

Exploration des pratiques de contrôle de gestion dans les universités publiques au Bénin

Exploring management control practices in public universities in Benin

DOSSOU Gbètondji Stanislas Yannick

Doctorant en Sciences de Gestion

Université d'Abomey-Calavi

Laboratoire de Finances Entrepreneuriales et de Comptabilité
Bénin

DOUCOURE SYLLA Karima

Professeur titulaire des universités, Directrice de la Haute Ecole Régionale du Commerce International (HERCI)

Université d'Abomey-Calavi

Laboratoire de Finances Entrepreneuriales et de Comptabilité
Bénin

Date de soumission : 28/10/2024

Date d'acceptation : 17/02/2025

Pour citer cet article :

DOSSOU G. S. Y. & SYLLA DOUCOURE K. (2025) « Exploration des pratiques de contrôle de gestion dans les universités publiques au Bénin », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 8 : Numéro 1 » pp : 1136 -1159

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.14910422>

Résumé

Cet article tente d'explorer les pratiques de contrôle de gestion mises en place dans les universités publiques du Bénin. Dans une démarche méthodologique quantitative, nous avons collecté les données auprès d'un échantillon de 270 individus par questionnaire. Alors, nous avons réalisé deux analyses. Une analyse factorielle exploratoire pour faire l'épuration des données et vérifier la dimensionnalité des variables avec le logiciel SPSS. Une analyse factorielle confirmatoire avec Smart PLS 3 pour vérifier la fiabilité et la validité des instruments de mesure. Les résultats montrent que les dimensions de contrôle budgétaire et de décisions stratégiques ont toutes leurs coefficients de chemin supérieurs à 0 et compris entre 0,596 et 0,839, significatifs au seuil de 0,001. Donc ces deux dimensions mesurent effectivement la variable « pratique de contrôle de gestion ». Par conséquent, le contrôle budgétaire caractérise les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les universités publiques béninoises. Les décisions stratégiques déterminent les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les universités publiques béninoises.

Mots clés : Contrôle de gestion ; Décision stratégique ; Contrôle budgétaire ; Universités publiques ; Bénin.

Abstract

This article attempts to explore management control practices in public universities in Benin. Using a quantitative methodological approach, we collected data from a sample of 270 individuals by questionnaire. We then carried out two analyses. An exploratory factorial analysis to clean up the data and check the dimensionality of the variables using SPSS software. A confirmatory factorial analysis with Smart PLS 3 to check the reliability and validity of the measurement instruments. The results show that the dimensions of budgetary control and strategic decisions all have path coefficients greater than 0 and between 0.596 and 0.839, significant at the 0.001 threshold. These two dimensions therefore effectively measure the 'management control practice' variable. Consequently, budgetary control characterises the management control practices used in Benin's public universities. Strategic decisions determine the management control practices used in Beninese public universities.

Keywords : Management control; Strategic decision ; Budgetary control, Public universities ; Benin

Introduction

Le mélange de la réglementation et le besoin d'assurer l'efficacité de l'action publique d'une part, et l'introduction des instruments de gestion issus de la sphère privée, d'autre part, ont contribué à l'émergence de nouveaux modes de gouvernance dans les secteurs publics (Arbaoui et Ourbouali, 2018 ; Kalif & Charaf, 2024). Les exigences de performance, imposées à certains services, entraînent une reconfiguration des relations entre l'entreprise publique, ses tutelles et ses usagers (nouveaux principes de tarification, émergence ou transformation des politiques contractuelles, ...).

Traditionnellement administrées à partir d'une allocation budgétaire réalisée a priori et encadrées par une réglementation qui en garantit le fonctionnement, la transformation des organisations publiques s'est opérée dans un contexte d'apparition d'une tendance qui est devenue la norme et baptisée Nouveau Management Public, issue de l'anglais New Public Management (El Kezazy & Hilmi, 2022). L'idée principale de ce courant de pensée est que le secteur public est régi par les mêmes contraintes que le secteur privé et que les méthodes de management et de gestion développées et mises en œuvre dans les entreprises privées peuvent être appliquées avec succès dans l'ensemble des organisations et administrations publiques pour en assurer la performance (Hood, 1995). La performance, « cette dernière dimension de quête de résultats », est ainsi « au centre des politiques inspirées par le New Public Management » et « à la fois l'objectif et le moyen des réformes publiques » (Chappoz et Pupion, 2013).

Pour atteindre ces objectifs de performance, le système de contrôle s'est imposé comme un dispositif qui vient en appui au contrôle financier réputé pour sa recherche de la conformité et de la régularité au dépend de l'efficacité et de l'efficience (Alami, 2018). Ainsi, les systèmes de contrôle de gestion sont au centre des transformations du New Public Management Public (NPM) en quête d'efficacité et d'efficience (Hood 1991 ; Bezes et al. 2011). Les différentes réformes de ces dernières années dessine un nouvel environnement institutionnel, vecteur de « contrôle managérial » (Boussard et al. 2010) sur les universités béninoises. Elle leur donne une certaine autonomie et de nouvelles compétences de gestion, mais leur impose plus d'obligations de résultats. Car les organisations universitaires constituent un enjeu majeur dans la stratégie de développement économique des pays en développement. Il s'agit désormais d'un contrôle mettant l'accent sur le renforcement de la capacité de gestion des ordonnateurs et sur la nécessité de les responsabiliser sur l'efficacité de leurs dépenses que sur la vérification de la régularité de celles-ci. Ce sont à la fois des concepts et des outils de gestion issus du monde de

l'entreprise et censés avoir fait leur preuve dans ce contexte qui ont été théorisés dans les méthodes du NPM.

Les différentes réformes intervenues ces dernières années dans les administrations publiques s'inscrivent dans cette logique de moderniser le fonctionnement de l'administration (Makiadi, 2024). Les universités publiques ne sont pas restées en marge de cette profonde transformation des organisations publiques. Elles sont de plus en plus étudiées au regard des problématiques auxquelles elles sont confrontées depuis l'avènement du NPM dans le secteur public (Da et al., 2018). Au Bénin, la possibilité de gestion autonome conférée aux universités publiques leur permettant d'accéder aux responsabilités et compétences élargies, qui leur confèrent désormais plus de responsabilités en matière financière et administrative, s'accompagne d'un impératif très fort : optimiser leur gestion interne afin de tirer profit des marges de manœuvre que leur donnent ces nouvelles responsabilités. Les outils de pilotage de performance comme le contrôle de gestion deviennent ainsi des dispositifs indispensables de la réforme et s'institutionnalisent, non sans tâtonnement, mais progressivement dans ces établissements (Da et al, 2018).

Par ailleurs, l'entrée en vigueur de la Loi Organique relative au Loi de Finances (LOLF), va rendre nécessaire l'émergence d'une cohérence entre les systèmes d'évaluation de l'utilisation des deniers publics. La nouvelle gestion publique pour laquelle les objectifs, les résultats, l'autonomie, la responsabilité et la performance sont les mots clés du pilotage de l'action publique (Mrabet et Masrouf, 2024). Plus concrètement, le management par la performance serait une réponse à la tendance de l'administration à se replier sur elle-même, privilégiant ses propres préoccupations au détriment des résultats à fournir aux bénéficiaires externes (Crozier, 1963 ; Dupuy, 1998). Mieux répondre aux attentes et exigences des citoyens (qui sont aussi, selon les cas, des usagers, des contribuables, des bénéficiaires ...) mais aussi encadrer, rationaliser voire réduire la dépense publique, tels pourraient être les fondements du nouveau modèle dominant en matière de gestion publique.

Au Bénin, la gestion et le pilotage de l'enseignement supérieur sont faits sur la base des dispositions institutionnelle, législative, réglementaire et organisationnelle. En effet, malgré l'autonomie consacrée aux universités, l'Etat s'ingère toujours dans la gestion des universités publiques à travers le Ministère de l'enseignement supérieur. Il n'existe pas cependant, une définition claire des liens hiérarchiques, ce qui pose un problème fondamental de définition d'une vision d'ensemble sur le fonctionnement et la coordination des universités. Aussi se pose-t-il un problème de leadership stratégique et opérationnel qui déteint sur la régularité des sessions des cadres de concertation pour gérer les dysfonctionnements et les crises dans ce

secteur. Il n'existe guère un système d'informations adéquat ; qui traduit une faible capacité organisationnelle à assurer le suivi et l'évaluation. Cette problématique montre qu'il existe une spécificité de contrôle de gestion dans les organisations publiques universitaires. La recherche de solution à cette question suscite la question spécifique suivante : Quelles sont les pratiques de contrôle de gestion mises en place dans les universités publiques du Bénin ? Cet article tente d'explorer les pratiques de contrôle de gestion mises en place dans les universités publiques du Bénin.

Ce travail de recherche s'inscrit dans une approche méthodologique quantitative. Les données provenant de sources primaires, l'échantillon comprend 270 individus ayant répondu au questionnaire. Alors, nous avons réalisé deux analyses. Une analyse factorielle exploratoire pour faire l'épuration des données et vérifier la dimensionnalité des variables avec le logiciel SPSS. Une analyse factorielle confirmatoire avec Smart PLS 3 pour vérifier la fiabilité et la validité des instruments de mesure.

Afin de mener à bien cette étude, nous l'avons structurée en trois axes distincts. Le premier axe se consacre à l'exploration empirique des pratiques de contrôle de gestion dans les organisations. Le deuxième axe détaille le cadre méthodologique de la recherche. Enfin, le troisième axe expose les résultats de l'étude, présentant les conclusions de la recherche.

1. Revue de littérature

1.1. Théorie mobilisée : Théorie de l'instrument structurant

Comme le montrent les travaux de Hood (1993), les transformations de l'action publique sont étroitement liées au développement de nouveaux instruments (ou à l'adaptation d'anciens). Le développement de l'État durant le XXe siècle a suscité un empilement de dispositifs et de politiques dont la mise en œuvre s'appuie sur une large palette d'instruments. Ces derniers sont censés permettre le pilotage d'une action publique se déployant dans des environnements de plus en plus fragmentés. Leur essor peut également être mis en lien avec l'essor des technologies de l'information et de la communication qui offrent les solutions techniques d'une mesure quasiment instantanée des principaux indicateurs de l'action publique.

Si l'on reprend la typologie élaborée par Lascombes et Le Galès (2009), à partir des travaux de Hood, on peut distinguer cinq types d'instruments : législatifs et réglementaires, économiques et fiscaux, conventionnels et incitatifs, informatifs et communicationnels et enfin, normes, standards et best practices. La relation entre développement des instruments et essor technologique s'avère particulièrement saillante dans le cas des instruments informatifs et

communicationnels qui visent à accroître la transparence (grâce à des indicateurs statistiques de tous types), des instruments économiques et fiscaux (par le biais de la comptabilité analytique), mais aussi des instruments conventionnels et incitatifs (au moyen d'indicateurs de performance).

Nous nous intéressons particulièrement à une sélection d'instruments, caractéristiques de la nouvelle gestion publique qui participent à une volonté de technicisation et de dépolitisation de l'action publique. Nous retiendrons le point de vue de Lascoumes et Le Galès (2009 : 107), selon lequel, « le développement des instruments dépolitisés et la marginalisation de la régulation ne seraient pas dus à des dynamiques de technicisation de l'action, mais à des choix politiques délibérés de mise à l'écart des variables politiques par les élus eux-mêmes.

Eu égard à ce qui précède, il existe un lien étroit entre l'instrumentation des politiques publiques et la volonté de contrôler plus étroitement la mise en œuvre pour la faire correspondre aux objectifs politiques et institutionnels (Lascoumes et Le Galès, 2009). On peut se référer au concept de managérialisme, défini comme un « système d'interprétation du monde à partir des catégories de la gestion (...) qui cherche à rationaliser toutes les sphères de la vie sociale » (Chanlat, 1998 : 20). En ce qui concerne la mise en œuvre des politiques sociales, le recours aux instruments de la nouvelle gestion publique constitue, depuis les années 1990, un phénomène incontournable. Ces auteurs de cette théorie choisissent de situer leur position analytique du point de vue des effets des instruments en considérant ces derniers comme des institutions au sens sociologique du terme, c'est-à-dire un ensemble plus ou moins cohérent de normes et de procédures qui structurent les interactions des acteurs et des organisations.

Dans cette perspective, les instruments jouent un rôle éminent dans le processus politique. Ils peuvent influencer le comportement des différents acteurs des politiques publiques, susciter des incertitudes au niveau des relations de pouvoir, favoriser certaines catégories d'utilisateurs et en écarter d'autres, exercer des contraintes sur les agents, leur servir de ressource et, par-dessus tout, véhiculer une représentation des problèmes sociaux et des solutions qu'il convient de leur apporter. Ainsi, le choix de certains instruments plutôt que d'autres peut être considéré comme révélateur du fonctionnement des gouvernements et de la manière dont les acteurs politiques tentent d'influencer les processus sociétaux.

1.2. Compréhension des pratiques du contrôle de gestion

Selon Mévellec (1998), le principe nouveau de calcul des coûts est simple. Il respecte un principe de causalité selon lequel un objet de coût ne recevra que les coûts dont il est la cause.

Les coûts sont véhiculés par des inducteurs caractérisant chaque centre de regroupement. Les notions de coûts complets et coûts directs ne sont plus pertinentes. Le respect de la règle de causalité fait que tous les coûts sont à la fois complets et directs. La notion de coût complet du produit au sens actuel du terme disparaît. Le respect de la règle de causalité ne permet plus d'affecter sur le produit les consommations de ressources liées aux canaux de distribution ou au marketing général. Celles-ci sont liées aux clients, aux points de vente ou aux domaines stratégiques et non aux produits. La comptabilité par activités aide à pallier aux faiblesses de ces méthodes en permettant le calcul d'un prix de revient plus fiable et plus approprié au nouveau contexte de production et de commercialisation.

L'Activity Based Costing (ABC) est une méthode d'affectation des charges d'une entité (société, direction...) sur des activités (conception des produits, distribution, gestion des sinistres...) avant de répartir celles-ci sur des produits ou des marchés, permettant ainsi une affectation plus directe des coûts sur les produits. La mise en place de ce nouveau système pour l'élaboration d'un coût de revient à base d'activité répond à la perte d'homogénéité des centres d'analyse en se focalisant sur les différentes activités élémentaires, au lieu de prendre appui sur des centres de responsabilité (Gwenaél Prouteau, 1994). En évitant toute hiérarchie entre les activités, la comptabilité à base d'activité sous-tend une nouvelle conception de la création de la valeur au sein de l'entreprise. Elle se place dans une logique de gestion des coûts et non de répartition des charges, afin d'éviter les effets pervers qui naissent de la déformation de la structure traditionnelle de l'analyse des coûts. Quant à la méthode du coût cible, elle repose sur le principe de gestion des coûts basés sur le prix de marché et fut l'objet d'une abondante littérature (Lorino, 1991).

Le management par les coûts cibles permet aux managers et ingénieurs de concevoir des produits pour des marchés dans lesquels le prix de vente est une donnée. Au lieu de trouver le prix par une approche « coût » plus « marge », le manager doit renverser son équation. Le prix est une contrainte, le profit est exigé par la stratégie à long terme de l'entreprise ; le coût cible est donc égal au prix de marché diminué de la marge souhaitée. Cette dernière est définie par le management en fonction des objectifs et du positionnement technique du produit. Le prix de vente concurrentiel est déterminé par la pratique du benchmarking. La méthode du coût cible permet donc l'amélioration de la réactivité et le renforcement des capacités distinctives de l'entreprise afin de pouvoir défier la concurrence. Les techniques standardisées de gestion s'intéressent à toutes les activités (administration, logistique, qualité, délais, conception des produits, ...) et à tous les secteurs (public, associatif, commerce, services, ...). Selon

Zimnovitch (1999) et Naulleau et Rouach (1998), plusieurs outils symbolisent la refondation du contrôle de gestion pour une meilleure mesure de la performance (la gestion par les activités, le tableau de bord prospectif, la budgétisation à base zéro, l'Economic Value Added, la méthode du juste à temps, le benchmarking, le reengineering...).

Ainsi, comme le soulignent Seghyar et Boussouf (2023), à mesure que la complexité et la turbulence de l'environnement augmentent, l'efficacité des outils traditionnels de gestion diminue, ne servant plus la performance de l'entreprise. Il devient alors nécessaire de s'orienter vers des outils de contrôle et de guidage pour développer la capacité de réactivité de l'organisation. De plus, De La Pallière et al. (2023) observent que de nombreux gestionnaires agissent comme si le temps était une variable connue, avec des périodes annuelles ou mensuelles équivalentes. Cependant, les interactions avec les clients surviennent à des moments aléatoires, et les nouvelles technologies ainsi que les procédés innovants sont introduits à des dates variées. Par conséquent, c'est le cycle de vie des produits et l'innovation technologique qui définissent l'horizon temporel dont doivent se préoccuper les comptables et les gestionnaires.

Les travaux de Fligstein (1985 ; 1990) apportent une perspective novatrice sur les événements historiques évoqués par Chandler, en adoptant une approche néo-institutionnelle. Fligstein (1990) met en évidence le rôle central des institutions dans la stabilisation des pratiques de contrôle de gestion au sein des organisations. Ces institutions peuvent prendre diverses formes, telles que les normes professionnelles, les réglementations gouvernementales, les conventions industrielles et les traditions organisationnelles. Elles exercent une influence significative sur les décisions des gestionnaires et sur les choix organisationnels en matière de contrôle de gestion. De même, les réglementations gouvernementales en matière de gouvernance d'entreprise ont eu un impact sur la manière dont les entreprises organisent leur système de contrôle interne et externe.

Les conflits institutionnels dans la transformation des pratiques de contrôle de gestion peuvent opposer différentes institutions, telles que les associations professionnelles, les syndicats, les organismes de réglementation et les organisations patronales. Par exemple, les luttes entre les professionnels de la comptabilité et les praticiens du contrôle de gestion pour le contrôle des normes comptables et des pratiques de contrôle interne sont des manifestations de ces conflits institutionnels.

1.3. Enoncé des hypothèses de recherche

De nos jours, les universités publiques ne se contentent plus de suivre passivement l'évolution du futur ; elles adoptent une approche proactive en cherchant à anticiper et à s'adapter rapidement aux changements (Mazouz, 2014). Elles s'engagent dans une quête constante pour identifier et mettre en œuvre les meilleures pratiques de contrôle de gestion adaptées à leur environnement spécifique. La nature et la taille de chaque institution jouent un rôle dans le choix des méthodes de contrôle les plus appropriées.

L'ouvrage de Burton Clark (1998) est emblématique de ce changement. Des formules (plus que des modèles à part entière d'ailleurs) fleurissent alors dans la littérature et associent de plus en plus fréquemment l'université aux notions de planning stratégique (Chaffee, 1985), de management, de rationalisation (Ramirez, 2006), ou encore de capitalisme (Slaughter et Rhoades, 2004).

Des pratiques telles que le contrôle budgétaire et la prise de décisions stratégiques émergent comme étant parmi les plus prépondérantes au sein des universités publiques du Bénin. Ces approches renforcent la réputation et l'efficacité de ces institutions en garantissant une gestion transparente et efficiente des ressources disponibles. Au regard des différentes perceptions empiriques, nous formulons les hypothèses de recherche suivantes :

Hypothèse de recherche 1 : Le contrôle budgétaire caractériserait les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les universités publiques béninoises.

Hypothèse de recherche 2 : Les décisions stratégiques détermineraient les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les universités publiques béninoises.

2. Méthodologie et terrain d'application

2.1. Caractéristique de l'échantillon et collecte des données

La population mère de cette étude représente l'ensemble des individus intervenant dans la gestion ou dans la gouvernance des unités de formation et de recherche de l'Université d'Abomey-Calavi (UAC) du Bénin. En termes clairs, il s'agit des agents des différentes facultés ou entités ainsi que les étudiants du Bénin. Dans ce contexte, la population cible de cette enquête englobe l'ensemble des chefs d'entités, responsables administratifs, et étudiants des quarante-une entités de l'UAC. Nous avons défini la taille de notre échantillon suivant les principes empiriques. L'étude s'inscrit dans une démarche méthodologique quantitative. La population mère de notre étude est 1222 responsables administratifs et enseignants toutes catégories confondues de la plus grande université du Bénin. Ainsi, l'Université d'Abomey-Calavi est

créée dans les années 1970 appelée l'Université Nationale du Bénin et compte 41 entités de formation et de recherche (SG/Rectorat UAC, 2024). Nous avons restreint cette population mère en choisissant les entités qui sont au centre d'Abomey-Calavi. Alors, l'échantillon ciblé comprend 270 administratifs et enseignants, et les données proviennent de sources primaires donc par questionnaire.

Pour recueillir des données, nous avons opté pour l'enquête sur un échantillon de la population mère, c'est-à-dire, le sondage. Nous utilisons cette technique car nous ne pouvons pas mener une enquête auprès de l'ensemble des acteurs de l'UAC. Il est donc nécessaire de constituer un échantillon représentatif. Or, la constitution d'un échantillon représentatif est primordiale pour la collecte de données. La représentativité de l'échantillon est essentielle dans la généralisation des résultats obtenus à la population étudiée. Cet échantillon reflète les caractéristiques et la diversité de la population mère.

2.2. Mesure des variables

Olivier (2009) a considéré outre les outils de prévision, de suivi et d'analyse, le travail collaboratif pour caractériser les pratiques de contrôle de gestion. Les variables telles que les budgets et les plans dans le cadre du choix des outils techniques de prévision ; les tableaux de bord, les états financiers (bilans, comptes de résultats, les annexes...), les indicateurs de rentabilité, la comptabilité analytique comme outils techniques de suivi et d'analyse et les contrats, le cercle de qualité et les travaux collaboratifs relèvent du choix d'outils relationnels. Dans le cadre de cette recherche, nous avons identifié le contrôle budgétaire et la prise de décisions stratégiques comme les pratiques de contrôle de gestion les plus pratiquées dans les universités publiques du Bénin. De ce fait, ces pratiques vont faire l'objet d'analyse de notre étude. Ces pratiques sont pour la plupart retenus comme moyen de définir les pratiques de contrôle de gestion dans les universités. Deux variables expliquant les pratiques de contrôle de gestion ont fait l'objet de mesure dans ce papier.

2.3. Méthode de traitement et d'analyse de données

Dans le cas de notre recherche, nous avons choisi d'utiliser les équations structurelles pour tester notre modèle de recherche. Cette décision découle du fait que nos variables sont mesurées à l'aide d'échelles d'intervalle, ce qui permet d'appliquer des méthodes d'analyse multivariée plus avancées. Les équations structurelles s'inscrivent dans une logique confirmatoire, elles consistent à établir un réseau de relations sous la forme d'un ensemble d'équations linéaires qui relie les variables explicatives aux variables expliquées, comme l'ont souligné Gavard-Peret

et al. (2012). Le modèle structurel quant à lui, expose les relations potentielles entre les variables latentes du modèle. Il est utilisé pour tester les hypothèses. Dans le cas où les variables latentes se situent en tête de la chaîne causale modélisée, on les qualifie d'exogènes. Elles sont cependant qualifiées d'endogènes lorsqu'elles ont pour déterminant d'autres variables latentes modélisées (Gavard-Perret et al., 2012). Ces auteurs distinguent plusieurs types de relations entre les variables latentes : des formes unidirectionnelles (causales), bidirectionnelles (covariances), directes ou indirectes.

Dans la même lignée, l'analyse par les équations structurelles peut se faire par la méthode PLS (Partial Least Square). Elle est employée dans une démarche intégrative non linéaire qui s'effectue au travers de l'analyse des moindres carrés partiels (l'analyse de la variance). La méthode PLS est utilisée dans le but d'évaluer le modèle structurel dans son ensemble, avec la prévision des variables latentes. Alors, nous avons réalisé deux analyses. Une analyse factorielle exploratoire pour faire l'épuration des données et vérifier la dimensionnalité des variables avec le logiciel SPSS. Une analyse factorielle confirmatoire avec Smart PLS 3 pour vérifier la fiabilité et la validité des instruments de mesure.

3. Analyse des résultats et discussions

3.1. Présentation et analyse des résultats

Nous distinguons des critères qui président à la réalisation d'une analyse en composantes principales. Nous employons l'indice de KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) concomitamment avec le test de Bartlett.

Tableau N°1 : indice de KMO

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage		,803
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	1539,969
	Ddl	178
	Signification	,000

Source : résultats de nos recherches, 2023

Le tableau n°1 indique que le KMO est au seuil d'acceptabilité ($KMO > 0,7$) ce qui permet de factoriser les items (Evrard et al,2002) avec un test de sphéricité de Bartlett significatif.

Tableau N°2 : communalités

Qualités de représentation		
	Initiale	Extraction
Les responsables participent à la détermination de leurs objectifs budgétaires	1,000	,657
Le programme budgétaire est détaillé au niveau de chaque entité	1,000	,293
Les budgets alloués à chaque entité contribuent à l'atteinte de leurs objectifs	1,000	,726
La flexibilité du système mis en place permet la réactualisation des budgets	1,000	,694
Le système mis en place permet d'avoir le retour sur capital investi	1,000	,677
Le système mis en place accroît la satisfaction des étudiants à l'égard de la formation	1,000	,607
Les entités assurent le développement personnel des étudiants	1,000	,584
Le système mis en place assure une formation continue des personnels	1,000	,656
Le personnel administratif est compétent	1,000	,557
Les décisions stratégiques sont prises par le Conseil d'Administration	1,000	,625
Les membres de conseil d'administration sont expérimentés	1,000	,697
Les décisions prises par les CA visent la capacité à acquérir les ressources	1,000	,599
Le système de contrôle mis en place augmente le degré d'innovation managériale	1,000	,624

Source : résultats de nos recherches, 2023

Les résultats du deuxième tableau montrent que tous les items ont leur communalités au-dessus de 0,45 (Hair et al,2016), sauf certains dont les communalités sont inférieures à 0,45. Ils seront donc éliminés dans la suite de l'analyse. Les résultats de la matrice montrent que les coefficients factoriels de certains items sont inférieurs à 0,65, ce qui n'est pas acceptable car le seuil recommandé est de 0,65 (Hair et al, 2016). Nous passons ainsi à une deuxième ACP.

Il s'agit de reprendre l'ACP en prenant soin d'isoler les items qui ne respectent pas les seuils

Tableau N°3 : indice de KMO

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,862
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	1170,850
	Ddl	127
	Signification	,000

Source : résultats de nos enquêtes, 2023

Le tableau n°3 indique que le KMO est au seuil d'acceptabilité ($KMO > 0,7$) ce qui permet de factoriser les items (Evrard et al,2002) avec un test de sphéricité de Bartlett significatif. De plus KMO passe de 0,803 à 0,862.

Tableau N°4 : matrice des composantes après rotation

	Composante	
	1	2
Les responsables participent à la détermination de leurs objectifs budgétaires		,765
Les budgets alloués à chaque entité contribuent à l'atteinte de leurs objectifs		,761
La flexibilité du système mis en place permet la réactualisation des budgets		,800
Le système mis en place permet d'avoir le retour sur capital investi		,667
Les entités assurent le développement personnel des étudiants		,778
Le système mis en place assure une formation continue des personnels	,690	
Les membres de conseil d'administration sont expérimentés	,795	
Le système de contrôle mis en place augmente le degré d'innovation managériale	,812	

Les résultats du tableau n°4 présentant la matrice affichent deux dimensions dont les coefficients factoriels sont supérieurs à 0,65. La première composante dénommée « Décisions stratégiques (DES_STR), avec 3 items, explique 32,07% de la variable « pratique de contrôle de gestion ». La deuxième composante dénommée « Contrôle budgétaire (CTL_BUD), avec 5 items, explique 30,86% de la variable « pratique de contrôle de gestion ».

Tableau N°5 : récapitulatif de ACP

	Composante	
	1	2
Les responsables participent à la détermination de leurs objectifs budgétaires		,765
Les budgets alloués à chaque entité contribuent à l'atteinte de leurs objectifs		,761
La flexibilité du système mis en place permet la réactualisation des budgets		,800
Le système mis en place permet d'avoir le retour sur capital investi		,667
Les entités assurent le développement personnel des étudiants		,778
Le système mis en place assure une formation continue des personnels	,690	
Les membres de conseil d'administration sont expérimentés	,795	
Le système de contrôle mis en place augmente le degré d'innovation managériale	,812	
Valeur propres	3,936	1,099
Variance expliquée	32,072	30,867
Variance totale expliquée	62,939	
Indice de KMO	0,862	

Test de sphéricité de Bartlett	$\chi^2 = 1170,850$; ddl = 127 ; P < 0,001
--------------------------------	--

Source : résultats de nos recherches, 2023

Il ressort de ce tableau n°5 que l'indice de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) est de 0,862, indiquant une excellente adéquation de l'échantillonnage pour l'analyse factorielle. Le test de sphéricité de Bartlett est significatif ($\chi^2 = 1170,850$; ddl = 127; p < 0,001), confirmant que les corrélations entre les variables sont suffisamment élevées pour justifier l'utilisation de l'ACP.

3.2. Fiabilité et validité des échelles de mesures

Cette étape consiste à réaliser les tests de fiabilité par alpha de Cronbach, la fiabilité composite et la validité convergente.

Tableau N°6 : fiabilité et validité convergente

	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
CTL_BUD	0,728	0,823	0,657
DES_STR	0,784	0,820	0,609
PRT_CGEST	0,713	0,751	0,586

Source : résultats de nos recherches, 2023

Les résultats du tableau n°6 révèlent que l'alpha de Cronbach communication efficace (DES_STR) est de 0,784 ce qui indique une cohérence interne raisonnable des items pour mesurer la décision stratégique. Pour la contrôle budgétaire (CTL_BUD) l'alpha de Cronbach est de 0,728 ce qui indique une cohérence interne raisonnable pour cette dimension, bien qu'elle soit légèrement inférieure à celle de la décision stratégique. La valeur de l'alpha de Cronbach de toutes les dimensions sont supérieures à 0,7 suffisant pour une AFC (Hair et al,2016). La fiabilité composite (correspondant rho de Joreskog) pour toutes les dimensions sont supérieures à 0,7. La validité convergente (AVE) de toutes les dimensions varie de 0,586 à 0,657 ce qui suggère les items utilisés pour mesurer chaque dimension convergent de manière satisfaisante vers la variable « pratique de contrôle de gestion ».

Tableau N°7 : validité discriminante

	CTL_BUD	DES_STR	PRT_CGEST
CTL_BUD	0,698		
DES_STR	0,216	0,580	
PRT_CGEST	0,396	0,392	0,474

Source : résultats de nos recherches,2023

Les résultats du tableau n°7 montrent que :

CTL_BUD : La racine carrée de l'AVE (Average Variance Extracted) pour CTL_BUD est 0,698. Cela signifie que 69,8% de la variance des items de CTL_BUD est capturée par le construit. De plus, cette valeur est supérieure à toutes les corrélations de CTL_BUD avec les autres construits (0,216 avec DES_STR, 0,396 avec PRT_CGEST,). Cela indique une bonne validité discriminante pour CTL_BUD.

DES_STR : La racine carrée de l'AVE pour DES_STR est 0,580. Cela signifie que 58% de la variance des items de DES_STR est capturée par le construit. De plus, cette valeur est supérieure à toutes les corrélations de DES_STR avec les autres construits (0,216 avec CTL_BUD et 0,392 avec PRT_CGEST). Cela indique une bonne validité discriminante pour DES_STR.

Ainsi, ce tableau n°7 indique que tous les construits ont une bonne validité discriminante, selon les critères généralement acceptés en recherche quantitative. Cela signifie que chaque construit est bien distinct des autres (Fornell et Larcker,1981) et mesure effectivement la variable.

Tableau N°8 : validité discriminante HTMT

	CTL_BUD	DES_STR	PRT_CGEST
CTL_BUD			
DES_STR	0,378		
PRT_CGEST	0,482	0,216	

Source : résultats de nos recherches,2023

Le tableau n°8 représente les valeurs de l'indice HTMT (Heterotrait-Monotrait ratio) pour évaluer la validité discriminante entre les construits dans un modèle de mesure. Les valeurs HTMT sont toutes bien en dessous de 0,85, ce qui suggère que chaque construit est suffisamment distinct des autres dans votre modèle, indiquant une bonne validité discriminante selon les critères de l'indice HTMT.

Tableau N°9 : coefficient de détermination

	R-square	R-square adjusted
CTL_BUD	0,655	0,665
DES_STR	0,704	0,703

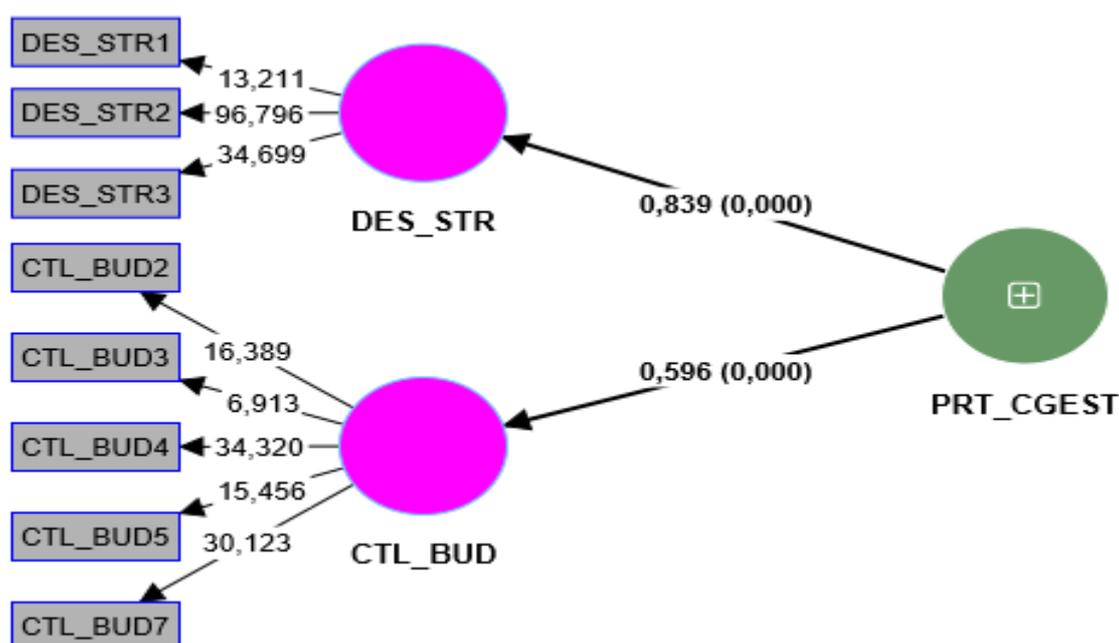
Source : résultats de nos recherches, 2023

Le tableau n°9 présente les valeurs de R-square et de R-square ajusté pour différents construits dans le cadre d'une analyse PLS-SEM (Partial Least Squares Structural Equation Modeling).

- Pour CTL_BUD, le R-carré est de **0,655** et le R-carré ajusté est de **0,665**. Cela signifie que 65,5% de la variabilité de la variable dépendante peut être expliquée par le modèle CTL_BUD. Après ajustement pour le nombre de prédicteurs dans le modèle, ce chiffre est légèrement plus élevé à 66,5%.
- Pour DES_STR, le R-carré est de **0,704** et le R-carré ajusté est de **0,703**. Cela signifie que 70,4% de la variabilité de la variable dépendante peut être expliquée par le modèle DES_STR. Après ajustement pour le nombre de prédicteurs dans le modèle, ce chiffre est presque le même à 70,3%.

Le modèle de mesure permet de tester les hypothèses de recherche formulées.

Figure N°1 : modèle de mesure



Source : résultats de nos recherches, 2023

Cette figure retrace les coefficients structurels des variables mises en jeu. Les valeurs consignées sur la figure sont résumées dans le tableau n°10 suivant :

Tableau N°10 : analyse factorielle confirmatoire du second ordre

	Coef. bêta	Ecart-type	T statistics	P values
PRT_CGEST -> CTL_BUD	0,596	0,040	14,765	0,000
PRT_CGEST -> DES_STR	0,839	0,011	75,931	0,000

Source : résultats de nos recherches, 2023

Le tableau n°10 indique chacune des dimensions contrôle budgétaire (CTL_BUD) ; décision stratégique (DES_STR) ont toutes leurs coefficients de chemin supérieurs à 0 et compris entre

0,596 et 0,839, significatifs au seuil de 0,001. Donc ces deux dimensions mesurent effectivement la variable « pratique de contrôle de gestion » (Evrard et al,2003). Donc, ces dimensions déterminent la variable « pratiques de contrôle de gestion ».

Alors, H1 qui stipule que « le contrôle budgétaire caractériserait les pratiques de contrôle de gestion » est confirmée. De même, l'hypothèse H2 selon laquelle « les décisions stratégiques détermineraient les pratiques de contrôle de gestion » est confirmée.

3.3. Discussion des résultats et implications

Le coefficient de 0,839 et une valeur de t-student de 75,931 montrent une influence extrêmement forte de la décision stratégique sur la pratique de contrôle de gestion. Ces résultats indiquent que la prise de décision stratégique est une composante centrale des pratiques de contrôle de gestion, ce qui est cohérent avec la littérature existante. Evrard et al. (2003) affirment que les décisions stratégiques structurent les orientations à long terme de l'organisation, orientant ainsi les systèmes de contrôle et de suivi mis en place pour assurer la cohérence entre les objectifs stratégiques et les performances réelles.

Cette influence forte peut s'expliquer par le fait que la décision stratégique englobe des aspects tels que l'allocation des ressources, la définition des priorités organisationnelles, et la gestion des risques, qui nécessitent tous des mécanismes de contrôle robustes. Par exemple, Kaplan et Norton (1996) ont montré que les décisions stratégiques bien intégrées dans les systèmes de contrôle de gestion, comme le Balanced Scorecard, renforcent la capacité de l'organisation à surveiller et à ajuster ses opérations en fonction de ses objectifs stratégiques.

Le contrôle budgétaire, avec un coefficient de 0,596 et une valeur de t-student de 14,765, montre également une influence significative, bien que moins prononcée que la décision stratégique, sur la pratique de contrôle de gestion. Le contrôle budgétaire est une pratique clé dans la gestion des performances financières d'une organisation, offrant un cadre pour planifier, surveiller, et ajuster les opérations en fonction des ressources disponibles et des objectifs financiers.

L'influence du contrôle budgétaire est bien documentée dans la littérature, où il est souvent vu comme un outil fondamental de contrôle de gestion qui assure la discipline financière et permet d'aligner les actions des managers sur les objectifs de l'organisation (Hornigren et al., 2012). Cependant, le fait que son impact soit moindre que celui de la décision stratégique peut suggérer que, bien qu'essentiel, le contrôle budgétaire agit davantage comme un mécanisme de suivi et de correction, tandis que la décision stratégique joue un rôle plus directif et structurant dans la

pratique de contrôle de gestion. Les résultats confirment que la pratique de contrôle de gestion est multidimensionnelle, influencée par des éléments stratégiques et financiers. Le fait que les deux hypothèses soient confirmées avec des coefficients élevés renforce l'idée que la pratique de contrôle de gestion ne peut être efficace que si elle intègre à la fois une dimension stratégique forte et un suivi budgétaire rigoureux. Cela reflète une compréhension intégrée où la gestion stratégique donne le cadre global et les priorités, tandis que le contrôle budgétaire assure que ces priorités sont poursuivies de manière disciplinée et réaliste.

Conclusion et apports de la recherche

Cet article tente d'explorer les pratiques de contrôle de gestion mises en place dans les universités publiques du Bénin. L'étude s'inscrit dans une démarche méthodologique quantitative. L'échantillon comprend 270 individus, et les données proviennent de sources primaires donc par questionnaire. Alors, nous avons réalisé deux analyses. Une analyse factorielle exploratoire pour faire l'épuration des données et vérifier la dimensionnalité des variables avec le logiciel SPSS. Une analyse factorielle confirmatoire avec Smart PLS 3 pour vérifier la fiabilité et la validité des instruments de mesure. Le tableau indique chacune des dimensions contrôle budgétaire (CTL_BUD) ; décision stratégique (DES_STR) ont toutes leurs coefficients de chemin supérieurs à 0 et compris entre 0,596 et 0,839, significatifs au seuil de 0,001. Donc ces deux dimensions mesurent effectivement la variable « pratique de contrôle de gestion ». Le contrôle budgétaire caractérise les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les universités publiques béninoises. Les décisions stratégiques déterminent les pratiques de contrôle de gestion utilisées dans les universités publiques béninoises.

Sur le plan théorique, ces résultats appuient les modèles existants de contrôle de gestion qui prônent une approche intégrée, reliant étroitement les aspects stratégiques et financiers. Par exemple, les normes comptables établies par les organismes de normalisation professionnelle ont contribué à façonner les pratiques de reporting financier et de contrôle de gestion dans de nombreuses entreprises. Le recours aux instruments procède également d'une volonté de contrôle, de rationalisation et de planification toujours plus grande de l'action publique, nourrie des avancées de l'informatique. La littérature a souligné la volonté des dirigeants à contrôler les organisations, cela peut paraître utopique, comme « le cimetière des illusions des procédures totalisantes de la rationalisation de l'action publique est particulièrement encombré ».

Pour les praticiens, ces résultats soulignent l'importance de ne pas négliger l'une de ces dimensions dans la conception des systèmes de contrôle. Les organisations doivent s'assurer

que leurs pratiques de contrôle de gestion ne sont pas uniquement basées sur des mesures financières, mais qu'elles sont aussi fortement ancrées dans les décisions stratégiques pour être véritablement efficaces. Aujourd'hui, les universités ne cherchent plus à contrôler le futur, elles cherchent à le gérer et à s'y adapter rapidement car les systèmes d'évaluation de la performance se diversifient de plus en plus. Cet article éclaire toutes les parties prenantes (recteurs, responsables administratifs, corps professoral, les étudiants, ...) à comprendre les pratiques de contrôle de gestion.

Malgré les apports de cette recherche, quelques limites sont relevées. L'échantillon de 270 individus pourrait ne pas être représentatif de l'ensemble des pratiques de contrôle de gestion dans toutes les universités publiques du Bénin. Les critères de sélection des participants peuvent introduire un biais qui limite la généralisation des résultats. Les résultats obtenus sont spécifiques au contexte béninois et, plus précisément, aux universités publiques. Il peut être difficile d'extrapoler ces résultats à d'autres contextes ou types d'institutions.

En se concentrant exclusivement sur une méthodologie quantitative, l'étude peut manquer de nuances et d'informations contextuelles que des méthodes qualitatives auraient pu apporter. Par exemple, les perceptions individuelles ou les dynamiques organisationnelles ne sont pas capturées. Même si les dimensions « contrôle budgétaire » et « décision stratégique » semblent bien mesurer la variable « pratique de contrôle de gestion », ces résultats pourraient ne pas être applicables dans d'autres environnements universitaires ou cultures organisationnelles en dehors du Bénin. L'étude se concentre sur des dimensions spécifiques du contrôle de gestion. D'autres variables potentiellement influentes sur les pratiques de contrôle de gestion (par exemple, la culture organisationnelle, le leadership, les ressources disponibles) n'ont pas été mesurées, ce qui pourrait limiter la portée des conclusions.

BIBLIOGRAPHIE

- Alami, S. (2018). La performance organisationnelle par l'adoption du contrôle de gestion par l'hôpital marocain. *Revue de Consolidation Comptable et de Management de la Performance*, (2).
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- Bezes, P., Demazière, D., Le Bianic, T., Paradeise, C., Normand, R., Benamouzig, D., ... & Evetts, J. (2011). New Public Management et professions dans l'État: au-delà des oppositions, quelles recompositions?. *Sociologie du travail*, 53(3), 293-348.
- Boussard, V., Demazière, D., & Milburn, P. (2010). L'injonction au professionnalisme. *Analyses d'une dynamique plurielle. Lectures, Les livres*.
- Carlos, K. M., Yassine, H., Driss, H., & Zahra, H. (2024). The Use of New Technologies in Management Control Systems and their Impact on Managerial Innovation. *Pakistan Journal of Life and Social Sciences (PJLSS)*, 22(2).
- Chaffee, E. E. (1985). Three models of strategy. *Academy of management review*, 10(1), 89-98.
- Chanlat, J. F. (1998). *Sciences sociales et management: plaidoyer pour une anthropologie générale* (No. 97). Presses Université Laval.
- Chappoz 1, Y., & Pupion 2, P. C. (2013). La quête de la performance. *Gestion et management public*, (1), 1-2.
- Clark, B. R. (1998). *Creating entrepreneurial universities: organizational pathways of transformation. Issues in Higher Education*. Elsevier Science Regional Sales, 665 Avenue of the Americas, New York, NY 10010 (paperback: ISBN-0-08-0433545; hardcover: ISBN-0-08-0433421, \$27)..
- Crozier, M. (1963). Le phénomène bureaucratique : essai sur les tendances bureaucratiques des systèmes d'organisation modernes et sur leurs relations en France avec le système social et culturel. (*No Title*).

De La Pallière, A., Martin, L., & Dupont, S. (2023). Gestion du temps et innovation technologique : repenser les horizons temporels en entreprise. *Journal of Business Management*, 12(3), 45–59.

Dupuy, P. M. (1998). The danger of fragmentation or unification of the international legal system and the International Court of Justice. *NYUJ Int'l L. & Pol.*, 31, 791.

E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.

el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.

El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. *Agence Francophone*.

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).

EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.

Evrard Yves, Pras Bernard, Roux Elyette, (2003). *Market: études et recherches en marketing*. Ed Dunod, Paris.

- Evrard, A., Malagie, I., Laporte, A. M., Boni, C., Hanoun, N., Trillat, A. C., ... & Adrien, J. (2002). Altered regulation of the 5-HT system in the brain of MAO-A knock-out mice. *European Journal of Neuroscience*, 15(5), 841-851.
- Fligstein, N. (1985). The spread of the multidivisional form among large firms, 1919-1979. *American sociological review*, 377-391.
- Fligstein, N. (1990). Organizational, demographic, and economic determinants of the growth patterns of large firms. *Comparative social research*, 12, 19-44.
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
- Gavard-Perret, M. L., Gotteland, D., Haon, C., & Jolibert, A. (2012). Méthodologie de la recherche en sciences de gestion. *Réussir son mémoire ou sa thèse*, 2.
- Hair, Jr, J. F., Sarstedt, M., Matthews, L. M., & Ringle, C. M. (2016). Identifying and treating unobserved heterogeneity with FIMIX-PLS: part I—method. *European business review*, 28(1), 63-76.
- Hamza, E. K., HIJAB, Z., Oumaima, E. B., Amal, M. E. L. L. O. U. L. I., & Ezzahra, E. F. (2024). Strategic Innovation: Integrating System Dynamics into Management Control. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 1012-1028.
- HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.
- HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.
- HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. *PODIUM OF SPORT SCIENCES*
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons?. *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.

Hood, M. G. (1993). After 70 years of audience research, what have we learned. *Visitor studies: Theory, research and practice*, 15, 17-27.

Horngrén, C., Harrison, W., Oliver, S., Best, P., Fraser, D., Tan, R., & Willett, R. (2012). *Accounting*. Pearson Higher Education AU.

Kalif M. & Charaf K. (2024). Les variables expliquant l'impact de l'adoption du contrôle de gestion sur la performance des organisations : une revue de littérature », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 8 (4), pp: 65-85

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system.

Lascoumes, P., & Le Galès, P. (2009). *Gli strumenti per governare* (p. 319). Bruno Mondadori.

Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique: la gestion par les activités* (Vol. 213). Paris: Dunod.

Makiadi, S. (2024), RSE et ISR : Deux indicateurs de performance pour une gestion durable au sein d'entreprise, *Revue Internationale du chercheur*«Volume 5 (4), pp : 443 –466

Mazouz, B. (2014). *La stratégie des organisations de l'État: Contexte d'analyse, paramètres de décision et gestion du changement*. PUQ.

Mevellec, P. (1998). De la nature des systèmes de coûts. In *Valeur, marché et organisation*.

Mrabet & Masrouf, (2024). Résilience organisationnelle et contraintes financières : perspectives théoriques et implications pour les entreprises marocaines. *Revue du contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 8(4), 1-20 ;

Naulleau, G., & Rouach, M. (1998). Les méthodes récentes du contrôle de gestion: les apports pour la banque. *Revue Banque*, 590

Olivier-D'Avignon, G. (2009). De la production sociale du quotidien à la construction sociale de l'utopie: le Campement autogéré.

Prouteau G. (1994). Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands. *Revue Française de gestion*, (260).

Ramirez, P. (2006). The globalisation of research in the pharmaceutical industry: A case of uneven development. *Technology Analysis & Strategic Management*, 18(2), 143-167.

Seghyar, N., & Boussouf, Z. (2023). La complexité et la turbulence de l'environnement actuel : quelles évolutions récentes du contrôle de gestion ? *International Journal of Financial Accountability, Economics, Management, and Auditing*, 5(2), 128–142.

Slaughter, S., & Rhoades, G. (2004). *Academic capitalism and the new economy: Markets, state, and higher education*. Jhu press.

Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.

Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.

Zimnovitch, H. (1999). Etat et calcul des coûts par les entreprises françaises. L'exemple de Pechiney: 1936-1945. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 5(1), 5-27.