

## **Les variables expliquant l'impact de l'adoption du contrôle de gestion sur la performance des organisations : une revue de littérature**

### **Variables explaining the impact of management control adoption on organisational performance : a literature review**

**Mounia KALIF**

Doctorante

Groupe Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises (ISCAE)  
Casablanca  
Centre des Études Doctorales en Gestion, Laboratoire de Recherche en Finance  
(Maroc)

**Karim CHARAF**

Professeur d'enseignement supérieur

Groupe Institut Supérieur de Commerce et d'Administration des Entreprises (ISCAE)  
Casablanca  
Centre des Études Doctorales en Gestion, Laboratoire de Recherche en Finance  
(Maroc)

**Date de soumission** : 21/10/2024

**Date d'acceptation** : 16/12/2024

**Pour citer cet article** :

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

## Résumé

Dans un contexte économique turbulent, les entreprises cherchent d'une part à assurer la performance et d'autre part adoptent des pratiques managériales innovantes notamment les pratiques de contrôle de gestion. En effet, la performance a changé de dimension, elle englobe en plus du volet économique, un volet social et sociétal qui rend l'usage des indicateurs de performance plus complexe. D'un autre côté, le contrôle de gestion connaît une grande évolution en tant que pratique managériale et en tant que discipline scientifique. Alors l'objectif de cet article est de présenter une revue de littérature semi-systématique sur 65 articles, qui permet de répondre à la question de la relation entre performance et innovations en contrôle de gestion. Les résultats de cette revue de littérature montrent que la performance et les innovations en contrôle de gestion sont liées par des facteurs différents : adoption de pratiques, socialisation des employés, apprentissage organisationnel et stratégie. Ce travail contribue d'abord à montrer que le contrôle de gestion est un système lié à plusieurs disciplines et ensuite à poser de nouvelles questions pour de nouveaux volets de recherche dans cette discipline.

**Mots clés :** contrôle de gestion ; performance ; pilotage de la performance ; Innovation ; pratiques.

## Abstract

In a turbulent economic context, companies are seeking to ensure performance on the one hand and to adopt innovative management practices, in particular management control practices, on the other. Indeed, performance has taken on a new dimension, encompassing not only the economic but also the social and societal aspects, making the use of performance indicators more complex. On the other hand, management control as a management practice and as a scientific discipline is undergoing a major evolution. Therefore, the aim of this paper is to present a semi-systematic literature review of 65 articles that provide an answer to the question of the relationship between performance and innovation in management control. The results of this review show that performance and management control innovations are linked by several factors : adoption of practices, socialisation of employees, organisational learning and strategy. This work helps to show that management control is a system that is linked to several disciplines, and also raises new questions for new research in this discipline.

**Keywords :** management control ; performance ; performance management ; innovation ; practices.

## Introduction

Le contexte actuel est marqué par de nombreuses perturbations et multiplie à la fois le nombre et l'intensité des défis auxquels fait face toute organisation socio-économique. L'environnement est, en effet, marqué par une forte instabilité aggravée par une grande complexité et un contexte caractérisé par des crises (Tregidga & Laine, 2022) de toute nature financière, économique, sanitaire en cycles de plus en plus courts.

Un grand besoin d'adaptation se manifeste et pousse les différents acteurs à chercher de nouvelles voies de développement, de contrôle et d'amélioration de la qualité des décisions afin d'assurer la performance dans toutes ses dimensions. La performance représente alors un enjeu majeur, et constitue un concept multidimensionnel : à la performance économique s'ajoute celle sociale et environnementale. Il est lieu d'évoquer une performance globale visant des objectifs multiples financiers et non financiers.

Parmi les moyens qui assurent ces multiples objectifs, parfois divergents ou même contradictoires, les entreprises recourent au contrôle de gestion. Le contrôle de gestion offre un ensemble de contrôles et de mécanismes pour assurer un alignement aux objectifs de l'organisation (HILMI, 2024). En effet, de par son rôle primordial, le contrôle de gestion aide à la prise de décision, à la planification, au calcul des coûts et à la mesure et au pilotage de la performance. Ce qui justifie l'intérêt porté à la recherche en contrôle de gestion de nos jours.

Le lien entre le contrôle de gestion notamment des innovations managériales d'un côté et la performance dans son acception globale, fait objet de plusieurs études scientifiques. Les faits montrent que l'évolution historique du contrôle de gestion et de ses pratiques, est étroitement liée à la nature de la performance et à l'évolution de sa mesure. Depuis la mise en place des budgets et du calcul des coûts jusqu'à l'ABC/M (Activity-Based Costing/Management) et le BSC (Balanced Scorecard). Ces différentes études multiplient les approches et les théories qui peuvent expliquer cette relation.

Cette revue de littérature s'inscrit dans ce débat et permet, par le biais d'une revue de littérature semi-systématique, de répondre aux deux questions suivantes :

Quelle est la relation entre performance et innovation contrôle de gestion en littérature ?

Quelles sont les théories déployées pour expliquer cette relation ?

Cet article est conçu en utilisant la méthodologie de revue de littérature semi-systématique, telle que présentée par Snyder (2019). L'auteure distingue la revue semi-systématique de la revue systématique, purement quantitative et la revue narrative qui est exclusivement qualitative. Il s'agit de combiner une collecte quantitative des références en appliquant des

critères d'inclusion et par conséquent d'exclusion avant de procéder à une analyse qualitative des articles collectés afin d'en tirer des conclusions qui servent de nouvelles pistes de recherche.

Pour répondre à ces deux questions, les deux concepts de contrôle de gestion et performance, sont définis avant de présenter la méthode adoptée. Une troisième section déroule les résultats obtenus avant de les discuter et de conclure cet article.

## **1. Principaux concepts**

### **1.1. La performance**

La performance fait l'objet de recherche scientifique depuis plusieurs décennies (Bourguignon, et al., 2002). Ce concept de performance est multidimensionnel, il a connu une forte évolution quant à sa définition et surtout sa mesure (Salgado, 2013). Perçue pendant longtemps comme un concept financier (Peretti, et al., 2014), elle a évolué vers une dimension sociale, sociétale et environnementale (Baret, 2006). En effet, la performance de l'entreprise est fondée sur le couple cout-valeur, c'est-à-dire sur la création nette de valeur et ne peut en aucun cas être liée à ce qui diminue le cout ou augmente la valeur de manière séparée (Bescos & Charaf, 2008).

Les indicateurs de cette performance ont également évolué, d'indicateurs traditionnels de valeur ajoutée (résultat d'exploitation, résultat net, Excédent brut d'exploitation...vers des résultats plus modernes. En effet, des indicateurs ont été introduits progressivement pour mesurer la performance financière, on peut citer le ROI (Return On Investment) ou l'EVA (Economic Value Added).

Dans la revue de littérature, la mesure de la performance relève de deux dimensions : objective et subjective. La première désigne les mesures quantitatives qui permettent une comparaison entre les objectifs prévisionnels et les réalisations. Alors que la seconde prend en considérations des évaluations qualitatives favorisant une vision plus holistique de la performance. Nous assistons à un passage de la mesure de performance vers le management de la performance. (Merchant & Otley, 2020)

Avec le temps, les dimensions de la performance se sont diversifiées grâce à l'évolution des indicateurs d'évaluation, (AHADI & BENABDELHADI, 2024) et à l'évolution de la nature de l'information utilisée.

Face à la multiplication des parties prenantes, auxquelles les entreprises, et particulièrement les managers, doivent rendre compte par des reportings par exemple, la performance non

financière prend de l'ampleur. Il s'agit de mesures sociales et environnementales qui se manifestent par l'outil de reporting ESG (Environment, social and governance) ou l'intégration des normes RSE (responsabilité sociale des entreprises) dans la définition des niveaux de la performance dans le système de pilotage.

La littérature soulève une prédominance, jusqu'à nos jours de la performance financière. En effet, l'étude de la performance sociale ou environnementale se fait principalement à travers son effet sur la performance financière. Mesurer la performance, c'est mettre en évidence trois éléments de mesure indissociables : l'économie qui vise à rendre compte des moyens mis en œuvre ; l'efficacité qui est le fait de maximiser les résultats obtenus à moyens constants ; l'efficacéité qui est le fait de répondre aux attentes placées dans l'activité entreprise (Khenniche & Henriot, 2021 )

La performance est très liée au management de l'entreprise et sa capacité à s'adapter aux changements. Cette dynamique du changement est intégrée à la performance grâce au pilotage assuré par le contrôle de gestion.

## 1.2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline jeune née dans les années 1920, (Berland & De Rongé, 2019), c'est avec les travaux d'Emerson (1912) que le contrôle de gestion a été intégré au domaine de la comptabilité. Par la suite des travaux ont pu développer le champ du contrôle de gestion : Argyris (1952) étudie le lien entre la comptabilité et la psychologie et d'autres auteurs Marsch et Simons (1958) et Simon (1964) se sont concentrés sur la relation entre les analyses organisationnelles et la comptabilité. Ces travaux ont participé à l'apparition du modèle HMMC (Harvard Model of Management Control) et les développements qui ont suivi à savoir la cybernétique, la théorie générale des systèmes et la théorie de la contingence. (Alwattage & Wickramasingh, 2012)

La première définition du contrôle de gestion est celle d'Anthony en 1965, « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité (par rapport aux objectifs) et efficéité (par rapport aux moyens employés) pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». (Alwattage & Wickramasingh, 2012) Par cette définition, Anthony situe le contrôle de gestion entre la planification stratégique et le contrôle opérationnel. Le modèle de R. Anthony et ses collègues de la Harvard Business School a été critiqué d'avoir négligé l'aspect humain ; c'est ce que les auteurs ont tenté de démontrer par la suite, Ansari (1977), assure que les champs d'études de

contrôle de gestion en pratique relèvent des réseaux d'information et des relations sociales. (Alwattage & Wickramasingh, 2012)

Après quelques années, une nouvelle définition est présentée par Anthony (1988) : « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». (Berland & De Rongé, 2019). Cette évolution de la définition pour l'auteur, montre que la mise en place de la stratégie ne se limite pas à la définition des objectifs mais s'intéresse plus à la communication, il laisse émerger l'importance du pilotage des hommes et de la stratégie qui devient par la suite la mission principale du contrôle de gestion. Ferreira et Otley (2009) avancent que le contrôle de gestion et le pilotage de la performance se confondent, et qu'il est préférable de remplacer le système de contrôle de gestion par le système de pilotage de la performance.

L'évolution de la définition inscrit le contrôle de gestion dans une dynamique de changement et commence par les travaux de Johnson et Kaplan en 1987 qui ont plaidé pour une "perte de pertinence" (relevance lost) des outils de contrôle de gestion. D'autres ont suivis pour innover les différentes pratiques dans le domaine du management instituant ainsi une ère d'innovations managériales et de contrôle de gestion.

Les pratiques managériales de contrôle de gestion ont fait couler beaucoup d'encre pour vérifier leurs apports en matière de performance et de compétitivité. Le contrôle de gestion représente selon Ahrens (2018), l'ancre qui harmonise les autres pratiques en organisation (Ahrens, 2018 ; Carlsson-Wall, et al., 2021). Alors que Malmi and Brown (2008) par leurs travaux ont développés les approches connectées au système de contrôle de gestion pour concevoir le système CDG en tant qu'un ensemble nommé « Management Control System Package ». Ils accordent ainsi une vue plus large au contrôle. (Berg & Madsen, 2020)

A un niveau plus stratégique, Le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) opère une double distinction entre, d'une part, des systèmes de contrôle focalisés sur l'attention opposés à des systèmes orientés vers la recherche d'opportunités et l'apprentissage et, d'autre part, des systèmes destinés à encadrer les domaines stratégiques opposés à des systèmes chargés de formuler et de mettre en œuvre la stratégie. (Tessier & Otley, 2012)

Les chercheurs ont creusé encore plus l'étendue du contrôle de gestion. En effet Simons (1995) distingue le système de contrôle positif et négatif. Tessier et Otley (2012) ont par la suite développés les leviers de contrôle de Simon. Ils ont critiqué le modèle de Simon en

distinguant le stratégique de l'opérationnel, le technique du social et considérant le système de croyance comme contrôle social (Tessier & Otley, 2012)

Les axes de recherche en contrôle de gestion sont multiples, opérationnels, stratégique, comportemental. Ils relèvent d'approches fonctionnaliste, interprétativiste ou critique. Mais toutes ces recherches s'articulent autour de la performance et son pilotage.

## 2. Méthodologie de la revue de littérature

La revue de littérature reste la manière la plus adéquate pour synthétiser les résultats des recherches passées pour suggérer des recherches futures (Snyder, 2019). Les chercheurs ont développé des procédés de revue de littérature dans un but d'amélioration de la rigueur et la qualité de cette dernière.

La revue de littérature systématique a connu une croissance de son utilisation dans les différentes revues de littérature (Snyder, 2019). Cette auteure, dans son article sur la revue de littérature en tant que méthodologie, avance que la revue de littérature semi-systématique est intéressante dans la mesure où elle permet de «...comprendre des domaines complexes. Cependant, tout en couvrant de vastes sujets et différents types d'études, cette approche considère que le processus de recherche doit être transparent et doit avoir une stratégie de recherche développée qui permet aux lecteurs d'évaluer si les arguments pour les jugements formulés étaient raisonnables, à la fois pour le sujet choisi et d'un point de vue méthodologique.» Elle contribue aussi à cartographier le champ de recherche, synthétiser les connaissances et créer un agenda des futures recherches.

La présente revue de littérature est élaborée en respectant les étapes d'une revue de littérature semi-systématique, dans un objectif exploratoire. Les étapes suivantes ont été suivies, afin de garantir la reproductibilité de la revue de littérature et sa pertinence. D'abord, La première étape est de préciser la question de recherche utilisée pour cette revue semi-systématique : l'étude de la relation entre innovations en contrôle de gestion et performance globale (Financière ou non financière)

Ensuite, la collecte des références des revues classées pour la catégorie « comptabilité et contrôle de gestion » (Accounting and Auditing) ; Les premiers résultats sont complétés par d'autres articles de revues indexées en bases de données scientifiques (Elsevier, Cairn,) La majorité des articles est en langue anglaise.

Les mots clés utilisés pour la collecte des articles sont les suivants : « management control \* » or « Management accounting » or Management control innovation » or « adoption of management control innovation » or « performance \* » or « financial performance » or « non

financial performance ». Les résultats sont classés est retenus par des critères d'inclusion : articles publiés entre 2017 et 2023 qui traitent de la relation entre le contrôle de gestion et la performance, il en sort 167 articles.

Une lecture plus attentive des résumés permet de trier plus les articles et exclure ceux qui traitent l'audit, le marché financier..., et de dégager la question de recherche, la méthodologie appliquée, les résultats et l'approche théorique, le résultat est 67 articles.

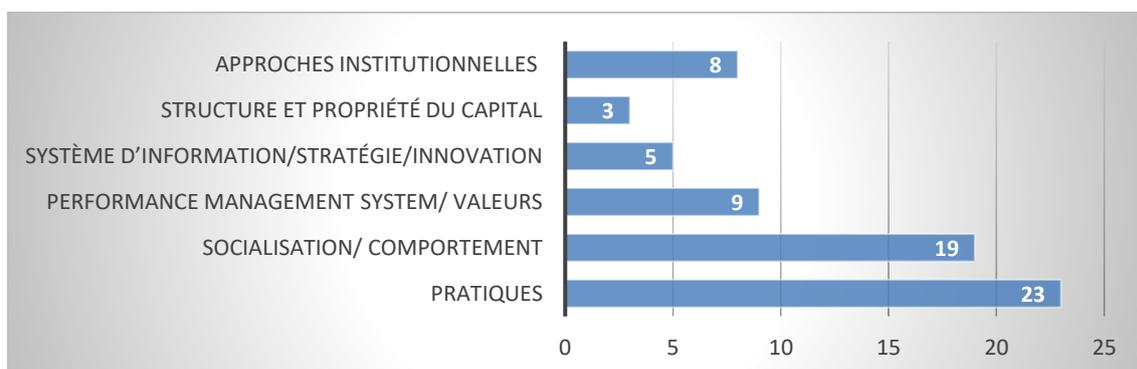
### 3. Résultats de l'étude

Les résultats de cette revue de littérature sont présentés, discutés et classifiés par analyse thématique, méthodologique et théorique. L'objectif est de tirer une conclusion relative à des problématiques de recherche, des théories les plus mobilisées ainsi que la déduction de concepts constituant une intersection entre le contrôle de gestion et la performance tels que les pratiques, les logiques institutionnelles, le pilotage de la performance, la sociologie et la psychologie dans une dynamique du changement.

#### 3.1. Analyse par thèmes

L'évolution et le développement de la recherche sur le contrôle de gestion a fait émerger plusieurs thématiques et plusieurs voies de recherche. En s'inspirant des travaux de (Hopper & Bui, 2016) en revue de littérature, les articles revues sont classés par thématique, tel que présenté par le graphique 1 suivant :

Graphique 1 : Répartition des articles par thème



*Source : élaboré par les auteurs*

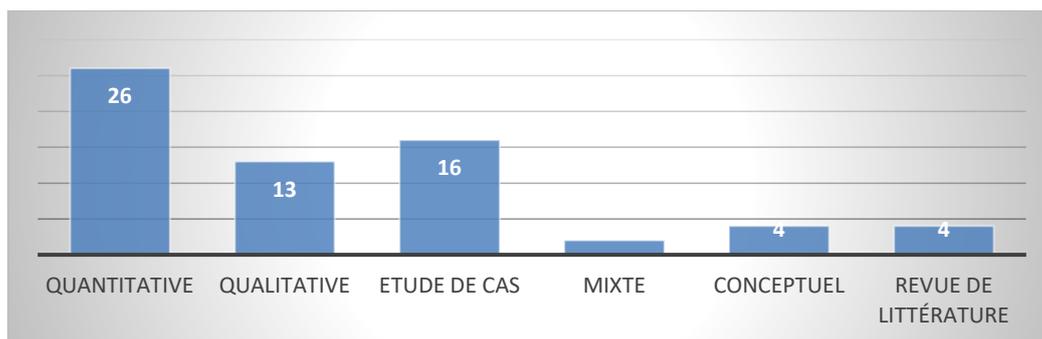
Deux résultats principaux sont tirés de ce graphique (graphique 1), d'abord l'importance des articles qui traitent les pratiques de contrôle de gestion et leur rôle pour atteindre la performance, suivis des articles utilisant une approche socio-psychologique pour lier le contrôle de gestion et la performance par le comportement et la performance individuelle. Ensuite, l'émergence de la perspective institutionnelle et le pilotage de la performance ainsi que les valeurs comme levier de contrôle.

### 3.2. Analyse par méthodologie de recherche

La méthodologie de recherche adoptée pour les différents articles est un indicateur important pour les futures recherches. Parmi les conclusions possibles, le gap méthodologique qui permet aux chercheurs de traiter un sujet de plusieurs angles.

Les articles objet de revue dans le cadre de cet article, recourent pour leur majorité à des études quantitatives. Le graphique 2, présente une classification par méthodologie.

Graphique 2 : Répartition des articles par méthodologie



*Source : élaboré par les auteurs*

En classifiant les articles par méthodologies, la majorité des articles recourent à des études quantitatives (26) suivies des études qualitatives par études de cas (16), alors que les études mixtes viennent en dernier lieu (2).

### 3.3. Analyse par théories

Sur le plan des théories mobilisées « La recherche en contrôle de gestion se caractérise par une ouverture disciplinaire » (Bollecker & Azan, 2008), les sciences de gestion empruntent alors des concepts et des modèles des autres disciplines. Les travaux recueillis, pour notre revue de littérature, n'échappent pas à cet emprunt interdisciplinaire, l'objectif étant d'enrichir les réflexions sur le contrôle de gestion.

Les recherches en contrôle de gestion ont pendant longtemps été limités aux théories de contingence et d'agence, de cette revue nous constatons une tendance à utiliser plusieurs perspectives théoriques de disciplines variées, de la stratégie à la psychologie.

La classification des articles revus par perspective théorique (Tableau 1) donne des résultats intéressants. D'abord, la majorité des articles (21) ont une perspective orientée vers les théories liées aux pratiques de contrôle de gestion. En effet, les auteurs de ces articles font référence aux théories d'innovation managériale, aux valeurs à la performance. Ensuite, les théories des organisations, en second lieu, permettent de tester et étudier les leviers de

contrôle de Simons (1995) et les différents facteurs de contingence. Enfin, les théories de psychologie et sociologie viennent en dernière position.

Tableau 1 : Répartition des articles par perspective théorique

Perspectives théoriques	Théories ou modèles	Nombre
Psychologique	Echange relationnel, Comportement, Confiance, Auto-détermination, Choix individuel	10
Pratiques	Management control, Performance, Innovation, Force dynamique, Loose coupling, Valeurs	21
Institutionnelle	Institutionnelle, Néo-institutionnelle, Logiques institutionnelles, Institutional entrepreneurship, Actor NetWork	12
Des organisations	Leviers de contrôle de Simon, Stratégie, Effet bidirectionnel, Contingence, Agence	15
Sociologique	Comparaison sociale, Goffman 1959, Socialisation, Dialogue	7

*Source : élaboré par les auteurs*

#### 4. Discussion

La classification et la discussion des résultats obtenus par cette revue de littérature sont organisées en fonction des variables intermédiaires adoptées par les auteurs pour expliquer la relation entre l'innovation en contrôle de gestion (CDG) et la performance. Les résultats sont classés en quatre relations : d'abord par le rôle des pratiques, ensuite celui de la socialisation et la gestion par le comportement, en troisième lieu, par les technologies d'information et leur effet sur le système d'information et en fin le rôle du contexte et de la stratégie adoptée.

##### 4.1. *Le rôle des pratiques : innovation, adoption et structuration*

Les pratiques du contrôle de gestion ont connu une grande évolution, analysée par les « gourous » de la discipline du contrôle de gestion, dans des revues de littérature (Berry, et al., 2009). De leur analyse, il en ressort que le contrôle de gestion a fortement évolué dans sa conception et ses pratiques. Les innovations en outils de gestion représentent en effet la partie visible de l'iceberg surtout avec les deux innovations phares ABC (Activity based costing et BSC (Balanced score card).

Face aux crises, les systèmes de calcul des coûts s'adaptent pour assurer la résilience (Chéritat & Wery, 2020), la coordination (Passetti, et al., 2021) et l'adaptation au système de pilotage de la performance par de nouveaux indicateurs : l'EVA (Economic Value Added), ou ERP (Entreprise Ressource Planning). En plus, plusieurs études ont porté sur des outils de CDG précis tels que BSC (Benabdelkrim & Hassainate, 2018), et démontrent que l'usage du BSC en universités publiques améliore la gouvernance par un pilotage de la performance. Ceci est

vérifié également en organisations à but non lucratif (Heinicke & Guenther, 2020) et au secteur public par l'amélioration de la motivation intrinsèque et extrinsèque et la performance (Van der Kolk, et al., 2019)

D'autres auteurs ont mis plus l'accent sur le CDG en tant que « Package » qui évolue à travers le pilotage de la performance (Tahar, 2020) : en améliorant la logique diagnostique du budget, la création de valeur pour les parties prenantes (BSC) et l'apprentissage continu (système qualité). Les managers utilisent un ensemble de mécanismes formels et informels (Espinosa Sáez, et al., 2022) et mesures non financières (Wang & Montes, 2021) pour améliorer la performance globale. Ainsi, Le mix des pratiques en CDG améliore la prise de décision et fait hisser ainsi le contrôleur de gestion au rang de Business Partner (Henriot, et al., 2021).

Combiner des pratiques, pose des questions sur l'harmonisation et la compatibilité entre les pratiques dans l'objectif d'améliorer la performance. Ahrens (2018) analyse cette relation sous l'angle de l'interrelation qui existe entre les pratiques organisationnelles et étudie le rôle de structuration que jouent les pratiques CDG, en tant que « Anchor practices » : des pratiques d'ancrage, entre les différentes pratiques managériales. Cet ancrage favorise la fixation des objectifs et la création des relations même parfois antagonistes (Ahrens, 2018). Cette harmonie facilite le rôle du CDG dans l'adoption de l'innovation, sa réussite et par conséquent améliorer la performance (Bollinger, 2020).

Dans cette même perspective, une étude réalisée dans les entreprises suédoises, explore la piste des conditions de réalisation de la performance, pour trouver que l'adoption des innovations en contrôle de gestion dépend des caractéristiques des adopteurs et les caractéristiques des innovations. Il en résulte que la « compatibilité » entre la culture organisationnelle et les valeurs « Values and beliefs » incarnés en l'innovation représente cette condition (Ax & Greve, 2017). Ces valeurs ont été examinées par Chenhall et ses co-auteurs (2017), le résultat est que le CDG exprime ces valeurs à travers le PMS « Performance measurement system »

La performance passe aussi par la sensibilisation aux risques. Pour (Cheng, et al., 2018) le BSC améliore la stratégie de gestion des risques, quant à Braumann et ses co-auteurs (2020) défendent le rôle du CDG dans la gestion des risques diffusée par le CDG dans sa conception et en renforçant le système de pilotage de la performance. (Braumann, et al., 2020).

Ainsi, le premier volet de la discussion permet de synthétiser les recherches qui ont pris pour objectif le rôle des pratiques de contrôle de gestion dans la réalisation de performance(s).

Toutefois, la congruence entre les objectifs de l'organisation et celle de ses employés reste importante à prendre en considération.

#### **4.2. *Le rôle de la socialisation des employés***

Une autre logique explicative du rôle du CDG dans la réalisation de performances, passe par le management comportemental. En effet, le CDG en tant qu'infrastructure éthique et formelle de l'organisation impacte le comportement au travail (Bellora-Bienengräber, et al., 2022) et les relations collaboratives en organisation : d'abord par l'échange et la communication (Biswas & Akroyd, 2022), et l'usage des pratiques de contrôle de gestion comme indicateur social de la performance, ensuite, les managers en participant par eux même au processus de CDG, améliorent la performance individuelle et organisationnelle (Godener & Fornerino, 2017).

De surcroît, l'utilisation par les managers de métriques co-développés avec les employés booste la performance du travail de ces derniers (Groen, et al., 2017; Lewis et al., 2019). De ce qui précède, on peut conclure que le système du CDG intègre ainsi des mécanismes de socialisation par lesquelles un climat de sécurité et de congruence sont assurés (Kennedy & Widener, 2019)

#### **4.3. *Le rôle de l'apprentissage et du capital intellectuel, et des technologies de l'information***

Le volet Knowledge management prend place dans cette relation CDG et performance. En effet, de plus en plus, les managers et les chercheurs s'intéressent au rôle de la gestion de l'information et de la connaissance en comptabilité de gestion (Du Rietz, 2018) et par conséquent à l'amélioration de la performance ; et ce à travers l'innovation et l'apprentissage organisationnel (Karmeni et al., 2017; Maelah, 2022)

Plus récemment, on soulève de la littérature que le capital intellectuel est un volet du système de CDG qui prend de plus en plus de place en recherche en CDG (Hopper & Bui, 2016). A ses niveaux humain, structurel et relationnel, le capital intellectuel est un facteur incontournable pour la performance de long terme (Grossi, et al., 2020) et ce principalement à travers la performance non financière (Albertini & Berger-Remy, 2019). Le CDG améliore l'empowerment et la performance opérationnelle et donc le capital intellectuel (Coyte, 2019; Kianto, et al., 2020) et améliore également le système de mesure des performances (PMS), et le pilotage de la performance organisationnelle (Asiaei, et al., 2018).

Avec le développement des technologies de l'information, le rôle du CDG en prise de décision s'est accrue grâce au système d'information et ses outils innovants, et il renforce la

capacité des organisations à intégrer des changements. A l'ère du BIG DATA (Ciampi, 2021; Efendi & Kusuma, 2022), le CDG assure une plus grande intégration du contrôle de gestion informationnel par l'outil innovant du « Business intelligence » (Elbashir et al, 2021). Ainsi, cette intégration du réseau de CDG améliore le système d'information et la culture organisationnelle (Hadid & Al-Sayed, 2021).

En outre l'utilisation des innovations en contrôle de gestion améliore la réponse organisationnelle aux crises grâce à une amélioration de la qualité d'information (Vărzaru, et al. 2022). Pour confirmer cette relation, des auteurs ont testé l'impact du système d'information comptable, à travers ses quatre caractéristiques : disponibilité, sécurité, confidentialité et qualité sur la performance (Alshawabkeh, et al., 2022) . Une autre grande innovation en CDG est la Blockchain, elle modifie le sens de contrôle tout en décentralisant le processus de transaction, et participe à la maîtrise des coûts et a un effet positif sur l'efficacité de l'organisation (Al-Zaqeba, et al., 2022)

#### ***4.4. L'effet du contexte et de la stratégie***

Le contexte de l'étude a été considéré dans plusieurs articles : Il s'agit par exemple du contexte organisationnel, en effet la structure organisationnelle et le statut de l'entreprise peuvent influencer ou modérer l'impact du CDG sur la performance. A titre d'exemple, dans les entreprises familiales, il a été démontré que l'adoption de système de CDG améliore l'innovation technologique et encourage ainsi à développer autres stratégies d'innovation (Feranita et al., 2021).

Un autre exemple largement traité est celui des organisations hybrides, la performance dépend de la perception du contrôle par les managers soit par l'effet de la logique « Responsabilité » pour Baudot et ses co-auteurs (2022) ou par les logiques du mixing, compromising et legitimising pour Grossi, et al.,(2022). Même en organisations ambidextriques par l'instauration d'une interconnexion entre les logiques exploitation et exploration évoquée par Maine, et al., (2022). En plus, le contrôle de gestion joue le rôle de médiateur entre l'organisation et ses parties prenantes en cas d'existence de logiques différentes, ou même antagonistes tel que cela a été largement discuté dans la littérature (Busco, et al., 2017; Grossi, et al., 2020)

Une nouvelle donnée de l'économie qui se manifeste de plus en plus est le développement des organisations plateformes. Bien que dans ce type d'organisation le contrôle est distribué et peut échapper à la « Hierarchical consciencious » dans le sens de Hopwood (1996), le CDG a trouvé sa place par l'amélioration de la performance inter-organisationnelle (Lemaire, 2021).

L'analyse de la relation entre le CDG et la performance passe aussi par la stratégie. Certains auteurs traitent et analysent cette relation à travers l'innovation (Carlsson-Wall, et al., 2021) ; étant lié au Business model, le CDG est à aligner à la stratégie d'innovation de l'organisation (Aaltola, 2018). C'est plutôt une approche d'orientation stratégique (en contrôle de gestion) que de management stratégique qui permettrait d'intégrer les innovations et les pratiques organisationnelles dans un objectif de performance (Acar & Ozs, 2018; Guo, et al.,2019)

Dans ce sens, une étude réalisée dans les entreprises suédoises, explore la piste des conditions de réalisation de la performance, pour trouver que l'adoption des innovations en contrôle de gestion dépend des caractéristiques des adopteurs et les caractéristiques des innovations. Il en résulte que la « compatibilité » entre la culture organisationnelle et les valeurs « Values and beliefs » incarnés en l'innovation représente cette condition (Ax & Greve, 2017). Ces valeurs ont été examinées par Chenhall et ses co-auteurs, le résultat est que le CDG exprime ces valeurs à travers le PMS « Performance measurement system » (Chenhall, et al., 2017). Ce même auteur a soulevé en 2015 que l'évolution du CDG d'un système fermé, cybernétique et traditionnel à un système ouvert, dynamique et complexe pousse à plus d'efforts en conception et en mis en œuvre des nouvelles pratiques dans un objectif de survie (Chenhall & Moers, 2015).

Enfin, Le CDG social et environnemental booste la performance globale vers un développement soutenu. Dans ce cadre les outils informels sont plus importants que les outils formels (Corsi & Arru, 2021) et l'intégration en CDG de chaque composante de la RSE (Responsabilité sociale de l'entreprise) assure un volet de la performance à long terme (Feder & Weißenberger, 2021) et la performance opérationnelle selon (Gomez-Conde, et al., 2019). Enfin, (Nafzaoui & El Hammoumi, 2018) démontrent que le pilotage de la performance globale participe à la construction de la RSE.

De ce qui précède, il s'avère que la question traitée dans cette revue est largement discutée par les chercheurs et donne lieu à plusieurs études possibles

### **Conclusion**

A partir de cette revue de littérature, il s'avère que les recherches en contrôle de gestion et sa relation à la performance s'accordent à confirmer l'existence d'une forte relation entre les deux concepts (CDG et performance). Par contre, ils divergent quant à la nature de cette relation. Ainsi, plusieurs volets sont traités ; depuis les pratiques et leurs combinaisons, les innovations en contrôle de gestion et leur adoption, en passant par la stratégie et évoluant vers

la culture, l'idéologie et les valeurs. Sans oublier l'apprentissage organisationnel, les logiques du changement, de résilience et d'adaptation aux crises.

De ce qui précède un manque d'analyse du pilotage de la performance notamment est soulevé, en plus de nouvelles formes organisationnelles. Les organisations ont changé de structure, l'environnement devient instable et la performance multidimensionnelle ; il serait plus judicieux, pour les futures recherches de vérifier la relation entre les différents outils de la performance et l'adoption des innovations en contrôle de gestion en des contextes organisationnels différents.

Du côté des théories mobilisées par les auteurs, de cette revue de littérature découle une dominance de l'analyse stratégique du contrôle de gestion et l'utilisation du modèle des leviers de contrôle de Simons 1995, suivi par un intérêt grandissant à la théorie institutionnelle et néo-institutionnelle. A un niveau moindre, la théorie des ressources et la théorie de réseaux d'acteurs, les futures apporteraient plus de connaissance en utilisant d'autres théories et plus de transversalité avec les théories sociales.

Les implications managériales et scientifiques de cette recherche sont multiples. D'abord, sur le plan managérial, cette étude peut aider les managers à comprendre les différents liens possibles entre d'une part le contrôle de gestion (pratiques et conception) et d'autre part la performance. Elle contribue à éclairer le choix des pratiques qui s'accordent le plus avec les ressources dont disposent les managers et les objectifs à atteindre.

Sur le plan scientifique, cette revue de littérature contribue au développement de la théorie du contrôle de gestion, à fournir de nouvelles pistes d'investigation par les chercheurs et à explorer le terrain par de nouvelles théories et modèles théoriques.

Concernant les limites de cette étude, il convient d'en évoquer la principale. Il s'agit de la source des articles traités. Il serait intéressant de traiter la même question en se référant aux seuls articles marocains. Cette orientation pourrait donner de nouveaux résultats.

## BIBLIOGRAPHIE

- Aaltola, P. (2018). Investing in strategic development: Management control of business model and managerial innovations. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(2), 206–230. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2017-0044>
- Acar, A. Z., & Ozs, M. (2018). The Relationship among Strategic Orientations, Organizational Innovativeness, and Business Performance. *International Journal of Innovation Management*, 22(1). <https://doi.org/10.1142/S1363919618500093>
- AHADI, H., & BENABDELHADI, A. (2024). The New Public Management Towards a Strategic Approach to Management Control: Case of Public Establishments and Enterprises in Morocco. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 7(3)
- Ahrens, T. (2018). Management Controls that Anchor other Organizational Practices. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 58–86. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12377>
- Albertini, E., & Berger-Remy, F. (2019). Intellectual capital and financial performance: A meta-analysis and research agenda. *Management (France)*, 22(2), 216–249. <https://doi.org/10.3917/mana.222.0216>
- Alshawabkeh, A. M., Rizuan, M., Abdul, B. I. N., Nazif, M., Mohd, W. A. N., & Hassan, H. B. (2022). The Moderating Effect of The Cloud Computing on The Relationship Between Accounting Information Systems on The Firms Performance in Jordan WSEAS TRANSACTIONS on BUSINESS and ECONOMICS, 19(May), 1154–1168. <https://doi.org/10.37394/23207.2022.19.101>
- Alawattage, C., & Wickramasinghe, D. (2012). *Management accounting change: approaches and perspectives*. Routledge.
- Al-Zaqeba, M. A. A., Jarah, B. A. F., Ineizeh, N. I., Almatarneh, Z., & Jarrah, M. A. AL. (2022). The effect of management accounting and blockchain technology characteristics on supply chains efficiency. *Uncertain Supply Chain Management*, 10(3), 973–982. <https://doi.org/10.5267/j.uscm.2022.2.016>
- Amer, M., Hilmi, Y., & El Kezazy, H. (2024, April). Big Data and Artificial Intelligence at the Heart of Management Control: Towards an Era of Renewed Strategic Steering. In *The International Workshop on Big Data and Business Intelligence* (pp. 303-316). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Amer, M., & Hilmi, Y. (2024). ERP and the Metamorphosis of Management Control: An Innovative Bibliometric Exploration. *Salud, Ciencia y Tecnología-Serie de Conferencias*, 3.
- Asiaei, K., Jusoh, R., & Bontis, N. (2018). Intellectual capital and performance measurement systems in Iran. *Journal of Intellectual Capital*, 19(2), 294–320. <https://doi.org/10.1108/JIC-11-2016-0125>
- Ax, C., & Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59–74. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.007>
- Baret, P. (2006). L'évaluation contingente de la Performance Globale des Entreprises : une méthode pour fonder un management socialement responsable ? *Responsabilité Sociale de l'entreprise*. <https://doi.org/135-152>
- Baudot, L., Dillard, J., & Pencle, N. (2022). Hybrid organizations and an ethic of accountability: the role of accountability systems in constructing responsible hybridity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(3), 598–626. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2019-4287>
- Bellora-Bienengräber, L., Radtke, R. R., & Widener, S. K. (2022). Counterproductive work behaviors and work climate: The role of an ethically focused management control system and peers' self-focused behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 96(xxxx), 101275. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101275>

- Benabdelkrim Elfilali, Y., & Hassainate, M. S. (2018). Opportunité De Mise En Place D'Une Balanced Scorecard Pour Une Performance Universitaire : Cas Du Maroc. *Revue d'Etudes En Management et Finance d'Organisation*, 0(7), 0–10.  
<https://revues.imist.ma/index.php?journal=REMFO&page=article&op=view&path%5B%5D=10724>
- Berg, T., & Madsen, D. Ø. (2020). The evolution of a management control package: a retrospective case study. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 763–781.  
<https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2019-0148>
- Berland, N., & DeRongé, Y. (2019). *Contrôle de gestion: Perspectives stratégiques et managériales*. (4ème). Pearson France.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2–20.  
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>
- Bescos, P. L., & Charaf, K. (2008). Impact de la comptabilité par les activités sur les performances des entreprises: Le cas de la Banque Centrale du Maroc. In *LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE* (pp. CD-Rom)..
- Biswas, S., & Akroyd, C. (2022). Collaborative inter-organisational relationships and management control change. *Accounting and Finance*, 1–18. <https://doi.org/10.1111/acfi.12955>
- Bollecker, M., & Azan, W. (2008). Les frontières de la recherche en contrôle de gestion : une analyse des cadres théoriques mobilisés. *La Comptabilité, Le Contrôle et l'audit Entre Changement et Stabilité*, May 2008.
- Bollinger, S. (2020). La place des outils de contrôle de gestion dans le pilotage des processus d'innovation. *Accra*, N°7(1), 63. <https://doi.org/10.3917/accra.007.0063>
- Bourguignon, A., Malleret, V., & Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, 8(3), 7–32.
- Braumann, E. C., Grabner, I., & Posch, A. (2020). Tone from the top in risk management: A complementarity perspective on how control systems influence risk awareness. *Accounting, Organizations and Society*, 84, 101128. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101128>
- Busco, C., Giovannoni, E., & Riccaboni, A. (2017). Sustaining multiple logics within hybrid organisations: Accounting, mediation and the search for innovation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 30(1), 191–216. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2013-1520>
- Carlsson-Wall, M., Goretzki, L., Kraus, K., & Lind, J. (2021). Exploring the Role of Management Control Anchor Practices in new Product Development. *European Accounting Review*, 30(2), 251–276. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1763187>
- Cheng, M. M., Humphreys, K. A., & Zhang, Y. Y. (2018). The interplay between strategic risk profiles and presentation format on managers' strategic judgments using the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 70, 92–105. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.009>
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2017). The expressive role of performance measurement systems: A field study of a mental health development project. *Accounting, Organizations and Society*, 63, 60–75. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.11.002>
- Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1–13. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002>
- Chéritat, A., & Wery, C. (2020). Évaluer Les Coûts Des Crises Pour Piloter La Résilience : Les Apports De La Comptabilité Analytique Dans Le Cas Des Services Publics D'Eau Potable. *Accra*, N°7(1), 11. <https://doi.org/10.3917/accra.007.0011>
- Ciampi, C. (2021). Des Mass Data aux Big Data, changements ou « déjà-vu » pour le contrôle de gestion. *ACCRA*, N° 11(2), 29–58. <https://doi.org/10.3917/accra.011.0029>

- Corsi, K., & Arru, B. (2021). Role and implementation of sustainability management control tools: critical aspects in the Italian context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9), 29–56. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3887>
- Coyte, R. (2019). Enabling management control systems, situated learning and intellectual capital development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 1073–1097. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2013-1237>
- Du Rietz, S. (2018). Information vs knowledge: Corporate accountability in environmental, social, and governance issues. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 586–607. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2013-1198>
- E. K. Hamza, A. Mounia, H. Yassine and I. Z. Haj Hocine, "Literature Review on Cost Management and Profitability in E-Supply Chain: Current Trends and Future Perspectives," 2024 IEEE 15th International Colloquium on Logistics and Supply Chain Management (LOGISTIQUA), Sousse, Tunisia, 2024, pp. 1-6, doi: 10.1109/LOGISTIQUA61063.2024.10571529.
- Efendi, D., & Kusuma, E. A. (2022). The roles of strategic decisions making on managerial performance moderated with management accounting system. *Asian Journal of Management and Commerce*, 3(1), 33–42.
- Elbashir, M. Z., Sutton, S. G., Arnold, V., & Collier, P. A. (2021). Leveraging business intelligence systems to enhance management control and business process performance in the public sector. *Meditari Accountancy Research*, 04.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). The use of new technologies in management control systems and their impact on managerial innovation. *Ouvrage collectif: Innovation Managériale et Changement Organisationnel*.
- el Kezazy, H., Hilmi, Y., Ezzahra, E. F., & Hocine, I. Z. H. (2024). Conceptual Model of The Role of Territorial Management Controller and Good Governance. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, 18(7), e05457-e05457.
- El Kezazy, H., & Hilmi, Y. (2023). Improving Good Governance Through Management Control in Local Authorities. *International Review of Management And Computer*, 7(3).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2023). L'Intégration des Systèmes d'Information dans le Contrôle de Gestion Logistique: Une Revue de Littérature. *Agence Francophone*.
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2022). Towards More Agile Management: Literature Review of Information Systems as the Pillar of Management Control. *Revue Internationale du Chercheur*, 3(4).
- EL KEZAZY, H., & HILMI, Y. (2024). Le contrôle de gestion territorial: levier de la bonne gouvernance. *Essaie sur le cas des collectivités territoriales au Maroc. Alternatives Managériales Economiques*, 6(4), 287-305.
- Espinosa Sáez, D., Ortiz-Rendón, P. A., & Munuera Alemán, J. L. (2022). The influence of formal and informal control on market and financial results. *Spanish Journal of Marketing - ESIC*, 26(1), 44–60. <https://doi.org/10.1108/SJME-04-2021-0072>
- 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. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.126084>
- Feranita, F., Ruiz-palomo, D. R., & Diéguez-soto, J. D. (2021). The Role of Family Management and Management Control Systems in Promoting Technological Innovation in Family SMEs. *European Journal of Family Business*, 11(2), 80–99.

- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.
- Godener, A., & Fornerino, M. (2017). Participation in management control and managerial performance, a new approach. *Participation in Management Control and Managerial Performance, a New Approach*, 23(2), 85–110. <https://doi.org/10.3917/cca.232.0085>
- Gomez-Conde, J., Lunkes, R. J., & Rosa, F. S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance: The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(5), 1325–1357. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2018-3327>
- Groen, B. A. C., Wouters, M. J. F., & Wilderom, C. P. M. (2017). Employee participation, performance metrics, and job performance: A survey study based on self-determination theory. *Management Accounting Research*, 36, 51–66. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.10.001>
- Grossi, G., Kallio, K. M., Sargiacomo, M., & Skoog, M. (2020). Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: A literature review and research agenda. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 33(1), 256–280. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3869>
- Grossi, G., Vakkuri, J., & Sargiacomo, M. (2022). Accounting, performance and accountability challenges in hybrid organisations: a value creation perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(3), 577–597. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2021-5503>
- Guo, B., Paraskevopoulou, E., & Santamaría Sánchez, L. (2019). Disentangling the Role of Management Control Systems for Product and Process Innovation in Different Contexts. *European Accounting Review*, 28(4), 681–712. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1528168>
- Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50(February 2020), 100725. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2020.100725>
- Hamza, E. K., HIJAB, Z., Oumaima, E. B., Amal, M. E. L. L. O. U. L. I., & Ezzahra, E. F. (2024). Strategic Innovation: Integrating System Dynamics into Management Control. *Journal of Ecohumanism*, 3(8), 1012-1028.
- Heinicke, X., & Guenther, T. W. (2020). The Role of Management Controls in the Higher Education Sector: An Investigation of Different Perceptions. *European Accounting Review*, 29(3), 581–630. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1619603>
- Henriot, J., Gorin, S., & Khenniche, S. (2021). Les apports de l'amélioration continue au contrôleur de gestion business partner. *ACCRA*, N° 10(1), 13–38. <https://doi.org/10.3917/accra.010.0013>
- HILMI, Y. (2024). L'intégration des systèmes de contrôle de gestion via les plateformes numériques. *Revue Economie & Kapital*, (25).
- Hilmi, Y. (2024). Cloud computing-based banking and management control. *International Journal Of Automation And Digital Transformation*, 3, 1-92.
- HILMI, Y. (2024). Contrôle de gestion dans les banques islamiques: Une revue de littérature. *Recherches et Applications en Finance Islamique (RAFI)*, 8(1), 23-40.
- HILMI, Y., & HELMI, D. (2024). Impact du big data sur le métier de contrôleur de gestion: Analyse bibliométrique et lexicométrique de la littérature. *Journal of Academic Finance*, 15(1), 74-91.
- HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
- HILMI Y. (2024). Le contrôle de gestion au niveau des clubs sportives : Approche théorique. **PODIUM OF SPORT SCIENCES**
- Hopper, T., & Bui, B. (2016). Has Management Accounting Research been critical? *Management Accounting Research*, 31, 10–30. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.08.001>
- Hopwood, A. G. (1996). Looking across rather than up and down: on the need to explore the lateral processing of information. *Accounting, Organizations and Society*, 6(21), 589-590.

- Karmeni, K., De La Villarmois, O., & Mansouri, F. (2017). Contrôle et innovation: étude de l'effet médiateur de la diffusion des connaissances dans les réseaux de franchise. *Comptabilité Contrôle Audit*, 23(3), 63–95. <https://doi.org/10.3917/cca.233.0063>
- Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2019). Socialization mechanisms and goal congruence. *Accounting, Organizations and Society*, 76, 32–49. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.01.004>
- Khenniche, S., & Henriot, J. (2021). Piloter la performance globale dans les organisations publiques. Une analyse par le prisme des points de vue. *Management & Avenir*, N° 124(4), 129–150. <https://doi.org/10.3917/mav.124.0129>
- Kianto, A., Ritala, P., Vanhala, M., & Hussinki, H. (2020). Reflections on the criteria for the sound measurement of intellectual capital: A knowledge-based perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 70. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.05.002>
- Lemaire, C. (2021). When Management Control Shapes Interorganizational Relationships. The Case of the Introduction of a Dashboard in the Health and Social Care Sector. *Comptabilité Contrôle Audit*, 27(3), 7–40. <https://doi.org/10.3917/cca.273.0007>
- Lewis, R. L., Brown, D. A., & Sutton, N. C. (2019). Control and empowerment as an organising paradox: implications for management control systems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(2), 483–507. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2017-3223>
- Maelah, R. (2022). Strategic Management Accounting Information and Performance : Mediating Effect of Knowledge Management. *The South East Asian Journal of Management*, 16(1). <https://doi.org/10.7454/seam.v16i1.1085>
- Maine, J., Florin Samuelsson, E., & Uman, T. (2022). Ambidextrous sustainability, organisational structure and performance in hybrid organisations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(3), 734–769. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2019-4338>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287–300.
- Merchant, K. A., & Otley, D. (2020). Beyond the systems versus package debate. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101185.
- Nafzaoui, M. A., & El hammoui, Z. (2018). Les dispositifs du contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance globale Management control systems for managing overall performance. *Revue Du Contrôle de La Comptabilité et de l'Audit*, 7, 175–192.
- Passetti, E. E., Battaglia, M., Bianchi, L., & Annesi, N. (2021). Coping with the COVID-19 pandemic: the technical, moral and facilitating role of management control. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1430–1444. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4839>
- Peretti, J.-M., Autissier, D., & Lahouel, B. (2014). Stakeholder power and corporate social performance: The ownership effect. *Corporate Governance (Bingley)*, 14(3), 363–381. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2012-0056>
- Salgado, M. (2013). La performance : une dimension fondamentale pour evaluation des entreprises et des organisations Melchior Salgado To cite this version : Section 1 . La « performance » : une dimension fondamentale pour l' évaluation d es entreprises et des organisations (pp. 1–10). <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00842219>
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 104(March), 333–339. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.07.039>
- Tahar, C. (2020). Adding new elements to an MCS package: the necessity and difficulty of synchronization. *Comptabilité Contrôle Audit*, 26(3), 111–147. <https://doi.org/10.3917/cca.263.0007>
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.003>
- Tregidga, H., & Laine, M. (2022). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting*, 82. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102311>

- Van der Kolk, B., van Veen-Dirks, P. M. G., & ter Bogt, H. J. (2019). The Impact of Management Control on Employee Motivation and Performance in the Public Sector. *European Accounting Review*, 28(5), 901–928. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1553728>
- Vărzaru, A. A., Bocean, C. G., Mangra, M. G., & Mangra, G. I. (2022). Assessing the Effects of Innovative Management Accounting Tools on Performance and Sustainability. *Sustainability*, 14(9), 5585. <https://doi.org/10.3390/su14095585>
- Wang, T., & Montes, D. C. (2021). Establishment of Performance Evaluation System for Marketing Companies-Based on the Perspective of Strategic Management Accounting. *Academic Journal of Business & Management*, 3(9), 5-8.
- Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 8(5), 292-306.
- Yassine, H., Houmame, A. A., Amine, A., & Driss, H. (2024). Governance Optimization through Territorial Management Control in Local Authorities. *Pakistan Journal of Criminology*, 16(04), 93-110.