



Méta-analyses sur le contrôle de gestion et la performance territoriale dans un contexte de gouvernance

Meta-analyses on management control and territorial performance in a governance context

BAL Mohamed

Docteur

Faculté des Sciences Juridiques, Économique et Sociales d'Agadir

Université Ibn Zohr Agadir

Laboratoire LEREG

Maroc

JAOUHARI Lhassane

Enseignant-Chercheur

Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales d'Agadir

Université Ibn Zohr

Laboratoire LEREG

Maroc

Date de soumission : 13/06/2024

Date d'acceptation : 09/09/2024

Pour citer cet article :

BAL. M. & JAOUHARI. L. (2024) «Méta-analyses sur le contrôle de gestion et la performance territoriale dans un contexte de gouvernance», Revue Internationale du chercheur «Volume 5 : Numéro 3» pp : 1115-1144



Résumé

Le contrôle de gestion est appréhendé comme un outil fondamental de gestion de la performance dans les collectivités locales. Dans ce sens, le contrôle de gestion dans les collectivités locales est vu comme l'ensemble des règles, des procédures et des mécanismes mis en place de manière coordonnée et cohérente dans ces organisations pour s'assurer qu'elles sont gérées de manière efficace et efficiente (Van Caillie, 2005). Reconnaissant l'importance de la gouvernance dans la gestion des affaires publiques, ainsi que son impact positif sur la croissance et la performance de l'économie nationale, le Maroc a ces dernières années, accordé une attention particulière à la promotion des principes et valeurs de la bonne gouvernance.

Ce papier porte sur la contribution du contrôle de gestion à la performance des collectivités territoriales en quête d'étudier les relations de contribution potentiellement existantes entre ces deux concepts, ainsi que d'amorcer les particularités pratiques sous-tendant le rôle médiateur que peut jouer la gouvernance territoriale dans ce sens. Pour se faire et après avoir présenté une méta analyse des concepts phares de ce travail de recherche, et aborder les liens hypothétiques théoriques entre ces derniers nous allons dévoiler un modèle synthétique qui révèle les principaux résultats de cette recherche.

Mots clés : Contrôle de gestion, Gouvernance, performance territoriale, collectivités territoriales.

Abstract

Management control is seen as a fundamental tool for performance management in local governments. In this sense, management control within local authorities is viewed as the set of rules, procedures, and mechanisms systematically and coherently implemented in these organizations to ensure that they are managed effectively and efficiently (Van Caillie, 2005). Recognizing the importance of governance in public affairs management and its positive impact on national economic growth and performance, Morocco has recently paid particular attention to promoting the principles and values of good governance.

This paper focuses on the contribution of management control to the performance of local authorities, aiming to study the potentially existing relationships between these two concepts, as well as to explore the practical specifics underlying the mediating role that territorial governance can play in this regard. To achieve this, and after presenting a meta-analysis of the key concepts of this research work and addressing the theoretical hypothetical links between them, we will reveal a synthetic model that highlights the main aspects.

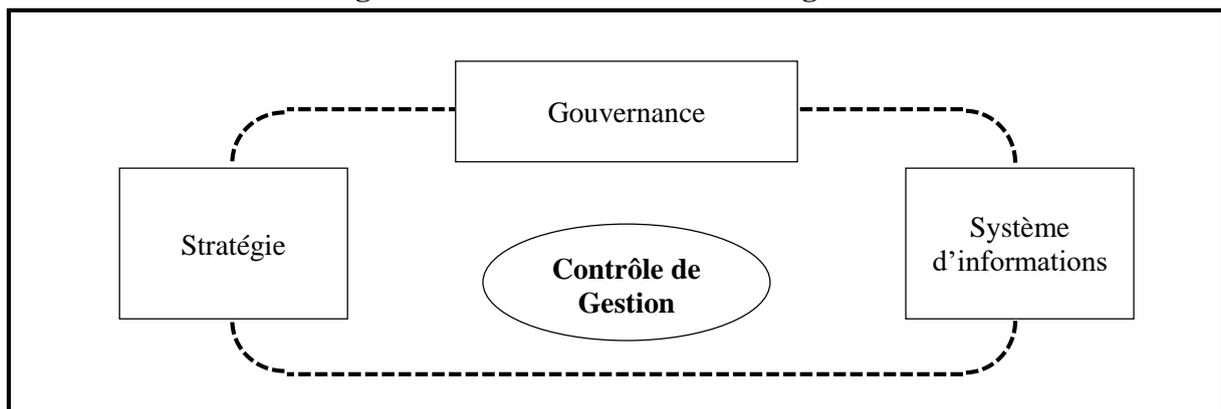
Keywords : Management control, governance, territorial performance, local authorities

Introduction

Le contrôle de gestion est aussi nécessaire au secteur public qu'à n'importe quel autre type d'organisation. En tant que citoyens, nous ne pouvons que souhaiter et peut-être même exiger que le secteur public dans son ensemble fonctionne avec efficacité et efficience. Les difficultés de mise en œuvre du contrôle de gestion sont cependant bien réelles. Elles sont spécifiques à ce secteur d'activité et doivent être bien comprises si l'on veut pouvoir agir dans un sens d'amélioration. Les principes de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) sont venus récemment renforcer les chances de transformer l'ensemble du secteur public en un organisme visant davantage la performance.

Les caractéristiques du contrôle de gestion résultent de la nature des objectifs stratégiques que l'organisation s'est fixés, de l'organisation des instances de gouvernance et des informations disponibles (Cf. figure ci-dessous).

Figure 1 : Le cadre du contrôle de gestion



Source : (Ragaine & Tahar, 2017 : p. 4)

Le contrôleur de gestion doit au quotidien prendre en considération de ces trois éléments dans son activité. Dans le cadre de la gouvernance, la mission du contrôle de gestion est d'animer le processus de décentralisation, de coordination et de l'organisation en mettant en place des processus incitatifs faisant en sorte que les actions quotidiennes des services soient en cohérence avec les objectifs définis par l'organisation (HILMI, & HELMI, 2024).

Dans les collectivités territoriales comme toutes les organisations publiques, le contrôle de gestion est devenu une nécessité. Le transfert des pouvoirs en leur faveur par l'État est un enjeu majeur qui nécessite la mise en place des dispositifs de contrôle, leur permettant de maîtriser leurs activités, et de bien gérer leurs ressources. Pour atteindre ces objectifs, il est temps de faire appel à des outils de contrôle de gestion qui concernent l'allocation et l'utilisation des ressources, l'organisation des gouvernements locaux, la participation efficace des populations



et l'évaluation des diverses actions publiques. Il s'agit en fait, pour les autorités locales de rendre performantes les collectivités dont elles ont la charge.

C'est dans ce contexte que s'inscrit l'objet de notre recherche ; il s'agit de mettre l'accent sur le contrôle de gestion en tant qu'adjuvant de la gouvernance au sein des collectivités territoriales et d'appréhender les liens entre la gouvernance et la performance de ces collectivités au Maroc, et plus précisément de voir dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion, tel qu'ils sont conçus et mis en œuvre par les collectivités territoriales, peuvent être au service de la gouvernance dans le cadre de sa contribution à la performance de ces dernières, autrement dit, nous cherchons à apporter des réponses concrètes à la problématique suivante :

« Dans quelle mesure les outils de contrôle de gestion, tels qu'ils sont conçus et mis en œuvre par les collectivités territoriales, peuvent être au service de la gouvernance dans le cadre de sa contribution à la performance de ces dernières ? »

Ce papier se propose d'expliquer le cheminement suivi pour déceler la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance des collectivités territoriales. Cet objectif s'accompagne d'un certain nombre d'objectifs spécifiques et la manière de les atteindre.

Adopter un protocole de recherche permet de placer notre travail dans un cadre scientifique et académique. Elle représente un élément important de la qualité de nos résultats ainsi que de la pertinence de la contribution de cet article. Les réponses soulevées répondant à la problématique sont fortement conditionnées par la qualité de notre démarche méthodologique.

Grosso modo, nous avons scindé ce papier en plusieurs axes. le premier, le deuxième et le troisième seront dédiés aux concepts phares de notre travail de recherche en l'occurrence, le contrôle de gestion, la gouvernance territoriale et la performance territoriale, le quatrième va dévoiler les liens hypothétiques entre ces concepts, le cinquième accentuera la relation entre le contrôle de gestion et la performance territoriale, le sixième abordera le rôle médiateur de la gouvernance et le dernier mètrera sous la lumière le modèle de recherche, résultat de notre étude théorique.

La revue de la littérature, associée aux aller-retours entre les réflexions théoriques et l'exploration du terrain de la recherche, nous a permis de mettre en liaison les différents concepts théoriques définis ultérieurement, mais également de formuler les hypothèses de la recherche et concevoir un modèle conceptuel. Notre objectif futur est de mettre en exergue les interactions entre le modèle de recherche, qui prend racine de la théorie, et le terrain d'investigation suivant des normes méthodologiques adéquates.

1. Le concept du contrôle de gestion

Il est indubitable que le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales requiert une multitude d'outils pour garantir une gestion efficiente et optimale des ressources publiques. Dans cette perspective, il convient de souligner que parmi les outils les plus prépondérants, trois sous-concepts émergent, à savoir : le budget, le reporting et les systèmes d'information.

Le budget, en tant qu'outil fondateur du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, confère une planification minutieuse et une affectation efficiente des ressources financières. En effet, l'établissement de budgets prévisionnels, la répartition des dépenses et des recettes, ainsi que l'évaluation des écarts entre les résultats réels et les objectifs fixés, permettent une gestion éclairée et rigoureuse des activités publiques.

Le reporting, pour sa part, constitue un instrument de mesure et de communication des performances et des résultats de la collectivité territoriale auprès de diverses parties prenantes internes et externes. Il offre une visibilité sur l'état d'avancement des projets, la réalisation des objectifs et la gestion des ressources, et permet de signaler les écarts constatés entre les résultats escomptés et les résultats obtenus. Le reporting s'impose donc comme une pierre angulaire du contrôle de gestion en ce qu'il permet de communiquer et de rendre compte de l'utilisation des ressources publiques.

Les systèmes d'information constituent des outils incontournables pour collecter, traiter et diffuser les données indispensables à la gestion des activités de la collectivité territoriale. Ils se révèlent utiles pour la gestion financière, la gestion des ressources humaines, la gestion des marchés publics, la gestion des équipements et des infrastructures, entre autres. Les systèmes d'information sont ainsi des instruments clés du contrôle de gestion, car ils facilitent la collecte, l'analyse et la diffusion de l'information, favorisant ainsi une prise de décision éclairée.

Au final, il est manifesté que le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales requiert une panoplie d'outils pour optimiser l'utilisation des ressources publiques. Les outils précités, parmi d'autres, s'imposent comme des instruments de référence pour assurer une gestion efficiente et efficace des activités publiques, d'autant plus que les collectivités territoriales sont confrontées à des défis complexes et à des restrictions budgétaires de plus en plus prononcées.

Il convient de signaler que notre travail de recherche s'est attaché à mener une revue de littérature méta-analytique, qui a permis d'explorer de manière exhaustive le concept des outils de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Dans cette perspective, nous avons compilé une pluralité de travaux théoriques, lesquels ont permis d'élaborer un tableau



synthétique permettant de résumer les résultats obtenus.

Ce tableau revêt une importance cruciale dans la mesure où il offre une vue d'ensemble des différents sous-concepts afférents aux outils de contrôle de gestion, et met en lumière les fondements théoriques qui sous-tendent chacun de ces sous-concepts. Ainsi, nous avons pu identifier trois sous-concepts majeurs, à savoir le budget, le reporting et les systèmes d'information, lesquels ont été amplement étudiés dans la littérature, et dont l'importance dans la gestion des activités publiques n'est plus à démontrer.



Tableau 1 : Méta-analyse du concept de « Contrôle de gestion »

Sources	Titre de l'article	Auteurs	Type de l'étude	Dimensions	Principaux Résultats
Livre	La dynamique du contrôle de gestion	Khemakhem ,(1984)	Analyse théorique	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	<ul style="list-style-type: none"> Assurer la mobilité des facteurs de production et des ressources nécessaires pour l'atteinte des objectifs déjà fixés en prenant en considération les spécificités de chaque entreprise.
Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit	Contrôle et Stratégie	Bouquin, (2000)	Article Théorique	Un mécanisme à travers lequel les responsables exercent une influence sur les autres membres de l'entreprise pour mettre en place les stratégies de l'entreprise de manière efficace et productive	<ul style="list-style-type: none"> Assurer la mise en place d'une stratégie Influencer les attitudes L'efficacité et l'efficience
Hal Openscience	Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons	Berland, Ponsard & Saulpic, (2005)	Article de recherche	Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaine configuration des activités de l'organisation	<ul style="list-style-type: none"> L'information constitue la pierre angulaire du contrôle de gestion. Deux types de contrôle à distinguer dans cette définition <ul style="list-style-type: none"> Le contrôle diagnostique Le contrôle interactif



<p>Cairn.info</p>	<p>La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie</p>	<p>✓ Lambert & Sponem, (2009)</p>	<p>✓ Étude de cas</p>	<p>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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Il s'agit d'un contrôle à posteriori • Il assure la mise en place des stratégies prédéfinies • Il vise l'efficacité et l'efficience dans l'utilisation des ressources.
<p>Revue AME</p>	<p>La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales au Maroc : L'utilisation du tableau de bord prospectif comme outil de pilotage dans une commune</p>	<p>✓ Chouhbi, et El-Bir, (2020)</p>	<p>✓ Article Théorique</p>	<p>L'ensemble des dispositifs sur lesquels s'appuient les dirigeants pour maîtriser le processus de décisions- actions-résultats</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Grâce au contrôle de gestion les managers peuvent contenir le processus : décisions-actions-résultats



<p>Revue du contrôle de la Comptabilité et de l'Audit</p>	<p>Performance des collectivités territoriales: quel mode de pilotage a l'ère du Covid 19 ?</p>	<p>✓ Bal & Jaouhari, (2021)</p>	<p>✓ Article de ✓ recherche</p>	<p>Dans la littérature relative au comportement organisationnel, l'utilisation du terme contrôle est ambiguë. La confusion provient en grande partie du fait que (Contrôler) peut également signifier (diriger). Le contrôle correspond exclusivement à la tâche qui consiste à s'assurer que les activités produisent les résultats attendus. Dans ce sens, le contrôle se limite à guider les activités, s'informer des résultats obtenus, et prendre des actions correctives si nécessaire</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Contrôler : Diriger • Le contrôle de gestion assure l'efficacité des tâches • Le contrôle de gestion permet de : <ul style="list-style-type: none"> ○ Commander les activités ○ S'informer des résultats ○ Réagir par des actions correctives
---	---	--	---	---	---

Source : Nous-mêmes

Le tableau présenté ci-dessus synthétise les principales conclusions de différentes études et recherches menées sur le concept des outils de contrôle de gestion, à savoir le budget, le reporting et les systèmes d'information. Les dimensions étudiées dans ces travaux comprennent notamment l'efficacité, l'efficience, la stratégie, les processus et les procédures, la performance, la typologie et le comportement organisationnel.

L'analyse théorique menée par Khemakhem (1984) définit le contrôle de gestion comme le processus qui vise à assurer la mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs de l'entreprise. Les spécificités de chaque entreprise doivent être prises en compte pour garantir la mobilité des facteurs de production et des ressources nécessaires.

Bouquin (2000) explore le lien entre le contrôle de gestion et la stratégie de l'entreprise. Selon lui, le contrôle de gestion est un processus par lequel les managers influencent les membres de l'organisation pour mettre en œuvre efficacement et efficacement la stratégie de l'entreprise. Les attitudes, l'efficacité et l'efficience sont les principaux aspects de ce processus.

L'article de Berland, Ponsard et Saulpic (2005) met en évidence le rôle crucial de l'information dans le contrôle de gestion. Deux types de contrôle sont identifiés : le contrôle diagnostique et le contrôle interactif. Le premier est axé sur l'analyse des écarts entre les résultats réels et les objectifs prévus, tandis que le second implique une communication plus fréquente entre les managers et les subordonnés.

L'étude de cas menée par Lambert et Sponem (2009) révèle que le contrôle de gestion est un processus a posteriori qui assure l'utilisation efficace et efficiente des ressources pour atteindre les objectifs de l'organisation. Ce processus est également lié à la mise en place de stratégies prédéfinies.

Chouhbi et El-Bir (2020) soulignent que le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs utilisés par les dirigeants pour maîtriser le processus décision-action-résultat, ce qui permet de contenir les processus et d'améliorer les performances des organisations.

Enfin, l'article de Bal et Jaouhari (2021) clarifie la confusion qui entoure souvent le terme « contrôle » dans la littérature relative au comportement organisationnel. Les auteurs expliquent que le contrôle consiste exclusivement à s'assurer que les activités produisent les résultats attendus, en guidant ces activités, en s'informant des résultats obtenus et en prenant des actions correctives si nécessaire.

Dans l'ensemble, ces études mettent en évidence l'importance du contrôle de gestion pour atteindre les objectifs de l'organisation. Les outils de contrôle de gestion tels que le budget, le reporting et les systèmes d'information permettent aux managers de surveiller les performances de l'organisation et de prendre des décisions en conséquence. L'information, la stratégie, les processus et les procédures sont des éléments clés de ce processus.

2. Le concept de la gouvernance territoriale

La gouvernance territoriale est un concept dont la portée est d'ordre majeur, étant donné qu'elle implique l'élaboration et la mise en place de mécanismes permettant de coordonner, impliquer et faire participer les acteurs locaux dans la gestion des affaires publiques (El Kezazy, et al., 2024). Cette perspective fait émerger de manière incontestable l'importance de la coordination qui, en garantissant la collaboration optimale entre les divers acteurs territoriaux joue un rôle central dans l'adoption de politiques publiques cohérentes et coordonnées (El Kezazy, & Hilmi, 2023). En conséquence, la coordination contribue non seulement à améliorer l'efficacité des actions entreprises mais également à accroître la légitimité de la gouvernance territoriale.

L'implication des acteurs territoriaux constitue un autre élément clé de la gouvernance territoriale, dans la mesure où elle vise à offrir aux citoyens et aux acteurs locaux la possibilité de s'impliquer activement dans la gestion des affaires publiques, et de prendre part à la prise de décisions relatives aux politiques et aux projets locaux. Cette approche contribue par ailleurs à renforcer la confiance et la légitimité de la gouvernance territoriale, en permettant aux citoyens de participer activement à la définition des politiques publiques et d'en suivre la mise en œuvre. La participation des acteurs territoriaux constitue également un élément crucial de la gouvernance territoriale, puisqu'elle favorise l'implication active des citoyens et des acteurs territoriaux dans la prise de décisions relatives aux politiques publiques qui les concernent directement. La participation renforce en outre la transparence et la responsabilité de la gouvernance territoriale, en permettant aux citoyens de surveiller attentivement la mise en œuvre des politiques publiques et de faire valoir leurs opinions et leurs préoccupations. Il est donc indéniable que la participation des acteurs locaux contribue à renforcer la démocratie locale en favorisant une participation plus active des citoyens et des acteurs locaux dans la gestion des affaires publiques.

En somme, la coordination, l'implication et la participation des acteurs territoriaux sont des éléments essentiels de la gouvernance territoriale, en ce qu'ils concourent à renforcer la collaboration, la confiance, la transparence et la responsabilité dans la gestion des affaires



publiques à l'échelle territoriale. Ces sous-concepts ont été mis en évidence dans de nombreux travaux théoriques comme des éléments clés pour une gouvernance territoriale efficace et légitime.

Pour récapituler, nous avons procédé à une revue de littérature méta-analytique abordant le concept de la gouvernance territoriale, à travers le tableau ci-dessous.



Tableau 2 : Méta-analyse du concept de « gouvernance territoriale »

Sources	Titre de l'article	Auteurs	Type de étude	Dimensions	Principaux résultats
International Encyclopedia of Unified Science	The structure of scientific revolution	Kuhn, (1974)	Article de recherche	L'ensemble des découvertes scientifiques universellement reconnues qui, pour un temps, fournissent à une communauté de chercheurs des problèmes types et des solutions	✓ Moyen de résolution de problèmes
Revue française de la sociologie	Dictionnaire critique de la sociologie	Boudon & Bourricaud, (2000)	Notes Critiques	Un nouveau mode de décision politique qui implique une suppression des barrières entre le secteur public et le secteur privé à travers le renforcement des liens de partenariat et de coordination, et qui implique un partage des tâches et des responsabilités	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Renforcement des liens de partenariat entre le secteur privé et public ✓ Partage des tâches et des responsabilités entre les deux secteurs
Revue Droit et société	La gouvernance et l'action publique : le succès d'une forme simmelienne	Simoulin, (2003)	Article de recherche	Un nouveau mode de coordination au sein des entreprises et « de caractériser les modes de relations entre des structures différentes	✓ Mode de coordination entre les différentes structures au sein de l'entreprise



Cairn.info	Gouvernance : utopie ou chimère	Lamy, (2005)	Article de recherche	Un projet consistant à faire émerger des valeurs communes qui puissent présider aux conflits d'identité. L'émergence d'une « communauté » partielle et évolutive, portée par une idée du bien commun et concrétisée par une action collective à l'égard de biens publics globaux identifiés ensemble, est le moyen de redonner du pouvoir et du sens à la démocratie	<ul style="list-style-type: none"> ✓ L'émergence vers le bien public ✓ Attribuer le pouvoir à la démocratie
Presse de Sciences Po.	Les gouvernements New Labour	Faucher & Le Galès, (2010)	Analyse théorique	Processus de coordination d'acteurs, de groupes sociaux et d'institutions, en vue d'atteindre des objectifs définis et discutés collectivement.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Processus ; ✓ Définition collective d'objectifs ; ✓ Coordination
Revue Étude et Société	Un essai de définition du concept de gouvernance	Bakkouri, (2013)	Article de recherche	La manière de diriger et de piloter un navire ou un chariot	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Un système de pilotage et de direction



<p>Revue de Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie</p>	<p>Stratégies d'acteurs et gouvernance des démarches d'écologie industrielle et territoriale</p>	<p>Brulot, Maillefert & Joubert, (2014)</p>	<p>Article de recherche</p>	<p>Processus institutionnel et organisationnel de construction d'une mise en compatibilité des différents modes de coordination entre acteurs géographiquement proches, en vue de résoudre les problèmes productifs inédits posés aux territoires.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Processus ; coordination ; ✓ Proximité territoriale ; ✓ Résolution de problème
<p>Academia.edu</p>	<p>La gouvernance territoriale de l'innovation</p>	<p>Pin, (2020)</p>	<p>Article de recherche</p>	<p>Ensemble des nouvelles formes d'actions publiques qui permettent sous le mode du partenariat la négociation entre l'État, les collectivités territoriales, les secteurs économiques et associatifs, les groupes d'intérêt et la société civile.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Négociation ; ✓ Partenariat ; ✓ Implication ✓ Participation ✓ Coopération

Source : Nous-mêmes

Le tableau ci-dessus présente une sélection d'articles de recherche et de notes critiques sur la gouvernance territoriale, couvrant un large éventail de dimensions et de perspectives. Les principales dimensions abordées dans les études incluent la coordination entre les différents acteurs territoriaux, le renforcement des liens de partenariat entre le secteur public et privé, la définition collective d'objectifs, la résolution de problèmes, la proximité territoriale et la négociation.

Les résultats clés de ces études indiquent que la gouvernance territoriale est un moyen de coordination et de pilotage des activités sur un territoire donné, impliquant une suppression des barrières entre les secteurs public et privé. La définition collective d'objectifs est un autre élément clé de la gouvernance territoriale, permettant une coordination efficace des acteurs pour résoudre les problèmes productifs inédits posés aux territoires.

La participation et l'implication des différents acteurs territoriaux, y compris la société civile, sont des éléments clés de la gouvernance territoriale, permettant la coopération et la négociation entre les différents acteurs pour atteindre des objectifs communs. En outre, la gouvernance territoriale est un moyen de redonner du pouvoir et du sens à la démocratie en attribuant le pouvoir à cette dernière et en émergeant vers le bien public.

En définitive, le tableau fourni présente une sélection d'études sur la gouvernance territoriale et ses sous-concepts, soulignant l'importance de la coordination, de la définition collective d'objectifs, de la résolution de problèmes, de la proximité territoriale, de la participation et de l'implication des différents acteurs territoriaux pour atteindre des objectifs communs et redonner du pouvoir à la démocratie.

3. Le concept de la performance territoriale

Le concept de performance territoriale dans les collectivités territoriales est un enjeu majeur pour la gestion publique à l'échelle territoriale. En effet, la mesure de la performance territoriale permet de rendre compte de l'efficacité des politiques publiques mises en place dans un espace juxtaposé, en l'occurrence le territoire. Pour étudier ce concept, nous avons retenu trois sous-concepts permettant de le rapprocher en s'inspirant de l'approche des « 3 e », à savoir l'économie, l'efficacité et l'efficience.

L'économie est un sous-concept essentiel pour mesurer la performance territoriale, car il permet d'analyser la rentabilité des politiques publiques mises en place dans une région donnée. En outre, il est important de mesurer le coût des politiques publiques et les retombées économiques qu'elles engendrent afin de pouvoir évaluer leur pertinence et leur efficacité. Dans cette optique,



la recherche de l'efficacité des politiques publiques territoriales passe par la recherche de l'optimisation des ressources et des coûts, et par la maximisation de l'impact économique des actions entreprises.

L'efficacité est un autre sous-concept clé pour étudier la performance territoriale dans les collectivités territoriales. En effet, l'efficacité permet de mesurer la capacité des politiques publiques à atteindre leurs objectifs, qu'ils soient économiques, sociaux ou environnementaux. D'autant plus, l'efficacité est liée à la capacité de l'action publique à produire des résultats, à répondre aux besoins de la population et à améliorer la qualité de vie des habitants.

L'efficience est un dernier sous-concept qui permet de mesurer la performance dans les collectivités territoriales. L'efficience est la capacité à atteindre les objectifs fixés avec les ressources disponibles. Elle permet donc d'évaluer la pertinence de l'utilisation des ressources publiques et de l'optimisation des moyens mis en œuvre pour atteindre les résultats escomptés. Dans cette optique, la recherche de l'efficience des politiques publiques implique une optimisation des coûts et une gestion rigoureuse des ressources publiques.

En somme, l'analyse des sous-concepts économie, efficacité et efficience permet de mesurer la performance territoriale dans les collectivités territoriales en évaluant la pertinence, l'efficacité et l'efficience des politiques publiques mises en place dans une région donnée. Ces sous-concepts constituent ainsi des éléments clés pour comprendre et évaluer la performance territoriale et pour garantir une gestion publique locale efficace et efficiente.

Pour tirer des conclusions significatives quant aux dimensions de ce concept, nous avons procédé à une méta-analyse décrivant l'essentiel des travaux qui ont abordé la performance. Les résultats de cette analyse se présentent dans le tableau ci-dessous.



Tableau 3 : Méta-analyse du concept de « Performance »

Sources	Titre de l'article	Auteurs	Type de l'étude	Dimensions	Principaux résultats
Librairie Eyrolles	Méthodes et pratiques de la performance	Lorino, (2003)	Analyse théorique	Conduire une action jusqu'à son terme, ou encore de réaliser des objectifs en tenant compte de paramètres institutionnels, statutaires et opérationnels (mission, mandats, loi de l'administration publique) et d'autres	<ul style="list-style-type: none"> • Terminer l'action • Atteindre les objectifs en respectant les paramètres institutionnels, statutaires et opérationnels.
Cairn.info	Hyperperformance et combustion de soi	Aubert, (2006)	Article de recherche	Un processus de formation tendant vers la perfection, associant de fait la performance à la quête d'une chose que l'on peut améliorer	<ul style="list-style-type: none"> • Perfection
Revue Gestion Et Management Public	Characterization and definition of public performance: an application to local government authorities	Maurel , Carassus , Favoreu & Gardey (2014)	Article de recherche	La performance se caractérise par la capacité d'une organisation publique de maîtriser ses ressources humaines, financières et organisationnelles, afin de produire une offre de service public adaptée, en qualité et quantité, répondant aux besoins de ses parties prenantes et générant des effets positifs sur son territoire	<ul style="list-style-type: none"> • La maîtrise des ressources financières, humaines et organisationnelles. • Produire un service public de qualité.



Revue française de gestion	Les déterminants de la performance des gouvernances territoriales. Le cas des stratégies concertées de développement durable des territoires	Michaux, (2011)	Article de recherche	La présente étude met en évidence l'importance des diagnostics territoriaux thématiques participatifs dans la structuration des territoires. Ces outils sont considérés comme des moyens de décision partagés par les gouvernances territoriales, afin d'approfondir leur processus stratégique en affinant progressivement leurs orientations stratégiques et en élaborant une politique territoriale commune	<ul style="list-style-type: none"> • Économie • Efficacité • Efficience • Qualité
Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit	Performance des collectivités territoriales : quel mode de pilotage a l'ère du Covid 19 ?	Bal & Jaouhari, (2021)	Article de recherche	La performance en termes d'économie: s'assurer qu'il n'y a pas plus d'argent dépensé que prévue ; d'efficacité: rapport input/output et d'efficience: atteinte des objectifs dans la réalisation des besoins sociaux	<ul style="list-style-type: none"> • Économie • Efficacité • Efficience

Source : Nous-mêmes

La synthèse des résultats de la méta-analyse suggère que la performance territoriale, avec ses sous-concepts d'économie, d'efficacité et d'efficience, est un sujet de préoccupation clé pour les gouvernances territoriales. Les études examinées mettent en avant l'importance de maîtriser les ressources humaines, financières et organisationnelles pour produire un service public de qualité, répondant aux besoins des parties prenantes et ayant des effets positifs sur le territoire. Les diagnostics territoriaux thématiques participatifs ont également été identifiés comme des outils de décision communs utilisés par les gouvernances territoriales pour approfondir leur processus stratégique et élaborer une politique territoriale commune. En outre, la performance territoriale est mesurée en termes d'économie, d'efficacité et d'efficience, où l'économie se réfère à l'utilisation efficace des ressources financières, l'efficacité à la production d'un rapport input/output, et l'efficience à l'atteinte des objectifs dans la réalisation des besoins sociaux. Ces résultats soulignent l'importance de la performance territoriale pour garantir la qualité du service public et la satisfaction des parties prenantes.

En effet, le tableau présenté, en haut, synthétise les principales dimensions et résultats de plusieurs études sur le concept de performance territoriale et ses sous-concepts : l'économie, l'efficacité et l'efficience. L'article de Lorino (2003) présente une analyse théorique de la performance en mettant l'accent sur l'importance de conduire une action jusqu'à son terme et d'atteindre les objectifs en respectant les paramètres institutionnels, statutaires et opérationnels. L'article d'Aubert (2006) se concentre sur le processus de formation tendant vers la perfection, associant la performance à la quête d'une chose que l'on peut améliorer.

L'étude de Maurel, Carassus, Favoreu et Gardey (2014) met en évidence la capacité d'une organisation publique à maîtriser ses ressources humaines, financières et organisationnelles afin de produire une offre de service public adaptée, en qualité et quantité, répondant aux besoins de ses parties prenantes et générant des effets positifs sur son territoire. Enfin, l'article de Michaux (2011) souligne l'importance des diagnostics territoriaux thématiques participatifs comme moyens de décision partagés par les gouvernances territoriales afin d'approfondir leur processus stratégique et élaborer une politique territoriale commune.

Enfin, l'article de Bal et Jaouhari (2021) cite Hood (1995) pour définir la performance territoriale en termes d'économie, d'efficacité et d'efficience. Il s'agit de s'assurer qu'il n'y a pas plus d'argent dépensé que prévu (économie), de mesurer le rapport entre les ressources utilisées et les résultats obtenus (efficacité), et d'atteindre les objectifs dans la réalisation des besoins sociaux (efficience). En somme, les différentes études convergent vers l'idée que la

performance territoriale est multifacette et nécessite une approche globale et intégrée pour être évaluée et améliorée.

Par ailleurs, la récapitulation conceptuelle nous a permis de mieux brosser avec finesse les concepts mobilisés et de mieux assimiler les rouages et les dimensions qui en découlent. C'est ainsi que nous allons essayer de discuter et rappeler les principaux enseignements théoriques reliant les trois concepts.

4. Liens hypothétiques théoriques entre les concepts

La revue de littérature nous a servi de locomotive pour émettre les hypothèses de recherche qui constitueront le chemin hypothétique de nos observations empiriques. Selon Charrerie et Durieux (2003), une hypothèse « est une conjecture sur l'apparition ou l'explication d'un événement. Fondée sur une réflexion théorique et s'appuyant sur une connaissance antérieure du phénomène étudié, l'hypothèse est une présomption de comportement ou de relation entre les objets étudiés ».

Dans ce sillage, nous nous inscrivons dans ce cadre pour relier les concepts théoriques préalablement définis et formuler nos hypothèses. Cette interprétation rend la logique des relations claire, qui combine les concepts mentionnés dans la problématique. À cet égard, l'hypothèse propose une réponse théorique provisoire qui peut être vérifiée par une étude empirique.

Une bonne hypothèse est souvent considérée comme la formulation qui précise la relation ou le lien entre au moins deux variables mesurables et indique clairement comment les variables sont liées (Gavart-Perret et al., 2008). Dans ce sens, notre stock de revues de littérature nous a permis de formuler quelques hypothèses de recherches considérées comme la maquette architecturale de notre démarche empirique.

Il s'agit de mettre en liaison les outils de contrôle de gestion et la performance, les outils de contrôle de gestion et la gouvernance territoriale et finalement mettre en liaison la gouvernance territoriale et la performance, dans un contexte particulièrement intéressant en l'occurrence les collectivités territoriales.

5. La relation entre le contrôle de gestion et la performance

En faisant référence à l'article de Zampiccoli (2009), il s'avère que les outils de contrôle de gestion se sont développés au sein des collectivités territoriales sans être obligatoires, contrairement aux administrations de l'État qui sont soumises à la loi organique relative aux lois de finances.

Contrairement aux administrations de l'État, aucune loi n'oblige les collectivités territoriales à mettre en place ces outils de contrôle, mais leur développement est prévu dans la doctrine LOLF qui encadre la mise en place d'indicateurs. L'implantation du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales n'est pas motivée par un impératif de rentabilité comme dans le secteur privé. L'article souligne également l'ambiguïté entourant la définition même du contrôle de gestion.

Cette analyse permet de mettre en lumière le phénomène d'inscription à l'agenda institutionnel du concept de contrôle de gestion dans la sphère publique. Ensuite, une série d'indices permettent de montrer la nature de la diffusion du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Dans ce sens, il convient de signaler l'importance capitale de distinguer le contrôle de gestion des outils qui permettent sa mise en œuvre. Les analyses présentées s'appuient en partie sur le travail de Burlaud et al. (2004) ainsi que sur les définitions les plus récentes d'Anthony (1988) et de Simons (1995) qui mettent en évidence les dimensions instrumentales et téléologiques du contrôle de gestion.

Dans le prolongement de ces observations, nous cherchons à tester l'hypothèse qui conjugue le lien entre les outils de contrôle de gestion et la performance territoriale. Cette hypothèse s'énonce comme suit :

Hypothèse. 1 (H.1) : Les outils de contrôle de gestion contribuent directement, positivement et significativement à la performance des collectivités territoriales.

6. Le rôle médiateur de la gouvernance territoriale

Un concept intermédiaire, ou construit médiateur, permet d'expliquer la manière et le processus par lequel un construit latent réputé indépendant, en l'occurrence les outils de contrôle de gestion, contribuent à un autre construit désormais dépendant, en l'occurrence la performance, dans sa présence. Cela dit qu'il faudrait étudier la gouvernance territoriale comme postérieur aux outils de contrôle de gestion et comme antécédent à la performance.

Nombreuses sont les études qui ont démontré que la gouvernance territoriale peut servir de

locomotive pour marquer la transition des outils de contrôle de gestion à la performance territoriale.

Dans ce sillage, en se basant sur les travaux de Epstein (2015) portant sur l'analyse du développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales, on peut constater que l'utilisation d'outils de contrôle de gestion a gagné en importance dans la sphère publique. Toutefois, leur utilisation reste complexe dans la mesure où leur efficacité dépend de leur adaptation au contexte territorial spécifique.

Dans ce contexte, la gouvernance territoriale peut jouer un rôle médiateur dans la relation entre les outils de contrôle de gestion et la performance territoriale. En effet, la gouvernance territoriale englobe l'ensemble des acteurs publics et privés présents sur un territoire donné et favorise la coordination de leurs actions. Elle permet également de prendre en compte les spécificités locales et les besoins des différentes parties prenantes.

En outre, la gouvernance territoriale peut faciliter la mise en place d'outils de contrôle de gestion adaptés aux particularités territoriales, en impliquant les différents acteurs locaux dans leur conception et leur mise en œuvre. De plus, en renforçant la coordination entre les acteurs, la gouvernance territoriale peut contribuer à une utilisation plus efficace des outils de contrôle de gestion, ce qui peut favoriser la performance territoriale.

Grosso modo, la gouvernance territoriale peut jouer un rôle important en tant que concept médiateur entre les outils de contrôle de gestion et la performance territoriale, en favorisant l'adaptation des outils de contrôle de gestion aux spécificités locales et en renforçant la coordination entre les différents acteurs locaux. Cela peut permettre d'améliorer la performance des territoires et d'optimiser l'utilisation des ressources publiques.

Sur la base des implications théoriques citées ci-dessus, nous avons formulé la deuxième hypothèse de recherche attestant le rôle médiateur de la gouvernance territoriale. Cette hypothèse s'énonce comme suit :

Hypothèse. 2 (H.2) : la gouvernance territoriale joue un rôle médiateur positif et significatif dans la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance.

Il convient maintenant de segmenter les concepts évoqués ainsi que les hypothèses exposées dans un modèle hypothétique permettant de mettre en lumière le schéma conducteur de la présente recherche. Un modèle hypothétique constitue désormais l'épine dorsale de tout travail de recherche.

7. Modèle de recherche hypothétique

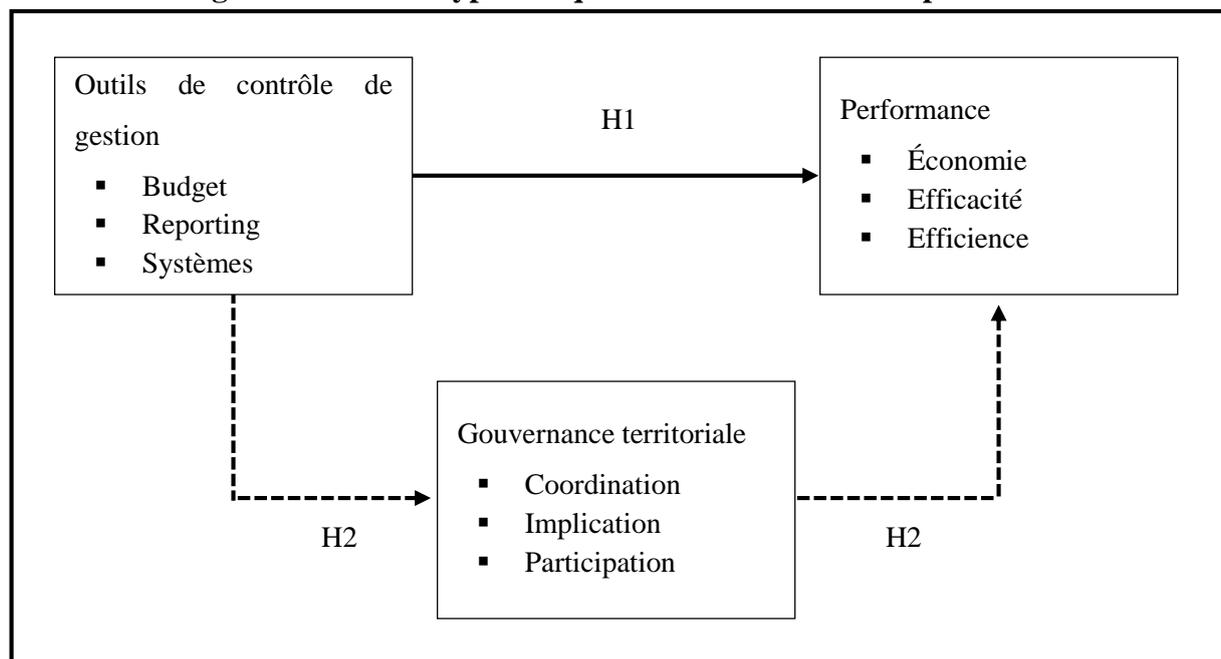
Un modèle hypothétique permet de mettre en évidence des relations explicatives de causalité entre les différents construits reflétés par une architecture. En effet, il « *schématise des relations de nature physique ou cognitive entre des éléments. De manière plus opératoire, nous désignons ici par modèle une représentation simplifiée d'un processus ou d'un système, destiné à expliquer et/ou à simuler la situation réelle étudiée. Le modèle est donc schématique en ce sens que le nombre de paramètres qu'il utilise est suffisamment restreint pour qu'on puisse les expliciter et/ou les manipuler* » (Thietart, 2007).

La structure de notre modèle tente de traduire les différents éléments de réponse à notre questionnement sur la contribution des outils de contrôle de gestion à la performance. En effet, le rôle médiateur de la gouvernance territoriale nous répond sur le comment. Il convient de rappeler que la problématique soulevée s'énonce comme suit : les outils de contrôle de gestion peuvent-ils servir de tremplin pour la performance des collectivités territoriales de la région Souss Massa ? Et dans quelle mesure les mécanismes de la gouvernance territoriale peuvent en contribuer ?

C'est dans cette perspective que notre modèle tente à dresser un aperçu reliant les concepts théoriques préalablement définis sur la base de la littérature. Ces concepts sont liés par des flèches qui renvoient à l'ensemble des interactions qui peuvent être soit directes soit indirectes suivant une transition médiatrice. Ces flèches indiquent toutes les hypothèses soutenues par des travaux antérieurs et seront testées ultérieurement.

La figure ci-dessous illustre le modèle hypothétique, avant exploration, qui se fonde sur : (1) les outils de contrôle de gestion rapprochés par trois sous-construits, à savoir : le budget, le reporting et les systèmes d'information ; (2) la performance rapprochée par trois sous-construits, à savoir : l'économie, l'efficacité et l'efficience ; (3) la gouvernance territoriale rapprochée par trois sous-construits, à savoir : la coordination, l'implication et la participation.

Figure 2 : Modèle hypothétique de recherche avant exploration



Source : Nous-mêmes



Dans ce modèle, nous proposons de tester la contribution du construit médiateur « la gouvernance territoriale » dans la relation reliant les outils de contrôle de gestion et la performance. Ce modèle est réputé initial, car il sera ensuite exploité dans une étude empirique qui se concentrera sur l'étude des collectivités territoriales de la région Souss Massa et qui sera l'objet de notre prochain article.

Dans ce sens, la phase exploratoire de notre prochain travail de recherche va nous permettre de saisir la réalité des choses et le fonctionnement des collectivités territoriales à travers des entretiens, pour procréer un ensemble de verbatims qui seront par la suite convertis en items. L'idée est d'éviter les effets surprenants que le terrain peut procurer. Ce n'est qu'à la phase de validation confirmatoire que nous allons vérifier la description et l'évaluation de la consistance interne et externe des construits étudiés. Le tout va nous permettre de procéder à la vérification des hypothèses et répondre à la problématique soulevée.

Pour donner plus de logique et de déontologie à notre réflexion, il nous semble pertinent d'exposer nos choix méthodologiques permettant de défendre notre design de recherche. Construire une réflexion méthodologique revêt, pour un chercheur en sciences de gestion, une importance capitale. Non seulement elle le guide dans l'élaboration de son travail de recherche en lui permettant de contrôler son évolution ainsi que la pertinence et la cohérence de sa démarche, mais elle permet surtout d'en asseoir la validité et la légitimité. C'est ainsi que nous allons présenter le prochain travail de recherche qui suit l'ensemble des arguments nécessaires pour légitimer notre stratégie de recherche.



Conclusion

Ces dernières années, le secteur public, et plus particulièrement les collectivités territoriales, a manifesté un intérêt croissant pour le contrôle de gestion, en particulier suite à la réforme du contrôle financier de l'État. L'amélioration de la gestion publique est devenue un enjeu majeur pour ces collectivités territoriales, qui cherchent à concilier la satisfaction des citoyens avec la rationalisation des dépenses.

Dans ce papier, nous avons exploré le rôle essentiel du contrôle de gestion dans le contexte économique actuel. Les réformes institutionnelles et l'émergence de nouveaux acteurs tels que les acteurs privés et la société civile ont incité des pays comme le Maroc à reconsidérer les modalités de gouvernance à l'échelle territoriale, afin de repenser le développement.

Les questionnements cruciaux, liés à la gestion du secteur public et à l'évaluation de ses critères de performance, se situent dans le champ d'études de concepts tels que le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, la gouvernance publique et la performance territoriale. Des changements profonds sont survenus au cours des dernières décennies, notamment l'accélération de la mondialisation basée sur le libre-échange et les échecs des modèles de développement traditionnels.

Cet article nous a offert une vision approfondie de la relation entre le contrôle de gestion, la gouvernance et la performance au sein des collectivités territoriales. Nous avons compris que le contrôle de gestion joue un rôle clé en tant que mécanisme de gouvernance, favorisant la prise de décision éclairée et la réalisation des objectifs stratégiques. De plus, nous avons exploré comment le contrôle de gestion peut servir d'outil de pilotage pour améliorer la performance territoriale, en veillant à l'efficacité de la planification, de l'évaluation et de l'ajustement des politiques et des actions mises en place.

En définitive, ce travail de recherche nous a permis d'acquérir une base solide de connaissances théoriques sur la gouvernance, la performance et le rôle crucial du contrôle de gestion. Nous avons pris conscience de l'importance de ces concepts dans la gestion des collectivités territoriales et de leur impact sur la qualité des services publics et la satisfaction des citoyens. Ce travail a également posé les fondements nécessaires pour aborder un autre article, qui se concentrera sur des applications pratiques et des études de cas spécifiques. **Reste à savoir si les résultats théoriques et le modèle hypothétique tirés de ce travail de recherche seront validés par l'étude qualitative objet de notre prochain article ?**



BIBLIOGRAPHIE

1. Articles

- ANTHONY, R.N. (1988), *The Management Control Fonction*, The Harvard Business School Press, Trad. Fr. (1993) *La fonction contrôle de gestion*, Publi Union, Paris
- AUBERT, N. (2006). *Hyperperformance et combustion de soi*, *Études*, Vol.405, N°10, pp. 340-351.
- BAKKOUR, D. (2013). *Un essai de définition du concept de gouvernance*. Laboratoire montpelliérain d'Economie Théorique et Appliquée, (2013-05).
- BAL, M., & JAOUHARI, L. (2021). *PERFORMANCE DES COLLECTIVITES TERRITORIALES: QUEL MODE DE PILOTAGE A L'ERE DU COVID 19 ?*. *Revue Du contrôle, De La Comptabilité Et De l'audit*, 5(4).
- BERLAND, N., PONSSARD, J.P., SAULPIC, O. (2017) *Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simons*. hal.science
- BRULLOT, S., MAILLEFERT, M., & JOUBERT, J. (2014). *Stratégies d'acteurs et gouvernance des démarches d'écologie industrielle et territoriale. Développement durable et territoires. Économie, géographie, politique, droit, sociologie*, 5(1).
- CARASSUS, D., FAVOREU, C., GARDEY, D., MAUREL, C. (2011). *La caractérisation et la définition de la performance publique : une application aux collectivités locales*. Colloque de l'Association Internationale de Recherche en Management Public, Jun 2011, Versailles, France. (hal-02432487). <https://univ-pau.hal.science/hal-02432487>. Submitted on 18 Dec 2020
- CHARREIRE, S., DURIEUX, F. (2003). « Explorer et tester », dans Thiétart R-A, (Ed.), *Méthodes de recherche en management*, Chapitre 3, 2ème édition, Dunod, Paris, p. 57-81.
- CHOUHBI, A. et EL-BIR, A. (2020). *La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance des collectivités territoriales au Maroc : L'utilisation du tableau de bord prospectif comme outil de pilotage dans une commune*, *Revue AME Vol 2, No 4 (Octobre, 2020)* 65-86
- el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). *Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance*. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). *Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities*. *International Review of Management And Computer*, 7(3).
- EPSTEIN, R. (2015). *La gouvernance territoriale: une affaire d'État La dimension verticale de la construction de l'action collective dans les territoires*. *L'Année sociologique*, 66(2), 457-482.



FAUCHER, F., & LE GALES, P. (2010). Les gouvernements New labour (p. 210). Presses de Sciences Po.

JAIN, A., & THIETART, R. A. (2007). Dynamique concurrentielle et cascades d'externalisations. *Revue française de gestion*, (8), 149-162.

HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.

HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).

KUHN, T. S. (1974). Second Thoughts on Paradigms. In F. Suppe (Ed.), *The Structure of Scientific Theories* (pp. 459-482). Urbana : University of Illinois Press.

LAMY P., (2005). « La gouvernance, utopie ou chimère ? » *Études*, (Tome 402) (2), 153-162.

MAUREL, C., CARASSUS, D., FAVOREU, C., & GARDEY, D. (2014). Characterization and definition of public performance : an application to local government authorities. *Gestion et management public*, 23(1), 23-44.

MICHAUX, V. (2011). Les déterminants de la performance des gouvernances territoriales. Le cas des stratégies concertées de développement durable des territoires. *Revue française de gestion*, (8), 35-60.

SIMONS, R. (1995), *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts.

SIMOULIN, V. (2003). La gouvernance et l'action publique : le succès d'une forme simmélienne. *Droit et Société : Revue internationale de théorie du droit et de sociologie juridique*, 2003, 54, pp.307-326.

PIN, C. (2020). La gouvernance territoriale de l'innovation : Politique de cluster et policy feedbacks dans le contexte parisien (2005-2015). *Gouvernement et action publique*, (1), 57-85.

ZAMPICCOLI, L. (2009). Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. *Revue du RECEMAP*, téléchargeable sur www.unice.fr/recemap/contenurevue/Articles/Revue_GMP17_Zampiccoli.pdf.

2. Ouvrages

BOUDON, R., BOURRICAUD, F. (2020). *Le dictionnaire critique de la sociologie* Puf Quadrige ; Dicos Poche N° 303 12 Février 2000

BOUQUIN, H. (2000), *Comptabilité de gestion* Paris, Economica.



BURLAUD, A., TELLER, R., CHATELAIN-PONROY, S., MIGNON, S. & WALLISER, E. (2004), Contrôle de gestion. Paris, Vuibert

KHEMAKHEM, A. (1984), La dynamique du contrôle de gestion. Dunod entreprise. Série contrôle de gestion. Auteur. Édition, 2.

LORINO, P. (2003). Méthodes et pratiques de la performance : le pilotage par les processus et les compétences. Ed. D'organisation.

GAVARD-PERRET, M. L., GOTTELAND, D., HAON, C., & JOLIBERT, A. (2008). Méthodologie de la recherche. Editions Pearson Education France, 42.

RAGAIGNE, A., TAHAR, C. (2017). Contrôle de gestion : Les points clés des techniques et des outils de contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions », Gualino Editions, 3e édition, p : 4.

THIETART, R.A. (2007). Méthodes de recherche en management. Gestion Sup : Management ressources humaines. Gestion sup. Édition 3. Éditeur Dunod, 2007

VAN CAILLIE, D. (2005). Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion. Editions de l'Université de Liège, Liège, Belgium