



# Systemes de controle de gestion et pilotage de la performance globale des universites publiques du Benin

Oscar C. KEKEREGUE<sup>1</sup> et Emmanuel C. HOUNKOU <sup>2</sup>

<sup>1</sup>Doctorant, Université d'Abomey-Calavi (Benin), Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations (LARPEDO)

<sup>2</sup>Professeur titulaire, Université d'Abomey-Calavi (Benin), Laboratoire de Recherche sur les Performances et Développement des Organisations (LARPEDO)

**Résumé :** Cette recherche tente d'analyser le lien entre les systèmes de contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises. Ainsi pour pouvoir atteindre cet objectif, nous avons adopté une double approche méthodologique à la fois qualitative et quantitative afin de pouvoir faire ressortir tous les systèmes de contrôle de gestion qui peuvent influencer le pilotage de la performance des universités publiques du Benin. En effet, nous avons fait recours aux outils de collecte de données comme le guide d'entretien et le questionnaire d'enquête administré aux responsables administratifs et étudiants de ces universités publiques. Les données issues de l'enquête ont été trait es et analys es. Les résultats montrent que les différents sous variables représentants les différents facteurs explicatifs du contrôle de gestion ont un impact sur le système de pilotage de la performance globale des universités publiques au Benin. Il s'agit du système de contrôle interactif, le système de croyance, le système de délimitation et le système de contrôle diagnostic.

**Mots-clés :** Système de contrôle de gestion, performance globale, Université publique, Benin.

**Digital Object Identifier (DOI):** <https://doi.org/10.5281/zenodo.7693786>

**Published in:** Volume 2 Issue 1



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## 1. Introduction

Les universités sont progressivement pass es dans leur fonctionnement d'une logique de gestion administrative à une logique de gestion managériale. Traditionnellement administr es à partir d'une allocation budgétaire r alis e a priori et encadr es par une réglementation qui en garantit le fonctionnement, la transformation des universités s'est op r e à partir du début des années 1990 dans un contexte d'apparition d'une tendance qui est devenue la norme et baptis e Nouveau Management

Public (NMP) ou Nouvelle Gestion Publique, issue de l'anglais New Public Management. D'inspiration anglo-saxonne et libérale, ces méthodes de management public se sont diffusées à tous les pays occidentaux.

Pour Hofstede (1978), l'université est un exemple manifeste d'organisation dont le mode de fonctionnement et les objectifs en font une organisation non adaptée aux modes de contrôle cybernétique. L'université ne peut selon lui (Hofstede, 1981) être l'objet que d'un contrôle non cybernétique de type politique, ou d'un modèle alternatif de type « anarchie organisée » (Cohen, March et Olsen, 1972). En effet, elle est un cas extrême d'organisation au sein de laquelle le pouvoir est largement réparti entre différents groupes poursuivant des objectifs très divergents, ce qui rend la réalisation de ses activités difficilement mesurables en termes quantitatifs et non ambigus permettant de mesurer la performance.

La complexité de l'université relève à la fois d'une complexité d'abondance et d'une complexité de sens, comme les définit Riveline (1991) : un problème peut être déclaré complexe parce qu'il comporte beaucoup de solutions et que les moyens sont limités pour les explorer toutes. Mais cette épithète est aussi employée pour caractériser des problèmes qui n'offrent que peu de solutions mais où les points de vue sur le choix sont divers, antagonistes et puissants. Selon Côme (2007), la complexité d'abondance dans l'université est liée au nombre croissant d'acteurs et à leur diversité ainsi qu'à l'intensité de leurs relations, la complexité de sens a quant à elle pour origine la diversité des interprétations possibles des composantes de l'évolution de l'environnement de l'université. Pour Martinet (2006), la complexité de sens « se rencontre dans les situations mal structurées : objectifs flous, équivoques, données multiples ou agrégées, informations à construire [...] », elle est notamment « liée à l'ambiguïté, à l'instabilité et à la conflictualité des fins et des préférences ». L'université semble à ce titre en être une parfaite illustration. Pour Fabre (2013) également, l'organisation complexe que constitue l'université ne constitue pas un environnement favorable au contrôle de gestion, notamment cybernétique ; il rejoint à nouveau Hofstede en considérant que dans certaines circonstances où l'ambiguïté des objectifs de l'organisation.

La présence de dispositifs de contrôle cybernétique ne suffit pas à rendre efficace un système de contrôle de gestion, Bouquin considère même que le contrôle de gestion est « plus ou moins éloigné du modèle cybernétique car il n'a pas un style unique » que laisserait supposer l'existence d'un contrôle uniquement mécanique, ou encore que « la cybernétique n'est certainement pas la bonne référence pour construire le contrôle de gestion, qui ne lui ressemble pas », mais en revanche qu'elle est « utile pour le comprendre » (Bouquin et Kuszla, 2013). D'où la nécessité de la prise en compte par les recteurs d'universités des pratiques RSE et de leurs contrôles dans le dispositif de contrôle de gestion mise en œuvre. Dès lors, les universités pourront mesurer leurs progrès à partir d'une performance plus globale incluant, les dimensions économique, sociale et environnementale (Zaid-Chertouk, 2011). Or, pour mettre en place des stratégies orientées RSE, les systèmes de contrôle auront certainement un rôle prépondérant à jouer. En effet, la littérature managériale nous apprend que pour décliner une stratégie spécifique, il est indispensable de mettre en place un système de contrôle adéquat, avec des mécanismes de contrôle spécifiques à chacune de ces stratégies. Ces dispositifs d'évaluation et de notation font l'objet de nombreuses publications (Quairel, 2005) alors que les systèmes de mesure de performances mis en œuvre en interne par l'université pour accompagner le déploiement d'une stratégie de développement durable annoncée, dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi sont peu, voire pas étudiés par la littérature académique.

Eu égard à tout ce qui précède, la mise en œuvre des systèmes de contrôle et leur efficacité dans une organisation complexe qu'est l'université, alors même que la nécessité des outils du contrôle est inscrite dans la loi (LOF), est ainsi au cœur de notre question générale de recherche suivante : quels sont les

systèmes de contrôle de gestion qui influencent le pilotage de la performance globale dans les universités publiques béninoises ? A cet effet, cette recherche vise à établir le lien entre les systèmes de contrôle de gestion et le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises. Cette recherche contribue au renforcement du pilotage de la performance globale des universités béninoises et propose des systèmes efficaces de contrôle de gestion. Du point de vue théorique, cette étude enrichit les travaux dans le domaine de finance.

Ce travail de recherche est consacré à une revue de littérature, à la méthodologie et aux résultats et leurs discussions pour finir par une conclusion.

## **2. Revue de littérature**

Afin d'étudier l'articulation des systèmes de contrôle pour piloter la performance globale, sous l'angle des outils et des pratiques de contrôle, cette recherche mobilise le cadre théorique d'Hatchuel et Weil (1992) caractérisant le contenu technique et stratégique des outils de gestion et permettant d'aborder la finalité des instruments mobilisés. Mais cette recherche mobilise également le cadre d'analyse de Simons (1991, 1995) présentant quatre leviers ou pratiques de contrôle : contrôle par les règles, par les valeurs, par les résultats (contrôle diagnostique) et le contrôle interactif.

### **2.1 Approche conceptuelle du contrôle de gestion**

Un système de contrôle de la gestion est un système qui rassemble et utilise l'information pour évaluer la performance des différentes ressources organisationnelles, comme les ressources financières, physiques, humaines ainsi que les stratégies organisationnelles et économiques (Armstrong et al., 2010). Selon Germain (2005), l'indispensable évolution du contrôle de gestion a amplement été évoquée ces vingt dernières années au regard de la transformation de l'environnement des entreprises.

Des recherches ont mis l'accent sur des interactions entre le contrôle interactif et diagnostique qui définissent ensemble un « control mix » (Abernathy et Chua, 1996 ; Collier, 2005). Selon Simons (1995), le système de contrôle de gestion peut être décomposé en ses dimensions comme système de contrôle interactif, le système de croyances, le système de délimitation et le système de contrôle diagnostique. En effet, la performance globale est gérée par la simultanéité des leviers de contrôle décrits par Simons qui sont le contrôle par les valeurs avec les principes coopératifs, contrôle interactif avec les nombreux réunions et échanges associant la majorité des membres, contrôle diagnostique avec les indicateurs économiques et sociaux, voire un contrôle par les règles (système garde-fou) avec l'audit de la révision coopérative vérifiant le respect des règles coopératives tous les ans ou cinq ans selon le statut de la Scop. Simons (1994) a montré comment une relation dialectique peut se mettre en place là où des systèmes, d'abord utilisés de manière diagnostique, se transforment en système interactif en fonction de l'usage qu'en font les managers.

Selon Boitier (2008), pour que le système de contrôle de gestion assure plus efficacement son rôle d'intégration entre la stratégie et le pilotage opérationnel, il est composé d'un « contrôle diagnostique » et d'un « contrôle interactif ». Des rapports entre les sous dimensions du contrôle de gestion (le contrôle interactif, le système de croyances, le système de délimitation, le système de contrôle diagnostique) et la performance globale des entreprises. Les trois dimensions de la performance globale interrogent les chercheurs de gestion quant aux instruments et pratiques utilisés, et la typologie de Simons permet de caractériser les approches développées.

À travers la recherche d'un pilotage équilibré des trois dimensions de la performance globale, il s'agit d'élargir le contenu des outils et de renouveler les pratiques en associant un maximum de parties prenantes. En plus, le bon fonctionnement des outils de contrôle diagnostique, spécifiques au contrôle de

gestion, n'est pas suffisant et le cadre d'analyse des leviers de contrôle proposé par Simons (1995) fournit une grille de lecture appropriée pour apprécier l'équilibre du système de pilotage. La description de la relation qui existe entre le contrôle de gestion et la performance des entreprises est bien définie par la théorie des parties prenantes.

## **2.2 Théorie des parties prenantes**

Dans un ouvrage fondateur écrit en 1984 (réédité en 2010), Freeman définit une partie prenante (stakeholder) comme étant tout groupe d'individus ou tout individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels. Si le concept de partie prenante existait avant l'ouvrage fondateur de Freeman, c'est bien suite aux travaux de ce dernier qu'est véritablement née la théorie des parties prenantes. Elle apporte un changement de paradigme dans la vision de l'entreprise, dont le cœur n'est plus les actionnaires (shareholders) mais les parties prenantes (stakeholders). L'actionnaire devient une partie prenante comme les autres : salariés, syndicats, clients, fournisseurs, banques, pouvoirs publics, société civile, médias, etc.

Les parties prenantes ont chacun des attentes spécifiques, qui peuvent être différentes encore si on considère des sous-groupes plus détaillés (les attentes d'un étudiant de première année au regard de l'université ne sont pas toutes identiques à celles d'un étudiant en fin de master), c'est pourquoi les parties prenantes doivent à la fois être définies et classifiées. La définition proposée par Freeman (1984) est enrichie par Clarkson (1995), selon lui les parties prenantes représentent les individus ou les groupes d'individus qui possèdent ou prétendent posséder des droits ou des intérêts dans les activités, passées, présentes ou futures d'une organisation. Ces droits et intérêts revendiqués sont le résultat des contrats passés avec l'organisation ou des agissements de celle-ci, ils peuvent être de natures juridiques ou morales, individuelles ou collectives. Une classification simple de ces parties prenantes peut être réalisée entre les parties prenantes internes et les parties prenantes externes, elle est déjà réalisée par Freeman (1984) et développée par Carroll et Näsi (1997), qui présentent une typologie simple pour catégoriser de cette façon ces parties prenantes : les parties prenantes internes comprennent selon eux des groupes tels que les employés, les propriétaires et les dirigeants d'une part et les parties prenantes externes comprennent les consommateurs, les concurrents, le gouvernement, les groupes de pression, les médias, la collectivité et l'environnement d'autre part.

Cette théorie a été convoquée puisque dans le contexte des universités, la théorie des parties prenantes va constituer un cadre intégrateur permettant de justifier à la fois l'engagement des établissements dans la démarche de développement durable, la nécessité d'une communication à destination des parties prenantes qui pourra être réalisée par la mise en place d'un système de contrôle de gestion et de pilotage qui tienne compte des attentes des parties prenantes dans les différentes dimensions du développement durable (Mullenbach-Servayre, 2007). Elle constitue une grille d'analyse féconde pour proposer une vision alternative de la gouvernance, analyser les mécanismes de management des parties prenantes, aborder les problèmes de respect, équité et de justice organisationnelle en gestion des ressources humaines (Mercier, 2001).

## **2.3 Système de contrôle de gestion comme levier de pilotage de la performance globale**

Beaucoup de travaux s'intéressent aux rôles que joue le système de contrôle de gestion sur le pilotage de la performance et plus particulièrement la performance. Le recueil et l'utilisation des informations dans le but d'évaluer la performance dans les organisations sont une question des plus importantes aujourd'hui.

### **2.3.1 Lien entre système de contrôle interactif et pilotage de la performance globale**

Le système de contrôle interactif est un système qui est beaucoup centré sur les zones d'incertitude stratégiques et orienté vers l'exploration de nouvelles opportunités et l'émergence de nouvelles stratégies. Dans ce contexte, les entreprises sont dans une logique de « bottom-up » (Amria et Attouch, 2018). Il s'agit pour les acteurs de l'organisation d'interagir très fortement entre eux dans le but de traiter des stratégies qui sont prioritaires et qui ont été définies au premier abord comme des facteurs clés pour l'entreprise, de façon intensive (Essi et Berland, 2011). Ailleurs, le contrôle interactif peut-être plus ou moins ouvert c'est à dire non intrusif et inspirant. L'idée est de partager une vision commune avec une logique d'adaptation et d'émergence de la stratégie qui soit intrusive et coercitive. Les interactions permettent aux managers de s'immiscer dans les décisions des subordonnés dans une logique de mise en œuvre de la stratégie. Plusieurs contributions articulent que le contrôle interactif n'est pas suffisamment précisé contrairement au contrôle diagnostique qui repose sur des dispositifs précis, des règles, des procédures, des outils. En illustration, Kuszla (2005) indique que les incertitudes stratégiques ne peuvent jouer le rôle de guide cognitif, quant au contrôle interactif, c'est le domaine du flou. C'est en particulier le cas de la notion d'apprentissage, à la fois dans les travaux de Simons et dans ceux qui exploitent ces derniers (Dambrin et Löning, 2008). L'imprécision porte donc sur la manière dont les systèmes de contrôle interactif sont utilisés dans les entreprises (Renaud, 2010) et leurs modalités de fonctionnement qui restent à explorer (Berland et Persiaux 2008) Maurel et Pantin (2020) dans leurs travaux sur les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour le pilotage de la performance globale prouvent que ce type de contrôle apparaît particulièrement adapté au mode de gouvernance démocratique et, en encourageant un dialogue contradictoire, il permet de gérer des paradoxes de la performance globale. Dans l'intérêt de tester le contrôle interactif dans le pilotage de la performance globale, nous formulons notre première hypothèse suivante :

*H1 Le système de contrôle interactif a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises*

### **2.3.2 Le système de croyances et le pilotage de la performance globale**

Le système de croyances est défini par Amria et Attouch (2018) comme l'ensemble des valeurs organisationnelles qui sont communiqués de manière formelle par les dirigeants dans l'optique de développer la culture et les buts organisationnels, capables de créer un sens et de fournir une orientation commune.

Selon Faouzi (2021) qui a travaillé sur la performance globale dans une communication globale et cohérente avec les objectifs des performances sociales et environnementales au travers de valeurs complémentaires eu égard aux conciliations évoquées, souligne que les valeurs proviennent des croyances et de l'affect, ce qui rend crédible le discours d'engagement de l'entreprise sociale. Benatiya (2021) renchérit par le fait que le système de croyances de l'organisation intègre à la fois la vision du dirigeant et le système de valeurs formalisé par des codes éthiques ou par la culture de l'entreprise, d'un point de vue stratégique.

L'importance du système de croyances intervient également en situation de changement stratégique. En fait, pendant ces situations, les systèmes de contrôle sont utilisés par les dirigeants pour piloter la performance de l'organisation. Entre autres, formaliser les croyances, établir des garde-fous par rapport à un comportement stratégique acceptable, définir et mesurer les variables de performance critiques, engendrer le débat et la discussion sur des incertitudes stratégiques (Simons, 1994). Dans la même perspective, plusieurs autres auteurs soulignent cette importance du système de croyances. En illustration, les interactions entre ces différents niveaux, à travers lesquelles les normes, les valeurs et les croyances évoluent, conduisent à souligner l'importance des processus inter-organisationnels dans

le fonctionnement des organisations (Dillard et al. 2004 ; Hopper et Major 2007). C'est ainsi que l'on teste la deuxième hypothèse suivante dans le cadre de cette recherche :

*H2 : Le système de croyances à un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises*

### **2.3.3 Le système de délimitation et le pilotage de la performance globale**

Le système de délimitation appelé encore système de limite (Amria et Attouch, 2018) focalise l'attention des responsables sur les risques à éviter et d'où il délimite des frontières d'activités stratégiques. Quant à Manssori et El hamri (2022), c'est un système qui indique la question de la délimitation des responsabilités. Le contrôle par les délimitations (la définition des frontières) présente l'aspect de self-control du contrôle de gestion mis en évidence par Simons (1995).

Ainsi, la délimitation dans la mise en œuvre du système de contrôle de gestion devrait permettre une meilleure intégration aux systèmes de gestion et donc un meilleur pilotage de la performance (Boitier, 2008). Il faut remarquer que les universités publiques, notamment au Bénin, connaissent une délimitation dans le système de contrôle de l'administration du fait de la décentralisation des fonctions et département. Compte tenu de cette littérature théorique et empirique, nous estimons une la relation entre le système de délimitation et le pilotage de la performance globale. Par conséquent, nous formulons cette troisième hypothèse suivante :

*H3 : Le système de délimitation a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises*

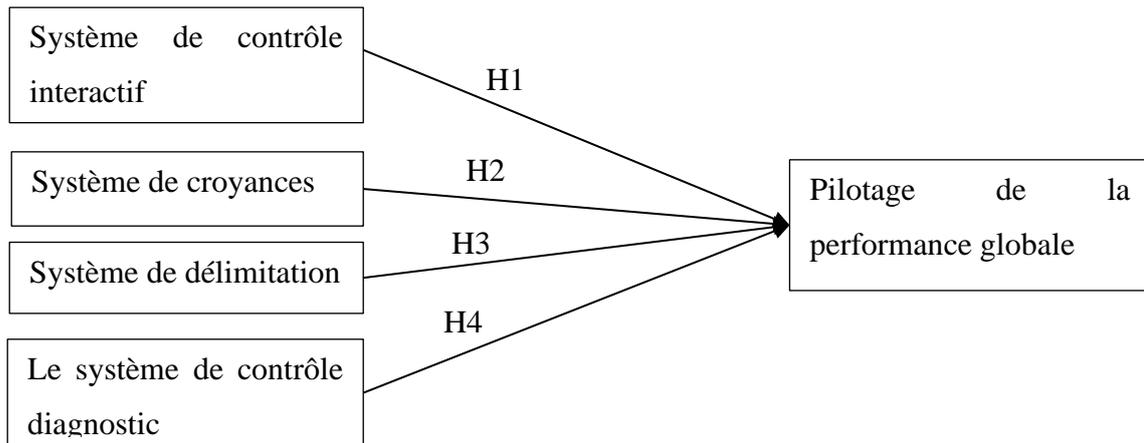
### **2.3.4 Le système de contrôle diagnostic et le pilotage de la performance globale**

Pour Amria et Attouch (2018), les systèmes de contrôle diagnostic sont des systèmes qui représentent la forme la plus classique du contrôle de gestion. Ce type de contrôle se fait a posteriori des résultats et leur comparaison à des objectifs est préalablement tracée. Dans ces systèmes de contrôle, la logique est du type « top-down » qui prévaut avec recours à des mesures correctrices en cas de non-conformité des réalisations avec les stratégies délibérées. Le contrôle diagnostic s'appuie sur un contrôle régulier des résultats en référence à des standards de performance préétablis. Il s'inscrit dans une logique de stabilité de l'environnement, les comportements étant encadrés par des dispositifs traditionnels de contrôle formel. Les outils de contrôle sont mobilisés de manière moins formelle et systématique que dans le contrôle diagnostic, et sont susceptibles d'être mis en question ou aménagés pour donner plus de réactivité à l'organisation (Boitier, 2008).

Selon Simon (1995), le contrôle diagnostic est la forme classique et cybernétique du contrôle étant donné que c'est un terme central de la majorité des écrits en contrôle de gestion. Pour Mantouzi (2020), Simon considère que le contrôle diagnostic correspond au contrôle de gestion dit classique. Une fois de plus, l'auteur soutient la thèse du rôle du contrôle diagnostique dans le pilotage de la stratégie de l'entreprise aboutissant à la performance. Par ailleurs, Fasshauer (2011) souligne qu'un système de contrôle diagnostic n'exclut pas le dialogue et l'implication du manager ou de son subordonné dans les stratégies. Ce qui se caractériserait de manière discontinue. Toutefois, le système de contrôle diagnostic basé sur un référentiel homogène et standard permet au système de contrôle de gestion d'assurer le rapprochement des différents niveaux de pilotage dans l'organisation (Boitier, 2008). Au vu des opinions évoquées dans la littérature, nous postulons cette quatrième hypothèse H4 que voici :

*H4 Le système de contrôle diagnostic a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises.*

Au regard de cette littérature, nous estimons tester le modèle suivant :



**Figure 1** : Modèle adapté à l'étude

**Source** : A partir des travaux de Simons, 1995

### 3. Méthodologie de recherche

Dans cette recherche, nous avons adopté une démarche méthodologique mixte (approche qualitative et approche quantitative).

#### 3.1 Caractéristique de l'échantillon et collecte des données

La première étape est consacrée à l'étude qualitative qui consiste à collecter des données primaires qualitatives à partir d'entretiens semi-directifs par un guide d'entretien où nous avons choisi de nous concentrer sur une partie restreinte des cadres des universités du Bénin. Nous avons donc effectué seize (16) entretiens auprès des responsables de la chaîne des dépenses des universités du Bénin. Les 16 personnes interviewées ont été choisies selon la méthode de convenance à raison de quatre (04) personnes par universités. Ces personnes interviewées sont l'Agent Comptable, le Chef Comptable, Responsable Suivi-évaluation et planification et le Directeur des Ressources Humaines des Universités. Certes, cette taille de notre échantillon obéisse au principe de saturation sémantique (Gavard-Peret et al. 2006). Une analyse de contenu thématique a été utilisée pour analyser les réponses issues des entretiens. Pour la collecte des données quantitatives, nous avons choisi l'enquête par questionnaire au personnel administratif et enseignant et les étudiants. Car, il serait très difficile de mettre en œuvre une méthode de recensement et d'autre part l'enquête par panel semble moins indiqué pour une étude ponctuelle. Alors, la collecte des données s'est faite sur une population mère constituée de deux groupes distincts. Il s'agit de la catégorie des agents des universités dont l'effectif est estimé à deux mille deux cent trente-deux (2232) personnes (personnel administrative et personnel enseignant) et de la catégorie des étudiants diplômés dont l'effectif estimatif courant l'année universitaire 2020-2021 est 39741 diplômés de licence et de master. Cette population est considérée car la question de système de contrôle de gestion et de pilotage de la performance globale concerne tout le monde universitaire.

Toutefois, cette population est en réalité très vaste et ne peut être étudiée dans sa totalité. Face à la difficulté, voir l'impossibilité de constituer un échantillon aléatoire représentatif des cadres et étudiants, notre choix s'est tourné vers une méthode non probabiliste précisément l'échantillon de convenance fondé sur les cadres et diplômés que nous rencontrons au moment de l'enquête, après la rentrée universitaire (septembre à Novembre 2022). Cette méthode d'échantillonnage est choisie pour des

raisons de praticité, d'accessibilité, de coût, de temps bien qu'une base de données du personnel et des étudiants existe dans toutes les universités publiques au Bénin. Afin d'éviter un biais au niveau de l'échantillon nous nous sommes efforcés de réunir les personnes à enquêter des deux sexes provenant essentiellement des deux grandes universités du Bénin en raison de leur forte domination de l'ensemble des étudiants et cadres administratif universitaire. Il s'agit de l'Université d'Abomey-Calavi (UAC) et de l'Université de Parakou (UP). La taille de l'échantillon a été élargie à trois cents (300) individus pour le questionnaire pour se conformer à la taille idéale (200 à 300 observations) recommandée pour la plupart des problèmes où on utilise des méthodes d'équations structurelles (Evrard et al, 2003 ; Haïr et al., 2019).

Dans le cadre de notre étude nous avons choisi le questionnaire à réponses fermées ou fixées d'avance qui a été élaborée à partir de la revue de littérature et de la phase qualitative de la recherche. En effet, la revue de littérature et l'étude qualitative nous ont permis de faire ressortir des items. Nous présentons ci-après les échelles de mesure avec l'échelle de notation des variables et le mode d'administration du questionnaire.

### 3.2 Mesure des variables de l'étude et analyse des données

La construction des échelles de mesure des variables du modèle a été faite à partir des échelles de mesure existantes dans la littérature. Le choix a été effectué principalement en fonction des objectifs de la recherche, du terrain d'étude, de la qualité psychométrique de l'échelle (le choix des échelles de mesure est motivé par le fait que ces échelles ont fait l'objet de plusieurs tests statistiques reconnus par la communauté scientifique) afin d'inscrire la recherche en continuité des travaux précédents ayant porté sur le système de contrôle de gestion (Simons, 1995) et le pilotage de la performance globale (Riviere et Boitier, 2011 ; Quairel, 2006), tout en privilégiant les échelles de mesure construites ou bien réutilisées dans le contexte français. Pour ce qui est de l'analyse des données quantitatives, nous avons fait recours aux modèles d'équations structurelles. Pour évaluer la validité discriminante de notre modèle nous avons le test de HTMT recommandé par Henseler et al. (2015). Ainsi la validité discriminante d'un modèle de mesure est donc établie si le HTMT ne dépasse pas un seuil de 0.9 (Franke et Sarstedt, 2019). D'autres recherches méthodologiques ont suggéré d'autres valeurs plus petites (exemple 0.85) comme seuil pour le HTMT (++++).

## 4. Présentation des résultats et discussion

### 4.1 Analyse factorielle confirmatoire

#### 4.1.1 Evaluation des modèles de mesures des facteurs de premier ordre

Les quatre dimensions du pilotage de la performance globale présentent respectivement des indicateurs de fiabilité et de validité convergente satisfaisants. La validité discriminante est également établie selon le critère de Henseler et al. (2015).

**Tableau 1** : Etude de la fiabilité des dimensions de l'échelle PPEG

	<b>ENSO</b>	<b>GOFI</b>	<b>PRIN</b>	<b>USG</b>
<b>Cronbach's alpha</b>	0,868	0,736	0,823	0,857
<b>Composite reliability (rho_a)</b>	0,827	0,783	0,726	0,821
<b>Composite reliability (rho_c)</b>	0,823	0,823	0,800	0,837

Les résultats issus de l'analyse de fiabilité montrent que les quatre dimensions gouvernance et finance (GOFI) ; Usagers (USG) ; Environnement et société (ENSO) et Processus interne (PRIN) ont

respectivement leur alpha de Cronbach, leur fiabilité composite supérieur à 0,7 (Hair et al., (2019)) donc les échelles de mesure de PPEG présentent une bonne fiabilité.

**Tableau 2 :** Validité convergente des dimensions de l'échelle PPEG

	ENSO	GOFI	PRIN	USG
Average variance extracted (AVE)	0,651	0,609	0,647	0,642

Source : résultats de nos enquêtes, 2022

La validité convergente de chacune des dimensions de la variable pilotage de la performance globale (PPEG) a une valeur supérieure à 0,5 (Roussel, 2005).

**Tableau 3 :** Test de HTMT (validité discriminante)

	ENSO	GOFI	PPEG	PRIN	USG
ENSO					
GOFI	0,474				
PPEG	0,448	0,496			
PRIN	0,537	0,570	0,509		
USG	0,748	0,701	0,629	0,485	

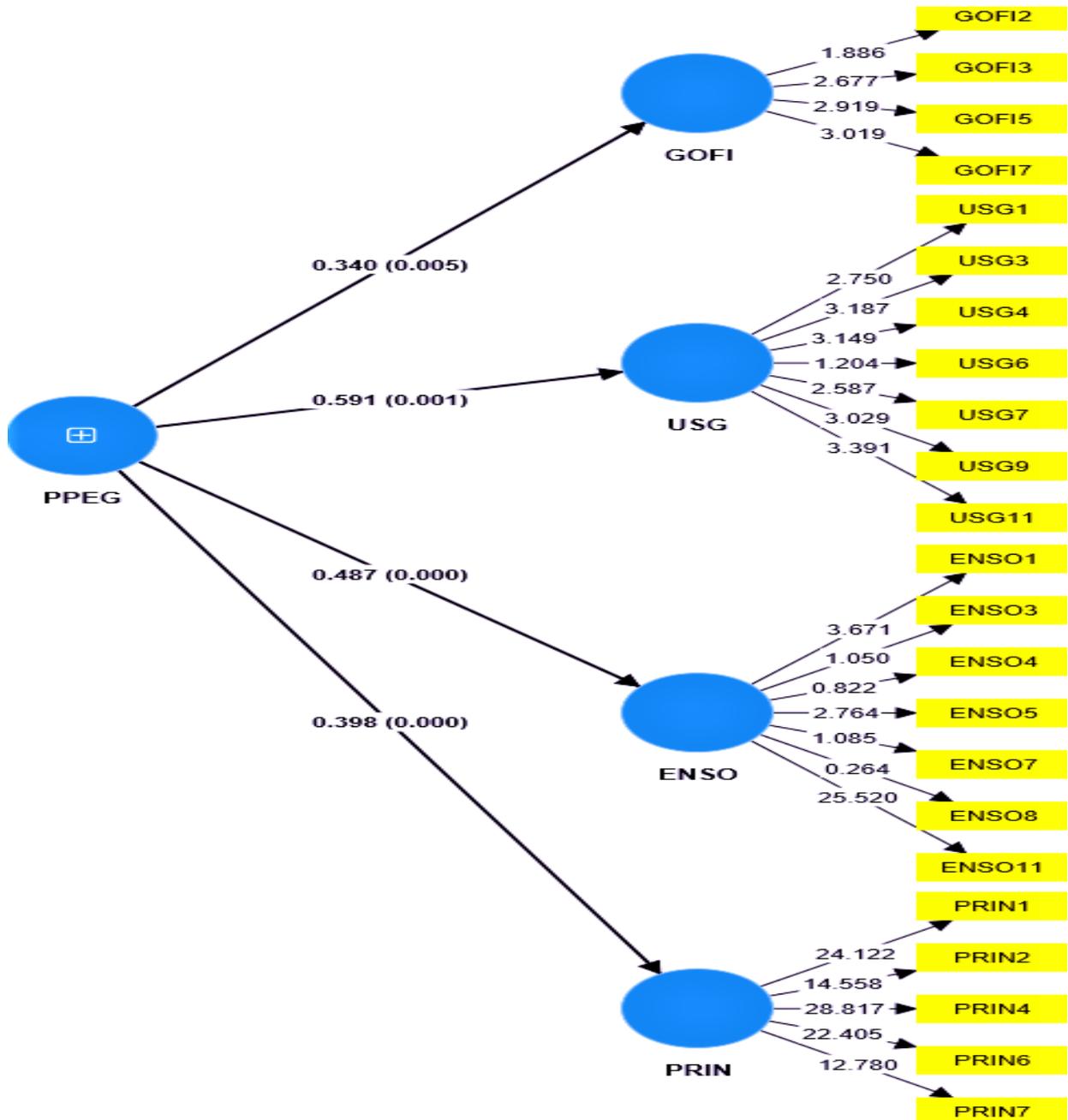
#### 4.1.2 Evaluation de la contribution des dimensions au facteur de second ordre

Il n'y a pas de problème de colinéarité dans ce modèle puisque les VIF des quatre facteurs du pilotage de la performance du premier ordre sont inférieurs au seuil requis (pour rappel, ce seuil est à 5). Tout comme dans l'analyse confirmatoire du premier type, les quatre dimensions contribuent significativement à la formation du concept pilotage de la performance globale. Dans cette analyse factorielle confirmatoire du second ordre, c'est les dimensions Environnement et société, usagers (personnels et étudiants) contribuent le plus fortement ( $\beta = 0,591$  ;  $p < 0,001$  ;  $\beta = 0,457$  ;  $p < 0,001$ ) et la gouvernance et financement puis processus interne contribuent moyennement ( $\beta = 0,340$  ;  $p < 0,05$  et  $\beta = 0,398$  ;  $p < 0,001$ ). L'indice  $Q^2$  est supérieur à 0 ( $Q^2 = 0,336$ ) : la pertinence prédictive du modèle est validée.

**Tableau 4 :** Analyse factorielle confirmatoire du second ordre

	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics ( O/STDEV )	P values
PPEG -> ENSO	0,487	0,487	0,027	18,244	0,000
PPEG -> GOFI	0,340	0,322	0,122	2,800	0,005
PPEG -> PRIN	0,398	0,399	0,023	17,025	0,000
PPEG -> USG	0,591	0,565	0,179	3,307	0,001

Le tableau indique chacune des dimensions environnement et société, gouvernance et finance, usagers (personnels et étudiants) et processus interne ont toutes leurs coefficients supérieurs à 0 et significative au seuil de 0,05. Donc ses quatre dimensions mesurent effectivement la variable pilotage de la performance globale (Evrard et al,2003).



**Figure 1:** Analyse factorielle confirmatoire de l’analyse des résultats

## 4.2 Analyse factorielle confirmatoire

### 4.2.1 Evaluation des modèles de mesures des facteurs de premier ordre

Les quatre dimensions du système de contrôle de gestion (SCGE), présentent respectivement des indicateurs de fiabilité et de validité convergente satisfaisants. La validité discriminante est également établie selon le critère de Henseler et al. (2015).

**Tableau 5 :** Etude de la fiabilité des dimensions de l'échelle SCGE

	COCE	CODC	CODL	COIT
Cronbach's alpha	0,878	0,874	0,754	0,736
Composite reliability (rho_a)	0,872	0,930	0,744	0,801
Composite reliability (rho_c)	0,894	0,902	0,746	0,806

**Source :** résultats de nos enquêtes, 2022

Les résultats issus de l'analyse de fiabilité montrent que les quatre dimensions contrôle interactif (COIT) ; contrôle de délimitation (CODL) ; contrôle de croyance (COCE) et contrôle diagnostic (CODC) ont respectivement leur alpha de Cronbach, leur fiabilité composite supérieur à 0,7 (recommandation de Hair et al. 2019)) donc les échelles de mesure de SCGE présentent une bonne fiabilité.

**Tableau 6 :** Etude de la validité convergente des dimensions de l'échelle SCGE

	COCE	CODC	CODL	COIT
Average variance extracted (AVE)	0,683	0,609	0,598	0,602

**Source :** résultats de nos enquêtes, 2022

La validité convergente de chacune des dimensions de la variable système de contrôle de gestion (SCGE), a valeur supérieure à 0,5 (Roussel, 2005). Pour évaluer la validité discriminante de notre modèle nous avons le test de HTMT recommandé par Henseler et al. (2015). Ainsi la validité discriminante d'un modèle de mesure est donc établie si le HTMT ne dépasse pas un seuil de 0.9 (Franke et Sarstedt, 2019). D'autres recherches méthodologiques ont suggéré d'autres valeurs plus petites (exemple 0.85) comme seuil pour le HTMT (Henseler, 2018).

**Tableau 7 :** Test de HTMT (validité discriminante)

	COCE	CODC	CODL	COIT	SCGE
COCE					
CODC	0,184				
CODL	0,286	0,844			
COIT	0,431	0,495	0,530		
SCGE	0,353	0,523	0,440	0,365	

**Source :** résultats de nos enquêtes, 2022

#### 4.2.2 Contribution des dimensions aux facteurs du second ordre

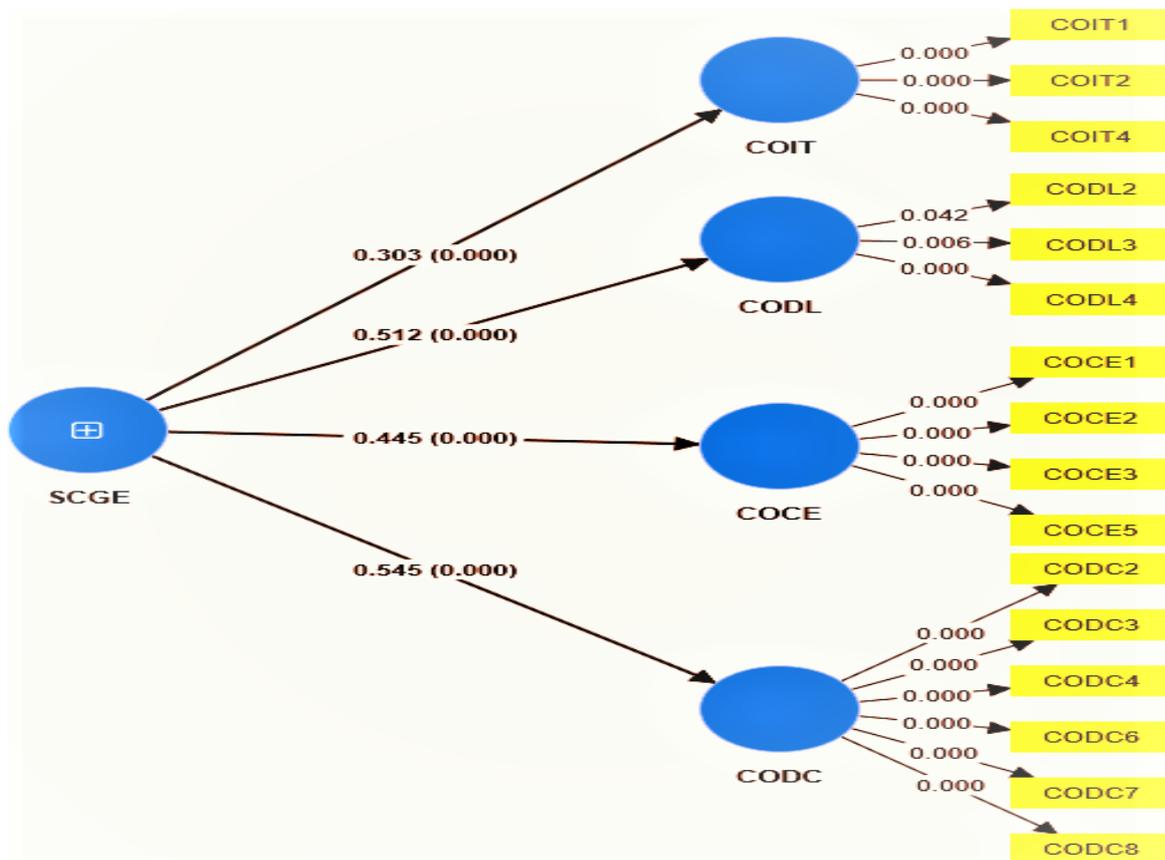
Il n'y a pas de problème de colinéarité dans ce modèle puisque les VIF des quatre facteurs du pilotage de la performance du premier ordre sont inférieurs au seuil requis (pour rappel, ce seuil est à 5). Tout comme dans l'analyse confirmatoire du premier type, les quatre dimensions contribuent significativement à la formation du concept système de contrôle de gestion (SCGE). Dans cette analyse factorielle confirmatoire du second ordre, c'est les dimensions contrôle diagnostic, contrôle de délimitation et contrôle de croyance contribuent le plus fortement ( $\beta = 0,545$  et  $p < 0,001$  ;  $\beta = 0,512$  et  $p < 0,001$  ;  $\beta = 0,445$  et  $p < 0,001$ ) et le contrôle interactif contribue moyennement ( $\beta = 0,303$  et  $p < 0,05$ ). L'indice  $Q^2$  est supérieur à 0 ( $Q^2 = 0,402$ ) : la pertinence prédictive du modèle est validée.

**Tableau 8 :** Analyse factorielle confirmatoire du second ordre

	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics ((O/STDEV))	P values
SCGE -> COCE	0,445	0,447	0,017	25,638	0,000
SCGE -> CODC	0,545	0,546	0,016	33,994	0,000
SCGE -> CODL	0,512	0,513	0,024	21,524	0,000
SCGE -> COIT	0,303	0,304	0,026	11,643	0,000

Source : résultats de nos enquêtes, 2022

Le tableau indique chacune des dimensions contrôle de délimitation, contrôle interactif, contrôle de croyance et contrôle diagnostic ont toutes leurs coefficients supérieurs à 0 et significative au seuil de 0,05. Donc ses quatre dimensions mesurent effectivement la variable système de contrôle de gestion (SCGE), (Evrard et al, 2003).



**Figure 2:** Analyse factorielle confirmatoire du système de contrôle de gestion (SCGE)

### 4.3 Tests des hypothèses

A ce niveau il s’agit de tester les relations suivantes :

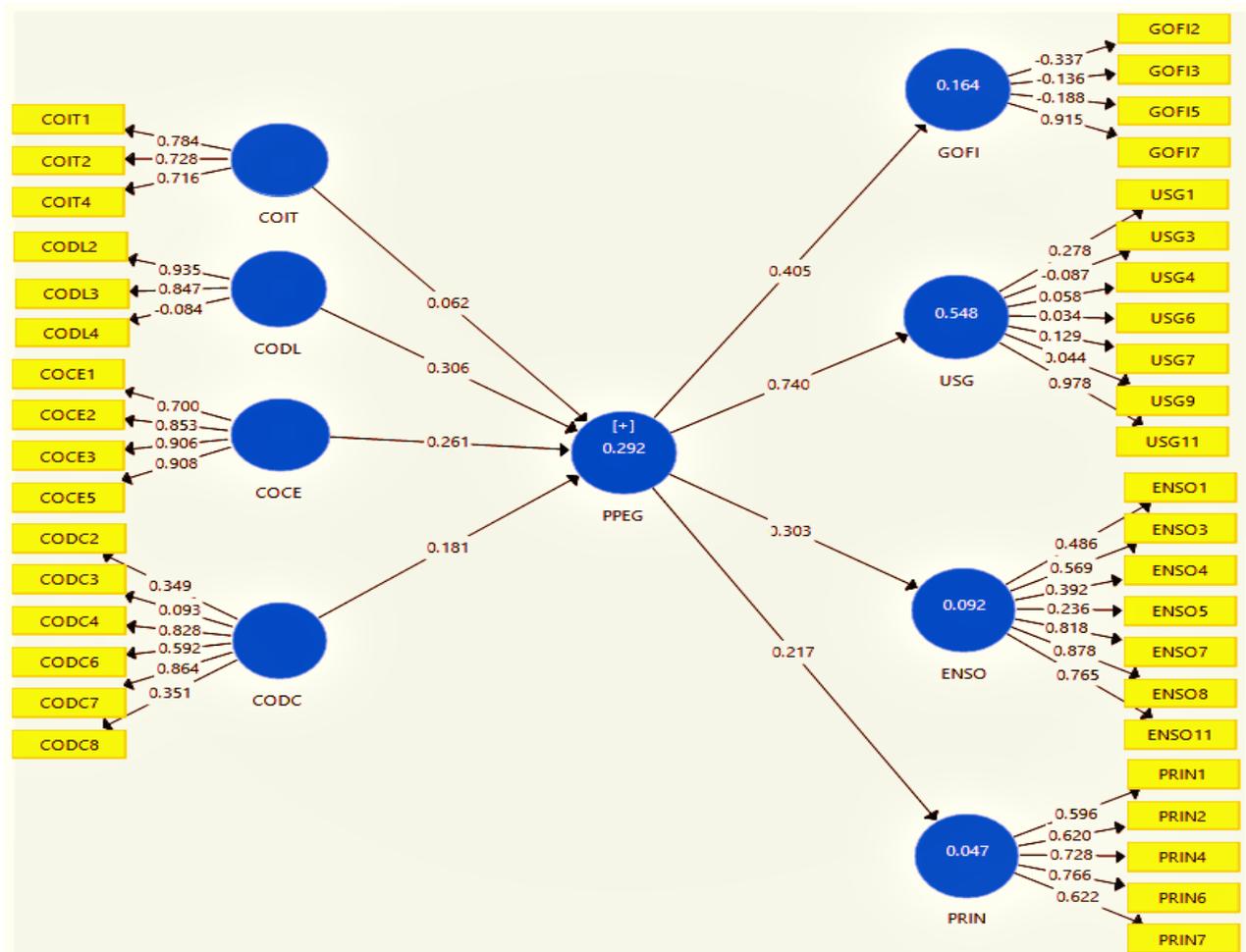


Figure 4 : Modèle causal.

Au niveau du modèle structurel, nous avons évalué le coefficient de détermination R<sup>2</sup> et, d'après notre analyse, nous avons constaté que notre R<sup>2</sup> est élevé. Chin (1998) suggère que des valeurs de R-carré de 0,67, 0,33 et 0,19 dans PLS-SEM peuvent être considérées comme substantielles, élevé, modérées et faibles, respectivement. Les valeurs R<sup>2</sup> supérieures à 0,67 étaient considérées comme élevées, les valeurs entre 0,33 et 0,67 étaient modérées, les valeurs entre 0,19 et 0,33 étaient faibles et les valeurs R<sup>2</sup> inférieures à 0,19 étaient inacceptables dans PLS-MES. Le R<sup>2</sup> de notre modèle est égal à 0,292, ce qui montre que notre modèle est modéré.

Tableau 9 : Qualité du modèle.

	Alpha de Cronbach	rho_A	Fiabilité composite	Average Variance Extracted (AVE)
COCE	0,878	0,883	0,909	0,716
CODC	0,874	0,855	0,705	0,539
CODL	0,783	0,844	0,887	0,533
COIT	0,822	0,815	0,787	0,552
ENSO	0,755	0,827	0,803	0,677
GOFI	0,822	0,854	0,796	0,642
PPEG	0,775	0,874	0,844	0,730
PRIN	0,867	0,717	0,801	0,521
USG	0,735	0,748	0,728	0,691

Le tableau montre que tous dimensions du construit ont leur alpha de Cronbach supérieur à 0,7 et la fiabilité composite supérieur à 0,7 de même que la validité convergente est supérieure à 0,5. Ce qui montre que notre la fiabilité et la validité des construits de notre modèle. L'effet de taille est présenté comme suit :

**Tableau 10** : Valeur F<sup>2</sup> des variables latentes exogènes.

	ENSO	GOFI	PPEG	PRIN	USG
COCE			0,184		
CODC			0,137		
CODL			1,111		
COIT			1,104		
ENSO					
GOFI					
PPEG	1,138	0,196		0,196	1,212
PRIN					
USG					

**Source** : résultats de nos enquêtes, 2022

Les effets de taille varient entre moyen et élevé et sont significatifs pour les variables "contrôle interactif", "contrôle de délimitation " "contrôle de croyance " ; "contrôle diagnostic " et "pilotage de la performance" respectivement. La qualité de l'effet de taille pour les quatre variables "contrôle interactif", "contrôle de délimitation " "contrôle de croyance " ; "contrôle diagnostic " et "pilotage de la performance" est respectée selon les recommandations de Croutsche (2009), Henseler et al. (2009), et Tenenhaus (1999). L'indice d'ajustement global (GoF) du modèle peut être obtenu en établissant la moyenne géométrique des communalités moyennes et des R<sup>2</sup> moyens (Tenenhaus & al., 2005). Wetzels, Odekerken-Schröder, and Van Oppen (2009) suggèrent que des valeurs de 0,10, 0,25 et 0,36 font état d'un ajustement faible, moyen et élevé. Notre modèle présente un indice GoF de 0,435 ce qui nous permet de conclure à un ajustement satisfaisant.

**Tableau 11** : Résultats des estimations du modèle structurel sur l'échantillon global.

	Échantillon initial (O)	Écart-type (STDEV)	Valeur t ( O/STDEV )	valeurs-p
COCE -> ENSO	0,079	0,013	6,136	<b>0,000</b>
COCE -> GOFI	0,106	0,031	3,403	<b>0,001</b>
<b>COCE -&gt; PPEG</b>	<b>0,261</b>	<b>0,031</b>	<b>8,496</b>	<b>0,000</b>
COCE -> PRIN	0,056	0,007	7,956	<b>0,000</b>
COCE -> USG	0,193	0,023	8,358	<b>0,000</b>
CODC -> ENSO	0,055	0,018	3,093	<b>0,002</b>
CODC -> GOFI	0,073	0,030	2,443	<b>0,015</b>
<b>CODC -&gt; PPEG</b>	<b>0,181</b>	<b>0,063</b>	<b>2,871</b>	<b>0,004</b>
CODC -> PRIN	0,039	0,014	2,815	<b>0,005</b>
CODC -> USG	0,134	0,047	2,852	<b>0,005</b>
CODL -> ENSO	0,093	0,012	7,802	<b>0,000</b>
CODL -> GOFI	0,124	0,035	3,532	<b>0,000</b>
<b>CODL -&gt; PPEG</b>	<b>0,306</b>	<b>0,028</b>	<b>11,047</b>	<b>0,000</b>
CODL -> PRIN	0,066	0,010	6,390	<b>0,000</b>

<b>CODL -&gt; USG</b>	0,226	0,022	10,467	<b>0,000</b>
<b>COIT -&gt; ENSO</b>	0,019	0,007	2,554	<b>0,011</b>
<b>COIT -&gt; GOFI</b>	0,025	0,011	2,199	<b>0,028</b>
<b>COIT -&gt; PPEG</b>	0,062	0,022	2,782	<b>0,006</b>
<b>COIT -&gt; PRIN</b>	0,013	0,005	2,736	<b>0,006</b>
<b>COIT -&gt; USG</b>	0,046	0,016	2,825	<b>0,005</b>

**Source :** résultats de nos enquêtes, 2022

Il ressort de ces résultats que les valeurs sont toutes positives et supérieures à zéro. Par conséquent, nos hypothèses de recherche sont validées.

#### 4.4 Discussion

Les principaux résultats empiriques de la recherche pour toutes les données montrent que "le contrôle de croyance (COCE) a un effet positif significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques (PPEG) (coeff. = 0,261 ;  $p < 0,001$ )" ; "le contrôle diagnostique (CODC) a un effet positif significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques (PPEG) (coeff. = 0,181 ;  $p < 0,05$ )" ; "le contrôle de délimitations (CODL) a un effet positif significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques (PPEG) (coeff. = 0,306 ;  $p < 0,001$ )" et "le contrôle interactif (COIT) a un effet positif significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques (PPEG) (coeff. = 0,062 ;  $p < 0,001$ )". Ces coefficients ainsi que leur significativité respectent les critères de validation des hypothèses par la méthode de Bootstrap recommandée par Hair et al, (2018).

Par ailleurs le pilotage de la performance globale des universités publique étant un construit du second ordre il urge nécessaire de vérifier l'effet des quatre variables dépendantes à savoir contrôle interactif ; contrôle de croyance ; contrôle de délimitation et contrôle diagnostique sur chacune des dimensions du pilotage de la performance des universités publique. Ainsi le contrôle de croyance (COCE) a un effet positif significatif sur l'environnement et société des universités publiques (ENSO) (coeff. = 0,079 ;  $p < 0,001$ )", le contrôle de croyance (COCE) a un effet positif significatif sur la gouvernance et finance des universités publiques (GOFI) (coeff. = 0,106 ;  $p < 0,001$ )", contrôle de croyance (COCE) a un effet positif significatif sur le processus interne des universités publiques (PRIN) (coeff. = 0,056 ;  $p < 0,001$ )" et contrôle de croyance (COCE) a un effet positif significatif sur les usagers (personnels et étudiants) des universités publiques (USG) (coeff. = 0,193 ;  $p < 0,001$ )".

De même le contrôle diagnostique (CODC) a un effet positif significatif sur l'environnement et société des universités publiques (ENSO) (coeff. = 0,055 ;  $p < 0,05$ )", le contrôle diagnostique (CODC) a un effet positif significatif sur la gouvernance et finance des universités publiques (GOFI) (coeff. = 0,075 ;  $p < 0,05$ )", contrôle diagnostique (CODC) a un effet positif significatif sur le processus interne des universités publiques (PRIN) (coeff. = 0,039 ;  $p < 0,05$ )" et contrôle diagnostique (CODC) a un effet positif significatif sur les usagers (personnels et étudiants) des universités publiques (USG) (coeff. = 0,134 ;  $p < 0,05$ )". Également le contrôle de délimitation (CODL) a un effet positif significatif sur l'environnement et société des universités publiques (ENSO) (coeff. = 0,094 ;  $p < 0,001$ )", le contrôle de délimitation (CODL) a un effet positif significatif sur la gouvernance et finance des universités publiques (GOFI) (coeff. = 0,124 ;  $p < 0,001$ )", le contrôle de délimitation (CODL) a un effet positif significatif sur le processus interne des universités publiques (PRIN) (coeff. = 0,066 ;  $p < 0,001$ )" et contrôle de délimitation (CODL) a un effet positif significatif sur les usagers (personnels et étudiants) des universités publiques (USG) (coeff. = 0,226 ;  $p < 0,001$ )". Enfin le contrôle interactif (COIT) a un effet positif significatif sur l'environnement et société des universités publiques (ENSO) (coeff. = 0,019 ;  $p < 0,05$ )", le contrôle interactif (COIT) a un effet positif significatif sur la gouvernance et finance des

universités publiques (GOFI) (coeff. = 0,025 ;  $p < 0,05$ )", contrôle interactif (COIT) a un effet positif significatif sur le processus interne des universités publiques (PRIN) (coeff. = 0,013 ;  $p < 0,05$ )" et contrôle interactif (COIT)) a un effet positif significatif sur les usagers (personnels et étudiants) des universités publiques (USG) (coeff. = 0,046 ;  $p < 0,05$ )".

L'analyse de l'ensemble de ces données montre que la mise en place du système de contrôle de gestion influence positivement le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises. Edvinsson et Malone, (1997) affirment que le système de mesure de performance se focalise sur la valorisation des ressources humaines et recentre la stratégie de l'entreprise sur ses ressources rares, notamment les compétences humaines et organisationnelles. Ces deux composantes du capital immatériel sont donc reconnues comme facteurs de création de valeur, celle-ci peut être évaluée comme « l'écart entre la valeur de marché et sa valeur comptable ». Meyssonier, et Zawadzki, (2008) confirment dans une étude de cas réalisé sur Alpha Mode que la façon dont le contrôle de gestion est mis en place dans l'entreprise moyenne en forte croissance dépend de la volonté des acteurs (facteur subjectif), de la qualité technique des outils (facteur objectif) et des situations de gestion (facteur contextuel). Les acteurs pertinents peuvent avoir une culture de gestion et insister sur la nécessaire rationalisation de la gestion interne ou, au contraire, être des autodidactes qui n'en voient pas la nécessité tant que leur stratégie permet le développement de l'entreprise. Parmi les outils du contrôle de gestion, certains semblent techniquement plus adaptés que d'autres pour gérer l'entreprise moyenne. Ces études sont en lien avec les résultats de notre recherche qui réalise que la mise en place des dispositifs de contrôle de gestion laisse un impact positif et significatif sur le système de pilotage de la performance globale des organisations.

## 5. Conclusion

La question de mesure de la performance des entreprises fait toujours l'objet d'une discussion dans la recherche scientifique. La présente étude tente d'analyser l'influence des facteurs du système de contrôle de gestion influençant le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises. Nous avons constaté que le système de contrôle interactif a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises (coef=0,062 ; t de student = 2,782) ; le système de croyance a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises (coef = 0,261; t de student = 8,496) ; le système de délimitation a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises (coef = 0,306; t de student = 11,047) et le système de contrôle diagnostic a un effet positif et significatif sur le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises (coef = 0,181; t de student = 2,871).

Notre approche nous a montré que la mise en place du système de contrôle de gestion influence positivement le pilotage de la performance globale des universités publiques béninoises. Cette étude devra être prolongée et validée par une vérification statistique des enseignements dégagés ici sur une population plus importante prenant en compte toutes les universités du Bénin publique que privée et d'ailleurs celle des autres pays voisins.

## Bibliographie

1. Abernethy, M. A. & Chua, W. F. (1996). A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13 (2), p. 569-606.
2. Amria, F. A. E. et Attouch, H. (2018). La performance du contrôle au pilotage : Une analyse dialogique des trajectoires stratégiques à la lumière des modèles interactifs et prospectifs, *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l’Audit*, n° 6, pp. 1110.
3. Armesh, H., Salarzahi, H. and Kord, B. (2010). Management Control System, *Interdisciplinary journal of contemporary research in business* 193, vol. 2(6).
4. Benatiya, A. (2021). Le management de la RSE : un cadre conceptuel pour concrétiser la gestion de la stratégie de RSE, *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, Vol. 4(1), pp. 642- 662.
5. Berland, N. et Persiaux, F. (2008). Le contrôle des projets d’innovation de haute technologie. *Comptabilité, Contrôle, Audit*. Tome 14, vol. 2, pp. 75-106.
6. Boitier, M. (2008). L’influence des systèmes de gestion intégrés sur l’intégration des systèmes de contrôle de gestion, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 14, Vol. 1, pp. 33-48.
7. Bouquin, H. et Kuszla, C. (2014). Le Contrôle de gestion, 10 e éd., PUF, *Revue Française de Gestion Industrielle*, Vol. 32(2), pp. 7-26.
8. Carroll, A. B. et Näsi, J. (1997). Understanding stakeholder thinking: themes from a finish conference, *Business Ethics: A European Review*, Vol. 6(1), pp. 46 - 51.
9. Chin W. W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. In G. A. Marcoulides (Ed.), *Modern methods for business research*, pp. 295-336.
10. Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *The Academy of Management Review*, Vol. 20 (1), pp. 92-117.
11. Cohen M. D., March J. G. et Olsen J. P. (1972). A Garbage Can Mode! of Organizational Choice, *Administrative Science Quarterly*, XVII, pp. 1-25.
12. Colle, R. (2006). L’influence de la GRH à la carte sur la fidélité des salariés : le rôle du sentiment d’auto-détermination. Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université PaulCézanne, Aix-Marseille III.
13. Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research*, Vol. 16 (3), pp. 321-339.
14. Côme, T. (2007). Entre relation de service et gouvernance, quelles stratégies pour l’université ? Habilitation à diriger des recherches, Université de Reims Champagne-Ardenne.
15. Croutsche J. J. (2009). *Analyse des données en Marketing, en Management et en Sciences Sociales: conceptualisation et Applications*. Paris : Editions ESKA.
16. Dambrin, C. & Löning, H. (2008). Systèmes de contrôle interactifs et théories de l’apprentissage : une relecture de travaux de R. Simons à l’aune des théories piagétienne, *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Vol. 14, pp. 113-140.
17. Dillard, J. F., Rigsby, J. T. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17(4), pp. 506-542.
18. Edvinsson, L. & Malone, M. (1997). *Intellectual capital, realizing your company’s true value by finding its hidden brainpower*. Harper Collins Publishers.
19. Essid, M. et Berland, N. (2011). Les impacts de la RSE sur les systèmes de contrôle, *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 2, Tome 17, pp. 59-88.
20. Évrard, Y., Pras, B. & Roux, E. (2003). *Market, études et recherches marketing*, 3 ème éd., Dunod.

21. Fabre, D. (2013). Émotions patrimoniales, sous la direction de Daniel Fabre, textes réunis par Annick Arnaud. Paris, Éditions de la Maison des sciences de l'homme, coll. Ethnologie de la France, cahier n° 27.
22. Faouzi, J. (2021). Approche perceptuelle et modélisatrice de la performance : cas des coopératives au Maroc, *Revue Française d'Economie et de Gestion*, Vol. 2(4), pp. 265- 288.
23. Fasshauer, I. (2011). Quand les cadres intermédiaires utilisent les outils de contrôle pour influencer la stratégie. 32ème congrès de l'AFC, Montpellier.
24. Franke, G. & Sarstedt, M. (2019), Heuristics versus statistics in discriminant validity testing: a comparison of four procedures, *Internet Research*, Vol. 29(3), pp. 430-447.
25. Freeman, R. E. (1984). Strategic management, a stakeholder approach, Massachusetts, Pitman Publishing Inc, p. 276.
26. Germain, C. (2005). La conception des systèmes de contrôle de gestion : les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance. In *Comptabilité et Connaissances* (pp. CD-Rom).
27. Hair, J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L. et Black, W. C. (1998). Multivariate data analysis New Jersey. USA: Englewood Cliffs.
28. Hatchuel, A. & Weil, B. (1992). L'expert et le système, Paris, Economica.
29. Henseler, J., & Fassott, G. (2009). *Testing moderating effects in PLS path models: An illustration of available procedures*. In: V. Esposito Vinzi, W. W. Chin, J. Henseler & H. Wang (Eds), *Handbook of partial least squares: Concepts, methods, and applications*. Berlin: Springer (in print).
30. Hofstede, G., (1978). The poverty of management control philosophy, *Academy of Management Review*, pp. 450-461.
31. Hofstede, G., (1981). Management control of public and not-for-profit activities, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6 (3), pp. 193-211.
32. Hopper, T., Major, M. (2007). Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications. *European Accounting Review*, Vol. 16 (1), pp. 59-97.
33. Kuszla, C. (2005). Une théorie générale du contrôle des organisations complexes ? In *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Éditions EMS, pp. 217- 234.
34. Mantouzi, S. (2020). *Revue de Consolidation Comptable et de Management de la Performance*, ISSN: 2665-752X Numéro 5.
35. Martinet, C., et Rieben, L. (2006). Copie de mots, connaissance des lettres et conscience phonémique : une étude longitudinale chez des enfants de 5 ans. *Éducation et francophonie*, XXXIV, Vol. 2, pp. 103-124.
36. Maurel, C. & Pantin, F. (2020). Les outils et pratiques de contrôle de gestion dans les Scop pour piloter la performance globale - Tools and practices of management control into worker cooperatives to drive the global performance, *Revue Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 23(spécia), pp. 105-126.
37. Mercier, S. (2001). L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature, *Actes de la 10e Conférence internationale de management stratégique*, Québec.
38. Meyssonier, F. et Rasolofodistler, F. (2008). Le contrôle de gestion entre responsabilité globale et performance économique : le cas d'une entreprise sociale pour l'habitat, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 14, Vol. 2.

39. Mullenbach-Servayre, A. (2007). L'apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises. *La Revue des Sciences de Gestion*, Vol. 223, pp. 109-120.
40. Quairel, F. (2006). Contrôle de la performance globale et responsabilité sociale de l'entreprise, Association Francophone de Comptabilité Tunis.
41. Renaud, A. (2010). Le concept d'interactivité de Simons revisité à l'aune des systèmes de contrôle environnemental. Actes du congrès de l'AFC, Nice.
42. Riviere, A. & Boitier, M. (2011). Liberté et responsabilité des universités : Comment le contrôle de gestion participe à la construction d'un système de pilotage de la performance ? Comptabilités, économie et société, Montpellier, France.
43. Roussel, P. (2005). Introduction, In Comportement Organisationnel, contrat psychologique, émotions au travail, socialisation organisationnelle, Bruxelles : De Boeck, Vol.1, p. 1-9.
44. Roussel, P., Durrieu, F., Campoy, É., El Akremi, A. (2002). Méthodes d'Équations Structurelles : Recherche et Applications en Gestion, Économica, Paris.
45. Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems, *Strategic Management Journal*, Vol. 12, pp. 49-62.
46. Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15, pp.169-189.
47. Simons, R. (1995). Levers of Control : How Managers use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal. Harvard Business School Press, Boston.
48. Tenenhaus, M. (1999). L'Approche PLS, *Revue de Statistique Appliquée*, vol. XLVII (2), pp. 5-40.
49. Tenenhaus, M. & al. (2005). *PLS path modelling, Computational Statistics & Data Analysis*, volume 48, pages 159-205
50. Thietart, A.-C. et Coll. (2003). Méthodes de Recherche en Management, Dunod, Paris.
51. Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G. & Van Oppen. C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: guidelines and empirical illustration. *Review of MIS Quarterly*, vol. 33 (1), pp. 177.
52. Zaid-Chertouk, A. M. (2011). Contribution de la Performance financière et performance sociale dans les entreprises publiques algériennes.