

VERS UNE NOUVELLE ÈRE DU CONTRÔLE DE GESTION PUBLIC AXÉ SUR LE BALANCED SCORECARD

TOWARDS A NEW ERA OF MANAGEMENT CONTROL BASED ON THE BALANCED SCORECARD

EL AJAJE DOUAE

Doctorante chercheuse

Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Souissi

Université Mohamed 5 de Rabat, Maroc

Centre interdisciplinaire de recherche en performance et compétitivité (CIRPEC)

« Laboratoire de recherche en compétitivité économique et performance
managériale(LARCEPEM) »

douaeelajaje@gmail.com

EL MEZIANE ABDERRAZAK

Enseignant chercheur à l'EST de salé

Université Mohamed 5 de Rabat, Maroc

Centre interdisciplinaire de recherche en performance et compétitivité (CIRPEC)

Laboratoire de recherche en compétitivité économique et performance
managériale(LARCEPEM)

assabile@gmail.com

Date de soumission : 10/07/2019

Date d'acceptation : 20/09/2019

Pour citer cet article :

EL AJAJE.D & EL MEZIANE.A (2019) « Vers une nouvelle ère du contrôle de gestion public axé sur le Balanced Scorecard », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p : 84 - 98

Résumé

Cet article s'inscrit dans le cadre d'une vision sur la confrontation entre l'organisation publique marocaine et le système de contrôle de gestion public. D'où le Maroc est soumis à des défis et contraintes dus à des lacunes au niveau de la gouvernance, C'est dans cette perspective que le Maroc a engagé des réformes qui visent à améliorer la gouvernance et renforcer la transparence de la gestion publique et l'orienter vers une gestion axée sur les résultats et l'efficacité.

C'est ainsi que la question tourne autour du contrôle de gestion qui peut être perçu comme un outil de pilotage de la performance des organisations, qui permet l'efficacité et l'efficacité à travers ses différents outils d'où l'on s'intéressera dans notre article au Balanced Scorecard.

Cet article tentera de mettre au clair l'apport de la mise en place d'un contrôle de gestion dans l'amélioration de la performance des organisations publiques marocaines.

Mots-clés : Contrôle de gestion public ; Organisations publiques ; Performance ; Outils de contrôle gestion ; Tableau de bord prospectif .

Abstract

This paper offers a vision of the confrontation between the Moroccan public organization and the public management control system. It's in this mind that Morocco has undertaken reforms aimed at improving governance and enhancing transparency of public management and directing it towards results-based and efficient management. This is how the question revolves around the management control, which can be perceived as a tool for managing the performance of organizations, enabling them to be effective and efficient through its various tools from which we will be interested in our paper of the Balanced Scorecard.

This article will attempt to highlight the contribution of the establishment of a management control in improving the performance of Moroccan public organizations.

Keywords: Public control management; Performance; Public organizations; Balanced Scorecard; Management Control tools.

INTRODUCTION

Dans le cadre de la mondialisation et de l'arrivage du 21^{ème} siècle ; l'âge d'ouverture économique, de compétitivité, de qualité et d'exigences, les structures publiques marocaines se voient dans l'obligation d'être à la hauteur des attentes du citoyen marocain.

Cependant, le Maroc est soumis à des défis et contraintes dus à des lacunes au niveau de la gouvernance, d'où vient la nécessité d'améliorer cette dernière comme étant un moyen de changement et pilotage de la performance au service du contrôle de gestion du secteur public. C'est dans cette perspective que le Maroc a engagé des réformes qui visent à améliorer la gouvernance et renforcer la transparence de la gestion publique, qui connaît des défaillances et dysfonctionnements profonds expérimentés de la part des citoyens vis-à-vis de l'administration publique.

Les nouveaux modes de fonctionnement des organisations publiques marocaines imposent l'efficacité, l'efficience ainsi que la performance¹, qui portent sur l'instauration et la disposition d'un système de contrôle de gestion qui favorise la discussion de la gestion publique. Par ailleurs, l'objectif de cette réforme se décline par l'application des méthodes de management privé dans l'espace des administrations publiques ; Le New Public Management comme étant un concept phare dans toutes les réformes des organisations publiques ; face aux exigences de la performance qui ne peuvent être réalisées sans une mise en place effective d'un système de contrôle de gestion. D'où la performance est multidimensionnelle au niveau du secteur public vue la multiplicité des parties prenantes.

C'est ainsi que la question tourne autour du contrôle de gestion qui joue un rôle incontournable dans l'aide au pilotage de la performance du fait qu'il participe à la définition des objectifs et des systèmes de mesure des performances, et met en œuvre le processus de réaction à travers les différents outils de contrôle de gestion .

Parmi les outils du pilotage de la performance les plus utilisés, nous citons les tableaux de bord de gestion et les tableaux de bord prospectifs (Balanced Scorecard), ce dernier qui va au-delà de l'aspect financier et intègre d'autres indicateurs non financiers , et qui est perçu comme l'outil le plus adéquat au secteur public dans la mesure où les organisations publiques

¹ La performance est le fait d'atteindre d'une manière pertinente l'objectif fixé. C'est la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

ne cherchent pas de la concurrence mais plutôt cherchent à rendre leur gestion plus efficace et efficiente afin de faire face aux insuffisances courantes.

C'est dans cette perspective que se situe notre **problématique**, qui se formule comme suit :

Quel est l'apport de la mise en place d'un contrôle de gestion public dans l'amélioration de la performance des organisations publiques marocaines ?

La problématique générale peut se décliner en une série de questions, à laquelle nous tenterons de répondre tout au long de cet article :

- Dans quelle mesure la mise en place d'un système de contrôle de gestion public peut constituer un facteur de performance globale des organisations publiques tout en garantissant un service public de qualité ?

- Comment est ce que l'utilisation des tableaux de bord prospectif permet de promouvoir l'efficacité des organisations publiques ?

Pour répondre à notre question principale , nous allons énumérer dans un premier temps les facteurs de blocage du changement de la gestion des organisations publiques ainsi que les spécificités du contrôle de gestion publique ,ainsi , nous allons définir la notion du contrôle de gestion et ses outils, avant de mettre la lumière sur la contribution du Balanced Scorecard à l'amélioration de la performance des organisations publiques .et ensuite détailler la méthodologie de recherche qui est mise en place.

1. Revue de littérature :

1.1. Les facteurs de blocage de la mise en place d'un système de contrôle de gestion dans le secteur public

Jusqu'à présent le secteur public marocain s'appuie sur des calculs et analyses des coûts réalisés dans la majorité des temps par des prestataires externes de l'organisation, de ce fait on remarque que ce secteur n'est pas trop familiarisé aux pratiques des tableaux de bord et indicateurs de performance. Cependant, c'est dans la volonté de modernisation et des réformes administratives, que les organisations publiques ont développé des réflexions sur des nouveaux concepts, tels que l'adoption du NPM² dans le cadre du renforcement du pilotage de la performance et de contrôle de gestion au sein du secteur public.

² New Public Management

Néanmoins, l'implantation de ce dispositif est confrontée à des exigences spécifiques à la gestion de la chose publique et nécessite une réflexion sur la prise en considération des particularités de cette dernière dans le développement et mise en place du système de contrôle de gestion dans les organisations publiques.

1.1.1 Les enjeux du fonctionnement des organisations publiques :

Les freins ainsi que les incitations à tout changement dans les organisations publiques sont nombreux, et ils peuvent être découpés en quatre leviers : politico-stratégiques, structurels, culturels, et comportementaux. (Bartoli ,A & Blatrix,C , 2015).

- Enjeux Politico- Stratégiques :L'amélioration des services publics compte parmi les missions du gouvernement ,chose qui incite à une nouvelle définition des politiques et des champs d'expertise relatif aux métiers du secteur public, d'une autre part la considération du positionnement des organisations publiques dans un cadre concurrentiel .Ainsi que la répartition des pouvoirs et des processus de décision dans le cadre de la décentralisation ³et le besoin fréquent de redéfinir les objectifs et évaluer les priorités.
- Enjeux Structurels : Les deux mouvements de déconcentration⁴ et décentralisation constituent deux leviers structurels qui incitent à maintenir un changement au niveau du management des organisations publiques, que ce soit au niveau organisationnel avec les transferts de compétences de l'Etat aux collectivités territoriales, ou au niveau fonctionnel avec les mutations des systèmes d'information et de pilotage.
- Enjeux Culturels : les esprits évoluent sous l'influence des transformations stratégiques, structurelles et comportementales, d'où la performance des organisations publiques ne constitue plus de tabou. Cependant, la notion service public prend une nouvelle connotation dans la relation avec l'utilisateur, de plus de la gestion et pratiques managériales qui deviennent les éléments de la valorisation au lieu du savoir faire.

³ La décentralisation est une politique de transfert des attributions de l'Etat vers des collectivités territoriales ou des institutions publiques pour qu'elles disposent d'un pouvoir juridique et d'une autonomie financière.

⁴ La déconcentration est une technique d'organisation des administrations qui consiste à distribuer les agents et les compétences au sein d'une même personne morale, depuis une administration centrale vers ses services déconcentrés.

- Enjeux Comportementaux : les attentes du personnel du secteur public se sont développées ce qui doit amener à un changement au niveau des GRH⁵ à travers une communication interne, une responsabilisation des acteurs ainsi que leurs capacités à innover et évoluer contrairement aux fonctionnement traditionnel qui était basé sur une logique d'exécution.

Nous pouvons relever donc que la question du changement dans les organisations publiques se traduit par une sorte de paradoxe vu la lourdeur et dysfonctionnements qu'elles connaissent et qui touchent à l'intérêt général de la société.

1.1.2 Les Spécificités du contrôle de gestion dans les administrations publiques :

Certes le contrôle de gestion public partage certaines caractéristiques avec le secteur privé tels que la taille importante, une activité exclusivement de service et un financement extraordinaire, Mais il dispose de certaines spécificités qu'on peut énumérer comme suit :

- Tout d'abord l'existence d'une multitude de parties prenantes dans la prise de décision (Ministères, Parlement, etc.), ainsi que l'importance relative à la pertinence économique et sociale. Et la multifonctionnalité des services administratifs au regard des objectifs de l'Etat.

Cependant Pour remédier à ces dernières, le contrôle de gestion public doit prendre en considération les éléments suivants :

- La notion d'intérêt général ainsi que les missions de service public.
- La dépendance vis-à-vis du pouvoir politique.
- La pluralité des modes d'intervention et les interactions entre les organisations publiques.
- Un territoire géographique limité, et une situation non concurrentielle.

1.2 Le contrôle de gestion public

Le contexte et la vision étatique marocaine actuelle, sont marqués par une grande volonté de modernisation et d'adoption des principes du NPM, de ce fait, il devient de plus en plus judicieux d'instaurer un système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques. Ce système doit être intégrer dans un contexte de changement vers une logique de gestion axée sur les résultats.

⁵ Gestion des ressources humaines

Cependant , la diversité des missions et fonctions ,le caractère public ainsi que le large champ d'intervention des organisations publiques ,entraîne un choix délicat des outils de contrôle de gestion qui permettent d'apporter de l'aide en terme de gestion et pilotage de la performance, en créant un système d'information de gestion à l'usage des décideurs à travers l'utilisation du contrôle budgétaire , d'analyse des coûts ou tableaux de bord .

1.2.1 La notion du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est passé d'une logique budgétaire basée sur un contrôle rétrospectif vers une logique plus émergente orientée performance. Le concept du contrôle de gestion a été défini par plusieurs auteurs et selon différentes manières.

Selon **Henri Bouquin (2006)** , « le contrôle de gestion est l'ensemble des dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes » , ce qui veut dire qu'il considère le contrôle de gestion comme étant à la fois un dispositif de gouvernement d'entreprise , une représentation des missions des managers ainsi qu'une grille d'analyse des processus organisationnels .

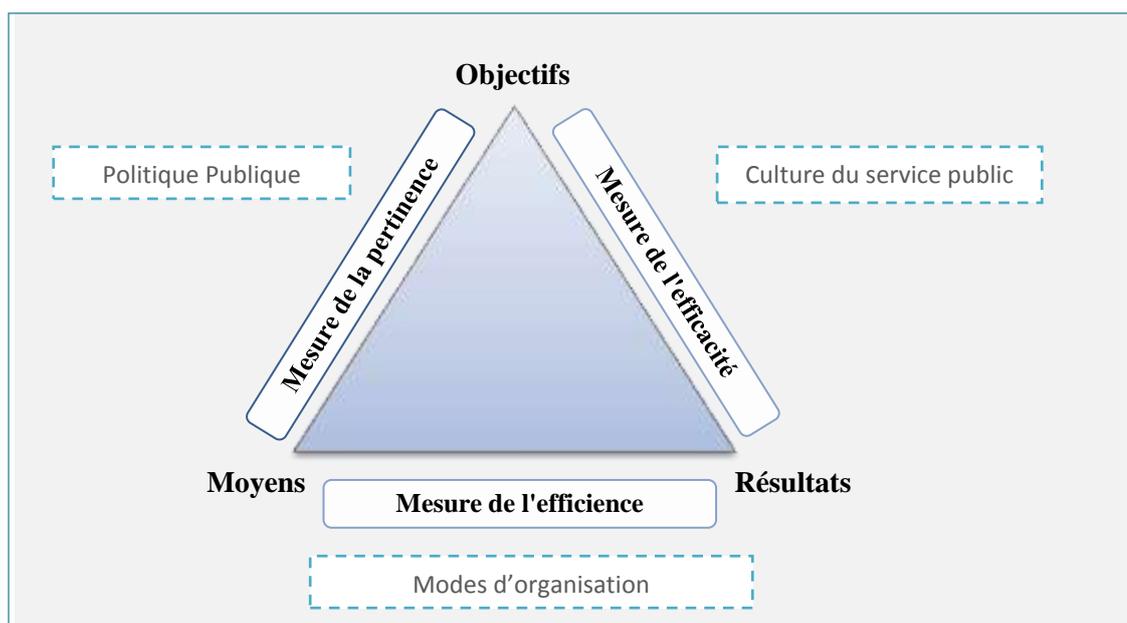
Du point de vue de **Robert N. Anthony (1998)**, « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ». « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies ». Pour Anthony, le contrôle de gestion suppose l'existence des objectifs au préalable, et leur réalisation à travers l'utilisation des ressources de manière efficace et efficiente.

Robert Kaplan et David Norton interviennent sur le fait que l'on ne peut gérer que ce que l'on mesure, et qu'on ne peut pas gérer en l'absence d'un ensemble d'instruments qui permettent de rendre compte, d'analyser, d'interpréter et de se projeter dans l'avenir. C'est ainsi qu'adviennent les outils de gestion tels que la comptabilité analytique, les outils de planification et de contrôle budgétaire. (**Kaplan & Norton, 1992**).

1.2.2 Le contrôle de gestion au sein des organisations publiques

A l'opposé du secteur privé, le secteur public évolue dans un cadre bien réglementé qui définit les missions et les ressources qui sont attribuées à l'organisation, de ce fait le contrôle de gestion doit prendre en considération les spécificités de chaque domaine de l'organisation, comme il est expliqué dans le schéma suivant (figure n°1) :

Figure n°1 : Le triangle du contrôle de gestion dans les organisations publiques



Source : Charpentier M et Grandjean P. Editions d'organisation 1998

Le triangle du contrôle de gestion ci dessus permet de montrer la relation entre les moyens alloués, les objectifs fixés et les réalisations constatées.

Nous pouvons soustraire trois types de rapports au sein du triangle de contrôle de gestion public :

- Le rapport entre les objectifs et les moyens, qui permet de mesurer la qualité et pertinence du service rendu à l'utilisateur qui relève essentiellement d'une décision politique.
- Le rapport entre les objectifs et les résultats, qui représente l'efficacité socioéconomique dont bénéficie le citoyen.
- Et enfin, Le rapport entre les moyens mis en œuvre vis-à-vis du contribuable et les résultats qui mesurent l'efficacité.

Nous pouvons donc constater que le contrôle de gestion est centralisé primordialement sur le rapport objectifs/moyens /résultats et représente le schéma des résultats du passage de l'intention politique aux impacts socioéconomique. Et que sa mise en place effective permettra aux organisations publiques marocaines d'apporter une transparence des actions publiques, d'assurer une bonne gestion de ses coûts et de maîtriser ses dépenses. Ces dernières conduiront à l'atteinte des objectifs de performance souhaités grâce aux différents outils de pilotage de la performance publique offerts aux gestionnaires. (MOUMENE.J & BENHRIMIDA.M, 2019).

1.2.3 Les outils de contrôle de gestion

Pour gérer ses activités, il se trouve qu'il est opportun aux entreprises d'utiliser des outils de gestion plus affinés, où chaque entreprise doit adopter des outils qui sont adéquats à sa stratégie, structure et ses objectifs et qui lui permettront d'atteindre une performance globale.

Conformément à **Berland**, il existe trois approches d'outils (**Berland & Simon, 2010**) :

Le calcul des coûts : qui désigne l'ensemble des processus de contrôle de gestion mis en place pour estimer au mieux les coûts de production des marchandises ou services produits par l'entreprise ou d'un service en particulier. Il permet d'affecter précisément à chaque service ou produit les coûts exacts dont il est responsable, afin de connaître les rentabilités de chaque produit et de prendre les meilleures décisions pour le développement de l'entreprise.

La gestion budgétaire : est l'ensemble des techniques mises en œuvre pour établir des prévisions à court terme et contrôler la réalisation des dépenses et des recettes prévues dans le budget et de les comparer aux résultats réellement constatés.

Et enfin, **le tableau de bord** qui est un outil de gestion qui présente synthétiquement les activités et les résultats de l'entreprise par processus, sous forme d'indicateurs qui permettent de contrôler la réalisation des objectifs fixés et de prendre des décisions nécessaires, selon une période appropriée et dans un délai limité.

Parmi les outils de mesure de la performance les plus utilisés, nous citons les tableaux de bord de gestion et les tableaux de bord prospectif (Balanced Scorecard) , ce dernier qui va au-delà de l'aspect financier et intègre d'autres indicateurs non financiers et vu comme l'outil le plus adéquat au secteur public dans la mesure où les organisations publiques ne cherchent pas de la concurrence mais plutôt cherchent de rendre leur gestion plus efficace et efficiente afin de faire face au insuffisances courantes .

1.3 Le Balanced Scorecard au service de la performance des organisations publiques

Récemment, l'évaluation de la performance des organisations publiques s'est transformée à une nécessité, d'où l'orientation client est devenue la pierre angulaire de la gestion publique tout comme la gestion privée. Cette nouvelle conception se traduit par la dégradation de la gestion et l'autonomie financière des organisations publiques, ainsi que l'écoulement des ressources publiques qui a accru les exigences en termes d'efficacité et d'efficience.

Dans le service public, la performance est évaluée par les citoyens qui jugent et évaluent les activités des services publics à travers les prestations rendues par ces établissements en contrepartie des taxes et impôts que payent ces citoyens.

Les entreprises marocaines sont dans une concurrence accrue, ainsi pour faire face à ces circonstances, elles sont appelées à adopter des outils de gestion plus perfectionnés tel que le Balanced Scorecard qui a connu un grand succès à travers le monde.

1.3.1 Le Balanced Scorecard en tant qu'outil de pilotage de la performance

D'après **Kaplan & Norton (1992)** « le tableau de bord est un instrument de direction, qui est souvent utilisé dans la pratique pour faciliter la mise en œuvre des stratégies », d'où ils expliquent que les indicateurs financiers ne permettent de donner que des informations à posteriori sur la valeur d'une entreprise, mais ne permettent pas de comprendre comment cette valeur ajoutée est créée. Et qu'ils nous permettent de créer un tableau de bord rétrospectif alors que les dirigeants ont besoin d'un tableau de bord prospectif qui relie quatre perspectives :

Perspective financière : qui tend à adapter les indicateurs financiers à la phase du cycle de vie où l'entreprise évolue pour déterminer si la mise en œuvre de la stratégie améliore le résultat financier.

Perspective client : à travers la réalisation d'une étude de cinq domaines liés entre eux (part de marché, conservation de la clientèle, acquisition de nouveaux clients, satisfaction des clients et rentabilité par segment).

Perspective des processus interne : qui prend en compte l'ensemble des processus internes, et en plus particulier l'innovation, la production et le service après vente qui

permettent de donner une vision transversale de l'organisation et d'apprécier la performance de la recherche et développement sur le plan opérationnel et sa rentabilité.

Perspective apprentissage organisationnel : qui correspond aux moyens déployés afin d'atteindre les objectifs de la performance définis dans les axes précédents et qui se déclinent en trois composantes : le potentiel des salariés, les capacités des systèmes d'information, la motivation, la responsabilisation et l'alignement des objectifs de l'entreprise et des salariés. Ce type de tableau de bord conduit à avoir une meilleure performance organisationnelle.

1.3.2 Le Balanced Scorecard comme outil émergent du pilotage de la performance des organisations publiques

La mesure de la performance dans le secteur public peut s'envisager dans 3 niveaux :

- **1^{er} niveau :** La mesure de la performance à travers la perception des services rendus aux citoyens
- **2^{ème} niveau :** La mesure de la performance à travers l'efficacité interne
- **3^{ème} niveau :** La mesure de la performance individuelle des fonctionnaires de l'état.

La mise en place d'un outil de gestion tel que le Balanced Scorecard dans les organisations publiques s'inscrit dans un contexte de la conduite d'une transition orientée vers une logique de gestion axée sur les résultats et la transparence.

2. Méthodologie de recherche

Notre recours au paradigme positiviste revient à notre objectif d'expliquer la relation entre le contrôle de gestion public et la performance des organisations publiques marocaines. Nous nous positionnons donc de façon indépendante par rapport à une réalité observée. Ainsi nous mobilisons une méthodologie hypothético-déductive.

Ainsi, La collecte des données est une des étapes primordiale et nécessaire pour réussir notre étude empirique, qui se réalisera selon divers méthodes.

La méthodologie envisagée dans ce travail de recherche est construite comme suit :

Tout d'abord, une approche conceptuelle qui repose sur une étude bibliographique et des enquêtes réalisées sur le même sujet par des praticiens ou intervenants dans ce domaine de recherche afin de constituer le cadre conceptuel de notre sujet.

Ensuite une approche pratique à travers un sondage par questionnaire. Il sera administré auprès des organisations publiques marocaines qui utilisent le Balanced Scorecard.

La méthode la plus couramment utilisée dans les recherches qui s'inscrivent dans le cadre du contrôle de gestion est le sondage par questionnaire. Le sondage peut s'effectuer par voie électronique, postale ou par le biais d'un entretien individuel ou collectif ou tout simplement via une entrevue téléphonique. (**Garvard-perret, Gotteland ,Haon ,Jolibert, 2008**)

3. Résultats attendus:

Nous espérons à travers ce travail de recherche de pouvoir constituer une continuation des travaux de recherche scientifique menés dans le cadre du contrôle de gestion et son impact sur l'amélioration de la performance des organisations publiques marocaines , en apportant de la valeur ajoutée à la recherche scientifique en se focalisant sur la relation entre le contrôle de gestion et sa mise en place au sein des organisations publiques marocaines, surtout avec les réformes profondes que connaît l'administration publique actuelle et qui tendent à moderniser et améliorer la gouvernance de la gestion publique.

Notre objectif est de pouvoir mettre au clair les spécificités du contrôle de gestion public, les facteurs qui bloquent son implantation au sein des organisations publiques, ainsi de démontrer la pertinence du Balanced Scorecard comme étant un outil émergeant qui permet de mesurer et piloter la performance non seulement financière mais globale en intégrant des indicateurs de mesure non financière aussi ; dans le but d'améliorer la qualité du service exercé par l'organisation publique marocaine de renforcer l'efficacité et efficiente de cette dernière .

CONCLUSION

Nous pouvons conclure par dire que les organisations publiques marocaines sont affrontées à des changements au niveau de leurs fonctionnements qu'elles le veulent ou pas, c'est d'où vient la nécessité d'introduire un système de contrôle de gestion dans ces dernières, qui pour réussir doit s'adapter aux objectifs et contexte de l'organisation, de ses méthodes de travail ainsi qu'aux modes de gouvernances des administrations publique. Ce contrôle de gestion ainsi que ses outils pertinents vont permettre d'améliorer la gestion de ces dernières, leurs performances ainsi que la qualité de leurs services.

Par conséquent, le Balanced Scorecard est perçu comme étant l'outil le plus utilisé pour mesurer la performance, car il va au-delà de l'angle financier et intègre des indicateurs non financiers qui permettent à l'entreprise de répondre plus rapidement aux aléas qui surviennent lors de son activité.

Ce dernier correspond parfaitement aux attentes des organisations publiques qui ne cherchent pas à devenir concurrentes mais plutôt à rendre leur gestion plus efficace et efficiente.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony,R,N. (1998), *La fonction contrôle de gestion*, Edition Publi Union .
- Bartoli, A. (2015), *Le Management dans les organisations publiques* (éd. 4 ème). Paris: Dunod.
- Bartoli, A. & Belatrix, C. (2015), *Management dans les organisations publiques défis et logiques d'action* (éd.4ème), Edition Dunod, Paris.
- Berland, N. & Simon,FX .(2010) , *Le Contrôle de gestion en mouvement etat de l'art et meilleures pratiques* , Edition Eyrolles.
- Bouquin,H. (2006), *Le contrôle de gestion* ,Edition Puf.
- Bouquin,H.(2005) , *Les fondements du contrôle de gestion*. Edition Puf.
- Bouquin,H.(2005), *Les grands auteurs en contrôle de gestion*. Edition EMS .
- Désiré-Lucian,MN .Hirsch,D.Kacher,N. Polossat,M. (2013), *Le grand livre du contrôle de gestion*, Edition Eyrolles.
- Duménil,M . (2018), *Le contrôle de gestion: 200 questions sur le pilotage, la stratégie, l'analyse des coûts*. (éd.3^{ème}), Edition Gereso .
- Département Finance, comptabilité et contrôle de gestion, *Contrôle de gestion dans les administrations publiques*, www.fr.wikiversity.org
- Françoise,G.Saulpic,O.Bonnier,C.Fourcade,F. (2008), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance* (éd. 3^{ème}), Edition Gualino .
- Gavard-perret, ML. Gotteland, D. Haon, C. Jolibert, A.(2008) *Méthodologie de la recherche ,Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion* , Edition Pearson Education .
- Gervais ,M . (2000), *Contrôle de gestion* , Edition Economica .
- Hairout,W.& Agouzoul,I .(2018), « Contrôle de gestion public : fondements et spécificités », *Revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit* ,n°7 ,pp.1050-1063 , www.revues.imist.ma
- Kaplan,R. & Norton,D. (1992) ,*The balanced Scorecard , measures that drive performance* , Harvard Business Review .

- Loning,H. Malleret,V. Méric, J.Pesqueux,Y. (2016) , *Performance management and control*, Edition Dunod,Paris.
- Moumene,J.& Benhrimida,M. (2017) , « La mise en place d'un système de contrôle de gestion dans les organisations publiques marocaines » . *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit n°3* ,pp.23-40 ,www.revues.imist.ma.
- Moumene,J. Benhrimida,M. (2019) , «Le besoin d'un système de contrôle de gestion au sein de l'administration publique Marocaine ». *Revue Internationale des Sciences de Gestion n°2* ,janvier 2019 ,p 325, www.revue-isg.com .
- Zouidi, L . (2013) ,*La contribution du contrôle de gestion dans l'amélioration du secteur public* .