

**Facteurs affectant l'efficacité du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : forces et faiblesses ?**

**Factors affecting the effectiveness of the management control system in Beninese public enterprises: strengths and weaknesses?**

**HOUNDJO André**

Chercheur en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion (FASEG)

Université Nationale du Bénin

Membre du Laboratoire « Finance, Organisation, Comptabilité, Contrôle et Stratégie »  
(FOCS)/ Université Cheikh Anta Diop (UCAD) – Dakar (Sénégal)

**andrehoundjo1965@gmail.com**

**hazacharie@yahoo.fr**

**Date de soumission** : 17/11/2020

**Date d'acceptation** : 05/01/2021

**Pour citer cet article** :

HOUNDJO A. (2021) « Facteurs affectant l'efficacité du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises : forces et faiblesses ? », Revue Française d'Economie et de Gestion «Volume 2 : Numéro 1» pp : 1- 24.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



## Résumé

L'objectif général de ce travail est d'identifier les principaux facteurs susceptibles d'affecter l'efficacité du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises. Cette analyse, fondée aussi bien sur des études théoriques que sur des investigations empiriques, a porté sur un échantillon de cent cinq (105) entreprises publiques du secteur non financier. Nos résultats montrent que les faiblesses sont majoritaires contrairement aux forces qui sont minoritaires. En effet, s'agissant des faiblesses, les responsabilités sont partagées car elles se situent aussi bien au niveau de la fonction contrôle de gestion qui ne fonctionne pas de façon satisfaisante, qu'au niveau des entreprises publiques béninoises, en particulier les parties prenantes. Ainsi, les pratiques organisationnelles n'ont aucun effet significatif sur l'efficacité de la fonction contrôle de gestion. De plus à l'inverse, la fonction contrôle de gestion n'arrive pas toujours à atteindre ses objectifs à l'endroit de ses entreprises publiques béninoises. Cela est dû principalement, au fait que la direction générale, le conseil d'administration et la fonction « contrôle de gestion » sont défailants. Par conséquent, ils n'assument pas de façon satisfaisante leurs responsabilités.

**Mots clés :** Facteurs d'efficacité ; système de contrôle de gestion ; entreprises publiques béninoises ; forces ; faiblesses.

## Abstract

The general objective of this work is to identify the main factors likely to affect the effectiveness of the management control system in Beninese public enterprises. This analysis, based on both theoretical studies and empirical investigations, focused on a sample of one hundred and five (105) public enterprises in the non-financial sector. Our results show that weaknesses are in the majority unlike strengths that are in the minority. Indeed, with regard to weaknesses, responsibilities are shared because they are located both at the level of the management control function, which does not function satisfactorily, and at the level of Beninese public enterprises, in particular the stakeholders. Thus, organizational practices have no significant effect on the effectiveness of the management control function. In addition, conversely, the management control function does not always succeed in achieving its objectives at its Beninese public enterprises. This is mainly due to the fact that the general management, the board of directors and the "management control" function are failing. Therefore, they are not fulfilling their responsibilities satisfactorily.

**Keywords:** Efficiency factors; management control system, Beninese public enterprises, strengths ; weaknesses.

## Introduction

(Bouquin, 2010) soulevait déjà les difficultés d'un système de contrôle de gestion instauré dans les entreprises. Pour lui « *Le contrôle de gestion soulève tant de questions plus difficiles qu'il semble bien que le contrôle pose lui-même problème... Si l'on savait où l'argent va ou l'on peut démontrer qu'il est bien employé, l'on saurait aussi mieux finaliser et spécifier ses enjeux... Lorsque certaines situations deviennent incontrôlables, cela n'ouvre pas seulement une solution. Il est possible de transformer la situation soit en réduisant les risques nés d'un contrôle incomplet, soit en modifiant la situation pour la rendre contrôlable... Dans l'une ou l'autre des solutions, chercher à contrôler c'est peut-être perdre le contrôle, c'est risquer d'étouffer.... Son apport le plus précieux.... car .... L'organisation repose sur le contrôle et sa pérennité repose sur sans doute ses défauts....* ». Ces difficultés remettant ainsi en cause la fiabilité du système de contrôle de gestion, sont transposables au niveau des entreprises publiques béninoises. En effet, à partir de 1990, en dépit des réformes engagées par le gouvernement béninois dont entre autre, l'imposition de la fonction contrôle de gestion dans celles-ci par les bailleurs de fonds (Mondiale, 1980), force est de constater que les difficultés y ont toujours persisté. Ainsi, une vingtaine d'années après, plusieurs scandales financiers y ont éclaté. En 1999, il y avait deux cent quatre-vingt-quatorze (294) affaires de malversations. Dix ans après, un plan d'actions pour l'amélioration de la gestion des finances publiques a été élaboré et adopté en 2009, pour la période 2010-2014 par le gouvernement béninois. Ce plan comporte quinze domaines importants d'actions de réformes des finances publiques et une composante pour la coordination et le suivi de la mise en œuvre des réformes. Parmi ces réformes figure l'institution d'une procédure allégée du système de contrôle de gestion (ACE International Consultants, 2014, p. 120). Les conclusions sur l'efficacité du contrôle organisationnel qui regroupe un ensemble de dispositifs dont le système de contrôle de gestion encore appelé contrôle *a priori*, indiquent qu'il n'existe pas un mécanisme qui permet de limiter, les engagements de dépenses aux ressources disponibles (ACE International Consultants, 2014, p. 125). D'autres règles de contrôle *a priori* existent, mais certaines sont redondantes et excessives. Les règles applicables aux dépenses exécutées suivant les procédures dérogatoires ne sont pas systématiquement observées. Un déficit de contrôle s'observe au niveau de certaines institutions de l'Etat et de certaines opérations (ACE International Consultants, 2014, p. 125). Tout se passe comme si les structures de contrôle d'Etat et celles internes aux entreprises n'étaient pas fonctionnelles. La gestion et l'utilisation des ressources se sont constamment dégradées. La situation des entreprises n'a pas connu

l'amélioration souhaitée. Aucune collecte exhaustive de données sur les ressources perçues par les unités de prestation de services n'a été effectuée et traitée au cours des trois dernières années. La situation s'est détériorée ces dernières années (ACE International Consultants, 2014, p. 125). Des informations exhaustives et fiables sur les recettes collectées et utilisées par les services administratifs ne sont pas disponibles (ACE International Consultants, 2014, p. 123). Globalement, l'impact des réformes n'a pas suffi pour renforcer l'efficacité du système de contrôle de gestion. Cela a révélé une insatisfaction dans l'application du contrôle de gestion. Cette insatisfaction a conduit les autorités gouvernementales à se poser la question lors du conseil des ministres du 23 mai 2011 sur la manière d'arriver à une meilleure applicabilité du système de contrôle de gestion. Dans la même logique, il est donc nécessaire de reconnaître les facteurs explicatifs de l'efficacité du système de contrôle de gestion au sein des entreprises publiques béninoises. Car, il faut le souligner, le contrôle de gestion ou contrôle *a priori* est un outil très important sur lequel les dirigeants doivent se baser pour maîtriser les décisions, les actions et les résultats. Cette situation dans laquelle opèrent les entreprises publiques béninoises suscitent comme interrogations : y-a-t-il une cohérence entre les pratiques du système de contrôle de gestion et les valeurs organisationnelles ? Quelles sont les pratiques organisationnelles susceptibles d'affecter l'efficacité du système de contrôle de gestion ? Existe-t-il un lien entre les bonnes pratiques organisationnelles et l'efficacité du système de contrôle de gestion ? Les valeurs communes aux entreprises publiques béninoises sont-elles compatibles aux pratiques du système de contrôle de gestion ? Ceci nous conduit à formuler la problématique suivante :

**Quels sont les facteurs susceptibles d'affecter l'efficacité du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises ?**

Cette problématique peut être inscrite dans la théorie des parties prenantes. Selon celle-ci, les parties prenantes sont les groupes d'intérêts, parties, acteurs, prétendants et institutions (tant internes qu'externes) qui exercent une influence sur l'entreprise. En d'autres termes, des parties qui affectent ou qui sont affectées par les actions, comportements et politiques de l'entreprise. Il s'agit d'un individu ou groupe d'individus qui peuvent affecter ou être affectés par la réalisation des objectifs des organisations (Freeman, 1984). Il ressort de cette théorie qu'il existe plusieurs facteurs susceptibles d'expliquer l'efficacité de la fonction de contrôle de gestion. Il est donc intéressant d'étudier ces éléments dans le cadre des entreprises publiques béninoises afin d'identifier ceux dont il faut renforcer l'application d'une part, et ceux qu'il faut prendre en compte d'autre part, par l'entreprise.

L'intérêt de cette étude est donc double :

Premièrement, il s'agit d'étudier, les effets des pratiques organisationnelles sur l'efficacité de la fonction de contrôle de gestion d'une part, et ceux de la fonction de contrôle de gestion sur l'organisation d'autre part. Cette étude nous conduira à identifier les facteurs explicatifs de l'efficacité dudit système.

Par ailleurs, en s'intéressant aux effets des interactions des pratiques organisationnelles et celles du système de contrôle de gestion, ce travail peut révéler des dysfonctionnements pour lesquels la présente étude doit formuler des recommandations allant dans le sens de corrections ou d'améliorations selon les cas d'insuffisances présentés. D'où le deuxième intérêt.

Cet article comporte quatre parties. La première partie présente la revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche. La deuxième partie traite du modèle conceptuel, la troisième, des aspects méthodologiques. L'analyse des résultats empiriques ainsi que leurs discussions font l'objet de la quatrième partie.

## **1. Revue de littérature et formulation des hypothèses de recherche**

### **1.1. Cadre conceptuel mobilisé**

#### **1.1.1 Les conceptions de l'organisation publique**

Avant de présenter l'aspect théorique du système de contrôle de gestion, il importe de cerner tout d'abord le champ de notre recherche à savoir les organisations publiques.

- D'un point de vue institutionnel, une organisation publique est une structure qui :
  - Est soumise au pouvoir politique ;
  - Relève d'un système juridique particulier ;
  - Est financée, en totalité ou en partie par des ressources budgétaires par une autorité ou prélevées par les pouvoirs publics pour son compte ;
- D'un point de vue organisationnel, une organisation publique a :
  - Une taille importante ;
  - Le plus souvent une activité de service, c'est-à-dire elle fournit un service quelconque aux citoyens ;
  - Un environnement complexe et contraignant Cavagnol & Roule (2009) cités par (Moufdi Nada & El Bourakadi Fatima Zahra, 2020).

Sa mission est basée sur la satisfaction d'un service public, qui constitue une notion ambiguë. Ce service public recouvre « toute activité dont l'accomplissement doit être assuré, réglé et

contrôlé par les gouvernants, parce que l'accomplissement de cette activité est indispensable à la réalisation et au développement de l'interdépendance sociale » Duguit (1913) repris par (Moufdi Nada & El Bourakadi Fatima Zahra, 2020).

Il ressort donc de ce qui précède que le service public doit viser essentiellement la satisfaction des besoins des citoyens de façon permanente dans l'ensemble des domaines (enseignement, santé, transport, etc.) et non pas un intérêt de rentabilité financière.

Par ailleurs, l'organisation publique est instituée par une loi 'institution ou dont l'action est strictement régie par un cadre légal (Pasquier & Keramidas, 2017, p. 304). Quatre critères permettent de la caractériser à savoir : le statut, les objectifs, les tâches et l'environnement. Elle vise la satisfaction des besoins des usagers et la garantie de l'intérêt de l'ensemble de la population, c'est-à-dire la globalité des exigences sociaux, économiques à savoir l'éducation, la santé, la sécurité, la justice, le transport... que les activités privées à but lucratif ne cherchent pas absolument à satisfaire. Elle produit des services publics qui répondent de façon gratuite ou quasi-gratuite aux besoins de la population. Sa mission est incompatible avec la recherche du profit et du bénéfice.

Dans une perspective matérialiste, l'organisation ou l'entreprise est considérée comme une simple exploitation, une entité qui se résume à sa fonction de production (Desreumaux, 1998, p. 222). L'individu est lui-même réduit au rôle de facteur de production ; il est un simple exécutant, mu par la seule recherche de son intérêt propre.

Dans une vision idéaliste, l'organisation est conçue comme un projet qui se réfère à une finalité supérieure. Les individus se mettent au service d'un intérêt supérieur qui transcende les intérêts particuliers.

Dans une perspective structuraliste, l'organisation est vue comme une entité abstraite, une structure fonctionnelle dont l'archétype est la forme bureaucratique décrite par Weber. L'individu (du dirigeant au simple salarié) doit se plier aux normes impersonnelles qui lui sont imposées.

Dans une vision humaniste, l'entreprise est considérée comme une communauté humaine qui rassemble les salariés, les clients, les fournisseurs, les représentants de la collectivité au niveau locale ou national..., en bref une organisation sociale (Desreumaux, 1998, p. 222), dans laquelle chacun est acteur et a à tenir un rôle qui lui est propre.

### **1.1.2 Les conceptions du système de contrôle de gestion ou contrôle a priori**

A l'entreprise conceptualisée comme une structure fonctionnelle correspond un contrôle de conformité (conformité à un modèle, à une norme, à une procédure, à un plan...). Ce type de

contrôle constitue l'application, dans le champ du système contrôle de gestion, du modèle bureaucratique décrit par Weber ; il en présente les trois principaux attributs : rationalité, autorité centrale et impersonnalité (Maitre, 1984, p. 305). C'est le point de vue qui prévaut encore aujourd'hui dans nombre d'administrations publiques.

A la firme considérée comme une communauté humaine est associé un contrôle d'opportunité ; l'enjeu n'est plus la conformité des actions à des normes externes, mais leur cohérence par rapport aux buts que se fixent les individus. L'opposition entre contrôle de conformité et contrôle d'opportunité nous semble recouvrir assez largement la distinction opérée par (Lorino, 1995, p. 288) entre paradigme du contrôle et paradigme de pilotage.

Dans la firme perçue comme une simple exploitation, l'accent est mis sur le contrôle de productivité ; la préoccupation majeure est le contrôle des débits ; le rôle du contrôleur s'y apparente à celui d'un comptable spécialisé qui doit enregistrer les quantités *d'input* et *d'output* et surveiller les ratios entre ces éléments.

Dans la firme vue comme un projet, le contrôle de légitimité, qui se réfère à un idéal et à un système de valeurs, l'emporte.

## 1.2. Cadre théorique du contrôle de gestion mobilisé

La théorie institutionnelle est choisie parce qu'elle permet de dépasser une vision normative pour appréhender la dimension idéologique du système de contrôle de gestion. Elle est fondée sur l'idée selon laquelle la quête d'efficacité n'est pas la seule structurant le comportement dans l'organisation. Mais, la quête de légitimité guide aussi la maîtrise des ressources et influence les comportements de l'organisation. L'institution est une réalité émanant des comportements et des habitudes de pensée, qui conditionne la conduite individuelle et coordonne l'action sociale. L'institution est une structure sociale qui produit de la stabilité et du sens au comportement en société, dont elle restreint les diversités possibles. Elle entraîne des comportements d'imitation et de recherche de conformité aux attentes de l'environnement institutionnel. Cette conformité conduit les organisations à devenir légitimes (Suchman, 1995, p. 571). Une organisation qui cherche à se conformer à ces normes socialement construites accroît sa légitimité, ce qui lui autorise un meilleur accès à des ressources nécessaires à sa survie et à son développement. La légitimité est une manière de montrer aux parties prenantes de l'organisation que celle-ci se conforme à leurs attentes.

L'idée des parties prenantes (stakeholders) trouve ses fondements dans l'ouvrage de (Freeman, 1984). Une partie prenante est définie comme un individu ou groupe d'individus qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs des organisations. Selon cette

théorie, les parties prenantes sont les groupes d'intérêts, parties, acteurs, prétendants et institutions (tant internes qu'externes) qui exercent une influence sur l'entreprise. En d'autres termes, des parties qui affectent ou qui sont affectées par les actions, comportements et politiques de l'entreprise.

(Martinet & Reynaud, 2004) généralisent cette définition en affirmant que les parties prenantes sont des individus ou groupe qui dépendent de l'entreprise pour atteindre leurs propres objectifs et dont l'organisation en dépend en retour. Ceci étant, la pérennité de l'entreprise est alors fonction de sa faculté à répondre aux exigences que ses parties prenantes développent à son égard, dans la mesure où l'existence et l'activité de cette entreprise affectent ces parties prenantes, directes ou indirectes et dans la mesure où l'entreprise, pour exister, a besoin de leur soutien. La théorie des parties prenantes est une alternative aux théories contractuelles de la gouvernance (Mercier, 1999). Il convient de gérer de manière appropriée des relations avec ses parties prenantes afin d'éviter les conflits qui pourraient conduire l'entreprise à épuiser ses ressources à les résoudre, ceux-ci pouvant mener à sa disparition.

Pour (Gervais, 2005), le contrôle de gestion ou système de contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence, conformément aux objectifs de l'organisation. A ce titre, il est considéré comme un outil des managers (Bouquin, 2010) dont l'objectif est de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'organisation. Dans une sphère publique, le contrôle de gestion peut être défini comme étant l'organisation, les règles et les procédures utilisées pour s'assurer que les programmes publics parviennent aux résultats visés, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec les buts et les objectifs déclarés des organismes concernés, que ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion des deniers publics, et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, le compte rendu et l'utilisation d'informations fiables (OCDE, 1996). Cette définition nous paraît complète et répond à nos aspirations dans le cadre de cette étude dans la mesure où elle met en évidence deux points essentiels et importants. Premièrement, la prise de décision par les managers repose sur la collecte des informations, l'archivage des informations, le compte rendu. Deuxièmement, l'utilisation des informations reçues. Il est clair, en collectant des informations de certains partenaires de l'organisation. Ces partenaires représentent entre autres, les contrôleurs de gestion, les auditeurs internes, les clients, les fournisseurs, le personnel. Les sources d'informations reçues avant d'être utilisées sont donc

légions et variées. Mais ce que nous retenons, c'est les informations reçues de la fonction contrôle de gestion pour prendre de bonnes décisions. Troisièmement, elle met en évidence, les bonnes pratiques organisationnelles avec les parties prenantes en provenance aussi bien de l'intérieur que de l'extérieur à l'entité. De ce point de vue, ces pratiques peuvent affecter significativement l'atteinte des objectifs de l'organisation compte tenu de l'attitude adoptée par chaque partie prenante.

Ces éléments nous permettent de formuler les hypothèses ci-après :

- H1.1 : La remise du règlement intérieur à tous les salariés aurait un effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion
- H1.2 : L'élaboration et la définition de la politique générale de l'entité aurait un effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion

Plusieurs facteurs dont « la participation des managers », liés au système de contrôle de gestion contribuent à l'efficacité dudit système. La participation est définie comme « le processus par lequel les individus sont impliqués « dans » et ont une influence sur les décisions qui ont des effets directs sur eux » (Brownell, 1982). Selon (Langevin & Mendoza, 2014), une abondante littérature a été publiée sur le lien entre « participation à la fixation des objectifs budgétaires » et « performance managériale » sans qu'il soit possible de conclure à une relation positive (Bonache et al., 2012). Une des raisons de ce résultat mitigé est que la relation entre participation et performance est dépendante d'autres variables médiatrices ou modératrices (Derfuss, 2009). L'implication vis-à-vis des objectifs est l'une de ces variables (Chong & Chong, 2002 ; Maiga, 2005 ; Maiga & Jacobs, 2007). Les premiers travaux en contrôle de gestion ayant examiné cette question, ont suggéré que lorsque les subordonnés participent à la détermination de leurs objectifs, ils sont plus enclins à les accepter et à s'engager vis-à-vis d'eux (Maiga, 2005).

Plusieurs arguments sont évoqués dans la littérature pour expliquer le lien entre participation et implication. D'abord, la participation permet au subordonné de recevoir de l'information et des explications sur les attentes de son supérieur hiérarchique, sur la manière dont les ressources sont allouées, sur la raison d'être même des objectifs. Cette meilleure compréhension réduit l'incertitude et l'ambiguïté auxquelles l'individu peut être confronté et lui permet de mieux concentrer ses efforts sur l'objectif à atteindre (Maiga, 2005 ; Chong & Johnson, 2007). Un deuxième argument énonce que la participation permet également à l'individu d'influencer les objectifs. Ainsi, (Maiga, 2005) considère que la participation comporte non seulement une dimension de communication, mais aussi une dimension d'influence des objectifs. Grâce à la participation, l'individu peut influencer les objectifs qui lui sera demandé d'atteindre, rendant ces

derniers plus réalistes et lui donnant le sentiment d'un plus grand contrôle sur ces objectifs (Klein et al., 2012). Enfin, un troisième argument concerne l'attitude de l'individu (Maiga, 2005). Participer à la fixation de ses objectifs est valorisant pour l'individu, lui donne le sentiment que son avis et lui-même sont pris en compte, ce qui renforce son identification à l'organisation. L'individu a ainsi davantage à accepter, à internaliser et à s'appropriier les objectifs.

Quelques études empiriques en contrôle de gestion se sont intéressées au lien entre participation et implication. Deux d'entre elles analysent un lien direct. Ainsi, il existe une relation positive et significative entre participation et implication sur un échantillon de 79 managers intermédiaires d'entreprises industrielles australiennes (Chong & Chong, 2002). De son côté, (Maiga, 2005) examine deux dimensions de la participation : d'une part, le degré de communication et d'échanges entre le manager et son responsable lors de la fixation ou de la révision de ses objectifs budgétaires ; d'autre part, l'influence du manager sur les objectifs finalement retenus. Les résultats obtenus sur un échantillon de 173 centres d'investissement américains, montrent que ces deux dimensions sont positivement et significativement associées à l'implication des managers à atteindre leurs objectifs ( Maiga, 2005 ; Langevin & Mendoza, 2014).

D'autres études en contrôle observent une relation indirecte entre participation et implication en mettant en évidence l'existence d'une ou plusieurs variables médiatrices : la justice perçue (Wentzel, 2002 ; Maiga & Jacobs, 2007 ; Sholihin et al., 2011), la pertinence de l'information, le niveau de difficulté et le niveau d'acceptation des objectifs budgétaires (Chong & Johnson, 2007) ou bien encore la confiance (Maiga & Jacobs, 2007 ; Sholihin et al., 2011). De leur côté, (Langevin & Mendoza, 2014) ont montré que pour être efficaces, les systèmes de contrôle par les résultats doivent favoriser l'implication des managers à atteindre leurs objectifs. Ainsi, une étude sur 320 managers a révélé que la participation des managers à la fixation de leurs objectifs ainsi que le feedback qu'ils reçoivent sur leur performance sont positivement associés à l'implication de ces managers à atteindre leurs objectifs. De plus la confiance du manager envers son supérieur joue un rôle médiateur dans la relation entre ces deux déterminants du système de contrôle et l'implication. Ainsi, ces résultats donnent des pistes sur la manière de concevoir les systèmes de contrôle pour développer la confiance et, par voie indirecte, accroître l'implication des managers. Par ailleurs, ces mêmes auteurs ont, à partir d'une autre étude menée en 2014 sur 320 managers dont les résultats ont indiqué que l'engagement organisationnel avait un effet important sur le comportement et la performance des salariés. Ainsi, pour ces auteurs, trois caractéristiques du contrôle par les résultats, à savoir, la participation à la fixation des objectifs, l'application du principe de contrôlabilité et l'existence d'un feedback sur la performance ont un

effet positif sur l'engagement organisationnel, via la justice procédurale perçue. Ces résultats invitent donc les chercheurs en contrôle à s'intéresser à la justice perçue et fournissent aux organisations des indications pour mettre en place des systèmes de contrôle plus justes, donc plus efficaces.

(Godener & Fornerino, 2005 ; Godener & Fornerino, 2009 ; Godener & Fornerino, 2017) ont proposé la variable « participation des managers au contrôle de gestion » en lieu et place de la variable « participation à l'élaboration du budget » utilisée par les modèles comportementalistes en contrôle de gestion. Ils ont montré à travers leur étude que la participation des managers au contrôle de gestion (c'est-à-dire leur degré d'utilisation des données qui y sont véhiculées et leur coopération dans la transmission des informations qu'ils possèdent) influence leur performance managériale. Ceux-ci ont donc mis en évidence comme variables médiatrices, l'utilisation des informations reçues du contrôle de gestion par les managers et la transmission des informations possédées par les managers. Ils ont aussi montré que cette attitude est significativement plus favorable lorsque le contrôleur de gestion met en pratique certaines techniques spécifiques de communication orale.

Des travaux se sont centrés sur la fonction de contrôleur de gestion. (Lambert & Sponem, 2009) étudient la place et le rôle de cette fonction dans l'organisation et mettent en évidence quatre idéaux types : les fonctions de contrôle de gestion discrète, garde-fou, partenaire et omnipotence. (Bollecker, 2011) se focalise sur la socialisation des contrôleurs de gestion et identifie trois profils différents : les légitimés, les marginalisés et les intégrés. Ces typologies se centrent sur la fonction du contrôleur de gestion et pas sur leur profil d'activités. (Besson, 1999) réalise une analyse du profil d'activités d'environ cinquante contrôleurs de gestion du groupe Autoroutes du Sud de la France (ASF) exerçant dans un environnement relativement stable et peu concurrentiel. Il identifie douze activités qu'il regroupe en quatre volets : participer au *reporting*, participer à la planification, participer au pilotage et gérer le système d'information de gestion. De nombreuses entreprises ont adopté des systèmes ERP (*Enterprise Resource Planning*) afin de centraliser l'ensemble de leurs activités dans un seul et unique système d'information. (Mawadia et al., 2016), à travers une étude portant sur l'évolution du profil d'activités des contrôleurs de gestion après la mise en place d'un ERP, montrent que l'ERP ne contribuerait à faire évoluer le métier de contrôleur de gestion vers une fonction de « partenaire » (Lambert & Sponem, 2009) ou de partenaire influent « intégré » (Bollecker, 2011) qu'à une double conditions : existence d'outils de Business Intelligence (BI) et volonté de la direction. Comme le soulignent (Lambert & Sponem, 2009), le modèle « business partner » fascine, mais il est peu présent dans les

entreprises. Les facteurs explicatifs à la faible prégnance du modèle « business partner » sont entre autres : un défaut d'outils de BI, une absence de volonté de la direction, et paradoxalement, un rôle de contrôleur de gestion évoluant avec les ERP vers les activités de maintenance du système d'information de gestion, au risque de négliger le rôle de partenaire auprès des opérationnels (Mawadia et al., 2016). Ces résultats nous conduisent à vérifier les hypothèses suivantes :

- H2.1 : L'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion par les entreprises publiques béninoises influencerait positivement et significativement l'efficacité du système de contrôle de gestion.
- H2.2 : La transmission des informations possédées par les entreprises publiques béninoises influencerait positivement l'efficacité du système de contrôle de gestion.

Les modèles comportementalistes en contrôle de gestion cherchent à expliquer la performance de l'entreprise, ou, plus souvent, celle des managers (job, performance ou managérial performance selon les auteurs), au travers des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion ou des attitudes et comportements qu'ils favorisent chez les managers. Ainsi, une étude empirique réalisée sur cent-cinquante-cinq (155) entreprises par (Godener & Fornerino, 2009) a permis de valider un modèle intégrant la satisfaction des managers, comme variable explicative de leur performance managériale ; le pouvoir explicatif du modèle proposé est statistiquement significatif, quoique modeste. Ces résultats suggèrent également des éléments très intéressants pour les praticiens, notamment quant aux leviers à prioriser, pour maximiser la satisfaction des managers et, par là, leur performance. Il est donc intéressant d'étudier ces leviers afin de reconnaître ceux qui affectent le système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises. Ceci nous conduit à formuler la troisième hypothèse :

- H3 : Plus les contrôleurs de gestion s'intéresseraient personnellement aux activités des entreprises publiques béninoises, plus elles seraient performantes.

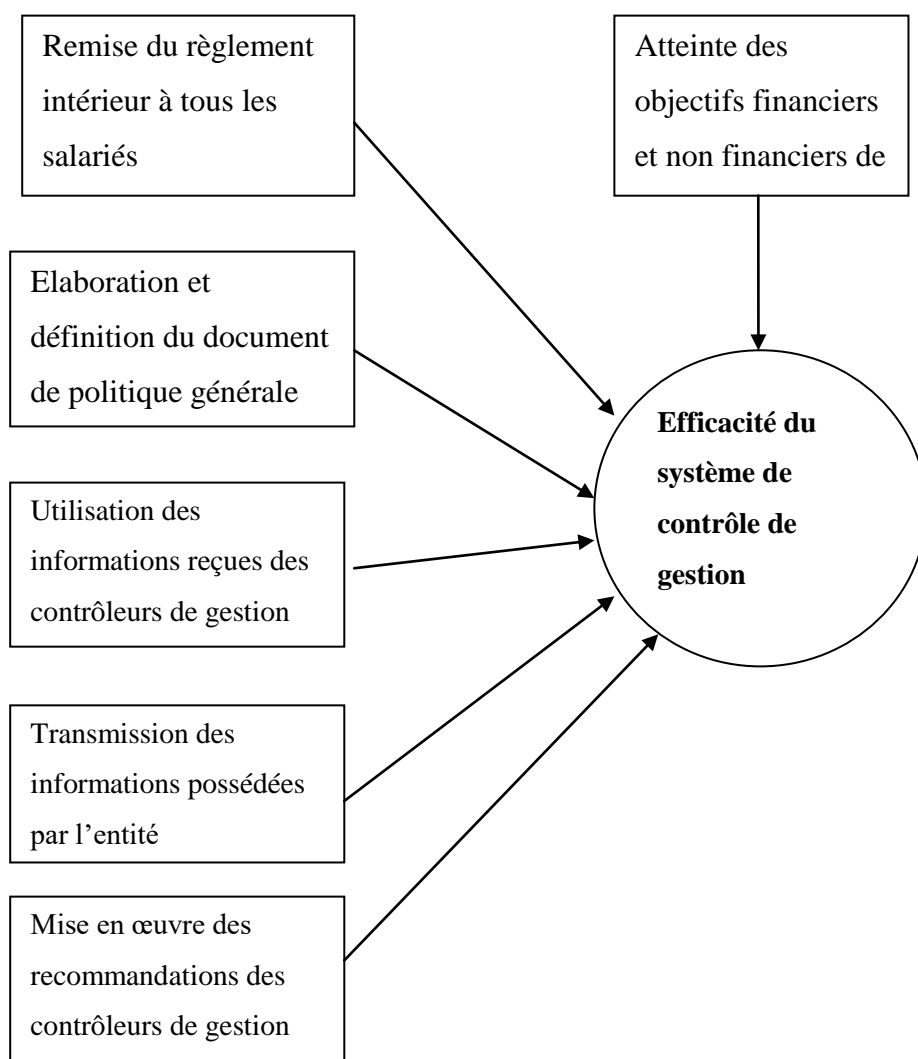
## **2. Modèle proposé à travers les variables retenues**

Dans notre modèle (synthétisé dans la figure N°1), la variable à expliquer ou variable dépendante est « Efficacité du système de contrôle de gestion » ; elle va être expliquée par « Remise du règlement intérieur à tous les salariés », « Elaboration et définition du document de politique générale de la structure », « L'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion », « La transmission des informations possédées », « Mise en œuvre des recommandations reçues des contrôleurs de gestion », et « Atteinte des objectifs financier et

non financiers de l'entité». Ces variables explicatives sont considérées comme des facteurs qui auraient affectées l'efficacité du système de contrôle de gestion.

La figure N°1 ci-dessous présente le modèle théorique complet qui est testé dans cette recherche.

**Figure N°1 : Modèle théorique**



Source : conçu par l'auteur

### 3. Méthodologie de la recherche

La méthodologie développée consiste à mesurer l'incidence des variables explicatives retenues de notre modèle théorique sur l'efficacité du système de contrôle de gestion grâce à un portefeuille de cent-cinq (105) entreprises publiques béninoises relevant du secteur non financier. En effet, nous avons retiré les banques, établissements de crédits, sociétés de financement, compagnies d'assurances, compte tenu de leurs caractéristiques financières

spécifiques (Rajan & Zingales, 1995). Une démarche statistique explicative, reposant sur une régression linéaire a été mise en œuvre à cette fin.

La population de cette étude est représentée par l'ensemble des entreprises publiques dont la liste est obtenue au niveau de la Direction de la Gestion et du Contrôle du Portefeuille de l'Etat (DGCPE). L'effectif de cette population est de deux-cent-un (201) entreprises publiques dont vingt-trois (23) entreprises publiques à caractère administratif (sociétés d'Etat) et cent- soixante- dix- huit (178) entreprises publiques à caractères industriel et commercial (offices). Les sociétés d'économie mixte ne sont pas retenues dans notre population parce qu'il s'agit des sociétés dont les capitaux sont constitués des capitaux privés nationaux ou des capitaux étrangers privés ou publics. Or les entreprises de notre recherche sont précisément des entreprises publiques nationales. Il s'agit d'une population incluant des entreprises de différents secteurs afin d'améliorer la validité externe de nos résultats.

L'échantillon est formé par 178 entreprises publiques béninoises non financières, réparti sur différents secteurs d'activités. Il s'agit d'un échantillon de convenance. Cent- soixante- dix- huit (178) questionnaires ont été envoyés, 105 nous ont été renvoyés remplis (59 %). En fait, nous n'avons pas été en contact direct avec ces entreprises. Nous avons jugé plus opportun et plus objectif d'associer l'Auditeur Général d'Etat dans la collecte des données auprès des entreprises. A cet effet, nous sommes dans une position de neutralité et par conséquent d'indépendance vis-à-vis de nos objets de recherche. Cette objectivité gardée sur le processus de recueil de données respecte un pilier essentiel de la science moderne. Par conséquent, nous pouvons être à l'abri de critiques et fraude scientifique liées à l'invention et à la manipulation des données.

Pour répondre donc à notre objectif de recherche, le logiciel SPSS.20 est utilisé pour le traitement de nos données.

#### **4. Analyse de résultats empiriques et discussions**

##### **4.1. Pratiques organisationnelles**

##### **4.1.1 Test de l'effet de : « Remise du règlement intérieur à tous les salariés » sur « L'efficacité du système de contrôle de gestion » (H1.1)**

Le tableau ci-après présente le coefficient Bêta, celui du test t du Student et la significativité.

**Tableau N°1 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Remise du règlement intérieur à tous les salariés**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-0,634	0,424		-1,495	0,138
Les dirigeants élaborent des descriptions de postes formelles pour tout le personnel d'encadrement, et définissent clairement les tâches correspondant à des postes spécifiques	0,300	0,125	0,249	2,394	0,018
Il existe un dispositif de suivi des indicateurs-clés de performance, relatifs au dispositif de gestion des risques et de contrôle interne	0,300	0,096	0,294	3,139	0,002
Les attentes de l'entité sont applicables par le personnel d'encadrement que par les salariés eux-mêmes	0,426	0,109	0,327	3,911	0,000

a. Variable explicative : Remise du règlement intérieur à tous les salariés

Source : Données de l'enquête

Globalement les deux premiers indicateurs de mesure (items) de cette variable explicative montrent des effets faibles ( $Bêta < |0,29|$ ) contrairement au troisième indicateur de mesure dont l'effet est moyen ( $|0,30| < Bêta < |0,49|$ ). On peut donc conclure que l'hypothèse (H1.1) selon laquelle la remise du règlement intérieur à tous les salariés aurait un effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion n'est pas vérifiée car le coefficient standardisé Bêta  $< |0,50|$  pour l'ensemble des indicateurs de mesure de cette variable explicative.

#### **4.1.2 Test de l'effet de : « Elaboration et définition du document de politique générale de la structure » sur « L'efficacité du système de contrôle de gestion » (H1.2)**

Le tableau suivant présente les coefficients statistiques qui sont entre autres, le coefficient Bêta, celui du test t du Student et la significativité.

**Tableau N°2 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable explicative : Le Conseil d'Administration élabore et définit la politique générale de la structure**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	-0,508	0,395		-1,286	0,201
1 Le Conseil d'Administration approuve l'étude prévisionnelle, les budgets annuels et les comptes sociaux annuels	0,644	0,132	0,525	4,890	0,000
Le Conseil d'Administration assure la gestion et la supervision des activités de l'entreprise	0,260	0,108	0,256	2,404	0,018
Le Conseil d'Administration procède régulièrement et périodiquement à une évaluation des performances de la structure	0,100	0,094	0,107	1,066	0,289

a. Variable explicative : Le Conseil d'Administration élabore et définit la politique générale de la structure

Source : Données de l'enquête

Il apparaît dans le tableau N°2 que la variable explicative à savoir, « L'élaboration et la définition du document de politique générale de la structure » est beaucoup plus marquée par le premier indicateur de mesure (item) dont le coefficient standardisé (Bêta=0,525 ; donc Bêta > |0,50| avec  $p < 1\%$  : l'effet positif et significatif) contrairement aux deux derniers indicateurs de mesure (items) dont les coefficients standardisés Bêta sont respectivement 0,256 et 0,107, tous inférieurs à la valeur absolue de 0,29, montrant ainsi un effet faible pour l'un et très faible pour l'autre. En conclusion, l'hypothèse H1.2 selon laquelle « L'élaboration et la définition de la politique générale de l'entité aurait un effet significatif sur l'efficacité du système de contrôle de gestion » est partiellement validée.

#### **4.2. Test de l'effet de : « L'attitude des entreprises publiques béninoises » sur « L'efficacité du système de contrôle de gestion »**

Le tableau suivant présente les coefficients statistiques qui sont entre autres, le coefficient Bêta, celui du test t du Student et la significativité.

**Tableau N° 3: Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés aux variables explicatives: « Utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion » et « Transmission des informations possédées par l'entité »**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,108	,058		1,870	0,064
Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour prendre vos principales décisions	-0,028	0,070	-0,028	-0,401	0,690
Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion, argumenter vos principales décisions...	0,697	0,094	0,692	7,454	0,000
Vous vous servez des informations issues du processus du contrôle de gestion pour faire régulièrement le point sur la situation de votre centre de responsabilité	-0,248	0,089	-0,246	-2,773	0,007
1 Vous vous servez des informations issues du processus de contrôle de gestion pour détecter des problèmes à gérer	0,657	0,050	0,655	13,189	0,000
Même dans des situations sensibles, vous fournissez les informations de qualité que vous détenez lorsque la fonction contrôle de gestion vous en fait la demande	-0,404	0,068	-0,391	-5,978	0,000
Même dans une situation délicate, vous comprenez généralement les contraintes rendues explicites par la fonction contrôle de gestion	0,153	0,062	0,152	2,455	0,016
Lorsque le besoin se fait sentir, vous participez activement aux analyses de gestion que la fonction « contrôle de gestion » réalise	0,165	0,045	0,166	3,653	0,000

a. Variables explicatives : « Utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion » et « Transmission des informations possédées par l'entité »

Source : *Données de l'enquête*

Il résulte du tableau N°3 ci-dessus, les coefficients standardisés Bêta, le test de Student et sa significativité liés aux indicateurs de mesure (items) de deux variables explicatives, à savoir l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion et la transmission des informations possédées par l'entité.

❖ La variable explicative : l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion

Il apparaît dans le tableau N°3 que l'utilisation des informations reçues des contrôleurs de gestion est manifeste à travers deux indicateurs de mesure sur les trois. Le premier, à savoir « Les informations reçues sont utilisées pour améliorer les principales décisions par les managers » ainsi que le deuxième : « Les informations reçues sont utilisées pour détecter les problèmes » dont les coefficients standardisés Bêta sont respectivement 0,692 et 0,655 ; avec

$p < 1 \%$ , ont des effets positifs et significatifs sur cette variable explicative en particulier et en général sur l'efficacité du système de contrôle de gestion car  $B\hat{\epsilon} > |0,50|$ . Cependant, le troisième indicateur de mesure (item) : « Les informations reçues sont utilisées pour faire le point sur la situation de votre responsabilité » dont le coefficient standardisé  $B\hat{\epsilon} = -0,246$  ; avec  $p < 1 \%$ , montre un effet faible et négatif, car  $B\hat{\epsilon} < |0,29|$ . En conclusion, l'hypothèse H2.1 est partiellement validée.

❖ La variable explicative : la transmission des informations possédées par l'entité Cette variable explicative est constituée de deux indicateurs de mesure (items) à savoir, « La participation active des managers aux analyses de gestion que réalise la fonction contrôle de gestion » et « La fourniture des Informations de qualité sur demande de la fonction contrôle de gestion » dont les coefficients standardisés  $B\hat{\epsilon}$  sont respectivement 0,166 et 0,391 ; avec  $p < 1 \%$ . Globalement les deux indicateurs de mesure n'ont aucun effet significatif sur cette variable explicative en particulier et en général sur l'efficacité du système de contrôle de gestion car  $B\hat{\epsilon} < |0,50|$ . On peut donc conclure que l'hypothèse H2.2 est rejetée.

#### **4.3. Test de l'effet de : « L'intérêt personnel porté par les contrôleurs de gestion aux activités des entreprises publiques béninoises » sur « L'efficacité du système de contrôle de gestion »**

Le tableau ci-après présente les coefficients statistiques qui sont entre autres, le coefficient  $B\hat{\epsilon}$ , celui du test t du Student et la significativité.

**Tableau N°4 : Coefficients<sup>a</sup> non standardisés Bêta, test t de Student et sa significativité liés à la variable dépendante : Le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité (« Mise en œuvre des recommandations des contrôleurs de gestion » et « Atteinte des objectifs financiers et non financiers »)**

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	0,417	0,154		2,700	0,008
Le volume des informations reçues du contrôleur de gestion est adapté à mes besoins ;	-0,065	0,184	-0,066	-0,353	0,725
Le délai d'obtention des informations est adapté aux besoins ;	0,490	0,177	0,509	2,762	0,007
Le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion est raisonnable ;	-0,068	0,149	-0,069	-0,454	0,651
Le contrôleur de gestion prend à cœur mes intérêts principaux ;	0,349	0,113	0,356	3,085	0,003
Je veux partager mes idées avec mon contrôleur de gestion ;	-0,193	0,182	-0,192	-1,060	0,292
Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers ;	0,520	0,171	0,522	3,043	0,003
Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs financiers.	-0,062	0,222	-0,062	-0,279	0,781

a. Variables explicatives : Le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité (« Mise en œuvre des recommandations des contrôleurs de gestion » et « Atteinte des objectifs financiers et non financiers »)

Source : *Données de l'enquête*

L'analyse du résultat statistique du tableau N°4 se présente comme il suit :

- La variable « Par ses recommandations pertinentes, le contrôleur de gestion m'aide à atteindre mes objectifs non-financiers » a un effet positif et significatif sur la variable à expliquer : « Le contrôleur de gestion s'intéresse personnellement à mon activité ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,522, le t de Student est de 3,043 et sa significativité est inférieure à 1 %. Le coefficient standardisé Bêta est le plus haut coefficient, cela montre que cette variable est celle qui contribue le plus à la variable à expliquer. Nous pouvons donc conclure que les contrôleurs de gestion ont une forte

influence sur les entreprises publiques béninoises dans le cadre de la mise en œuvre des recommandations des objectifs non-financiers. Par conséquent, le système de contrôle de gestion a un effet positif et significatif sur celles-ci et qu'elles sont fortement satisfaites de leurs prestations. Ainsi, plus les contrôleurs de gestion s'intéressent à leurs activités, plus elles sont performantes par rapport à ce point relevé.

- Les résultats du tableau N°4 présentent les mêmes conclusions que celle qui précède en ce qui concerne la variable explicative « Le délai d'obtention des informations adapté à leurs besoins ». Le coefficient standardisé Bêta est de 0,509, le t de Student est de 2,762 et sa significativité est inférieure à 1 %. Cela indique que les contrôleurs de gestion transmettent les informations aux entreprises publiques béninoises au bon moment, c'est-à-dire l'intervention de ceux-ci vient combler des besoins en informations et de ce fait, elles sont satisfaites. Les contrôleurs de gestion ont donc un effet positif et significatif sur ce point.

En conclusion : il ressort de ce qui précède que l'hypothèse H3 selon laquelle, plus les contrôleurs de gestion s'intéresseraient personnellement aux activités des entreprises publiques béninoises, plus elles seraient performantes est validée.

Toutefois l'analyse du tableau N°4 nous conduit à conclure en ce qui concerne les autres variables explicatives de « L'intérêt personnel porté par les contrôleurs de gestion aux entreprises publiques béninoises » ceci : ceux-ci n'ont aucun effet significatif sur celles-ci malgré les recommandations faites à leur endroit. Cette conclusion est très remarquable concernant l'atteinte des objectifs financiers, l'adaptation du volume d'informations reçues de ceux-ci par celles-ci, le temps nécessaire pour participer au processus de contrôle de gestion, l'intérêt porté par ceux-ci aux intérêts principaux de celles-ci, et le partage des idées entre ceux-ci et celles-ci. Cela reflète l'insatisfaction des entreprises publiques béninoises vis-à-vis des contrôleurs de gestion. Par conséquent, le système de contrôle de gestion n'a aucun effet significatif sur les entreprises publiques béninoises en ce qui concerne ces points mentionnés.

### **Conclusion, implications, limites et perspectives de recherche future**

L'objectif de cette étude est d'étudier les facteurs affectant l'efficacité du système de contrôle de gestion dans les entreprises publiques béninoises afin d'identifier ceux qui constituent ces forces et ces faiblesses. Les résultats statistiques qui découlent de notre étude ont révélé des dysfonctionnements ainsi que des insuffisances liés aux variables explicatives de l'efficacité

du système de contrôle de gestion retenues dans notre modèle conceptuel. En effet, les pratiques organisationnelles méritent une attention particulière de la part de la direction générale, du conseil d'administration et des contrôleurs de gestion.

La portée managériale de cette recherche est intéressante puisque les résultats de l'étude menée sont directement actionnables par les responsables d'entreprises et les contrôleurs de gestion : ils fournissent des éléments de réponse aux entreprises publiques béninoises pour mettre en œuvre ou optimiser la conduite du système de contrôle de gestion, et par extension, les guider vers de bonnes pratiques managériales.

Pour les contrôleurs de gestion, notre étude montre que des pratiques de communication orale ouvertes sont plus efficaces que d'autres sur le long terme et méritent donc d'être adoptées systématiquement. Il ne s'agit pas seulement de se faire des amis en évitant de s'imposer par la force : il s'agit surtout de mieux remplir sa mission. Le recours à la force peut être immédiatement efficace pour obtenir l'information, mais ce mode de communication risque de laisser des traces et de gêner les relations futures entre contrôleur de gestion et son interlocuteur. Il vaut mieux l'éviter. Ils doivent développer le sens d'écoute et veiller particulièrement sur les forces et les faiblesses susmentionnées qui méritent d'être corrigées ou renforcées selon les cas. Pour y parvenir, ils doivent éviter de développer des comportements opportunistes.

Cette étude présente néanmoins des limites que des recherches ultérieures pourraient réduire. Premièrement, les questionnaires ont été déposés auprès des dirigeants d'entreprises qui, pour la plupart sont nommés politiquement. De ce fait, ils ne sont pas toujours considérés comme l'homme qu'il faut à la place qu'il faut. Par conséquent, ils n'ont pas souvent la qualification requise. On a opté pour ce mode de distribution du questionnaire pour se faciliter le recueil des données, puisque ceux-ci sont mieux placés pour instruire leurs collaborateurs afin de nous renseigner le questionnaire de l'étude. Cette procédure nous a permis d'obtenir un taux de réponse acceptable (59%) et de constituer un échantillon large et varié, ce qui était important compte tenu de l'objectif de généralisation visé par cette étude. Aussi, en dépit d'une enquête exploratoire (pré-test) effectuée en amont sur le terrain afin de clarifier les points d'ombre du questionnaire, la question d'un éventuel biais des réponses engendré par ce mode de collecte des données reste toutefois posée, car nous n'avons pas sélectionné les fournisseurs des réponses aux questionnaires d'une part et que les managers pourraient remplir les questionnaires à leur convenance sans tenir compte de la réalité, d'autre part. Deuxièmement, comme toute étude par questionnaire, les variables sont mesurées par des

perceptions. L'utilisation des perceptions est sans doute cohérente, voire pertinente lorsqu'il s'agit de mesurer des attitudes telles l'utilisation des informations reçues de contrôleurs de gestion, la participation des managers au processus de contrôle. En revanche, des mesures plus objectives pourraient être utilisées pour la participation des managers au contrôle de gestion et l'utilisation des informations issues des contrôleurs de gestion. Troisièmement, d'autres variables pourraient être introduites dans l'étude en dehors de celles retenues dans notre modèle conceptuel. A cet effet, le modèle est manifestement à enrichir par d'autres variables explicatives de l'efficacité. Ces variables pourraient notamment être inspirées des variables étudiées dans le cadre de l'approche de la qualité du personnel et des contrôleurs de gestion (compétence, intégrité, motivation). A celles-ci s'ajoutent les variables quantitatives potentielles (Objectifs de profits, de croissance, etc.). Ces variables n'ont pas été étudiées dans la présente étude parce qu'elles ne sont pas abordées spécifiquement par la plupart des études les plus récentes, à notre connaissance. Il est également intéressant d'intégrer ces éléments pour rendre plus perceptible la qualité de fonctionnement du système de contrôle de gestion.

En termes de recherches futures, notre travail mérite d'être approfondi. Cette étude ouvre des brèches dans lesquelles des recherches ultérieures pourront être menées. Certaines retiennent donc notre attention. La voie de recherche est de porter une étude profonde sur d'autres facteurs d'efficacité du système de contrôle de gestion : la qualité du personnel des entreprises publiques béninoises et des contrôleurs de gestion (compétence, intégrité, motivation), A celles-ci s'ajoutent les variables quantitatives potentielles (objectifs de profit, de croissance, etc.).

## **BIBLIOGRAPHIE**

ACE International Consultants. (2014). *Seconde évaluation de la performance de la Gestion et du Synthèse des Finances Publiques au Bénin selon la méthode PEFA* (Rapport final N° 2; p. 141).

Besson, P. (1999). Les ERP à l'épreuve de l'organisation. *Systèmes d'Information et Management (French Journal of Management Information Systems)*, 4(4), 21-51.

Bollecker, M. (2011). La socialisation des contrôleurs de gestion : Une illusion? *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 15(1), 133-157.

Bonache, A. B., Maurice, J., & Moris, K. (2012). Participation budgétaire et performance managériale : Lien non significatif et contingences. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 18(2), 125-184.

Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion*, édition 9 : Presses Universitaires de France.

Brownell, P. (1982). A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review*, 57(4), 766-777. JSTOR.

Chong, V. K., & Chong, K. M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance : A structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65–86.

Chong, V. K., & Johnson, D. M. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, 37(1), 3-19.

Derfuss, K. (2009). The Relationship of Budgetary Participation and Reliance on Accounting Performance Measures with Individual-Level Consequent Variables : A Meta-Analysis. *European Accounting Review*, 18(2), 203-239.

Desreumaux, A. (1998). *Théorie des organisations*. Ed. Management société.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management : A stakeholder approach*.

Gervais, M. (2005). *Contrôle de gestion, Economica* (8ème édition).

Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilite - Controle - Audit*, Tome 11(1), 121-140.

Godener, A., & Fornerino, M. (2009). *La participation des managers au contrôle de gestion et leur performance managériale*.

Godener, A., & Fornerino, M. (2017). Participation du manager au contrôle de gestion et performance managériale, une nouvelle approche. *Comptabilite - Controle - Audit*, Tome 23(2), 85-110.

Klein, H. J., Molloy, J. C., & Brinsfield, C. T. (2012). Reconceptualizing Workplace Commitment to Redress a Stretched Construct : Revisiting Assumptions and Removing Confounds. *Academy of Management Review*, 37(1), 130-151.

Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion : Proposition d'une typologie. *Comptabilite - Controle - Audit*, Tome 15(2), 113-144.

Langevin, P., & Mendoza, C. (2014). Impliquer les managers à atteindre leurs objectifs : Participation, feedback et confiance. *Comptabilite - Controle - Audit*, Tome 20(3), 43-71.

- Lorino, P. (1995). *Comptes et récits de la performance. Essai sur le pilotage de l'entreprise*. Editions d'Organisation.
- Maiga, A. (2005). Antecedents and Consequences of Budget Participation. *In Advances in Management Accounting, 14*, 211-231.
- Maiga, A. S., & Jacobs, F. A. (2007). *Budget Participation's Influence on Budget Slack : The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment*. 5(1), 39-58.
- Maitre, P. (1984). *Plans d'entreprise et contrôle de gestion : Un guide systématique d'action*. Dunod.
- Martinet, A.-C., & Reynaud, E. (2004). Entreprise durable, finance et stratégie. *Revue française de gestion, no 152(5)*, 121-136.
- Mawadia, A., Chapellier, P., & Eggrickx, A. (2016). ERP et profil d'activités du contrôleur de gestion : Une évolution par paliers ? *Management Avenir, N° 87(5)*, 125-149.
- Mercier, S. (1999). *L'éthique dans les entreprises*. La découverte.
- Mondiale, B. (1980). Rapport sur le développement dans le monde pour 1980. *Washington, DC*.
- Moufdi Nada, & El Bourakadi Fatima Zahra. (2020). L'utilité du contrôle de gestion socio-économique dans le pilotage de la performance globale des organisations publiques. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit, 4(2)*, 702-725.
- OCDE. (1996). *Le contrôle de gestion dans les administrations publiques modernes : Études comparatives des pratiques* (Documents SIGMA N° 4).
- Pasquier, M., & Keramidas, O. (2017). *Communication des organisations publiques* (2e édition édition). DE BOECK UNIVERSITE.
- Rajan, R. G., & Zingales, L. (1995). What Do We Know about Capital Structure ? Some Evidence from International Data. *The Journal of Finance, 50(5)*, 1421-1460.
- Sholihin, M., Pike, R., Mangena, M., & Li, J. (2011). Goal-setting participation and goal commitment : Examining the mediating roles of procedural fairness and interpersonal trust in a UK financial services organisation. *The British Accounting Review, 43(2)*, 135-146.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy : Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review, 20(3)*, 571.
- Wentzel, K. (2002). The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting. *Behavioral Research in Accounting, 14(1)*, 247-271.