



Contrôle de gestion et performance financière des administrations publiques au Mali

Souleymane Traoré, Enseignant- chercheur Université des Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG), Bamako,

Siaka FAROKO, Enseignant- chercheur Université des Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG), Bamako,

Soumaila FANE, Enseignant- chercheur Université des Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG), Bamako, et INTEC SUP Bamako

Abdoulaye H Traore Enseignant - chercheur Université des Sciences Sociales et de Gestion de Bamako (USSGB), Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FSEG), Bamako

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.15448604>

Résumé

L'efficacité et la qualité des services fournis aux citoyens, ainsi que l'optimisation des ressources, sont des éléments essentiels pour évaluer la performance des administrations publiques. Cette étude met l'accent sur l'application du contrôle de gestion au sein des organisations publiques, tout en explorant les différentes contraintes qui entravent son déploiement réussi dans ce contexte. Elle vise principalement à analyser la relation entre le contrôle de gestion et la performance des administrations publiques.

Cette recherche s'inscrit dans une perspective épistémologique positiviste et adopte une démarche hypothético-déductive. L'étude repose sur une approche quantitative, fondée sur l'élaboration d'hypothèses dont l'analyse des conséquences observables permet d'évaluer la pertinence du cadre théorique retenu. Dans un contexte où la performance constitue une priorité pour les décideurs, le contrôle de gestion se positionne comme un levier stratégique essentiel pour piloter et améliorer l'efficacité des administrations publiques.

Les résultats obtenus démontrent une influence positive des outils du contrôle de gestion sur la performance des administrations publiques au Mali. Parmi les cinq (5) sous-hypothèses examinées, quatre (4) ont été validées, tandis qu'une (1) a été réfutée.

Dans ce qui précède force est de constater que le contrôle de gestion est indispensable à la mesure de la performance d'une organisation.

Mots-clés : Contrôle de gestion ; Administration publique ; Performance ; Nouveau management public ; Organisation ; Mali.

Abstract

The efficiency and quality of services provided to citizens, as well as value for money, are essential elements in assessing the performance of public administrations. This study focuses on the application of management control within public organizations, while exploring the various constraints that hinder its successful deployment in this context. Its main aim is to analyze the relationship between management control and the performance of public administrations. The research is based on a positivist epistemological perspective and adopts a hypothetico-deductive approach. The study is based on a quantitative approach, founded on the development of hypotheses whose observable consequences can be analyzed to assess the relevance of the theoretical framework adopted. In a context where performance is a priority for decision-makers, management control is positioned as an essential strategic lever for steering and improving the efficiency of public administrations.

The results obtained demonstrate the positive influence of management control tools on the performance of public administrations in Mali. Of the five (5) sub-hypotheses examined, four (4) were validated, while one (1) was refuted. In the light of the above, it is clear that management control is essential for measuring an organization's performance.

Key words: Management control; Public administration; Performance; New public management; Organization; Mali.

1. Introduction

Le Mali, en tant que pays en développement, doit faire face à une multitude de défis. Ses finances publiques se caractérisent par une augmentation soutenue et notable des dépenses, accompagnée d'un déclin continu des recettes récurrentes. Ce phénomène n'est pas propre au Mali, car il s'explique en partie par l'importance des responsabilités inhérentes à la souveraineté, notamment avec l'instauration récente de divers services centraux, et également par l'ensemble des charges indispensables visant à soutenir l'économie nationale ainsi qu'à instaurer une infrastructure routière et de communication essentielle.

Afin d'atteindre les standards de performance attendus dans la gestion des finances publiques, il est crucial de doter les ministères des outils de contrôle de gestion. Ceux-ci permettront aux responsables de programmes de générer des résultats alignés sur les directives émanant de l'UEMOA. Dans un contexte économique particulier, il devient indispensable de rationaliser les dépenses publiques par une planification rigoureuse et objective des ressources budgétaires. Ce processus de rationalisation s'inscrit dans une dynamique de renforcement des dispositifs de contrôle de gestion et de validation des mécanismes existants, notamment par le biais d'audits de performance.

Les réformes institutionnelles touchant aux finances publiques appellent également à l'adoption de nouvelles pratiques de gestion budgétaire, fondées sur les indicateurs financiers les plus pertinents. Dans ce cadre, le contrôle de gestion, conçu comme un cycle de planification, se révèle être un outil essentiel pour mesurer et optimiser l'utilisation des ressources budgétaires. Afin d'atteindre cet objectif, il est devenu essentiel de mettre l'accent sur la performance, la satisfaction des citoyens représentant un enjeu central. C'est dans cette optique que l'État a progressivement déplacé son approche, passant d'une gestion fondée sur les ressources à une gestion axée sur les résultats. Ce changement de perspective s'accompagne de la mise en place d'un nouveau modèle de gouvernance qui vient clarifier les processus de modernisation en cours. La réussite de cette transition repose sur l'adoption d'un cadre méthodologique adapté aux spécificités du secteur public. Ainsi, l'intégration progressive des principes du New Public Management au sein des administrations permet d'instaurer une nouvelle dynamique et d'améliorer leur efficacité.

L'introduction d'outils de gestion inspirés des pratiques du secteur privé constitue une approche stratégique pour optimiser la gestion de la performance dans le domaine public. Le contrôle de gestion se positionne comme un levier central de cette transformation. Comme l'ont souligné Burland et Chatelain (2015), cet outil de pilotage par objectifs favorise la décentralisation, la gestion par exception, ainsi que la motivation des acteurs, tout en rendant possible un suivi

efficace à distance des organisations. Il est généralement admis que, bien que la gestion publique et la gestion privée partagent certains points communs, elles présentent également des différences notables. Dès lors, il est fondamental d'adapter les instruments de gestion aux spécificités propres aux structures publiques.

Dans cette logique, Burland (1978) affirme que l'élaboration d'un contrôle de gestion sur mesure est nécessaire, intégrant notamment les contraintes et principes du service public. Plusieurs travaux de recherche se sont penchés sur l'émergence des mécanismes de suivi et d'évaluation de la performance dans le secteur public, notamment à travers l'introduction progressive du contrôle de gestion (Sahlin-Andersson, 1996 ; Tolbert et Zucker, 1996 ; Scott, 2008 ; Greenwood et al., 2008). En somme, ces éléments soulignent que le contrôle de gestion joue un rôle clé dans l'évaluation et l'amélioration de la performance des organisations publiques. Sous l'effet de la mondialisation et de l'ouverture des marchés, le secteur public a traversé d'importantes transformations. À l'instar de nombreuses nations, le Mali a engagé des réformes visant à moderniser son administration et à la rendre plus apte à faire face aux défis de son environnement en constante évolution. La hausse de l'endettement public, la volatilité des marchés financiers et les exigences du libre-échange représentent autant de défis majeurs auxquels l'administration publique malienne doit désormais répondre.

Le gouvernement malien s'est engagé dans une réforme qui vise la modernisation du secteur public. Les principaux objectifs tracés sont :

- bâtir un secteur efficace, resserré sur ses missions essentielles, doté des ressources répondant à ses besoins réels, à l'écoute constante de son environnement.
- offrir un service public de qualité et au moindre coût.

Notre problématique tourne autour de la question principale suivante :

- Quelle est l'influence des instruments du contrôle de gestion sur la performance des administrations publiques au Mali ?

L'objectif principal de notre travail est d'identifier et comprendre le mécanisme par lesquels les instruments du contrôle de gestion influencent la performance des administrations publiques au Mali

2. Cadre théorique

2.1. La théorie des choix publics

L'analyse économique des décisions publiques a connu un essor significatif à la fin des années 1960, en grande partie sous l'impulsion des travaux de l'École de Virginie, qui ont été façonnés par l'influence de ses principaux contributeurs sur les plans académique et institutionnel. La théorie des choix publics s'est rapidement affirmée comme une approche majeure ayant

favorisé la diffusion des courants de pensée libertaires et néolibéraux en économie au fil des décennies. Développée notamment par des économistes tels que Buchanan et Tollison (1972), cette théorie postule que l'inefficacité des entreprises publiques résulte largement de l'influence exercée par les groupes d'intérêts et des dynamiques politiques spécifiques aux administrations publiques. Dans cette optique, l'État est considéré comme un acteur échappant aux règles du marché et, par conséquent, à la sanction des consommateurs. Selon Marris (1992), l'extension des prérogatives de l'État s'effectue nécessairement au détriment du marché. Les tenants de l'École du Public Choice attribuent l'inefficacité du secteur public aux motivations des dirigeants et des responsables politiques, estimant que ceux-ci agissent davantage en fonction de leurs propres intérêts que dans une logique de bien commun. En d'autres termes, cette approche assimile les décideurs politiques à des entrepreneurs produisant des services collectifs, tout en étant guidés par la recherche de prestige, d'influence et d'avantages personnels. Elle s'appuie sur l'individualisme méthodologique, une approche selon laquelle les comportements humains dans les sphères marchandes et non marchandes reposent sur la même logique d'optimisation de l'intérêt personnel. Bien que ce phénomène soit observable au sein de toutes les administrations publiques, il revêt une importance particulière dans le contexte africain.

La théorie des choix publics mobilise des outils issus de la microéconomie pour étudier les comportements des acteurs dans les sphères politique et administrative, qu'ils soient citoyens ou décideurs. Elle met en lumière certains dysfonctionnements économiques et budgétaires, en insistant notamment sur l'intervention des élus dans la gestion publique. Selon ses partisans, cette ingérence entraîne une allocation inefficace des ressources, car les élus ont tendance à privilégier des mesures avantageuses pour certains groupes en vue de renforcer leur position électorale, ce qui va à l'encontre des principes d'une gestion rigoureuse et efficiente du secteur public.

D'une manière générale, cette approche perçoit l'intervention étatique, qu'elle s'exprime par la régulation ou la création d'entreprises publiques, comme un facteur contraignant pour l'économie. Ses défenseurs considèrent que la privatisation constitue un moyen naturel de restaurer l'équilibre économique, en redonnant au marché son rôle fondamental dans l'allocation des ressources. Dans cette perspective, la théorie des droits de propriété et celle des choix publics se complètent pour expliquer les écarts de performance observés entre les entreprises publiques et privées.

La théorie des choix publics peut ainsi être interprétée comme une théorie du marché politique, où l'État est assimilé à un gestionnaire imprécis et où les citoyens adoptent un comportement opportuniste, cherchant à bénéficier des biens publics sans en supporter le coût réel. C'est sur

cette base, et en raison des différents éléments mentionnés précédemment, que cette approche met en exergue les limites de l'État pour justifier un recours accru aux mécanismes du marché. Selon cette vision, le secteur privé devrait occuper une place centrale dans la production des biens et services collectifs, sans être freiné par des réglementations excessives. En conclusion, cette théorie considère que les contraintes bureaucratiques et les logiques partisans inhérentes à l'administration publique limitent son efficacité, rendant nécessaire l'intégration de davantage d'activités gouvernementales au sein du marché.

2.2.La théorie du New Public Management

Depuis plusieurs décennies, la remise en question de la légitimité des entreprises publiques, de leur rôle et de leur mode de fonctionnement souvent critiqué pour son inefficacité, a favorisé l'émergence du New Public Management (NPM). Ce modèle de gestion, apparu au début des années 1980 en Grande-Bretagne sous le gouvernement de Margaret Thatcher, s'est progressivement imposé dans plusieurs pays de tradition anglo-saxonne. Il repose sur l'introduction, au sein des administrations publiques, de principes et de méthodes inspirés du secteur privé.

L'essor du NPM découle en grande partie du besoin pressant de réduire les dépenses publiques, de pallier l'inefficacité et les carences managériales des structures étatiques, un impératif qui s'est renforcé notamment après l'adoption du Traité de Maastricht. Par ailleurs, l'administration publique a été sujette à une crise de légitimité, de nombreux auteurs ayant pointé ses dysfonctionnements. Le NPM s'inscrit dans une logique de modernisation visant à améliorer la performance, renforcer l'efficacité, garantir une plus grande transparence et instaurer une véritable culture de responsabilité dans la gestion publique. Il se définit comme une approche novatrice qui transforme le secteur public en y introduisant des pratiques axées sur les résultats, la concurrence, la maîtrise des coûts et l'amélioration de la qualité des services.

L'objectif principal du NPM est donc de moderniser l'État, d'optimiser la gestion des services publics et de renforcer l'efficacité des administrations, notamment par la mise en place de contrats de performance qui matérialisent les principes fondamentaux de cette approche. Il met l'accent sur l'autonomie des gestionnaires, la responsabilisation des acteurs à tous les niveaux, l'encouragement à l'innovation et à la créativité dans l'administration des affaires publiques. En somme, cette philosophie managériale pourrait se résumer ainsi : « Montre-moi comment tu gères et je te dirai quelle administration tu es ».

D'une manière générale, le NPM est perçu comme une réforme ayant contribué à la montée en puissance des partenariats public-privé (PPP). Il repose sur l'idée que la transformation des administrations, l'amélioration des services publics et la réforme de l'État sont des étapes

essentielles pour garantir l'efficacité et corriger les déséquilibres accumulés au fil des années. En prônant la décentralisation, en offrant plus de flexibilité aux administrateurs publics et en mettant en place des obligations de résultats, cette approche a facilité l'expansion des partenariats entre le secteur public et le secteur privé, plaçant ainsi la performance au centre des préoccupations de la gestion publique.

Sur le plan humain, le NPM valorise la responsabilisation des agents publics, la polyvalence et la capacité d'innovation, contribuant ainsi à leur autonomisation et à un meilleur engagement professionnel. Il vise également à repenser les relations hiérarchiques en mettant davantage l'accent sur le rôle clé des agents en contact direct avec le public. Dans cette optique, les services centraux doivent être au service des unités opérationnelles, et non l'inverse.

En définitive, bien que le NPM encourage la décentralisation et accorde une plus grande autonomie aux administrateurs, il est indéniable qu'il a également joué un rôle déterminant dans la généralisation des partenariats public-privé, plaçant l'efficacité et la performance au cœur de la gestion des affaires publiques.

2.3. Concept de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un processus structuré et répétitif qui permet aux gestionnaires d'évaluer l'efficacité des entités publiques. Son principal objectif est d'analyser les écarts entre les résultats obtenus et les objectifs préalablement définis, afin d'identifier les ajustements nécessaires pour optimiser la gestion.

Il s'agit d'un ensemble de mécanismes et de procédures mis en place pour garantir que les initiatives et programmes des administrations atteignent les résultats attendus. Ce dispositif veille à l'adéquation entre les ressources allouées et les objectifs fixés, tout en assurant la protection des fonds publics contre le gaspillage, la fraude et les irrégularités de gestion. Il repose également sur la mise à disposition d'informations précises et actualisées, permettant une prise de décision éclairée.

En tant qu'outil stratégique de pilotage, le contrôle de gestion repose notamment sur l'analyse et l'évaluation des résultats en fonction des priorités de chaque entité étatique. Dans le cadre du secteur public, il vise à améliorer la qualité des services rendus tout en optimisant l'utilisation des ressources financières et en favorisant une gestion plus efficace des dépenses publiques. Son rôle central est de fournir des indicateurs fiables, facilitant ainsi la prise de décision et le suivi des performances.

Un contrôle de gestion efficace est indispensable au bon fonctionnement des institutions publiques. Il joue un double rôle : d'une part, il constitue un rempart contre les abus, les

détournements et les gaspillages ; d'autre part, il s'assure que les directives et les normes fixées par les instances dirigeantes sont scrupuleusement appliquées à tous les niveaux.

Burland et Malo (1988) considèrent que, comme toute organisation complexe et décentralisée, l'administration publique cherche à encadrer les comportements de ses agents afin d'assurer une gestion cohérente et performante. C'est précisément cette fonction que remplit le contrôle de gestion. Associé à un encadrement rigoureux des procédures, il permet d'améliorer la gestion des ressources et de sécuriser les opérations en définissant clairement les objectifs à atteindre. Les recherches de Jérôme Dupuis (1991) ont apporté une contribution essentielle à l'adaptation du contrôle de gestion aux structures publiques. Il a mis en évidence son rôle stratégique dans l'administration des services publics et a élaboré un ensemble d'outils méthodologiques adaptés aux collectivités locales et aux administrations d'État. Ses travaux ont notamment permis de formaliser des approches intégrant des dispositifs tels que le contrôle budgétaire, la comptabilité analytique, les tableaux de bord et les indicateurs de performance, renforçant ainsi l'efficacité du management public.

2.4. Performance dans l'administration publique :

Dans cette section, nous allons définir la notion de performance dans les organisations publiques. La notion de performance est au cœur des politiques de réforme managériales publiques. Son analyse est délicate du fait des deux niveaux de réalité auxquels elle renvoie : la performance est à la fois l'objectif et le moyen des réformes publiques.

La notion de performance ne peut être appréhendée de manière universelle, car sa définition dépend du contexte spécifique de chaque organisation. Elle est influencée par divers facteurs, notamment la nature de l'organisation, son secteur d'activité et sa stratégie. Comme l'indiquent certains auteurs, la performance est une construction qui varie selon plusieurs paramètres, ce qui rend son interprétation propre à chaque entité.

Dans cette optique, P. Gilbert et M. Charpentier (2005) soulignent que la performance ne peut se limiter à une définition unique. L'emploi du pluriel, « les performances d'une organisation », est significatif, car comme le mentionne Galambaud (2003), une organisation ne possède pas une seule performance, mais plusieurs, reflétant différentes dimensions de son activité. Ce concept, souvent qualifié de mot-valise, englobe des notions dont le sens varie largement selon le contexte et peut donner lieu à de multiples interprétations.

Par ailleurs, il est essentiel de noter que la performance est une notion subjective. Sa définition fluctue en fonction des perceptions individuelles et des spécificités du cadre dans lequel elle est

analysée. Elle peut ainsi être comprise sous différents angles, en fonction des objectifs poursuivis et des critères retenus pour son évaluation sont :

- la réalisation des objectifs dans le délai ;
- l'obtention des meilleurs coûts ;
- la hausse du résultat et du chiffre d'affaires ;
- la rentabilité d'aujourd'hui et de demain ;
- une croissance rentable ;
- la position par rapport aux autres concurrents ;
- du personnel bien dans sa peau au bon endroit ;
- le fruit du travail, plus que le produit ou le service délivré (par exemple la guérison plus le soin, l'apprentissage de la lecture plus que l'heure de cours ou encore une solution de transport plus qu'une voiture ...) ;
- un accomplissement ou un dépassement.

La question de la définition de la performance organisationnelle demeure complexe et ne fait pas l'objet d'un consensus clair. Comme le soulignent Goodman et al. (1983), bien que de nombreuses recherches et études aient été menées sur le sujet, il n'existe pas de définition universellement acceptée ni de méthode unique pour l'évaluer.

Le concept de performance peut être appréhendé sous plusieurs angles. Selon Bourguignon (1996), il repose sur trois dimensions fondamentales : l'action elle-même, les résultats obtenus et, dans certains cas, le succès associé. Il précise également que la performance prend tout son sens lorsqu'elle est considérée sous un prisme instrumental.

Par ailleurs, la performance est aussi associée à la relation entre la valeur créée et les coûts engagés (Lorino, 1998). Elle se définit alors comme tout élément contribuant directement à l'atteinte des objectifs stratégiques. Dans une organisation, est considéré comme performant ce qui favorise l'optimisation du rapport valeur/coût. Certains auteurs insistent d'ailleurs sur l'importance de cette dualité pour apprécier la « performance nette ». En effet, la création de valeur pour les clients permet d'assurer le chiffre d'affaires, tandis que la maîtrise des coûts conditionne la rentabilité. Ainsi, un système de contrôle efficace doit nécessairement intégrer ces deux dimensions afin de piloter la performance de manière optimale.

2.4.1. Contrôle de gestion dans le cadre des réformes institutionnelles au Mali

Au regard du contexte économique tendu et compte tenu de la volonté des pouvoirs publics d'assainir les finances publiques afin d'honorer les engagements pris vis à vis des différents partenaires au développement, il est impératif de :

- ✓ Renforcer les mesures de Contrôle de gestion et développement Institutionnel (pérennisation du système et crédibilité auprès des bailleurs) ;
- ✓ Renforcer les compétences des responsables des programmes en matière de la planification stratégique et la formulation des indicateurs de performance ;
- ✓ Garantir une croissance soutenue à travers la maîtrise des dépenses publiques ;
- ✓ Instituer un système adéquat de contrôle des ressources budgétaires ;
- ✓ Garantir l'optimisation des ressources budgétaires à travers l'efficience et l'efficacité des ressources budgétaires ;
- ✓ Produire les indicateurs de performance dans le cadre du contrôle de Gestion budgétaire ;
- ✓ Optimiser l'exécution des tâches afin d'améliorer les processus de gestion des Ressources budgétaires.

2.4.2. La place du contrôle de gestion dans l'administration publique :

Le contrôle de gestion est passé d'un rôle de vérification et de sanction à un rôle de conseil et de suivi des décisions et actions.

Dans la plupart des organisations publiques, le contrôleur est rattaché à la direction stratégique ou à une cellule Technique rattaché au secrétariat général du ministère.

L'inconvénient est qu'il est souvent perçu comme un vérificateur.

Son rôle consiste à préparer les états financiers, calculs des coûts, budget, analyse mensuelle des résultats. Dans les pays de l'OCDE et dans les groupes internationaux, le contrôleur de gestion est placé à un niveau stratégique (la technostructure). C'est à ce niveau qu'il pourra exercer pleinement son rôle d'aide à la préparation des décisions et de coordination des actions.

La littérature convoquée nous permet de formuler les hypothèses suivantes.

H1 : l'utilisation du tableau de bord par l'administration publique malienne influence positivement leur performance.

H2 : l'utilisation du budget programme par les administrations publiques maliennes influence positivement la performance.

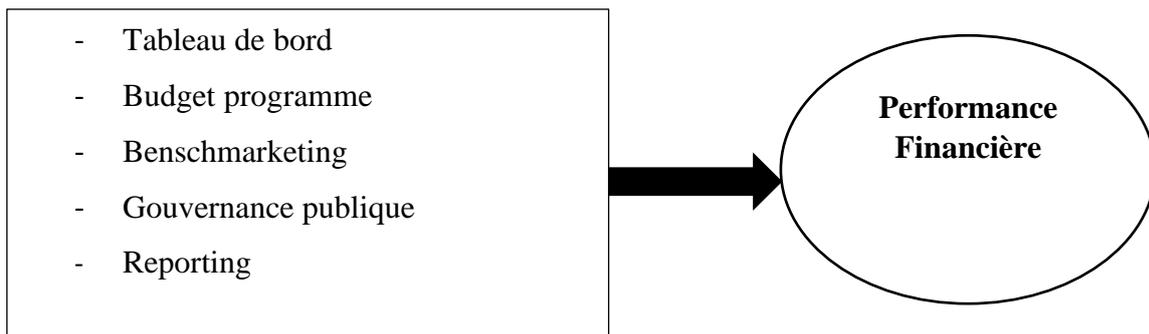
H3 : l'utilisation du benchmarking a un effet positif sur la performance des administrations publiques au Mali.

H4 : la gouvernance influence négativement la performance des administrations publiques au Mali.

H5 : Le reporting influence positivement la performance des administrations publiques au Mali.

Modèle théorique des outils de contrôle de gestion et la performance financière des organisations publiques

Figure N°1



Source : Auteur

3. Méthodologie de recherche :

Nous utilisons le modèle de régression linéaire simple pour tester le lien entre les outils du contrôle de gestion et les différents types de variables indépendantes. C'est ce qui nous amène à voir la **Régression entre la performance financière et l'utilisation du tableau de bord, le budget programme, benchmarking, Gouvernance et le reporting.**

Le modèle économétrique de cette étude se présente comme suit :

$$PERFPU = \beta_0 + \sum_{j=1}^n \beta_j X_{ji} + \epsilon_i$$

J = 1, 2, 3 ... k (k = 7) i = 1, 2, 3 ... n (n= 200) Avec X_{ji} comme variables explicatives j associée à la commune i, β₀ le terme constant ; β_k les paramètres de régression ; n le nombre d'observation ou la taille de l'échantillon ; k le nombre de variable explicative et ε_i le terme d'erreur. La forme empirique du modèle qui analyse la relation les outils de contrôle de gestion et les performances publiques se présente comme suit :

$$y_i = \beta_0 + \sum_{j=1}^k \beta_j x_{ij} + \epsilon_i \text{ pour } i = 1, \dots, n. \quad (1)$$

$$PERFFI_i = \beta_0 + \beta_1 TB_i + \beta_2 GOUV_i + \beta_3 BPRO_i + \beta_4 REP_i + \beta_5 BENS_i + \epsilon_i \quad (1)$$

Avec : TB : Tableau de bord ; GOUV : Gouvernance ; BPRO : Budget programme ; BENS : Benchmarking ; REPO : Reporting ; ε_i : l'erreur.

L'analyse des régressions sera complétée par l'analyse des résidus afin de confirmer la qualité de chaque modèle. Cette analyse est faite à partir du test de Durbin-Watson qui permet d'évaluer la corrélation entre les résidus et les erreurs. Le test varie entre 0 et 4. Il permet de d'infirmer ou confirmer l'indépendance entre les résidus. Lorsque la valeur est comprise entre 1,5 et 2,5, on conclut que les résidus ne sont pas corrélés. Ce qui permet de dire à priori que les résidus ne sont pas corrélés et que le modèle de régression est valide.

L'analyse descriptive et la régression multiple seront utilisées pour analyser les données. Les coefficients de Alpha de Cronbach pour attester la fiabilité des variables introduites. Le logiciel SPSS26 est utilisé pour traiter les données.

4. Résultats

4.1 Résultat de l'analyse descriptive

Tableau 1 : Tableau de corrélation

		PERF_FIN	TAB_BORD	BUD_PROG	BENCH_MRK
Corrélation de Pearson	PERF_FIN	1,000			
	TAB_BORD	,774	1,000		
	BUD_PROG	,878	,758	1,000	
	BENSCH_MRK	,150	,054	,110	1,000
	COUV_PUB	,794	,975	,753	,076
	PR_REPOT	,336	,207	,279	,111

Source : Traitement de nos données sous SPSS 26.

Le tableau ci-dessous donne un coefficient de corrélation R de 0,908 et indique les deux variables sont significativement corrélés. Le coefficient de détermination R² permet de mesurer la prédiction de la régression linéaire. Dans ce modèle il est de 0,825 et contribue à 82.5% à l'explication de la variabilité du modèle de régression.

4.2. Résultat de la régression

Tableau 2 : Récapitulatif des modèles de régression des outils de contrôle de gestion sur la performance financière des organisations publiques.

Récapitulatif des modèles ^b					
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,908 ^a	,825	,820	,16996	1,751

a. Prédicteurs : (Constante), PR_REPOT, BENCH_MRK, TAB_BORD, BUD_PROG, COUV_PUB

b. Variable dépendante : PERF_FIN

Source : Traitement de nos données sous SPSS 26.

L'évaluation des paramètres du modèle (tableau ci-dessous) montre que certains outils du contrôle de gestion ont un effet positif et significatif sur la performance financière tandis que d'autres outils ont un effet négatif et non significatif sur la performance financière des entreprises publiques maliennes.

Concernant le budget programme nous avons un $\beta=0,590$ et un t de student significatif ($t=13,439$ et $p\text{-value}=0,000$). Cela signifie que les outils du budget programme ont un effet positif et significatif sur la performance financière des entreprises publiques maliennes.

Les outils de la gouvernance publique ont un $\beta= 0,501$ et un t de student significatif ($t= 4,041$ et $p\text{-value}=0,000$). Cela signifie que les outils de la gouvernance publique ont un effet positif et significatif sur la performance financière des entreprises publiques maliennes.

Les outils du reporting ont un $\beta= 0,69$ et un t de student significatif ($t=2,638$ et $p\text{-value}=0,009$). Cela signifie que les outils du reporting ont un effet positif et significatif sur la performance financière des entreprises publiques maliennes.

Les outils du tableau de bord ont un $\beta= -0,240$ et un t de student significatif ($t= -1,940$ et $p\text{-value}=0,54$). Cela signifie que les outils du tableau de bord ont un effet négatif et non significatif sur la performance financière des entreprises publiques maliennes.

Les outils du benchmarking ont un $\beta= 0,035$ et un t de student significatif ($t=1,426$ et $p\text{-value}=0,155$). Cela signifie que les outils du benchmarking ont un effet négatif et non significatif sur la performance financière des entreprises publiques maliennes.

Tableau 3 : Paramètres du modèle de régression de la performance financière publique sur le tableau de bord, le budget programme, benchmarking, Gouvernance et le reporting

		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,010	,056		-,186	,853
	TAB_BORD	-,240	,124	-,270	-1,940	,054
	BUD_PROG	,590	,044	,635	13,439	,000
	BENCH_MRK	,035	,024	,043	1,426	,155
	COUV_PUB	,501	,124	,556	4,041	,000
	PR_REPOT	,069	,026	,083	2,638	,009

Variable dépendante : PERF_FIN

Source : Traitement de nos données sous SPSS 26

La valeur du test de Durbin Watson est de 1,751 (voir tableau n°11) qui se situe dans l'intervalle de sécurité. On peut dire que les résidus sont corrélés et que le modèle de régression est valide. Sur la base du seuil de validité des hypothèses qui est de deux sous variable sur trois sur cinq (3/5) permet d'affirmer l'hypothèse selon laquelle les outils du contrôle de gestion ont une influence positive sur la performance financière des entreprises maliennes.

L'analyse des résidus permet la validation de l'hypothèse sur la base de trois sous variable sur cinq (3/5) ; cela est possible à travers le test de Durbin Watson (tableau ci-dessus). La valeur du test de Durbin-Watson est de 1,751 et se situe dans l'intervalle de sécurité. On peut dire qu'à priori que les résidus ne sont pas corrélés et que le modèle de régression est valide. En conclusion, nous pouvons dire que le tableau de bord, le budget programme, benchmarking, Gouvernance et le reporting influencent la performance financière des organisations publiques au Mali.

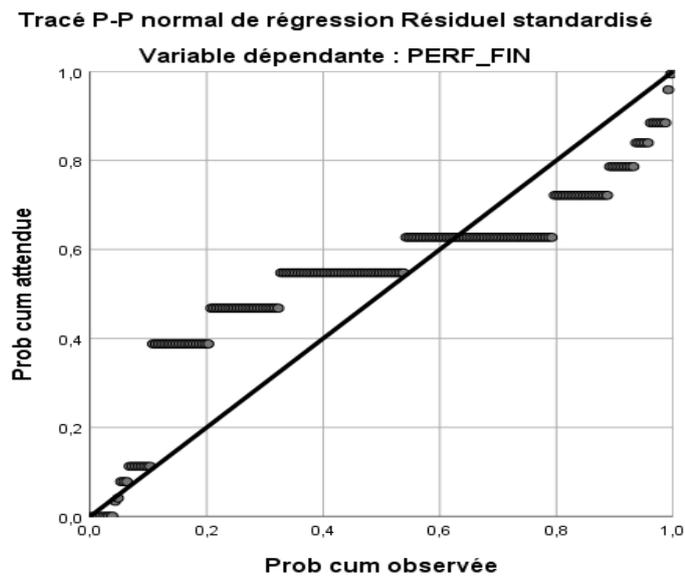
Tableau 4 : Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	,7048	1,9001	1,2000	,36420	200
de Student	-,90012	,42978	,00000	,16781	200
Valeur prévue standard	-1,360	1,922	,000	1,000	200
Résidu standard	-5,296	2,529	,000	,987	200

Source : Traitement de nos données sous SPSS 26

Pour bien comprendre ce tableau, regardons la figure 14.

Figure 2 : regression résiduel standardisé



Source : Données enquêtes SPSS 26

5. Discussion

5.1. Discussions des résultats de l'analyse descriptive sur l'utilisation du tableau de bord et la performance financière :

L'analyse des résultats de notre enquête permet de mieux cerner la place du tableau de bord issu des services de contrôle de gestion dans le système de pilotage global. Ainsi il apparaît que l'information provenant du tableau de bord joue un rôle central de pilotage. On observe néanmoins un partage des rôles, le tableau de bord provenant des services de contrôle de gestion centraux fournissent des informations relativement plus axées sur l'analyse des résultats passés. Ces tableaux de bord permettent de dresser un diagnostic et de situer les performances d'une entité de responsabilité par rapport à celles de l'entreprise dans son ensemble. Le tableau de bord issu des services de contrôle de gestion internes permet plutôt de situer les responsabilités, anticiper les problèmes et identifier les leviers d'action.

En ce qui concerne la variable utilisation tableau de bord équilibré, celui-ci influence positivement et significativement la performance des entreprises publiques maliennes au seuil de 1%. Ce résultat fait amène à croire que le tableau de bord comme instrument de pilotage et de prise de décision dans les entreprises est indispensable pour l'amélioration de la fourniture de biens et services essentiels, le maintien et la promotion du bien-être tels que l'eau, l'électricité et les soins de santé de toute la population. Il corrobore ceux obtenus en Afrique du Sud par

Ndevu et Muller (2018), en France (Chauvey, 2006) et aux Etats-Unis (Clayton, 2005). Mais dans notre cas au Mali l'hypothèse est infirmée.

5.2. Discussions des résultats de l'analyse descriptive sur l'utilisation du budget programme et la performance financière :

Les résultats révèlent que l'utilisation du budget programme exercerait une influence positive et significative sur la performance des entreprises publiques maliennes.

Les résultats montrent qu'une augmentation du niveau de participation du citoyen dans l'élaboration des politiques publiques qui lui seront appliquées va améliorer la qualité des performances au seuil de significativité de 1%. Ce résultat est conforme à celui obtenu par Beuermann et Amelina, (2018) ; Campbell et al., (2018) ; Cabannes, (2015) ; Gonçalves (2014). Ces derniers constatent également que le budget programme contribue de manière significative à l'amélioration de la satisfaction des citoyens quant à la qualité de services fournis. De plus, la gestion des projets est généralement moins coûteuse en raison du contrôle et de la surveillance en situation de mise en œuvre du Budget programme et les projets mieux entretenus. Ce résultat valide l'hypothèse de l'étude.

Toutefois, il est opposé à celui obtenu par Poister et Streib (1999) dans le contexte des administrations locales américaines qui prouvait que les budgets axés sur les programmes n'apportent pas des changements significatifs en termes d'allocations budgétaires et donc n'améliorent pas la performance. Les résultats obtenus dans le cadre de cette étude s'expliquent par le fait que cet outil serait adapté ou est très bien utilisé dans les entreprises publiques qui l'ont adopté au Mali. Ceci conduit à constater la validation de l'hypothèse.

5.3. Discussions des résultats de l'analyse descriptive sur l'utilisation du benchmarking et performance financière

Les résultats nous montrent fortement que l'utilisation des méthodes du benchmarking exerce une influence positive et significative sur la performance des entreprises publiques maliennes. En confirmant l'hypothèse de cette étude, ce résultat corrobore les travaux de **Gerris et Spree (2017)** qui montrent les bénéfices obtenus avec l'application du benchmarking dans l'administration locale de la Caroline du Nord aux États-Unis. Pour ces derniers, la comparaison régulière de la performance et des processus d'une entreprise avec une autre entreprise jugée comme modèle (effet Champions nationaux), peut faciliter la gestion de la performance, menant à la diffusion des meilleures pratiques et à l'amélioration de la performance organisationnelle.

5.4. Discussions des résultats de l'analyse descriptive sur les pratiques de la gouvernance et performance financière :

Nous constatons une influence négative et significative au seuil de 1% de l'utilisation des mécanismes de gouvernance existant dans les entreprises publiques maliennes.

La gouvernance d'entreprise est un terme relativement récent qui décrit un processus que les sociétés pratiquent depuis toujours. Ce processus vise à garantir que les affaires et la gestion des sociétés sont assurées conformément aux normes les plus élevées de déontologie et d'efficacité, en supposant qu'il s'agit là du meilleur moyen de préserver et de promouvoir les intérêts de tous les partenaires de l'entreprise. Bien que le terme « gouvernance d'entreprise » soit maintenant utilisé de façon universelle, il n'existe aucune définition unique reconnue. Malgré tout, selon le rapport Cadbury : « La gouvernance d'entreprise est le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Le conseil d'administration est responsable de la gouvernance de son entreprise. Le rôle des actionnaires dans la gouvernance consiste à nommer les administrateurs et les vérificateurs aux comptes, et à s'assurer qu'une structure appropriée de gouvernance soit en place. Les responsabilités des administrateurs consistent notamment à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise, à assurer la direction nécessaire pour mettre ceux-ci en vigueur, à superviser la gestion des affaires, et à faire rapport aux actionnaires sur leurs fonctions d'administrateurs. Les actions du conseil d'administration sont assujetties aux lois, aux réglementations ainsi qu'aux actionnaires lors de la réunion générale »

5.5. Discussions des résultats de l'analyse descriptive sur l'utilisation du reporting et la performance financière

La finalité du reporting est le partage ou la diffusion de l'information à des destinataires concernés. Le reporting est souvent lent car c'est une opération qui nécessite la consolidation des données provenant de services différents. Le reporting doit permettre de véhiculer l'information entre les collaborateurs.

Le reporting, quant à lui, est d'avantage un outil de contrôle et ne permet pas la prise de décision. Il donne la possibilité à la direction d'avoir une vision globale sur un produit, une activité, un département, voire sur l'entreprise entière à un instant T.

Autrement dit, les données sont ici fournies de manière « brute », sans analyse. Le reporting peut concerner différents aspects :

- le reporting d'activité, qui rend compte de l'activité des différents départements ;
- le reporting RH, qui communique sur les salaires, les absences et les formations ;
- le reporting commercial, qui traduit, entre autres, les résultats de la force de vente ou le nombre de nouveaux prospects ;

- le reporting financier, qui rend compte de l'équilibre de la trésorerie ;

6. Conclusion

Au terme de cette étude, on ne peut être frappé pour la variété des missions assurées, des compétences à mobiliser, des projets à gérer, des enjeux à maîtriser pour un contrôleur de gestion. Le métier de contrôleur de gestion est souvent perçu comme une étape professionnelle privilégiée de transition vers d'autres postes, c'est ce qui explique que la moyenne d'âge dans cette fonction soit relativement jeune et évolue au fil des années. Le contrôleur de gestion peut aussi être conduit à prendre des responsabilités opérationnelles de direction, car il a pu développer une connaissance globale des différents métiers, procédures et activités de l'entreprise.

Au sein des entreprises, le contrôle de gestion occupe une place de premier plan dans le dispositif managérial de l'entreprise vu son niveau de rattachement hiérarchique et garde un lien étroit avec toutes les autres structures de l'entreprise telles que la comptabilité générale dont les données servent beaucoup sur le plan financier et les directions opérationnelles en terme de données technique. Il a pour rôle principal d'aider à la prise de décision en fournissant des informations financières et non financière fiables, de contribuer à la sécurisation du patrimoine de l'entreprise. Pour ce faire, il participe à la mise en place des plans stratégiques d'évolution de l'entreprise, veille à leurs déploiements et procède à l'évaluation de leurs impacts. Dans le cadre de ses activités, le contrôle de gestion dispose d'outils essentiels pour son fonctionnement qui sont notamment la gestion budgétaire, le reporting et la comptabilité analytique. Ces outils lui permettent surtout de mesurer les performances de l'entreprise en temps réel afin d'identifier rapidement les écarts, analyser et proposer des actions correctives. L'objectif de cette thèse était de montrer l'incidence de l'utilisation des outils de contrôle de gestion sur la performance des entreprises publiques maliennes. Pour y parvenir, l'on s'est d'abord proposé d'aborder les différentes facettes du contrôle de gestion tant stratégique que social. De ce premier point de vue, la littérature a été passée en revue sur plusieurs OCGS (Tableau de bord, gouvernance, benchmarking, budget programme) d'une part, et les OCGSo (recherche d'un bon climat social, amélioration des conditions de travail) d'autre part. Par la suite, une étude empirique a été envisagée sur un échantillon de plusieurs entreprises constituées sur une base raisonnée. La constitution de l'échantillon s'est faite en plusieurs étapes. Il fallait avoir ciblé les entreprises qui mettent en œuvre les outils de contrôle de gestion avec plus ou moins de succès. Concevoir une structure efficace de contrôle de gestion fut notre but dans cette étude qui a pour thème « Influence des instruments du contrôle de gestion sur la performance

organisationnelle des entreprises publiques maliennes ». Pour cette étude, il s'agissait pour nous de mettre en évidence la nécessité des instruments du contrôle de gestion dans les entreprises publiques maliennes. L'intérêt principal de cette recherche réside dans l'étude en profondeur du concept contrôle de gestion à travers ses différentes facettes. Nous avons également fait une description des outils de contrôle de gestion et c'est dans cet ordre d'idées que nous avons montré l'importance de ces outils et leur rôle dans le pilotage d'une structure organisationnelle. Nous avons terminé la partie théorique par la conception d'une méthodologie.

Dans un deuxième temps, nous avons fait un état des lieux en matière de contrôle de gestion dans les entreprises publiques maliennes. Notre objectif était double : ressortir les points forts et les points faibles du contrôle de gestion dans les entreprises publiques maliennes et formuler des recommandations quant aux points faibles présentés comme freins à la performance organisationnelle. Le diagnostic des instruments du contrôle de gestion dans les entreprises publiques maliennes révèle les insuffisances qui sont :

- l'inexistence d'outils de formalisation à moyen et long terme ;
- le manque d'outils fiables et efficaces d'évaluation et de contrôle des réalisations ;
- l'absence du tableau de bord.

Ces insuffisances ont pour corollaire le gaspillage des ressources, les difficultés dans le pilotage de l'organisation qui risquent de compromettre ainsi son équilibre financier.

En ce qui nous concerne, nous pensons approfondir davantage nos connaissances en matière de contrôle de gestion. Cependant, nous ne prétendons pas dans le cadre de ce travail, traiter tous les domaines de gestion, encore moins traiter tous thèmes liés au contrôle de gestion.

Cette étude présente des limites que nous relient à la diversité des théories, la profondeur et l'étendue du domaine du contrôle de gestion.

Dans sa pratique, les limites de notre étude sont inhérentes à tout travail de conception intellectuelle et surtout l'indisponibilité des responsables du département contrôle de gestion dans les entreprises publiques maliennes.

Le champ reste donc ouvert à la réflexion pour mettre en place des outils du contrôle de gestion dans les entreprises publiques maliennes.

Pour pouvoir surmonter la complexité et dominer les impacts de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à maîtriser le présent pour pouvoir gérer l'incertitude de l'avenir. Le contrôle de gestion dans l'entreprise est perçu comme un pilier qui aide à l'amélioration de la performance de cette dernière. Il constitue alors un outil d'efficacité, lorsque les objectifs fixés sont atteints et d'efficience, lorsque les quantités obtenues sont maximisées à partir d'une quantité de moyens.

Les outils du contrôle de gestion au cours de ces années passées ont permis à l'entreprise d'encaisser l'instabilité de l'environnement et de prévoir un futur plus ou moins exact.

L'évolution des outils de performance du contrôle de gestion dans ces dernières années ne se résume plus au fait d'en créer un, mais d'adapter les outils existants au besoin de l'entreprise.

Ainsi, on trouve que chaque entreprise a ses propres indicateurs, méthodes de calcul et tableaux de bords qui vont être la base sur laquelle le top management va s'appuyer pour prendre une décision. Le contrôle de gestion est un mécanisme d'aide au pilotage de la performance des programmes. L'existence du contrôle de gestion efficaces est essentielle à la réussite et au bon fonctionnement des entreprises publiques. Il permet de faire en sorte que les règles fixées par les responsables soient correctement appliquées à tous les niveaux. Il n'existe pas de modèle unique de contrôle de gestion susceptible d'être appliqué à tous les entreprises. Il n'existe pas de schéma unique. Le contrôle de gestion, une fonction à construire progressivement dans les entreprises publiques maliennes. Le travail de mise en place continue.

Bibliographie

1. Alazard (D) et Sépari (S) : « Contrôle de gestion » édition Dunod 1998 (quatrième édition)
2. Anthony N Robert : « La fonction contrôle de gestion » Editions Publi-union 1993
3. Anderson Laurel, H., & Ozanne, J. L. (1988). Alternative Ways of Seeking Knowledge in Consumer Research. *The Journal of Consumer Research*, 14 No 4, 508–521. <https://doi.org/10.1086/209132>
4. Alain Fernandez : « Les nouveaux tableaux de bord des managers » Edition d'organisation troisième édition 2018
5. Barreau, H. (2001). Épistémologie et Ontologie. *Le Portique Revue de Philosophie et de Sciences Humaines*, 7, 1–13
6. Bollecker, & Niglis, E. (2006). La dimension relationnelle de la fonction de contrôleur de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 7(3), 193–242.
7. Bonache, A., & Bessour M. (2009). Séparabilité des audits et du contrôle de gestion en vue de contrôler l'identité organisationnelle. *Munich Personal RePEc Archive*, 1–19.
8. Boukaira, S., & Mohamed, D. (2021). Quel choix épistémologique pour une recherche en sciences économiques et de gestion ? *Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, 9(9), 1–21.
9. Boumediene, A., Ouaddi, A., & Orsoni, J. (2020). Une tentative de revisiter la démarche scientifique en Sciences de Gestion. *SSRN Electronic Journal*, 4(2), 458–468. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3403736>
10. Bouquin, & et Pesqueux. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité Contrôle Audit*, 3 Tome 5 /, 93 à 105.
11. Bouquin, H., & Fiol, M. (2007). Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver. *Comptabilité et Environnement*, 1–20.
12. Bourguignon, A. (2003). « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure » : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* P 27 à 53, January 2003. <https://doi.org/10.3917/cca.093.0027>
13. Boisselier (P) : « Contrôle de gestion » Editions Vuibert, 1999
14. Bouquin Henry : « La comptabilité de gestion » presses universitaires de France, que sois-

je N°3175,1994

15. Bourque, J., Doucet, D., Leblanc, J., Dupuis, J., & Doucet, D. (2021). L'alpha de Cronbach est l'un des pires estimateurs de la consistance interne : une étude de simulation. *Revue Des Sciences de l'Education*, 45(2), 78–99.
16. Boutigny, E. (2005). Vers un renouvellement de la démarche qualitative en sciences de gestion ? *Management & Avenir*, 2 n° 4, 59 à 69. <https://doi.org/10.3917/mav.004.0059>
17. Bouyzem, M., & Meriouh, Y. AL. (2017). La Recherche En Sciences De Gestion : Etapes , Paradigmes Epistemologiques Et Justification De La Connaissance. *Revue Économie, Gestion et Société*, 14, 1–1
18. Burlaud, & Malo. (1988). Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion To cite this version : HAL Id : hal-02150110. *RFC*, 187, 59–63.
19. Bartoli, A. (2009). Management dans les organisations publiques. Dunod, Paris.
20. Bartoli, A & Belatrix, C. (2015). Management dans les organisations publiques défis et logiques d'action (éd.4^{ème}), Edition Dunod, Paris.
21. Boisselier, P., Chalengon, L., Doriol, D., Du jardin, Philippe, Mard, Y., & Mayrhofer, U. (2013). Contrôle de gestion. VUIBERT.
22. Boullanger, Hervé. (2013). « L'audit interne dans le secteur public », *Revue française d'administration publique*, N° 148,9. 1029-1041. DOI : 10.3717/rfap.148.1029 <http://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2013-4-page-1029.htm>.
23. Bouquin, H. (2010). Le contrôle de Gestion, 9^e éd. Paris: Édition PUF
24. Bouquin, H. (2011). Les Fondements du contrôle de gestion (Presses Universitaires de France).
25. BURLAUD, A., TELLER, R., CHATELAIN-PONROY S., MIGNON, S. et WALLISER, E. (2004). contrôle de gestion, Vuibert, Collection gestion.
26. Chatelain-Ponroy, S. (2012). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. *Politiques et Management Public*, 27(Vol 27/3), 73-103. <https://doi.org/10.4000/pmp.3005>.
27. Chatelain-ponroy, S., & Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *ECONOMIE et MANAGEMENT N*, N°123(halshs-00196547), 12–18.
28. Creswell, J. W., Shope, R., Clark, V. L. P., & Green, D. O. (2006). How interpretive qualitative research extends mixed methods research. *RESEARCH IN THE SCHOOLS*, 13(1), 1–11.
29. CDI (Commissariat au Développement Institutionnel) (2014). « Rapport sur la Politique Nationale de la Gestion Axée sur les Résultats (GAR) ». Version définitive *Revue Française d'Economie et de Gestion* ISSN : 2728- 0128. Volume 2 : Numéro 10.
30. Charpentier, M & Grandjean, P. (1998). Secteur public et contrôle de gestion - Pratiques, enjeux et limites Éditions d'Organisation, Paris 1998.
31. CARFIP (Cellule d'Appui à la Reforme des Finances Publiques), 2018. Recueil des textes relatifs au cadre harmonisé des Finances Publiques : directives UEMOA transposées.
32. Dupuy, Y. (2009). Pérennité organisationnelle et contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, 2 n°192, 167–176. <https://doi.org/10.3166/RFG.192.167-176>
33. Demeestère, R. (2005). Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2^e édi. Paris : Édition
34. Henry Mintzberg : « Le management : Voyage ou centre des organisations » Edition d'organisation, Deuxième édition 1990
35. Henry Mintzberg : « La gestion efficace »
36. Hugues Boisvert : « Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée », Edition du nouveau pédagogique, 1991
37. Hanafi, A., & El-Marzouki, S. (2021). Les approches théoriques et leur portée explicative des pratiques de contrôle de gestion dans le secteur public. *International Journal of*

- Accounting, Finance, Auditing, Finance, Auditing, Management and Economics, 2(2), 368-393. <https://doi.org/10.5281/zenodo.4641504>.
38. Kaplan, R.S., et Norton, D.P. (2001). « Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part 1 ». *Accounting Horizons* 15 (1): 87-104.
 39. LAILA, ZOUIDI. (2013). La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public: le cas du Maroc, université du Québec à Montréal. Mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en comptabilité, contrôle et audit.
 40. Lorino, P. (2001). *Méthodes et pratiques de la performance, le pilotage par les processus et les compétences*. Paris : Éditions d'organisation.
 41. Leclair, A., Alexandre Moïse, Y., & Bodain, Y. (2017). Une démarche de conception de tableau de bord de gestion pour soutenir les trois niveaux de la conscience de la situation. *IHM'17, 29 Août – 1er Septembre 2017, Poitiers, France*, 33–42.
 42. Lorino Philippe : « L'économiste et le manager » Edition la découverte, 1989
 43. Madeleine, G. (1993). *Méthodes des sciences sociales. Droit et Société*, 25.
 44. Masingue, A., Audrey, P., & Jérémy, L. (2016). La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée. *Gestion et Management Public*, 5/2(4), 39–58. <https://doi.org/10.3917/gmp.052.0039>
 45. Meyssonier, F. (2012). Le contrôle de gestion des services : réflexion sur les fondements et l'instrumentation. *Comptabilite Controle Audit, N°18 Tome*, 73–97.
 46. M'Bark, Ouashil. (2017). Interaction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion : contribution au débat à travers le cas d'un établissement public. *Maroccan Journal of business Studies*, <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01828033>.
 47. Pierre Cliche : Budget public et performance
 48. Robert Guedj : « le contrôle de gestion pour améliorer la performance des entreprises » Edition d'organisation
 49. Sarah, M. (2018). Le contrôle de gestion entre les théories des organisations et les défis des tendances managériales actuelles. *Revue Du Contrôle de La Comptabilité et de l'Audit*, 7, 1159–1175.
 50. Sponem, S., & Lambert, C. (2010). Pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget. Perception des DAF et des contrôleurs de gestion. In *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Vol. 1 tome 16). <https://doi.org/10.3917/cca.161.0159>
 51. Thierry Le Nedic : La performance dans le secteur public : outils , acteurs et strategies
 52. ZAMPICCOLI, L. (2009). « Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales », *Gestion et Management Publics*, vol.7.

ARTICLE

53. ACHOURI, S. & OUBAL, K. (2020). « Le contrôle interne comme outil d'appui à la gestion axée sur les résultats au Maroc », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* « Volume 4 : numéro 2 » pp : 841 - 858.
54. ASSAAD, I. M., OUDDA, Y., & TAOUAB, o. (2020). « Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : le cas des administrations publiques marocaines » *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Numéro 6/ Volume 3 : numéro 1 » pp : 302 - 326.
55. ALAIN Burland. (1978). Le contrôle de gestion dans les services publics. *Revue française de comptabilité*
56. Antoine Masingue, Audrey Philippart et Jérémy Lorain, La place de la Fonction Contrôle de Gestion au sein de l'organisation des Conseils Départementaux : une question controversée ; 2016/4 Volume 5 / n° 2 | pages 39 à 58.

57. ASSAAD IDRISSE Maha, OUDDA Youssra , TOUAB Omar. (2020). Les pratiques du système de contrôle de gestion au niveau du secteur public : le cas des administrations publiques marocaines. *Revue internationale des sciences de gestion*.
58. Benjamin Drevet. (2014), "Etude du rôle des objets au cours du processus d'instrumentation des activités publiques". *Revue de comptabilité contrôle audit*.
59. Burland Alain & Chatelain-Porroy S. (2015). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : une gageure ?. *Revue Economie et management*
60. Laurent Lavigne. (2017). le rôle du contrôleur de gestion territorial : construction typologique et identification de déterminants organisationnels à partir d'une étude empirique de la fonction contrôle de gestion dans les grandes intercommunalités. Thèse de doctorat
61. Laurent Mériade.(2019). L'instrumentation du contrôle de gestion dans les organisations publiques : entre complexification, simplification, hybridation et autres formes d'assimilation. Mémoire en vue de l'obtention du diplôme HDR
62. LOULID Mohamed & BOUMARETE Saad. (2020). Le contrôle de gestion de 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 de l'audit*.
63. MJIDILA Boutaina ,EL WAZANI Youssef et SOUAF Malika. (2017). Contrôle de gestion et performance dans les organisations publiques marocaines : Quelles spécificités ?. *European scientific journal*.
64. MOUFDI Nada & EL BOURAKADI Fatima Zahra. (2020). L'utilité du contrôle de gestion socio-économique dans le pilotage de la performance globale des organisations publiques. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*.
65. MOUMENE Jihane & BENHRIMIDA Mohamed. (2017). La performance de l'administration publique marocaine : contribution du contrôle de gestion. *Maroccan Journal of Business Studies MJBS*.
66. NAFZAOUIA Mohamed Achraf & FERDOUSSI Soukayna. (2020). La fonction du contrôle de gestion dans la sphère publique. *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit*.
67. SIDIBE, M. & THERA, S. (2021). « Le nudget-programme : qu'en est-il au Mali? cas des départements ministériels ». *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Volume 4: Numéro 3 » pp : 143 - 160.