

Analyse empirique d'implantation des pratiques du contrôle de gestion au sein des établissements publics au Maroc

Empirical analysis of the implementation of management control practices in public institutions in Morocco

Chaymae EL KORCHI, (Chercheuse)

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches sur les Organisations
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - ENCG
Université Chouaib Doukkali, Maroc*

Mohamed AKHLAFFOU, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches sur les Organisations
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - ENCG
Université Chouaib Doukkali, Maroc*

Adresse de correspondance :	Ecole Nationale de Commerce et de Gestion (ENCG) Angle avenue Ahmed chaouki et rue de fés, Maroc (El Jadida) (+212) 5 23 39 44 35
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	EL KORCHI, C., & AKHLAFFOU, M. (2024). Analyse empirique d'implantation des pratiques du contrôle de gestion au sein des établissements publics au Maroc. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(12), 669-686. https://doi.org/10.5281/zenodo.14579808
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: November 08, 2024

Accepted: December 28, 2024

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 12 (2024)

Analyse empirique d'implantation des pratiques du contrôle de gestion au sein des établissements publics au Maroc

Résumé :

Devant une culture d'évaluation qui tarde encore à s'instaurer comme un levier d'amélioration de la performance des établissements publics au Maroc et qui pourrait pourtant contribuer à l'amélioration des programmes sociaux, plusieurs tentatives de mise en place d'un dispositif de pilotage et d'évaluation ont été initiées pour pallier l'inefficacité des évaluations existantes. Dans cette dynamique, le royaume a entrepris plusieurs projets de réforme et des initiatives où il est devenu pertinent de mettre en place des dispositifs de contrôle robustes tirés du management privé vers le management public. Et ce afin d'assurer une évaluation régulière, permanente et exhaustive des projets et programmes sociaux-économiques, avant même l'intervention des contrôleurs externes. L'implémentation du contrôle de gestion dans les établissements publics Marocains nécessite une analyse approfondie des outils utilisés, afin d'évaluer leur contribution à l'amélioration et au pilotage de la performance organisationnelle. Cet objectif constitue le cœur de notre recherche.

En ce sens, notre article sert à présenter les résultats d'une étude qualitative exploratoire hybride, en effectuant des entretiens qualitatifs semi-directifs auprès d'un échantillon de 12 établissements publics Marocains de la région Casablanca- Settat, et ce dans le but de contextualiser les aboutissements théoriques afin d'écarter les variables non significatives.

Le logiciel New N'vivo est utilisé pour l'organisation, le traitement et l'analyse des données objet d'exploitation. Les résultats de notre étude ont montré que le modèle préétabli sur la base des recherches théoriques, mettant en évidence les pratiques mobilisées du contrôle est validé par les données recueillies lors des entretiens. Les analyses des discours de nos interviewés ont également permis de rajouter d'autres variables, l'une modératrice et l'autre médiatrice, à savoir l'autonomie financière et la culture organisationnelle agissant sur la corrélation entre les pratiques du contrôle de gestion et la performance organisationnelle des établissements publics Marocains.

Mots clés : Performance, Pratiques de contrôle de gestion, Nouvelle gestion publique, Management public.

JEL Classification : M41 ; M48

Type du papier : Recherche empirique

Abstract:

In the face of an evaluation culture that has yet to establish itself as a lever for improving the performance of public institutions in Morocco, despite its potential to enhance social programs, several attempts have been made to implement monitoring and evaluation systems to address the inefficiencies of existing evaluations. Within this context, the kingdom has initiated multiple reform projects and initiatives, emphasizing the relevance of integrating robust control mechanisms inspired by private sector management into public sector management. This approach aims to ensure regular, continuous, and comprehensive evaluations of socio-economic projects and programs, even before the intervention of external auditors.

The implementation of management control in Moroccan public institutions requires an in-depth analysis of the tools employed to assess their contribution to enhancing and steering organizational performance. This objective lies at the core of our research.

In this regard, our article presents the findings of a hybrid exploratory qualitative study, conducted through semi-structured interviews with a sample of 12 Moroccan public institutions in the Casablanca-Settat region. The goal was to contextualize theoretical insights and eliminate non-significant variables.

The New N'vivo software was utilized for organizing, processing, and analyzing the data under review. The results of our study revealed that the pre-established model, based on theoretical research and highlighting management control practices, was validated by the data collected during the interviews. Furthermore, discourse analysis of our respondents allowed for the addition of two variables, one moderating and the other mediating, namely financial autonomy and organizational culture. These variables influence the relationship between management control practices and the organizational performance of Moroccan public institutions.

Keywords: Management control practices, Public management, Performance, New Public Management.

Classification JEL: M41; M48

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

La performance des établissements publics Marocains s'impose aujourd'hui comme une priorité stratégique pour les décideurs publics. Au cœur du dispositif étatique, ces institutions revêtent une importance capitale, non seulement en tant que pourvoyeurs de services publics essentiels, mais aussi comme moteurs du développement économique et social, indispensables à la croissance et à la stabilité du Maroc. En effet, leur efficacité et leur capacité à atteindre des résultats tangibles conditionnent directement l'impact des politiques publiques et la réalisation des objectifs nationaux de développement.

Dans le sillage des réformes nationales, le royaume a engagé de multiples initiatives visant à moderniser son administration publique, alignant ses pratiques sur les exigences de la nouvelle loi organique des finances publiques. Cette législation constitue un levier central de transformation, visant à instaurer une gestion publique plus performante et transparente. Une approche plus développée basée sur les principes de rigueur budgétaire, d'efficacité des objectifs et orientée vers une gestion axée sur les résultats, pour orienter efficacement la gestion interne et de performance des établissements publics Marocains.

Le contrôle de gestion s'est affirmé comme un vecteur clé de la rénovation de la gestion publique, grâce à son rôle organisationnel, instrumentaire et stratégique. En intégrant des concepts orientés vers la stratégie, notamment par ses outils innovants, il permet de construire un management plus agile et performant, capable de transcender les modèles organisationnels rigides. Ce dispositif, fondé sur la mesure et l'optimisation de la performance, vise à instaurer une culture de résultat et d'efficacité au sein des administrations publiques, renforçant ainsi leur capacité à répondre aux enjeux contemporains de gouvernance et de service aux citoyens. Notre article s'attache à éclairer une thématique encore peu explorée, portant sur les outils de contrôle de gestion déployés dans les établissements publics Marocains pour améliorer leur performance organisationnelle dans un contexte d'autonomie. L'étude s'articule autour de la problématique suivante :

« Quelles sont les pratiques de contrôle de gestion implantées dans les établissements publics Marocains pour l'amélioration et le pilotage de la performance organisationnelle ? »

À travers cette problématique, nous entamerons une étude dont l'objectif principal est de déterminer les outils du contrôle de gestion et leurs impacts sur l'amélioration de la performance organisationnelle. Pour y parvenir, notre étude vise à atteindre deux objectifs :

- Déterminer les outils du contrôle de gestion mobilisés au sein des établissements publics Marocains ;
- La corrélation entre ses pratiques de gestion et la performance organisationnelle des établissements publics Marocains ;

Compte rendu du caractère exploratoire de notre étude, une approche qualitative via des entretiens semi-directifs auprès des responsables de gestion de différents établissements publics au Maroc de la région Casablanca- Settat. Puis, les résultats obtenus ont été traités à l'aide du logiciel New N'vivo.

Pour l'organisation de notre article, nous commençons par les soubassements théoriques qui exposent le besoin du système de contrôle de gestion dans les établissements publics. Puis, nous présentons l'approche méthodologique de notre recherche. Ensuite, nous souhaitons discuter les résultats de notre étude exploratoire. Dernièrement, nous concluons par l'output de notre étude notamment le modèle propre aux établissements publics spécifiquement au Maroc, tenant compte les variables significatives obtenues, la variable dépendante et les variables indépendantes, tout en ajoutant une variable modératrice et une variable médiatrice.

2. Revue de littérature

Notre réflexion prend son point de départ dans le contexte d'études précédemment décrites, explorant un domaine d'investigation situé au pivot de la gestion privée et celle du public. Bien que notre recherche se positionne à l'intersection de diverses disciplines, notamment la théorie des choix publics et celle de l'agence.

2.1 Ancrage théorique : La théorie des choix public

La théorie des choix publics, initiée par Buchanan et Tullock, (1962), propose une analyse microéconomique des organisations publiques. Selon cette théorie, les acteurs politiques, bien que censés agir dans l'intérêt général, sont motivés par leurs intérêts personnels, cherchant à maximiser leur bien-être individuel plutôt que l'intérêt collectif. Cette théorie met l'accent sur les conflits entre les intérêts individuels et l'intérêt général au sein de la structure publique.

Cette théorie des choix publics souligne les limites de l'intervention gouvernementale en mettant en avant des concepts tels que les coûts de transaction (Coût de surveillance, Coût de décision...), les distorsions d'information et les problèmes de l'agence. Elle met en garde contre les inefficacités et les comportements opportunistes qui peuvent résulter du programme de l'action publique.

Dans cette situation, des établissements publics, qui font partie des services publics et dépendent largement du pouvoir politique pour leurs missions et leurs ressources (Financières, Humaines, Technologiques...), le système de contrôle et d'optimisation est influencé indirectement par les préférences des citoyens-usagers, les attitudes des responsables politiques.

2.2 Approches de la théorie d'agence

Fondée par Jensen et Meckling en 1970, la théorie de l'agence offre une perspective théorique dans l'analyse microéconomique des entreprises. Elle est particulièrement pertinente pour éclairer les conflits d'intérêts liés aux asymétries informationnelles. Selon S.A. Ross (1973), une relation d'agence se produit lorsque l'agent agit au nom du principal dans un domaine décisionnel spécifique.

Dans le secteur public, les engagements contractuels peuvent être formalisés, déterminant ainsi les droits et obligations des parties prenantes. L'auteur de cette théorie (Jensen et Meckling, 1976) a identifié trois types de coûts de surveillance et d'incitation :

Coûts de surveillance sont les dépenses engagées par le principal pour surveiller les actions de l'agent afin de s'assurer que ce dernier agit dans l'intérêt du principal. Cela peut inclure les systèmes de contrôle interne, les rapports financiers, les réunions de conseil d'administration...

Coûts d'incitation : ce sont les coûts liés à la mise en place de mécanismes d'alignement des intérêts de l'agent avec ceux du principal. Cela peut inclure les rémunérations basées sur la performance, les options d'achat d'actions, les bonus, et autres incitations financières ou non financières.

Les coûts d'obligation sont les dépenses engagées par l'agent pour prouver en premier lieu qu'il agit dans son intérêt. Cela peut inclure les garanties, les assurances, les engagements contractuels, les clauses de pénalité, et autres mesures que l'agent prend pour démontrer sa loyauté et son engagement envers les objectifs du principal. Ces coûts sont souvent nécessaires pour établir et maintenir la confiance dans la relation principal-agent.

Les coûts d'opportunité sont les pertes potentielles subies par le principal lorsque l'agent ne prend pas les décisions optimales du point de vue du principal. A titre d'exemple, un dirigeant d'entreprise (l'agent) pourrait éviter de prendre des risques bénéfiques pour l'entreprise afin de sécuriser sa propre position, ce qui pourrait mener à des opportunités manquées pour l'entreprise et ses actionnaires (le principal).

Dans le contexte de notre recherche sur le contrôle de gestion, la théorie de l'agence met en lumière les relations d'agence qui se produisent lorsque des individus ou des groupes (les

principaux) délèguent l'autorité à d'autres (les agents) pour prendre des décisions en leur nom. Cette délégation crée des problèmes potentiels en raison des divergences d'intérêts.

Le contrôle de gestion est d'une importance capitale pour fournir les mécanismes nécessaires de surveillance et la mesure de la performance, permettant ainsi aux parties prenantes de s'assurer que les dirigeants agissent dans l'intérêt global de l'organisation. Il intervient comme un mécanisme visant à atténuer ces problèmes de coordination en fournissant des outils de surveillance et d'incitation. Par exemple, il met en place des systèmes d'évaluation, des incitations financières pour ajuster les objectifs des agents sur ceux des principaux. De plus, le contrôle de gestion aide à minimiser les risques d'opportunisme ou de comportements déviants des agents en définissant des normes de performance claires et en fournissant une surveillance régulière des activités.

En outre, cette théorie souligne deux concepts clés la transparence et la communication qui jouent un rôle essentiel entre les principaux et les agents. Ainsi, le rôle de la fonction du contrôle de gestion réside dans la fourniture de données financières et opérationnelles claires aux principaux, leur permettant ainsi de prendre des décisions plus claires, de surveiller efficacement les actions des agents. Elle met en évidence l'importance de concevoir des mécanismes de contrôle et d'incitation efficaces pour aligner les intérêts des principaux et des agents, tout en favorisant la transparence et la communication pour réduire les asymétries d'information et accroître l'assurance entre les parties prenantes.

2.3 Genèse du contrôle de gestion

Il est inévitable que la définition du contrôle de gestion revienne à Anthony (1965) : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». La définition souligne trois points essentiels, tout d'abord, le contrôle de gestion est une pratique fonctionnelle. Ensuite, cette pratique de contrôle vise à garantir à la fois l'efficacité par rapport aux objectifs préalablement fixés et l'efficience par rapport au coût des opérations. Enfin, Il est principalement conçu comme un processus de suivi, de supervision rétrospective et de surveillance, ce qui le distingue clairement du contrôle a priori.

Anthony (1988) a perfectionné sa définition en négligeant la dimension comptable du contrôle de gestion, « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». On déduit que l'auteur a insisté sur la dépendance du contrôle de gestion vis-à-vis de la vision stratégique de l'organisation et sa pertinence face aux objectifs organisationnels, l'autre sur l'efficacité en termes d'objectif et l'efficience en termes de coût des réalisations.

A. Khemakhem (1984), « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité ». Il a focalisé sur la dynamique du système de contrôle de gestion pour tenir compte les spécificités structurelles et de différentes situations, il a insisté aussi sur les ressources et les énergies mobilisées pour réaliser les objectifs préalablement définis, en intégrant la dimension humaine. D'après la définition propre de Simons (1995) : « Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ».

Selon ces définitions, il est évident que le contrôle de gestion est principalement employé par les gestionnaires, sans qu'il soit explicitement mentionné le métier de contrôleur de gestion. Leur but commun est de garantir la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation jusqu'à sa réalisation.

3. Concepts clés de l'étude

L'étude de la problématique liée à l'introduction des innovations managériales et le renforcement de la performance organisationnelle des établissements publics Marocains nécessite, dans un premier temps, de définir et d'identifier les origines de chaque concept afin d'examiner les liens qui les unissent. Cette démarche permettra d'explorer les interactions entre ces notions. L'objectif principal de cette recherche est de fournir une compréhension approfondie des différentes variables et de leurs interrelations, tout en contextualisant les résultats théoriques à travers une étude qualitative exploratoire. Cela permettra de confirmer ou de remettre en cause les conclusions issues de la littérature dans le cadre spécifique du contexte Marocain.

Le contrôle interne :

Cette variable est considérée comme indispensable pour toutes entités (publique ou privée). Il permet d'avoir et de mesurer le degré de l'assurance quant aux opérations réalisées, la conformité aux régulations, l'efficacité opérationnelle et la fiabilité des informations financières. Il garantit le respect des politiques de gestion interne, le contrôle interne comme l'ensemble des procédures visant la réduction des risques de toute nature. Il fournit une base solide pour des décisions de gestion éclairées et une surveillance continue ;

Les indicateurs du tableau de bord :

Cette variable des indicateurs du tableau de bord est cruciale pour notre étude vu son poids dans le système de contrôle de gestion, ils présentent des éléments de mesure, d'évaluation et de communication de l'information nécessaire pour les gestionnaires au niveau opérationnel et stratégique. Selon Bouquin (2008) le tableau de bord comme un outil d'information, construit périodiquement, récapitulant plusieurs indicateurs de conformité, d'éclaircir les objectifs atteints et non atteints ;

Le système d'information :

La variable du système d'information est considérée comme source importante des informations utiles pour le contrôle de gestion. Cette variable facilite la diffusion des informations, favorise la coordination et la collaboration, le suivi de la performance et contribue à instaurer une culture organisationnelle axée sur la transparence et la responsabilité ;

La gestion budgétaire :

Selon le premier article du Dahir n° 1-15-62 du 2 juin 2015, la loi des finances a mis en priorité les objectifs des programmes qu'elle a mis en œuvre. Pour ce faire, une nouvelle gestion budgétaire basée sur l'efficacité de la dépense publique et la maîtrise des coûts. Le choix de cette variable est basé sur son rôle important de suivi et de révision budgétaire. Cette dernière émerge comme une pratique essentielle de contrôle de gestion, visant à garantir la stabilité financière de ces institutions, optimiser l'utilisation des ressources publiques et le suivi budgétaire consiste en une surveillance rigoureuse de l'exécution du budget au fil du temps, permettant ainsi de s'assurer que les dépenses et les recettes demeurent conformes aux prévisions initialement établies. Parallèlement, la révision budgétaire se définit comme le processus de mise à jour du budget initial, afin de tenir compte des évolutions économiques, des priorités stratégiques de l'établissement et des événements imprévus. Ce processus implique notamment l'analyse des écarts, la réévaluation des prévisions financières et l'ajustement du budget, assurant ainsi une gestion proactive et réactive aux fluctuations du contexte économique et institutionnel ;

La contractualisation :

Comme levier de modernisation de la gestion des EP et un instrument fiable d'évaluation de leurs performances. Les contrats définissent, pour une période pluriannuelle, les engagements

réciproques de l'État et de l'organisme contractant, les objectifs techniques, économiques et financiers assignés à l'organisme et les moyens pour les atteindre de telle sorte à asseoir une nouvelle approche de la gouvernance publique basée sur les résultats et la reddition des comptes.

La gestion des risques :

La variable gestion des risques semble pertinente car cet outil permet de mieux anticiper les événements imprévus, de protéger les ressources et d'assurer la réalisation des objectifs fixés. C'est un outil du contrôle de gestion qui permet de gérer l'incertitude, de garantir la réalisation des objectifs et d'assurer une utilisation optimale des ressources. Elle contribue à la performance organisationnelle en offrant une approche proactive face aux risques, en facilitant la prise de décision et en soutenant l'amélioration continue de l'organisation ;

La gestion des risques, intégrée au contrôle de gestion, est un outil stratégique permettant d'identifier, d'évaluer et de maîtriser les incertitudes pouvant affecter les objectifs. Elle repose sur l'identification des risques internes et externes, leur évaluation en fonction de leur probabilité et impact, et la mise en place de réponses adaptées : réduction, évitement, transfert ou acceptation.

Cette approche améliore la prise de décision, optimise l'allocation des ressources et renforce la résilience face aux imprévus. Les outils tels que la cartographie des risques, les indicateurs clés permettent un suivi efficace. En intégrant les risques dans les tableaux de bord et les budgets, le contrôle de gestion sécurise la performance organisationnelle et garantit la pérennité de l'organisation.

Le reporting :

La variable reporting est un processus de communication qui consiste à collecter, analyser et présenter des données sur les performances de l'établissement public. Son objectif principal est de fournir des informations claires et pertinentes qui aident à la prise de décision stratégique. Le reporting peut couvrir divers aspects, cette variable est essentielle pour évaluer la performance par rapport aux objectifs fixés, prendre des décisions, amélioration continue et communication basée sur la transparence.

- **La performance organisationnelle**

Décidément, la variable explicative de notre étude est la performance organisationnelle qui Représente l'efficacité, l'efficience et la pertinence d'une organisation à atteindre ses objectifs tout en optimisant l'utilisation de ses ressources déployées. Dans notre étude, nous nous sommes principalement basés sur les dimensions liées à la performance organisationnelle issues du Balanced Scorecard (BSC). Développé par Robert Kaplan et David Norton (1992).

Plusieurs études affirment que le contrôle de gestion à une grande capacité de répondre efficacement aux besoins de gestion interne. Mais concernant le point d'évaluation de la performance organisationnelle à travers les indicateurs qui s'articulent à un certain nombre d'objectifs stratégiques, le modèle Balanced Scorecard (BSC) intègre des perspectives financières et non financières (perspectives clients, perspectives processus internes, perspectives apprentissage et croissance) dans l'évaluation de ladite performance organisationnelle.

- **L'autonomie financière des établissements publics**

Lorsque la relation entre les variables explicatives et la variable à expliquer devient dépendante d'une autre variable qui a un effet modérateur sur cette relation, cette variable est appelée comme variable modératrice. Cette variable affecte la direction et la force de la relation entre nos variables explicatives et la variable à expliquer. Pour notre étude, nous avons choisi l'autonomie financière des établissements publics comme variable modératrice.

Dans le contexte public, plusieurs recherches empiriques telles que celle menée par (Jan K. Brueckner, 2010) ont examiné l'effet de l'autonomie financière sur la performance. Les résultats indiquent que les collectivités locales bénéficiant d'une plus grande autonomie financière sont plus efficaces dans la gestion interne, la prestation de services publics et la satisfaction des citoyens. L'autonomie a permis une meilleure adaptation des politiques locales. Ces recherches montrent qu'une plus grande autonomie financière peut mettre en œuvre des initiatives de gestion de manière efficace, améliorant ainsi les résultats. Donc, le niveau de l'autonomie financière joue un rôle crucial dans l'efficacité de la gestion des ressources, permettant une plus grande flexibilité dans la prise de décision et des résultats.

Par conséquent, en accord avec les liens logiques évoqués ci-dessus, la présente étude s'attend à ce que l'autonomie financière de l'établissement public Marocain modère la relation entre les variables indépendantes et la variable dépendante. La relation entre les pratiques du contrôle de gestion (variables indépendantes) et la performance organisationnelle (variable dépendante) peut être modérée par le niveau d'autonomie de l'établissement. De ce fait, les établissements publics Marocains avec une plus grande autonomie peuvent mettre en œuvre les pratiques innovantes de contrôle de gestion de manière plus efficace, améliorant ainsi la performance organisationnelle.

- **La culture organisationnelle**

Variation médiatrice, c'est une variable intermédiaire qui explique la relation entre une variable indépendante et une variable dépendante. Plus précisément, elle explique comment et pourquoi les effets se produisent (Baron et Kenny, 1986).

Une analyse des travaux antérieurs menée par Edgar Schien (1984) a exploré comment les valeurs, les croyances et les comportements partagés au sein d'une organisation, cette étude est fondamentale pour comprendre comment la culture organisationnelle influence les pratiques de gestion et la dynamique interne des organisations.

Dans la même logique, Daniel R. Denison (1990) a montré la relation entre la culture organisationnelle et les pratiques de gestion efficaces. Il a identifié quatre traits culturels clés (implication, cohérence, adaptation et mission) qui peuvent promouvoir ou entraver l'adoption de pratiques de gestion innovantes. L'auteur montre que les organisations qui cultivent ces traits culturels tendent à avoir de meilleures performances, en favorisant un environnement de travail favorable à l'innovation, à la satisfaction et à l'atteinte des objectifs organisationnels.

Ces études fournissent un aperçu précieux sur la manière dont la culture organisationnelle peut influencer les pratiques de gestion et, par extension, l'efficacité et la performance des organisations.

4. Méthodologie de recherche

Dans le cadre de notre recherche en sciences sociales, nous adoptons la posture épistémologique positiviste. Ce paradigme considère que la réalité peut être appréhendée, mesurable à travers l'observation empirique et les phénomènes sont perçus comme étant régis par des lois naturelles. Miles et Huberman et De Backer (1971) « les phénomènes sociaux existent non seulement dans les esprits mais aussi dans le monde réel et qu'on peut découvrir entre eux quelques relations légitimes et raisonnablement stables ». Notre recherche a pour but de dévoiler, de découvrir ses lois générales, ses réalités et les relations causales qui les sous-tendent.

Dans cette épistémologie les résultats de la recherche doivent être validés et fiables, ce qui correspond parfaitement au principe de la méthode hypothético-déductive. Dans cette perspective, notre recherche est guidée par une méthodologie rigoureuse mixte qualitatives et quantitatives, ce choix est guidé par la problématique de notre sujet de recherche et ses objectifs. L'étude qualitative a permis d'identifier et de structurer les variables explicatives et la variable à expliquer du modèle de recherche, tandis que l'étude quantitative, élément central de notre

démarche, vise à tester les hypothèses formulées initialement. Notre article met principalement en lumière les résultats et les apports de l'étude qualitative.

4.1. Présentation du contexte de recherche

Dans le cadre de notre étude, une enquête exploratoire a été menée auprès des établissements publics situés dans la région de Casablanca, au Maroc. Ces établissements ont été sélectionnés sur la base de leur diversité en termes de taille, de secteur d'activité et de mission, constituent un échantillon représentatif pour explorer les pratiques de contrôle de gestion au sein du secteur public Marocain. Ce choix géographique se justifie par l'importance économique et administrative de Casablanca, qui regroupe un grand nombre d'entités publiques clés dans la mise en œuvre des politiques publiques nationales. L'enquête vise à recueillir des données empiriques permettant de comprendre l'état actuel des pratiques de contrôle de gestion, ainsi que leur rôle dans le pilotage et l'amélioration de la performance organisationnelle dans un contexte marqué par des réformes managériales et institutionnelles.

Parmi les établissements publics concernés par le contrôle de gestion, nous avons préparé notre liste des établissements Marocains ciblés de manière très déterminée et précise. Concernant la taille de notre échantillon, elle a été arrêtée à douze (12) établissements publics Marocains de la région Casablanca. À signaler qu'un échantillon qualitatif doit correspondre à l'objet de la recherche plutôt qu'être représentatif au sens statistique.

4.2 Instrument d'investigation

Nous avons choisi l'une des formes traditionnelles d'entretien pour collecter les données, la méthode d'entretien qualitatif semi-directif, l'une des méthodes classiques de collecte de données qui contribue au développement de connaissances favorisant des approches qualitatives et interprétatives » (Lincoln, 1995). Notre guide d'entretien est organisé en trois thèmes et des questions prédéfinies, tout en laissant une certaine flexibilité à l'interviewé, cela permet une exploration en profondeur, plus riche et détaillée (Giordano, 2003) sur notre sujet de contrôle de gestion.

Notre choix pour ce type d'entretien est motivé :

- Recueillir des données informatives ;
- Emerger des hypothèses de recherche, basées sur des variables plus déterminées ;
- Tester et affirmer nos interrogations ;
- Permettre à l'interviewé d'exprimer son point de vue précis sur notre sujet ;
- Augmenter l'efficacité de nos entretiens futurs ;

Tableau 1: Structure du guide d'entretien

Thème	Sous thème
Identification des répondants	Sexe Fonction Niveau d'étude Expérience
Les pratiques du contrôle de gestion au dans l'établissement public Marocain	L'intérêt et les spécificités du contrôle de gestion dans les établissements publics au Maroc ; Les pratiques innovantes du contrôle de gestion ;
La performance Organisationnelle	Le contrôle de gestion face aux besoins de gestion interne en matière de performance organisationnelle ; L'intégration des perspectives financières et non financières et l'évaluation de la performance organisationnelle ; Les indicateurs de suivis et de pilotage de la performance organisationnelle ;

Source : Nous-même

Pour le choix des interviewés est une étape cruciale, les informations sont considérées très intéressantes pour nous. En outre, dans la préparation de notre entretien semi-directif. Une sélection appropriée afin de garantir que les données recueillies sont pertinentes et représentatives.

D'après notre approche interrogatrice et notre intérêt pour la stratégie de collecte, il était essentiel que nos enquêtés soient des individus responsables du bon fonctionnement de l'établissement public Marocain. Quant à nous, nous avons tenté de sélectionner les individus ayant une plus grande expérience, voire des individus ayant une plus grande compétence, afin de recueillir les informations pertinentes, en particulier pour les aspects et les points les plus techniques.

La structure du guide d'entretien a été constituée de 3 thèmes détaillés dans le tableau N°01 ci-dessus.

4.3 Présentation de l'échantillon de l'étude exploratoire

Tableau 2 : Présentation de l'échantillon

<i>Entretiens</i>	<i>Durée d'entretien</i>	<i>Fonction occupée</i>	<i>Niveau d'études</i>	<i>Expérience professionnelle</i>	<i>vous êtes</i>
Entretien 1	40 MINUTES	Administrateur	Master spécialisé en Comptabilité, Contrôle et Audit	2 ans	Homme
Entretien 2	35 MINUTES	Responsable financier	Bac+5	5 ans	Homme
Entretien 3	30 MINUTES	Contrôleur de gestion	Diplômé ESCA	2 ans	Femme
Entretien 4	44 MINUTES	Chef du service contrôle de gestion	Docteur en science de gestion	10 ans	Homme
Entretien 5	45 MINUTES	Contrôleur de gestion	Master en sciences de gestion et de finance.	8 ans	Homme
Entretien 6	30 MINUTES	Comptable	Bac + 3 en gestion	6 ans	Femme
Entretien 7	44 MINUTES	Auditeur interne	Bac + 5 ENCG Fès	4 ans	Femme
Entretien 8	30 MINUTES	Contrôleur de gestion	Lauréat ENCG Settat GFC	5 ans	Homme
Entretien 9	33 MINUTES	Chef de service contrôle de gestion	Diplôme des Études Supérieures Approfondies en Science Économique	18 ans	Homme
Entretien 10	41MINUTES	Cadre de gestion supérieure	Master en Management des administrations publiques et territoriales	9 ans	Femme
Entretien 11	41 MINUTES	Cadre gestionnaire dans la direction d'audit et de contrôle de gestion et risque management	Diplôme en Audit et Ingénierie Financière	2 ans	Homme
Entretien 12	33 MINUTES	Contrôleur de gestion	Diplômé de la CSG ISCAE	7ans	Femme

Source : *Nous-même*

Une fois notre sujet est présenté, nous avons relevé au début de notre entretien le profil du répondant et leurs caractéristiques sociodémographiques (Fonction, Niveau d'étude et l'expérience au sein de l'établissement). Par ailleurs, nous avons interrogé les responsables et

les contrôleurs sur l'intérêt, les spécificités de contrôle de gestion en cherchant à déterminer précisément les pratiques innovantes implantées, notamment celles les fréquemment intégrées dans la gestion courante de la structure publique Marocaine. Puis, la perception de la performance organisationnelle de l'établissement public, et les indicateurs clés de mesure et d'évaluation de cette dernière.

Les entretiens ont duré en moyenne entre 35 et 45 minutes, soit un temps moyen de 37 minutes par entretien. Ils ont été soigneusement consignés, enregistrés, puis retranscrits intégralement. Une analyse de contenu qualitative a ensuite été réalisée pour examiner la communication écrite et orale, avec une attention particulière portée à l'utilisation d'unités d'enregistrement référentielles afin d'interpréter les résultats obtenus (Thiétart et al., 1999).

L'approche adoptée vise à dépasser la simple description des données pour en extraire des significations profondes, en adéquation avec les objectifs de la recherche. Les unités d'enregistrement référentielles permettent d'identifier des mots, expressions ou concepts spécifiques directement liés au sujet étudié, tandis que les unités thématiques servent à repérer des idées récurrentes traduisant les préoccupations et les perspectives des répondants.

Cette méthodologie garantit des résultats riches et détaillés, fidèles aux réalités exprimées dans les données recueillies, tout en limitant les biais interprétatifs grâce à une démarche rigoureuse.

5. Traitement et discussion des résultats de l'étude qualitative à l'aide du logiciel N'vivo :

L'analyse de contenu textuel et thématique des données a été effectuée à l'aide du logiciel N'vivo 14. Grâce à l'utilisation de cette application, les interviewés ont pu exprimer librement leurs opinions et leurs impressions, ce qui a permis une analyse rigoureuse et approfondie des données collectées.

Les thèmes explorés ont été codés et structurés en deux catégories principales et secondaires. Par ailleurs, les entretiens semi-directifs menés dans le cadre de cette étude qualitative avaient pour objectif principal de recueillir un maximum d'informations sur l'impact des pratiques de contrôle de gestion dans le renforcement et le pilotage de la performance organisationnelle. Les informations recueillies ont contribué à enrichir le cadre conceptuel de la recherche et à affiner l'élaboration du questionnaire destiné à l'étude empirique, quantitative confirmatoire.

5.1 Exploration et analyse des résultats

Pour présenter les résultats obtenus de notre analyse qualitative, nous commençons nos résultats par la création des codes dans le logiciel :

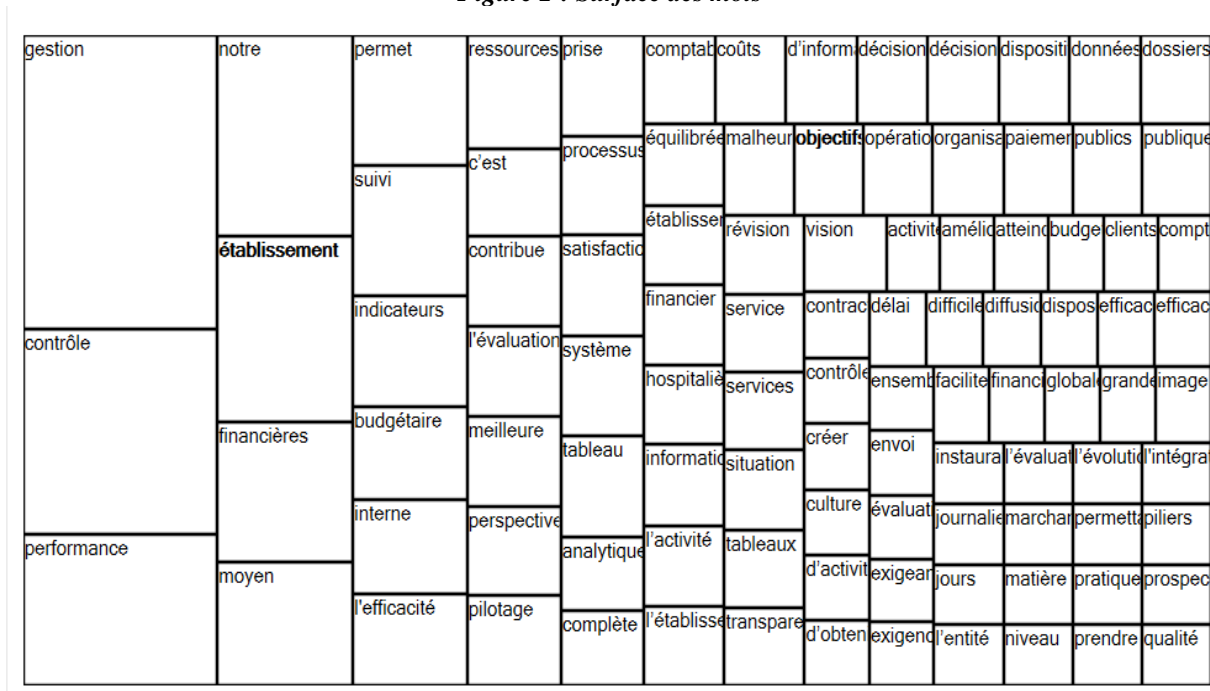
Figure 1 : Arbre thématique et création des codes dans New N'vivo

Codes					
⊕	Nom	⇔	Fichiers	Références	Créé le
○	Le système d'information		11	14	07/12/2024 16:59
○	Le contrôle interne		12	52	10/12/2024 22:14
⊕	Les indicateur du tableau de bord		11	37	12/12/2024 00:39
○	La performance organisationnelle		12	40	12/12/2024 00:47
○	La contractualisation		12	40	12/12/2024 00:48
○	Le reporting		10	22	12/12/2024 00:48
○	la gestion budgétaire		12	20	12/12/2024 00:49
○	La gestion des risques		9	19	12/12/2024 00:49
○	autonomie financière		12	24	15/12/2024 01:00
○	culture organisationnelle		5	21	15/12/2024 01:02

Source : Logiciel New N'vivo

Pour approfondir notre analyse et obtenir des résultats fiables, nous avons exploité l'option surface des mots dans un word cloud :

Figure 2 : Surface des mots



Source : Logiciel New N'vivo

La "surface" des mots dans un nuage de mots se réfère à la taille avec laquelle chaque mot apparaît dans la visualisation. La taille des mots est proportionnelle à leur fréquence dans le corpus de texte analysé. Plus un mot est fréquent, plus il apparaît en gros caractères dans le nuage de mots. En se basant sur cette figure, nous constatons que la variable « performance organisationnelle » et les variables « Système d'information » « contrôle budgétaire » « les indicateurs du tableau de bord » « la gestion des risques » « contrôle interne » et la « contractualisation » ont été citées plusieurs fois.

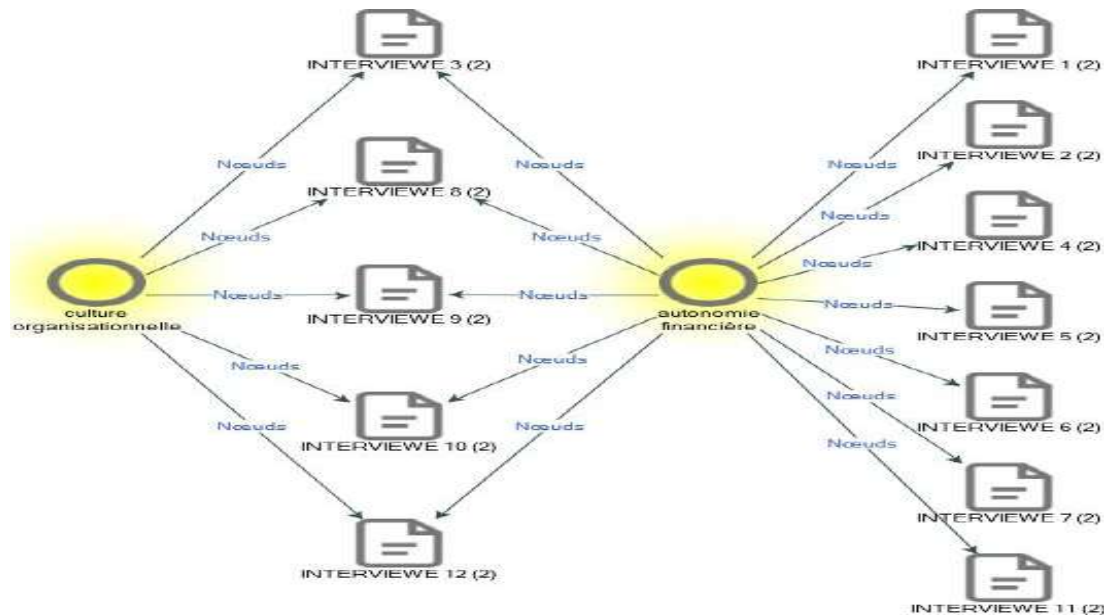
Figure 3: Nuage des Mots



Source : Logiciel New N'vivo

Dans un contexte de recherche qualitative, le logiciel New N’vivo est utilisé pour générer ce type de visualisation. Les mots les plus fréquents dans le texte apparaissent en plus gros caractères dans le nuage. Les mots moins fréquents apparaissent en plus petits caractères. Cela permet d’avoir un aperçu rapide des thèmes ou des termes dominants dans un ensemble de données textuelles.

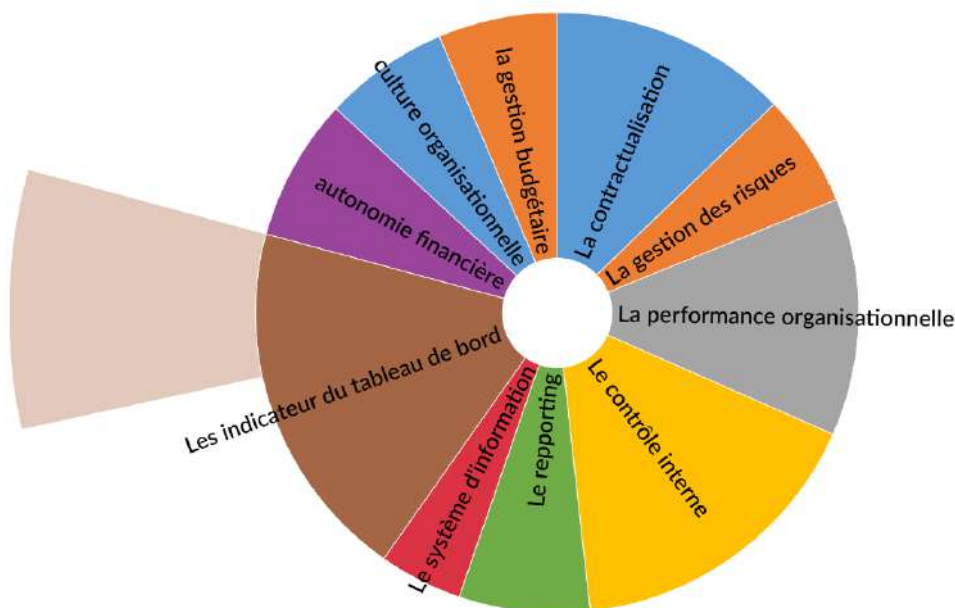
Figure 4 : Diagramme d’exploration des mots « l’autonomie financière » et « La culture organisationnelle »



Source : Logiciel New N’vivo

Le diagramme d’exploration des mots affiche les répondants qui ont abordé d’une manière formelle ou de manière contenue de la variable modératrice « l’autonomie financière » et de la variable médiatrice « culture organisationnelle ». Et ce pour bien assimiler ces deux concepts tirés des références théoriques, vu le poids important de l’effet de ces deux variables dans l’analyse de notre recherche qualitative.

Figure 5 : Diagramme hiérarchique comparé par nombre d’éléments encodés



Source : Logiciel New N’vivo

D'après le diagramme hiérarchique, nous pouvons conclure que les responsables de la gestion publique ont largement parlé sur ces variables « système d'information », « contrôle interne », « la gestion budgétaire », « les indicateurs du tableau de bord », « la contractualisation », « la gestion des risques » et « le reporting », occupent 70% des concepts codés. Et notre variable indépendante occupe le reste du 100%. Généralement, nous disons qu'il y a sur l'ensemble des codes un équilibre de répartition des verbatims. Donc, notre échantillon est cohérent et les interviewés partagent les mêmes centres d'intérêt et les mêmes préoccupations. Les résultats de notre étude exploratoire présentés précédemment nous ont permis de mieux comprendre notre terrain objet de recherche, d'affiner notre problématique, ainsi que de contextualiser et d'enrichir notre modèle conceptuel de recherche.

5.2 Discussion des résultats

Sur le plan managérial, l'adoption du contrôle de gestion au sein des établissements publics Marocains doit tenir compte d'un environnement complexe et rigoureusement encadré. Ce contexte appelle une attention particulière à l'efficacité, à l'atteinte des objectifs de service public et à la transparence, tout en intégrant les spécificités propres à chaque établissement. Ainsi, l'implémentation de ce dispositif s'impose comme un levier stratégique, contribue à renforcer la performance organisationnelle et de répondre aux exigences modernes de cette dernière et la création de valeur publique.

Les résultats obtenus nous ont permis de mieux ajuster notre question centrale de recherche et de faire une contextualisation qui consiste à situer notre sujet de recherche dans son cadre global en tenant compte des éléments pertinents sociaux, économiques et culturels. Cette exploration permet de souligner la pertinence des choix méthodologiques ou théoriques adoptés.

5.2.1 Formulation des hypothèses de recherche

Suite à l'examen rigoureux de la littérature scientifique, il a été jugé pertinent d'élaborer des hypothèses de recherche en adéquation avec les fondements théoriques identifiés. Ces hypothèses, qui visent à structurer et orienter l'analyse empirique, sont formulées comme suit:

H1 : La contractualisation a une influence positive sur la performance organisationnelle;

H2 : Le contrôle interne affiche un impact positif sur le renforcement de la performance organisationnelle ;

H3 : Le reporting conditionne le renforcement de la performance organisationnelle ;

H4 : Une gestion budgétaire efficace est tributaire à une performance organisationnelle optimisée ;

H5 : Les indicateurs de tableau de bord financières et non financières renforcent la capacité à piloter la performance organisationnelle ;

H6 : Le système d'information de gestion favorise une prise de décision stratégique et éclairée, conduisant ainsi à une amélioration de la performance organisationnelle;

H7 : La gestion des risques a une influence significative sur la performance organisationnelle ;

Hypothèse médiatrice :

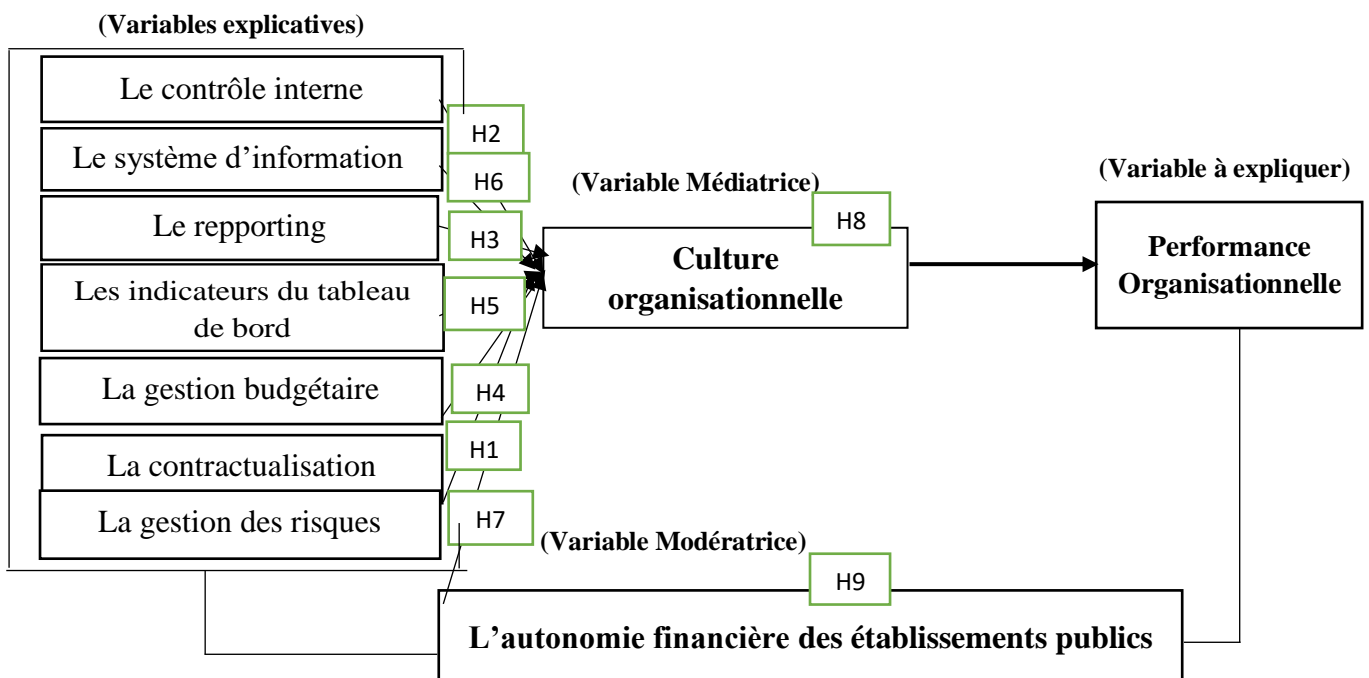
H8 : La culture organisationnelle a un effet médiateur sur la manière dont les pratiques du contrôle de gestion sont intégrées et, par conséquent, impacte positivement la performance organisationnelle ;

Hypothèse modératrice :

H9 : L'autonomie financière modère la relation entre l'efficacité des pratiques de contrôle de gestion et influence positivement la performance organisationnelle ;

5.2.2 Proposition d'un modèle conceptuel adapté aux spécificités des établissements publics au Maroc

Figure 6 : Modèle conceptuel amélioré basé sur la recherche



Source : Nous-même

Le contrôle de gestion constitue désormais un instrument incontournable pour les initiatives de réforme du secteur public. Pour cela, il est essentiel de se doter d'outils de gestion modernes et de mettre en œuvre des innovations managériales, en particulier celles liées au contrôle de gestion, au sein des établissements publics Marocains, en mettant l'accent sur les principes de l'économie, d'efficacité et d'efficience. Cette démarche implique l'adoption effective de nouvelles pratiques de gestion moderne plus adaptée au contexte actuel les indicateurs du tableau de bord, le contrôle interne, les systèmes d'information, la gestion des risques, le reporting, la gestion budgétaire et ce par le suivi et la révision budgétaire, la contractualisation à travers des contrats programme et des contrats de développement, dans le but d'introduire des techniques de management plus sophistiquées, permettant le pilotage et le renoncement de ladite performance organisationnelle.

En effet, la culture organisationnelle émerge comme une variable médiatrice, influençant la manière dont les pratiques de contrôle de gestion sont intégrées au sein de l'établissement public au Maroc. Par ailleurs, l'autonomie financière joue un autre rôle modérateur dans cette dynamique : les pratiques de contrôle de gestion exercent une influence positive et significative sur la performance organisationnelle lorsque l'établissement public dispose d'une autonomie financière élevée. Cette relation souligne l'importance d'un cadre financier solide pour la mise en œuvre efficace des pratiques de contrôle de gestion, favorisant ainsi une performance organisationnelle optimisée.

6. Conclusion :

Le nouveau management public s'inspire d'un ensemble de principes tirés de la gestion des entreprises privées, ce qui a incité les gestionnaires publics à explorer des méthodes modernes et sophistiquées de gestion. Cette évolution est essentielle pour répondre aux exigences d'un

secteur public contemporain, capable de relever des défis croissants tels que l'optimisation des ressources, la satisfaction des usagers et l'amélioration continue des services.

Cependant, la mise en œuvre de cette réforme nécessite une approche globale qui intègre des mécanismes de contrôle adéquats. Ces dispositifs sont cruciaux pour garantir non seulement l'efficacité opérationnelle, mais également l'efficience à long terme des établissements publics. Dans cet article, nous avons approfondi l'analyse des dispositifs de gestion au sein des établissements publics marocains en nous basant sur des entretiens semi-directifs, ce qui nous a permis de recueillir des perceptions nuancées des responsables gestionnaires.

Les opinions exprimées au cours de cette étude ont mis en lumière l'ampleur et la diversité des pratiques de contrôle de gestion, notamment dans les domaines de l'évaluation et du pilotage. Ces pratiques ont démontré leur capacité à renforcer la performance organisationnelle, tant sur les dimensions financières que non financières. Il est également crucial de souligner que les pratiques identifiées, telles que le contrôle interne, le suivi et la révision budgétaire, le reporting, les systèmes d'information et les indicateurs de tableau de bord, sont indispensables pour assurer une gestion interne rigoureuse. Cependant, l'efficacité de ces pratiques est influencée par le degré d'autonomie financière des établissements publics marocains, ainsi que par des facteurs culturels organisationnels, tels que l'implication, la cohérence, l'adaptabilité et la mission de l'établissement.

En définitive, le contrôle de gestion s'est transformé en un outil puissant pour améliorer la performance organisationnelle des établissements publics et consolider davantage des modèles pérennisés sur le moyen et long terme. Pour maximiser cet impact, il est essentiel d'adopter une approche proactive face aux risques. Cela permettra une intégration harmonieuse des pratiques de bonne gestion dans le pilotage et l'amélioration de la performance organisationnelle. La voie à suivre doit donc s'articuler autour d'une volonté politique forte, d'une formation adéquate des gestionnaires, et d'une culture organisationnelle qui valorise l'innovation et l'amélioration continue.

Références

- (1). Amar A, Berthier L, (2007). Le nouveau management public: avantages et limites. *Gestion et Management Publics*, 5 (4), 1-14
- (2). Anthony, R. N. (1988). The management control function. *Harvard Business School Press*.
- (3). BARON, R.M. et KENNY, D.A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research : conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of personality and social psychology*, 51 (6), 1173-1182
- (4). Bartoli. A (1997). Le management des organisations publiques. Edition : Dunod, Paris
- (5). Bartoli.A, O. Keramidias, F. Larat, B. Mazouz. (2011) Vers un management public éthique et performant. *Revue française d'administration publique*, 140 (4), 629-2011
- (6). Berland, N. et Deronge, Y., (2013). Contrôle de gestion : Perspectives stratégiques et managériales. 2ème édition.
- (7). Bouquin, H (2003). La comptabilité de gestion. 3ème édition.
- (8). BOUQUIN, H. (1997). Les fondements du contrôle de gestion. Edition PUF. Paris
- (9). Buchanan, J. M., & Tullock, G. (1962). The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy. *Ann Arbor: University of Michigan Press*.
- (10). C. Karim & S. Hassan, (2017). Tableau de bord : outil de pilotage de la performance publique. *Editions Universitaires Européennes*.
- (11). Charbonneau, M. (2011). Les modes d'organisations et de gestion dans l'administration publique : de Weber au nouveau management public. *Québec, Presses de l'Université Laval*.

- (12). Damian W. & Blackman D. (2015). Performance Management in the Public Sector. *Australian Journal of Public Administration*, 74(1), 73-81
- (13). Dornier, P.-P., Ponthieux, S., Bouvard, P., & Raulet-Croset, N. (2010). Le management des connaissances dans tous ses états : Méthodes, outils, applications. *Dunod*.
- (14). Dupuy Y. (2009). Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 35 (192).
- (15). El Akremi, A. (2005). Analyse des variables modératrices et médiatrices par les méthodes d'équations structurelles. *Roussel.P Wacheux.F. Management des ressources humaines : méthodes de recherche en Sciences Sociales, De Boeck*.325-348
- (16). Ferreira, A., Otlej. D. (2009). The Design and Use of Performance Management Systems. 20 (4), 263-282.
- (17). Gardère, E. (2012). Institution communicante et nouveau management public » *Communication & Organisation*, 41(1), 27-39.
- (18). 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,
- (19). GIBERT, P. (2009). Tableau de bord pour les organisations publiques. Edition DUNOD. Paris.
- (20). Giordano Y. (2003). Conduire un projet de recherche: une perspective qualitative. Editions Management et Société
- (21). H. BOUQUIN (1986). Le contrôle de gestion. *Presse Universitaire de France*. Paris. 3^{ème} édition.
- (22). H. BOUQUIN (2008). Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance.
- (23). Harrizi, D & Dafi. N (2013). Vers une nouvelle culture managériale : Méthodologie de mise en place d'un système de contrôle de gestion dans un établissement Public – Cas d'une académie régionale d'éducation et de formation », *La science en liberté*. 5(130105).1-19
- (24). Huberman, A. M., Miles, M. B., & De Backer, C. (1991). Analyse des données qualitatives: recueil de nouvelles méthodes. De Boeck Université Bruxelles.
- (25). Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard- Translating Strategy into Action. Boston (Massachusetts) : *Harvard Business Press*
- (26). La Réforme Administrative au Maroc (2018) : Royaume du Maroc : ministère de la Fonction Publique et de la Réforme Administrative.
- (27). Lincoln Y.S. (1995). Criteria for quality in qualitative and interpretive research. *Qualitative Inquiry. Scientific research an academic publisher*. (1).275-289.
- (28). Loning h., Malleret v, Meric j. & Pesqueux y. (2013). Contrôle de gestion, Des outils de gestion aux pratiques organisationnelles. Dunod, Paris.
- (29). Loulid. M et Boumarete. S (2020). Le contrôle de gestion et la performance des établissements publics : enjeux, perspectives et conciliation Cas de la direction régionale des impôts de Marrakech. *Revu du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. 4(1). 465- 490.
- (30). Mahir.M et Cherkaoui.M (2017). La convergence entre le management public et la gouvernance publique : Mythe et réalité au Maroc. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit* 1(3). 461-474.
- (31). Mazouz Bachir (2008). Le métier de gestionnaire public à l'aube de la gestion par les résultats ; Presse de l'université du Québec ;
- (32). Ministère de l'économie et des Finances. (2015). GUIDE DE LA PERFORMANCE, Maroc.

- (33). Moumine.J & Benhermida .A (2017). La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques Marocaines. *Revu du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 1(3).23-40 ;
- (34). Osborne, D, & Gaebler, T. (1993). Réinventer le gouvernement : comment l'esprit d'entreprise transforme le secteur public. Ringwood : Penguin Books.
- (35). P. Lorino,(2001). Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences. Editions d'Organisation ;
- (36). Paul G. Thomas (1996). Au-delà des mots à la mode : faire face au changement dans le secteur public », *Revue internationale des sciences administratives*.74(5): 79-90
- (37). Pollitt, C., Girre, X., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. and Waerness, M. (1999). Performance or Compliance? Performance audit and public management in five countries, Oxford, Oxford University Press.Haut du formulaire ;
- (38). Ragainne, A. et Caroline,T. (2015). Contrôle de gestion: Les points clés des techniques et des outils de contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions. Ed. 1, Auditeur Gualino.
- (39). RHERIB, N., EL AMILI, O. and ELLIOUA, H. 2021. Le pilotage de la performance globale de l'entreprise et le Balanced Scorecard : Une revue de littérature. *Revue Internationale du Chercheur*. 2 (1). 185-205
- (40). Rocher, S, (2008). De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste. *Comptabilité Contrôle Audit*, 14 (1). 49-68.