

Regards croisés sur la perception du contrôle de gestion dans la sphère publique

Perspectives on the perception of management control in the public sector

DEKRI Meriam

Professeur de l'Enseignement Supérieur Assistant
Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Marrakech
Université Cadi Ayyad
LIRE-MD
Maroc
dekrimeriam@gmail.com

RIAD Lamyaa

Professeur de l'Enseignement Supérieur Assistant
Ecole Supérieure de Technologie Laâyoune
Université Ibn Zohr
LARDEVAR-ZS
Maroc
lamyaa1riad@gmail.com

Date de soumission : 08/12/2022

Date d'acceptation : 02/01/2023

Pour citer cet article :

DEKRI M. et RIAD L. (2022) «Regards croisés sur la perception du contrôle de gestion dans la sphère publique», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 6 : Numéro 4 » pp : 234 – 246

Résumé

La maîtrise des activités des établissements publics et la mesure de leur performance nécessitent certes, l'introduction de nouveaux outils de gestion en mesure de répondre à de nouvelles exigences formulées par l'ensemble des parties prenantes. Ainsi, le contrôle de gestion suscite l'intérêt de plusieurs gestionnaires publics d'où la nécessité d'étudier leur perception et attentes vis-à-vis de cette fonction qui a vu le jour dans le monde de l'industrie. Dans cet article, nous allons étudier le contrôle de gestion sous un autre angle à savoir les acquis préalables que chaque organisation publique doit détenir pour pouvoir implémenter cette fonction. Tout d'abord nous allons dresser un état d'art exhaustif des outils nécessaires pour l'implémentation d'un système de contrôle de gestion. Pour mieux cerner la problématique, nous avons choisi une approche qualitative basée essentiellement sur la réalisation des entretiens semi directifs pour recueillir les témoignages dont nous allons scruter les livrables pour analyser la perception et les attentes des responsables de ladite fonction. Ainsi, nous allons présenter les résultats d'une étude de cas mené auprès de 3 responsables d'un établissement public à caractère non marchand.

Mot clés : Contrôle de gestion ; établissement public ; nouvelle gestion publique ; perception ; attentes.

Abstract

Controlling the activities of public establishments and measuring their performance certainly requires the introduction of new management tools able to gather and response to the needs of all partners. Thus, management control arouses the interest of several public managers, hence the need to study their perception and expectations toward this function which has firstly emerged in the world of industry. In this article, we will study management control from another side, namely the requirements that should have a public organization in order to be able to implement this function. On the other hand; we are going to scrutinize the deliverables of a semi-structured interviews by studying the perception and expectations of the managers of a non-profit public establishment from the management control.

Keywords: management control; public organization ; new public management ; perception ; expectation.

Introduction

Le contrôle de gestion se métamorphose d'un processus de suivi et de surveillance à un processus de pilotage vers la performance (Godener & Fornerino, 2005). D'un contrôle de gestion purement mécaniste à un système de contrôle de gestion managérial, l'évolution du concept prend tournure. Les récentes définitions du contrôle de gestion rendent manifeste le rôle que joue l'approche comportementale dans son cadrage (Bouquin, H, 2008). Le contrôle de gestion contribue à l'élaboration de la stratégie, il est le maillon intermédiaire entre la stratégie et l'opérationnel. La séparation entre les trois composables n'est plus tolérable (Otley, 1994). Le nouveau modèle de contrôle de gestion remet en cause la composition verticale du contrôle de gestion et le remplace par une représentation transversale centrée sur la création de valeur (Porter, 2003). On assiste au passage d'une vision trop technique et mécaniste à une approche comportementaliste. On parle également du contrôle de gestion stratégique qui souligne l'importance d'imprégner la stratégie et de communiquer dessus au niveau opérationnel. Ce nouveau positionnement du contrôle de gestion nécessite l'attribution de nouveaux outils de gestion en mesure de prendre en compte les concepts associés au contrôle de gestion tels que la performance. A travers ce travail, nous allons essayer de répondre à la problématique suivante : Quelle perception du contrôle de gestion dans le secteur public ? Pour mieux cerner les questionnements de recherche, nous avons mobilisé deux théories à savoir celle de la contingence et la théorie de l'agence. Dans un premier temps nous allons dresser un état d'art relatif aux exigences préalables pour pouvoir implémenter un système de contrôle de gestion dans un établissement appartenant au secteur public. Dans un deuxième temps, nous allons mener une étude de cas auprès des responsables d'un établissement public à caractère administratif, et ce pour pouvoir appréhender leur vision et attentes à l'égard de la fonction du contrôle de gestion, tout en optant pour une approche qualitative se basant sur l'analyse des outputs des entretiens semi directifs menés.

Le plan de notre article est scindé en deux parties ; une première qui sera consacrée à une revue de littérature des pré requis de l'instauration d'un système de contrôle de gestion au sein d'un établissement public à savoir ; la stratégie, la budgétisation, le système d'information et les aspects organisationnels. La deuxième partie est dédiée pour une étude de cas menée auprès des responsables de l'établissement public. Nous avons choisi une approche qualitative basée sur la réalisation des entretiens semi directifs vu qu'elle est la mieux adaptée pour l'objectif de notre recherche. En effet, on cherche à comprendre comment les responsables

conçoivent le contrôle de gestion et quelle perception ont-ils de cette fonction ? Les entretiens ont duré entre 45 à 60 minutes, ils ont été menés auprès de trois responsables de l'établissement public entre autres ; le chef de la division administrative et financière, le chef de service audit interne et le chef de service budget.

1. Les prérequis du contrôle de gestion pour le secteur public ?

L'adhésion à la doctrine du nouveau management public a incité les organisations publiques à décentraliser au maximum la prise de décision, à responsabiliser les fonctionnaires et à mesurer les résultats. L'essence de cette modernisation de l'action publique repose sur le principe de perméabilité des frontières entre secteur public et privé (Bartoli, A; Blatrix, C, 2015). Ipso Facto, il implique l'importation des outils de gestion du privé d'où l'intégration de nouvelles fonctions telles que le contrôle de gestion (Perray-Redslob & Malaurent, 2015). Ces outils constituent un paramètre décisif dans la conduite du processus de changement organisationnel au sein des dites organisations. En effet, les établissements du secteur public éprouvent une certaine difficulté à évaluer les actions, mesurer les résultats puisque les fondements historiques de la gestion publique agissent en faveur de la bureaucratie, de la lenteur administrative et du formalisme absolue. Le nouveau management public est mis en place pour chambouler cette vision. Les établissements publics sont dans l'obligation de développer leur propre outil de gestion afin de mieux piloter leur activité tout en gardant les outils budgétaires traditionnels pour des fins réglementaires. Le vrai besoin en terme de nouveaux outils de gestion perfectionnés se ressent de plus en plus dans le secteur public (Moumene & Benhrimida, 2019) .Ainsi, les réformes mises en place ont reconsidéré le rôle du budget comme étant plus un outil de gestion et non pas un simple outil d'allocation des ressources.

1.1.Stratégie

Ainsi, le secteur public doit lutter pour l'obtention des résultats satisfaisants sur la base des objectifs définis auparavant en se basant sur une logique de résultat plus que de consommation de moyens (Guillaume, H; Dureau, G; Silvent, F, 2002). Les établissements publics font face à des difficultés relatives aux choix des objectifs puisqu'ils sont souvent imposés, se caractérisant par leurs aspects imprécis, démesuré selon les travaux de, (Govindarajan, V; Fisher, J, 1990), (Govindarajan, V; Gupta, A K, 1985) et de (Simons, 1987). Les responsables ont charge de leur déclinaison sont contraints alors de respecter les procédures et textes en usage. Par suite, ils ne bénéficient pas d'un grand champ de liberté dans la gestion desdits établissements. Cette restriction impacte négativement le processus de

prise de décision vu l'inadaptation des objectifs aux moyens disponibles ; cet écart résulte de la non concordance entre le niveau de planification et celui de l'exécution (El Gadi, 2006). De ce fait, la stratégie constitue une pièce maîtresse dans le processus d'évaluation des organisations publiques.

1.2. Budgétisation

C'est en effet le mode traditionnel de la budgétisation qui freine la productivité dans la fonction publique (Prokopenko, 1990). Ce mode traditionnel est assimilé souvent à un inventaire des prévisions qui ne prend pas en considération ni les résultats ni les écarts entre réalisations et prévisions. Le budget constitue alors une référence permettant d'allouer les ressources en fonction des activités à réaliser, il s'agit d'un suivi de conformité sans la moindre appréciation des résultats (Bartoli, A, 1997). La budgétisation est une action qui doit être accompagnée d'une évaluation a posteriori permettant de mesurer les résultats. En cas de son absence, les gestionnaires risquent de dilapider à tort et à travers les budgets qui leur sont alloués et déboussoler les investissements. Il apparaît donc primordial de mettre un système de suivi et d'évaluation en mesure de prendre en charge les lacunes de la budgétisation existante. D'ailleurs, le budget est considéré entre autres comme un outil du contrôle de gestion (Alazard & Sépari, 2004). La procédure budgétaire est un concept très prisée dans les recherches en sciences de gestion, elle renvoie à la place qu'occupent les budgets par rapport aux autres outils de pilotage. Elle est souvent mesurée en faisant référence au contrôle budgétaire, respect des budgets, fréquence de leur révision.

1.3. Le système d'information

Le contrôle de gestion est perçu comme « un système de régulation des comportements de l'homme dans le seul exercice de sa profession et plus particulièrement lorsqu'elle s'exerce dans la cadre d'une organisation » (Burlaud & Simon, 2013). De ce fait, ils font ressortir l'impact des théories des organisations sur le contrôle de gestion. De même, lesdits auteurs stipulent que le contrôle de gestion est tributaire de la progression de la technique dans la mesure où il repose sur l'exploitation des systèmes d'information (Burlaud & Simon, 2013). D'ailleurs, Bouquin (2011) précise que « le contrôle de gestion un ensemble de processus et dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions et les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à long et moyen terme tout en s'appuyant sur des systèmes d'information ». Ces systèmes d'information constituent un ensemble d'éléments

humains, matériels, logiciels et méthodes destinés à collecter des informations internes et externes à l'entreprise, à les conserver et à les communiquer. C'est un outil d'aide à la décision, de contrôle de l'organisation et de coordination de l'ensemble de ces activités (Renard, J; Nussbaumer, S; Oriot, F, 2018). L'accent mis sur les problèmes d'information et de communication, on cherche à mieux exploiter les objectifs pour obtenir l'adhésion des partenaires sociaux (Lauzel & Teller, 1999). Partant de ces propos, on déduit que le contrôle de gestion dépend de l'existence d'un système d'information en mesure d'harmoniser les actions, de les orienter et d'octroyer une certaine visibilité aux gestionnaires sur le degré d'atteinte des objectifs. En effet, l'introduction des techniques d'information et de communication a conduit à une vraie révolution au sein des organisations privées aussi bien que publiques. Au sein du secteur public, notre objet d'étude l'utilisation de l'outil informatique répond à des besoins à la fois interne pour améliorer l'organisation le stockage et le traitement des données, mais aussi bien externe émanant des pouvoirs publics qui s'intéressent de plus en plus à avoir une remontée d'information fiable et disponible, à mesurer les résultats, à piloter l'activité, à communiquer autour et à en prendre les décisions nécessaires.

1.4. Les aspects organisationnels

De même, les implications managériales du contrôle de gestion s'intéressent à l'engagement des individus au travail en fonction de contrôle qui leur est exercé, les enjeux sociopolitiques associés à la définition des fins de l'organisation, les moyens et les indicateurs de performance. Le contrôle de gestion est vu comme un mécanisme du contrôle organisationnel (Naro, 1998). Cette dimension organisationnelle du contrôle de gestion est illustrée par le courant de la contingence. Les dimensions humaines et sociétales du contrôle de gestion portent dans un premier temps sur les aspects comportementaux relatifs à la motivation et à la satisfaction au travail. Elles s'intéressent secondement aux aspects sociopolitiques relatifs aux comportements, aux enjeux d'acteurs ainsi qu'aux conflits d'intérêts, qui influencent eux aussi d'une sorte ou d'une autre le processus de contrôle de gestion. Troisième dimension qui joue un rôle prépondérant dans la composition de ces déterminants est la dimension sociétale. Les aspects organisationnels correspondant à la structure, l'environnement interne et l'organisation ont de leur part un effet considérable sur le système de contrôle de gestion (Naro, 1998).

La convoitise vers l'évaluation et le contrôle de l'action publique se sont remarquablement accrus durant les dernières décennies. Plusieurs facteurs sont derrière, notamment l'agacement des usagers vis-à-vis des dérapages budgétaires (Petitjean, Ory, & Côme, 2014), la volonté croissante de mieux répondre aux exigences des usagers, la ténacité exprimée par les responsables à inculquer l'esprit de la culture managériale et à introduire au vocabulaire administratif des notions relatives à l'efficacité, le contrôle et à la performance. Ce langage sert à redynamiser, d'un côté, les pratiques dominantes dans le secteur et d'un autre côté, il sert comme moyen pour légitimer son action.

2. Etude exploratoire

Afin de comprendre la perception du contrôle de gestion auprès des collaborateurs d'un établissement public non marchand, nous nous sommes orientés vers l'élaboration d'une étude qualitative vu qu'elle va nous aider à développer les concepts qui vont nous aider à comprendre la perception du contrôle de gestion au sein du secteur public (Mays & Pope, 1995). Il existe plusieurs techniques pour les études qualitatives, on évoque notamment, l'observation, les focus groupes et les entretiens. De notre position de chercheurs, nous nous sommes penchées pour mener des entretiens semi directifs vu qu'ils vont nous permettre de recueillir les témoignages d'une manière précise et ciblée sans pour autant se perdre dans les détails. Les entretiens ont été menés auprès du chef de la division administrative et financière, le chef du service budget et enfin le chef du service audit interne. Ces entretiens ont révélé les attentes ainsi que les perceptions à l'égard de cette fonction.

2.1. Entretien semi directifs

Nous avons opté pour mener une étude exploratoire basée sur une méthode qualitative. De ce fait, nous avons choisi de mener des entretiens pour mieux appréhender la perception de la fonction du contrôle de gestion, le type d'entretien dépend essentiellement du degré de directivité de l'interviewer (Fenneteau, 2015). On distingue entre trois (03) types d'entretiens : non directifs, semi-directifs et directifs. Les techniques directives orientent le cheminement de l'interview et cadrent les notions employées, elles permettent ainsi d'obtenir des réponses précises sur des sujets bien identifiés. Cependant, elles présentent certaines limites relatives à l'appréhension en profondeur des individus interrogés qui peuvent formuler certaines réponses superficielles faute de blocage ou de développement de mécanismes de défenses personnelles (Fenneteau, 2015). De l'autre rive s'éclosent les entretiens faisant appel à des

techniques non directives visant à combler les lacunes des précédentes (Ervard, Pras, Roux, Desmet, Lilien, & Dussaix, 2009). Ces techniques favorisent l'approfondissement des discours, elles offrent une marge de liberté à l'interviewé pour s'exprimer sur des pistes non envisagées dans les questions. La combinaison entre les techniques directives et non directives fait ressortir les entretiens semi-directifs. Ces derniers présentent des atouts favorables permettant à la fois d'orienter l'interview tout en laissant à l'interviewé la liberté de s'exprimer avec la possibilité de le recadrer à chaque fois avec des demandes précises (Fenneteau, 2015).

2.2. Analyse de contenu

L'analyse des contenus représente « l'ensemble des instruments méthodologiques de plus en plus raffiné et en constante amélioration s'appliquant à des discours » (Wanlin, 2007). Cette technique permet d'organiser les idées et de les synthétiser pour aboutir à un plan d'analyse. L'analyse des contenus peut se faire d'une manière automatique ou bien manuel; le traitement automatique est réalisé moyennant des logiciels d'analyse de données textuelles de type (Alceste, Nvivo7, Neurotext ou bien Lexica). Concernant le traitement manuel, il fait recours à l'analyse thématique du contenu des entretiens en étudiant les verbatims. L'étude de verbatim déploie des outils de l'analyse sémantique, d'étude sémiologique, text mining Dans notre recherche, nous avons opté pour un traitement manuel des données des entretiens traduit dans le tableau 1. Le choix du traitement manuel est justifié par son adéquation avec l'objet de l'étude ; qui sert à comprendre la perception de la fonction du contrôle de gestion auprès des responsables de l'établissement public.

Tableau 1 : Analyse de verbatim des entretiens semi directifs

	Chef de division financière	Chef de service audit	Chef service Budget	Analyse horizontale
Gestion financière et comptable	<p>Tenue d'une comptabilité budgétaire.</p> <p>Tenue d'une comptabilité générale par un cabinet en externe.</p> <p>Obligation de tenir une comptabilité publique.</p> <p>Obligation de tenir une comptabilité générale selon la LOF.</p> <p>Nécessité de se doter d'outils de gestion en mesure de prendre en charge la coordination avec l'ensemble des services.</p> <p>Adoption de la gestion axée sur les résultats.</p> <p>Exigence d'établissement des états d'avancement, des rapports et des indicateurs.</p> <p>Faiblesse des mécanismes de reporting.</p>	<p>Canevas FRAP (Feuille de révélation et d'analyse de problème)</p> <p>Rapport d'audit</p> <p>Contrôle sur pièces</p> <p>Coordination</p> <p>Suivi des projets en cours d'exécution</p> <p>Suivi de la mise en place des recommandations</p>	<p>Utilisation d'outils classiques de gestion</p> <p>Situation budgétaire</p> <p>Suivi par Canevas, Rapport, Etats d'avancement.</p> <p>Sous exploitation des Systèmes d'information embryonnaire.</p> <p>Exécution des plans d'action</p>	<p>Suivi régulier des projets</p> <p>Utilisation de la comptabilité budgétaire</p> <p>Suivi Manuel basé sur des canevas</p>
Contrôle	<p>Création de service d'audit interne.</p> <p>Renforcement des missions d'audit et du dispositif du Contrôle interne.</p> <p>Suivi</p> <p>Soumission au contrôle des inspections du ministère de finance et de la cour des comptes.</p> <p>Mise en place des recommandations formulées par les instances de contrôle.</p> <p>Mission de suivi par les partenaires internationaux</p>	<p>Coordination avec la CC.</p> <p>Soumission à des missions de suivi des bailleurs de fonds dans le cadre de financement de projet, de dons ou bien de coopération).</p>	<p>Suivi classique d'exécution budgétaire.</p> <p>Missions d'audit interne.</p> <p>Missions d'audit externe.</p>	<p>Contrôle interne</p> <p>Contrôle politique</p> <p>Contrôle externe</p>
CDG	<p>Besoin latent de pilotage.</p> <p>Formulation de la nécessité d'analyse des écarts et d'outils d'aide à la prise de décision.</p> <p>Cohabitation de la structure de gestion avec celle éducatif.</p> <p>Emergence de besoins s de maitrise à travers de</p>	<p>Complémentarité entre les deux fonctions, Elle fournit au service d'audit des pistes de travail à exploiter et oriente son travail.</p>	<p>Coordination.</p> <p>Suivi de l'exécution.</p> <p>Production d'indicateurs.</p> <p>Reporting.</p> <p>Aide à la prise de décision.</p>	<p>Besoin en CDG</p> <p>Manque d'indicateurs</p> <p>Manque de coordination</p>

	la comptabilité analytique.			
Analyse verticale	Exécution budgétaire Suivi budgétaire SI GAR Coordination Reporting	Plan audit Missions d'audit Contrôle Suivi des recommandations SI Risque Amélioration Maîtrise d'activités	Exécution budgétaire Suivi budgétaire SI GAR Coordination Reporting	Opérationnalisation de la LOF, GAR Manque SI Décentralisation Besoins en matière de pilotage Manque Suivi et indicateurs Contrôle Interne, externe et politique

Source : Auteurs

Le tableau révèle une analyse verticale et horizontale des témoignages recueillis auprès des responsables de l'établissement. Le guide de l'entretien est subdivisé en 3 axes : Gestion financière et comptable, contrôle et contrôle de gestion. Les personnes concernées par les entretiens sont : le chef de la division des affaires administratives, le chef de service budget et le chef du service audit.

2.3. Analyse de verbatim

Tout d'abord, les interviewés ont été très coopératifs et n'ont pas hésité à répondre à la totalité de nos interrogations. Ce pendant, quelques éléments de réponses ont été traduit par du silence ou bien des signes non verbaux tels que les expressions faciales ; hochement de la tête, yeux écarquillés, ou bien ceux relatifs aux comportements et au mouvement des mains. Les entretiens ont duré de 45 à 60 minutes. L'analyse de verbatim résultant des entretiens menés auprès des responsables de l'établissement public fait ressortir de nombreux constats. En premier lieu, les ressources Humaines sont hautement qualifiées avec un niveau d'étude universitaire dans différents champs disciplinaires allant de la gestion à la chimie, biologie, mathématiques....Ce pendant, certaines spécialités divergent totalement des responsabilités du poste occupé. En deuxième lieu, on a remarqué qu'à maintes reprises, les mots « manque » et « absence » sont cités. S'y ajoute également, un point commun entre les interviewés qui ont souligné la poursuite d'une stratégie prédéfinie, l'exécution de plans d'action, l'importance de disposer d'un système d'information, d'outils de suivi et de pilotage. Ils ont également mis l'accent sur la nécessité de moderniser les outils de travail dont ils disposent pour pouvoir accompagner les réformes engagées. Un autre élément qui a surgi à la surface est celui de la pression exercée soit en interne par le ministère de tutelle et les instances de contrôle mais aussi bien en externe par les partenaires internationaux et les bailleurs de fond. En troisième

lieu, on a soulevé le besoin exprimé par les responsables de l'établissement de disposer d'outils de pilotage des activités afin de mieux maîtriser les coûts, faciliter la prise de décision et le choix des investissements les plus opportuns. In fine, nous avons noté que l'établissement se sont engagées rigoureusement dans le processus de la déconcentration administrative et de la décentralisation, aussi elles ont modernisé leur fonctionnement par l'introduction de nouvelles fonctions telles que l'audit interne ainsi que l'utilisation de concepts développés initialement dans le secteur privé ; management de projet, audit.... Les principaux résultats découlant des entrevues sont présentés dans le tableau précédent. En effet, « ces données vont servir à documenter, à décrire et à évaluer en détail une situation, un phénomène une décision à comparer, à mettre en place, à en expliquer les causes et à prédire les comportements et les facteurs clés de succès » (Andreani & Conchon, 2005).

Conclusion

A travers ce travail, nous avons essayé de comprendre les attentes des gestionnaires d'un établissement public vis-à-vis de l'implémentation du contrôle de gestion. Notre recherche contribue fortement dans le développement des nouvelles pratiques managériales au sein des organisations publiques et enracine les mesures prises par la Loi Organique relative à la loi de finance ainsi que la gestion axée sur les résultats. En effet, l'instrumentalisation du management des organisations publiques est une pièce angulaire de la réforme qui a favorisée l'introduction de la notion de la performance (Lapsley, 2009). Pour l'Etat, la pratique du contrôle de gestion est un moyen de faire valider ses actions en externe (Fort, 2018), ce besoin de justification se retrouve au niveau de toutes les organisations publiques. Au sein du secteur public, le contrôle de gestion se présente comme un moyen d'autocontrôle pour les opérationnels et un outil de prise de décision pour les responsables.

Certes, la mise en place du contrôle de gestion au sein des organisations publiques dépend d'autres paramètres ; la culture, les ressources humaines, le changement organisationnel.... Ainsi, d'autres travaux peuvent mettre en lumière lesdits aspects et peuvent constituer un terrain de recherche très prometteur.

BIBLIOGRAPHIE

- Alazard, C., & Sépari, S. (2004). *Contrôle de Gestion*. Paris: Dunod, 6^{ème} édition.
- Andreani, J., & Conchon, F. (2005). Méthodes d'analyse et d'interprétation des données qualitatives: Etat de l'art en Marketing. *Congrès des tendances en Marketing*.
- Bartoli. (1997). *Le management dans les organisations publiques*. Paris: Dunod.
- Bartoli, A., & Blatrix, C. (2015). *Management dans les organisations publiques -Défis et logiques d'action-* (éd. 4^{ème} édition). Paris: Dunod, collection Stratégies et management.
- Bouquin, H. (2011). *Les fondements du contrôle de gestion*. Paris: PUF, "Que sais-je?", 4^{ème} Edition.
- Burlaud, A., & Simon, C. (2013). *Le contrôle de gestion*. Paris: La Découverte.
- El Gadi, A. (2006). *Audit des performances et contrôle de gestion dans le secteur public: stratégie de modernisation de l'administration*. Rabat: Rabat Net Maroc.
- Ervard, Y., Pras, B. G., Roux, E., Desmet, P., Lilien, G., & Dussaix, A. M. (2009). *Fondements et méthodes des recherches en marketing*. Paris: Dunod, 4^{ème} Edition.
- Fenneteau, H. (2015). *L'Enquête: entretien et questionnaire*. Paris: Dunod, 3^{ème} édition.
- Fort, M. (2018). La prise de rôle du contrôleur de gestion en collectivité territoriale. *ACCRA*, 2 (2), 49-70.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2005). La métamorphose du contrôle de gestion. *L'Expansion Management Review*, 4, 54-59.
- Govindarajan, V; Fisher, J. (1990). Strategy, control systems, and resource sharing : effects on business-unit performance. *Academy of Management Journal*, Vol. 33, 33 (2), 259-285.
- Govindarajan, V; Gupta, A K. (1985). Linking control systems to business unit strategy : impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (1), 51-66.
- Guillaume, H; Dureau, G; Silvent, F. (2002). *Gestion Publique, l'Etat et la performance*. Paris: Dalloz.
- Lapsley, I. (2009). New public management : The cruellest invention of the human spirit. *Abacus*, 45 (1), 1-21.
- Lauzel, P., & Teller, R. (1999). *Contrôle de gestion et budgets*. Sirey, 8^{ème} édition.
- Mays, N., & Pope, C (1995). Qualitative research: Rigour and qualitative research, *BMJ*, 311, pp109-112

Moumene, J., & Benhrimida, M. (2019). Le besoin du système de contrôle de gestion au sein de l'administration marocaine . *Revue Internationale des Sciences de Gestion, Numéro 2* , 319-333.

Naro, G. (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité - Contrôle - Audit* , 4 (2), 45-69.

Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research* , 5 (3 et 4), 289-299.

Perray-Redslob, L., & Malaurent, J. (2015). Traduction d'un outil de contrôle de gestion dans le secteur public: Le cas du BSC dans l'armée de terre française. *Revue française de gestion* , 49-64.

Petitjean, J., Ory, J., & Côme, T. (2014). Entre besoins internes et exigences externes, la difficile mise en œuvre d'un contrôle de gestion à l'université. *Recherches en Sciences de Gestion* , 4 (103), 141-160.

Porter, M. (2003). *L'avantage concurrentiel: Comment devancer ses concurrents et maintenir son avance*. Dunod, 664 pages.

Prokopenko, J. (1990). *Gérer la productivité*. Genève: Bureau International de Travail (BIT), 304 pages.

Renard, J., Nussbaumer, S., & Oriot, F. (2018). *Audit interne et contrôle de gestion, Pour une meilleure collaboration*. Paris: Eyrolles.

Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* , 12 (4), 357-374.

Trosa, S. (1990). Le Dossier Qualité-Introduction. *Les cahiers du management, ministère de l'équipement, n°6, Février* .

Wanlin, P. (2007). l'analyse du contenu comme méthode d'analyse qualitative d'entretiens: Comparaison entre les traitements manuels et l'utilisation des logiciels. *Recherches qualitatives, N°3, Actes de colloque : Bilan Prospective de la Recherche Qualitative* , 243-272.