



HAL
open science

A quoi s'intéressent les chercheurs en contrôle de gestion des pays arabes ? Une revue de la littérature académique arabophone en contrôle de gestion depuis 25 ans

Abdallah Mohammed

► To cite this version:

Abdallah Mohammed. A quoi s'intéressent les chercheurs en contrôle de gestion des pays arabes ? Une revue de la littérature académique arabophone en contrôle de gestion depuis 25 ans. *Accountability, Responsabilités et Comptabilités*, May 2017, Poitier, France. pp.cd-rom. hal-01907420

HAL Id: hal-01907420

<https://hal.science/hal-01907420>

Submitted on 29 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

A quoi s'intéressent les chercheurs en contrôle de gestion des pays arabes ? Une revue de la littérature académique arabophone en contrôle de gestion depuis 25 ans

Abdallah MOHAMMED

Maître de Conférences en Sciences de gestion

UFR- FLCE, LEMNA

Université de Nantes

abdallah.mohammed@univ-nantes.fr

Résumé : L'objectif de cet article est de présenter une revue de littérature des recherches arabophones sur les outils et pratiques de contrôle de gestion. 112 études publiées dans vingt-trois revues arabes pendant la période (1991-2016) ont été analysées afin d'identifier les outils et pratiques de contrôle étudiés, les méthodologies et théories mobilisées. Cette analyse quantitative montre la variété des outils étudiés avec la prédominance de *Balanced Scorecard*, de la méthode ABC et la diversité des problématiques traitées mais avec une focalisation sur l'adoption, l'application, l'utilisation et les rôles des outils et pratiques. L'analyse qualitative permet d'identifier certains déterminants, les rôles assignés aux outils et pratiques et de nombreux obstacles limitant la diffusion et l'utilisation de ces outils.

Mots clés : Contrôle de gestion, comptabilité de gestion, monde arabe, revue de littérature.

Abstract: The aim of this article is to present a literature review of Arabic-speaking research on management control tools and practices. 112 studies published in twenty-three Arabic journals between 1991 and 2016 were analyzed to identify the control tools and practices studied, the methodologies and theories used. This quantitative analysis shows the variety of tools studied with the predominance of *Balanced Scorecard*, the ABC method and the diversity of the treated problems but with a focus on the adoption, application, use and roles of tools and practices. Qualitative analysis enables to identify some determinants, roles assigned to tools and practices, and many barriers to the diffusion and use of these tools.

Key words: Management control, management accounting, Arab world, literature review.

1. Introduction

Les premiers outils de contrôle de gestion ont été créés il y a plus de cent ans. Le premier outil, le calcul de coûts, a vu le jour à la suite de la révolution industrielle au cours de 19^{ème} siècle pour répondre aux besoins de gestion des usines et justifier les décisions de rationalisation des processus productifs. D'autres outils se sont développés au cours du 20^{ème} siècle et notamment après la seconde guerre mondiale d'abord avec les budgets, outil central de pilotage de la performance, ensuite avec les tableaux de bord et d'autres outils à côté permettant d'optimiser la production, d'améliorer la qualité et des délais tels que : JAT, TQM, Zéro stock, méthode Kaizen, et enfin la version stratégique de tableaux de bord (Mevellec et Meyssonier, 2016). Dans un environnement des affaires qualifié, de plus en plus, incertain et complexe, le recours des dirigeants aux outils et pratiques de contrôle de gestion est devenu indispensable pour diriger efficacement leurs activités et piloter avec succès leur entreprise. La diffusion de ces outils et pratiques dans les entreprises a retenu l'attention des chercheurs en sciences de gestion et par conséquent, les recherches dans cette sous-discipline de la comptabilité se sont multipliées.

La revue de la littérature sur ce champ révèle que les chercheurs ont étudié une pluralité de questions de recherche. Ils se sont intéressés à l'adoption, à la diffusion, à la mise en œuvre, à l'utilisation des outils de contrôle et de pilotage, des budgets, des tableaux de bord et des méthodes de calculs des coûts. Ils ont étudié des thèmes variés tels que les déterminants de ces outils, les obstacles de leur mise en place, les profils des acteurs, le rôle des contrôleurs de gestion, les processus de structuration du système de contrôle de gestion, etc. Les recherches en contrôle de gestion reposent sur de nombreuses théories économiques ou fonctionnalistes de l'organisation, sociologiques ou philosophiques) et utilisent plusieurs méthodes : revue de littérature, enquête quantitative, étude de cas, expérimentation, économétrie, etc. (Morales et Sponem, 2009).

Ces dernières années, les études sur l'état de l'art se sont multipliées. Bollecker (2007) a présenté une synthèse sur le rôle des contrôleurs de gestion en analysant une cinquantaine de contributions publiées dans des revues anglophones et francophones. Villesèque-Dubus et Courrent (2008) ont étudié la structure des connaissances produites dans les domaines croisés du contrôle et des PME à partir des articles publiés dans six revues francophones, anglo-saxonnes et américaines pendant 10 ans. Dans leur revue de littérature, Zawawi et Hoque (2010) ont présenté une synthèse sur les innovations en comptabilité de gestion étudiées dans 89 articles publiés dans 22 revues anglo-saxonnes sur une période de 83 ans. En s'intéressant aux pratiques de contrôle de gestion environnemental, Antheaume (2013) a proposé un état des lieux en analysant 563 papiers publiés dans le réseau international EMAN, le journal américain JCP (*Journal of Cleaner Production*) et des articles et thèses francophones afin de présenter un cadre conceptuel spécifique, de proposer un recensement des outils et enfin de présenter une sélection de projet de développements d'outils de comptabilité environnementale permettant d'élargir le contrôle de gestion traditionnel pour le contrôle de gestion environnemental. Alcouffe et al. (2015) ont décrit quant à eux les tendances de la recherche en matière d'innovations en contrôle de gestion. Cette dernière recherche a dressé un panorama élargi et approfondi des perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en œuvre de ces innovations en examinant 95 articles publiés dans 37 revues francophones et anglophones sur une période de 89 ans. Enfin, Berland et al. (2016) ont consacré l'éditorial de

la revue CCA à une analyse de la production académique de CCA au cours de 20 premières années d'existence. 382 articles ont été analysés dont 157 en contrôle de gestion.

Dans le monde arabe, à notre connaissance aucune étude n'a eu pour objet de présenter un état de l'art sur les publications arabophones en contrôle de gestion, ayant choisi les entreprises et établissements exerçant dans plusieurs pays arabes. Nous avons trouvé quelques études présentant un état de l'art limité à un seul pays touchant le domaine de la comptabilité de manière générale. Al-Khadash (2004) a étudié les tendances des recherches comptables en Jordanie en analysant 58 articles publiés dans le domaine comptable dans 4 revues jordaniennes. Seulement 8% de ces articles ont traité des problématiques de la comptabilité de gestion. De leur part, Damak et Klibi (2006) ont dressé un état de l'art des thèses et des mémoires de mastères soutenus en comptabilité, contrôle et audit dans trois institutions tunisiennes sur une période s'étalant de 1996 à 2005. Ces auteurs ont analysé 4 thèses et 195 mémoires de mastères et ont montré que seulement 17% de ces travaux s'insèrent dans le domaine de contrôle de gestion. L'objectif de travail réalisé par Ahsina (2012) est de présenter le bilan des recherches doctorales en sciences comptables au Maroc en analysant 31 thèses de troisième cycle soutenues dans le domaine de la CCA dans 4 universités marocaines pendant la période 1999 – 2009. Il précise que 52% de ces thèses appartiennent au domaine du contrôle de gestion. Une autre étude a été réalisée dans le contexte marocain. Il s'agit d'un état de l'art réalisé par Ahsina et Taouab (2014) à partir de 65 articles en comptabilité, publiés dans trois principales revues marocaines pendant la période 2005-2013. Cette dernière étude a démontré l'attention particulière accordée au contrôle de gestion par les chercheurs marocains car 60% d'études analysées ont abordé des thématiques de contrôle de gestion.

Ces études ont été réalisées dans un contexte national « un seul pays arabe » et trois d'entre elles ont analysé des publications en français seulement. Aucune étude n'a été faite sur plusieurs pays arabes à ce jour et sur le thème précis du contrôle de gestion. Pourtant, des centaines des revues arabes susceptibles de publier des recherches en comptabilité-contrôle peuvent être recensées. Ces revues publient principalement des travaux en langue arabe et le nombre d'articles publiés en anglais et français dans ces revues est extrêmement marginal. Ce constat nous a motivé à réaliser la présente étude permettant de présenter un panorama des recherches menées dans de nombreux pays arabes, publiée en langue arabe.

Quels sont les outils et pratiques de contrôle de gestion étudiés ? Quelles sont les tendances thématiques et les perspectives abordées ? Quels sont les profils méthodologiques des recherches en contrôle de gestion dans le monde arabe ? La fréquence de publication est-elle en hausse ? Cette recherche apporte des éléments de réponse à ces questionnements à partir d'une analyse quantitative et qualitative des articles sur les outils et pratiques de contrôle de gestion publiés dans des revues arabophones depuis 1991. Elle nous permet de présenter une synthèse descriptive et interprétative de 112 études publiées dans vingt-trois revues académiques arabes pendant la période (1991-2016) sur les outils et pratiques de contrôle de gestion. A travers les thèmes de recherche abordés, les outils et pratiques de contrôle étudiés, les méthodologies et théories mobilisées par les chercheurs arabes, nous identifierons des courants de recherche émergents.

Nous limiterons délibérément notre analyse aux publications en langue arabe, publiées dans des revues éditées dans les pays arabes, traitant des problématiques du domaine de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion des entreprises et établissements arabes. De ce fait, les publications en langues étrangères seront éliminées de notre analyse. Ce choix

s'explique par notre volonté d'offrir aux lecteurs francophones une revue de littérature des publications non accessibles pour eux à cause de la barrière linguistique. Il apparaît important de préciser que dans les pays arabes arabophones, la comptabilité est composée de deux branches : la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Dans ces pays, le terme « comptabilité de gestion » couvre à la fois le domaine de comptabilité de gestion à la française et celui du contrôle de gestion. De ce fait, le contrôle de gestion n'existe pas comme un domaine de recherche dans la plupart des pays arabes et il est inclut dans la comptabilité de gestion.

Pour atteindre ces objectifs et compléter les connaissances académiques, notre papier présentera tout d'abord la méthodologie de recherche mise en œuvre pour réaliser notre état de l'art (2.), les analyses et résultats statistiques seront ensuite présentés (3.), une analyse qualitative des études retenues sera faite (4.) et nous concluons notre papier en discutons les principaux enseignements de notre analyse permettant de cerner de nouvelles voies de recherche (5.).

2. La méthode de recherche mise en œuvre

Nous avons suivi une démarche méthodologique inductive à l'instar d'Antheaume (2013), pour identifier et coder les données intéressantes et construire nos typologies. Ce processus plus consommateur de temps, a été préféré à une recherche par Mots-clés par la qualité et la diversité des données collectées d'une part, et les problèmes de disponibilité des bases de données d'autre part.

Nous avons tout d'abord établi la liste des revues arabes publiant des articles dans le domaine de la comptabilité et du contrôle et répondant à des critères académiques clairement définis. Nous avons consulté le site web de ces revues pour sélectionner des articles traitant des problématiques de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion. Enfin, une fiche a été élaborée afin de faciliter le codage des données et de réaliser des analyses statistiques.

2.1. Le choix et la recherche des revues académiques

Nous avons rencontré de nombreuses difficultés pour collecter les articles constituant le corpus final de notre recherche. En effet, nous avons trouvé quatre bases de données¹ dont une seule disponible et ouverte permettant de chercher des articles avec des mots clés. Cette seule base disponible regroupe les revues irakiennes et offre la possibilité de faire une recherche par mot clé².

Pour compléter notre recherche, nous avons retenu, dans un premier temps, la liste des revues publiée sur la base de données EcoLink³ regroupant 308 revues dans le domaine Economie-

¹ Les autres bases requièrent un compte pour y accéder. Nous en avons contacté deux et malheureusement nous n'avons pas pu avoir un accès.

² La disponibilité de cette base de données explique le nombre élevé de revues irakiennes retenues pour notre projet.

³ <http://www.mandumah.com/ecolinkjournals>. L'accès à cette base requiert l'obtention d'un compte.

Gestion. Nous n'avons retenu que les revues scientifiques à comité de lecture et ayant L'ISSN. L'ISSN (*International Standard Serial Number*) est un code international normalisé qui permet d'identifier de manière univoque toute publication en série (périodiques, collections éditoriales). 58 revues ont été choisies de cette liste répondant à nos critères de recherche.

Dans un second temps, nous avons cherché le site web de ces revues afin de consulter les articles publiés. Cette démarche montre qu'une partie importante de ces revues (42%) ne disposent pas de site internet ou le site ne marchait pas le jour de consultation. D'autres revues (15%) ne mettent pas en ligne leurs articles ou requièrent un compte pour y accéder. Finalement, seulement 26 revues (43%) d'entre elles offrent l'accès au texte intégral de leurs publications⁴ et ont pu être consultées comme le montre le tableau 1.

Tableau 1 : Nombre des revues consultées et disponibles

	Nombre	Fréquence
Revue disponibles consultées	26	43%
Revue disponibles avec accès protégé ou articles non disponibles	9	15%
Revue disponibles avec un problème de site (ne marchent pas)	6	10%
Revue non disponibles sur Internet	19	32%
Total	60	100%

2.2. La sélection des articles du corpus final

Afin de collecter les articles pour notre recherche, pour chaque revue de 26 revues accessibles électroniquement, nous avons feuilleté numéro par numéro pour télécharger les articles faisant apparaître au moins l'un des termes concernant les outils et pratiques de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion dans leur titre et/ou mots-clés. Seulement 23 revues présentent des articles répondant à nos critères (thèmes et langue de publication⁵).

Au final, ce protocole inhabituel et long de recherche nous a permis de sélectionner 120 articles ayant fait l'objet d'une analyse approfondie et formant le corpus final de notre étude. A l'issue de l'analyse, nous avons éliminé huit articles dont l'objet ne porte pas de manière claire sur les outils de contrôle de gestion. Ces 112 publications retenues⁶ couvrent une très grande variété de thèmes, de secteurs d'activités et de pays. Le périmètre temporel étudié est fixé par la disponibilité des articles sur les sites des revues consultées. Parmi les revues consultées pour notre papier, une seule revue est éditée par l'Association Saoudienne de Comptabilité qui édite la revue *Accounting Research*. Les autres sont éditées par des universités arabes ce qui explique le nombre élevé des revues. Ce sont souvent des revues généralistes en sciences économiques et de gestion. Seulement trois revues publient uniquement des recherches en comptabilité.

⁴ Tous les numéros n'étaient pas disponibles. De ce fait, nous n'avons consulté que ceux étant disponibles.

⁵ Trois revues publient des articles sur notre thème mais en langue française ont été écartées.

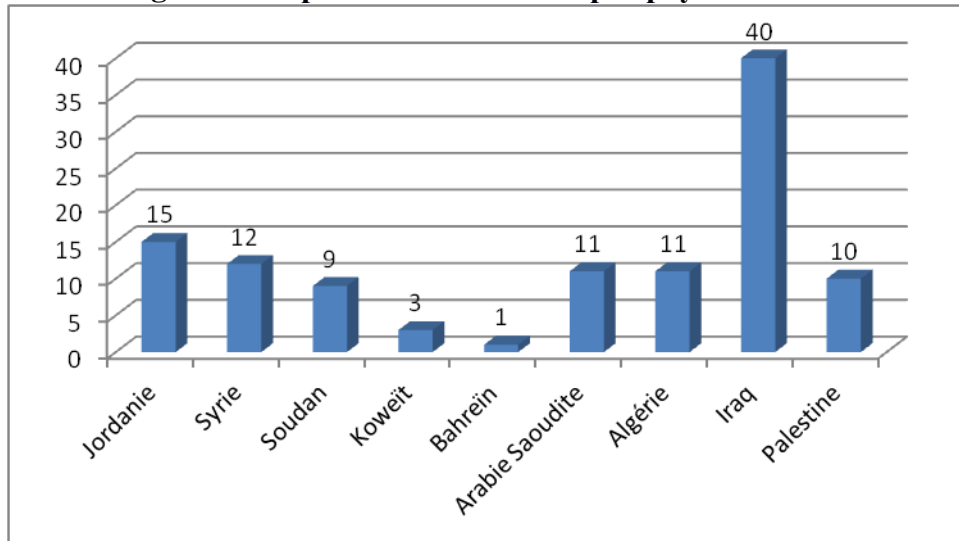
⁶ Les références bibliographiques de ces articles sont présentées dans l'annexe 1.

Tableau 2 : Renseignements sur les revues retenues dans la recherche

	Revues	Pays d'édition	Période étudiée	N° d'articles en CDG
1	Jordan Journal of Business Administration	Jordanie	2010-2016	5
2	Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences	Syrie	2005-2013	4
3	Dirasat : Administrative Sciences	Jordanie	2004-2016	10
4	Journal of Economic Sciences	Soudan	2012-2016	9
5	Arab Journal Of Administrative sciences	Koweït	1993-2016	3
6	The Arab Journal of Accounting	Bahreïn	1997-2015	1
7	Accounting Research	Arabie Saoudite	2007-2013	4
8	Algerian Review of Economic Development	Algérie	2014-2016	1
9	Journal of Administration and Economics	Iraq	2005-2013	5
10	IUG Journal of Economics and Business	Palestine	2012-2016	5
11	Iraqi Magazine for Managerial Sciences	Iraq	2008-2012	1
12	Economic Sciences	Iraq	2004-2015	2
13	Journal of Economics And Administrative Sciences	Iraq	2012-2015	10
14	AL-Qadisiya Journal For Administrative and Economic sciences	Iraq	2005-2016	2
15	Al-Muthana Journal Of Administrative & Economics Science	Iraq	2011-2015	1
16	Journal of Al-Azhar University	Palestine	1996-2016	5
17	Accounting and Financial Studies Journal	Iraq	2006-2013	10
18	Baghdad College of Economic sciences University	Iraq	2005-2016	3
19	Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales	Algérie	2009-2016	8
20	Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies	Syrie	2008-2015	8
21	Future Research Journal	Iraq	2005-2014	6
22	Journal of King Abdulaziz University : Economics and Administration	Arabie Saoudite	1988-2015	7
23	Revue Elwihat pour les Recherches et les Etudes	Algérie	2008-2016	2
Total				112

Les revues sélectionnées sont éditées dans neuf pays. Plus d'un papier sur trois a été publié dans une revue irakienne. En revanche, nous n'avons trouvé que peu d'articles dans les deux revues koweïtienne et du Bahreïn comme le précise la figure 1 ci-dessus :

Figure 1 : Répartition des articles par pays d'édition⁷



2.3. Le codage et l'analyse statistique des données

Nous avons réalisé une grille d'analyse afin de coder le contenu des articles pour réaliser par la suite une analyse statistique à partir de ces données (Fallery et Rodhain, 2007). Cette fiche nous a permis de collecter pour chaque article les données suivantes :

- 1) L'année de publication et le profil des auteurs (nombre d'auteurs par article, leur sexe, leur affiliation académique, année de publication, nom de revue).
- 2) La méthodologie choisie et l'échantillon étudié (nature d'étude, méthode de collecte de données, échantillon, secteur d'activité, etc.).
- 3) Les outils examinés et perspectives adoptées (pratiques et outils de contrôle de gestion examinés et problématiques traitées).
- 4) Les principaux résultats de ces articles (rôles, déterminants, obstacles, etc.).

Les données de ces fiches ont été ensuite codées sur un fichier Excel avant d'être exportées vers le logiciel *SPSS* version 24.0 pour réaliser des tests statistiques.

3. Analyse et résultats statistiques

Cette partie est consacrée à la présentation des résultats quantitatifs et statistiques de notre papier. Le profil des chercheurs et la fréquence des publications seront d'abord abordés (3.1.), ensuite nous présenterons les pratiques et problématiques abordées et les secteurs d'activités

⁷ Les revues tunisiennes et marocaines en comptabilité et contrôle publient uniquement en français et de ce fait, elles n'ont pas été retenues pour notre papier.

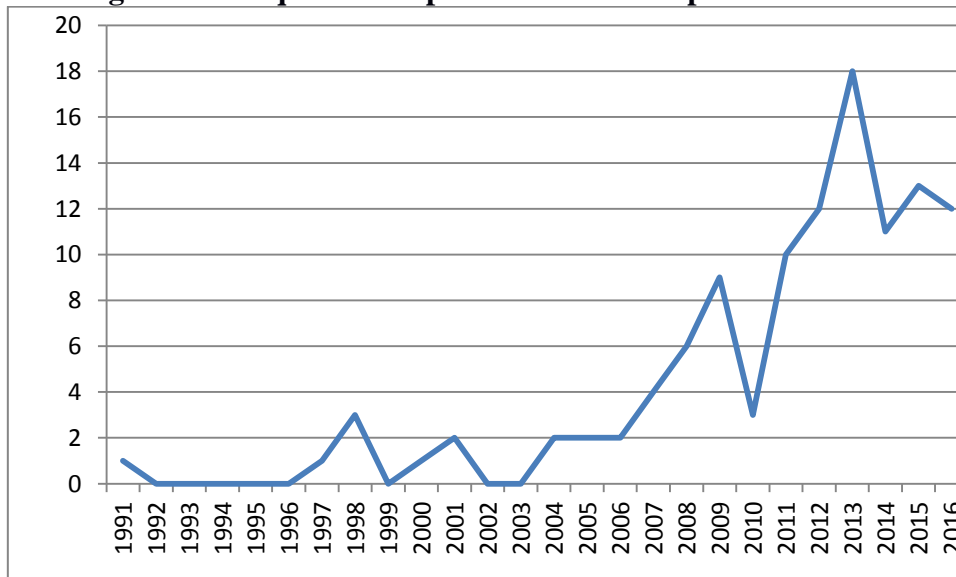
étudiés (3.2.). Enfin, le cadre théorique et les méthodologies mobilisés dans ces publications seront détaillés (3.3.).

3.1. Fréquence des publications

3.1.1. Fréquence des publications

La répartition des articles par année de publication permet de faire émerger deux périodes comme le montre le graphique 2. La première période, s'étale de 1991 jusqu'à 2006, est marquée par la rareté voir l'absence de publications pendant la moitié de ces années. Pendant ces 16 années, seulement quatorze articles (13%) ont été publiés dont trois en 1998. La faible publication peut s'expliquer par le faible taux de disponibilité des revues en ligne pendant cette même période. Le tableau 2 ci-dessus indique qu'avant 2004, seulement les publications de quatre revues sur les vingt-trois consultées (17%) sont disponibles sur leur site web.

Figure 2 : Fréquence des publications sur la période étudiée



La seconde période va de 2007 à 2016 et se caractérise par une montée rapide des publications avec un pic de dix-huit papiers publiés en 2013. 98 articles ont été publiés dans les revues analysées. Ce phénomène peut s'expliquer par plusieurs raisons. Premièrement, cette intensification s'explique par le nombre élevé des revues étant apparues ou commençant à publier leurs publications sur leur site comme le montre le tableau 2. Ce résultat se justifie aussi par l'apparition et la diffusion de nouvelles innovations managériales à la fin de XX^{ème} siècle telles que la méthode ABC et le *Balanced Scorecard*. Ces pratiques ont fait l'objet de nombreuses études publiées dans les meilleures revues comptables internationales. Pendant cette période, les chercheurs arabes ont suivi leurs confrères et ont massivement étudié ces nouveaux outils dans les entreprises arabes. Les résultats statistiques confirment ce constat et montrent que ces deux pratiques ont été étudiées dans 45 publications parmi les 98 papiers publiés à partir de 2007 (soit 46%). Ces chiffres relèvent que les chercheurs arabes ont cédé à l'effet de mode contrairement à leur confrères francophones car parmi les 157 articles publiés dans la revue CCA de 1995 à 2014, seulement 21 publications (13%) se sont intéressées à ces deux pratiques (Berland et al., 2016).

3.1.2. Nombre d'auteurs par publication

La plupart des recherches étudiées sont réalisées par un ou deux chercheurs. 102 articles sont rédigés par un seul ou deux chercheurs. Une minorité des études, dix seulement, est coécrite par trois chercheurs.

Tableau 3 : Nombre d'auteurs par article

Nombre d'auteurs	Un	Deux	Trois	Total
N° d'articles	51	51	10	112
%	45.5%	45.5%	9%	100%

Les chiffres statistiques montrent la faible participation des femmes à ces recherches et l'omniprésence des chercheurs hommes puisque seulement 23 papiers (18%) ont été rédigés par la participation des vingt-neuf chercheuses (16%) contre 102 articles rédigés (82%) par la participation de 154 chercheurs (84%). Ce déséquilibre n'est pas surprenant vu le pourcentage assez faible des femmes au sein de l'enseignement supérieur dans la plupart des pays arabes⁸.

Tableau 4 : Nombre d'auteurs par article

	Homme	Femme	Total
Nombre d'auteurs	154	29	183
%	84%	16%	100%
Nombre d'articles avec la présence H/F	102	23	125
%	82%	18%	100%

3.2. Outils et problématiques abordés et secteurs d'activités étudiés

Nous nous intéresserons à la détermination des outils et pratiques analysées par les publications retenues, aux problématiques et perspectives abordées ainsi qu'aux secteurs d'activités et caractéristiques des établissements et entreprises étudiés.

3.2.1. Outils et pratiques étudiés

Les chercheurs de nos articles se sont intéressés à une grande variété d'outils et pratiques de contrôle de gestion mais avec une intensité inconstante. Les chiffres statistiques confirment pourtant la concentration sur trois principales familles classiques d'outils de contrôle de gestion soulignées par (Mevellec et Meyssonier, 2016) : le calcul, l'analyse et la gestion des coûts ; le système de pilotage budgétaire ; les tableaux de bords opérationnels et stratégiques.

Sans aucune surprise, ces chiffres montrent une concentration forte sur les outils de calcul de coût et les tableaux de bord notamment le *Balanced Scorecard* (BSC). Le règne des outils de coûts peut être constaté. Les thématiques sur ces outils sont les plus représentés (35%) : la méthode *Activity-Based Costing* (ABC) (13%), le coût cible (10%) et le calcul de coûts (11%). Le tableau de bord prospectif (BSC) est l'outil ayant suscité le plus de curiosité chez les chercheurs. Il est de très loin l'outil le plus étudié : trente-trois publications (soit 29%).

⁸ A titre d'exemple, les femmes représentent 30% d'enseignants-chercheurs en Arabie Saoudite en 2014 (<http://www.moe.gov.sa/ar/Ministry/Deputy-Ministry-for-Planning-and-Information-affairs/HESC/Ehsaat/Pages/default.aspx>).

Cette tendance ne s'accorde pas avec les conclusions d'autres études constatant la domination de la méthode ABC comme l'innovation managériale la plus étudiée (Zawawi et Hoque, 2010 ; Alcouffe et al., 2015 ; Berland et al., 2016). Ces études indiquent que la méthode ABC est la méthode la plus analysée avec 21%, 57% et 10% de papiers analysés respectivement contre 13% dans notre étude. En revanche, le pourcentage d'articles étudiant le BSC ne dépasse pas le seuil de 14% dans ces études (9%, 3% et 14% respectivement) contre 29% dans notre étude. Un autre outil de calcul de coût semble intéresser les chercheurs. Il s'agit de la méthode de coût cible ayant été étudiée dans onze articles (10%) contre 1% d'études dans la revue de littérature réalisée par Zawawi et Hoque (2010).

Un pourcentage important (14%) d'articles est intéressé par le système de comptabilité de gestion de manière générale avec deux papiers consacrés aux pratiques environnementales. Le thème de budget a également attiré l'attention des chercheurs arabes et a fait l'objet de quatorze études (13%) dont deux seules sur le Budget Base Zéro (BBZ).

Tableau 5 : Outils et pratiques étudiés

Outils et pratiques	N° d'articles	Pourcentage
<u>Système de comptabilité de gestion</u>	16	14%
Comptabilité de gestion	14	12%
Comptabilité de gestion environnementale	2	2%
<u>Système de calcul de coûts</u>	39	35%
Calcul de coûts	12	11%
ABC	15	13%
Coût cible	11	10%
Coût standard	1	1%
<u>Tableaux de bord</u>	36	32%
Mesure de la performance	3	3%
<i>Balanced Scorecard</i>	33	29%
<u>Système budgétaire</u>	14	13%
Budgets	12	11%
BBZ	2	2%
<u>Autres outils</u>	7	6%
JAT	3	3%
Méthode Kaizen	1	1%
Analyse et ingénierie de la valeur	1	1%
Contrôle de gestion	1	1%
Contrôleur de gestion	1	1%
Total	112	100%

Enfin, nos chiffres révèlent que rares sont les études abordant la méthode Juste A Temps (JAT), la méthode Kaizen, l'analyse de la valeur ou le système de contrôle de gestion. L'absence des études sur le contrôle de gestion, une seule étude, peut s'expliquer par les différences terminologiques et conceptuelles entre les chercheurs car dans les pays arabes le terme « contrôle de gestion » n'est pas utilisé et tous les outils et pratiques de contrôle sont regroupés dans la comptabilité de gestion⁹.

⁹ La seule étude abordant le contrôle de gestion a été réalisé au Maroc qui est influencé significativement par la culture francophone.

3.2.2. Problématiques et perspectives abordées

De nombreuses problématiques ont été traitées dans les recherches recensées pour notre papier. Pourtant, la prédominance de trois perspectives peut être confirmée¹⁰ :

1) Utilisation des pratiques de contrôle de gestion (trente-trois papiers, soit 30%) : il s'agit d'étudier l'utilisation notamment du BSC (quatorze articles), de méthodes de calcul de coûts (huit articles) et de système de comptabilité de gestion (six articles).

2) Adoption, application et mise en œuvre des outils (vingt-six papiers, soit 23%) : il s'agit principalement des publications centrées sur l'adoption et l'application des pratiques de calcul de coûts (treize études dont cinq sur la méthode ABC et six sur la méthode coût cible). Le tableau ci-dessous montre que les chercheurs s'intéressent à étudier l'application de toutes les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises de pays arabes.

3) Rôles des outils (vingt-un papiers, soit 19%) : il s'agit des études visant à déterminer le rôle des outils de coûts (huit publications), du BSC (six articles) et des budgets (cinq papiers).

Tableau 6 : Problématiques et perspectives traitées

	Système de calcul de coûts	Système de comptabilité de gestion	Tableaux de bord	Système budgétaire	Autres outils	Total
Adoption, application & mise en œuvre	13	2	5	5	1	26 (23%)
Utilisation des outils	8	6	15	3	1	33 (30%)
Proposition d'un modèle	6	0	4	0	1	11 (10%)
Impacts et conséquences des outils	0	2	3	0	3	8 (7%)
Rôles des outils	8	2	6	5	0	21 (19%)
Impacts des facteurs sur les outils	0	4	2	1	0	7 (6%)
Complémentarité (intégration) avec d'autres outils	4	0	1	0	0	5 (4%)
Rôle des acteurs	0	0	0	0	1	1 (1%)
Total	39 (35%)	16 (14%)	36 (32%)	14 (13%)	7 (6%)	112 (100%)

Par ailleurs, un nombre non négligeable d'études (onze), théoriques pour la plupart, porte sur la proposition d'un modèle (un outil) adapté à un contexte souvent particulier soit une entreprise non industrielle ou un établissement public. D'autres problématiques n'ont guère

¹⁰ La classification des problématiques n'était pas une tâche facile car les auteurs ne précisaient pas toujours de manière claire et explicite les termes clés de leur problématique et utilisaient parfois deux problématiques de manière indifférente comme l'utilisation, le rôle et l'application des outils de contrôle de gestion.

retenu l'attention des chercheurs. Seulement sept travaux sur les impacts et conséquences de l'utilisation des outils et des pratiques de contrôle de gestion sur le fonctionnement des entreprises ont été recensés. L'étude des déterminants d'application et d'utilisation des pratiques de contrôle de gestion a fait seulement l'objet de sept études. Enfin, cinq publications ont traité de la complémentarité et l'intégration de plusieurs outils de contrôle de gestion afin d'atteindre les objectifs des organisations.

3.2.3. Secteurs d'activités étudiés

Les travaux empiriques ont le mérite d'aborder des terrains très divers. Sans surprise, le secteur industriel a attiré le plus l'attention des chercheurs. Le principal lot de publications empiriques (37%) consiste à étudier les problématiques des entreprises industrielles comme le montre le tableau 9. Les pratiques de contrôle de gestion se sont développées dans les grandes organisations industrielles (Burland et Simon, 2003) et elles sont le plus souvent les plus outillées (Nobre, 2001). Les établissements bancaires ont fait l'objet de nombreux travaux (13%). Le développement du secteur bancaire dans le monde arabe ces dernières années peut expliquer cette attention. Ces taux sont assez proches de ceux des études de Al-Khadash (2004) et de Damak et Klibi (2006)¹¹ réalisées en Jordanie et Tunisie respectivement et d'autres études¹² analysant uniquement les publication en contrôle de gestion.

Tableau 7 : Secteurs d'activités étudiés

Outils et pratiques	Total	% d'études empiriques
Industrie	34 (30%)	37%
Banques et assurance	12 (11%)	13%
Etablissements publics	7 (6%)	8%
<u>Agriculture et agroalimentaire</u>	7 (6%)	8%
Agriculture	1	
Agroalimentaire	6	
Enseignement supérieur (universités)	5 (4%)	5%
Hôpitaux	6 (5%)	7%
<u>Pétrole et extraction de produits</u>	6 (5%)	7 %
Pétrole	4	
Phosphate	2	
Plusieurs secteurs étudiés	5 (4%)	5%
<u>Divers secteurs</u>	9 (8%)	10%
Hôtel	1	
Publicité	1	
Transport	2	
BTP	2	
Télécommunication	3	
Pas de partie empirique	21 (19%)	-
Total	112 (100%)	91 (100%)

¹¹ 25% et 10 % respectivement dans l'étude de Al-Khadash (2004) pour ces deux secteurs contre 55% et 5% dans l'étude de Al-Khadash (2004).

¹² 33% des publications analysées par Zawawi et Hoque (2010) ont été réalisées dans le secteur industriel aussi.

Les établissements publics et les entreprises agroalimentaires préoccupent aussi les chercheurs (8%) pour chaque secteur. Un nombre non négligeable de publications (12%) s'est intéressé à un secteur non lucratif (universités et hôpitaux) et 7% au secteur d'extraction (pétrole et phosphate). Peu d'études ont étudié un panel d'entreprises appartenant aux différents secteurs (10%).

Certains auteurs ont justifié leur choix de terrain par la facilité d'y avoir accès notamment quand certains y travaillent. La diversification des terrains peut s'expliquer par le nombre élevé de travaux sur l'utilisation, l'application, et les rôles des outils dans un contexte différent du contexte industriel classique. Les chercheurs ont essayé de vérifier la possibilité d'utiliser ou d'appliquer des outils conçus initialement dans le domaine industriel dans d'autres secteurs et établissements tels qu'une université, un aéroport, une caisse de retraite, un hôpital, une mairie, une entreprise de transport, une raffinerie, etc.

3.2.4. Caractéristiques des entreprises étudiées

Les 91 travaux empiriques publiés ont été réalisés dans de divers types d'entreprises aussi bien privées que publiques. Si la majorité de ces études (51%) a été faite au sein des entreprises privées, rares sont celles dont le terrain d'investigation est une PME (deux études seulement). Un nombre important (22%) concerne des entreprises cotées comme terrain, ce choix est souvent justifié par le fait que ces grandes entreprises sont les plus outillées et adoptent les pratiques de contrôle de gestion.

Les entreprises et établissements publics ont retenu l'attention des chercheurs aussi. 39% des études ayant un contenu empirique ont été réalisées dans ce secteur. L'accessibilité à ces établissements et la particularité d'activités exercées dans ce secteur (enseignement, transport, service public, extraction de produits pétroliers, etc.) sont des éléments déterminants dans leur choix selon les chercheurs. Les auteurs d'un petit nombre de publications (10%) ont préféré d'étudier des entreprises privées et publiques.

Tableau 8 : Type d'entreprises étudiées

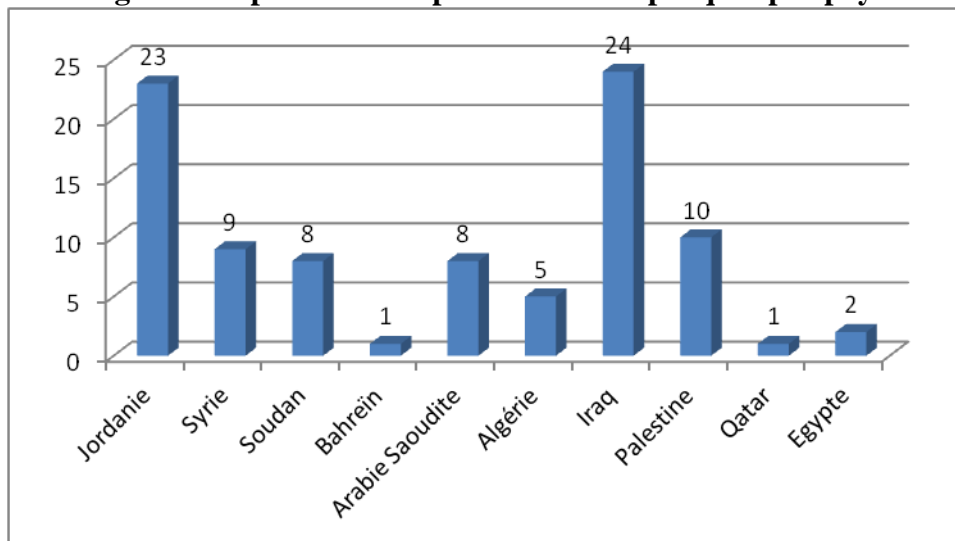
Entreprises et établissements		Fréquence	%	% études empiriques (86)
Entreprises privées	Cotées	20	18%	22%
	Différentes tailles ¹³	24	21%	27%
	PME	2	2%	2%
	Sous-total	46	41%	51%
Secteur public	Entreprises publiques	21	19%	23%
	Etablissements publics	15	13%	16%
	Sous-total	36	32%	39%
Mixtes (privées-publiques)		9	8%	10%
Etudes théorique		21	19%	-
Total		112	100%	100%(91)

¹³ La taille des entreprises étudiées n'est pas précisée systématiquement.

Les 91 études empiriques ont été réalisées dans des entreprises et établissements répartis entre dix pays arabes. La figure 3 montre sans ambiguïté la prépondérance des études faites en Jordanie et Iraq avec 25% et 26% respectivement. Si ce pourcentage peut s'expliquer en Iraq par le nombre important d'études publiées par les revues iraqiennes (40 publications) et le fait que les chercheurs arabes publient généralement chez eux, ces arguments ne sont pas valables pour justifier ce résultat élevé en Jordanie (quinze papiers retenus publiés dans des revues jordaniennes). Ce résultat peut refléter le dynamisme des chercheurs jordaniens.

Le nombre de publications réalisées dans quatre autres pays (Syrie, Soudan, Arabie Saoudite et Palestine) n'est pas négligeable par rapport au nombre de papiers faits en Algérie, Bahreïn, Qatar et Egypte) comme le montre la figure 3 :

Figure 3 : Répartition des publications empiriques par pays



3.3. Aspects théoriques et méthodologiques

Dans cette partie, nous nous intéresserons aux aspects théoriques et méthodologiques des publications analysées en abordant la nature de ces publications, les cadres théoriques mobilisés et les méthodes employées.

3.3.1. Nature d'études publiées

En premier lieu, la plupart des publications recensées ont un contenu empirique (91 articles soit 81%) contrairement à l'étude de Berland et al. (2016) qui soulignent la dominance de revue de la littérature dans les publications en contrôle de gestion. Seulement vingt-un articles « non empiriques » sont consacrés à la revue de la littérature dont six (5%) proposent, à la suite de cette revue, une modélisation théorique pure, sans tests empiriques. Il s'agit de proposer un modèle spécifique adapté à un contexte précis ou à un problème particulier comme un modèle de coût pour l'imputation des charges irrécupérables et charges discrétionnaires, un modèle de tableau de bord intégrant des indicateurs financiers et non financiers, un modèle combinant l'analyse de la valeur et l'ingénierie de la valeur pour réduire les coûts.

Tableau 9 : Nature d'études recensées

	Système de calcul de coûts	Système de comptabilité de gestion	Tableaux de bord	Système budgétaire	Autres outils	Total
Approche empirique	16	10	20	8	4	58 (52%)
Approche conceptuelle/ appliquée	17	2	8	5	1	33 (30%)
Approche théorique (revue de littérature)	4	4	5	1	1	15 (13%)
Approche théorique avec proposition d'un modèle	2	0	3	0	1	6 (5%)
Total	39 (35%)	16 (14%)	36 (32%)	14 (13%)	7 (6%)	112 (100%)

Parmi les études de terrains, nous pouvons distinguer deux groupes. Le premier concerne les études empiriques (58 études, soit 52%) visant à décrire et à expliquer des phénomènes étudiés en utilisant des méthodes de recherche classiques (le questionnaire, les entretiens, etc.). Le second groupe concerne les études conceptuelles ou appliquées (33 études, soit 30%). Il s'agit des études pratiques ayant pour unique objet de concevoir et/ou mettre en œuvre un outil, une technique ou un modèle conçu dans un cas pratique à partir de données réelles des entreprises étudiées pour tester et vérifier les problématiques soulevées.

3.3.2. Cadres théoriques retenus

L'analyse de fréquence met en évidence un résultat surprenant. Les chercheurs arabes ne se réfèrent pas systématiquement aux cadres théoriques pour justifier leur modèle de recherche et les variables retenues. Seulement sept études (6%) s'appuient sur un cadre théorique explicite contre 79% et 41% respectivement dans les études de Zawawi et Hoque (2010) et (Alcouffe et al., 2015). Ce résultat mérite d'être souligné et peut s'expliquer par **le faible nombre de recherches sur les déterminants et les autres facteurs impactant les outils et qui sont le plus souvent issus des cadres théoriques bien définis.**

Tableau 10 : cadre théorique retenu

	Théorie de l'agence	Théorie de la contingence	Théorie des contraintes	Pas de cadre théorique explicite	Total
Fréquence	1	4	2	105	106
Pourcentage	1%	3%	2%	94%	100%

3.3.3. Méthodes de recherche mobilisées

Le tableau 11 montre la prédominance de l'approche quantitative par « questionnaire » dans 49 articles (54%) sur les 91 ayant un contenu empirique. De plus, 9% de publications combinant deux méthodes (qualitative et quantitative) ont recours au questionnaire comme

principale technique de collecte des données. Dans ces cas, les données « qualitatives » sont principalement collectées par entretien afin d’affiner le questionnaire préalablement à son administration, de mieux appréhender l’objet de l’étude ou de confirmer les conclusions de l’enquête quantitative. Au final, 63% des études empiriques ont employé cette technique. Une proportion importante de ces publications (36%) est consacrée aux études appliquées (cas pratique) ayant notamment étudié la praticabilité, l’impact et les avantages des outils et pratiques de contrôle de gestion.

La grande surprise de notre travail réside dans le faible pourcentage d’approche qualitative par « étude de cas ». Une seule publication (1%) a utilisé cette méthode fréquemment employée dans le domaine du contrôle de gestion. Le taux d’utilisation de cette méthode s’élève à 20% et 21% respectivement dans les études de Alcouffe et al. (2015) et de Zawawi et Hoque (2010) sur l’adoption et la diffusion des innovations en contrôle de gestion. Ce faible recours à l’étude de cas a été observé dans l’étude de Al-Khadash (2004) et de Damak et Klibi (2006) : 2% et 8%¹⁴ respectivement. Le désintérêt pour cette approche est plus surprenant étant donné que l’étude réalisée par Berland et al. (2016) sur la publication francophone en contrôle de gestion dans la revue CCA met en évidence qu’elle représente la principale méthode utilisée devant le questionnaire.

Même si certains auteurs mentionnent dans l’intitulé de leur papier « une étude de cas », l’analyse approfondie de ces articles montre qu’ils n’emploient pas de techniques de l’analyse qualitative (entretiens, observation, etc.) et proposent le plus souvent une étude pratique dans un cas unique à partir des données réelles.

Tableau 11 : Méthodes de recherche employées dans les recherches empiriques

	Système de calcul de coûts	Système de comptabilité de gestion	Tableaux de bord	Système budgétaire	Autres outils	Total	Total empirique
Questionnaire	11	10	17	8	2	49 (44%)	49 (54%)
Etude de cas	0	0	1	0	0	1 (1%)	1 (1%)
Approche mixte (quantitative & qualitative)	5	0	2	0	1	8 (7%)	8 (9%)
Etude appliquée	17	2	8	5	1	33 (29%)	33 (36%)
Approche théorique	6	4	8	1	2	21 (19%)	-
Total	40 (36%)	17 (15%)	35 (31%)	14 (13%)	6 (5%)	112 (100%)	91 (100%)

Si la domination du quantitatif peut s’expliquer par la tendance générale de l’utilisation de cette méthode par les études en contrôle de gestion¹⁵ pour pouvoir généraliser les résultats, la négligence de l’approche qualitative est néanmoins difficile à expliquer. Les difficultés de

¹⁴ Ce pourcentage augmente à 21% dans les études sur le contrôle de gestion.

¹⁵ Le pourcentage d’études utilisant le questionnaire s’élève à 60% et 34% respectivement dans l’étude Alcouffe et al. (2015) et celle de Zawawi et Hoque (2010).

collecter et d'analyser des données qualitatives d'une part, et le temps requis pour toute démarche qualitative étant assez long d'autre part, peuvent cependant être soulignés. Ce résultat pourrait également refléter une spécificité culturelle montrant que les chercheurs arabes sont plus à l'aise avec des pourcentages quantitatifs que des données qualitatives. Cette difficulté d'analyse de données qualitatives pourrait expliquer le recours massif à l'usage du questionnaire même quand les chercheurs choisissent une seule entreprise comme terrain de leur recherche.

Une analyse approfondie de la population interrogée dans les 57 publications quantitatives révèle cette préférence du « *survey* » au détriment du « *case study* » même quand la réalisation du qualitatif est possible. En effet, dans 17% des cas, les auteurs ont réalisé leur recherche dans une seule entreprise (cas unique), pourtant ils ont eu recours au questionnaire pour le recueil de données au détriment de l'entretien ou d'autres modalités qualitatives. Un pourcentage intéressant (23%) d'entre eux a retenu cette option malgré la possibilité de réaliser une étude qualitative avec un nombre limité de cas étudiés (moins de dix cas). Cette préférence du « quantitatif » contredit le constat avancé par Morales et Sponem (2009) qui déclarent l'augmentation du nombre de recherches par étude de cas.

Tableau 12 : Répartition des publications selon la population interrogée par les enquêtes quantitatives

	Nombre de publications	Pourcentage
Un questionnaire par entreprise	21	37%
Plusieurs individus dans une seule entreprise	10	17%
Plusieurs individus dans plusieurs entreprises (moins de 10 cas)	13	23%
Plusieurs individus dans plusieurs entreprises (10 et plus)	12	21%
Des individus	1	2%
Total	57	100%

3.3.4. Caractéristiques des enquêtes quantitatives

Pour avoir un panorama complet sur l'aspect méthodologique, il convient d'étudier les caractéristiques de ces 57 publications concernant le type de population visé (unité d'analyse : entreprise ou individu), le taux de réponse et type de tests statistiques mobilisés.

Des individus comme « unité d'analyse »

L'analyse détaillée de 57 travaux quantitatifs révèle une autre particularité des publications étudiées. Généralement, les recherches quantitatives en comptabilité-contrôle retiennent l'entreprise comme « unité d'analyse » et adressent un seul questionnaire à chaque entreprise étudiée. Le tableau ci-dessus révèle toutefois qu'une minorité des travaux (37%) a suivi cette recommandation et la majorité d'entre eux a administré le même questionnaire à plusieurs répondants dans la même entreprise. Cette procédure peut être considérée comme judicieuse quand les chercheurs visent à recueillir l'avis de ces acteurs/praticiens/utilisateurs sur un outil ou une pratique. Néanmoins, ce procédé apparaît étrange quand l'objectif annoncé concerne la description et l'explication des pratiques.

Taux de réponse très élevé

Contrairement à la plupart des études employant le questionnaire comme outil de collecte de données, la moyenne de taux de réponse des études quantitatives est significativement élevée et s'élève à 78%. Seulement 15% d'entre elles affichent un taux inférieur à 70% et 61% ont un taux supérieur à 80%. Ces taux très élevés peuvent s'expliquer par le fait qu'une grande partie de ces questionnaires ont été administrés à de nombreux salariés dans un entreprise ou quelques entreprises.

Règne de « One Sample T-Test »

Afin de tester leurs hypothèses et d'étudier les relations et la causalité entre des variables, les chercheurs ont mobilisé un panel de tests statistiques. En plus les tests classiques (Khi-2, coefficients de corrélation, analyse de variance, régression linéaire), les auteurs de papiers analysés ont employé un test curieusement très peu utilisé dans les études quantitatives en sciences de gestion. Il s'agit de « One Sample T-Test », le test T de Student pour échantillon unique utilisé seul ou conjointement avec d'autres techniques statistiques dans 51% des cas où les auteurs voulaient mener de tester explicatifs¹⁶.

Tableau 13 : Tests statistiques utilisés

	Fréquence	%	% (tests explicatifs uniquement)
One Sample T-Test	14	25%	30%
Plusieurs tests dont One Sample T-Test	10	18%	21%
Coefficients de corrélation, Analyse de variance	10	18%	21%
Régression linéaire	7	12%	15%
Khi-2	6	10%	13%
Statistiques descriptives seulement	10	18%	-
Total	57	100%	100% (47)

L'analyse approfondie montre l'utilisation des tests à plusieurs échantillons tels que l'analyse de variance et de corrélation quand les auteurs voulaient tester l'impact de certaines variables sur les outils et les pratiques (secteur d'activité, âge et formation des responsables, etc.).

Une autre remarque sur la méthodologie peut être soulignée concerne la faible justification et explication de la démarche méthodologique. Les auteurs ont très peu justifié et détaillé leur démarche méthodologique. A titre d'exemple :

¹⁶ Ce test repose sur la comparaison d'une moyenne observée (réelle) à une moyenne théorique en mesurant la dispersion. Son utilisation s'explique par le mode d'administration du questionnaire dans certains cas (questionnaire administré auprès de plusieurs individus appartenant à un seul établissement ou à plusieurs établissements) d'une part, et le mode d'opérationnalisation des variables (questions de type Likert à 5 points sur l'existence d'une relation entre deux variables). A titre d'exemple pour étudier la relation entre plusieurs variables ces questions ont été posées :

– « l'utilisation de la méthode JAT permet de réduire le stock et par conséquent le coût de revient » (méthode JAT et la réduction de coût);
- « la concurrence rude est considérée comme un facteur déterminant d'adoption de la méthode coût cible » (concurrence et adoption de coût cible).

- peu d'informations sur les choix de variables, d'items de mesure, d'acteurs, d'entreprises et de secteur d'activités ;
- absence de données dans certaines études sur les entreprises, le logiciel de traitement de données, le taux de réponse et la voie d'administration du questionnaire.

4. Analyse qualitative des publications

L'analyse qualitative vise à compléter les résultats statistiques en apportant des renseignements supplémentaires sur d'autres points tels que les objectifs et impacts, les déterminants, les rôles et obstacles d'adoption, d'application et d'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion.

4.1. Objectifs, impacts et conséquences d'adoption, application et utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion

Notre analyse démontre que l'adoption et l'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion devraient permettre aux entreprises de remplir plusieurs objectifs et impacter plusieurs aspects de la gestion des organisations étudiées.

Les travaux analysés révèlent que l'adoption des pratiques de contrôle de gestion permet de réduire les stocks (cas de JAT), de réduire le coût et mesurer de manière précise le coût des produits ou des services médicaux ou bancaires, d'améliorer la rentabilité, de fournir d'informations pour la prise de décision, d'attirer de nouveaux clients (ABC, coût cible), de mettre en œuvre la stratégie, d'augmenter leur part du marché (outils de calcul de coûts), de mesurer et évaluer la performance des établissements publics ou des PME (BSC), et de planifier et contrôler les actions dans une mairie (BBZ).

Les études sur l'utilisation se sont intéressées aux objectifs de l'utilisation de ces pratiques. Elles montrent que les dirigeants des entreprises arabes utilisent de pratiques diverses pour atteindre de nombreux objectifs assez basiques tels que :

- l'utilisation des outils de coûts (système de coût, ABC, coût cible) notamment pour déterminer le coût des produits et services, réduire le coût, optimiser les ressources, fixer le prix, obtenir un avantage concurrentiel, et aider à la prise de décision ;
- l'utilisation des indicateurs de la performance et notamment des tableaux de bord stratégiques (BSC) pour évaluer la performance de différentes organisations de manière générale (entreprises industrielles, universités, banques, entreprises de télécommunication et de transport, hôpitaux), et très peu pour évaluer la performance stratégique, améliorer la qualité des services bancaires, et améliorer la performance et la rentabilité (BSC, banque),
- l'utilisation des budgets pour planifier les activités.

L'étude des impacts et conséquences de l'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion ont abordé les impacts des outils sur le fonctionnement des entreprises. Plusieurs aspects et outils ont été analysés tels que les impacts de la méthode JAT sur la performance opérationnelle, l'impact de BSC sur la qualité des services bancaires et la gestion de résultat, l'impact de la comptabilité de gestion sur les pratiques de la direction et la performance managériale, enfin l'impact des informations de gestion sur l'audit.

4.2. Déterminants d'adoption, application et utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion

Très peu de publications ont eu comme objet principal l'étude des déterminants d'adoption, d'application ou d'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion. L'analyse approfondie montre que lorsque les auteurs s'intéressent principalement aux problématiques d'application, d'utilisation ou de rôles jouées par les outils et pratiques de contrôle de gestion, ils consacrent le plus souvent un petit paragraphe aux déterminants classiques tels que l'âge et la taille de l'entreprise, la formation et l'expérience des dirigeants, etc. Effectivement, notre analyse révèle que les papiers analysés ont vérifié seulement l'impact de dix-sept facteurs contextuels et comportementaux sur l'adoption et l'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion mais comme un complément de leur problématique principale.

Nous constatons l'effet significatif de plusieurs facteurs structurels (la stratégie, le niveau de la concurrence, la flexibilité de *supply chain*), des caractéristiques des répondants (l'âge, l'expérience, le niveau de formation, le sexe, l'intitulé des postes et le nombre de formations proposées aux salariés du service comptable) sur l'adoption et l'utilisation de BSC. La plupart de ces variables influence également l'utilisation des budgets. L'analyse démontre que l'utilisation de cet outil est déterminée par l'âge, la taille des entreprises, le type de propriété, le niveau de concurrence, le degré de délégation du pouvoir, la forme juridique des entreprises, le nombre de comptables. Enfin, trois facteurs (l'âge des entreprises, la structure du capital et l'incertitude perçue de l'environnement) ont un impact sur le système de la comptabilité de gestion.

Enfin, l'analyse révèle qu'aucune étude n'a examiné l'effet des aspects culturels sur les outils et pratiques de contrôle de gestion. Pourtant, l'impact des dimensions culturelles sur les pratiques comptables est confirmé par plusieurs études (Lassoued, 2008 ; Ben Hamadi, 2013, Bonache et al., 2015). Dans leur étude¹⁷, Bonache et al. (2015) montrent que les quatre dimensions de la culture proposées par Hofstede¹⁸ sont des déterminants significatifs de la complexité des systèmes d'information comptable des PME étudiées. Lassoued (2008) propose quelques pistes d'adaptation du contrôle de gestion à la culture nationale en Tunisie.

4.3. Rôles assignés aux outils et pratiques de contrôle de gestion

La détermination des rôles assignés aux outils et pratiques de contrôle de gestion a attiré l'attention des chercheurs arabes. L'analyse approfondie montre que les problématiques abordées sont très proches de celles traitées dans les études sur l'utilisation des outils et pratiques.

Nous pouvons effectivement recenser des papiers vérifiant si ces outils et pratiques peuvent remplir les rôles classiques qui leur sont attribués. L'analyse montre que les auteurs des publications analysées confirment que :

¹⁷ Cette étude a analysé les réponses de 276 dirigeants de PME françaises, tunisiennes et syriennes.

¹⁸ Hofstede (1991), en étudiant la culture de certains pays arabes, conclut que le monde arabe est caractérisé par une longue distance hiérarchique, un esprit collectiviste, une tendance masculine et un contrôle d'incertitude assez élevé.

- les outils de coûts aident à la prise de décision et à contrôler les activités dans les entreprises industrielles et dans les hôpitaux ;
- l'utilisation de la méthode ABC permet de mesurer les coûts des services bancaires et la rentabilité des banques, de déterminer les coûts des projets dans le secteur BTP ;
- le BSC mesure la performance en générale et la performance stratégique en particulière. Ce rôle a été analysé dans plusieurs secteurs (industrie, secteur public, banque, hôpital, raffinerie) ;
- les budgets sont utilisés pour rationaliser les dépenses ou évaluer la performance des établissements publics, pour réduire les coûts et améliorer la performance opérationnelle et enfin pour planifier et contrôler efficacement les charges indirectes de production.

Enfin, cinq publications ont traité la complémentarité et l'intégration de plusieurs outils de contrôle de gestion tels que l'ABC avec la gestion totale de la qualité (TQM), ou l'analyse de la chaîne de valeur pour offrir un outil permettant de réduire le coût, d'améliorer la satisfaction des clients et d'obtenir un avantage compétitif. D'autres papiers ont essayé de proposer des outils en intégrant certaines techniques de coûts (ABC, coût cible, méthode Kaizen) avec la réingénierie de processus ou le BSC pour réduire le coût et améliorer la qualité ou pour fournir un ensemble d'indicateurs financiers et non financiers pouvant mesurer et évaluer la performance des entreprises.

4.4. Obstacles et difficultés d'adoption, d'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion

Certaines études se sont intéressées aux conditions nécessaires (processus de production, système de gestion, soutien de direction) pour adopter ou appliquer certains outils non utilisés encore dans des organisations de différents secteurs (tels que le coût cible, BSC, JAT) ou dans des entreprises industrielles, notamment la méthode ABC, le coût cible et BSC.

Si certaines études montrent que certaines entreprises possèdent des conditions et des facteurs indispensables pour appliquer ces outils et pratiques, d'autres en revanche, précisent que certaines organisations ne disposent pas d'éléments nécessaires pour les appliquer et adopter. Certains obstacles sont liés à la structure et spécificités de l'entreprise (processus d'exploitation, configurations organisationnelles) qui génèrent des difficultés d'application et d'utilisation de ces outils : nécessité de modification des processus de production (pour l'ABC), outil inadapté aux activités de l'entreprise (cas de BBZ), manque des données nécessaires et difficulté de coopération avec les fournisseurs (pour adopter la méthode JAT).

D'autres obstacles sont liés aux manques des ressources notamment humaines. Le manque du personnel qualifié et notamment comptable capable de mettre en place et d'utiliser des outils est souligné dans de nombreuses études ainsi que le manque des formations sur les nouvelles outils et méthodes (comme ABC, BSC, BBZ, JAT). Le coût financier nécessaire pour adopter et mettre en place ces outils est aussi mentionné comme barrière de la diffusion et de l'utilisation des outils et pratiques de manière récurrente (ABC, BSC, coût cible). La perception, le soutien et les compétences des dirigeants jouent également un rôle primordial dans l'adoption et l'utilisation de ces outils et pratiques : la faible connaissance voire l'ignorance des outils et pratiques, l'ignorance de leurs avantages (ABC, BSC), le manque de confiance aux données (chiffres de budgets par exemple), la faible utilité perçue des outils et

des informations produites, la simplicité des besoins en informations de gestion qui rend ces outils non pertinents.

De ce fait, la réticence du dirigeant et l'absence du support de la haute direction expliquent le faible intérêt et la diffusion limitée des outils et pratiques « récentes/modernes ». En effet, L'analyse approfondie révèle que l'utilisation des pratiques « traditionnelles » de contrôle de gestion reste assez élevée au détriment des pratiques « récentes ». L'utilisation de la méthode ABC, le coût cible et le BSC, la méthode JAT, Kaizen, reste très faible dans les études analysées¹⁹ par rapport aux méthodes de coûts classiques (complet, variable), aux indicateurs financiers de la performance ou aux budgets.

4.5. Les études théoriques sur les outils et pratiques de contrôle de gestion

La réflexion sur les cadres conceptuels des pratiques de contrôle a concerné une minorité non négligeable d'articles. Deux familles peuvent être distinguées. La première famille concerne les études théoriques portant sur le système de comptabilité de gestion (l'impact de l'évolution de l'environnement des affaires sur la comptabilité de gestion au 21^{ème} siècle, l'impact de la théorie des contraintes sur les tendances stratégiques du système, l'approche contingent du système). Le BSC a fait l'objet de plusieurs études théoriques aussi. Les chercheurs se sont notamment intéressés aux rôles assignés à cet outil (pour évaluer la performance, améliorer l'avantage compétitif, relier la vision stratégique aux différentes dimensions de BSC). D'autres papiers ont analysé les outils de coûts (les rôles du système de coût, la complémentarité entre la méthode de coût cible et Kaizen, la possibilité d'application de la méthode ABC pour mesurer le coût des services dans les universités). Une étude s'est intéressée à l'impact de l'aspect éthique chez les comptables de gestion sur la qualité des informations comptables.

La seconde famille propose, à la suite de revue de la littérature, un modèle ou outil adapté à un contexte souvent particulier. Ces articles visent à étudier la compatibilité des pratiques à de différents contextes. Il s'agit des études proposant un modèle de BSC avec 5 dimensions (axe environnement de l'entreprise), un modèle spécifique pour les universités ou un système de mesure de performance intégrant des indicateurs financiers et non financiers. D'autres ont proposé un système de calcul de coûts pour déterminer le coût des produits pétroliers, un outil pour analyser la rentabilité des clients dans une banque, ou une méthode pour répartir les coûts discrétionnaires.

5. Discussion et conclusion

Dans ce papier nous avons essayé de dresser un premier état de l'art des publications arabophones en contrôle de gestion dans une dizaine de pays arabes. Sans prétendre à

¹⁹ Quand le taux d'utilisation est précisé car dans un nombre important d'études, le niveau d'utilisation n'est pas mesuré et communiqué. Peu d'études ont également visé à étudier le taux d'adoption ou le niveau d'application des outils (ABC, coût cible, BSC). La méthodologie mobilisée dans certaines études, expliquée ci-dessus, peut expliquer ce résultat car les auteurs n'ont pas cherché à décrire les pratiques mais à connaître l'avis et la perception des acteurs sur ces pratiques.

l'exhaustivité, les papiers analysés ont été réalisés dans de nombreux pays, ont étudié une large gamme d'outils et pratiques et ont traité de nombreuses problématiques.

Méthodologiquement, notre recherche relève le recours massif aux enquêtes quantitatives par questionnaire au détriment des enquêtes qualitatives par étude de cas, l'utilisation récurrente de questions d'échelle Likert, l'utilisation de test *One Sample T test*. Les chercheurs arabes se sont intéressés aux établissements et entreprises de nombreux secteurs, pourtant l'ignorance des PME et de leurs problématiques peut être soulignée. Cette indifférence face aux PME est difficilement explicable car leur poids est extrêmement important dans l'économie des pays arabes. Par ailleurs, le champ des PME attire, de plus en plus, l'attention des chercheurs et un nombre important de recherches a été réalisé dans certains pays arabes et publié en français (Abi Azar, 2006, Mohammed, 2010, Ben Hamadi, 2013, Ghorbel, 2015, ...).

Malgré la variété des problématiques étudiées, l'analyse réalisée montre la concentration des études sur l'utilisation, l'application et le rôle des outils et pratiques sans creuser de manière profonde les problèmes d'appropriation et d'adoption, ou d'essayer d'apporter des réponses concrètes aux problèmes identifiés. Cela est souvent lié à la prédominance des études empiriques quantitatives au déterminant d'étude de cas et d'analyse qualitative approfondie et à la non mobilisation des cadres théoriques explicites. Notre travail a révélé l'absence de l'analyse approfondie des profils et rôles des acteurs comptables (dirigeants, contrôleurs de gestion, experts-comptables). Seulement quelques caractéristiques de ces acteurs (notamment l'âge, la formation et l'expérience) ont été étudiées mais sans creuser de manière profonde leurs rôles. Pourtant la littérature démontre le rôle central, le poids prédominant de ces acteurs et l'impact de leurs caractéristiques sur l'adoption et l'utilisation des outils et pratiques de contrôle de gestion. Les résultats de notre recherche identifient plusieurs obstacles freinant la diffusion des outils et pratiques de contrôle de gestion notamment la réticence du dirigeant, l'absence du personnel comptable qualifié et le coût élevé d'adoption de ces outils et pratiques.

Ces limites et remarques ne peuvent être qu'une invitation à la recherche et permettent de dégager de nouvelles pistes prometteuses de recherche dans les pays arabes :

- ❖ Les thèmes de structuration et d'appropriation des pratiques de contrôle de gestion sont à explorer. L'analyse approfondie des processus d'adoption, de mise en œuvre des pratiques permettrait d'identifier les obstacles, de proposer des adaptations et de faciliter leur adoption.
- ❖ Les problématiques de pilotage et de contrôle des PME sont nombreuses et méritent d'être analysées dans des pays où ce type d'entreprises constitue la trame du tissu économique.
- ❖ Les entreprises de la nouvelle économie, le rôle de système d'information et l'impact de nouvelles technologies représentent des terrains prometteurs et des problématiques pertinentes et riches d'apports.
- ❖ La réalisation des études de cas basées sur de l'observation directe et une analyse qualitative, et des études de cas longitudinales pourraient apporter de nombreux renseignements à la fois pour les praticiens que pour les théoriciens. Ces analyses peuvent notamment répondre à certaines lacunes des analyses et conclusions quantitatives.

- ❖ Le recours aux cadres théoriques explicites pourrait améliorer la qualité des modèles de recherche, les résultats et les apports des recherches dans ces pays. Il permettrait également d'identifier de déterminants du système de contrôle de gestion.
- ❖ L'analyse approfondie des profils et rôles des acteurs comptables incontournables (dirigeants, contrôleurs de gestion, experts-comptables) mérite de faire l'objet des analyses approfondies dans les pays arabes.
- ❖ Les variables culturelles méritent d'être étudiées et intégrées aux modèles de recherche afin de mieux expliquer l'adoption et l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion.

Comme tout travail de recherche, notre étude présente des limites. La non disponibilité de toutes les revues et tous les numéros en ligne a limité le nombre d'articles analysés. Seulement 112 articles publiés dans vingt-trois revues et représentant une dizaine de pays arabes ont pu être collectés et analysés. Les analyses statistiques et qualitatives ont apporté de nombreux renseignements mais elles n'ont pas permis l'établissement des typologies. De ce fait, il serait intéressant d'intégrer d'autres revues et d'élargir le nombre de pays étudiés afin de couvrir le mieux possible le monde arabe. La comparaison entre les publications arabophones et étrangères (recherches sur des pays arabes publiées en langue étrangères dans des revues arabes ou étrangères) pourrait permettre de comparer de nombreux éléments (choix des outils, choix méthodologiques, problématiques et variables étudiées). Enfin, la réalisation des analyses factorielle et typologique permettrait de dégager des typologies et d'améliorer les apports de la présente recherche.

Bibliographie

- Abi Azar, J. (2005). Les outils de contrôle de gestion dans le contexte de PME : cas des PMI au Liban. 26^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.
- Ahsina, K. (2012). Dix ans de recherche en Comptabilité, Contrôle et Audit au Maroc : une approche bibliographique. *Revue du chercheur* 11(1) : 13-26.
- Ahsina, K., Taouab, O. (2014). A profile of accounting research in Morocco: a review of major journals over the period 2005-2013. *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 4 (1): 262-273.
- Alcouffe, S., Ben Isamil, N., Chelli, M. (2015). La diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en contrôle de gestion : Une revue de la littérature. 36^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.
- Al-Khadash, H. A. (2004). Accounting Research trends in the Jordanian magazines. *Al-manarah journal* 10 (2): 168-194.
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental État des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 19 (3) : 9-34.
- Ben Hamadi, Z. (2013). Complexification des systèmes budgétaires et profils des dirigeants : cas des PME tunisiennes. Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.

- Bollecker, M. (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives. *Comptabilité - Contrôle – Audit* 13 (1) : 87-106.
- Bonache, A., Ben Hamadi, Z., Chapellier, P., Mohammed A. (2015). Les déterminants de la complexité des systèmes d'information comptables des dirigeants de PME : contingences culturelles et endogénéité. *Management International* 19 (3) : 148-168.
- Burland, A., Simon, C. (2003). *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*. 3^{ème} édition, Vuibert.
- Damak-Ayadi, S., Klibi, M. F. (2006). Etat de l'art des recherches en sciences comptables en Tunisie. 27^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Tunis, Tunisie.
- Fallery, B. Rodhain. F. (2007). Quatre approches pour l'analyse de données textuelles : lexicale, linguistique, cognitive, thématique. XVI^{ème} Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique AIMS, Montréal, Canada.
- Ghorbel, G. (2015). Approche contingente du design du système d'information comptable dans les PMI tunisiennes : une étude fondée sur les équations structurelles. Doctorat en sciences économiques et de gestion, Liège : Université de Liège.
- Hofstede, G. (1991). *Cultures and Organizations, Software of the Mind: Intercultural Cooperation and its Importance for Survival*. New York: McGraw-Hill.
- Lassoued, K. (2008). Contrôle de gestion et culture nationale : un essai d'adaptation dans le contexte tunisien. *Management International* 12 (3) : 91-103.
- Mevellec, P. Meyssonier. F. (2016). Contrôle de gestion et nouvelles formes productives : perspectives françaises. 1^{ère} Journée d'Etude Africaine en Comptabilité et Contrôle (JEACG), Dakar, Sénégal.
- Morales, J., Sponem, S. (2009). Rationaliser, dominer, discipliner : Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion. *Economie et Société* 21 : 2001-2043.
- Nobre, T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie* 4 (2) : 119-148.
- Tranfield, D., Denyer, D., Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management* 14: 207-222.
- Villesèque-Dubus, F. Courrent, J.-M. (2008). Recherches en contrôle de gestion et PME : évolution et logiques de structuration. 29^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy-Pontoise.

Annexe 1 : Références bibliographiques des publications analysées

- Al-Khatatneh, W. R., Al-Sa'aydeh, M. (2009). The level of Awareness of Jordanian Industrial Public Companies' Managers of the Significance of the Non-Financial Perspectives (Measures) of the Balanced Scorecards (BSC) in Evaluating The Performance of their Companies. *Jordan Journal of Business Administration* 5 (1) : 1-18.
- Abd Al-Baqi, A. O., Mansor, F. A. (2013). Cost accounting and its impact on the measurement of the cost of medical services : A case study Rabat University Hospital in Khartoum state. *Journal of Economic Sciences* 14 (2) : 102-116.
- Abd Al-Hamid, M. F., Mansor, F. A. (2015). Balanced Scorecard and its role in the performance evaluation National Pension Fund. *Journal of Economic Sciences* 16 (2) :60-78.
- Abd Aljnabi, H., Al-Naimi, M. A. (2014).The role of the moral aspect of the administrative accountant In the quality of accounting information. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 20 (79) : 401-428.
- Abd Al-Reda, N. Y., Kazen, H. M. (2016). Performance evaluation of small and medium-sized enterprises according to the entrance of the scorecard applied study in company Al fadly for construction industries. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 22 (89) : 268-293.
- Abd Alsadek, A. S. (2001). A proposed model for the engineering discretionary costs and the development of Accounting. *Accounting Research* 5 (1) : 27-106.
- Abdul-Hamid, G., Ali, A. A. (2012). A Suggested Approach to Rationalize Quality Costs by Using of Balanced Scorecard (BSC) and Fuzzy Analytic Network Process (Fuzzy ANP). *Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration* 26 (2) : 299-364.
- Abdullah, K. A., Irshaidat, M. (2009). Activity Based Costing (ABC) A Proposed Costing Model for Phosphate Industry Jordan Phosphate Mines Company as a Case Study. *Dirasat, Administrative Sciences* 36 (1) : 199-217.
- Abed, A. R. (2016). Capability of applying the model of balanced performance to achieve the competitive advantage (An application research in a sample of the Iraqi private banks). *Al-Qadisiya Journal For Administrative and Economic sciences* 18 (1) : 222-239.
- Abu Khashaba, A. H. (2001). Proposal entrance to evaluate performance in the modern manufacturing environment through the integration of the financial and non-financial measurements. *Accounting Research* 5 (2) : 107-164.
- Abu Salma, A. J., Abbas, A. (2016).Management Control in a timely manner and its impact on improving the quality of performance: a field study in the health sector in Jordan. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 16 : 183-190.

- Abu Tapanjeh, A. M. (2008). The application target cost technique by using reverse engineering An application study in the general company for vegetable oils industry. *Journal of King Abdulaziz University : Economics and Administration* 22 (2) : 29-57.
- Ahmad, A. M., Al-ibrahimi, A. A. (2012). The role of management accounting information in improving the performance of airports Empirical Study in Najaf International Airport. *Al-Qadisiya Journal For Administrative and Economic sciences* 14 (3) : 107-131.
- Al- Khalaf, N. M., Zuwailif, E. M. (2007). Pricing by Using Target Cost Approach: A Field Study in the Sector of Jordanian Veterinary Pharmaceutical Industry. *Journal of King Abdulaziz University : Economics and Administration* 21 (1) : 159-200.
- Al-Abbadi, S. S., Alnemer, M. B. (2011). Factors affecting the use of management accounting practices in the Jordanian financial institutions: an exploratory study. *Arab Journal Of Administrative Sciences* 18 (3) : 42-64.
- Al-Ameen, M., Dawood, S. (2013). The Impact of Physical Environmental Uncertainty On The Environmental Management Accounting Adoption Level "An Empirical Study On Some Syrian Manufacturing Companies. *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 35 (1) : 139-156.
- Al-Azawi, M. S. (2009). The use of cost accounting in the calculation of the costs of educational institutions: A applied Study in the University of Baghdad. *Accounting and Financial Studies Journal* 2 (7) : 45-68.
- Al-Bakri, R. H., Shakara, M. A. (2013). Budget contractual ideal method in the planning and implementation of projects, the investment budget (Contractual strategy of preparing the budget for the local government in Baghdad). *Accounting and Financial Studies Journal* 8 (24) : 1-30.
- Al-Balki, F. M. (2009). Reducing costs through the integration of the target cost and continuous improvement. *Future Research Journal* 25: 11-52.
- Al-Basteki, H., Ramadan, S. (2009). A Survey of Activity-Based Costing Practices in Bahraini Manufacturing Firms. *Journal of King Abdulaziz University : Economics and Administration* 11 : 17-29.
- Al-Dabbagh, Z. G. T. (2013). Balance Score Card Impact on the Quality of Banking Service A Survey Study of the Opinions of Sample Workers at the Iraqi Industrial Bank. *Future Research Journal* 42 : 1-31.
- Al-Daour, J. I. (2013). The Effect of Adopting the Balanced Scorecard (BSC) to Limit Earning Management "Applied Study". *IUG Journal of Economics and Business* 21 (2) : 101-161.
- Al-Ezzi, A. G., Abdullatif, M. A. (2015). Budgets in Iraqi Public Universities: A Case Study on the University of Diyala. *Jordan Journal of Business Administration* 11(4) : 791-815.
- Al-Hakem, A.A., Hashm, M.A. (2016). The measurement capabilities of the company to achieve a Balanced Scorecard : Application on Shiekan Insurance Company and Danfodiyo and Kenana Sugar Company Khartoum State. *Journal of Economic Sciences* 17 (1) : 153-171.

- Al-Hamoud, T. R., Ibraheem, M. Z. (1997). The use of management accounting methods and evaluation methods in capital expenditure by the Qatari joint stock companies. *Arab Journal Of Administrative Sciences* 4 (2) : 87-108.
- Al-Hanini, I. A., Ziyadat, M. (2014). Evaluating the Universities' Performance by Using Balanced ScoreCard: A Field Study on Public Jordanian Universities. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 12 : 1-16.
- Al-Houbity, K. M. (2006). Activating the role of management accounting in the approach of cost, customer, and competitor using the foggy logical model. *Future Research Journal* 14: 85-100.
- Al-Houbity, K. M., Yahya, Z. H. (2006). The impact of evolution in the business environment on Managerial Accounting in the 21st century. *Future Research Journal* 13: 65-85.
- Ali Khalil, M. (2015). The role of the budgets in the financial performance evaluation in government units: A Case Study of the Office of taxes in Sudan for the period 2003-2012. *Journal of Economic Sciences* 16 (2) : 34-51.
- Al-Jabouri, N. J. (2009). The impact of the management accounting functions in the top and middle management in economic unity : An Empirical Study on Joint Stock Companies. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 15 (56) : 239-249.
- Al-Jibali, M. M. (1998). A proposal model to reduce the cost through integration between the entrance of Value Analysis and Value Engineering. *Accounting Research* 2 (1) : 1-64.
- Al-Kababji, M. W. (2014). The Extent of Implementing Target Costing and Value Engineering Entrance to Reducing Costs of Palestinian Shareholding Industrial Companies. *Dirasat, Administrative Sciences* 41 (2) : 170-190.
- Al-Kabi, B. R., Omran, K. A. (2011). The role of the Balanced Scorecard in evaluating the performance of public hospitals, non-profit. *The magazine of Economics & Administration* 87: 38-61.
- Al-Khalaf, N. M. (2011). The role of cost accounting in reporting the quality costs. *Accounting and Financial Studies Journal* 6 (14) : 21-34.
- Al-Khatatneh, W. R., Al-Sa'aydeh, M. I. (2010). A Modified Model of the Balanced Scorecard for the Jordanian Public Shareholding Industrial Companies. *Dirasat, Administrative Sciences* 37 (2) : 335-364.
- Al-Maamouri, A. M., Abou Ragif, A. M. (2013). Using of the Target cost and Value engineering Techniques as Integrated Framework in Reduction Costs of products. *Accounting and Financial Studies Journal* 8 (23) : 210-241.
- Al-Matarneh, G. F., Al-Beshtawi, S. H. (2007). The Effect of Applying Just-In-Time Production System on the Production Performance in the Jordanian Manufacturing Companies. *Dirasat, Administrative Sciences* 34 (2) : 300-317.
- Al-Moussawi, A. N., Al-Grban, F.S. (2010). Integration of Total Quality Management (TQM) and Cost Based-activity method (ABC). *The magazine of Economics & Administration* 80 : 1-38.

- Al-Moussawi, Y. A. H. (2012). The role of Flexible Budget in planning and control the factory overhead. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 18 (66) : 472-503
- Al-Moussawi, Y. A. H. (2013). Using Balanced Scorecard in Performance Evaluation Accounting Study in Baghdad Soft Drinks Company. *Accounting and Financial Studies Journal* 8 (22) : 237-271.
- Al-Rehaily Awad, S. F., El-Gharib M. B. (1998). The Use of Recent Managerial Techniques in Developing the Performance of Financial Administration Department in King Abdul-Aziz University. *Journal of King Abdulaziz University : Economics and Administration* 12 (1) : 133-184.
- Al-Shaabani, S. I. (2011). Strategic perspective for the use of the Balanced Scorecard model and its insufficient. *Future Research Journal* 33: 105-137.
- Al-Shara, M. J. (2009). Strategic directions for management accounting system in light of the theory of determinants. *The magazine of Economics & Administration* 87 : 1-24.
- Al-Sheikh, E. Y. (2015). The use of modern management accounting systems for continuous improve the performance of Jordanian Industrial Companies. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 21 (81) : 363 397.
- Al-Taweel, L., Husain, S. M. (2011). The Impact of Management Accounting Information Systems Development on Managerial Performance An Empirical Study of Syrian Manufacturing Firms). *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 33 (6): 181-197.
- Al-Twajiry, A., Elnafabi, H. (2013). The Adoption of Budgets by Hotels: A Field Study of Almadina Almunawara. *The Arab Journal of Accounting* 16 (1) :77-101.
- Al-Weshah, M., Alqa'm, M., Al-Weshah, S. (2014). The Rule of Budgeting As A Tool For Planning, Control and Expenses Rationalizing in Al-Balqa' Province Municipalities -Field Study. *Dirasat, Administrative Sciences* 41 (1) : 56-71.
- Badran, A. Y. (2004). The contract direction in managerial Accounting and the criticisems. *Economic Sciences* 14 :117-143.
- Badrawi, A. F., Soubhi, W. M. (2005). Balanced scorecard as a modern tool for evaluating the performance of organizations. *Economic Sciences* 15 : 76-91.
- Bajissir, A. T. (2016). Accounting model proposed to calculate the cost of refining oil derivatives: An empirical study on the atmospheric distillation stage in Khartoum Refinery Limited. *Journal of Economic Sciences* 17 (1) : 101-118.
- Belajouz, H. (2008). The development of management accounting system for the evaluation the performance of economic institutions. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 1 : 119-149.
- Ben Rennou, A., Hadjadj, A. (2015). The role of Balanced Scorecard in Strategic Performance evaluation of oil companies - Case study of Naftal-fuel Province Hassi Messaoud (2011- 2014). *Algerian Review of Economic Development* 3 : 135-148

- Beshtawi, S., Jarerah, T. (2015). The Importance of the Application Strategic Cost Management and Competition Strategies to Achieve Competitive Advantage for Industrial Companies Jordanian Public Shareholding. *Dirasat, Administrative Sciences* 42 (1) : 181-201.
- Dourgam, M. M., Sheqfeh, K. I. (2008).The calculation of the cost of therapeutic service in application of Activity-Based Costing system (ABC) in the Governmental European Gaza Hospital (Applied Study on the microbiology Department). *Journal of Al-Azhar University* 10 (1) : 107-150.
- Eizat, R.S., Sheikh-Mohammed, B. (2010). Kaizen method and its relationship to the reduction costs. *Accounting and Financial Studies Journal* 5 (10) : 71-99.
- Eylias, B., Mahfouz, H. (2011).The role of hospital cost accounting in the control of the Algerian public hospitals: A Case Study University Hospital Saadeneh Abdelnour. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 5 : 26-58.
- Fakher, N., Sheikh Mohammad., H. Jdeed, G. M. (2015). Standard Costing System as a tool for Performance Evaluation in the New Manufacturing Environment: A Case Study. *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 35 (5) : 147-167.
- Faraj, K. M. (2012). Using Target Costing in Implementation Confrontational Strategy Applied study in General Company for Electronic Industries. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 18 (67) : 415-452.
- Farra, A. A. (2012). Measurement of the Efficiency of the Cost Accounting System. *Journal of Al-Azhar University* 14 (2) : 249-280.
- Fawaz, W., Lakhder, M. (2015). Analysis of Some performance indicators in the mobile service sector in Algeria. *Revue Elwahat pour les Recherches et les Etudes* 8 (2) : 789-817.
- Ghassan, F., Al-Matarneh, G. F. (2008). The requirements and constraints of the application of the Target Cost method Industrial in the Jordanian Industrial Public Companies. *Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences* 24 (2) : 277-305.
- Ghneimat, A., Seyam, W. (2004). Factors Affecting the Effectiveness of the Internal Control Systems in the Jordanian Ministries. *Jordan Journal of Business Administration* 19 (2) : 625-646.
- Hamoudi, J. A., Mohammed, I. S. (2011). Proposed Framework for indicators of the balanced scorecard in educational institutions. *Accounting and Financial Studies Journal* 6 (14) : 110-134.
- Hamza, H. S. (2012). The Role of Strategic Management Accounting Techniques in Serving the Strategic Managements of Contemporary Organizations in Iraq. *Al-Muthana Journal Of Administrative & Economics Science* 2 (4) : 1-22.
- Hassan, H. J. (2011). Integration of the ABC system and value chain analysis as a tool to reduce the costs of the banking sector to support the competitive ability in the global crisis, empirical and theoretical study. *Accounting Research* 10 (1) : 9-48.
- Hassan, N. S. (2012). The integration between re-engineering and modern Approaches to reducing costs in the management of change. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 18 (69) : 390-419.

- Hillis, S. A. (2007). The costs of the activities system as the basis for measuring the cost of educational services to universities. *IUG Journal of Economics and Business* 15(1): 211–238.
- Hillis, S. A., Al-Hadad, M. H. (2012). Extent of Implementing Target Costing in Palestinian Industrial companies in Gaza Strip: Field Study. *IUG Journal of Economics and Business* 20 (2) : 301-330.
- Houssein, A. M., Abd Al-Azim, A. M. (2016). The role of ABC system in the measurement of the cost of banking services. *Journal of Economic Sciences* 17 (1) : 100-115.
- Ibraheem, S. T. (2013). Evaluation of the performance of economic units using the Balanced Scorecard applied study in Zain Saudi Telecom company. *Baghdad College of Economic sciences University* 35: 341-381.
- Ibrahim, A. K. (2015). The Extent of Using Environmental Management Accounting tools in Syrian firms, and the Barriers of its implementation A survey on a sample of Firms in the Syrian Costal Area. *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 37 (1) : 9-26.
- Jaara, O. O. (2012). Cost accounting applications In purchase and manufacturing decisions. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 7 : 1-14.
- Jawad, K. A. (2013). The impact of supply chain flexibility in strategic performance according to the Balanced Scorecard. *The magazine of Economics & Administration* 97 : 111-133.
- Jawad, S. M. (2011). Role of Balanced Scorecard technique in the evaluation of strategic performance Empirical Study in the Investment Bank of Iraq. *Iraqi Magazine for Managerial Sciences* 28 : 1-38.
- Joudeh, A. M., Nemer, K. M., Khreisat, O. M. (2011). The extent of the use of management accounting practices in the Jordanian industrial shareholding companies. *The magazine of Economics & Administration* 87 : 13-37.
- Jrairah, T. S. (2013). Just –In- Time system and the requirements of its application in the Jordanian Industrial Public Shareholding Companies. *Dirasat, Administrative Sciences* 40 (1): 88-103.
- Jrairah, T. S. (2014). The Extent of the Evaluation of Performance by Using the Dimensions of Balanced Score Card of the Shareholding Companies for Food Industries in Jordan : A Field Study. *Dirasat, Administrative Sciences* 41 (2) : 259-274.
- Khalifa, H. (2014). Cost cells model as a tool to strengthen the competitive advantages in the textile Syrian compagns (A Case Study). *Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences* 30 (1) : 647-669.
- Krikor, L. K., Srourr, M. J. (2013). Integration The Cost Techniques with Balanced Scorecard for The Purposes of Measuring and Evaluating Performance. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 19 (70) : 434-456.
- Lafteh, A. A., Saleh, M. M. (2013). The method of ABC and its roubles in the Determining the cost of the Project construction sector. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 19 (72) :32-68.
- Mahad, A. (2016). Problematic application Sustainability Balanced Scorecard (SBSC) in the local public sector to measure and evaluate sustainable performance: A samplestudy of the popular

- municipal councils in Algeria. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 15 : 110-128.
- Mahad, A., Rabeh, B. (2014). The role of the Zero-Based Budgeting as a tool to control and evaluate the performance of the local public sector : A sample of municipalities M'sila. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales* 11 : 1-17.
- Mahmood, F. M., Mohammed, Z. F. (2014). Using Attribute Based Costing (ABCII) In Customer Profitability Analysis. *Future Research Journal* 45 : 111-149.
- Malkawi, A. F. (2015). Measure the effectiveness of the Balanced Scorecard strategic performance management in public institutions of Jordan : An Empirical Study on the Social Security Corporation – Irbid. *Journal of Economics And Administrative Sciences* 21 (84) : 60-85.
- Malo Ain, A. (2015). Adopting Balanced Scorecard to Evaluate Saudi Banking Sector Services under the Governance of Strategic Performance Case of Saudi Commercial Banks. *Dirasat, Administrative Sciences* 42 (1) : 307-328.
- Massawra, A. M., Al-Khafajy, A. K. (2013). The Complementary Relationship between Target Costing and Value Chain In The Public Corporations Of The Jordanian Industrial Sector: An Empirical Study. *Accounting and Financial Studies Journal* 8 (23) : 318-348.
- Midah, I. (2005). A proposed model for the application of cost system based on ABC activity in the domain of social responsibility. *Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences* 21 (2) : 275-313.
- Mohammed, E. M., Mansor, F. E. (2012).The Role of Budgetary Software On Petroleum Refining Cost Reduction Field Study: Khartoum Refinery Co. Ltd. *Journal of Economic Sciences* 13 (2):154-164.
- Mubaydeen, S. M., Al-karabshah, F. A., Al-Qudah, L. A. (2016). The Impact of Balanced Scorecard Applying on Profit Maximization in Jordanian Telecommunications Companies. *Jordan Journal of Business Administration* 12 (4) : 841-875.
- Ragheb Al-Ghsen, R., Tamer, W. J. (2011). Using the Balanced Performance Model in Evaluating the Hospitals Performance Applied study in Al-Basel Hospital in Tartous. *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 33 (5) : 199-2019.
- Saad, S. M., Houssein, M. (2016).An analytical read cost accounting in response to the requirements of the environment: A Case study of the ABC system. *Baghdad College of Economic sciences University* 47 : 149-170.
- Salem, N. A., Al-Najib, I. O. (2016).The role of budgets based activity in the performance optimization: A case study Dajen company to produce poultry (2012-2013). *Journal of Economic Sciences* 17 (1) : 176-193.
- Samman, A. J., Abdallah, H. S., Hailaihail, J. A. (2012). Use the target costing in Decrease costing : a practical case Al-Amal Industry company. *Accounting and Financial Studies Journal* 7 (21) : 208-240.

- Sattar, B. (2014). Evaluation of the efficiency of the transport sector using Balanced Scorecard Case study in the Public Company for Road Transport in Baghdad. *Baghdad College of Economic sciences University 41* : 75-96
- Senin Ali, F. A., Mansor, F. A. (2014). Application of ABC method and its impact on the measurement of the cost of products (a field study on the Sudanese Sugar Company factories). *Journal of Economic Sciences 15 (1)* : 98-117.
- Shanen, N., Almawi, A. (2016). The Role of Balanced Scorecard in Measuring and Developing the Competitive Advantage in Governmental not-for-Profit Organizations. *Revue Elwahat pour les Recherches et les Etudes 9 (1)* : 695-719.
- Sheikh Mohammad, H., Al-Othman, M. N., Slayteen, H. M. (2015). The Role of Activity Based Costing in Measuring Customer Profitability Application Study on Syrian Commercial Bank branch /2/ in Lattakia. *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies 37 (2)* : 409-431.
- Siddiq, A. M, Ba-Isa, M. O. (1991). Applying the Zero-Base Technique in Preparing Planning Budgets in Business Establishments. *Journal of King Abdulaziz University : Economics and Administration 4* : 199-233.
- Siyam, W. Z. (2009). Extent of Using Budgets in Planning, Control and Decision Making in the Jordanian Pharmaceutical Public Shareholding Companies. *Dirasat, Administrative Sciences 36 (2)* : 416-440.
- Sleihat, N. A. H., Almahamid, S. M. (2013). The Impacts of Knowledge Management Practices on Balanced Score Card: An empirical Investigation in Small-Medium-Size Manufacturing Companies. *Jordan Journal of Business Administration 9 (1)* : 1-21.
- Yacoub, F. A., Saleh, H. A. (2013). The application target cost technique by using reverse engineering An application study in the general company for vegetable oils industry. *Accounting and Financial Studies Journal 8 (25)* : 243-279.
- Yahyaw, N. (2009). Modern approaches to system Budgets. *Revue des Sciences Economiques, de Gestion et Sciences Commerciales 3* : 1-18.
- Zagreb, H. S. (2007). The study of using managerial accounting methods in the industrial companies in Gaza province "fieldwork study". *Journal of Al-Azhar University 9 (1)* : 141-162.
- Zagreb, H. S. (2013). The use of management accounting methods by companies listed in The Palestinian Stock Exchange: An analytical field study. *Journal of Al-Azhar University 2* : 1-28.
- Zagreb, H. S., Abu Odeh, A. (2012). The importance of using target cost approach to improving the efficiency of banking services pricing: A Empirical Study in the Gaza banks. *IUG Journal of Economics and Business 20 (1)* : 229-263.
- Zagreb, H. S., Abu Shanab, S. S. (2009). Evaluation of cost system in industrial institutions in Gaza : empirical study. *Arab Journal Of Administrative Sciences 16 (2)* : 23-39.

- Zagreb, H. S., Khalaf Allah, W. M. (2008). Situation of preparing and implementation planning budgets at manufacturing companies in the Gaza strip (field study). *Journal of Al-Azhar University* 10 (2) : 253-299.
- Zaher, B., Bawat, G., Esber, L. F. (2014). Evaluate the performance of Commercial Bank of Syria from the perspective of Balanced Scorecard (Case study CBS branches of Lattakia). *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 36 (2) : 149-164.
- Zaki, H. (2000). Mathematical model proposed for the allocation of common and sunk costs in industrial compagns in light of the Agency Theory. *Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences* 16 (2) : 105-155.
- Zayod, L., Al-Othman, M. N., Hatem, I. M. (2013). The Effect of The Contingency Factors on The Uses of Budget in The Service of Managerial Functions - An Empirical Study on Agricultural Firms. *Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies* 35 (5) : 9-30.
- Zibdeh, K. H., Abu Aideh, O. (2016). The extent of the use of the Balanced Scorecard in the evaluation of performance banks operating in Palestine and the difficulties in their application, a empirical study on operating in Tulkarm banks. *Journal of Al-Azhar University* 18 (1) : 241-276.
- Zuriekat, M. I., Al-Sharari, M. A. (2008). The Relationship between Business Strategy, Market Competition and the Use of the Balanced Scorecard: An Application on Jordanian Commercial Banks & Insurance Companies. *Jordan Journal of Business Administration* 4 (2) : 245-256.