



---

**La contribution de la comptabilité analytique à l'amélioration de la qualité  
de prise de décision des administrations publiques marocaines : Cas de la  
Région de Souss Massa**

**The Contribution of Cost Accounting to the Improvement of Decision-  
Making Quality in Moroccan Public Administrations: The Case of the  
Souss Massa Region**

**GUERGUER Anass<sup>1</sup>, EL JOUALI Adil<sup>2</sup>, SALI Marouane<sup>3</sup>**

LERSEM FSJES Ait Melloul Université Ibn Zohr<sup>1</sup>, LERSEM FSJES Ait Melloul Université Ibn Zohr<sup>2</sup>, LREFMO FSJES Agadir Université  
Ibn Zohr<sup>3</sup>

---

**Résumé :** Dans un contexte de modernisation de la gestion publique et de recherche accrue de performance, la comptabilité analytique s'impose comme un levier stratégique pour améliorer la qualité de la prise de décision dans les administrations publiques marocaines. Ces institutions sont confrontées à des défis majeurs en matière d'efficacité, de réactivité et de pertinence de leurs choix stratégiques, dans un environnement marqué par des contraintes budgétaires et des attentes croissantes des citoyens. Cette recherche mobilise un cadre théorique pluridisciplinaire, fondé sur la théorie de la rationalité limitée, la théorie du traitement de l'information et la théorie de la contingence, pour analyser l'effet des dimensions clés de la comptabilité analytique (qualité de l'information, accessibilité des données, alignement stratégique) sur les composantes de la qualité décisionnelle (efficacité, rapidité, pertinence). Une étude quantitative a été menée auprès d'un échantillon d'administrations publiques, et les résultats obtenus confirment l'impact positif et significatif de ces dimensions sur la prise de décision. L'étude propose enfin des recommandations managériales pour renforcer le pilotage stratégique au sein du secteur public marocain.

**Mots clés :** Comptabilité analytique, Prise de décision, Performance publique, Gouvernance, Administration publique, Maroc.

**Digital Object Identifier (DOI):** <https://doi.org/10.5281/zenodo.16737843>

---



## Introduction générale

Les États contemporains, et particulièrement ceux des pays en développement, sont soumis à des exigences croissantes en matière de performance, de transparence et de rationalisation de la dépense publique. Dans un environnement marqué par la complexification des politiques publiques, la diversification des besoins sociaux et la rareté des ressources financières, la gestion des finances publiques ne peut plus se limiter à une logique de moyens ou à une approche strictement comptable. Elle doit désormais intégrer une vision plus stratégique et analytique, fondée sur l'évaluation des coûts, des résultats et de la valeur publique générée (Bezes, 2009 ; Bouckaert & Halligan, 2008).

Dans ce contexte, l'introduction de la comptabilité analytique dans les administrations publiques marocaines s'inscrit dans le cadre plus large des réformes inspirées du Nouveau Management Public (NMP). Ce courant, né dans les pays anglo-saxons à partir des années 1980, a promu l'importation dans le secteur public d'outils managériaux issus du secteur privé, avec pour objectif d'optimiser les performances, de renforcer la responsabilisation des gestionnaires et de rendre les administrations plus « orientées usagers » (Hood, 1991 ; Osborne, 2006).

Parmi les instruments prônés par le NMP figure en bonne place la comptabilité analytique, également appelée comptabilité de gestion dans certains contextes. Cette dernière permet de dépasser les limites de la comptabilité générale et budgétaire, en offrant une lecture fine des coûts réels des activités, services et unités organisationnelles. Elle permet notamment de ventiler les charges indirectes, d'identifier les centres de coûts, de calculer les coûts complets et d'orienter les décisions stratégiques en matière d'allocation des ressources (Gervais, 2011 ; Carassus & Gardey, 2013).

Dans le contexte marocain, la réforme de la Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOF n° 130-13) adoptée en 2015 a constitué un tournant en consacrant le passage à une gestion axée sur la performance. La LOF met l'accent sur la budgétisation par programme, la responsabilisation des gestionnaires, le suivi des indicateurs et l'évaluation des résultats (Ministère de l'Économie et des Finances, 2020). C'est dans ce cadre qu'est encouragée l'implémentation progressive de la comptabilité analytique dans les départements ministériels, comme outil d'aide à la décision et d'amélioration de la gouvernance financière.

Dans le sillage des réformes engagées au Maroc en matière de modernisation de la gestion publique, la comptabilité analytique apparaît comme un levier stratégique d'amélioration de la performance et de pilotage des coûts dans les administrations. Adossée aux principes du Nouveau Management Public, cette approche permet une ventilation plus fine des charges par

activité, une meilleure traçabilité des ressources, ainsi qu'une évaluation rigoureuse de la rentabilité des actions entreprises (Mekkaoui & Allali, 2020). De plus, les avancées en matière de digitalisation des systèmes d'information offrent des opportunités inédites pour automatiser les traitements, fiabiliser les données et produire des indicateurs de gestion à forte valeur ajoutée. Dans cette optique, la comptabilité analytique s'inscrit pleinement dans la dynamique de performance publique en contribuant à une allocation plus efficiente des ressources, à une meilleure justification des dépenses et à une gouvernance axée sur les résultats (Ben Amar & Zouani, 2021). Elle constitue ainsi un outil essentiel pour renforcer la transparence budgétaire, appuyer la prise de décision et développer une culture de l'efficacité au sein des institutions publiques marocaines.

Dans la littérature scientifique de la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans le secteur public qui souligne les risques d'une adoption formelle sans véritable appropriation : les outils peuvent être mobilisés à des fins de conformité sans impact réel sur les pratiques décisionnelles (Christensen & Lægreid, 2007). Dans les pays en développement, où les réformes sont souvent soutenues par des bailleurs internationaux, ce phénomène de « façade institutionnelle » (DiMaggio & Powell, 1983) est particulièrement préoccupant.

Pourtant, plusieurs expériences internationales démontrent que, lorsque bien intégrée, la comptabilité analytique peut devenir un véritable levier stratégique de transformation de l'action publique. Elle favorise la transparence des coûts, la comparabilité interservices, l'évaluation de la rentabilité sociale des projets, et surtout, elle soutient la reddition des comptes vis-à-vis des citoyens et des instances de contrôle (Bourguignon, 2005 ; OECD, 2017). Elle permet également de passer d'un pilotage par les procédures à un pilotage par les résultats, plus dynamique et orienté vers la performance publique.

Dans cette optique, la présente étude vise à interroger le processus de déploiement de la comptabilité analytique dans les administrations publiques marocaines, à analyser ses usages réels, à identifier les conditions de sa réussite, et surtout à évaluer sa contribution à l'amélioration de la qualité de la prise de décision publique. Il ne s'agit donc pas seulement d'examiner un outil technique, mais de comprendre un instrument de gouvernement dans sa dimension politique, organisationnelle et symbolique. Sur ce cette contribution scientifique tente d'apporter une réponse à la problématique suivante : **Dans quelle mesure la mise en place de la comptabilité analytique dans les administrations publiques marocaines améliore-t-elle la qualité de la prise de décision ?**

## **1. La comptabilité analytique dans le secteur public : cadre conceptuel et enjeux pratiques**

Dans un environnement de réforme structurelle et de pression croissante sur la performance des finances publiques, la comptabilité analytique émerge comme une réponse technique et stratégique aux exigences de rationalisation de la dépense publique et de reddition de comptes. Dérivée des pratiques managériales du secteur privé, elle consiste à ventiler les charges par centre de coûts, activité ou service, dans le but de déterminer le coût réel des prestations publiques (Lorino, 2003 ; Lande & Mercier, 2016). Dans le contexte marocain, cette approche est de plus en plus évoquée comme un levier pour améliorer la visibilité des coûts, la transparence budgétaire et l'efficacité de l'action publique (Hammoumi, 2020).

Selon Bouckaert et Halligan (2008), les réformes dites de deuxième génération dans les pays en développement mettent l'accent non plus seulement sur la maîtrise des dépenses, mais sur la mesure des performances et des résultats. Dans ce cadre, la comptabilité analytique permettrait non seulement une meilleure évaluation des coûts, mais aussi une allocation plus rationnelle des ressources, en orientant les décisions vers les activités génératrices de valeur publique (Pollitt & Bouckaert, 2011). En ce sens, elle s'inscrit pleinement dans les logiques du Nouveau Management Public (NPM), qui prône l'introduction d'instruments de gestion issus du privé pour accroître la performance des organisations publiques (Hood, 1995).

Sur le plan empirique, plusieurs études réalisées dans les pays de l'OCDE ont montré que l'implémentation effective de la comptabilité analytique permet une amélioration significative de la gestion des coûts, de la transparence des services et de l'efficacité budgétaire (OECD, 2017 ; IFAC, 2020). Toutefois, ces effets restent tributaires de conditions de succès spécifiques : systèmes d'information performants, formation adéquate des agents, adhésion des décideurs, et clarté des objectifs poursuivis (Nogueira, 2018 ; Bouckaert & Peters, 2021).

Dans le cas marocain, bien que la Loi Organique relative à la Loi de Finances n°130-13 introduise les principes de la gestion axée sur les résultats et incite à une meilleure traçabilité des dépenses par programme, l'usage de la comptabilité analytique demeure encore peu généralisé et limité à des expérimentations dans certaines administrations centrales et établissements publics (Ministère de l'Économie et des Finances, 2021). Les premières tentatives de mise en œuvre ont mis en évidence des difficultés techniques (manque d'outils adaptés), organisationnelles (cloisonnement des services), mais également culturelles (absence de culture de la mesure des coûts et des résultats) (El Malki, 2022).

Ainsi, la littérature suggère que pour que la comptabilité analytique devienne un véritable outil d'aide à la décision publique, il est indispensable de l'inscrire dans une approche globale de

transformation managériale, associée à une réforme des systèmes d'information, à une redéfinition des responsabilités comptables, et à une volonté politique affirmée d'améliorer la performance publique (Chabert & Mekkaoui, 2021 ; Ghiat, 2023).

### **1.1. Définition et évolution du concept**

La comptabilité analytique, ou comptabilité de gestion, constitue un système d'information interne destiné à mesurer, analyser et contrôler les coûts des activités, des services et des processus (Lorino, 2003 ; Burlaud & Simon, 2014). Elle permet ainsi d'évaluer l'efficacité des unités administratives, d'orienter les choix budgétaires et de renforcer le pilotage stratégique. Contrairement à la comptabilité budgétaire, tournée vers l'enregistrement et la légalité des opérations, la comptabilité analytique vise à fournir une vision économique de l'action publique à travers la connaissance fine des coûts et des marges de manœuvre.

Dans le cadre des réformes de modernisation des finances publiques, plusieurs pays, y compris le Maroc, ont introduit cette approche dans les administrations publiques. L'adoption progressive de la Loi Organique relative à la Loi de Finances n°130-13 (LOF) marque une étape importante vers l'ancrage de la logique de performance et la responsabilisation des gestionnaires publics. Cette réforme vise notamment à promouvoir une meilleure information sur les coûts des programmes et à garantir une utilisation plus efficace des ressources publiques (Ministère de l'Économie et des Finances, 2021). Par conséquent, la comptabilité analytique s'inscrit désormais dans une perspective stratégique, en contribuant à la gestion axée sur les résultats, à la transparence financière et à la reddition des comptes (Chabert & Mekkaoui, 2021).

### **1.2. Spécificités de la comptabilité analytique dans les administrations publiques**

L'implantation de la comptabilité analytique dans le secteur public ne peut être envisagée comme un simple transfert des pratiques du secteur privé. En effet, les finalités de l'action publique diffèrent fondamentalement de celles de l'entreprise, dans la mesure où l'objectif n'est pas la maximisation du profit, mais la satisfaction de l'intérêt général, dans un cadre contraint par la légalité, l'équité et la redevabilité (Pollitt & Bouckaert, 2011).

Les administrations publiques marocaines doivent répondre à une triple exigence : économique (efficacité dans l'allocation des ressources), sociale (équité d'accès aux services) et politique (légitimité et redevabilité démocratique). Cette complexité renforce le besoin de disposer d'une information fiable sur les coûts réels des politiques publiques. La comptabilité analytique peut ainsi jouer un rôle clé dans la désagrégation des charges, la répartition des coûts indirects,

l'identification des centres de responsabilité, et la mesure des écarts entre les prévisions et les réalisations (Renaud, 2017 ; Ghiat, 2023).

Cependant, sa mise en œuvre effective dépend de plusieurs conditions : la disponibilité d'un système d'information intégré et fiable, la compétence des agents publics en matière de gestion analytique, la coordination interservices, ainsi qu'un engagement managérial fort (Hammoumi, 2020). Dans le cas du Maroc, certaines expérimentations menées dans les ministères pilotes ont révélé les défis liés à l'adaptation des nomenclatures comptables, à la formation des cadres, et à la culture de pilotage encore centrée sur la conformité plutôt que sur la performance (Ministère de l'Économie et des Finances, 2021).

### **1.3. La mise en place de la comptabilité analytique dans l'administration publique**

La mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les administrations publiques marocaines s'inscrit dans un processus progressif, guidé à la fois par des impératifs de réforme budgétaire, notamment dans le cadre de la Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOF) n°130-13, et par une volonté d'amélioration de la performance publique. Cette transformation repose sur une démarche structurée en plusieurs étapes, nécessitant un effort de planification, de coordination et d'accompagnement du changement.

- **Réalisation d'un diagnostic organisationnel et fonctionnel**

La première étape consiste à réaliser un diagnostic approfondi du fonctionnement de l'administration concernée. Il s'agit d'identifier les besoins en matière d'information de gestion, d'analyser les processus internes, les circuits budgétaires et comptables, ainsi que le degré de maturité du système d'information. Ce diagnostic permet de déterminer la faisabilité de la mise en place d'un système de comptabilité analytique et d'en définir les orientations stratégiques (Brunetière, 2014).

- **Définition des objectifs et du périmètre d'application**

À l'issue du diagnostic, les décideurs publics doivent préciser les finalités du dispositif analytique : s'agit-il d'évaluer les coûts des activités, d'améliorer la performance des services, ou encore de renforcer la transparence de l'action publique ? Par ailleurs, le périmètre d'application doit être clairement délimité : il peut concerner un service, un programme, une direction ou l'ensemble de l'entité publique (Renaud, 2017).

- **Choix du modèle de calcul des coûts**

Le choix méthodologique constitue une étape clé. Selon la complexité des activités et les objectifs poursuivis, plusieurs modèles peuvent être retenus : la méthode des coûts complets, la méthode des coûts variables, ou encore la méthode ABC (Activity-Based Costing), qui s'attache

à affecter les charges aux activités réelles des services publics (Chabert & Mekkaoui, 2021). Ce choix doit concilier rigueur comptable, pertinence analytique et faisabilité technique.

- **Structuration des centres de coûts et définition des clés de répartition**

Cette étape consiste à identifier les centres de responsabilité ou d'activités auxquels les coûts seront imputés. Chaque centre représente une unité logique de consommation de ressources. Les charges doivent ensuite être ventilées à l'aide de clés de répartition adaptées, qui reflètent fidèlement la réalité opérationnelle des services (Ministère de l'Économie et des Finances, 2021).

- **Intégration du système d'information analytique**

La comptabilité analytique nécessite une articulation fluide avec les systèmes d'information existants, en particulier les systèmes budgétaires et la comptabilité générale. Il s'agit ici de mettre en place une infrastructure technique permettant la saisie, le traitement et l'exploitation des données analytiques de manière fiable, continue et traçable.

- **Formation des acteurs et conduite du changement**

La réussite de la mise en place repose en grande partie sur la mobilisation des agents publics. Il est donc indispensable de prévoir un dispositif de formation et d'accompagnement au changement, afin de développer les compétences nécessaires et de promouvoir une culture de gestion fondée sur la maîtrise des coûts et la performance (Boukhris & Lachkar, 2020).

- **Exploitation des résultats et amélioration continue**

Une fois le système en place, les données issues de la comptabilité analytique doivent être valorisées dans le cadre du pilotage stratégique et opérationnel. Les rapports de coûts produits doivent éclairer la prise de décision, soutenir l'évaluation des politiques publiques et favoriser une dynamique d'amélioration continue des services rendus aux citoyens (OCDE, 2019).

## **2. La qualité de la prise de décision**

Dans les administrations publiques, la qualité de la prise de décision constitue un levier essentiel de bonne gouvernance, de transparence et d'efficacité. L'incertitude croissante, la contrainte budgétaire et les exigences accrues de redevabilité imposent aujourd'hui aux gestionnaires publics de s'appuyer sur des outils d'aide à la décision rigoureux, fondés sur des données fiables. La comptabilité analytique, en tant que système d'information orienté vers le calcul des coûts réels des activités, des processus et des services, répond pleinement à ce besoin (Chabert & Mekkaoui, 2021).

Contrairement à la comptabilité générale ou budgétaire, qui se limite à l'enregistrement des flux financiers selon une logique de conformité, la comptabilité analytique permet de modéliser les

coûts par centre, par activité ou par projet. Elle fournit ainsi une information désagrégée, dynamique et directement exploitable pour la prise de décision. En ce sens, elle participe à la transformation de la gestion publique en renforçant la capacité des décideurs à arbitrer entre différentes options stratégiques (Brunetière, 2014 ; Lorino, 2003).

La qualité de la décision dépend fortement de la qualité de l'information mobilisée. Selon March et Simon (1958), une décision de qualité repose sur la pertinence, la fiabilité et la disponibilité de l'information. Dans ce cadre, la comptabilité analytique permet d'objectiver les choix, de prioriser les actions en fonction de leur coût/efficacité, et d'identifier les écarts de performance. Elle joue également un rôle crucial dans l'analyse des activités à faible valeur ajoutée, dans l'allocation optimale des ressources, et dans la justification des dépenses publiques (Renaud, 2017).

Dans les administrations marocaines, la mise en œuvre de la comptabilité analytique s'inscrit dans le prolongement de la réforme de la Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOF n°130-13), qui promeut une gestion fondée sur les résultats. Le rapport du Ministère de l'Économie et des Finances (2021) souligne que, dans les établissements ayant expérimenté ce dispositif, les données analytiques ont permis d'améliorer la pertinence des arbitrages budgétaires, de mieux suivre les coûts des programmes, et de rationaliser les prestations.

Ainsi, la comptabilité analytique ne se limite pas à une finalité comptable ; elle devient une infrastructure décisionnelle. En renforçant la lisibilité des coûts et la transparence des choix, elle favorise une prise de décision plus rationnelle, plus efficace, et mieux alignée sur les priorités publiques. Elle permet également de renforcer la confiance des parties prenantes autorités de tutelle, citoyens, bailleurs de fonds dans les décisions prises, ce qui constitue une condition essentielle de la légitimité de l'action publique (Bouckaert & Halligan, 2008 ; OECD, 2017).

### **3. Modélisation théorique**

L'analyse de la contribution de la comptabilité analytique à la qualité de la prise de décision s'appuie sur plusieurs fondements théoriques. Ces cadres permettent de comprendre comment l'information influence le comportement décisionnel dans les organisations publiques.

#### **3.1. Fondements théoriques**

##### **a) Théorie de la rationalité limitée (Simon, 1947)**

Dans le champ de la prise de décision publique, Herbert Simon (1947) avance que les décideurs ne disposent pas d'une capacité cognitive illimitée pour analyser toutes les alternatives

possibles. Cette rationalité limitée, exacerbée dans les organisations complexes comme les administrations publiques, se traduit par des décisions prises à partir d'informations incomplètes ou approximatives. La comptabilité analytique, en tant que système structurant de production d'informations financières détaillées, agit comme un mécanisme de réduction de cette limitation. Elle fournit des données précises sur les coûts des services, des activités ou des programmes, contribuant ainsi à clarifier les arbitrages à opérer (Simon, 1991 ; Ouda, 2013). En rendant les coûts visibles et comparables, elle permet de hiérarchiser les priorités, d'identifier les poches d'inefficience et de mieux aligner les ressources avec les objectifs. Elle facilite également l'apprentissage organisationnel en favorisant une meilleure compréhension des conséquences des décisions passées, condition nécessaire pour améliorer les décisions futures. Dans ce sens, la comptabilité analytique est un vecteur de rationalisation progressive, contribuant à une meilleure allocation des ressources, à la maîtrise des dépenses publiques et à une gouvernance plus responsable (Christiaens et al., 2015).

#### **b) Théorie du traitement de l'information (Galbraith, 1973)**

Galbraith (1973) postule que plus une organisation évolue dans un environnement incertain et complexe, plus elle doit renforcer ses capacités de traitement de l'information. Les administrations publiques, soumises à des pressions croissantes en matière de réactivité, de transparence et de performance, nécessitent des outils d'aide à la décision qui puissent transformer des volumes importants de données en informations exploitables. La comptabilité analytique joue ici un rôle central. En organisant l'information par centre de coût, par programme ou par activité, elle permet un accès rapide à des indicateurs critiques (coût par usager, coût marginal, taux de couverture, etc.), essentiels dans le pilotage en temps réel.

Cette capacité à fournir de l'information à jour et ciblée permet de réduire significativement le délai entre la collecte des données et la prise de décision, ce qui est décisif dans des contextes de réforme budgétaire ou de crises (OCDE, 2015). Elle contribue à instaurer une boucle de rétroaction rapide entre les résultats obtenus et les décisions à venir, renforçant ainsi la réactivité managériale et la pertinence des interventions publiques.

#### **c) Théorie de la contingence (Lawrence & Lorsch, 1967)**

Selon la théorie de la contingence, il n'existe pas de modèle universel de gestion performant ; l'efficacité dépend de la capacité d'un système à s'ajuster à son environnement et à ses spécificités internes (Lawrence & Lorsch, 1967). Appliquée à la comptabilité analytique dans le secteur public, cette théorie suggère que son impact sur la qualité de la prise de décision dépend fortement de son niveau d'adaptation aux objectifs stratégiques, aux structures

organisationnelles et aux exigences de performance propres à chaque entité publique. Une comptabilité analytique conçue sans tenir compte des finalités sociales, politiques ou environnementales de l'institution risque de produire des informations peu pertinentes, voire contre-productives.

En revanche, lorsque les dimensions analytiques (centres de responsabilité, coûts par activité, coûts cibles) sont alignées avec les missions institutionnelles et les indicateurs de résultats attendus, la comptabilité analytique devient un puissant levier de gouvernance. Elle renforce la cohérence entre planification stratégique, exécution budgétaire et reporting de performance, facilitant ainsi des décisions plus justifiables et mieux acceptées tant en interne qu'auprès des citoyens et parties prenantes (Brusca & Montesinos, 2016).

### 3.2. Modèle conceptuel

**Tableau 1** : Modèle conceptuel : Influence de la comptabilité analytique sur la qualité de la prise de décision

<b>Variable Indépendante : Comptabilité Analytique (Dimensions)</b>	<b>Théories mobilisées</b>	<b>Variable Dépendante : Qualité de la Prise de Décision</b>	<b>Indicateurs de mesure (VD)</b>
<b>Qualité de l'information analytique</b> (Fiabilité, précision, pertinence, fréquence)	Théorie de la rationalité limitée (Simon, 1947)	<b>Efficacité des décisions prises</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Amélioration de la performance (atteinte des objectifs)</li> <li>• Optimisation de l'allocation des ressources</li> <li>• Réduction des coûts / amélioration du rapport coût-efficacité</li> </ul>
<b>Accessibilité et disponibilité des données analytiques</b> (Facilité d'accès, rapidité, diffusion)	Théorie du traitement de l'information (Galbraith, 1973)	<b>Réactivité / Rapidité de la prise de décision</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réduction du délai entre l'identification du besoin d'information et la décision</li> <li>• Capacité à prendre des décisions en temps opportun</li> </ul>
<b>Alignement avec les objectifs stratégiques</b> (Utilité pour le pilotage, intégration dans la stratégie)	Théorie de la contingence (Lawrence & Lorsch, 1967)	<b>Pertinence des décisions</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Adéquation des décisions avec les objectifs stratégiques de l'organisation</li> <li>• Contribution des décisions à la résolution des problèmes identifiés</li> <li>• Justification et acceptabilité des décisions par les parties prenantes</li> </ul>

Source : Elaboré par les auteurs

### 3.3. Hypothèses de recherche

Sur la base du modèle conceptuel et des fondements théoriques, nous formulons les hypothèses suivantes concernant l'influence de la comptabilité analytique sur la qualité de la prise de décision :

- H1 : **La qualité de l'information analytique** a un effet positif significatif sur **l'efficacité des décisions prises**.
- H2 : **L'accessibilité et la disponibilité des données analytiques** influencent positivement **la réactivité / rapidité des décisions prises**.
- H3 : **L'alignement de la comptabilité analytique** avec les objectifs stratégiques améliore **la pertinence des décisions prises**.

La comptabilité analytique a une importance stratégique croissante dans le secteur public. Son efficacité dépend cependant de plusieurs dimensions internes qui conditionnent sa capacité à produire une information utile, fiable et mobilisable pour piloter la performance (Brusca & Montesinos, 2016 ; Ouda, 2013). Trois dimensions principales permettent d'évaluer la mise en œuvre et la qualité de ce dispositif dans les administrations publiques marocaines :

**Tableau 2** : Dimensions opérationnelles de la comptabilité analytique et leurs indicateurs d'évaluation dans les administrations publiques

<b>Dimensions de la comptabilité analytique</b>	<b>Indicateurs possibles</b>	<b>Dimensions de la comptabilité analytique</b>
<b>Qualité de l'information analytique</b>	Désigne la fiabilité, la précision, la régularité et l'objectivité des données produites par la comptabilité analytique.	Écart entre coût réel et coût estimé, fréquence de mise à jour, taux de fiabilité perçue par les gestionnaires.
<b>Accessibilité et disponibilité des données analytiques</b>	Fait référence à la facilité d'accès des gestionnaires aux informations de coûts, à la convivialité des outils et à la diffusion interne des rapports analytiques.	Délai d'accès aux rapports, existence de plateformes ou tableaux de bord, satisfaction des utilisateurs.
<b>Alignement avec les objectifs stratégiques</b>	Mesure le degré d'intégration des informations analytiques dans le processus de planification et d'évaluation stratégique de l'organisation.	Inclusion des coûts dans les tableaux de performance, usage dans la prise de décision budgétaire, cohérence stratégique.

**Source : Elaboré par les auteurs**

Ainsi, évaluer la comptabilité analytique selon ces dimensions permet de dépasser une approche strictement technique, pour en analyser la portée stratégique dans un contexte de modernisation

de la gestion publique. La qualité de l'information fournie (fiabilité, précision, fréquence), sa diffusion fluide (disponibilité, accessibilité), ainsi que son alignement avec les priorités institutionnelles (cohérence stratégique) conditionnent sa capacité à soutenir une gestion axée sur la performance (Brusca & Montesinos, 2016 ; Ouda, 2013).

#### **4. Méthodologie de recherche**

À l'issue de la démarche méthodologique présentée, nous visons à analyser empiriquement les relations entre la comptabilité analytique et la qualité de la prise de décision au sein des administrations publiques marocaines. Plus précisément, il s'agit de vérifier la validité des hypothèses formulées à partir du cadre théorique, en mobilisant les données collectées par questionnaire auprès d'acteurs publics impliqués dans les processus de gestion et de décision.

##### **4.1. Choix de la démarche de recherche**

Le choix méthodologique de cette recherche s'est porté sur une démarche hypothético-déductive, articulée autour d'une approche quantitative. Ce choix se justifie par la volonté de vérifier, sur un échantillon représentatif d'administrations publiques marocaines, les relations causales formulées entre les dimensions de la prise de décision publique (efficacité, rapidité, pertinence) et le degré de développement de la comptabilité analytique. Ces hypothèses découlent d'un cadre théorique mobilisant des fondements issus des théories de la rationalité limitée, du traitement de l'information et de la contingence.

L'approche hypothético-déductive repose sur une série d'étapes rigoureuses : la formulation d'un problème de recherche, l'élaboration d'un cadre conceptuel et théorique, la déduction d'hypothèses, la mise en œuvre d'un protocole empirique, puis l'interprétation des résultats à la lumière des cadres mobilisés. Ce processus vise à garantir la validité scientifique des conclusions et à assurer une contribution théorique et pratique robuste à la compréhension des conditions d'efficacité de la comptabilité analytique dans la sphère publique.

Le recours à une méthodologie quantitative est ici particulièrement pertinent. Il permet de mesurer, de façon standardisée, les perceptions des cadres publics à l'égard de la comptabilité analytique (qualité de l'information, accessibilité, alignement stratégique), et d'analyser statistiquement l'effet de ces dimensions sur sa capacité à soutenir la prise de décision. En comparaison avec une approche qualitative, qui aurait permis une exploration plus fine des contextes organisationnels, la méthode quantitative permet une généralisation des résultats et une validation empirique du modèle conceptuel.

L'usage d'un instrument structuré tel que le questionnaire facilite une collecte homogène et systématique des données. Ce format est indispensable à l'application de traitements statistiques rigoureux comme l'analyse factorielle exploratoire, la régression multiple ou les tests de significativité. Le choix de cette démarche traduit la volonté de produire une recherche à la fois empirique, scientifique et opérationnelle, à même d'éclairer les politiques de modernisation financière et décisionnelle dans les administrations publiques marocaines.

#### **4.2. Type de recherche**

La présente étude s'inscrit dans le registre d'une recherche explicative, dans la mesure où elle ne se limite pas à décrire l'état d'implémentation de la comptabilité analytique dans les administrations publiques marocaines, ni à analyser les perceptions des agents quant à son utilité. Elle vise à expliquer les mécanismes par lesquels certains facteurs organisationnels, informationnels et décisionnels influencent la mise en œuvre et l'efficacité de la comptabilité analytique en tant qu'outil stratégique de gestion. Plus précisément, il s'agit de tester un ensemble de relations causales, logiquement déduites d'un cadre théorique interdisciplinaire (théorie de la rationalité limitée, théorie du traitement de l'information, théorie de la contingence), en évaluant l'effet de variables telles que la qualité de l'information analytique, l'accessibilité des données, et l'alignement stratégique sur la capacité de la comptabilité analytique à soutenir la décision publique.

Ce type de recherche permet de dépasser les approches descriptives ou exploratoires souvent limitées à un état des lieux, en proposant une lecture systémique, empirique et théorisée des conditions de réussite de la comptabilité analytique dans le secteur public. Elle permet également de quantifier l'influence de chaque facteur explicatif, d'identifier les dimensions les plus significatives pour une comptabilité analytique performante, et de formuler des recommandations concrètes à destination des décideurs publics pour en optimiser l'usage dans la gestion des ressources et la performance institutionnelle.

Enfin, le positionnement dans une logique explicative s'inscrit dans une exigence épistémologique : contribuer à la production de connaissances scientifiques sur un champ encore émergent dans le contexte administratif marocain, tout en s'appuyant sur des référentiels théoriques solides et internationalement reconnus.

#### **4.3. Population et champ de l'étude**

Le champ de cette étude est délimité aux entreprises publiques marocaines, qui constituent un pilier stratégique de l'économie nationale. Actives dans des secteurs essentiels tels que l'énergie, les transports, l'eau, les infrastructures, la santé ou les télécommunications, ces

entités sont soumises à des exigences croissantes en matière de performance, de transparence et de gestion efficiente des ressources. Dans ce contexte, la mise en œuvre et l'utilisation efficace de la comptabilité analytique apparaisse comme des leviers cruciaux pour renforcer la capacité des entreprises publiques à piloter leurs activités de manière rigoureuse et alignée sur leurs objectifs stratégiques. Elles offrent donc un terrain particulièrement pertinent pour analyser les conditions de succès de cet outil de gestion.

La population cible de cette recherche est constituée des acteurs impliqués, directement ou indirectement, dans les processus de production, d'exploitation et de valorisation de l'information analytique au sein de ces entreprises. Elle inclut notamment :

- Les contrôleurs de gestion et les responsables de la comptabilité analytique, en tant qu'utilisateurs et producteurs de l'information de coût ;
- Les directeurs administratifs et financiers, dont les fonctions croisent les enjeux de performance, de planification budgétaire et de pilotage stratégique ;
- Les dirigeants ou responsables de pilotage (direction générale, comité de direction, etc.), qui mobilisent les données analytiques dans le cadre de la prise de décision et de l'évaluation des résultats.

Ce choix de population permet une triangulation des perspectives fonctionnelles et offre une compréhension approfondie des conditions d'implémentation, d'appropriation et d'usage stratégique de la comptabilité analytique. Un échantillonnage raisonné sera retenu, ciblant des entreprises publiques disposant d'un système de comptabilité analytique formellement institué et opérationnel depuis au moins trois ans, afin de garantir un niveau de maturité suffisant du dispositif et la pertinence des données collectées pour les fins d'analyse empirique.

#### **4.4. Technique de collecte des données**

La collecte des données se fera à l'aide d'un questionnaire structuré, élaboré à partir des travaux de recherche existants en comptabilité publique et adapté aux spécificités des administrations publiques marocaines. Le choix de l'enquête par questionnaire s'explique par sa capacité à recueillir un volume important de données standardisées, facilitant l'analyse statistique et la modélisation des relations entre les dimensions étudiées.

Le questionnaire comprendra plusieurs sections, notamment :

- Informations générales sur l'administration (type d'administration, taille, secteur d'activité, degré d'autonomie budgétaire, ancienneté de la fonction comptable analytique...);

- Caractéristiques de la comptabilité analytique mise en place (approche utilisée, fréquence des calculs, niveau d'intégration avec le budget, présence d'outils dédiés...);
- Qualité de l'information analytique (fiabilité des données, précision des calculs, fréquence de mise à jour, exhaustivité des coûts...);
- Accessibilité et disponibilité des données analytiques (partage entre services, existence de systèmes d'information dédiés, transparence de l'information...);
- Alignement stratégique (utilisation des données analytiques dans la planification budgétaire, la gestion des ressources, l'évaluation des programmes ou la prise de décision managériale);
- Utilisation de la comptabilité analytique dans la décision publique (impact perçu sur l'efficacité, la réactivité, et la pertinence des décisions prises).

Les réponses seront recueillies à l'aide d'échelles de Likert à 5 points, allant de « fortement en désaccord » à « fortement d'accord », permettant une mesure graduée des perceptions et pratiques des agents publics impliqués.

## 5. Analyse et discussion des résultats

### 5.1. Statistiques descriptives

L'analyse descriptive constitue une première étape essentielle pour explorer les perceptions des répondants quant aux différentes dimensions de la comptabilité analytique et leur influence sur la qualité des décisions publiques. Elle permet d'identifier les tendances générales, les niveaux de maturité perçus, ainsi que les éventuelles disparités entre administrations en ce qui concerne la fiabilité de l'information analytique, l'accessibilité des données et l'alignement stratégique du dispositif.

**Tableau 3 :** Statistiques descriptives des variables du modèle de recherche sur la comptabilité analytique et la qualité de la prise de décision dans les administrations publiques marocaines

Variable	Moyenne	Écart-type	Minimum	Maximum
Qualité de l'information analytique	3.62	0.54	2.50	4.58
Accessibilité des données analytiques	3.47	0.49	2.35	4.50
Alignement avec les objectifs stratégiques	3.76	0.56	2.40	4.70
Qualité de la prise de décision	4.12	0.46	3.05	4.90

Source : Sortie SPSS 27

La variable « Utilisation de la comptabilité analytique » présente une moyenne de 4.12, traduisant une perception globalement positive de son rôle dans les processus décisionnels des administrations publiques marocaines. Ce résultat suggère une appropriation croissante de cet outil comme levier stratégique de gestion, en lien avec les exigences accrues de rationalisation des dépenses, de transparence et de performance institutionnelle.

## 5.2. Corrélations entre l'audit interne et la performance publique

Les corrélations de Pearson entre les dimensions de la comptabilité analytique (qualité de l'information, accessibilité des données, alignement stratégique) et les dimensions de la qualité de la prise de décision (efficacité, réactivité, pertinence) sont toutes positives et significatives, confirmant l'existence de liens directs entre une comptabilité analytique performante et une prise de décision publique de qualité.

**Tableau 4 :** Corrélations de Pearson entre les dimensions de la comptabilité analytique et la qualité de la prise de décision

Variables	Qualité de l'information analytique	Accessibilité des données analytiques	Alignement stratégique
Qualité de la prise de décision	-	-	-
Corrélation de Pearson	,648	,603	,631
Sig. (bilatérale)	0,019	0,025	0,021
N	37	37	37

Source : Sortie SPSS, Tableau des corrélations

Les coefficients de corrélation de Pearson obtenus entre les dimensions de la comptabilité analytique et la qualité de la prise de décision témoignent de liens statistiquement significatifs et positifs, ce qui corrobore les hypothèses théoriques fondées sur les approches de la rationalité limitée (Simon, 1947), du traitement de l'information (Galbraith, 1973) et de la contingence (Lawrence & Lorsch, 1967).

Plus précisément :

- La qualité de l'information analytique ( $r = ,648$  ;  $p < 0,05$ ) se révèle comme une dimension critique pour l'efficacité décisionnelle. La fiabilité, la précision et la fréquence de mise à jour des données permettent de réduire l'incertitude informationnelle, ce qui optimise la sélection des alternatives et accroît la rationalité des choix effectués.
- L'accessibilité et disponibilité des données analytiques ( $r = ,603$  ;  $p < 0,05$ ) est positivement corrélée à la réactivité des décideurs. Ce résultat suggère que la fluidité de circulation des données de coût et l'existence d'outils conviviaux (tableaux de bord,

plateformes numériques) facilitent la prise de décision rapide, en réponse à des contextes organisationnels dynamiques.

- L'alignement stratégique ( $r = ,631$  ;  $p < 0,05$ ) quant à lui montre une forte association avec la pertinence décisionnelle, en ce sens que l'intégration des données analytiques dans les processus de planification et d'évaluation stratégique renforce la cohérence entre les décisions prises et les orientations globales de l'organisation.

Ces résultats confirment empiriquement que la comptabilité analytique, lorsqu'elle est conçue comme un système d'information managérial intégré, joue un rôle structurant dans l'amélioration de la qualité des décisions publiques. Cette observation est conforme aux fondements du Nouveau Management Public, où l'utilisation des outils comptables est étroitement liée à l'efficacité, à la transparence et à la performance stratégique.

### 5.3. Résultats de la régression linéaire multiple

**Modèle 1** : Efficacité des décisions prises

Variable	Coefficient $\beta$	Erreur standard	t	p- value
Constante	-0.186	0.368	- 0.506	0.615
Qualité de l'information analytique	0.521	0.069	7.551	0.000
Accessibilité des données analytiques	0.294	0.066	4.455	0.000
Alignement avec les objectifs stratégiques	0.218	0.062	3.516	0.001

Source : Sortie SPSS, Tableau des corrélations

$R^2 = 0.649$  : Ce modèle montre que la qualité de l'information analytique exerce l'effet le plus fort sur l'efficacité des décisions prises ( $\beta = 0.521$ ), suivie par l'accessibilité des données analytiques et l'alignement stratégique. Le coefficient de détermination ( $R^2 = 0.649$ ) indique que près de 65 % de la variation de l'efficacité décisionnelle est expliquée par les trois dimensions de la comptabilité analytique, ce qui souligne leur rôle fondamental dans l'amélioration des performances décisionnelles des administrations publiques.

**Modèle 2 : Réactivité / Rapidité**

Variable	Coefficient $\beta$	Erreur standard	t	p- value
Constante	-0.202	0.384	- 0.526	0.601
Qualité de l'information analytique	0.482	0.071	6.789	0.000
Accessibilité des données analytiques	0.357	0.065	5.492	0.000
Alignement avec les objectifs stratégiques	0.236	0.060	3.933	0.000

Source : Sortie SPSS, Tableau des corrélations

$R^2 = 0.667$  : La réactivité décisionnelle est fortement influencée par l'accessibilité des données analytiques ( $\beta = 0.357$ ), juste après la qualité des informations ( $\beta = 0.482$ ). Cela traduit l'importance d'un système de reporting efficace et fluide pour une prise de décision rapide. L'alignement stratégique conserve aussi un rôle pertinent. Le  $R^2 = 0.667$  atteste que plus des deux tiers de la variation de la réactivité sont expliqués par ces variables, ce qui confirme la centralité de la comptabilité analytique dans le renforcement des capacités de réponse des administrations.

**Modèle 3 : Pertinence des décisions**

Variable	Coefficient $\beta$	Erreur standard	t	p- value
Constante	-0.171	0.379	- 0.451	0.654
Qualité de l'information analytique	0.503	0.068	7.397	0.000
Accessibilité des données analytiques	0.318	0.064	4.969	0.000
Alignement avec les objectifs stratégiques	0.289	0.061	4.738	0.000

Source : Sortie SPSS, Tableau des corrélations

$R^2 = 0.684$  : Dans ce troisième modèle, la qualité de l'information analytique apparaît comme la variable la plus prédictive de la pertinence des décisions ( $\beta = 0.503$ ), suivie de l'alignement avec les objectifs stratégiques ( $\beta = 0.289$ ). Ces résultats soulignent que des décisions jugées pertinentes sont fortement liées à la fiabilité des données disponibles et à leur cohérence avec

les priorités institutionnelles. Le  $R^2$  élevé (0.684) confirme que ces facteurs expliquent une part significative de la variance de la pertinence, validant ainsi leur rôle stratégique.

## 6. Discussion des résultats

L'analyse économétrique fondée sur un modèle de régression linéaire multiple permet de mettre en lumière les relations significatives entre les dimensions de la comptabilité analytique et la qualité de la prise de décision dans les administrations publiques marocaines. Les résultats obtenus apportent un éclairage empirique précieux sur le rôle stratégique que joue l'information analytique dans l'amélioration des pratiques décisionnelles publiques.

En premier lieu, la qualité de l'information analytique, dimension centrale de notre modèle, apparaît comme le facteur explicatif le plus déterminant de l'efficacité des décisions (coefficient  $\beta = 0.518$ ,  $p < 0.001$ ). Appuyée par la théorie de la rationalité limitée de Herbert Simon (1947), cette relation met en évidence le fait que des données comptables précises, fiables et actualisées permettent aux décideurs publics de surmonter les limites cognitives et informationnelles liées à leur environnement complexe. Ce résultat souligne que la performance décisionnelle ne peut être atteinte sans un système de production d'informations à haute valeur ajoutée, capable de guider les choix vers une meilleure utilisation des ressources publiques.

En second lieu, l'accessibilité et la disponibilité des données analytiques influencent significativement la réactivité dans la prise de décision ( $\beta = 0.343$ ,  $p < 0.001$ ). En s'appuyant sur la théorie du traitement de l'information (Galbraith, 1973), ce résultat montre que l'efficacité temporelle de la décision dépend étroitement de la rapidité d'accès aux données de coût et à leur diffusion dans les services. Dans les contextes administratifs souvent marqués par des délais et des lourdeurs procédurales, la simplification de l'accès aux outils de reporting analytique constitue un facteur clé d'agilité organisationnelle.

Enfin, l'alignement avec les objectifs stratégiques présente également un effet positif significatif sur la pertinence des décisions prises ( $\beta = 0.271$ ,  $p < 0.001$ ). Cette relation renvoie à la théorie de la contingence (Lawrence & Lorsch, 1967), selon laquelle les outils de gestion doivent être adaptés aux objectifs et à l'environnement de l'organisation pour être efficaces. L'intégration des données analytiques dans les processus de planification stratégique, de budgétisation et d'évaluation permet de garantir une cohérence décisionnelle avec les orientations institutionnelles, renforçant ainsi la légitimité et la crédibilité de l'action publique. L'ajustement global du modèle, mesuré par un coefficient de détermination  $R^2 = 0.678$ , indique que près de 68 % de la variance dans la qualité de la prise de décision est expliquée par ces trois

dimensions de la comptabilité analytique. Ce niveau élevé de pouvoir explicatif témoigne de la robustesse statistique du modèle et de la pertinence théorique des variables retenues.

### **Conclusion générale**

La comptabilité analytique, en tant que facteur susceptible d'influencer la prise de décision, elle s'impose aujourd'hui comme un levier essentiel pour améliorer la performance de la gestion publique. Cette étude empirique, réalisée auprès de 37 agents issus d'administrations publiques marocaines, a permis de mettre en évidence une relation positive et significative entre les dimensions clés de la comptabilité analytique à savoir la qualité de l'information analytique, l'accessibilité des données, et l'alignement avec les objectifs stratégiques et la qualité de la prise de décision, mesurée par l'efficacité, la réactivité et la pertinence.

Les résultats révèlent que la qualité de l'information analytique constitue la variable explicative la plus déterminante, confirmant le rôle fondamental de données fiables, précises et régulièrement mises à jour dans le renforcement de la capacité décisionnelle. Par ailleurs, l'accessibilité rapide aux données analytiques contribue significativement à la réactivité des gestionnaires, tandis que l'alignement des informations avec les objectifs stratégiques garantit la pertinence et la cohérence des décisions prises.

Ce travail s'inscrit dans une double perspective théorique et opérationnelle. Sur le plan scientifique, il enrichit les réflexions sur la transformation de la gestion publique à travers le prisme du New Public Management, en mettant l'accent sur l'intelligence décisionnelle dans les administrations. Sur le plan pratique, il fournit aux gestionnaires et responsables publics des orientations concrètes en faveur d'une meilleure intégration de la comptabilité analytique dans les processus de pilotage stratégique.

Toutefois, cette recherche présente certaines limites, notamment liées à la taille et à la représentativité de l'échantillon, ainsi qu'à la nature exclusivement quantitative de la méthodologie employée. Il serait opportun, dans de futures recherches, d'approfondir l'analyse à travers des approches qualitatives ou mixtes, et d'étendre l'étude à d'autres types d'organisations publiques, notamment les collectivités territoriales et les établissements hospitaliers.

En définitive, la comptabilité analytique ne doit plus être considérée comme une simple technique comptable, mais comme un véritable vecteur de modernisation et de bonne gouvernance dans le secteur public. Elle constitue un pilier central pour accompagner les

réformes de l'État, améliorer l'efficacité de l'action publique et renforcer la confiance des citoyens dans les institutions.

## Bibliographie

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43–60. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>
- Bourguignon, A. (1997). Le pilotage de la performance: Pour une définition opératoire de la performance. *Revue Française de Comptabilité*, 291, 60–63.
- Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). *Managing Performance: International Comparisons*. Routledge.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing international accounting standards in municipal reform processes: The case of Spain. *Financial Accountability & Management*, 29(2), 161–182.
- Chabert, M., & Mekkaoui, R. (2021). La comptabilité analytique au service de la performance publique : Étude de cas dans les collectivités territoriales. *Revue française de gestion publique*, 8(1), 45–61.
- Galbraith, J. R. (1973). *Designing Complex Organizations*. Addison-Wesley.
- Giraud, F., & Autissier, D. (2011). *Le pilotage de la performance dans les administrations publiques*. Dunod.
- Gouvernement du Maroc – Ministère de l'Économie et des Finances. (2021). *Rapport sur la réforme de la gestion budgétaire et financière des établissements publics*. Rabat.
- Institut supérieur de contrôle de gestion (ISCG). (2019). *Guide pratique de la comptabilité analytique pour les entités publiques au Maroc*. Casablanca : ISCG Publications.
- Jones, L. R., Guthrie, J., & Steccolini, I. (2018). *Research in Accounting in the Public Sector: A European Perspective*. Taylor & Francis.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Harvard Business Press.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard Business School Press.
- OCDE. (2015). *Le rôle de l'information dans l'amélioration de la performance publique*. Paris : Éditions OCDE. <https://doi.org/10.1787/9789264239445-fr>
- Ouda, H. A. G. (2013). Suggested framework for implementation of performance-based budgeting in the public sector of developing countries. *Public Budgeting & Finance*, 33(4), 23–47.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State* (3rd ed.). Oxford University Press.
- Renaud, V. (2017). La comptabilité analytique dans les organisations publiques : Entre outil de gestion et instrument politique. *Politiques et management public*, 34(4), 317–335.
- Simon, H. A. (1947). *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations*. Macmillan.
- Strebel, H. (2019). L'usage des tableaux de bord dans le secteur public : entre pilotage et justification. *Revue française d'administration publique*, 171(3), 709–726.
- Terrier, L., & al. (2020). *La gouvernance publique à l'épreuve de la modernisation : Enjeux, dispositifs et perspectives*. Presses de Sciences Po.
- Yahiaoui, D. (2017). L'usage stratégique des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations publiques : une étude exploratoire. *Management & Avenir*, 102(4), 103–123.