualité totale (TQM). La recherche de l'excellence et de la pertinence des actions, et l'orientation des politiques vers les bénéficiaires/ clients/ usagers constituent les principaux apports de cette voie.

Boyne identifie un troisième modèle de la performance à travers le *Balanced Scorecard* de Kaplan et Norton (1996), qualifié d'approche partenariale, auquel on peut associer le modèle d'Epstein (1984) avec les mesures organisationnelles internes et externes, et le modèle de *Triple bottom line* proposé par Elkington (1997) intégrant les aspects sociaux, financiers et environnementaux. Selon Maurel (2012), cette approche réside dans la gestion de plusieurs axes de performance : le BSC comprend quatre axes (l'axe client-usager, l'axe des processus internes, l'axe des capacités d'apprentissage et l'axe financier), le modèle d'Epstein également (un axe contexte environnemental, un axe client-citoyen, l'axe des processus de délivrance de service et celui des impacts des services), quant au modèle développé par Elkington, il mesure la performance avec trois axes ; économique, social et environnemental. Ces modèles sont repris dans le modèle européen d'évaluation de l'action publique, distinguant quatre domaines de performance : les clients ou cibles visées par les prestations,

les agents de l'organisation, les impacts sur la société en général, et la performance économique (efficacité et efficacité dans la fourniture des prestations).

Cette présentation des approches illustre la diversité des modèles possibles, mais les modèles partenariaux sont ceux privilégiés dans les établissements publics, car afin de faciliter l'insertion et l'appropriation des systèmes de performance, leurs promoteurs ont insisté sur la nécessité d'élargir les critères d'analyse de la performance dans le secteur public (Emery, 2006), en prenant en compte la qualité des services délivrés, les objectifs de multiples parties prenantes et les finalités spécifiques au secteur public.

Ainsi les modèles dits « partenariaux » sont mobilisés pour obtenir des complémentarités entre la représentation comptable et les autres approches de la performance (Gervais, 2012).

1.2. Difficulté de mesurer la performance

1.2.1. Multiplicité des parties prenantes

Le secteur public se caractérise, d'abord, par la multiplicité des différentes parties prenantes et la place qu'elles y occupent, ce qui pose le problème de l'écart entre les attentes du public d'une part, et d'autre part, les objectifs fixés par les responsables et les gestionnaires de la politique publique. de même un autre problème qui se pose concerne la difficulté de la définition des objectifs de ces organisations, et cela parce que la traduction des objectifs politiques généralement vagues en termes d'objectifs quantifiables et mesurables n'est pas une chose évidente et nécessite beaucoup d'analyse et d'étude.

1.2.2. Une performance multidimensionnelle

La performance dans un établissement public est à la fois subjective, et multidimensionnelle, elle est fonction de la nature des observateurs de l'organisation et des référents choisis pour son appréciation, et elle possède autant de facettes qu'il y a des observateurs, ainsi que la hiérarchisation des parties prenantes entre les financeurs, les bénéficiaires, les citoyens, les salariés est moi nette. De ce fait la définition de la performance est malaisée.

En effet, on peut identifier une performance financière, mais aussi sociale, environnementale, opérationnelle, etc. De ce fait, elle ne peut pas être définie d'un seul point de vue, mais d'une manière éclectique, à ce niveau, la difficulté majeure tient au fait que ces composantes ne se recoupent pas forcément et qu'il peut même y avoir des antagonismes entre elles.

En plus, la coexistence de différentes rationalités qui sont classées selon Kaplan, R.S et Norton, D.P en trois grands types :

Une rationalité politique liée à la fois aux missions d'intérêt collectif ou de service public, cette rationalité s'exprime sous la forme d'objectifs d'efficacité socio-économique.

Une rationalité économique liée à la nécessité de réguler, de contrôler les ressources des organisations, qui se traduit en objectifs d'efficience de la gestion.

Une rationalité opérationnelle émanant du personnel prestataire de service et se manifestant par des objectifs de qualité de service. Les objectifs et indicateurs associés rendent donc compte des attentes des usagers.

Cette coexistence oblige le contrôle de gestion à quitter le cadre quasi exclusivement comptable pour prendre en compte des indicateurs et des outils de mesure, qualitatifs ou physiques adaptés à chacune de ces facettes.

1.2.3. Une double fonction de production

Au-delà de la multiplicité des points de vue, la mesure de la performance est également difficile car elle suppose de définir la fonction de production et ce qu'il faut réaliser.

Le contrôle de gestion classique s'est développé dans l'industriel et a du mal à saisir des activités de service, alors que les établissements publics produisent la plupart du temps des services. En outre ces établissements réalisent le plus souvent une mission de distribution d'un produit qui ne peut se définir que de façon abstraite, et pour lequel il est difficile de mesurer le volume d'activité et donc de définir des coûts.

L'existence même des organisations du secteur non marchand se justifie bien souvent par les externalités qu'elles génèrent, c'est-à-dire par les retombées de leur activité sur la société. Leur performance dépend donc non seulement de leur niveau d'activité, mais aussi de l'impact de cette activité sur la société, son externalité (Berland & Rongé, 2013).

En effet, la relation entre produit et externalité peut se formaliser au travers de la double fonction de la production : la première combine des moyens (financiers, matériels, humains) prélevés sur l'environnement et débouche sur la réalisation première ; la seconde, par la prestation qu'elle fournit, produit un impact sur l'environnement. Bien souvent, cette seconde fonction de production justifie l'existence de l'organisation non marchande.

Cette particularité de la production va conduire à une distinction entre le contrôle de gestion, centré sur les aspects plus opérationnels de la première fonction de production, et l'évaluation des politiques publiques, axé d'avantage sur la seconde.

2. Remise en cause des outils du contrôle de gestion classique

Parmi les définitions les plus répondues du contrôle de gestion on retient la première, celle fournie par Anthony (1965) qui fait que « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».

Anthony par sa définition assimile le contrôle de gestion à un moyen de suivi garantissant aux managers l'atteinte des buts prédéfinis dans la stratégie, tout en utilisant l'ensemble des ressources disponibles, cette utilisation doit se faire de la manière la plus productive permettant ainsi l'atteinte des objectifs soulignés.

A ce niveau les outils de contrôle de gestion sont :

- Les plans à court terme comportant l'affectation des ressources et des responsabilités ;
- Le contrôle budgétaire: il s'agit d'un système d'alerte comparant les résultats réels et les prévisions chiffrées figurant aux budgets afin de rechercher les causes des écarts, d'informer les différents niveaux hiérarchiques, de prendre éventuellement des mesures correctives et d'apprécier l'activité de responsables budgétaires ;
- Les tableaux de bord: c'est un système d'information qui focalise l'attention des responsables sur les points clés à surveiller pour garder la maîtrise de l'action ;
- La comptabilité générale et la comptabilité analytique ;

Ce modèle de contrôle classique se définit par deux principes :

- Le principe de stabilité selon lequel les mécanismes de performance et les savoirs opérationnels qui permettent d'être efficace sont stables dans le temps. Ce principe garantit que les normes, une fois établies, resteront valables pendant une période significative.
- Le principe d'information parfaite. Le dirigeant sait ce qu'il faut faire, parce qu'il a une vision et une compréhension précises de tous les processus opératoires importants à l'œuvre dans son domaine de responsabilité.

En effet, les techniques de contrôle de gestion classique ne sont efficaces, voire utilisables, que dans certains cas particuliers satisfaisant à plusieurs conditions, parmi lesquelles l'absence d'ambiguïté des objectifs, la possibilité de mesurer les résultats, la connaissance des conséquences des actions correctrices ou encore le caractère répétitif des actions. Or, les organisations publiques ne répondent pas à bon nombre de ces conditions; elles présentent des caractéristiques obligeant les systèmes de contrôle « traditionnels » à évoluer pour les intégrer.

3. nécessité d'un contrôle de gestion dit « moderne »

Anthony affinera ensuite sa définition, précédemment citée, en faisant de manière explicite le lien entre le contrôle de gestion et stratégie, dans la mesure où il indique que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation. Cette définition de Anthony est la plus proche de ce qu'est devenu le contrôle de gestion moderne.

Cette conception du contrôle induit deux types de mécanismes :

- Un mécanisme de coordination de la décision qui cherche à rendre le système plus performant, par une meilleure coordination des processus d'allocation des ressources.
- Un mécanisme d'animation qui a pour objectif d'agir sur les comportements des acteurs dans le sens attendu par l'organisation.

En effet, les évolutions des outils du contrôle de gestion sont traitées autour de ces deux rôles classiques ; l'aide à la décision et la normalisation des comportements. Deux mouvements principaux de critiques ont structuré l'évolution des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion.

Dans le même contexte, Lorino indique que la problématique du contrôle de gestion doit changer : la mesure de la performance serait une question dépassée, il faudrait s'intéresser de nos jours à la représentation de la performance. Autrement dit, le pilotage de la performance ne peut plus se réduire à une simple mesure périodique de conformité de l'action aux normes initialement établies. Il ne peut plus se réduire à une mise en œuvre de la stratégie sur la base de plans décidés par le management de haut niveau.

Pour les comportements, un nouveau paradigme du contrôle apparaît ainsi, qui reconnaît l'autonomie cognitive des acteurs. Chaque acteur détient en propre sa part de connaissance nécessaire à l'action, et par conséquent l'on assiste à l'existence d'un pilotage interne à cotés

du pilotage externe qui n'intervient plus alors qu'indirectement sur les décisions des acteurs par le biais des outils classiques du contrôle de gestion.

En somme, Lorino défend l'idée de passer d'un contrôle de mesure à un modèle qualifié de stratégique-opérationnel.

L'émergence d'un mouvement pour le renouvellement du contrôle de gestion s'est accompagnée par les nouveaux outils adaptés à la nouvelle réalité, la comptabilité à base d'activité et tableau de bord prospectif.

3.1. La comptabilité à base d'activité ou méthode ABC

La comptabilité analytique s'intéresse à l'évaluation du coût des produits et prestations, à la prise de décision et à la responsabilisation des acteurs. Mais parmi les difficultés de la mise en place d'une comptabilité analytique, il y a le danger du défaut d'exhaustivité des coûts, par la non prise en compte de certains coûts moins apparents, tels que ceux des organes du siège, des frais généraux, de certaines ressources gratuites. Donc la comptabilité à base d'activité est souvent une bonne alternative à la comptabilité analytique dans les organismes du secteur public.

La comptabilité à base d'activité est une méthode d'analyse des coûts, elle est également connue sous le nom de méthode ABC (*Activity-Based Costing*) ou comptabilité par activité. Cette méthode qui est née dans les années 1987-1988, fruit des actions parallèles du réseau Harvard et du réseau CAM_I, permet de répondre aux problèmes de la non fiabilité des clés de répartition des charges dans les méthodes traditionnelles. Elle permet une nouvelle modélisation des organisations : on passe d'une organisation conçue comme un ensemble de ressources à une organisation conçue comme un ensemble d'activités.

En effet, dans le contexte des organisations publiques où les structures organisationnelles sont plus complexes à déchiffrer, la méthode ABC constitue un outil susceptible d'analyser ces structures. Les inducteurs, facteurs explicatifs des coûts, peuvent permettre d'appréhender les relations entre les processus et de relier les consommations des ressources aux projets stratégiques ainsi qu'aux compétences nécessaires pour les réaliser.

3.2. Tableau de bord prospectif ou BSC

Le tableau de bord mis au point par Kaplan et Norton (1996) peut être défini comme un ensemble d'indicateurs peu nombreux et d'informations essentiels permettant d'avoir une vue

d'ensemble, de déceler les perturbations et de prendre des décisions d'orientation de la gestion pour atteindre les objectifs issus de la stratégie, et de donner un langage commun aux différents membres de l'organisation.

En 1992 ces auteurs, suggèrent un nouveau instrument nommé tableau de bord prospectif ou *Balanced Scorecard* (BSC) qui combine des indicateurs qualitatifs et quantitatifs, afin de compléter l'indicateur financier traditionnel qui se focalise généralement sur le court ou moyen terme par des trois types d'indicateurs qui recouvrent, selon eux, les conditions requises d'un succès soutenu à long terme et qui prend en compte les attentes des différentes parties prenantes.

Ces indicateurs, qualitatifs et quantitatifs distribués autour de 4 axes : financier, client, processus interne, et apprentissage organisationnel, témoignent ainsi de l'utilisation première à laquelle le tableau de bord prospectif était destiné, celle d'être un outil au service des entreprises concurrentielles. En effet le développement du BSC par Kaplan et Norton est fondé sur le constat de dysfonctionnements répétés des systèmes d'analyse de la performance de ces organisations. Il s'agit d'intégrer le domaine de la performance opérationnelle et celui des orientations stratégiques au sein d'un modèle, destiné à expliquer la performance globale appréhendée à travers les quatre axes.

Mais le besoin d'un pilotage de la performance n'est pas resté uniquement la préoccupation des entreprises privés, il a été également ressenti a niveau des organisations publiques.

Selon Guthrie et English (1997) les objectifs des organisations publiques sont la plupart du temps exprimés sur des critères non-financiers ; il apparait donc essentiel de disposer d'outils de mesure de la performance qui dépassent les habituels reporting financiers, par nature peu à même d'apprécier la réalisation de ces objectifs. Appréhender la performance u travers les quatre axes de BSC, est donc intéressant pour dépasser les critères budgétaires ou de régularité qui ont très largement remis en cause, c'est ainsi l'intégration de domaine de la performance opérationnelle et celui des orientations et celui des orientations stratégiques au sein d'un modèle destiné à expliquer la performance globale appréhendée à travers ces quatre axes.

D'un autre côté, les évolutions récentes du secteur public ont engendré de nouveaux modes de légitimation de l'action publique désormais davantage axés sur les résultats que sur les moyens ou les procédures. Cela a notamment conduit à l'émergence de l'évaluation des

politiques publiques, que Chaudemance (1995) et d'autres auteurs considèrent comme la forme de contrôle de gestion stratégique appliquée au secteur public. Par ailleurs, Crozier (1997) explique que l'évaluation « permet d'éclairer la signification réelle d'un résultat dans le court terme, et d'analyser, dans le plus long terme, les mécanismes qui y ont conduit ».

Dans cette perspective les cartes stratégiques du BSC qui définissent et formalisent les liens de causalités entre les actions opérationnelles et leurs résultats, et les relie à des indicateurs peuvent s'avérer pertinentes pour réduire la complexité des représentations. Autrement dit le BSC par son intégration, à travers ses 4 axes, de domaine de performance opérationnelle et celui des orientations stratégiques au sein d'un modèle, permet de relier l'évaluation des impacts des politiques, par essence stratégique, au contrôle traditionnel focalisés sur les moyens et les réalisations.

Conclusion

La disparité des différentes parties prenantes des établissements publics et les divergences qu'elles occasionnent, le caractère multidimensionnel et la double fonction de la production rendent la performance souvent difficile à mesurer.

Dans cette voie, le BSC est un outil de contrôle de gestion bien utile dans l'établissement public lui permettant de mesurer sa performance financière et non financière.

De même, une comptabilité à base d'activité constitue un outil susceptible d'analyser les structures organisationnelles complexes à déchiffrer des établissements publics. Les inducteurs, facteurs explicatifs des coûts, peuvent permettre d'appréhender les relations entre les processus et de relier les consommations des ressources aux projets stratégiques ainsi qu'aux compétences nécessaires les réaliser. En effet, La structure de la méthode ABC et le rôle pivot joué par les inducteurs permettent d'établir une articulation entre le pilotage stratégique et opérationnel.

Bibliographie

Abdelali Z & Gharrafi M. (2019) « Quelle configuration pour que le contrôle de gestion hospitalier réponde aux enjeux de gouvernance du secteur public ? » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 554- 573

Alcouffe.S, Boitier.M, Rivière.A, Villesèque-Dubus.F, « Contrôle de gestion sur mesure : Industrie, grande distribution, banque, secteur public, culture »,Dunod, 2013

Amifi H. & Benlakouiri A. (2019) « Tableau de bord et pilotage de la performance dans les organisations publiques : cas ocp », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p : 42-63.

Annie.B, Célide.B, « Management dans les organisations publiques », Edition Dunod, 2015

Benkada A et Belouchi M (2018), « Le contrôle de gestion : un enjeu de performance de l'action publique territoriale à la lumière de la régionalisation avancée » Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit N°6, : 337-355.

Berland.N, Rongé « contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales », Pearson,2013

Bouin, Xavier, simon, François, « les nouveaux visages du contrôle de gestion: Outils et comportement Ed. 4 », dunod 2015

Boutti.R, « le contrôle de gestion versus Méta-modèles décisionnels au Maroc », L'Harmattan, 2016

Bouquin H, « Comptabilité de gestion », Economica, 2004

Boyne G.A, « public and Private Management: What's the Difference? », Journal of management studies, vol 3, N° 1.

Cappelletti. L, Caron. PH , Desmanson. G, « toute la fonction contrôle de gestion : savoirs. Savoir-faire. Savoir-être », Dunod, 2014.

Demeestère. R, Lorino. Ph, Mottis. N, « management de l'entreprise et contrôle de gestion », Edition Dunod, 2015.

Desmarais. C, Giauque. D, « Politique publique et management public, de nouvelles frontières ? », Revue de Gestion et management public 2016/2 (Volume 4/ N°4), p. 1-7.

Dreveton.B, « Les outils de contrôle de gestion : des vecteurs de valeurs pour l'organisation publique ?», Comptabilité- Contrôle- Audit 2017/3 (Tome 23), p. 9-28.

EL alaoui H, Kabbaj S, «Balanced scorecard: critical analysis», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 2 : Janvier 2019 . »

Pupion. P-CH, « L'esprit du NPM et les organisations publiques », Revue Gestion et management public 2016/3 (volume 5/N°1), p. 1-3

Emery. Y, « la gestion par résultats dans les organisations publiques : de l'idée aux défis de la réalisation », Téléscope, vol 12, N°3, 2005.

Gervais M, « Contrôle de gestion, Comptabilité, Stratégie », Edition Economica, 2012.

Guthrie. J, Anglais. L, « informations sur les performances et évaluation des programmes dans le secteur public australien », Revue internationale de gestion du secteur public, 1997.

Khalidi M.A (2019) « Performance organisationnelle : quelle mesure ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 21 – 41

Maurel. Ch, « la contrôle de gestion dans le secteur public », contrôle de gestion, comptabilité, stratégie, 2012.

Mignon.S, Teller.R, « Le contrôle de gestion, pour pilotage intégrant stratégie, cognition et finance », EMS, 2009

Nelle M, Lyciani D, Hirsch D, Kacher N, Polossat M, « Le grand livre du contrôle de gestion », Edition EYROLLES, 2013

N. Berland, Y. Rongé, « contrôle de gestion, perspectives stratégiques et managériales », édition PEARSON, 2013.

Rahou. M, Berland. N, « L'essence du contrôle de gestion, Revue de la littérature », Edition EDILIVRE, 2019.

Skouri. A & Boussouf. Z. (2019) « Besoin du contrôle de gestion dans les universités Marocaines : une analyse théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 389 - 409

Separi, Bonnet.S, Leberton.F « Management et contrôle de gestion », Edition Dunod, 2017.