

## **Contrôle de gestion et légitimité dans le secteur public : revue bibliométrique**

### **Control management and legitimacy in the public sector : bibliometric literature review**

**SOUSSAN Imane**

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'Oujda

Université Mohammed Premier

Laboratoire de Recherche en Management Territorial, Intégré et Fonctionnel – LARMATIF

Maroc

**HELMI Driss**

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'Oujda

Université Mohammed Premier

Laboratoire de Recherche en Management Territorial, Intégré et Fonctionnel – LARMATIF

Maroc

**Date de soumission :** 27/04/2024

**Date d'acceptation :** 21/06/2024

**Pour citer cet article :**

Soussan. I, & Helmi. D (2024) «Contrôle de gestion et légitimité dans le secteur public : revue bibliométrique», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 8 : numéro 2» pp : 247- 271

## Résumé

Pour assurer une amélioration de la performance de la gestion publique, le NMP, et par l'inspiration du secteur privé, a contribué à l'introduction des pratiques de contrôle de gestion dans les organismes publics, par une série de réformes institutionnelles. Toutefois, la mise en œuvre effective des systèmes de contrôle de gestion dans ce secteur s'avère être une mission délicate, entravée de plusieurs obstacles dont la remise en cause de la légitimité de cette fonction. Et c'est pour cette raison que les contrôleurs de gestion publique sont menés à déployer un nombre de stratégies de légitimation pour faire preuve de leur légitimité fonctionnelle et personnelle.

Provenant de cette problématique centrale, qu'est la légitimité du contrôle de gestion dans le secteur public, cet article vise à analyser la production scientifique liant entre les concepts de légitimité et de contrôle de gestion ; revue bibliométrique qui s'est basée sur le Web Of Science comme source de données, et qui a exploité le logiciel VOSViewer et les traitements bibliométriques qu'il assure, notamment l'analyse co-auteur, l'analyse de citation, l'analyse de co-citation et celle de la co-occurrence des mots clés.

**Mots-clés :** revue bibliométrique ; VOSViewer ; contrôle de gestion ; légitimité ; secteur public.

## Abstract

In order to improve the performance of public management, the NPM, and through its inspiration from the private sector, has contributed to the introduction of management control practices in the public sector, through a series of institutional reforms. However, the effective implementation of management control systems in this sector is a challenging task, hindered by a number of obstacles, including the challenge of the legitimacy of this function. It is for this reason that public management controllers are led to deploy a number of legitimization strategies to assert their functional and personal legitimacy.

Based on this key issue, namely the legitimacy of management control in the public sector, this article aims to analyze the scientific production linking the concepts of legitimacy and management control ; a bibliometric review based on the Web Of Science as a data source, and using the VOSViewer software as a tool for bibliometric analyses, notably co-author analysis, citation analysis, co-citation analysis and keyword co-occurrence analysis..

**Keywords:** bibliometric review ; VOSViewer ; management control ; legitimacy ; public sector.

## Introduction

La gestion publique a connu dans les derniers temps une sorte de modernisation susceptible de transformer l'administration en une nouvelle gestion publique (New Public Management) (Osborne, 2006). Cette transformation est traduite par une série de réformes institutionnelles qui donnent plus d'autonomie aux organismes publics, et les dote d'un contrôle à distance plus intense (Fargeon et al., 2001) passant d'une logique de moyens à une logique de résultats. Ces réformes institutionnelles consistent principalement à l'adoption des pratiques ayant fait leurs preuves dans le secteur privé ; tel que l'implantation du contrôle de gestion comme vecteur d'amélioration de performance dans la conduite des politiques publiques.

Malgré son rôle primordial dans l'amélioration de la gestion et de la performance, le contrôle de gestion se heurte à plusieurs obstacles lorsqu'il est introduit dans le secteur public (Désiré-Luciani et al., 2013; Dondeyne, 2014). Premièrement, le contrôle de gestion est confronté à des difficultés liées à la conduite de la fonction elle-même et, deuxièmement, il subit des contraintes de légitimité. « La présence dans l'organigramme d'une fonction de contrôleur de gestion ne suffit (visiblement) pas à assurer la mise en place d'un système de contrôle de gestion ; en particulier lorsque le soutien actif du Secrétaire ou du Directeur général, la disponibilité ou l'expérience de mise en œuvre de changement font défaut au contrôleur » (Gibert, 1995). La recherche de la légitimité s'avère donc comme un défi auquel sont confrontés les contrôleurs de gestion des organisations publiques.

Toutefois, cette problématique reste peu développée dans les sciences de gestion, vu que le concept de légitimité est un phénomène abstrait difficile à observer, et que les chercheurs ne peuvent observer que sa pratique ou sa manifestation dans les opinions et les comportements des collaborateurs. Le processus de légitimation et donc perçu, pour ces raisons, comme une boîte noire (Zucker, 1977). Notre question principale est donc : **quelle est la situation actuelle et la tendance de la production scientifique sur la légitimité du contrôle de gestion ?** Et pour y répondre, nous avons adopté une méthodologie basée sur des outils avancés de recherche et de traitement bibliographique, soient le WOS et Vosviewer, pour construire, dans un premier lieu, notre base de données bibliographiques de la production scientifique visée, et pour analyser dans un deuxième lieu, les tendances de publication et les différents liens existants entre les publications étudiées.

Nous parlerons dans une première section, dans cet article, de la légitimité du contrôle de gestion dans le secteur public, afin de mieux comprendre le contexte et l'objectif du travail. Ensuite, nous allons exposer la méthodologie adoptée pour effectuer notre revue bibliométrique, en divulguant les différents outils exploités, en plus du processus général de l'étude. Finalement, et vers la fin de l'article, nous allons présenter et interpréter les résultats obtenus de notre recherche et traitement, en mettant la lumière sur les liens de collaboration et de citation entre les auteurs ayant intervenu dans ce thème -liant la légitimité et le contrôle de gestion-, ainsi que les concepts clés qu'ils ont traités.

### **1. La légitimité du contrôle de gestion dans le secteur public :**

Dans le but de moderniser la gestion publique, plusieurs mécanismes ont été mobilisés pour réorienter ce secteur vers une gestion intégrée et performante. L'introduction d'un système de contrôle de gestion efficace au sein des organisations publiques fait partie des actions menées dans le cadre du NMP pour remédier aux dysfonctionnements en s'assurant la bonne allocation des moyens publics. Il s'agit des dispositifs de contrôle de l'ensemble du cycle de gestion, de la planification à l'audit, passant par la budgétisation, et la comptabilité. Ces systèmes favorisent l'efficacité et l'intégrité de chaque étape de ce cycle en offrant en permanence des informations essentielles à la prise de décision (Mokhtari et al., 2021). Après cette introduction, les chercheurs se sont intéressés à la résistance au changement que cette fonction a confrontée, et ont commencé à étudier sa légitimité pour prouver que seuls les mécanismes formels tels que la LOLF ou l'inspiration du secteur privé ne peuvent assurer la légitimité aux contrôleurs publics (Dondeyne, 2014).

#### **1.1. Les différents types de légitimité organisationnelle :**

La légitimité est un concept largement utilisé en sciences de gestion, en particulier dans les études néo-institutionnelles, et offre une approche alternative pour expliquer la forme et le but des organisations. Il est défini comme « une perception ou hypothèse générale selon laquelle le comportement d'un agent est souhaitable, ou approprié au sein d'un système de normes, de valeurs, de croyances et de définitions socialement construites » (Suchman, 1995). S'appuyant sur les travaux de Suchman (1995), les auteurs distinguent trois types de légitimité, basés sur des dynamiques comportementales différentes (Barbaroux & Gautier, 2018) :

- **La légitimité pragmatique** fondée sur un jugement rationnel de la part des agents appartenant à l'environnement de l'organisation (Suchman, 1995). Ces agents peuvent rationnellement percevoir comme légitime une entité dont les actions produisent des résultats qui leurs sont favorables, qui sont adéquats à leurs intérêts, ou qui sont motivés par des valeurs partagées par le groupe.
- **La légitimité morale** reflète une évaluation normative positive de l'organisation et de ses activités (Suchman, 1995). Elle peut résulter d'un jugement social à propos des actes de l'entité, des procédures et des techniques qu'elle mobilise pour agir, de sa capacité structurelle à accomplir certaines actions, et des qualités individuelles des acteurs qui l'incarnent.
- **La légitimité cognitive** peut relever du degré de connaissance partagée par les parties prenantes de l'entité jugée et des produits qu'elle propose, de leurs fonctions, de leur utilité et de leurs usages (Aldrich & Fiol, 1994). Cette source repose donc sur la compréhensibilité de l'entité et de ses actes (Suchman, 1995).

### 1.2. Les sources de légitimité pour les contrôleurs de gestion publics :

Pour construire leur légitimité organisationnelle et personnelle, les contrôleurs publics peuvent s'appuyer sur des sources **endogènes** et **exogènes** (Demaret & Méric, 2013).

Les **organisations** peuvent être considérées, dans un premier temps, comme sources externes, tenant compte que la légitimité du contrôleur vient de la perception et le jugement des **acteurs** de l'organisation qui évaluent son travail (Ruef & Scott, 1998). La légitimité du contrôleur de gestion provient également de **l'appui de la direction générale** dans l'accomplissement de sa mission, et du rôle qu'elle possède pour démontrer sa valeur ajoutée dans l'organisation. Enfin, la direction générale se présente comme l'agence qui positionne le contrôleur au sein de l'organisation. En théorie, ce **positionnement organisationnel et hiérarchique** devrait aller de pair avec les attentes du contrôleur, pour assurer sa légitimité auprès des opérationnels.

En plus des sources externes, les contrôleurs publics peuvent se baser sur des **sources de légitimité personnelles** telles que leurs **compétences techniques**, leurs **expériences** (Osty, 2012) et leur **savoir-faire**, qui est d'une grande importance, notamment la capacité de prise d'initiative, l'implication dans le travail, le sens interne du service client et les qualités relationnelles personnelles qui créent des conditions favorables à la collecte d'informations et à l'organisation des outils de gestion (Dubar, 2014). La connaissance renvoie avant tout à la

légitimité fonctionnelle et cognitive, tandis que la connaissance est essentiellement évaluée dans un cadre normatif (Demaret & Méric, 2013).

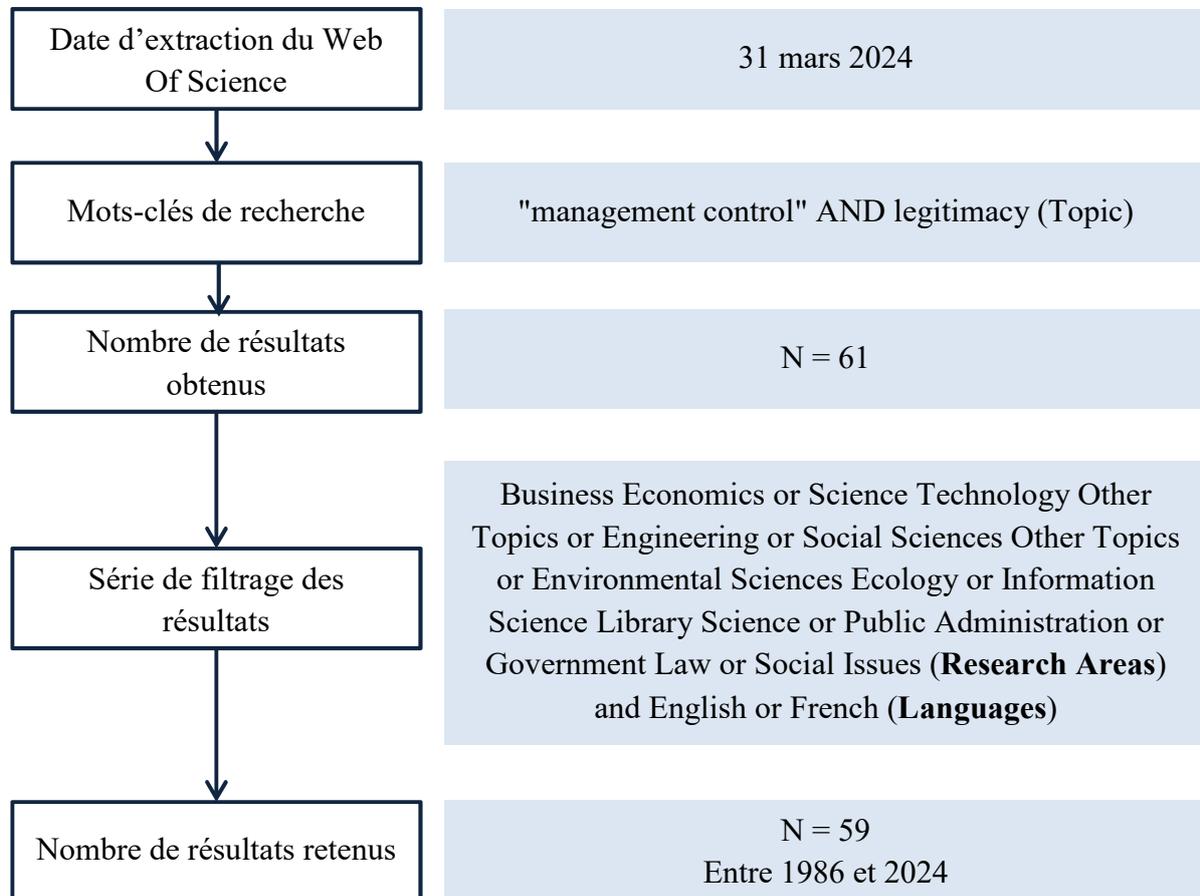
## 2. Méthodologie et résultats de recherche :

Notre objectif, comme déjà évoqué en introduction, est de réaliser une étude bibliométrique des publications scientifiques relatives à la légitimité et au contrôle de gestion. Cette étude nous permettra d'analyser les données bibliographiques des écrits scientifiques produits dans ce champ, par le biais d'outils avancés de recherche et de traitement bibliométrique, soit le Web of Science et VOSviewer.

### 2.1.Méthodologie adoptée :

La première étape de ce type d'analyse consiste à construire une base de données contenant toutes les productions scientifiques à étudier. Dans notre cas, nous avons opté pour une recherche par mots-clés sur le Web Of Science, étant donné que c'est la source qui nous a fourni le plus grand nombre de résultats, contrairement à Scopus qui n'affiche que 46 résultats avant filtrage. Le choix des mots-clés a été fait en fonction de notre problématique, et après une série d'essais, nous avons retenu la combinaison de mots-clés qui nous a apporté un maximum de résultats : "**management control**" AND **legitimacy**. Le contexte du secteur public n'a pas été pris en compte dans cette recherche, compte tenu de la très faible littérature y disponible. Il est donc considéré comme un environnement parmi d'autres, dans lesquels le phénomène principal est celui de la légitimation du contrôle de gestion. Les résultats obtenus ont été éventuellement nettoyés grâce aux filtres de recherche WOS, pour arriver à un total de 59 documents retenus, et jugés pertinents pour notre étude. Cette sélection peut être schématisée comme suit :

**Figure N°1 : processus de recherche et de sélection des documents**



**Source :** par nos soins

Après avoir construit notre base de données, nous avons procédé à une série de traitements bibliométriques disponibles sur VOSviewer à savoir :

- Analyse de co-publication par auteur et par organisation ;
- Analyse des citations par document ;
- Analyse de co-citation par référence ;
- Analyse de co-occurrence par tout type de mot clé.

## 2.2.Résultats de la recherche effectuée sur le WOS :

Avant de passer à l'analyse bibliométrique, il est convenable de présenter une synthèse de la base de données extraite. Contenant **59** écrits scientifiques, et selon le rapport de citations généré par le WOS, notre collection représente un nombre total de citations de **1 763** ; nombre

qui peut être traduit par le caractère peu mature et peu abondant de la recherche dans notre domaine d'étude. Nous présentons dans ce cadre, les principaux indicateurs de citation de notre base de données (tableau 1), en plus de la liste des 10 articles les plus cités (tableau 2).

**Tableau N°1** : indicateurs de citation des articles obtenus de la recherche

Résultats extraits	59
Total de fois cités	1763
Nombre de citations moyen par document	29,88
h-index	22

Source : par nos soins, rapport de citations généré par WOS

**Tableau N°2** : les 10 premiers articles les plus cités de la base de données

Titre	Auteurs et année de publication	Total de Citations	Moyenne de citations par an
Measuring Performance in Social Enterprises	(Bagnoli & Megali, 2011)	209	14,93
Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective	(Rodrigue et al., 2013)	158	13,17
Qualitative generalising in accounting research: concepts and strategies	(Parker & Northcott, 2016)	132	14,67
Integrated thinking as a cultural control?	(Dumay & Dai, 2017)	114	14,25
Carbon performance and disclosure: A systematic review of governance-related determinants and financial consequences	(Velte et al., 2020)	112	22,4
From sustainability accounting to a green financing system: Institutional legitimacy and market heterogeneity in a global financial centre	(Ng, 2018)	103	14,71
Exploring the challenges of preparing an integrated report	(McNally et al., 2017)	100	12,5
In search of consensus: The role of accounting in the definition and reproduction of dominant interests	(Farjaudon & Morales, 2013)	58	4,83
Do chief sustainability officers and CSR committees influence CSR-related outcomes? A structured literature review based on empirical-quantitative research findings	(Velte & Stawinoga, 2020)	50	10
Gaining, maintaining and repairing organisational legitimacy When to report and when not to report	(Kuruppu et al., 2019)	49	8,17

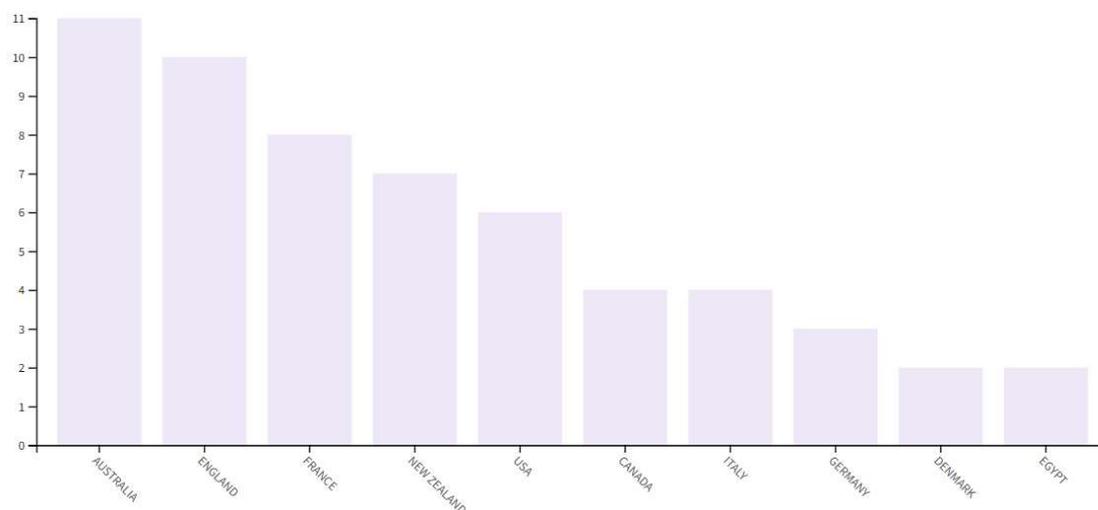
Source : par nos soins, rapport de citations généré par WOS

### - Publications par pays

Selon la **figure 2**, relative au nombre de publications par pays, nous constatons que **l'Australie** représente le pays le plus productif des écrits scientifiques dans le domaine de notre recherche -soit la légitimité et le contrôle de gestion- avec un nombre total de publications de **11**, suivie par **l'Angleterre** avec **10** publications.

La **France** occupe la 3<sup>e</sup> place dans ce classement avec **8** publications, et ce n'est qu'en 5<sup>e</sup> place que vient **Les États-Unis** avec un total de **6** documents publiés.

**Figure N°2 : nombre de publication par pays**



Source : par nos soins, via WOS

### - Evolution des publications dans le temps

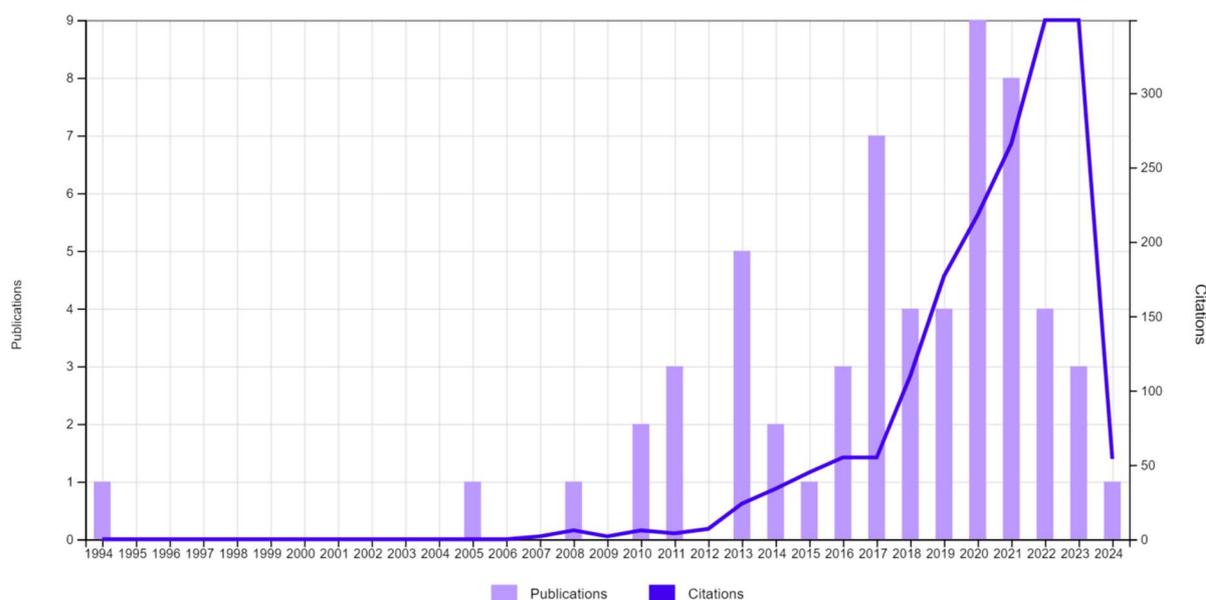
La publication scientifique sur la légitimité et le contrôle de gestion a connu une augmentation significative à partir de l'année **2013**, passant d'une moyenne de **0,42** articles par an à une moyenne de **4,25**.

Un maximum de publications a été enregistré en **2020**, et une diminution dans le nombre de publications est constatée à partir de **2021** ; passant d'un nombre annuel de publication de **9**, à un total de **3** publications en **2023**.

La courbe de citation représentant le nombre de fois que les documents étudiés ont été cités par d'autres, a la même tendance d'évolution que le diagramme du nombre de publications. Une accélération dans le nombre de citations a été enregistrée entre les années **2017** et **2023** ; évolution qui a permis de passer de **50** citations à **350** citations par an. L'évolution de la

courbe allant de l'année 2023 à l'année 2024 n'est pas significative vu que l'extraction des documents analysés a été faite le 31 mars 2024 ; le nombre annuel de citations marqué pour cette année ne représente donc que ces 3 premiers mois.

**Figure N°3** : évolution du nombre de publications et du nombre de citations dans le temps



Source : par nos soins, via WOS

### 3. Analyse bibliométrique et discussion des résultats :

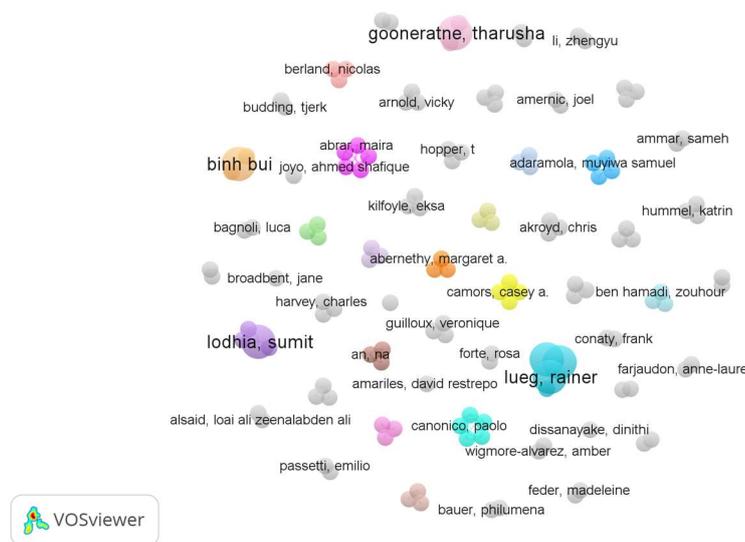
#### 3.1. Analyse de la co-publication :

##### 3.1.1. La co-publication par auteur :

Les données analysées dans cette étape concernent la co-publication ou la collaboration, avec une unité d'analyse centrée sur les auteurs. Les critères retenus incluent un minimum de documents par auteur de 1, et aucune restriction sur le nombre de citations. Les résultats de l'analyse par Vosviewer révèlent la présence de 141 auteurs ayant contribué à des articles sur le contrôle de gestion et la légitimité, et qui ont respecté les seuils définis.

L'analyse testée sur les 141 auteurs a donné lieu à une cartographie de 54 clusters peu connectés, avec un nombre total de liens de 129 (**figure 4**). La taille des cercles représentés sur la cartographie est proportionnelle aux nombre de documents publiés par auteur.

Figure N°4 : analyse de la co-publication par auteur



Source : par nos soins, via VOSviewer

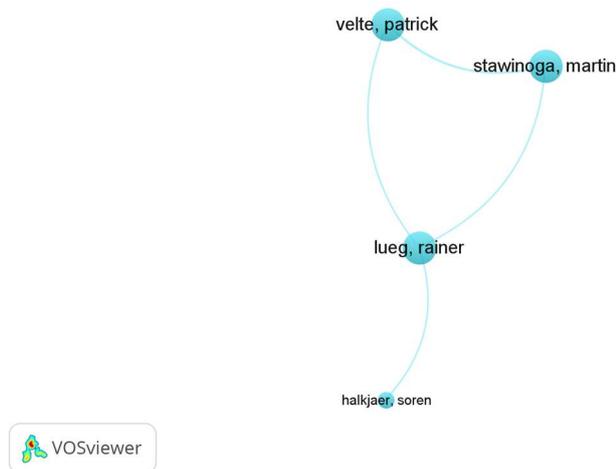
Le cluster le plus dense, selon la visualisation de densité présentée par Vosviewer, est le sixième cluster, comportant 4 items, avec un nombre total de liens de 4 (**figure 5**).

Selon le schéma produit, et en consultant la base de données extraite du web of science, nous constatons que les auteurs « velte, patrick » et « stawinoga, martin » ont collaboré sur 2 documents différents, et ont un nombre total de citations de 162.

Les deux articles, objet de cette collaboration, ont été publiés en 2020, dans le « JOURNAL OF CLEANER PRODUCTION » et le « JOURNAL OF MANAGEMENT CONTROL », et dont les mots clés sont : divulgation carbone, gouvernance d'entreprise, contrôle de gestion, performance financière, théorie de la légitimité, comité RSE, performance RSE, expertise du conseil d'administration (Velte et al., 2020) (Velte & Stawinoga, 2020).

L'auteur « Lueg. Rainer », représenté au centre de la cartographie, a 2 publications et 122 citations. L'une de ces publications a été préparée en collaboration avec les 2 auteurs précédents, et la deuxième a été faite en collaboration avec « Halkjaer, Soren », et qui a porté sur l'effet de la spécialisation sur la performance opérationnelle, article publié en 2017 sur le « INTERNATIONAL JOURNAL OF OPERATIONS & PRODUCTION MANAGEMENT » (Halkjær & Lueg, 2017).

**Figure N°5** : le cluster le plus dense de l'analyse de la co-publication par auteur

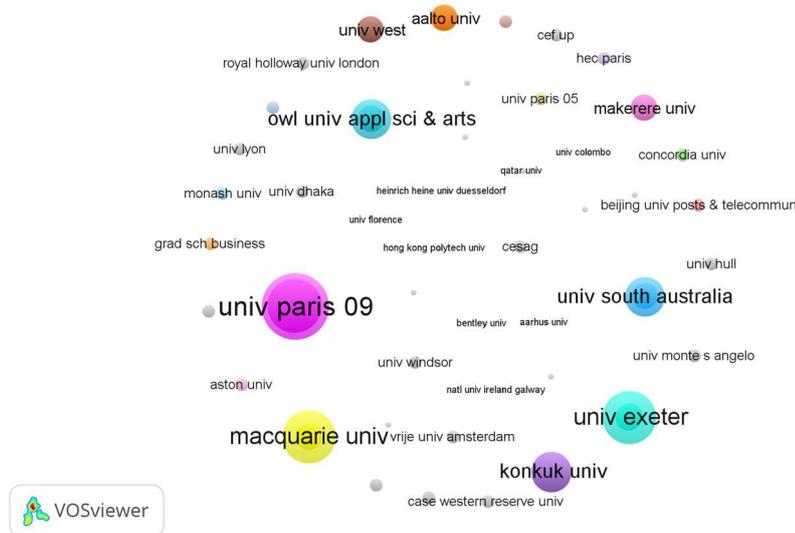


**Source** : par nos soins, via VOSviewer

### 3.1.2. La co-publication par organisation :

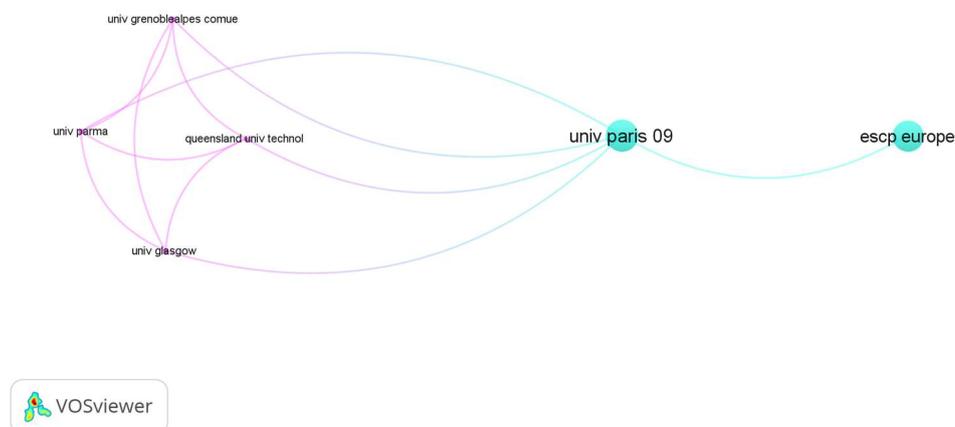
Cette analyse de co-auteur s'est basée sur l'organisation d'appartenance des auteurs. Le traitement avec un nombre minimal de publications par organisation de 1, et un minimum de citations par organisation de 0, donne lieu à un mapping de 97 organisations en 46 clusters (**figure 6**), dont le set le plus connecté comprend 6 organisations, répartis en 2 clusters, avec un nombre total de liens de 11(**figure 7**). Pour cette analyse, la taille des cercles représentées sur la cartographie correspond au nombre de citations par organisation. Nous constatons que « univ paris 09 » et « escp europe » sont représentées par des cercles relativement larges, reflétant des nombres de citations respectifs de 60 et 58. Et en termes de nombre de liens, c'est le deuxième cluster qui paraît le plus lourd, avec un nombre de 4 liens pour chaque organisation. Nous parlons ici des organisations « univ parma », « univ grenoble alpes comue », « queensland univ technol », et « univ glasgow ».

**Figure N°6 : l'analyse de la co-publication par organisation**



Source : par nos soins, via VOSviewer

**Figure N°7 : le set le plus connecté de l'analyse de la co-publication par organisation**



Source : par nos soins, via VOSviewer

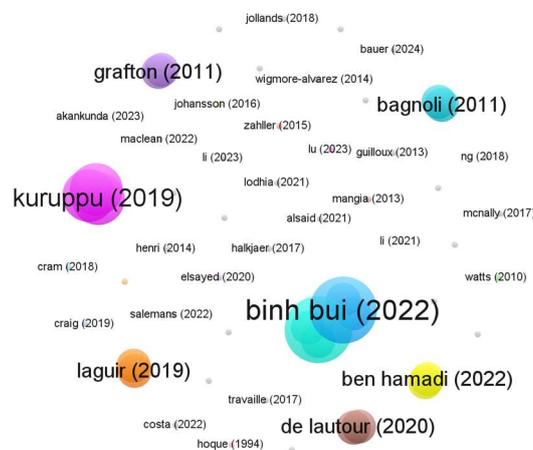
### 3.2.L'analyse des citations :

L'analyse des citations vise principalement à faire apparaître les liens de référencement entre les documents analysés. Elle sert à visualiser si des documents présents sur notre base de données, se citent entre eux. Cependant, les cartographies produites par le logiciel ne font pas apparaître les directions des liens, donc nous ne pouvons savoir lequel des documents liés cite l'autre que par la consultation de la base de données, ou par la comparaison des dates de

publication. Pour ce type d'analyse, nous allons procéder à un traitement basé sur les documents.

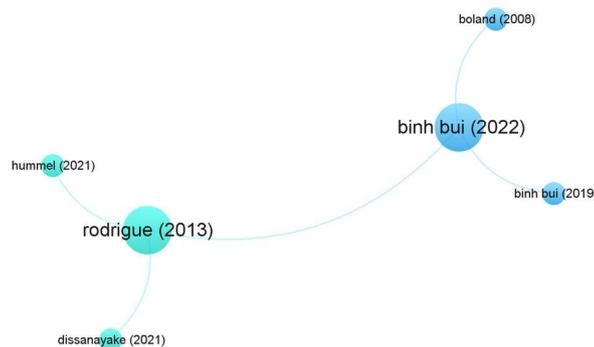
Selon la cartographie établie pour cette analyse (**figure 8**)- avec un minimum de citations par article fixé à 0- il nous parait que, sur une totalité de 59 documents versés, il n'existe que 13 liens de citation. La plupart des documents ne sont pas liés, et seulement 7 sets présentés contiennent des documents qui se citent entre eux. Le set le plus connecté contient 2 clusters, avec 6 documents, et un nombre total de liens de 5.

**Figure N°8 : analyse des citations par document**



Source : par nos soins, via VOSviewer

**Figure N°9 : le set le plus connecté de l'analyse des citations par document**



Source : par nos soins, via VOSviewer

Comme nous pouvons le voir sur la **figure 9** présentant le set le plus connecté pour cette analyse, l'article « *Carbon controls in a New Zealand electricity utility: An application of theoretical triangulation* » (Bui & Fowler, 2022), cite 3 autres articles contenus sur la même

base de données versée. Il s'agit d'un article antérieur des mêmes auteurs intitulé « *Strategic Responses to Changing Climate Change Policies: The Role Played by Carbon Accounting* » (Bui & Fowler, 2019), un article publié par (Boland Jr et al., 2008) intitulé « *Designing management control in hybrid organizations: The role of path creation and morphogenesis* », et finalement un article publié par (Rodrigue et al., 2013) intitulé « *Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective* ». Ce dernier article a été également cité par deux autres articles versés. Il s'agit de (Hummel et al., 2021) « *Management of environmental and social risks and topics in the banking sector - An empirical investigation* » et (Dissanayake, 2021) « *Sustainability key performance indicators and the global reporting initiative: usage and challenges in a developing country context* ».

Le reste des liens de citation détectés au niveau des six autres sets connectés de la **figure 8** peuvent être présenté sur le tableau suivant :

**Tableau N°3** : liens de citations entre les articles contenus dans les sets connectés

Article	Article cité
A stakeholder salience perspective on performance and management control systems in non-profit organisations (Conaty & Robbins, 2021)	Measuring Performance in Social Enterprises (Bagnoli & Megali, 2011)
Paths to legitimacy in control management: process of acceptance or rejection of a management tool inside a SME (Ben Hamadi et al., 2022)	Management control systems, vectors of a managerial logic: institutional change and conflicts of logics at university (Boitier & Rivière, 2016)
From critical accounting to an account of critique: the case of cultural emancipators (Joannidès De Lautour et al., 2020)	Vernacular accountings: Bridging the cognitive and the social in the analysis of employee-generated accounting systems (Kilfoyle et al., 2013)
Sustainability institutionalisation: A mechanistic approach to control change (George et al., 2018)	Organisational design choices in response to public sector reforms: A case study of mandated hospital networks (Grafton et al., 2011)
Towards a holistic view of CSR-related management control systems in German companies: Determinants and corporate performance effects (Feder & Weißenberger, 2021)	Implementing CSR activities through management control systems: A formal and informal control perspective (Laguir et al., 2019)
Reconstructing legitimacy of internal auditing during ERP implementations: two contrasting cases (Elbardan et al., 2023)	Micro-processes of justification and critique in a water sustainability controversy: Examining the establishment of moral legitimacy through accounting (Passeti & Rinaldi, 2020)

	Gaining, maintaining and repairing organisational legitimacy When to report and when not to report (Kuruppu et al., 2019)
Micro-processes of justification and critique in a water sustainability controversy: Examining the establishment of moral legitimacy through accounting (Passeti & Rinaldi, 2020)	Gaining, maintaining and repairing organisational legitimacy When to report and when not to report (Kuruppu et al., 2019)

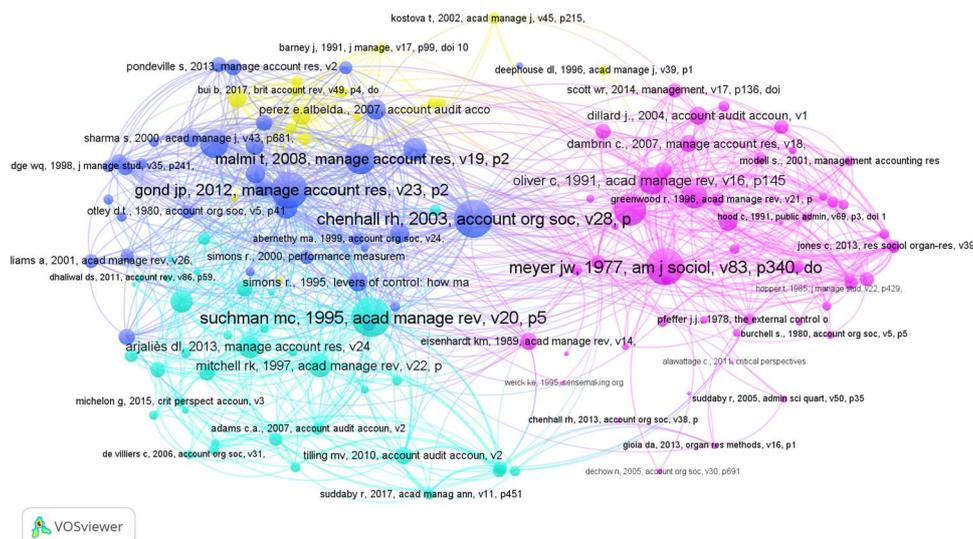
Source : par nos soins

### 3.3.L'analyse des co-citations :

Cette étude s'agit du traitement des références citées par les documents analysés. Cela sert à visualiser les références communes entre ces documents, et celles qui sont les plus citées. Pour cette analyse, nous allons procéder à un traitement basé sur les références citées.

La **figure 10** résulte d'un traitement de co-citation par référence citée, avec un seuil minimal de nombre de citations de 3. Parmi les 4103 références citées par les articles contenus dans notre base de données, seulement 139 références qui ont pu répondre au seuil fixé. La cartographie comporte donc 139 items, répartis en 4 clusters, avec un nombre total de liens de 3256. Comme dans l'analyse précédente, la taille des cercles représente la force de liens totale.

**Figure N°10 : analyse de la co-citation par référence**



Source : par nos soins, via VOSviewer

Le tableau suivant résumé les 10 références les plus citées par les articles analysés :

**Tableau N°4** : les 10 références les plus citées par les articles extraits

Référence citée	Titre de la référence	Nombre de citations	Force de liens totale
(Suchman, 1995b)	Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches	17	217
(Chenhall, 2003)	Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future	13	207
(Meyer & Rowan, 1977)	Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony	16	205
(Gond et al., 2012)	Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability	10	198
(DiMaggio & Powell, 2000)	The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields	16	175
(Malmi & Brown, 2008)	Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions	10	159
(Henri & Journeault, 2010)	Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance	7	151
(Oliver, 1991)	Strategic responses to institutional processes	10	144
(Burns & Scapens, 2000)	Conceptualizing management accounting change: an institutional framework	8	135
(Ouchi, 1979)	A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms	7	119

Source : par nos soins

### 3.4.L'analyse de la co-occurrence par mots-clés :

L'analyse de la co-occurrence porte sur les mots clés évoqués par l'ensemble des articles analysés. Cela se fait en visualisant le nombre d'occurrences de chaque mot clé, en plus de leur répartition en clusters liés.

Un traitement VOSviewer de co-occurrence par tout type de mot clé, avec un seuil minimal d'occurrence de 2, a donné lieu à une carte de 75 items répartis en 7 clusters. Le nombre initial de mots clés dégagés par le logiciel sans limitation de nombre d'occurrence était de 463



**Tableau N°6 : clusters de mots clés avec thématique principale**

<b>Cluster :</b>	<b>Nombre d'items :</b>	<b>Thématique principale :</b>	<b>Exemples de mots clés :</b>
1	16	Performance et légitimité des organisations	Performance ; Responsibility ; Corporate governance ; Impression management ; Legitimacy theory...
2	15	Légitimité organisationnelle du contrôle de gestion dans le contexte du NMP	Management control ; Organizational legitimacy ; New public management ; Isomorphism ; Implementation...
3	10	Légitimité	Legitimacy ; Strategy ; Trust ; Collaboration ; Institutional theories ; Power...
4	10	CSR	Corporate social-responsibility ; Sustainable development ; Organizational context...
5	8	Outils et systèmes de contrôle de gestion	Balanced scorecard ; Integration ; Management control systems...
6	8	Théories d'organisations	Organizations ; Institutional logics ; Institutional theory...
7	8	Gouvernance et reporting	Disclosure ; Governance ; Sustainability reporting ; Integrated reporting ; Stakeholders...

**Source :** par nos soins

Le tableau présenté ci-dessus nous démontre que les concepts de contrôle de gestion et de légitimité ont été évoqués dans plusieurs domaines de recherche, tel que la **légitimité des organisations**, la **légitimité du contrôle de gestion dans le secteur public** et la **responsabilité sociétale des organisations**.

➤ **Légitimité des organisations (cluster 1) :**

Cette catégorie met la lumière sur la **gouvernance des organisations**, concept qui a été récemment traité par les articles analysés, aux alentours de l'année **2020**, en relation avec la *performance*, le *contrôle de gestion*, la *légitimité* et les *systèmes de valeurs*. Les différents types de **performance** ont été traités à leur tour en liaison avec le *reporting*, les *stakeholders*, le *contrôle de gestion* et la *responsabilité*. Les performances financières et économiques ont été étudiées dans les années **2017,2018**, et ce n'était qu'en **2021** que la performance environnementale a été étudiée en relation avec le *CSR*, la *légitimité* et le *contrôle de gestion*.

➤ **Légitimité du contrôle de gestion dans le secteur public (cluster 2) :**

C'est le cluster le plus rapproché à notre thématique, vu qu'il comporte les mots clés du NMP, de l'isomorphisme, du contrôle de gestion et de la légitimité organisationnelle.

Le NMP est lié sur la carte, au *contrôle de gestion*, à *l'isomorphisme*, les *théories d'organisations* et la *légitimité organisationnelle*. Ce mot clé, et selon la visualisation fournie par Vosviewer, a été traité dans ce contexte dès les années **2013**. L'ERP a été lié, dans les articles traités, à la *légitimité*, aux *systèmes de contrôle de gestion*, à la *technologie* et à la *gouvernance*. Ces études ont une date moyenne située en 2017, ce qui traduit les tendances de publication dans le domaine des nouvelles technologies dans les périodes récentes. Quant à la **légitimité organisationnelle**, elle est souvent traitée avec les concepts de *performance*, de *légitimité*, de *contrôle de gestion*, de *NPM*, d'*ERP*, de *gouvernance* et de *théories d'organisations*.

➤ **Responsabilité sociétale des organisations (cluster 4) :**

Cette catégorie figure sur la carte due aux articles publiés sur le CSR en relation avec le contrôle de gestion. Nous prenons comme exemple deux articles existants sur notre base de données : (Velte et al., 2020), (Velte & Stawinoga, 2020).

La cartographie établie par VOSviewer montre que le **CSR** a été traité par les articles analysés en liaison avec la *durabilité*, le *développement durable*, *l'impact*, les différents types de *performance*, la *légitimité*, le *contrôle de gestion*, la *gouvernance* et les *stakeholders*. Les concepts environnementaux liés aux CSR ont été étudiés aux alentours de l'année **2018**.

Le **développement durable** est lié au *CSR*, à la *performance environnementale*, à la *légitimité*, aux *systèmes de contrôle de gestion*, et à la *gouvernance de l'entreprise*. L'année moyenne de publication des articles traitant ce mot clé est **2018**.

## Conclusion

La légitimation du contrôle de gestion est un vrai challenge pour les organisations publiques qui essaient de réussir l'introduction de cette fonction. L'efficacité du contrôle de gestion dépend fortement de la collaboration des acteurs internes de l'organisation, d'où vient l'importance primordiale de leur perception de la fonction, et du contrôleur.

Ce travail n'a pas uniquement visé l'exploration ou la présentation des types de cette légitimité, ou encore ses sources, mais il a visé l'analyse bibliométrique de la production scientifique qui lie les concepts de légitimité et de contrôle de gestion. Compte tenu de la faible rédaction scientifique sur notre thématique précise, et dans le but d'obtenir des résultats et des conclusions riches et significatives, nous avons décidé de mener cette recherche sans tenir compte du contexte particulier du secteur public, et cela en intégrant toute production scientifique ayant mis un lien entre le contrôle de gestion et la légitimité. Cela nous a permis de découvrir, qu'en plus de notre thématique, les concepts de légitimité et de contrôle de gestion ont été évoqués dans deux autres domaines de recherche, que sont la légitimité des organisations, et la RSE. Et malgré notre recherche peu précise et peu intensive sur le Web Of Science, le nombre d'articles obtenus reste minime, ce qui nous amène à conclure que ce champ de recherche n'est ni saturé ni vulgarisé par les chercheurs, chose qui défend l'intérêt théorique de la production scientifique dans ce domaine. De même, ce travail peut orienter les chercheurs et les praticiens à l'importance que tient la légitimité dans l'amélioration de la performance du contrôle de gestion, surtout dans le secteur public, sujet qui n'est pas étudié suffisamment.

Notre analyse a été réalisée par l'exploitation de l'outil VOSViewer, qui sert à visualiser, grâce à un nombre important de traitements et d'analyses, l'ensemble de liens existants entre les unités et les données bibliographiques étudiées. Nous avons effectué une série d'analyses portant principalement sur la co-publication, la citation, la co-citation et la co-occurrence des mots-clés. Ces traitements ont été détaillés et interprétés tout au long de l'article.

Le travail qui a été mené sur cet article peut être considéré comme un premier jalon pour une étude bibliométrique plus pertinente et mieux adaptée à notre thématique, et qui peut assurer une analyse qualitative du contenu de la production scientifique issue de ce champ de recherche, permettant de répondre au questionnement portant sur le lien existant entre la légitimité et la performance du contrôle de gestion, sa nature et son intensité.

Toutefois, cette analyse peut être valorisée et améliorée par une ouverture sur d'autres bases de données, ainsi que par une autre combinaison de mots-clés de recherche qui permettra d'obtenir une liste plus exhaustive et plus pertinente de publications, ou encore par l'utilisation d'un autre outil de traitement bibliométrique autre que VOSviewer, ou par l'exploitation d'autres types d'analyses étudiant d'autres données bibliographiques.

**BIBLIOGRAPHIE**

- Aldrich, H. E., & Fiol, C. M. (1994). Fools Rush in? The Institutional Context of Industry Creation. *The Academy of Management Review*, 19(4), 645. <https://doi.org/10.2307/258740>
- Bagnoli, L., & Megali, C. (2011). Measuring Performance in Social Enterprises. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 40(1), 149-165. <https://doi.org/10.1177/0899764009351111>
- Barbaroux, P., & Gautier, A. (2018). En quête de légitimité : La gestion du changement organisationnel comme processus de légitimation. *Management international*, 21(4), 48-60. <https://doi.org/10.7202/1053577ar>
- Ben Hamadi, Z., Fournès, C., & Philippe, X. (2022). Les chemins de la légitimité en contrôle de gestion : Processus d'acceptation ou de rejet d'un outil de gestion au sein d'une PME. *Revue internationale PME*, 35(1), 52-76.
- Boitier, M., & Rivière, A. (2016). Management control systems, vectors of a managerial logic : Institutional change and conflicts of logics at university. *Accounting Auditing Control*, 22(3), 47-79.
- Boland Jr, R. J., Sharma, A. K., & Afonso, P. S. (2008). Designing management control in hybrid organizations : The role of path creation and morphogenesis. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 899-914.
- Bui, B., & Fowler, C. (2022). Carbon controls in a New Zealand electricity utility : An application of theoretical triangulation. *Accounting & Finance*, 62(4), 4423-4451. <https://doi.org/10.1111/acfi.12942>
- Bui, B., & Fowler, C. J. (2019). Strategic Responses to Changing Climate Change Policies : The Role Played by Carbon Accounting. *Australian Accounting Review*, 29(2), 360-375. <https://doi.org/10.1111/auar.12213>
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change : An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context : Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2-3), 127-168.
- Conaty, F., & Robbins, G. (2021). A stakeholder salience perspective on performance and management control systems in non-profit organisations. *Critical perspectives on accounting*, 80, 102052.
- Demaret, J., & Méric, J. (2013). La constitution de la légitimité des contrôleurs de gestion : Une étude exploratoire. *Comptabilité sans Frontières... The French Connection*, cd-rom. <https://hal.science/hal-00991887/>
- Désiré-Luciani, M.-N., Hirsch, D., Kacher, N., & Polossat, M. (2013). *Le grand livre du contrôle de gestion*. Editions Eyrolles.

- DiMaggio, P., & Powell, W. (2000). 'The Iron Cage Revisited: Isomorphism in Organizational Fields'. *American Sociological Review*, 48, 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dissanayake, D. (2021). Sustainability key performance indicators and the global reporting initiative: Usage and challenges in a developing country context. *Meditari Accountancy Research*, 29(3), 543-567.
- Dondeyne, C. (2014). *LA LÉGITIMITÉ DU CONTRÔLEUR DE GESTION DANS LE SECTEUR PUBLIC: LE CAS D'UNE ORGANISATION PUBLIQUE PROFESSIONNELLE, LE CEA*. Université Montpellier II.
- Dubar, C. (2014). *La crise des identités : L'interprétation d'une mutation*. Puf.
- Dumay, J., & Dai, T. (2017). Integrated thinking as a cultural control? *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 574-604.
- Elbardan, H., Nordberg, D., & Sinha, V. K. (2023). Reconstructing legitimacy of internal auditing during ERP implementations: Two contrasting cases. *Journal of Accounting Literature*. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAL-01-2023-0001/full/html>
- Fargeon, V., Minvielle, E., & Valette, A. (2001). *La création des ARH; bouleversement ou aménagement du dispositif de régulation*.
- Farjaudon, A.-L., & Morales, J. (2013). In search of consensus: The role of accounting in the definition and reproduction of dominant interests. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 154-171.
- Feder, M., & Weißenberger, B. E. (2021). Towards a holistic view of CSR-related management control systems in German companies: Determinants and corporate performance effects. *Journal of Cleaner Production*, 294, 126084.
- George, R. A., Siti-Nabiha, A. K., & Jalaludin, D. (2018). Sustainability institutionalisation: A mechanistic approach to control change. *Journal of Cleaner Production*, 205, 36-48.
- Gibert, P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public*, 13(3), 203-224.
- Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring Management Control Systems: Theorizing the Integration of Strategy and Sustainability. *Management Accounting Research*, 23(3), 205-223. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.06.003>
- Grafton, J., Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. (2011). Organisational design choices in response to public sector reforms: A case study of mandated hospital networks. *Management Accounting Research*, 22(4), 242-268.
- Halkjær, S., & Lueg, R. (2017). The effect of specialization on operational performance: A mixed-methods natural experiment in Danish healthcare services. *International Journal of Operations & Production Management*, 37(7), 822-839.
- Henri, J.-F., & Journeault, M. (2010). Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35(1), 63-80. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.02.001>

- Hummel, K., Laun, U., & Krauss, A. (2021). Management of environmental and social risks and topics in the banking sector-An empirical investigation. *The British Accounting Review*, 53(1), 100921.
- Joannidès De Lautour, V., Wickramasinghe, D., & Berland, N. (2020). From critical accounting to an account of critique : The case of cultural emancipators. *Accounting Forum*, 44(2), 132-159. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1588452>
- Kilfoyle, E., Richardson, A. J., & MacDonald, L. D. (2013). Vernacular accountings : Bridging the cognitive and the social in the analysis of employee-generated accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 38(5), 382-396.
- Kuruppu, S. C., Milne, M. J., & Tilt, C. A. (2019). Gaining, maintaining and repairing organisational legitimacy : When to report and when not to report. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(7), 2062-2087.
- Laguir, L., Laguir, I., & Tchemeni, E. (2019). Implementing CSR activities through management control systems : A formal and informal control perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 531-555.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- McNally, M.-A., Cerbone, D., & Maroun, W. (2017). Exploring the challenges of preparing an integrated report. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 481-504.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Mokhtari, I., Seghrouchni, A., & Bouaiti, E. A. (2021). Instauration du système de contrôle de gestion au sein des organisations publiques marocaines. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2), Article 2. <https://revue-isg.com/index.php/home/article/view/616>
- Ng, A. W. (2018). From sustainability accounting to a green financing system : Institutional legitimacy and market heterogeneity in a global financial centre. *Journal of cleaner production*, 195, 585-592.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145-179. <https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279002>
- Osborne, S. P. (2006). *The new public governance ? 1*. Taylor & Francis.
- Osty, F. (2012). Sociologie des professions et des métiers. *Sociologie du monde du travail*, pp-61.
- Ouchi, W. (1979). A Conceptual Framework for Design of Organisational Control Mechanism. *Management Science*, 25, 833-848. <https://doi.org/10.1287/mnsc.25.9.833>
- Parker, L. D., & Northcott, D. (2016). Qualitative generalising in accounting research : Concepts and strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(6), 1100-1131.

- Passetti, E., & Rinaldi, L. (2020). Micro-processes of justification and critique in a water sustainability controversy: Examining the establishment of moral legitimacy through accounting. *The British Accounting Review*, 52(3), 100907.
- Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: A managerial perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), 301-316.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.06.004>
- Ruef, M., & Scott, W. R. (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: Hospital survival in changing institutional environments. *Administrative science quarterly*, 877-904.
- Suchman, M. C. (1995a). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571. <https://doi.org/10.2307/258788>
- Suchman, M. C. (1995b). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571. <https://doi.org/10.2307/258788>
- Velte, P., & Stawinoga, M. (2020). Do chief sustainability officers and CSR committees influence CSR-related outcomes? A structured literature review based on empirical-quantitative research findings. *Journal of Management Control*, 31(4), 333-377.  
<https://doi.org/10.1007/s00187-020-00308-x>
- Velte, P., Stawinoga, M., & Lueg, R. (2020). Carbon performance and disclosure: A systematic review of governance-related determinants and financial consequences. *Journal of Cleaner Production*, 254, 120063.
- Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American sociological review*, 726-743.