

**Le contrôle de gestion en contexte camerounais :  
Entre paradoxes et perspectives dans la gouvernance des  
administrations publiques**

**Management control in the Cameroonian context:  
Between paradoxes and perspectives in the governance of public  
administrations**

**MBIDA Joachim Achille Christel**

Chargé de cours

Equipe de Recherche sur les Stratégies et la Gouvernance des Banques (ERSGO-BANQUE)

Université de Yaoundé II - Cameroun

[mbida30@yahoo.fr](mailto:mbida30@yahoo.fr)

**Date de soumission** : 21/09/2023

**Date d'acceptation** : 09/12/2023

**Pour citer cet article** :

MBIDA J. (2023). «Le contrôle de gestion en contexte camerounais : Entre paradoxes et perspectives dans la gouvernance des administrations publiques», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 7: Numéro 4», pp: 27- 54.

## Résumé

Avec l'avènement du budget programme au Cameroun, en janvier 2013 les administrations publiques se sont lancées dans un long processus de Gestion Axée sur les Résultats (GAR). C'est dans cette logique que l'apport du contrôle de gestion à la performance au sein du secteur public camerounais revêt un intérêt capital. L'objectif de cette recherche est de comprendre le niveau de mise en œuvre du contrôle de gestion dans la gouvernance des administrations publiques en contexte camerounais. Pour cela, l'échantillon est constitué de 38 contrôleurs de gestion opérant dans divers programmes des départements ministériels au Cameroun. Pour l'analyse des contenus des entretiens, l'analyse thématique a été choisie. Les principaux résultats obtenus se sont montrés révélateurs en confirmant les trois propositions de recherche émises notamment, la non implication des contrôleurs de gestion qui ne perfectionnent pas la gouvernance des administrations publiques ; l'absence et la non maîtrise des outils recommandés du contrôle de gestion qui n'optimisent pas la gouvernance des administrations publiques ; l'émergence du contrôle de gestion dans la gouvernance publique qui est imperceptible.

**Mots clés :** Contrôle de gestion ; gouvernance publique ; paradoxes ; perspectives ; budget programme

## Abstract

With the advent in January 2013 of the program budget in Cameroon, public administrations embarked on a long process of results-based management (RBM). It is in this logic that the contribution of management control to performance within the Cameroonian public sector is of capital interest. The objective of this research is to understand the level of implementation of management control in the governance of public administrations in the Cameroonian context. For this, the sample is made up of 38 management controllers operating in various programs in ministerial departments in Cameroon. For the analysis of the contents of the interviews, thematic analysis is opted. The main results obtained were revealing in confirming the three research propositions put forward in particular, the non-involvement of management controllers does not improve the governance of public administrations; the absence and failure to master recommended management control tools do not optimize the governance of public administrations; the emergence of management control in public governance is imperceptible.

**Keywords :** Management control ; Public governance ; Paradoxes ; Perspectives ; Program budget

## Introduction

Les travaux de (Grout & Stevens, 2003) expliquent que les administrations publiques bien souvent qualifiées d'inefficaces et moins rentables, souffrent d'une faible gouvernance ainsi que d'une productivité insuffisante. De ce fait, elles font preuve d'énormes dysfonctionnements et de déficiences en raison de leur nature organisationnelle tandis que les organisations privées sont efficaces et compétitives grâce à un modèle de gestion organisé autour des notions de suivi et de contrôle. Dans la même veine, (Karp, et al., 2005) conclut que les organisations publiques doivent changer pour s'adapter à un environnement en constante évolution. Dans ce sens, (Simonet, 2011) relève que le Nouveau Management Public (NMP) est fortement préconisé par les Partenaires techniques et Financiers (PTF) pour mettre l'accent sur la bonne gouvernance, lutter contre la corruption et établir une fonction publique méritocratique. Certains travaux (Bartoli & Hervé, 2011) montrent que ce nouveau management impulsé dans les pays en développement est en interaction avec la théorie des organisations, la théorie de l'agence, la théorie des droits de propriété etc. Selon (Keraudren, 1993), ce courant de pensées s'inscrit concrètement dans la logique de la théorie des choix publics reposant sur le principe de moins d'état-mieux d'état.

De ce fait, les organisations publiques devraient entrer dans une ère de transformations, de restructurations et de remises en cause. Dans ce sens, les études de (Pollitt & Bouckaert, 2011) relèvent que les réformes auront pour but de moderniser le secteur public. En effet, Selon (Hood, 1991), le management des administrations publiques doit être revu et modernisé afin de pouvoir s'adapter au mieux à ces divers changements conduisant au Nouveau Management Public. Dans la même veine, (Hood, 1995) souligne que la mise en place du contrôle de gestion est recommandée pour un déploiement stratégique et se fonde sur l'approche de transposition des techniques de la logique managériale du privé dans le public à travers la nouvelle gestion publique.

L'adoption au Cameroun du budget programme en janvier 2013 a lancé les administrations publiques dans un long processus de restructuration et de gestion axée sur les résultats. Dans ce vaste chantier de réforme budgétaire, le Contrôle de Gestion (CG) apparaît d'après (Bouquin, 2010), comme un outil global de pilotage de la performance des organisations publiques, c'est-à-dire le dispositif sur lequel s'appuient les managers pour maîtriser le processus de décisions-actions-résultats. Dès lors, (Ahsina, 2011) souligne que, ce concept devient une référence dans la discipline budgétaire. En effet, depuis l'avènement du Budget programme, les différents

régimes financiers de l'Etat ont mis un terme à un système de budgétisation axé sur les moyens (en vigueur depuis 1962), pour donner place à une démarche nouvelle au sein de laquelle le cycle de Planification, Programmation, Budgétisation et Suivi-évaluation (PPBS) devient une exigence cardinale que l'ensemble des acteurs de la chaîne budgétaire des finances publiques sont appelés à respecter, au risque de détourner l'instrument budgétaire de sa mission fondamentale qui est de contribuer au développement en améliorant les conditions de vie des citoyens. Dans cette perspective, la transition des administrations publiques à une convergence publique/privée devient une revendication persistante de l'opinion publique qui contraint le secteur public de faire mieux avec les mêmes ressources et parfois moins.

Cependant, (Bouazza & Lakchiri, 2021) montrent que, l'appréciation de la performance publique reste assez complexe en raison de la spécificité du cadre de référence propre au secteur public. Pourtant le but ultime recherché dans les réformes budgétaires est de mieux répondre aux exigences de la gestion des finances publiques et d'atteindre la performance à travers une efficacité socio-économique, la mise en place d'une administration au service du citoyen et de l'entreprise, responsable de la continuité des services publics soumis aux normes de la qualité et servant l'intérêt général.

Par ailleurs, la relation entre le contrôle de gestion et la performance organisationnelle a suscité un grand intérêt auprès de plusieurs chercheurs. Les études de (Fninou & Meyssonier, 2013) relèvent que les organisations utilisent des indicateurs de gestion financiers et non financiers d'une manière intégrée et cohérente dans le but, d'atteindre une performance économique. Dans le même sens, les travaux de (Bozec, et al., 2008) soulignent que lorsque l'organisation publique suit l'entreprise privée dans le même type d'objectif notamment la rentabilité financière et la maximisation du profit, elle peut réaliser un degré de performance similaire à celui d'une entreprise privée. Ainsi, les outils du contrôle de gestion doivent être adaptés aux spécificités du milieu public. Selon (Burlaud, 1997) le contrôle de gestion est l'un des rouages essentiels de la régulation interne et du pilotage avec pour but de mettre en lumière les ressources humaines de l'administration publique et de rendre cohérentes les activités afin qu'elles concourent à l'atteinte des résultats.

(Chiapello, 1996) définit ces outils de contrôle de gestion comme des instruments utilisés par les managers afin de mettre sous contrôle les activités du Plan de Travail Annuel (PTA) de l'organisation. Dans le même sillon des idées, les études de (Chatelain-Ponroy & Sponem, 2007) considèrent comme une « révolution managériale » ou une « innovation managériale ».

Les études de (Tatouti, 2018) expliquent le schéma de causalité entre le contrôle de gestion et les choix stratégiques de l'organisation. Ces auteurs soulignent que pour toute organisation qui fait face à ces enjeux, la réactivité, la rapidité, la flexibilité et la maîtrise des coûts, la mise en place du contrôle de gestion est un impératif.

La théorie de la contingence développée par (Luther & Longden, 2001) dans le cadre du contrôle de gestion affirme qu'il existe une corrélation intéressante entre les outils du contrôle de gestion et son champ d'action. En effet, pour ces auteurs, cette théorie explique l'adoption du contrôle de gestion et l'apport que ce dernier pourrait avoir au pilotage de la performance. Rendu à la dixième année de l'instauration du contrôle de gestion dans la gouvernance des administrations publiques camerounaises, il est judicieux de se poser la question suivante : **Quel est le niveau de déploiement du contrôle de gestion dans la gouvernance des administrations publiques?** L'objectif de cette recherche est de comprendre le niveau de mise en œuvre du contrôle de gestion dans la gouvernance des administrations publiques en contexte camerounais. Cette étude développe, à la fois le cadre théorique en apportant un éclairage sur les enjeux du contrôle de gestion dans le nouveau management du secteur public (1), par la suite l'analyse empirique de la méthodologie aux résultats (2) pour conclure ce travail.

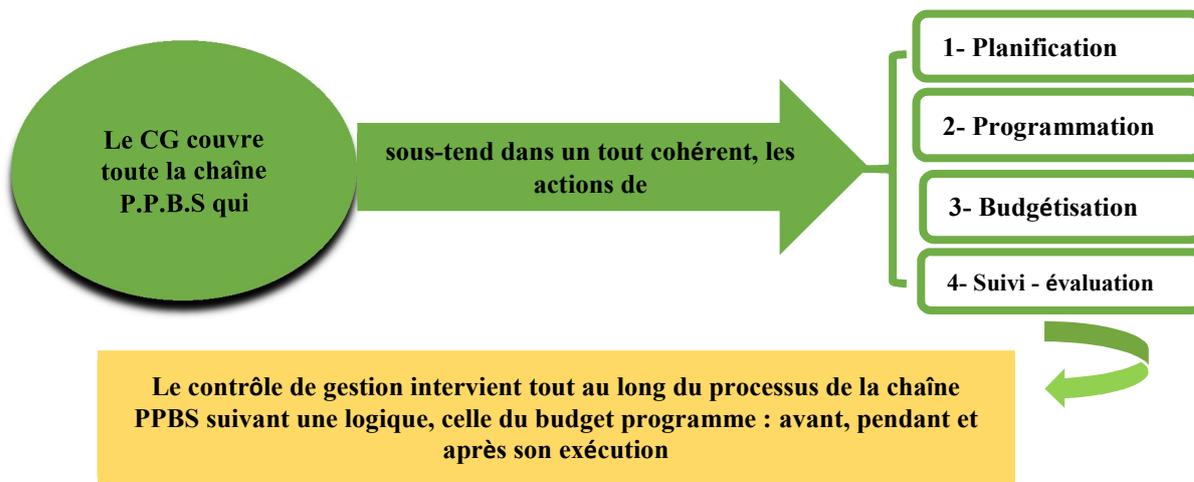
### **1. Enjeux du contrôle de gestion dans le nouveau management du secteur public**

Le contrôle de gestion naît du besoin d'apporter un éclairage sur les concepts de la gestion axée sur les résultats et de réédition des comptes afin de gérer efficacement les administrations publiques pour en préserver la performance. En effet, les auteurs (El Ousaa & Fasly, 2023) soulignent que, la gestion axée sur les résultats encadre les responsables des administrations publiques vers la réalisation des objectifs tout en optimisant les ressources et en rationalisant leurs dépenses. Selon (Anthony, 1965) le contrôle de gestion se présente comme un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation. Cependant, il faut noter que l'intérêt que les organisations publiques portent au contrôle de gestion est insufflé par les apports du NMP.

Les travaux de (Pesqueux, 2006) relèvent que le New Public Management puise ces méthodes de gestion dans le management des organisations privées traduisant la recherche de la modernisation du secteur public (Thom & Ritz, 2013). Dans ce sens, (Damanpour & Schneider, 2009) définissent le changement managérial comme l'adoption par les organisations publiques de nouvelles idées à l'emploi de nouvelles pratiques de gestion. Pour (Bezes, 2005), le NMP

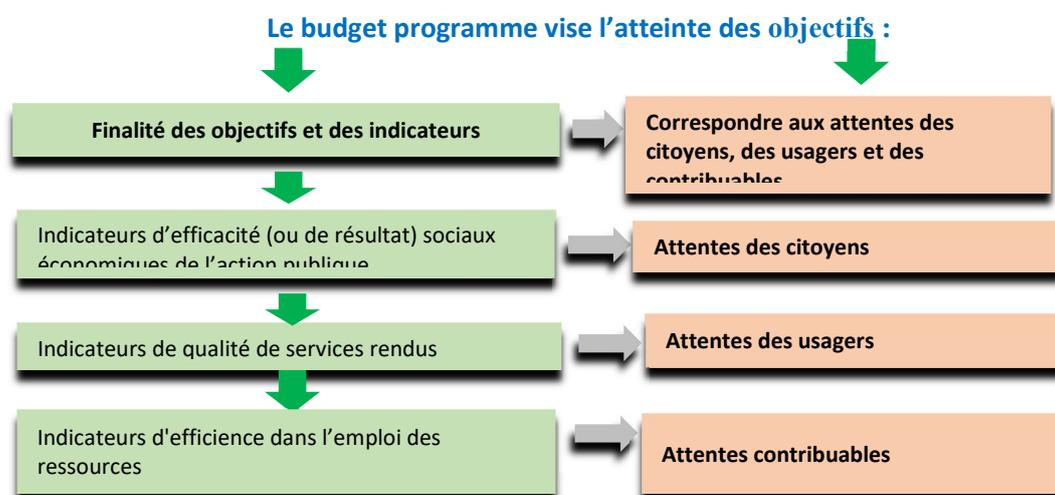
représente alors une influence intellectuelle importante dans les réformes des politiques publiques d'un État. Dans la même veine, (Rubakula, 2014) relève que le nouveau courant de gestion publique repose sur le marché économique comme modèle de relations politiques et administratives tout en mettant l'accent sur les normes de performance. Selon (Molokwane, 2019) ce paradigme est lié à la notion de réingénierie du secteur public. Dans le même sillon d'idées que (Alguazil, et al., 2009), force est de constater, que le contrôle de gestion puise ces méthodes de gestion de la logique managériale du privé. En effet, il intervient tout au long du processus de la chaîne de Planification, Programmation, Budgétisation et Suivi-évaluation (PPBS) suivant une logique du budget programme à savoir avant, pendant et après son exécution telles qu'illustré dans la figure ci-après. Les travaux de (Tort, 2014) relèvent que le contrôle de gestion est devenu une référence dans la discipline et une connaissance assez suffisante dans les pays développés.

**Figure 1 :** Dispositif du contrôle de gestion



**Source :** Auteur, d'après la revue documentaire

Actuellement, le Budget-Programme étant l'outil de mise en place du contrôle de gestion dans le processus budgétaire qui vise l'atteinte des objectifs tel qu'illustré dans la figure ci-dessous.

**Figure 2 :** le Budget Programme orienté vers les objectifs

**Source :** Auteur, d'après la revue documentaire

Dans ce sens, le contrôle de gestion est le dispositif qui permet de concrétiser ce nouveau mode de gestion voire une nouvelle approche managériale des administrations publiques. Il se présente comme un nouveau levier indispensable pour changer en profondeur la gouvernance publique et fédérer les managers publics autour d'un nouveau management. Dans le même sens que (Urio, 1998), ce nouveau concept met en avant le principe de quatre E « Économie, Efficacité, Efficience et Effectivité » traduisant en relation quatre concepts : les objectifs, les moyens, les résultats et la qualité de service.

En effet, le contrôle de gestion est un dispositif de la réforme budgétaire avec pour rôle le pilotage par la performance afin d'améliorer la qualité des prestations publiques et remédier aux dysfonctionnements de la gestion publique. Dans ce sens, (Demeestère, et al., 2009) relèvent que, le contrôle de gestion vise à mettre l'accent sur les résultats de la mise en œuvre des activités, tout en renforçant l'efficacité et l'efficience de l'action publique. D'après (Bouquin, 2010), cette pratique permet de gérer efficacement les administrations publiques pour en préserver la performance économique. De plus, il a pour objectif d'améliorer la qualité de la dépense publique sur la base d'une évaluation par le biais de l'analyse coûts-bénéfices ou coûts-efficacité des activités à mettre en œuvre au cours de l'année. Dans la même veine, les travaux de (Amar & Berthier, 2007) relèvent que le contrôle de gestion tout comme le Nouveau Management Public (NMP) s'investissent dans la réforme de la gestion publique avec comme enjeux l'amélioration de la qualité du service public, une meilleure budgétisation des activités et une meilleure gestion des deniers publics.

Dans le même sens, que (Pollitt & Bouckaert, 2004), parlant de la NMP sur le plan théorique et pratique, l'usage des outils du contrôle de gestion s'impose comme des instruments phares dans l'élaboration du budget en mode programme. Dans ce sens, (Bartoli, 2005) explique que c'est une fonction qui détermine la chaîne PPBS visant la gouvernance publique et le pilotage de la performance des programmes. Selon (Amar & Berthier, 2007), ce nouveau management de gouvernance touche les finances publiques et la fonction publique en générale. Dans la même veine, (Karp, 2005) relève que les administrations publiques doivent changer pour s'adapter à un environnement financier en constante évolution. Par ailleurs, d'après (Udehn, 1996) le NMP prend son ancrage d'une part sur les théories classiques des organisations et d'autre part selon (Nigro & Kellough, 2008) sur la nouvelle économie institutionnelle qui puise son fondement théorique dans les théories de l'agence, des droits de propriété, des coûts de transaction et des théories des choix publics qui ont un impact sur les réformes.

De plus, les études de (Box, et al., 2001) soulignent que, la théorie microéconomique et la théorie du choix public prônent l'élaboration des politiques publiques et leur mise en œuvre tout en considérant l'Etat comme une entreprise qui devrait se servir des principes du secteur privé, qui considère la population comme des clients. Dans ce sens, l'apport du contrôle de gestion d'après (Markaoui & Hassine, 2018) est d'aider l'organisation publique à améliorer sa performance avec une mise en place effective d'un support d'évaluation de cette performance. De ce fait, le contrôleur de gestion pourra mesurer les réalisations et se prononcer sur la performance de l'administration publique (en comparant les réalisations aux objectifs), ressortir les écarts, les analyser et les ajuster.

Selon (Larbi, 1999), il s'agit là pour le contrôle de gestion de promouvoir l'efficacité d'une part dans la prestation des services publics et d'autre part dans l'exécution efficace du budget de l'Etat. Dans ce sens, il intègre d'une part, des outils prévisionnels ayant pour objectif d'orienter le choix des axes stratégiques des programmes. D'autre part, des outils de suivi de la réalisation pour mesurer et analyser les performances à posteriori. Ces derniers permettent de comparer les résultats obtenus aux objectifs définis, de ressortir les écarts afin de proposer des mesures correctives. Fort de tout ce qui précède, nous émettons deux propositions de recherche ainsi qu'il suit :

**Proposition 1 : La non implication des contrôleurs de gestion ne perfectionneraient pas la gouvernance des administrations publiques.**

**Proposition 2 : L'absence et la non maîtrise des outils recommandés du contrôle de gestion n'optimiseraient pas la gouvernance des administrations publiques.**

**2. Le contrôle de gestion dans le secteur public camerounais : Une adoption sur l'effet de mode ou du mimétisme ?**

Toute organisation a pour objectif principal la maximisation du profit au travers de sa rentabilité économique et financière. Ceci traduit l'émergence du contrôle de gestion dans le secteur privé. En effet, dans ce milieu, le contrôle de gestion est principalement tourné vers l'amélioration de la compétitivité de l'entreprise, chose qui n'est pas toujours valable pour les administrations publiques. L'introduction du contrôle de gestion dans les organisations publiques s'est faite dans l'optique d'inculquer la culture de la performance à la gestion publique par la définition des objectifs à atteindre et la mesure des réalisations par rapport aux prévisions définies.

L'intérêt que les organisations publiques, porte au contrôle de gestion est insufflé par le basculement du budget en mode programme et la nouvelle gestion publique. Bien que plusieurs acteurs mettent en cause l'adaptabilité des pratiques du contrôle de gestion dans la gouvernance publique, il est toutefois fortement présent dans les discours des responsables de programme. Les auteurs (Markaoui & Hassine, 2018) relèvent que, la vocation du contrôle de gestion est d'aider l'administration publique voire le programme à améliorer sa performance. Dans ce sens, sa mise en place effective ne peut se faire alors sans la détermination d'un support d'évaluation de cette performance.

De ce fait, la définition des objectifs est un préalable indispensable au contrôle de gestion puisque c'est en se référant à ces derniers que le contrôleur de gestion pourra mesurer les réalisations et se prononcer sur la performance du programme (en comparant les réalisations aux objectifs préalablement définis), ressortir les écarts, les analyser, les ajuster... Toutefois, d'après (Berland & De Ronger, 2010), dans les organisations publiques, cette étape n'est pas évidente puisque l'arbitrage entre les attentes des parties prenantes est politique. Les travaux de (Gibert, 2008) soutiennent que, le contrôle de gestion est mal défini dans la plupart des organisations publiques et que les interprétations sont si multiples que certains le lieront uniquement à l'exécution du budget et à l'allocation budgétaire. Dans cette veine, les spécificités de la gestion publique placent le contrôleur de gestion face à plusieurs défis notamment la difficulté de traduire des objectifs de politiques publiques en modalités pratiques et la difficulté

de mesurer les résultats vu le fait que les activités sont planifiées sur un autre chapitre mais financés par d'autres lignes.

D'après (Rogers, 1995), le processus décisionnel relatif à l'adoption du contrôle de gestion est le processus par lequel les parties prenantes de sa mise en œuvre, passe d'une première connaissance de l'innovation, à la formation d'une attitude envers cette innovation, puis de la décision d'adopter ou de rejeter, par la mise en place de l'innovation et, enfin, à la confirmation de cette adoption. Les travaux de (Elghazali, 2016) proposent deux indicateurs à savoir le rythme d'adoption et le taux de diffusion pour évaluer ce processus. Dans cette logique, l'auteur (DiMaggio, 1988) souligne que, les travaux sur la diffusion des innovations managériales en contrôle de gestion tiennent compte du fait qu'en dehors des facteurs de contingence (taille, technologie, environnement, organisation, etc.), la perspective du choix efficient et dans des proportions moindres, l'adoption forcée demeuraient les deux principaux motifs d'adoption de ce nouveau système de gestion en gouvernance publique.

Selon (Diop, 2016), les travaux de (Abrahamson,; 1996) permettent d'identifier différentes stratégies de diffusion des innovations managériales au niveau de la gouvernance publique d'une part, pour ce qui est des initiateurs, la stratégie d'adoption est guidée par la perspective du choix efficace et efficient avec pour but la maximisation des mécanismes de pilotage de la performance. D'autre part, pour ce qui est des suiveurs ou imitateurs, l'innovation est motivé par des raisons d'effet de mode ou de mimétisme voire des pressions venant des Partenaires Techniques et Financiers) qualifiés d'adoption forcée et motivée. Par ailleurs, la relation entre le contrôle de gestion et la performance s'explique au travers de la théorie de l'agence et la théorie de l'apprentissage. En effet, la théorie de l'agence développée par (Jensen & Meckling, 1976) constitue la perspective théorique dominante en matière d'analyse microéconomique d'un programme. Elle soutient que, les fonctions de propriété comprennent une fonction décisionnelle et une fonction de contrôle.

Dans ce sens, la délégation de la fonction décisionnelle des responsables de programmes ou des parties prenantes de la chaîne budgétaire par rapport aux contrôleurs de gestion est souvent une source de conflits. Il faut noter que dans un programme toutes les actions ont besoin du suivi pour dégager des écarts et de proposer des mesures correctives pour atteindre la performance recherchée. Cette théorie se base sur l'analyse de la relation d'agence, définie comme étant « *Un contrat dans lequel une personne a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature*

*décisionnelle à l'agent* » (Jensen & Meckling, 1976). Dans ce contexte, cette théorie permet d'expliquer la pratique et les types de contrats permettant d'optimiser la relation entre le contrôleur de gestion (à qui l'on délègue) et le responsable de programme (celui qui délègue). La théorie de l'agence présume un conflit d'intérêts entre le contrôleur de gestion et le responsable de programme qui résulterait du fait que chacun cherche à maximiser sa propre utilité au détriment de l'autre.

Toutefois, la théorie de l'apprentissage qui est une acquisition de savoirs et de connaissances apporte une solution à ce conflit. En outre, les auteurs (Nonaka & Takeuchi, 1997) soutiennent que, « *les résultats de l'apprentissage sont un changement cognitif qui se traduit par un traitement d'informations et entraîne un enrichissement des connaissances ou une modification des schémas d'interprétation* ». De ce fait, les travaux de (Dambrin & Laning, 2008) soutiennent que, le contrôle de gestion qui facilite la déclinaison de la stratégie, évolue progressivement d'un contrôle mécanique vers un contrôle interactif qui favorise la notion d'apprentissage plus que la contrainte. Selon (Hood, 1991), les effets du contrôle de gestion sur la performance sont indirects et se manifestent par leur impact sur la culture axée sur les résultats plutôt que d'affecter directement la performance. Ceci étant, la proposition de recherche suivant est émise :

**Proposition 3 : l'émergence du contrôle de gestion dans la gouvernance publique est imperceptible.**

Afin de soumettre les propositions émises précédemment à une vérification empirique, le point suivant présente les aspects méthodologiques de la recherche.

### **3. L'analyse empirique de la prise en compte du contrôle de gestion : de la méthodologie aux résultats de l'étude**

L'apport du contrôle de gestion dans la gouvernance publique dépend d'un ensemble de pratiques en matière d'outils adéquats. Dans ce sens, l'objet de cette recherche s'inscrit dans un paradigme épistémologique constructiviste avec pour objectif de comprendre une nouvelle réalité émergente. Selon (Thiétart, et al., 2004), la connaissance produite par les constructivistes est de contribuer à construire, avec les acteurs, la réalité sociale. L'objectif de cette étude nous amène à produire des connaissances d'après un processus exploratoire. En effet, la voie de l'exploration a pour résultat final de produire des propositions, des modèles ou théories. Ceci étant, la méthodologie adoptée est une méthodologie exploratoire qualitative. L'analyse empirique est structurée en trois volets. Tout d'abord sont présentées l'échantillonnage de

l'enquête ainsi que les modalités de collecte des données. Par la suite, l'opérationnalisation des variables est détaillée et la méthode utilisée. Enfin, les résultats obtenus et la discussion.

### 3.1. Échantillonnage et collecte des données

Ce travail de recherche vise à vérifier l'apport du contrôle de gestion dans la gouvernance publique à l'aune de la performance. Partant de la problématique soulevée par la recherche et la complexité du problème à étudier, nous avons référencié 38 départements ministériels et 146 programmes comme stratégie d'accès au terrain. La raison qui reste tout de même subjective, justifiant ce choix est liée à la première mise en œuvre de la budgétisation par programme dans lesdites administrations. Dans le cadre de ce travail de recherche, la population de l'étude est composée de 146 contrôleurs de gestion des programmes. Il existe plusieurs modes de recueil des données qualitatives mais pour cette étude trois voies d'investigation sont proposées notamment l'entretien, l'analyse documentaire, et l'observation car elles nous ont semblé plus adéquates aux exigences de la problématique de cette recherche. Dans ce sens, (Wacheux, 1996) affirme que la documentation et l'entretien sont deux sources incontournables lorsque nous nous intéressons à l'organisation et à la perception des acteurs dans l'organisation.

- Le guide d'entretien a été administré à 146 contrôleurs de gestion et fait appel à des réponses ouvertes et dichotomiques sur le dispositif du contrôle de gestion dans les programmes. Ce guide d'entretien est élaboré autour des sept thématiques suivantes : Désignation formelle des contrôleurs de gestion ; Profil du métier de contrôleur de gestion ; Relation entre contrôleur de gestion et responsable du programme ; Présence et fréquence d'utilisation des outils du contrôle de gestion élaborés, Maitrise des outils du contrôle de gestion élaborés ; Présence et participation du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre des activités ; Facteurs de blocage de déploiement du contrôle de gestion.;
- Les entretiens se sont déroulés entre novembre 2022 et avril 2023 : deux temps forts ont marqué cette investigation, d'une part les entretiens pilotes menés auprès des 146 contrôleurs de gestion d'une durée de 25 minutes et d'autre part des entretiens approfondies d'une durée de 60 minutes qui se sont arrêtées au terme de 38 entretiens obtenus après saturation des réponses. Ce choix des acteurs permet de nuancer les perceptions sur les pratiques du contrôle de gestion au sein des programmes.
- L'étude documentaire : Pour mener à bien la recherche, les sources d'information suivantes sont mobilisées : le Projet de Performance des Administrations (PPA), le Plan de Travail Annuel (PTA), le Rapport Annuel de Performance (RAP), le Cadre de Dépenses à Moyen-

Terme (CDMT), la Circulaire 2015 régissant le contrôle de gestion et le Rapport Annuel des Activités (RAA) ;

- L'observation : entant que pratiquant du contrôle de gestion, je me suis plus rapproché de la réalité de son apport. Selon (Patton, 1999), La méthode de la triangulation, à partir de ces trois sources de données, contribue à assurer la rigueur scientifique de la recherche qualitative par l'utilisation de multiples moyens pour accroître le caractère scientifique d'une recherche. Une information est retenue lorsqu'elle est confirmée au moins par une autre source. Toutefois, le point de saturation est atteint lorsque les données commencent à être redondantes. De plus, en cas d'informations contradictoires, il a été nécessaire de mobiliser la troisième source.

### **3.2. Traitement et analyse des données**

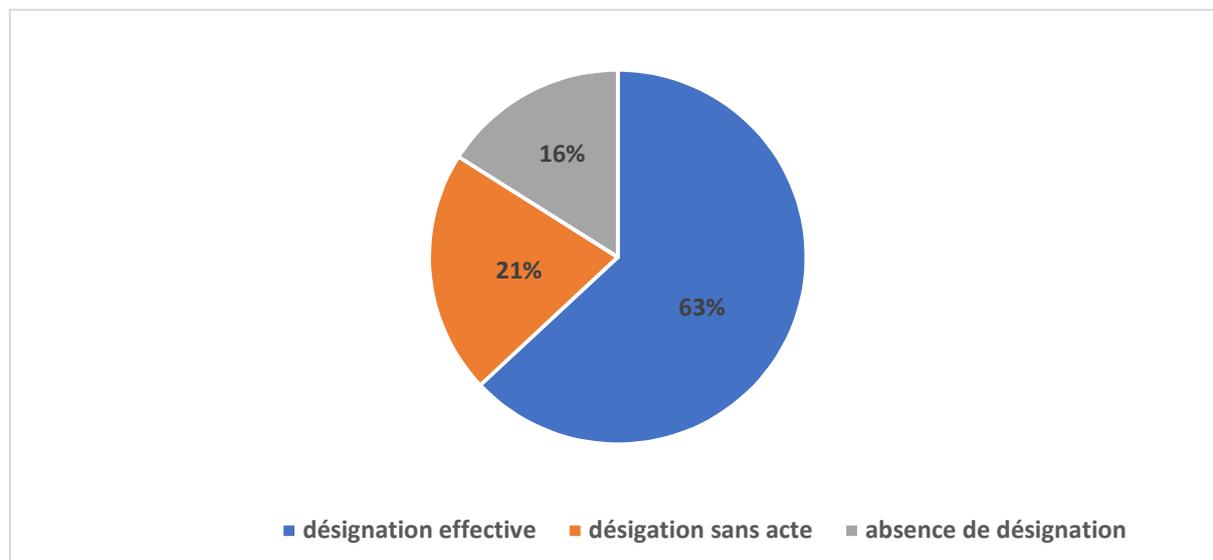
Pour analyser au mieux les résultats avec le codage, le recours au logiciel SPSS est choisi, un logiciel de statistiques permettant de faire toutes sortes d'analyses sur les données à stocker de manière ordonnée, en bénéficiant des possibilités de recherche textuelle. En effet, il s'agit de l'analyse des contenus des entretiens en sélectionnant les verbatim en lien avec la thématique considérée. De plus, les entretiens sont transcrits intégralement dans un format commun puis lues plusieurs fois afin de produire, pour chacune, un court résumé faisant ressortir les points saillants. Les résumés ont fait l'objet de comparaison afin d'arriver à un résumé commun. Cette procédure permet de bonifier la grille de codification et de se donner une compréhension préliminaire des pratiques du contrôle de gestion. En outre, la possibilité de coder le même verbatim avec plusieurs codes est faite.

## **4. Résultats de la recherche et discussion**

Partant de l'analyse de nos investigations réalisées auprès des contrôleurs de gestion, nous relevons par thématiques les constats suivants :

### **Thématique 1 : Désignation formelle des contrôleurs de gestion**

Il ressort des entretiens que nous avons menés auprès des contrôleurs de gestion que l'existence du contrôle de gestion dans les administrations publiques est quasi effective. Nous relevons que la fonction de contrôle de gestion existe dans tous les 146 programmes des administrations. Cependant, d'après les données fournies par les interviewés, tous ne sont désignés par un acte dans l'exercice de leur fonction tels qu'illustré dans le résultat obtenu ci-après :

**Figure 3** : Existence des contrôleurs de gestion

**Source :** Auteur d'après la collecte des données

Cette figure ci-dessus montre une désignation formelle des contrôleurs de gestion à hauteur de 63%, dont 21% sont désignés sans acte et 16% sans désignation. Un répondant disait : « *Je suis désigné contrôleur de gestion de manière arbitraire sans toutefois posséder un acte formel* ». Par contre un autre interviewé affirmait : « *je suis certes désigné contrôleur de gestion mais je ne maîtrise pas tous les contours du métier pour l'exercer pleinement* ». Ces résultats corroborent ceux de (Mohamed & Saad, 2020) qui soulignent que, la construction d'une identité et la recherche de la légitimité constituent une intention personnelle du contrôleur de gestion qui vise à prouver son importance et la détention d'un pouvoir au sein de l'organisation publique. A la suite de ces investigations, il nous vient à l'esprit de s'interroger sur le profil du métier.

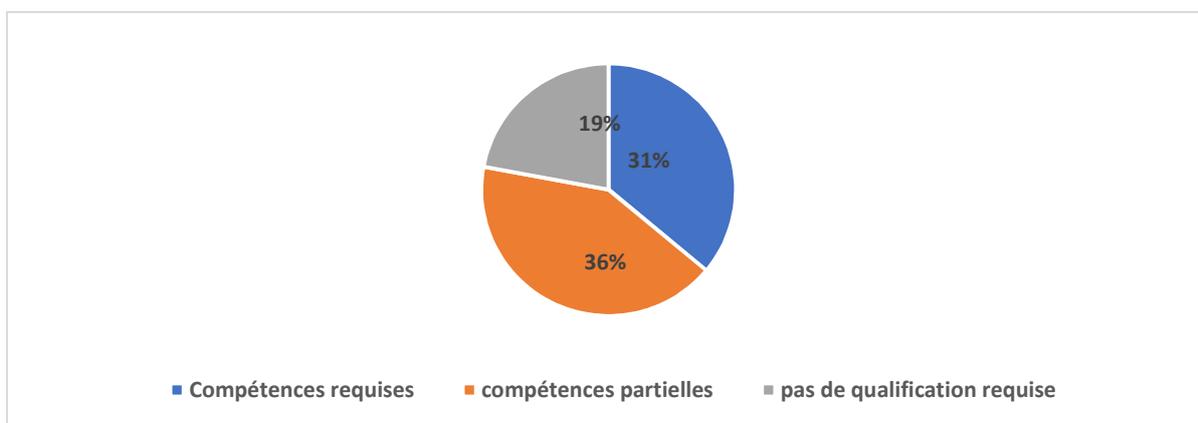
### **Thématique 2 : Profil du métier de contrôleur de gestion**

Le contrôle de gestion étant une discipline importée du privé au public, il faut noter qu'il n'existe pas un job description standard à remplir pour pourvoir à ce poste. Dès lors, la désignation en tant que contrôleur de gestion est discrétionnaire selon l'appréciation du Responsable du programme. De plus, cette fonction n'est pas hiérarchisée dans l'organigramme de la fonction publique camerounaise. Sur 146 Contrôleurs de gestion interrogés, 31% possèdent les compétences requises pour exercer pleinement, 36% possèdent des compétences partielles et 19% n'ont pas la qualification requise. La figure ci-dessous illustre le ce résultat. Ces résultats confirment les travaux de (Gangloff, 2009) qui stipulent que, la construction de l'identité du contrôleur de gestion aux yeux des acteurs est perturbée. Un interviewé répondait : « *la majorité des contrôleurs de gestion qui répondent au profil du métier ont une formation de*

base en sciences de gestion sans toutefois avoir une formation technique avérée en contrôle de gestion ». Ce résultat renforce les études de (Nobre, 2001) qui affirment que, le contrôleur de gestion bien qu'il soit au centre des innovations managériales, ce dernier doit en permanence séduire les acteurs pour que ses outils soient approuvés auprès de tous.

Un agent public affirmait : « la filiation qu'un agent public a avec un responsable de programme peut lui permettre de pourvoir au poste de contrôleur de gestion via une désignation discrétionnaire ». Ce résultat nous amène à aller questionner la relation d'agence qui lie le responsable de programme avec le contrôleur de gestion.

**Figure 4 :** Profil du métier du contrôle de gestion



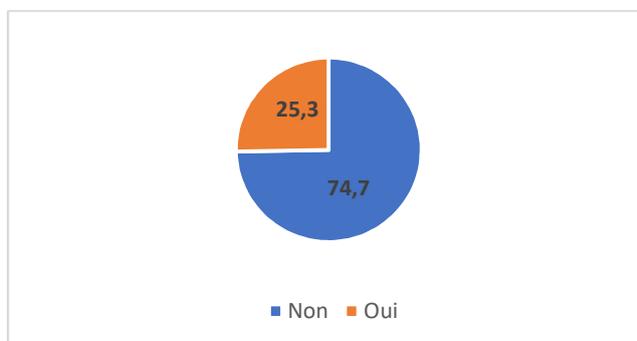
**Source :** Auteur d'après la collecte des données

### Thématique 3 : Relation entre contrôleur de gestion et responsable du programme

**Tableau 1 :** Collaboration entre contrôleur de gestion et responsable

Réponses	Nombres	Pourcentages
Non	28	74,7
Oui	10	25,3
Total	38	100

**Figure 5 :** Coopération entre contrôleur de gestion et responsable du programme



**Source :** Auteur d'après la collecte des données

A la suite des investigations, le tableau et la figure ci-dessus présente la relation existante entre le contrôleur de gestion et le responsable du programme.

Il ressort des investigations que, 74,7% affirment qu'ils ne se sentent pas proches de leur responsable de programme contre 25,3% qui ne partagent pas cet avis. Ceci nous amène à relever que le sentiment de rapprochement du contrôleur de gestion à l'égard du responsable de programme est moins présent chez les contrôleurs de gestion. Un répondant disait : « *Je n'ai jamais eu de séances de travail avec le responsable de programme, vu que mon acte de nomination n'existe pas* ». Un interviewé renchérit : « *Mon choix de contrôleur de gestion qui n'avait pas été fait par le responsable de programme, fais de moi un contrôleur de gestion figurant au sein du programme* ». Ces résultats confirment les travaux de (Lambert. 2005) qui soulignent que, l'identité du contrôleur de gestion est toujours recherchée dans les organisations publiques.

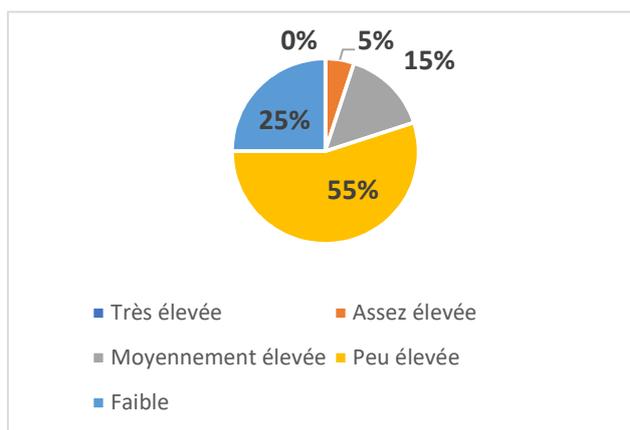
#### **Thématique 4 : Participation du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre des activités au sein des programmes et des départements ministériels**

A l'issue des entretiens menés auprès des interlocuteurs, les tableaux et figures ci-après mettent en exergue le degré d'implication des contrôleurs de gestion dans la mise en œuvre des activités.

**Tableau 2 :** Degré d'implication du contrôleur de gestion dans les activités

Réponses	Pourcentage
Très élevée	0%
Assez élevée	5%
Moyennement élevée	15%
Peu élevée	55%
Faible	25%
Total	100%

**Figure 6 :** Participation du contrôle de gestion dans la mise en œuvre des activités



**Source :** Auteur, d'après nos investigations

L'analyse des données recueillies lors des entretiens menées auprès des contrôleurs de gestion révèlent que la participation de ces derniers dans la mise en œuvre de ces activités est peu élevée à hauteur de 55%, faible à 25%, moyennement élevée à hauteur de 15%, assez élevée estimée à 5%. Un interviewé affirmait : « *Je ne suis pas informé des activités menées dans les actions,*

*même celles relevant des missions du contrôle de gestion* ». Un autre renchérit : « *Je ne participe à rien, tout est fait pour montrer que ma présence est inutile* ». Les résultats ainsi présentés corroborent ceux de (Mintzberg, 2010) qui relèvent que la légitimité du contrôleur de gestion est recherchée auprès des managers opérationnels qui doutent même de son utilité. Pourtant, le contrôle de gestion étant considéré comme le « *phare d'Alexandrie* », est perçu comme un outil de prise de décisions stratégiques et d'optimisation de la performance. Il faut noter que sa non implication ne facilite pas l'harmonisation et la synchronisation de l'ensemble des programmes. L'un des enjeux de ce besoin de présence et de participation du contrôleur de gestion est celui de l'optimisation de la remontée d'information vers le responsable de programme. Dans ce sens, les auteurs (Lambert, et al., 2003) affirment que, le contrôleur de gestion n'hésite pas à apporter toute la valeur ajoutée à la performance tout en cherchant à construire une relation de confiance avec les responsables opérationnels.

Dans cette logique, un interlocuteur disait : « *L'enjeu de cette participation aux activités est de pouvoir mettre en place un système d'évaluation de la performance avec les bons indicateurs et les outils adéquats afin de fournir les éléments nécessaires à la prise de décision du responsable de programme* ». Un autre renchérit en disant : « *la véritable lutte du contrôleur de gestion est de se faire accepter par toutes les parties prenantes de la chaîne budgétaire comme un levier de l'atteinte des objectifs escomptés en jouant pleinement son rôle de « copilote » auprès du responsable de programme, d'appui aux différents niveaux du programme et de faire adhérer l'ensemble des parties prenantes à cette dynamique* ». Ce résultat va en droite ligne avec les travaux de (Mohamed & Saad, 2020) qui montrent que, la démarche du contrôle de gestion nécessite des prérequis qui doivent s'inscrire dans une longue durée non seulement pour des raisons techniques (indicateurs fiables), mais également pour un engagement et un consentement de la part des parties prenantes. A l'issue de la présentation de ces thématiques, la première proposition intitulée **la non implication des contrôleurs de gestion qui ne perfectionnent pas la gouvernance des administrations publiques** est vérifiée.

#### **Thématique 5 : Présence des outils recommandés du contrôle de gestion**

**Tableau 3 :** Existence des outils du contrôle de gestion dans le programme

Outils recommandés	Très présents	Bien présents	Moyennement présents	Peu présents	Inexistants	Pourcentage
Outils de planification						8%
Outils d'exécution						32%
Outils d'analyse des données						10%
Outils de synthèse						50%
Total						100%

**Source :** Auteur d'après la collecte des données

Les outils de planification : il s'agit de la Stratégie programme, la fiche de documentation de l'indicateur, le dictionnaire des indicateurs.

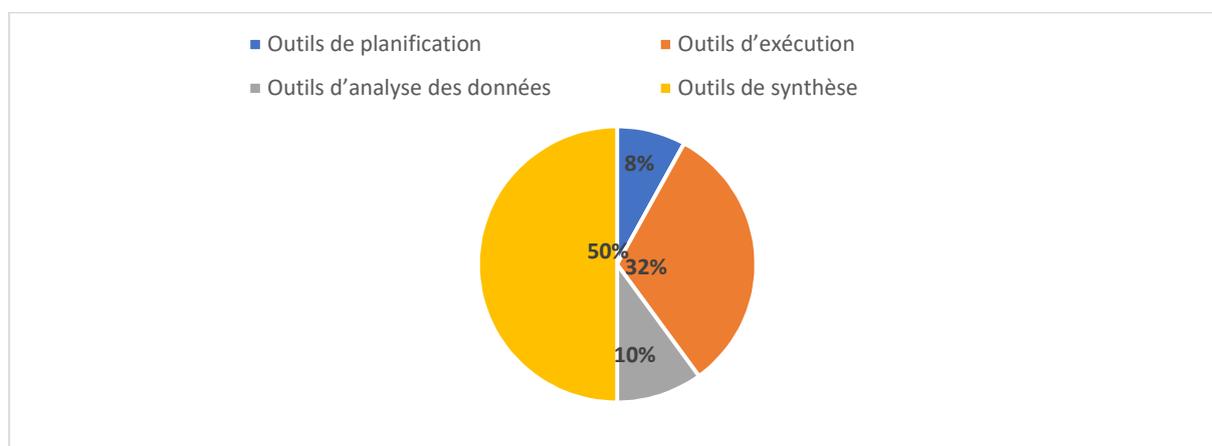
Les outils d'exécution regroupent : la contractualisation, (le Contrat de performance / la lettre de missions annuelles), le Plan de Travail Annuel (PTA), la Nomenclature des pièces justificatives de l'atteinte des résultats, la matrice de suivi / Fiche de collecte et une banque d'activités.

Les outils d'analyse des données : Les principaux outils pratiques utilisés par le contrôleur de gestion dans cette phase sont les tableaux de bord.

Les outils de synthèse comprennent : les reporting ou les rapports périodiques d'activités et les rapports annuels de performance.

A la lumière des discours de tous les interviewés, les outils de synthèse sont les outils les plus utilisés en matière de contrôle de gestion par la quasi-totalité des contrôleurs de gestion.

En effet, l'étude sur le contrôle de gestion permet de distinguer plusieurs outils tels que présentés dans la figure ci-dessous:

**Figure 7 :** Présence des outils recommandés du contrôle de gestion au sein du programme

**Source :** Auteur d'après la collecte des données

D'après les entretiens auprès des interviewés, il ressort que les outils de planification sont peu présents à hauteur de 8% ; ceux d'exécution moyennement présents à 32% ; les outils d'analyse de données sont bien présents à 10% tandis que les outils de synthèse sont très présents à hauteur de 50%. Il s'avère alors délicat, de penser qu'un unique outil de contrôle de gestion répondra à l'ensemble de ces attentes et par la suite être esclave des outils de synthèse. Les travaux (Deryl & Ma'amora Taulapapa, 2012) n'appuient pas ce constat. En effet, ces auteurs démontrent que l'utilisation des outils du contrôle de gestion au sein des organisations publiques permettent non seulement une amélioration de la gestion et de la performance, mais aussi un perfectionnement de la qualité du service pour une plus grande satisfaction des usagers et un déploiement réussi du pilotage stratégique.

Dans ce sens, les études (Obame Biyoghe & Cargnello-Charles, 2020) montrent que la conception de la performance dans les organisations devrait aller au-delà de l'aspect financier pour intégrer le suivi de la réglementation et de l'environnement de l'administration. Dans cette logique, un interviewé disait : « *L'utilisation des outils du contrôle de gestion dans un contexte public pourrait amener le programme à atteindre son objectif de performance globale* ».

### **Thématique 6 : Maîtrise des outils du contrôle de gestion élaborés**

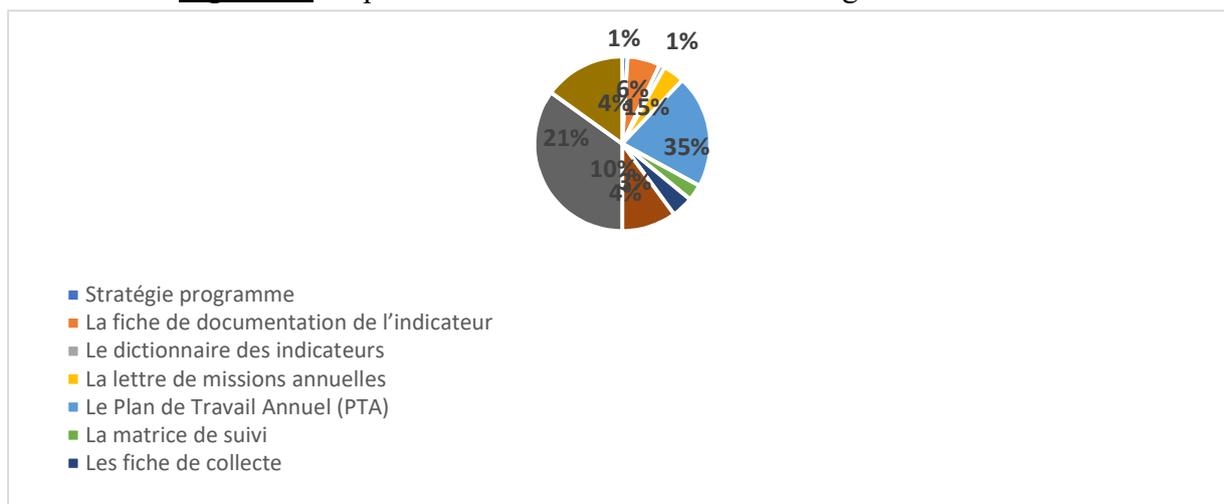
Suite aux différents entretiens, le tableau et la figure ci-dessous présente le degré de maîtrise des outils du contrôle de gestion élaborés.

**Tableau 4 :** Degré d'utilisation des outils du contrôle de gestion

Outils recommandés	Maitrise excellente	Bonne maitrise	Maitrise moyenne	Aucune maitrise	Pourcentage
Stratégie programme					1%
La fiche de documentation de l'indicateur					6%
Le dictionnaire des indicateurs					1%
La lettre de missions annuelles					4%
Le Plan de Travail Annuel (PTA)					21%
La matrice de suivi					3%
Les fiche de collecte					4%
Les tableaux de bord					10%
Les rapports périodiques d'activités					35%
Les rapports annuels de performance					15%
Total					100%

**Source :** Auteur, d'après les enquêtes

**Figure 8 :** Prépondérance des outils du contrôle de gestion élaborés



**Source :** Auteur, d'après les enquêtes

Selon les interlocuteurs, l'outil le plus utilisé est le rapport d'activité périodique suivi du PTA. Par contre, ils relèvent une faible maîtrise d'utilisation dans l'élaboration de la stratégie programme et du dictionnaire des indicateurs. De ce fait, il faut souligner que les outils du contrôle de gestion sont peu maîtrisés dans la globalité et par ricochet pour l'instant sont en cours de développement au niveau de la plupart des programmes. Un répondant disait : « *Tout est en cours de construction, les outils sont en cours de construction. Le manque criant n'est pas celui des contrôleurs de gestion mais celui de la maîtrise dans l'usage des outils et des liens avec leur prise en compte dans l'élaboration des documents budgétaires* ». Ce résultat ne corrobore pas avec les travaux de (Walker & Dunn, 2006) qui démontrent que l'utilité des outils du contrôle de gestion dans la gestion d'une organisation n'engendre pas une augmentation des coûts ni la perte de la qualité des prestations. Il s'agit d'étudier une approche pour concevoir et maîtriser les outils permettant de mesurer la performance, dans un contexte où le gouvernement cherche à contrôler l'escalade des coûts sur la dépense publique et où les citoyens sont en quête d'un meilleur service. Dans la même veine, (Philbin, 2011) détermine comment la maîtrise des outils de contrôle de gestion pourraient améliorer la gestion des organisations publiques.

En effet, les résultats de cet auteur permettent de constater que la maîtrise des outils de gestion pourrait améliorer la gestion opérationnelle des administrations publiques en offrant des avantages tangibles (l'accès à une source centrale de données, la collecte des informations spécifiques sur le développement de l'action, l'amélioration de la prise de décision relative à l'action publique et la capacité systémique de suivre et de mesurer la performance du programme) aux utilisateurs (responsable de programme, responsable d'action et contrôleur de gestion). Ces résultats sont contraires au discours des répondants. En effet, tous affirment que les outils du contrôle de gestion ne sont pas encore exploités avec succès dans les programmes, et par conséquent leurs effets sont mal perçus par les parties prenantes. Au terme de ces investigations, la deuxième proposition libellée **l'absence et la non maîtrise des outils recommandés du contrôle de gestion qui n'optimisent pas la gouvernance des administrations publiques** est confirmée.

#### **Thématique 7 : Freins de l'émergence du contrôle de gestion**

De nos investigations telles que illustrées par le tableau et la figure ci-dessous, il ressort les éléments de freins à l'émergence du contrôle de gestion.

**Tableau 5 :** Degré d'entrave à l'émergence du contrôle de gestion

Réponses	Pourcentage
Les faiblesses du responsable de programme	4%
Les faiblesses du contrôleur de gestion	16%
La désignation des acteurs de la performance en dehors du champ d'intervention du programme	17%
L'insuffisante harmonisation et manipulation des outils du contrôle de gestion	25%
Une difficile professionnalisation du métier de contrôleur de gestion	11%
Positionnement stratégique de la fonction contrôle de gestion et rattachement aux autres outils de pilotage de la performance	9%
Faible prise en main des contrôleurs dans la mise en œuvre des activités	18%
Total	100%

**Source :** Auteur, d'après nos investigations

**Figure 9 :** Pourcentage d'occurrence des obstacles à l'émergence du contrôle de gestion



**Source :** Auteur, d'après nos investigations

D'après les entretiens, après recensement des facteurs principaux de freins, les interlocuteurs relèvent que l'insuffisante harmonisation et manipulation des outils de contrôle de gestion est la plus prépondérante avec un pourcentage de 25% tandis que les faiblesses du responsable de programme sont moins significatives à hauteur de 4%. Nous pouvons aussi relever la faible prise en main des contrôleurs dans la mise en œuvre des activités avec un pourcentage de 18% ; la désignation des acteurs de la performance en dehors du champ d'intervention du programme à 17% ; les faiblesses du contrôleur de gestion à 16% ; la difficile professionnalisation du métier de contrôleur de gestion à 11% et le positionnement stratégique de la fonction contrôle de gestion et rattachement aux autres outils de pilotage de la performance à 9%. Ces résultats renforcent les travaux de (Solle, 2002) qui montrent que, le système de contrôle de gestion s'impose en modifiant les comportements des acteurs d'où les freins à l'émergence.

Dans la même veine, un répondant affirmait : « *la place dans l'organigramme de la fonction contrôleur de gestion ne lui donne pas un poids avantageux dans la mise en œuvre de ses missions au sein des programmes* ». Un autre soulignait : « *le mauvais profil des contrôleurs de gestion ne lui confère pas les compétences nécessaires dans la manipulation des outils du contrôle de gestion. Cet état de choses limite l'harmonisation des outils du contrôle de gestion dans l'ensemble des programmes et par conséquent la performance* ». Dans cette logique, les études de (Galdemar, et al., 2012) démontrent que, la performance publique est plus difficile à atteindre du fait que le secteur public ne choisit pas sa clientèle, contrairement au secteur privé qui met en place des stratégies de segmentation des clients.

Il ressort des entretiens que nous avons mené auprès des contrôleurs de gestion que les programmes se sont appropriés le contrôle de gestion mais à des degrés différents. En outre, nous relevons que la fonction de contrôle de gestion existe dans tous les 146 programmes des administrations. Cependant, d'après nos investigations, il ressort une méconnaissance de cette fonction par beaucoup de contrôleurs de gestion car n'ayant pas une formation technique avérée à l'emploi. Sur les 146 contrôleurs de gestion interviewés, 30% présentent un profil recherché à la fonction. En effet, il faut noter une absence de cohérence entre la fonction de contrôleur de gestion nommé et le profil souhaité du contrôleur de gestion, ce qui ne facilite pas l'harmonisation dans les pratiques du contrôle de gestion au sein des programmes.

A la suite de ces analyses, la troisième proposition se rapportant à **l'émergence du contrôle de gestion dans la gouvernance publique qui est imperceptible** est approuvée.

Rendus à la première décennie de la mise en œuvre du contrôle de gestion en contexte camerounais, la relation entre le contrôle de gestion, la transparence dans la gestion et la performance au sein des administrations publiques aurait sa légitimité une fois que la gestion axée sur les objectifs sera ancrée dans leurs pratiques courantes de gestion.

### **Conclusion**

Somme toute, depuis le basculement à la budgétisation par programme en janvier 2013 au Cameroun, le contrôle de gestion dans la sphère publique est un sujet d'actualité dans les organisations publiques. Ce processus institue une gestion publique axée sur les résultats et orientée vers le pilotage de la performance des administrations publiques. L'objectif de cette recherche est de comprendre le niveau de mise en œuvre du contrôle de gestion dans la gouvernance des administrations publiques en contexte camerounais. Pour ce faire, nous avons opté pour les entretiens semi directifs, l'étude de documents et l'observation, aboutissant à la méthodologie exploratoire qualitative avec un paradigme interprétatif mené auprès de 38 contrôleurs de gestion. Pour l'analyse des entretiens, l'analyse thématique est optée car elle met une relation transversale des différents entretiens par le biais des thèmes. Les principaux résultats obtenus mentionnent que : la non implication des contrôleurs de gestion qui ne perfectionnent pas la gouvernance des administrations publiques ; l'absence et la non maîtrise des outils recommandés du contrôle de gestion qui n'optimisent pas la gouvernance des administrations publiques ; l'émergence du contrôle de gestion dans la gouvernance publique qui est imperceptible.

Ce travail de recherche présente un intérêt scientifique et managérial non seulement pour les contrôleurs de gestion, mais aussi pour les responsables de programme dans la mesure où il leur donne l'occasion de recenser et de décrire les pratiques de contrôle de gestion mises en lumière ici, d'en évaluer leur usage et d'adapter les outils y afférents au contexte qui prévaut au sein de leur programme.

Cependant, afin qu'il puisse remplir pleinement son rôle de gestion et de pilotage de la performance, des interpellations orientées vers la valorisation du dispositif et de la fonction de contrôle de gestion sont souhaitées. Il s'agit notamment de la consécration et du renforcement de l'ancrage institutionnel du contrôle de gestion ainsi que de la professionnalisation de la fonction contrôle de gestion. Dans cette perspective, il est à noter qu'une fonction de contrôle de gestion efficace au sein des programmes, permettra de consolider le système d'évaluation des politiques publiques des départements ministériels puisque l'aboutissement de ces

politiques n'est que le fruit des stratégies des différents programmes. Toutefois, cette recherche connaît une limite du fait que son échantillon n'a pas pris en compte les responsables des programmes qui sont aussi des acteurs stratégiques dans le pilotage de la performance des administrations publiques. Dans la mesure de généraliser ces résultats obtenus, les recherches futures doivent viser l'ensemble des administrations publiques avec des missions différentes. De nos jours, les questionnements restent pendents sur la place institutionnelle du contrôleur de gestion dans le milieu public, car ce dernier, fait face à d'énormes défis à relever. Par la suite, comment traduire la vision stratégique de politiques publiques en objectifs SMART (Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes, Temporellement définis) au sein des départements ministériels.

### BIBLIOGRAPHIE

Abrahamson E., (1996), Managerial Fashions, *The Academy of Management Review*, Vol. 21, No. 1, p. 254-285.

Alguazil T., Bonnin A., Coutet C., & Pariaud R. (2009). *Le New Public Management en question*.

Amar A. & Berthier L. (2007). « Le nouveau management public : avantages et limites », *Revue Gestion et management publics*, vol. 5, p. 1-14.

Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems: A frame-work for analysis*, Harvard University Review.

Bartoli A. (2005), *Le management dans les organisations publiques*, Dunod, collection.

Bartoli A. & Hervé C. (2011). « Le développement du management dans les services publics : évolution ou révolution ? », *Informations sociales*, n° 167, p. 24-35.

Berland N. & De Rongé Y. (2010), *Contrôle de gestion, Perspectives stratégiques et Managériales*, Paris: Édition Pearson.

Bezes P. (2005), « Le renouveau du contrôle des bureaucraties », *Informations sociales*, p. 26-37.

Bouazza, .M. & Lakchiri, I. (2021), Analyse de la démarche de performance publique à l'aune de la réforme budgétaire. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. Vol. 3, N°4.

Bouquin H., 2010. *Le contrôle de Gestion*, 9e éd. Paris: Édition PUF.

Box R.C, Marshall G.S, Reed B. J. & Reed C.M. (2001), "New Public Management and Substantive Democracy" *Public Administration Review*, vol. 61, n°5, p. 608-619.

Bozec R., Breton G. & Côté L. (2008), "The Performance of State-Owned Enterprises Revisited", *Financial Accountability et Management*, vol.18, n°4, p. 383-407.

Burlaud A. & Simon C., *Le contrôle de gestion*, Paris, Editions La Découverte, 1997.

Chatelain-Ponroy, S. & Sponem S. (2007), « Evolutions et permanence du contrôle de gestion », *Economie et Management*, p.12-18.

Damanpour F. & Schneider M., (2009), "Characteristics of Innovation and Innovation Adoption in Public Organizations: Assessing the Role of Managers", *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 19, n° 3, p.495–522,

Dambrin, C. & Laning, H., (2008), « Systèmes de contrôle interactifs et théories de l'apprentissage: une relecture des travaux de R. Simons à l'aune des théories piagétienes ». *Comptabilité, contrôle et audit*: p.113-140.

Demeestere R., Lorino P., & Mottis N., (2009), « Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise ».

Deryl N. & Ma'amora Taulapapa. T. (2012), «Using the balanced scorecard to manage performance in public sector organizations». *The International Journal of Public Sector Management*, vol.25, n°3, p.166-191.

Di Maggio P. J. (1988). "Interest and agency in institutional theory", in L.G. Suicker ed., *Institutional patterns and organization: culture and environment*, vol.1, p. 3-22.

El Ousaa A. & Fasly H. (2023) « La gestion axée sur les résultats et son impact sur la performance des collectivités territoriales marocaines », *Revue Internationale du chercheur*, Vol. 4, n°3, p. 923 – 948.

El Ghazali M. (2016), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : Cas de deux entreprises marocaines ». *International Journal of Business & Economic Strategy (IJBES)*, p.234-251.

Fninou B. & Meyssonier F. (2013), « Un système de pilotage de la performance publique à dominante managériale : analyse de l'expérience de Dubaï », *Politiques et management public*, vol. 30, n°2, p. 241-259.

Larbi G. A., (1999), *The new public management approach and crisis states*, United Nations Research Institute for Social Development, N°112.

Grout P.A. & Stevens M. (2003), "The Assessment: Financing and Managing Public Services", *oxford review of economic Policy*, vol.19, p. 215-234.

Hood C. (1991), «A Public Management For All Seasons? », *Public Administration*, vol.1, p.3-19.

Hood C. (1995), "Contemporary public management: a new global paradigm?" *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, p. 93-109.

Jensen M. & Meckling (1976), « *Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure* », *Journal of Financial Economics*, vol 3, p 305-360.

Karp L & Jeffrey M. Perloff. (2005), *Journal of Economic and Management Strategy* vol. 14, n°2, p. 477-508.

Keraudren P. (1993), « Le nouveau management public en Grande-Bretagne depuis 1979: Un échec relatif », *Revue française de science politique*, vol. 43, n°4, p. 655-672.

Luther R. G. & Longden S. (2001), "Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study ", *Management Accounting Research*, vol.12, p. 299-320.

Markaoui, K. & Hassine, M. (2018), Les paradigmes classiques du contrôle de gestion sont-ils applicables à l'hôpital ?, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, Numéro 7.

Mintzberg H. (2010), "*Managing on three planes*" *Leader to leader*, Vol. 2010, Issue 57, p.29-33

Mohamed L. & Saad B. (2020), « *Le contrôle de gestion et la performance des établissements publics : enjeux, perspectives et conciliation :Cas de la direction régionale des impôts de Marrakech.* », *Revue du Contrôle de la Comptabilité et l'Audit*, n°12, p.465-490.

Molokwane T. (2019), "New Public Management in Botswana. Contemporary Issues and Lessons " *Journal of Public Affairs*, vol. 1, n°1, p. 48-63.

Nigro L.G & Kellough J. E. (2008), "Personnel Reform in the States: A Look at Progress Fifteen Years after the Winter Commission" *Public Administration Review*, vol. 68, n°1.

Nobre T. (2001), "le contrôleur de gestion de la PME", *Comptabilité, contrôle et Audit*, Vol. 7, n°1, p.129-146.

Nonaka I., & Takeuchi H, (1995), "*The knowledge-creating company: how Japanese companies create the dynamics of innovation*", Oxford University Press.

Patton, M. Q. (1999), "*Enhancing the quality and credibility of qualitative analysis*", *Health Sciences Research*, 34, p.1189-1208.

Pesqueux Y. (2006), *Le Nouveau Management Public (ou New Public Management)*.

Philbin S. P. (2011), « Design and implementation of the Balanced Scorecard at a university institute », *Measuring Business Excellence*, vol.15, n°3, p.34-45.

Pollitt C. & Bouckaert G. (2004), "Public Management Reform: A Comparative Analysis", Oxford: Oxford University Press.

- Rogers E. M. (1995), *Diffusion of Innovations*, 4ème édition, The Free Press, New York.
- Rubakula G. (2014), *The New Public Management and its Challenges in Africa*, *Public Policy and Administration Research*, vol.4, n°4.
- Serigne Diop (2016), « Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : Le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande », *Revue de Management et de Stratégie*, p.24-52.
- Simonet D. (2011), *The New Public Management Theory and the Reform of European Health Care Systems: An International Comparative Perspective*. *International Journal of Public Administration*, vol.34, n°12, p.815-826.
- Tatouti R. (2018). 'L'innovation des pratiques managériales des PME: Quel impact du contrôle de gestion sur la croissance des gazelles?', *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, n°7, p.46-68.
- Thom N. & Ritz A. (2013), *Management public : concepts innovants dans le secteur public* (Economie et Management, 4 édition). Lausanne : Presses polytechniques et universitaires romandes.
- Tort E., (2014), *les normes IFRS*, Gualino, En poche, 2<sup>e</sup> Edition
- Udehn, Lars (1996), *the limits of public choice: a sociological critic of the economic theory of politics*, London, Routledge, P 447.
- Urio P. (1998), « La gestion publique au service du marché. in M. Hufty (éds), *La pensée comptable : État, néolibéralisme, nouvelle gestion publique* », PUF et Les nouveaux Cahiers de l'IUED, Paris et Genève, p.91-124.
- Wacheux F. (1996), *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*, Paris : Economica.
- Walker K. B. et Dunn, L. M. (2006), «Improving hospital performance and productivity with the balanced scorecard». *Academy of Health Care Management Journal*, vol. 2, p. 85-110.