

Chapitre 19 :

Evolution du contrôle de gestion (CDG) : une grande intégration de la dynamique du changement

The evolution of management control: a comprehensive integration of the dynamics of change

KALIF MOUNIA

*Docteur en sciences de gestion
Groupe ISCAE Casablanca
Royaume du Maroc*

CHARAF KARIM

*Professeur d'enseignement supérieur
Groupe ISCAE Casablanca
Royaume du Maroc*

:

Résumé

Le contrôle de gestion (CDG) est une discipline jeune en évolution. Cette revue de littérature semi systématique de 72 articles scientifiques, met l'accent sur les aspects de cette évolution. Elle concerne la conceptualisation et l'innovation en pratiques ; plusieurs définitions sont utilisées et classifiées selon différentes approches. Ensuite, les pratiques sont présentées dans un sens d'élargissement du spectre de CDG. L'innovation marque cette discipline et incite à comprendre les facteurs du changement du contrôle de gestion, trois facteurs essentiels sont tirés de cette revue de littérature, le contexte du CDG, la digitalisation et le développement durable. Ces différents points constituent les résultats de cette revue conceptuelle et montre les riches perspectives de recherche en ce domaine.

Mots clés :

Contrôle de gestion, revue de littérature, changement, pratiques de contrôle.

Abstract

Management control (MC) is a young and evolving discipline. This semi-systematic literature review of 72 academic articles focuses on the evolution of MC. It examines conceptualization and innovation in practice, and several definitions are classified according to different approaches. Subsequently, we present practices with a view to broadening the scope of MC. Innovation is a defining feature of the discipline, encouraging an understanding of the factors driving change in management control. Three key factors emerge from the review: the context of management control, digitalization, and sustainable development. These findings highlight the rich research prospects in this field.

Keywords :

Management control, literature review, change, control practices.

Introduction

De nombreuses perturbations marquent l'environnement de nos jours, des crises successives et de natures différentes : économique, financière, sanitaire, géopolitique. Ces crises sont des sources de défis pour les organisations socio-économiques et pour les Etats et déclenchent de multiples processus d'innovation pour y faire face. L'environnement est, en effet, marqué par une forte instabilité aggravée par une grande complexité (Tregidga & Laine, 2022), ces perturbations poussent ces organisations à adopter de nouvelles pratiques ou de nouveaux systèmes de gestion notamment en contrôle de gestion pour améliorer la performance.

Le contrôle de gestion (CDG) (management control) est à la fois une discipline et une science ; une discipline dans la mesure où il regroupe plusieurs pratiques utilisées par les managers dans leur activité. C'est également une science qui a connu le développement de la conceptualisation du contrôle et de plusieurs théories en contrôle organisationnel.

Le CDG est une jeune discipline qui a commencé avec la première définition d'Anthony en 1965. Des étapes d'évolution se poursuivent par la suite permettant un élargissement du champ disciplinaire, on peut citer à cet égard, la « relevance lost » de (Johnson & Kaplan, 1987) qui par leur critique ont pu lancer une nouvelle étape du processus d'évolution de cette discipline avec deux outils vedettes ; Il s'agit de l'Activity based costing (ABC) comme nouvelle méthode de calcul des coûts, et du tableau de bord prospectif (Balanced Score Card (BSC)) qui intègre des mesures financières et non financières et un alignement sur la stratégie.

Le contrôle de gestion est très confronté aux changements de l'environnement. Son adaptation au contexte des organisations et des contraintes économiques, sociales ou sociétales donnent lieu à de nouvelles pratiques et de l'innovation en outils de gestion et en systèmes de contrôle. Le concept de contrôle de gestion se trouve également modifié en incarnant ces adaptations.

Cette revue de littérature a pour objectif d'analyser l'évolution conceptuelle du contrôle de gestion. La méthode poursuivie est une revue semi systématique telle qu'expliquée par Snyder (2019), en effet la revue de littérature reste la manière la plus adéquate pour synthétiser les résultats des recherches passées pour suggérer des recherches futures (Snyder, 2019).

Pour réaliser cette revue de littérature, plusieurs étapes sont poursuivies afin de mettre en place une rigueur scientifique. Après une première étape de collecte des articles sur des bases de données scientifiques : Elsevier, Cairn, Emerald..., 112 articles sont retenus. Une deuxième étape consiste à lire les résumés des articles et exclure ceux qui ne relèvent de notre question de départ à savoir : comment le contrôle de gestion a évolué et quelles sont les perspectives de

cette discipline ? l'application de ce critère d'exclusion donne lieu finalement à 72 articles. La dernière étape inclut l'usage du logiciel Nvivo 12 pour faciliter la gestion des données. Une matrice à condensés est élaborée grâce aux nœuds utilisés : problématique, définition du CDG, nature de l'étude, résultats de l'étude.

L'analyse de la matrice nous permet de dégager des résultats que nous synthétisons et nous classons dans la contribution ci-présente. Ainsi une première section évoque la notion de contrôle avant d'aboutir à celui du contrôle organisationnel, sans négliger le point soulevé par plusieurs articles sur le débat contrôle ou confiance. La deuxième section présente une évolution des définitions de contrôle de gestion qui montre clairement le changement des approches d'analyse du CDG. Au niveau de la troisième section, les principales pratiques de contrôles sont énumérées avant qu'une dernière section présente les facteurs de changement en CDG.

1. Le Contrôle : concept ambigu et multidimensionnel

Plusieurs théoriciens ont lié le processus de contrôle à celui de l'exercice du pouvoir. En effet, le terme « contrôle » est très ambigu, la preuve en est la difficulté de le traduire, à cet égard, Rathe (1960) a présenté une liste de « 57 variétés » de sens du mot « contrôle » (Otley et al. 1995).

Le terme « contrôle » suscite alors un débat sur sa signification. D'abord, selon Otley et al. (1995), c'est un retour d'information et une mise en œuvre des mesures correctives, en faisant exclusion du pouvoir et en se limitant aux activités des managers qui permettent de réaliser les objectifs de l'organisation. Ensuite, le terme contrôle est lié à plusieurs concepts parmi lesquels celui de la responsabilité ; En effet, plusieurs auteurs précisent que le contrôle basé sur les ressources devrait être aligné avec la responsabilité (Gendron, 2011).

A travers notre revue de littérature, le contrôle est cerné par sa typologie et ses mécanismes et enfin par son opposition à la confiance en contexte organisationnel.

1.1 Typologie du « contrôle »

En littérature, on trouve souvent des études qui tentent de classer les contrôles en plusieurs types. Les approches diffèrent donnant lieu à plusieurs classifications qui à leur tour font émerger plusieurs mécanismes de contrôle.

1.1.1 Classification de « Ouchi » (1979)

La classification la plus utilisée en littérature est celle d'Ouchi (1979), inspirée de plusieurs courants théoriques : le traitement de l'information organisationnelle de Galbraith (1973), les théories basées sur la culture de Van Maanen et Schein (1979) , de la théorie des coûts de transaction de Williamson 1975 et des théories de l'agence de Jensen et Meckling (1977) pour donner une classification de trois types de systèmes de contrôles : les marchés, les bureaucraties et les clans (Jukka & Pellinen, 2020).

Ouchi (1979) distingue d'abord le système de contrôle par le marché (Market control systems) basé sur les coûts et les résultats pour évaluer et orienter la performance, il permet de mesurer et sanctionner les résultats obtenus par rapport aux résultats désirés. Ensuite l'auteur évoque le système de contrôle bureaucratique (Bureaucratic control system) appelé aussi contrôle comportemental, il s'agit du contrôle où les managers utilisent surtout des règles explicites et des règlements formels, il est mobilisé si les résultats sont difficilement mesurables. Finalement le système de contrôle clanique (Clan control system), dit aussi contrôle rituel pour lequel les managers recourent à des mécanismes de contrôle informels, basés sur la socialisation en face à face et contact direct pour évaluer la performance. C'est le cas où les valeurs et les croyances partagées au sein du groupe mènent à une congruence des objectifs et à une unification des comportements (Jukka & Pellinen, 2020 ; Karmeni et al., 2017).

La typologie des contrôles d'Ouchi (1979), permet de distinguer généralement, les mécanismes formels (de résultats, par les comportements) des mécanismes informels (contrôle rituel). Cette classification élargit le champ de recherche académique sur les contrôles. Nous ajoutons à cette classification une autre typologie évoquée en littérature, il s'agit du contrôle par les pairs (collègues), l'autocontrôle exercé quand les employés visent par eux même les objectifs du groupe et le contrôle par le clan, c'est le cas où les valeurs et les croyances partagées au sein du groupe mènent à une congruence des objectifs et à une unification des comportements (Pianese et al., 2023).

1.1.2 Classification de Fried (2017)

Sous une autre dimension, dans sa revue de littérature, Andrea Fried (2017) présente une classification basée sur la terminologie du contrôle. Elle distingue le contrôle administratif, le contrôle personnel (ou la maîtrise de soi) et le contrôle social selon la classification de Hopwood (1976) ; la distinction entre le contrôle technocratique et le contrôle socio-idéologique pour

Alvesson et Karreman (2004), ou encore entre contrôle des résultats, contrôle de l'action, contrôle de personnel et contrôle culturel de Merchant et Van der Stede (2012) (Fried, 2017). Une autre classification prend en considération la position du contrôle dans le processus d'exploitation : contrôle d'intrants, contrôles de processus ou de comportement qui s'assure de la conformité aux normes et le respect des processus spécifiés aux employés et contrôles d'extrants dont l'objectif est la vérification de l'atteinte des objectifs, des résultats et la conformité des reportings à la planification (Mustapha & AB Wahid, 2021).

L'utilité de la classification des contrôles réside dans la multiplication des approches de recherche et de démystifier plus le concept de contrôle. D'un autre côté, le choix d'un ou de plusieurs types de contrôle dépend du contexte de chaque organisation et fait ressortir un ou une combinaison de mécanismes de contrôle.

1.2 Mécanismes de contrôle

L'objectif général du contrôle est d'améliorer les performances. Les contrôles agissent par deux mécanismes principaux : la surveillance et la coordination. Par la surveillance, les managers s'assurent de l'alignement des objectifs de l'organisation et des employés alors que par la coordination, les managers fournissent les moyens aux employés et les encouragent à atteindre les objectifs (Sitkin et al., 2020).

En d'autres termes, ce rôle de surveillance se base sur un suivi du travail à accomplir, ce sentiment de surveillance donne souvent lieu à des conflits qui compliquent encore plus le travail des managers. La littérature répond à ce problème en proposant aux managers d'atténuer ce risque par la coordination des actions et par la participation mutuelle aux activités.

Le contrôle par coordination se base plutôt sur la qualité et la maîtrise de l'information, cet aspect est peu traité par la littérature relativement à la relation d'agence. Ce contrôle qui cherche à diriger les flux d'information contribue à la compétitivité et à l'innovation, cette idée est cohérente avec les propos de Sitkin et al. (2020).

L'analyse des mécanismes de contrôle traités en littérature, montre une classification dichotomique. En effet, les contrôles classifiés en fonction de l'approche ou de l'objectif donnent lieu à une opposition de deux natures de mécanismes de contrôle :

Contrôle cybernétique/ contrôle culturel

Le contrôle cybernétique est basé sur la fixation des objectifs aux employés en les orientant vers leurs réalisations. L'évaluation des performances est effectuée par une analyse de l'écart

entre les prévisions et les réalisations. La communication dans le cadre de ce mécanisme est simplement une rétroaction sans bases d'apprentissage.

Par contre le contrôle culturel, comme son nom l'indique se base sur les valeurs, les normes et les croyances partagées au sein d'une organisation. L'orientation des comportements se fait généralement par une conformité à la culture de l'entreprise. (Contrôle clanique, contrôle symbolique, contrôle par les valeurs)

Contrôle formel/informel

Le contrôle formel se base sur des règles et des procédures facilitant l'orientation des comportements des employés vers les objectifs fixés. Ces règles sont explicites et applicables à tous (Indicateurs de performance, budgets, rapports financiers...).

Tandis que le contrôle informel trouve son essence dans la confiance et la collaboration par des normes non écrites. L'orientation des comportements se base sur les interactions sociales et les relations interpersonnelles (Supervision informelle, réseaux sociaux, mentors, valeurs organisationnelles....).

La littérature critique a développé un autre objectif du contrôle, celui de la subordination et l'exercice de l'autorité. Cette perspective du contrôle dégage le côté négatif du contrôle organisationnel.

1.3 Contrôle organisationnel : une notion qui regroupe plusieurs contrôles

Le contrôle organisationnel est considéré comme l'ensemble des mécanismes utilisés dans l'objectif d'assurer un alignement entre les capacités, le travail et les performances des employés d'un côté et les aspirations et objectifs de l'organisation d'un autre, c'est une composante indissociable de la vie organisationnelle (Pianese et al., 2023 ; Sitkin et al., 2020). Ces mécanismes peuvent inclure des formes directes de contrôle et des formes indirectes (leadership, identité organisationnelle) et parfois quelques pratiques managériales ou valeurs organisationnelles, non liées au contrôle par leur nature mais peuvent influencer le contrôle organisationnel.

Les employés peuvent également par eux-mêmes exercer des contrôles soit par l'autocontrôle ou par l'exercice d'un contrôle sur leurs collègues. Ainsi le contrôle organisationnel n'est pas un outil coercitif mais un système complexe de mécanismes qui influence et s'influence par le contexte et la culture (Pianese et al., 2023).

Pianese et al., (2023) intègre au niveau du contrôle organisationnel la justice organisationnelle, l'identification organisationnelle et l'identité professionnelle dans un cadre globale.

La justice organisationnelle : un domaine de recherche des sciences sociales qui définit le comportement organisationnel, elle fait référence aux normes à respecter et décide de ce qui devrait être suivant « les valeurs morales » (Langevin & Mendoza, 2021).

Identification organisationnelle : c'est la perception individuelle de l'appartenance à une organisation. Les employés par leurs attitudes cognitives et affectives, développent un comportement émotionnel vis-à-vis de leur appartenance à l'organisation. Elle peut provenir des employés ou émaner de l'organisation elle-même afin d'orienter le comportement des individus et assurer un contrôle indirect.

Identité professionnelle : mécanisme de comportement qui fait que l'employé s'identifie à l'organisation, elle est utilisée comme modalité de contrôle organisationnel (Pianese et al., 2023).

1.4 Contrôle et confiance

Le contrôle de gestion, en tant que pratique, est immergé dans le cadre organisationnel et social. Les premières bases de la théorie du contrôle commencent avec le travail de Mary Parker Follett décrit par Parker (1986), qui considère que le manager ne contrôle pas des éléments isolés mais des relations complexes cité par (Otley et al., 1995). Un concept important est par conséquent mis en valeur, celui de la contrôlabilité. C'est le principe le plus utilisé en pilotage de la performance. Selon ce principe, « le contrôle des ressources doit être aligné sur la responsabilité des performances liées à ces ressources » (Kunz & Linder, 2012). Ce principe est pris en considération en raison des effets observés sur les managers, l'alignement du contrôle basé sur les ressources et lié à la responsabilité. En pratique, ce principe peut être négligé si les informations disponibles sont suffisantes pour assurer l'alignement, d'où le compromis contrôlabilité/informativité (Simons & Dávila, 2021). Ainsi, l'utilisation de ce principe en pratique est liée à un autre concept tout aussi important en sciences sociales et psychologiques, c'est le concept de « Confiance ».

La confiance (Trust) est un état psychologique de réponse positive en termes d'attitude vis-à-vis d'un tiers (par exemple le manager), elle est définie comme « la volonté d'une partie d'être vulnérable aux actions d'une autre partie sur la base de l'attente que l'autre partie effectuera une action particulière importante pour le donneur de confiance, indépendamment de la capacité à

surveiller ou à contrôler cette autre partie. » (Mayer et al., 1995, p. 712) citée par (Abdullah & Khadaroo, 2020).

La définition de la confiance proposée par Rousseau et al. (1998) se présente ainsi : “un état psychologique comprenant l'intention d'accepter la vulnérabilité sur la base d'attentes positives des intentions ou du comportement d'autrui” (Rousseau et al. 1998, p. 395) citée par (Langevin & Mendoza, 2021). Elle englobe une dimension verticale (relation manager/employé) et une relation horizontale (relation entre collègues). Les managers par leur comportement peuvent avoir un effet indirect sur la performance des employés. A travers le style de leadership, les managers peuvent faire adhérer les subordonnés aux objectifs organisationnels.

La littérature distingue la confiance cognitive et la confiance affective. La confiance cognitive (cognition-based trust) est le fruit d'éléments factuels ou encore objectifs. En effet, les caractéristiques objectives du partenaire (compétences, fiabilité, intégrité, crédibilité...) sont à l'origine de cette confiance (Allister, 1995 ; Tyler et Kramer, 1996). Alors que la confiance affective est plutôt émotionnelle, les liens interpersonnels et affectifs fondent cette confiance sociale qui est le fruit de l'engagement, du respect mutuel, de l'altruisme, ... (Balambo, 2013). Les facteurs qui influencent la confiance se résument en trois éléments, selon Väisänen et al (2021), la fiabilité qui relève de l'adhésion du mandataire aux principes et valeurs ; la compétence ou l'aptitude du mandataire à exécuter les activités exigées et la bienveillance. Ces facteurs influencent le degré de confiance ou de contrôle que le manager peut exercer sur les employés.

Substitution ou complémentarité

Les études sur la relation entre les deux concepts, donnent des résultats contradictoires et montrent que l'état de cette relation dépend du contexte. Des études supposent que la confiance se substitue au contrôle, alors que d'autres précisent que la confiance complète le contrôle en ouvrant des canaux de communication entre partenaires (coordination, compromis et ajustement flexible) (Abdullah & Khadaroo, 2020).

Cette relation entre confiance et contrôle crée des tensions dans l'exercice managérial, la principale tension est cette situation contradictoire qui se présente aux employés : en cherchant à faire confiance aux managers et leurs actions de participation et d'autodétermination, ils sont confrontés à la mise en place de contrôles qui limitent leur autonomie (Long, 2018).

Cette tension entre contrôle et confiance rend l'action du manager plus adaptative au contexte organisationnel, au comportement des employés et aux objectifs organisationnels. Le choix ne

relève pas d'une solution de type « one best way » mais donne lieu à plusieurs situations dans un continuum entre le « tout contrôle » et le « tout confiance ». L'étude de ces combinaisons et des tensions qui en ressortent font évoluer le concept de contrôle et améliorent la conceptualisation du contrôle de gestion.

2. Contrôle de gestion : une discipline jeune en évolution

Le contrôle de gestion en tant que concept, n'a pas cessé d'évoluer et de gagner en importance à travers le temps. En effet, cette jeune discipline née dans les années 60 du 20ème siècle, est passée par des cycles de propulsion et de crise de conceptualisation.

Dans cette section, les définitions du contrôle de gestion sont présentées selon un ordre chronologique de leur publication. Un autre tableau en fin de section présente une classification selon l'objet de la définition.

2.1. Définition (s) du contrôle de gestion : évolution de la conceptualisation du CDG

Longtemps adossé à la comptabilité et limité à la comptabilité des coûts, le contrôle de gestion a connu une évolution quant à sa définition. La première définition, la plus utilisée en littérature du CDG, est celle d'Anthony en 1965, « *Le processus par lequel les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans la réalisation des objectifs de l'organisation* » définition citée par (Aaltola, 2018). Par sa définition classique, Anthony (1965) insère le contrôle de gestion entre les processus de planification stratégique et de contrôle opérationnel, ces processus étant superposés à une hiérarchie organisationnelle afin d'indiquer les niveaux managériaux respectifs auxquels ils opèrent.

Les définitions ont évolué grâce aux critiques qui leur sont apportées par la littérature. La définition **d'Anthony (1965)**, bien qu'elle soit la première à mettre les bases de la conceptualisation du CDG, elle limite le CDG à la fonction de planification, de coordination, de surveillance et de retour d'information. Dans cette approche le CDG ne tient pas compte de la définition des stratégies, buts et objectifs, le contrôle des processus de production et les dimensions socio-psychologiques ou comportementales. Par cette définition, le CDG présente une garantie que les opérationnels accomplissent leurs tâches en respectant la stratégie fixée par l'organisation et que les managers utilisent les ressources de manière efficace et efficiente (Mustapha & AB Wahid, 2021).

Dans cette tendance d'évolution et en répondant aux différentes critiques de la première définition, **Anthony** a dû modifier la définition du contrôle de gestion en **1988** « *Management Control is the process by which managers influence other members of the organization to implement the organization's strategies* » (Anthony R. N., 1988, p. 10) cette définition intègre le rôle des managers pour influencer les employés à s'aligner aux objectifs de l'organisation.

La définition de **Lowe (1971)**, par exemple, prend un aspect plus large et considère le CDG comme : « Un système de recherche et de collecte d'informations organisationnelles, de responsabilité et de retour d'information, conçu pour garantir que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement substantiel et que le comportement au travail de ses employés est mesuré par rapport à un ensemble de sous-objectifs opérationnels (conformes aux objectifs globaux) de manière à ce que l'écart entre les deux puisse être réconcilié et corrigé » cité par (Otley et al., 1995). Par cette définition, l'approche systémique représente le CDG à travers plusieurs mécanismes de contrôle qui permettent aux organisations de s'autoréguler.

Une autre définition retenue de la littérature est celle présentée par **Charaf et Bescos (2018)**: « *le contrôle de gestion est un dispositif ayant pour but de permettre à la direction générale de s'assurer que les objectifs sont réalisés de manière efficiente (en mobilisant au mieux les ressources rares qui lui sont confiées). Dit autrement, le contrôle de gestion doit permettre de s'assurer que les comportements individuels convergent avec les intérêts stratégiques* » (Charaf & Bescos, 2018, p. 26).

Avec les travaux de **Simons (1995)**, la définition du contrôle de gestion prend un cadre plus large. Il définit les systèmes de contrôle de gestion comme « *les routines et procédures formelles, basées sur l'information, que les dirigeants utilisent pour maintenir ou modifier les schémas des activités organisationnelles* » cité par (Mustapha & AB Wahid, 2021). En se basant sur l'information, l'entreprise développe un comportement et fait le choix des procédures à appliquer, des routines à développer et des pratiques à adopter. La définition de Simons (1995) inscrit le CDG dans un cadre d'innovation quand il évoque la modification des schémas des activités organisationnelles. Le CDG relève d'une dynamique de changement et d'évolution. Cette définition est plus globale et fait hisser le CDG à un niveau stratégique. Elle intègre à la fois le rôle de l'information et la dynamique du changement. En effet, avec cette nouvelle approche de Simons (1995) et son apport à la discipline par les leviers du contrôle, le système d'information se trouve intégré au système de contrôle d'une part. D'autre part, ce système plus complexe du contrôle est plus prospectif.

Dépassant cette vision mécaniste qui limite le contrôle aux mécanismes bureaucratiques, la définition de **Chenhall (2003)** explique que le contrôle de gestion comprend l'utilisation systématique de la comptabilité de gestion en vue d'atteindre certains objectifs et inclut également d'autres contrôles (c'est-à-dire des contrôles personnels et claniques). Plusieurs autres auteurs utilisent cette approche intégrative du contrôle en insistant sur la manière dont les gestionnaires utilisent les processus et les procédures pour promouvoir la réalisation de leurs objectifs organisationnels comme le suggère (Bisbe & Otley, 2004) ; ou en intégrant le contrôle au système de l'entreprise à travers la coordination (Potkany M. et al., 2022).

En défendant l'approche intégrative, la définition d'**Anthony et Govindarajan, (2007)** stipule que « Les systèmes de contrôle de gestion sont des outils et des processus formels et informels utilisés par les managers pour influencer les membres d'une organisation en vue de la réalisation des objectifs stratégiques de l'organisation » (Anthony & Govindarajan, 2007, p. 6). Cette définition garde une orientation vers la performance de l'organisation et la réalisation des objectifs et lui ajoute une combinaison des mécanismes formels et informels.

Dans le processus cité ci-dessus, les managers occupent des positions de plus en plus importantes dans les systèmes de contrôle. Pour **Bouquin (2008)**, le contrôle de gestion est « l'ensemble des dispositifs et procédures qui permettent aux managers d'avoir sinon le contrôle du moins une certaine maîtrise de leurs propres missions et des actions de leurs équipes, formées de managers et non managers » (Bouquin, 2008). Finalement Bouquin retient la définition suivante : « les dispositifs et processus qui garantissent en priorité la cohérence entre la stratégie et les missions des managers, notamment les actions concrètes et quotidiennes » (Bouquin, 2011).

Garbner et Moers (2013) insistent dans leur définition du CDG sur l'interdépendance entre les composantes du contrôle de gestion pour former un système et que la conception de ce système doit prendre en considération cette interdépendance. Alors que **Chenhall et Moers (2015)**, définissent le CDG comme « un ensemble de nombreux contrôles formels et informels des intrants, des processus et des extrants utilisés par la direction pour atteindre les objectifs de l'organisation ; les contrôles sont liés par de nombreuses relations de complémentarité. Les systèmes de contrôle de gestion deviennent plus complexes lorsqu'ils comportent de nombreux contrôles reliés par de nombreuses relations qui dépendent de leur contexte environnemental et organisationnel. » (Chenhall & Moers, 2015, p. 1).

L'approche contemporaine des systèmes de CDG tels que présentée par Otley (1999), et développée par la suite par Ferreira et Otley (2009), considère le Management Control System (MCS) et Performance Management System (PMS) comme référence à des phénomènes étroitement liés. La performance est à la fois une finalité des MCS et y est également intégrée par la mesure et le management de la performance.

Le PMS est alors défini par **Ferreira et Otley (2009)** comme des pratiques liées aux « mécanismes, processus, systèmes et réseaux formels et informels évolutifs, utilisés par les organisations pour transmettre les objectifs clés et les buts définis par la direction, pour soutenir le processus stratégique et la gestion continue par l'analyse, la planification, la mesure, le contrôle, la récompense et la gestion générale de la performance, et pour soutenir et faciliter l'apprentissage et le changement organisationnels » (Ferreira & Otley, 2009, p. 264). La conceptualisation du contrôle de gestion a connu des phases différentes. Nous récapitulons ces phases dans le tableau (1) ci-après :

Tableau 1 : classification des approches de définition du CDG

Objet	Principe	Auteurs
Processus	Le CDG est un processus à appliquer pour atteindre les objectifs et coordonner les comportements en évitant le gaspillage des ressources.	d'Anthony (1965) ; Anthony R. N., (1988) Charaf et Bescos (2018) ; Bouquin (2008)
Systémique	l'approche systémique représente le CDG à travers une combinaison de mécanismes de contrôle qui permettent aux organisations de s'autoréguler.	Lowe (1971) ; Garbner et Moers (2013)
Intégrative	Une approche qui insiste sur la manière dont les gestionnaires utilisent les processus et les procédures pour promouvoir la réalisation de leurs objectifs organisationnels de manière intégrative. C'est un cas particulier de l'approche systémique.	Chenhall (2003) ; Anthony & Govindarajan, (2007) ; Chenhall & Moers, (2015)
Stratégique	Une approche qui fait hisser le CDG à un niveau stratégique. Elle intègre à la fois le rôle de l'information et la dynamique du changement.	Simons (1995)
Pilotage de la performance	le Management Control System (CDGS) et Performance Management System (PMS) font référence à des phénomènes étroitement liés. La performance est à la fois une finalité des CDGS et y est également intégrée par la mesure et le management de la performance.	Otley (1999) ; Ferreira & Otley, (2009)

Source : élaboré par auteurs

Il apparaît clairement que le concept de CDG a connu une grande évolution en sa définition depuis la première définition d'Anthony (1965). Elle passe d'une simple comparaison entre les objectifs et les réalisations vers des systèmes intégrés de plusieurs pratiques de nature différente. L'évolution de la définition s'élargit vers des comparaisons géographiques.

2.2. Une différence de perception et de définition selon la géographie

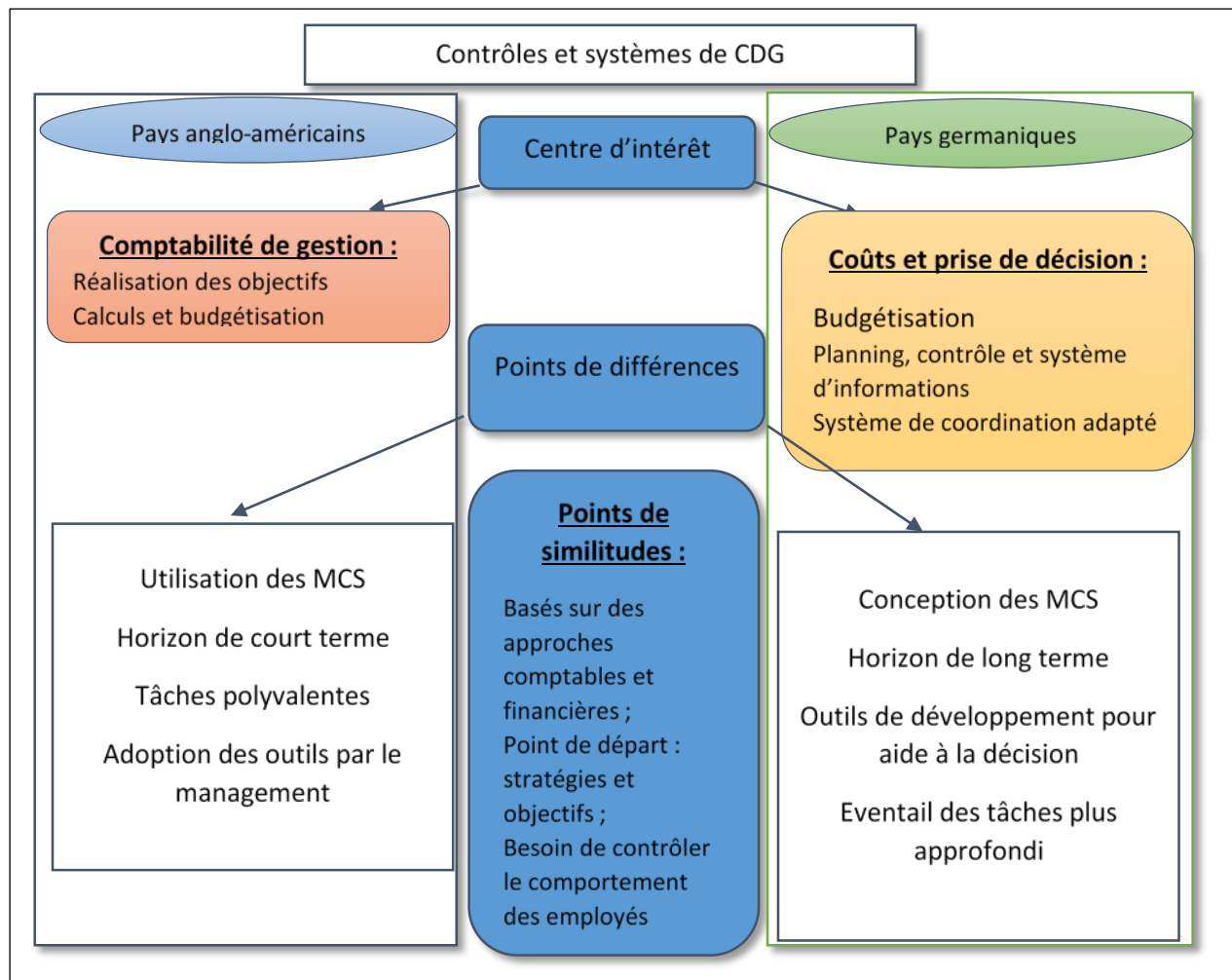
Le CDG est sujet de différences de conceptualisation en fonction des zones géographiques. Potkany et al. (2022) présentent les axes de différences entre les anglo-saxons et les germaniques. La vision anglaise stipule que le contrôle de gestion est axé principalement sur les aspects financiers en se basant sur le système d'information financière et comptable et l'utilisation du calcul des coûts et des budgets. Alors que les allemands s'intéressent principalement aux coûts. (Potkany M. et al., 2022).

La littérature présente plusieurs comparaisons des systèmes de contrôle, mais sur le plan culturel il persiste un gap auquel Malmi et al. (2022) répondent par un article qui permet de comparer les entreprises occidentales : Anglaise, germanique, nordique. L'étude qualitative réalisée sur des unités stratégiques montre que les unités anglo-saxonnes sont relativement plus décentralisées et participatives et s'intéressent plus à la rémunération basée sur les performances. Alors que les unités germaniques se focalisent plus sur le comportement individuel, tandis que les unités nordiques se réfèrent plus aux mesures quantitatives et sur l'alignement des valeurs pour la sélection des employés. C'est la principale différence dégagée par les auteurs bien que les trois cultures dégagent des similitudes (Malmi et al., 2022), la figure (1) présente cette comparaison.

La question posée par la littérature est de savoir si les pratiques de contrôle de gestion ont tendance à converger, à cause de la mondialisation par exemple ou bien elles divergent sous la pression des différences culturelles et des forces institutionnelles (Malmi et al., 2022). En effet, ce contexte de mondialisation pousse encore plus le questionnement sur l'adoption des nouvelles pratiques, faut-il adopter de meilleurs pratiques ou faut-il adapter les pratiques aux circonstances locales pour atteindre les objectifs visés ? Cette théorie de l'influence de la culture sur la conception et l'utilisation des pratiques de CDG a encore du chemin à faire et des études dans différentes régions. L'étude de ce sujet en Afrique en général et en Afrique du nord est intéressant à étudier. En effet, (Hofstede, 1984) affirme qu'il existe des différences culturelles

significatives entre les nations et ces différences ont des effets sur la conception et l'usage des pratiques en CDG.

Figure 1 : Comparaison des systèmes de contrôle des pays anglo-américains et des pays germaniques



Source : Adapté de (Potkany M. et al., 2022)

3. Evolution des pratiques de CDG

Les données de l'environnement et sa complexité ont participé au développement de nouvelles pratiques ou de nouveaux outils de gestion. Cette section présente quelques pratiques les plus étudiées en littérature sur le CDG.

3.1. Budgets :

Un système de contrôle budgétaire existait depuis longtemps, toutefois cet outil a beaucoup changé d'une fixation d'objectifs basé sur le passé vers des estimations basées sur les données

du marché et de l'environnement (Berg & Madsen, 2020). Son évolution est marquée par des adaptations à l'environnement et aux contraintes de chaque entreprise.

La budgétisation est la plus employée en public et en privé, en tant que mécanismes de planification et de contrôle. La gestion budgétaire, malgré les critiques, présente un grand avantage qui se manifeste par la possibilité de fixer des objectifs et de lier la gestion à la stratégie tout en se basant sur la disponibilité des ressources. Les études empiriques prouvent encore ce rôle des budgets, par exemple le travail de (Wulansari & Yanti, 2023) chez « Huawei » montre que la budgétisation peut jouer un rôle important en l'expansion de l'entreprise et guider ou piloter la performance. Les auteurs précisent que les entreprises qui planifient leurs budgets de manière formelle ont réalisé des taux de croissance importants.

Cependant, les méthodes traditionnelles de budgétisation ne sont plus adaptées aux organisations contemporaines. Le rythme rapide de changement de l'environnement rend le budget dépassé au cours d'un exercice. La budgétisation paraît alors rigide dans la dynamique du monde des affaires, surtout que les primes de performance sont liées à cet outil. En effet, la budgétisation fait face à plusieurs défis relatifs à sa nature chronophage, des biais de prévision, la difficulté de les aligner parfaitement à la stratégie et leur rigidité ce qui entrave l'innovation (Kaufman & Covalski, 2019). La solution proposée en littérature pour remédier à ces limites de la méthode traditionnelle de budgétisation, a pris deux formes : la première est d'introduire une approche plus flexible, qui vise à remplacer les « contrats de performance fixés », basée sur les données de l'environnement. La deuxième consiste à introduire de la déconcentration par la responsabilisation des employés au lieu du « commandement » (Otley D. , 2008).

3.2. Comptabilité de gestion :

La comptabilité de gestion est la technique de calcul des coûts qui a marqué le CDG depuis la révolution industrielle de 1900. Dans une analyse de l'évolution de la comptabilité de gestion aux USA Odonkor et al. (2024) précisent que la comptabilité de gestion ou comptabilité analytique a connu une grande évolution vers une approche stratégique, les principaux facteurs d'évolution sont les données, la technologie et l'environnement. La comptabilité a évolué vers des pratiques de comptabilité de gestion intégrées, prédictives et axées sur les données, avec un accent croissant sur la durabilité et la numérisation (Odonkor et al., 2024).

Cette pratique de contrôle de gestion continue d'évoluer en raison des critiques adressées à cette méthode, parmi les critiques tirées de la littérature, on trouve : l'incongruité des objectifs,

critiques relatives aux connexions humaines, au managérialisme, à la perte de pertinence ou à la théorie radicale (Iyenhen & Sabit, 2023). Les sources de ces limites proviennent de la focalisation de la comptabilité de gestion sur le Reporting externe et crée par conséquent un déphasage entre la théorie et la pratique.

Toutefois, même avec l'évolution des techniques de comptabilité de gestion, les techniques de 1900 sont encore utilisées. Il s'agit alors de question de choix des techniques et des pratiques adaptés à l'organisation et permettent d'améliorer la compétitivité et la création de valeur. Ceci est possible puisqu'elle facilite la fonction d'outils de gestion tels que la budgétisation, le calcul des coûts, la planification des bénéfices, la prise de décision et l'évaluation des performances (Dlamini, 2023).

3.3.Comptabilité de gestion stratégique : évolution du rôle du contrôleur de gestion.

La comptabilité de gestion stratégique est né dans l'objectif de promouvoir le rôle du comptable en management et déplacer le centre de l'activité de l'usine à l'entreprise vers la table du conseil d'administration. Ken Simmonds (1982) la définit ainsi « la fourniture et l'analyse des données de comptabilité de gestion sur une entreprise et ses concurrents, destinées à l'élaboration et au suivi de la stratégie de l'entreprise, en particulier les niveaux relatifs et les tendances des coûts réels et des prix, le volume, la part de marché, la trésorerie et les coûts d'exploitation et de la proportion demandée des ressources totales d'une firme » (Otley D. , 2008).

Par cette définition, la comptabilité de gestion en tant que pratique phare du contrôle de gestion s'avère fortement influencée par l'orientation du marché (facteur externe) et la performance de l'entreprise. La littérature renforce cette idée par l'affirmation que la structure organisationnelle, les ressources, l'information et le climat sont les éléments conceptuels et opérationnels de la comptabilité de gestion stratégique.

De cette école américaine de « strategic accounting » naissent les travaux de Kaplan et Norton (1992, 1993, 1996) et marquent une nouvelle étape de l'évolution du contrôle de gestion. En effet avec la « relevance lost », ces auteurs marquent une rupture dans le processus d'évolution du CDG vers des outils sophistiqués tels que « Activity Based Costing » (ABC) et la « Balanced Score Card » (BSC)

3.4. ABC : (Activity Based Costing)

Cette technique de calcul des coûts apparaît dans les années 80 grâce aux travaux du consortium industriel CAM-I, en remplacement des méthodes classiques de calcul des coûts. La méthode est inspirée de la notion d'activité mise en exergue par M. Porter (1985). L'environnement a changé par la forte introduction de la technologie, le système ABC émerge alors pour remédier à l'arbitraire observé dans la méthode traditionnelle (Pashkevich et al., 2023).

La pratique de calcul des coûts a pour principal objectif de fournir le détail sur les ressources utilisées et les sources d'inefficience (Barros & Ferreira, 2017). Les méthodes traditionnelles distinguent les charges directes des charges indirectes en utilisant des unités d'œuvre pour imputer les différentes charges indirectes, cette approche a connu du succès mais elle est plutôt adaptée aux organisations opérant dans un environnement stable. La méthode ABC remplace les unités d'œuvres par des inducteurs d'activités ; les produits consomment les activités qui à leur tour consomment les ressources. Cette méthode est adaptée aux entreprises modernes où les charges indirectes sont plus importantes que les charges directes.

La méthode ABC, intégrée dans le cadre global de « management par les activités » (MBA), est une des innovations vedettes en CDG, cependant son adoption n'est pas tout aussi assurée par les entreprises, cette adoption s'explique par l'information relative aux coûts et aux facteurs culturels (Charaf & Bescos, 2013). Bien que les entreprises ayant adopté l'ABC, au Maroc par exemple, sont plus efficaces et sont plus satisfaites de leurs systèmes de calcul des coûts, il reste que son utilisation en pilotage de la performance reste limitée (Charaf & Rahmouni, 2014).

L'ABC en tant qu'outil de gestion innovant a suscité plusieurs recherches. Cet outil dispose pourtant d'une panoplie de dérivés. L'évolution de la pratique et de son utilisation change par l'apport des chercheurs et des besoins des entreprises. A titre illustratif, l'ABC a connu une intégration du facteur temps dans le calcul des coûts, c'est la « Time Driven ABC (TDABC) », proposée pour répondre aux besoins de mesurer le temps cognitif humain à l'ère du développement des technologies. Cette technique permet d'intégrer l'effet de la digitalisation sur le calcul des coûts en comptabilité de gestion. Surtout que de nos jours, le temps est devenu un élément de coût très important (Pashkevich et al., 2023). Cette idée participe à la valorisation de l'information dans la prise de décision mais surtout le coût en termes de temps de la bonne décision plus encore du coût de la non qualité de l'information.

3.5. Balanced score card (BSC)

Cet outil innovant de Kaplan et Norton (1992) permet de mesurer la performance organisationnelle en articulant des indicateurs relatifs aux finances, clients, processus internes et capacités de l'organisation. Ce tableau de bord « équilibré » est aligné sur la stratégie de l'entreprise, il introduit une approche holistique du pilotage de la performance, en intégrant les indicateurs financiers et non financiers. Toutefois la réussite de sa mise en œuvre nécessite un changement culturel et les indicateurs non financiers risquent d'introduire de la subjectivité et une complexité de mesure.

En plus d'être un outil qui réussit l'intégration des indicateurs non financiers, le BSC constitue d'ailleurs, à la fois un levier de contrôle interactif et un levier de contrôle diagnostique, il analyse à la fois les données du passé et introduit une vision prospective de la performance de l'entreprise. Toutefois son adoption ne signifie pas un usage équilibré des indicateurs financiers et ceux non financiers. En effet, l'étude de Naro et Travaile (2020) analyse la conception du BSC et son effet déterminant sur l'organisation en termes d'apprentissage même après l'abandon de l'outil, la conclusion que fournissent les auteurs est que la priorité des contrôles financiers vide le BSC de ses points de force (Naro & Travaile, 2020).

De la littérature, on peut soulever plusieurs études où les chercheurs se sont intéressés à cette pratique et aux facteurs de son adoption en entreprise. L'étude réalisée au Maroc par Rherib et al. (2021) sur les contingences de l'adoption du BSC, montre que les entreprises de grande taille sont celles qui adoptent le plus le BSC et l'âge n'a aucun effet sur l'adoption. De plus, la propriété étrangère, l'orientation vers un marché mondial au-delà de la région géographique de l'entreprise locale et d'autres pratiques sophistiquées de comptabilité de gestion (comptabilité par activités, juste à temps et gestion de la qualité totale) sont liées à l'utilisation du tableau de bord équilibré (Sharma & Sharma, 2021).

Comme l'ABC et en tant que pratique innovante vedette, le BSC a connu des évolutions. A titre d'exemple, le tableau de bord équilibré agile et adaptatif (AABSC) qui représente un outil basé sur le principe du BSC et adapté pour soutenir la comptabilité de gestion stratégique. L'adoption de l'outil a renforcé les systèmes de gestion (Mohammed et al., 2022).

3.6. ERP : « Enterprise Ressource planning »

L'environnement des affaires a connu plusieurs mutations qui ont augmenté l'intérêt pour les technologies de l'information et de la communication afin de faire face à la concurrence.

L'entreprise a besoin d'informations avec un grand degré de sophistication, une clarté et une précision améliorant la prise de décision immédiate (Nawawi et al., 2023).

L'innovation qui marque la digitalisation du système de contrôle de gestion est l'entreprise Ressource Planning (ERP), la définition la plus connue est celle de Reix (2005) : C'est une application qui facilite la centralisation des données pour faciliter la gestion intégrée des ressources. Ce système intègre en un système unique l'information et les processus liés à la gestion de l'information pour être utilisé en organisation (Kefi, 2020).

L'ERP est un ensemble intégré d'applications ou de modules commerciaux, qui peuvent contenir des fonctions commerciales telles que la comptabilité générale, les dettes, les créances, la planification des matières premières, la gestion des commandes, le contrôle des stocks et la gestion des ressources humaines (Chapman & Kihn, 2009).

Estébanez (2021) définit ensuite l'ERP comme des applications informatiques configurables, modulaires et intégrées, qui visent à combiner et à optimiser les processus de gestion de l'entreprise en proposant des référentiels uniques et en utilisant des règles de gestion standard (Estébanez, 2021). En résumé, cette définition quelque peu différente met l'accent sur la notion d'intégration de systèmes d'information qui fonctionnent de manière coordonnée et cohérente qui partagent la même base de données, à travers un système automatiquement prédéfini, et éventuellement configurable comme un moteur de workflow (Nawawi et al., 2023)

Les ERP élargissent les champs d'action du contrôle de gestion. En effet, les contraintes de collecte de stockage et de traitement des données sont dépassées par l'automatisation et le gain de temps réalisé dans la création des rapports et la réception des feed-back (Kefi, 2020).

Un autre volet est soulevé en littérature, il s'agit de la mise en œuvre de l'ERP et son impact sur les contrôleurs de gestion. Les résultats de l'étude de Nawawi et al. (2023) montrent que la qualité du système ERP affecte la satisfaction du contrôleur de gestion, et la communication n'a pas d'incidents sur la satisfaction des contrôleurs de gestion (plus le système est performant moins la communication est intense). La collecte des données est le principal apport de l'ERP aux contrôleurs de gestion et permet d'harmoniser et d'améliorer l'information budgétaire (Nawawi et al., 2023).

Outre ces effets positifs sur la mission du contrôleur de gestion, la question des facteurs d'adoption des ERP est étudiée par des recherches. Parmi les réponses apportées, l'ERP est installé par une pression exercée par le siège. Ce constat soulève la question du choix et de

l'adoption des innovations en pratiques en CDG et si les managers du niveau intermédiaire ont un rôle dans le choix et l'adoption des pratiques.

3.7. Systèmes de mesure de la performance

La mesure de la performance a évolué d'un enrichissement des cadres et méthodes de mesure de la performance à un système de pilotage de la performance.

L'évolution de l'environnement et des organisations a fait évoluer les mesures de performance vers plus de mesures subjectives, non financières, en fonction des besoins de l'entreprise vers des systèmes de gestion des performances performants.

Les données du marché financier sont utilisées comme mesure de la performance mais elles présentent des limites, c'est une évaluation de toute l'entreprise et il est difficile à la fois d'agréger et de ségréguer les mesures en entreprise. Pour remédier à cette limite, des mesures mixtes entre la comptabilité et le marché financier sont utilisées. Le Q de Tobin est la mesure mixte la plus utilisée. Il s'agit du rapport entre la valeur de marché des actifs de l'entreprise et leur coût de remplacement, C'est une mesure théorique de la rentabilité économique. L'une des difficultés liées à l'adoption du Q de Tobin est que la valeur de remplacement des actifs de l'entreprise est presque toujours mesurée par le biais de son indicateur étroitement lié qui est la valeur comptable des actifs.

Les mesures non financières par contre prennent de plus en plus d'importance en recherche. He et Lau (2012) examinent comment ces mesures influencent les perceptions par les employés de mesures équitables à travers deux variables médiatrices : informations pertinentes et clarté du rôle. Les résultats de cette étude montrent que l'usage de mesures non financières a un impact positif sur les informations pertinentes pour l'emploi, la clarté des rôles et l'équité procédurale de manière indirecte : les mesures non financières impactent les informations pertinentes qui influencent la clarté des rôles qui à leur tour influencent l'équité procédurale.

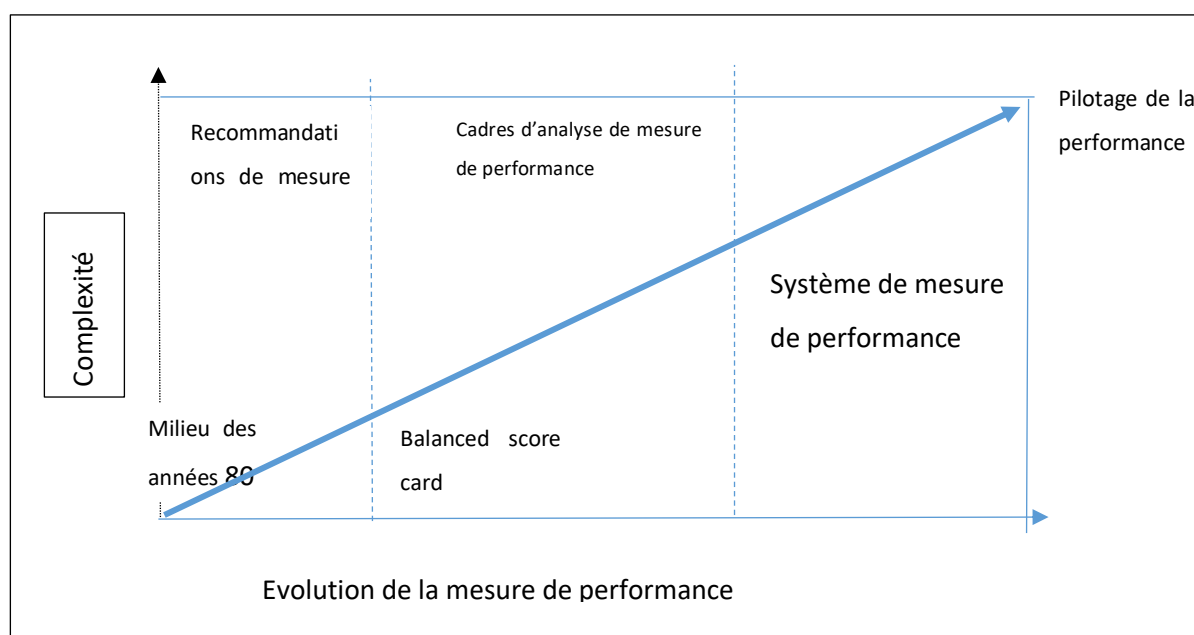
L'adoption de mesures non financières améliore la qualité de l'information et a un effet sur la perception et l'acceptation des mesures de performances. Les mesures non financières sont entendues selon le sens des mesures utilisées par Kaplan et Norton (1996) et de leur tableau de bord prospectif, il s'agit de la perspective d'apprentissage et de croissance, de la perspective des processus internes de l'entreprise qui inclue l'adoption d'innovations et la perspective du client. Les auteurs de cette étude (He & Lau, 2012) préconisent la conception de systèmes de mesure de la performance plus simples.

Il est difficile toutefois de classer les mesures en financières ou non financières, par exemple la littérature sur les mesures de performance relative à la durabilité, classe cette dernière en mesures non financières. Hopwood et Unerman (2010) précisent que relativement à la durabilité, les indicateurs sont plus financiers que non financiers pour répondre aux exigences des parties prenantes tout en répondant aux exigences de rentabilité financière des actionnaires (Hopwood & Unerman, 2010).

Vers le management de la performance

Le management de la performance n'est pas un concept isolé de la mesure de la performance. Ils font partie d'un processus itératif où la mesure et le management de la performance se succèdent ; tel que présenté sur la figure (2). En effet le management de la performance est défini comme « *l'utilisation d'informations sur la mesure des performances pour apporter des changements positifs à la culture, aux systèmes et aux processus organisationnels. En aidant à fixer des objectifs de performance convenus, en allouant et en priorisant les ressources, en informant les responsables pour qu'ils confirment ou modifient la politique actuelle ou les orientations du programme afin d'atteindre ces objectifs. Et en partageant les résultats de la performance dans la poursuite de ces objectifs.* » Amaratunga et Baldry (2002) cité par (Folan & Browne, 2005).

Figure 2: Processus d'évolution de la mesure de performance



Source : Adapté de Folan et browne (2005)

Le pilotage de la performance fait évoluer la mesure de la performance, dans un processus d'amélioration continue, vers un système intégratif de management de la performance en étroite action avec les systèmes de contrôle de gestion.

Les cadres d'analyse de Ferreira et Otley (2009) et de Broadbent et Laghling (2009), apportent des éclaircissements sur la nature conceptuelle de la mesure de performance (PMS). Ils évoquent et s'intéressent à la fois aux outils de contrôle classiques et innovants (modernes) (par exemple, Otley traite à la fois le budget et la BSC) Ils insistent sur le dépassement de la mesure de la performance vers le management de la performance autrement dit comment la performance est contrôlée, influencée et managée.

La mesure de la performance est un des outils indispensables en CDG, il permet de maîtriser les tensions qui existent en organisation, notamment entre la technique et le social. Son atout est sa capacité d'intégrer les volets financiers et non financiers dans une logique systémique en focalisant la performance. L'étude du PMS renforce le rôle du capital intellectuel en tant que nouvelle pratique en CDG.

3.8.Capital intellectuel (CI)

Défini par opposition aux actifs corporels, le CI intègre les connaissances, les compétences, les aptitudes, les propriétés intellectuelles, les valeurs, les normes.... il est l'outil adapté à l'économie de la connaissance. Son qualificatif d'intellectuel fait référence au niveau de connaissances implicite engagé dans la performance des organisations par son potentiel de capacité d'innovation (Mohua & Yusoff, 2023).

Le Capital intellectuel a attiré les attentions en tant que nouvelle technologie comptable qui peut engendrer d'importants changements organisationnels. Pourtant lorsque le CI a été reconnu comme mode de gestion, il a été fortement critiqué pour les changements qu'il déclenche dans des environnements stables.

Le capital intellectuel sous toutes ses formes (connaissance, expertise, compétence, relations positives ou capacités techniques) est une source importante de durabilité organisationnelle, pourtant dans la littérature sur les pratiques, l'accent est beaucoup plus mis sur le CI comme moyen de reporting externe (Mohua & Yusoff, 2023).

Les pratiques ont donc évolué en intégrant le changement de l'environnement. Plusieurs facteurs expliquent ce changement.

En tant que jeune discipline, le CDG est en mutation selon les praticiens et les chercheurs. Son rôle dans la prise de décision le confronte à un environnement perturbé et complexe et à des enjeux stratégiques et organisationnels contraignants et dynamiques. Le CDG a connu une grande évolution depuis les travaux d'Anthony (1965), encore plus depuis le changement introduit par Johnson et Kaplan (1987) et leur « Relevance Lost ». Comprendre les causes de ce changement est important pour cerner la conceptualisation du CDG.

4. Facteurs de changement du CDG

Selon March et al (2000), le changement dans les contrôles techniques peut être étudié sous différents angles : la sélection, la résolution des problèmes, l'apprentissage, les conflits, la diffusion et la politique (March et al., 2000). Tandis que l'évolution et le changement s'expliquent par le cycle de vie qui facilite la description des étapes de développement.

Odonkor et al. (2024) recommandent l'adaptation continue des pratiques de contrôle de gestion aux avancées technologiques, aux changements économiques et réglementaires, à la durabilité comme nouvelle contrainte...etc. cette adaptation s'avère nécessaire pour garder la pertinence dans un paysage en évolution (Odonkor et al., 2024). Les facteurs de changement et d'évolution tirés de notre revue de littérature se résument en trois catégories ; d'abord la contrainte du contexte et de l'instabilité de l'environnement ; ensuite la digitalisation qui s'impose comme une variable incontournable de la pertinence du contrôle et enfin la contrainte écologique et de développement durable qui a un impact non négligeable.

4.1. Contexte du CDG : Contexte turbulent/ modification des modèles économiques :

L'évolution des systèmes de contrôle et des pratiques de CDG est le résultat de la dynamique de l'environnement et son instabilité. Il a été constaté qu'un environnement complexe exige un système de contrôle plus complexe et évolutif (Vărzaru et al., 2022). La dynamique d'évolution de l'environnement des organisations les force à adopter des outils innovants de contrôle pour faire face à l'incertitude. Les organisations s'éloignent de plus en plus des pratiques traditionnelles telles que : analyse des coûts, analyse du ROI...vers ABC, Target costing, BSC, Performance management system, EVA selon Van Veen-Dirks, et al. (2018)

Les systèmes de contrôles et les pratiques de CDG s'adaptent au contexte interne et externe dans lequel ils interagissent. Cette interaction est conditionnée par l'objectif de ces contrôles. La revue de littérature évoque ces rôles, le rôle de coordination des comportements pour Ahrens (2018) et pour Zawawi et al (2018) dans des systèmes de contrôle inter-organisationnels, le rôle

d'alignement entre les stratégies de l'entreprise et les activités fonctionnelles pour Akroyd et al., (2016) ou même le rôle d'explication de la philosophie de l'entreprise pour le cas des Start up comme le précise (Becker & Endenich, 2023).

De nos jours l'instabilité de l'environnement s'est accentuée par des crises successives de multiple nature et à cycles rapides. Alors, une question se pose en littérature, comment les entreprises modifient leur utilisation du CDG en période de crise ? L'étude qualitative de Hayne (2022) montre que les organisations qui font face à des crises qui résultent d'un changement discontinu utilisent le CDG formel pendant la crise alors que ceux qui confrontent une crise continue et prévisible recourent à des pratiques informelles pour surmonter la crise (Hayne, 2022).

La crise sanitaire du Covid est la crise qui a fortement marqué l'usage des systèmes de contrôle de gestion, la littérature s'intéresse à ce volet par l'étude des changements dus à la réponse à cette crise. En effet, l'utilisation combinée des contrôles organique et mécanistes acquiert une réactivité et une flexibilité face à la crise. La conception et l'usage des CDGS sont les dimensions cruciales pour adapter les changements du CDG en réponse aux changements de l'environnement et aux crises (Passeti et al., 2021).

4.2. Digitalisation

Le monde des affaires a changé suite, entre autres, à la transformation digitale. Cette transformation a modifié les pratiques managériales et les Business Model, Le contrôle de gestion n'est pas épargné de cette influence du digital surtout avec sa forme de « Big Data » (Boutgayout & El Ghazali, 2020). L'environnement de l'entreprise change à grande vitesse, les décisions sont de plus en plus à terme court et devraient refléter une réactivité, voire une agilité de la part des managers. La digitalisation représente un des facteurs importants de ce changement. Elle accélère et facilite la génération de l'information et exige la surveillance de sa qualité.

L'économie numérique et la digitalisation ont orienté l'attention vers la prise en considération du temps comme ressource et comme unité de mesure. Cette économie est caractérisée par une consommation de services de la technologie plutôt que des biens tangibles. La structure des coûts se trouve ainsi considérablement modifiée et le coût marginal tend vers zéro (Pashkevich et al., 2023). Une autre caractéristique marque l'économie numérique, il s'agit du temps fourni par l'humain qui fournit le service, ainsi la méthode de TDABC répond à cette caractéristique

en stipulant que chaque activité consomme des ressources pendant un temps bien déterminé et ce temps est considéré de nos jours, un actif central.

La digitalisation et la transformation digitale ont changé les pratiques managériales et les business model des entreprises et par conséquent ont eu un effet sur le CDG. Des DIU (unités d'innovations numériques) se propagent de plus en plus dans les organisations, ce sont des unités chargées d'explorer et de développer de nouvelles innovations numériques. La mise en place de ces unités pose le problème de la mesure de leur performance et de l'alignement des systèmes d'information de la DIU et l'entreprise. Les Systèmes de contrôle répondent à cette problématique en fixant des objectifs et en remédiant aux asymétries d'information et en faisant l'usage diagnostic pour l'exploitation et interactif pour l'exploration des systèmes de contrôle (Haskamp et al., 2021).

Syed (2023) a énuméré en son article les principaux impacts de la digitalisation : d'abord un impact sur la disponibilité des données et de leur analyse, en effet l'utilisation des technologies d'information met à disposition des gestionnaires une grande quantité de données surtout avec l'ère du Big data, le recours à la numérisation améliore l'analyse des données et leur surveillance en temps réel et améliore par conséquent la qualité de la prise de décision et la réactivité aux données de l'environnement. Ensuite, le deuxième impact évoqué par l'auteur est relatif à l'automatisation des tâches routinières, elle contribue alors à la réduction des erreurs humaines et des biais dans le cadre du contrôle en réalisant plus d'efficacité et orienter les ressources vers plus d'innovation. Le troisième et dernier impact est celui de la décentralisation de la prise de décision favorisant une plus grande réactivité des employés et de leur agilité (Syed, 2023) en introduisant la prise de décision à tous les niveaux.

Une autre étude contribue à renforcer cette idée, on soulève de la littérature que la Big Data Analytics (BDA), en tant qu'intégration de la digitalisation en systèmes de contrôle, impacte la qualité du reporting, l'analyse des données, la réponse aux exigences des parties prenantes et la planification stratégique (Hussien et al., 2025)

Cependant, la digitalisation fait face à plusieurs problèmes tels que la sécurité des données, l'adaptation de la culture organisationnelle et la gestion des résistances aux changements. De plus le recours de plus en plus à l'informatique dématérialisée basée sur le Cloud et l'intégration de l'intelligence artificielle dans la prise des décisions pose deux principaux problèmes selon l'auteur : la confidentialité des données et les problèmes de l'éthique relative à l'usage de l'IA et le problème de partialité des algorithmes de prise de décision. (Syed, 2023)

L'intelligence artificielle est l'innovation qui marque le plus la transformation digitale, par ses différentes techniques : machine Learning (ML) ou Large Language processing (LLP), elle impacte également le contexte du contrôle de gestion. Non seulement en terme d'évolution des pratiques mais également le changement épistémologique des approches qui étaient déductives (par exemple, les indicateurs de performance) et deviennent inductives par les technologies de l'intelligence artificielle (IA) par exemple les indicateurs de performance découlent d'un modèle développé à partir des données disponibles corrélés. Il est alors important d'étudier plus l'impact social de l'IA sur le CDGS (Sundström, 2024).

En littérature, on trouve que le système de contrôle de gestion accompagne cette transformation en instaurant des procédures et des routines pour maintenir ou modifier les schémas des activités organisationnelles (Simons, 1987). Les systèmes interactifs sont ainsi utilisés pour introduire les changements et garder l'attention sur l'importance de la transformation digitale ; les cadres organisent des réunions ou établissent des ordres de jour récurrents. Dans ce cadre les contrôles interactifs sont plus efficaces que les contrôles diagnostics.

4.3. Développement durable

Le développement durable s'impose et « impose » un management du changement et un changement des pratiques de management (Rasolofo-Distler, 2019). Cette nouvelle donnée nécessite des efforts de planification à long terme, et un ajustement permanent des stratégies et d'apprentissage. Le CDG contribue à l'opérationnalisation de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) et à la formulation de la stratégie organisationnelle en traduisant les innovations nécessaires au Développement durable (DD), par la coordination avec les parties prenantes (PP) et en capitalisant les nouvelles connaissances (Rasolofo-Distler, 2019).

Les contrôles de durabilité favorisent des liens de connexion entre les pratiques que la perspective des pratiques nomme « les compréhensions partagées » entre les pratiques. Ces contrôles améliorent la perception des défis de l'environnement et permettent d'intégrer les attentes des parties prenantes (Ligonie, 2021). Selon Werastuti et al. (2024), Le contrôle de gestion joue un rôle de médiateur dans la relation entre le contrôle de gestion et la performance de la durabilité.

Le contrôle par la contrainte carbone, par exemple, a un triple objectif le contrôle des coûts, la compétitivité et la légitimité (Bui & Fowler, 2022) ; pour vérifier l'usage du CDGS pour répondre aux pressions institutionnelles de soutenabilité, trois situations sont distinguées : la

première est relative à spécifier et communiquer les objectifs pour éviter les malentendus avec les différentes parties prenantes. La deuxième concerne le monitoring de la performance durable, qui est un axe central pour la réponse stratégique à la soutenabilité, dans la mesure où le monitoring permet de gérer les contraintes financières et de temps. La troisième est la mesure de la performance durable par des indicateurs financiers et non financiers (Wijethilake et al., 2017)

L'utilisation des leviers de contrôle de Simons (1995) pour expliquer l'intégration du contrôle de gestion environnemental est très répandue en littérature, les leviers de croyance et de limites représentent la partie de conception du système de contrôle. Le levier interactif renvoie aux systèmes d'informations utilisés pour prendre les décisions alors que le levier diagnostic veille au bon déroulement de la routine organisationnelle (Renaud, 2013).

Le CDGS, en intégrant les changements de l'environnement, favorise des changements intra-organisationnels et des améliorations de la performance. Pourtant des frictions et des tensions naissent de l'incohérence entre les pratiques coexistant. Les managers cherchent alors à atténuer ces effets négatifs, par la manipulation de l'usage des mesures de la performance afin d'améliorer la communication et l'apprentissage (Toldbod & Van der Kolk, 2022). Bien que ce rôle soit important, il reste non transformatif, la soutenabilité est donc un élément important du contrôle culturel (Narayanan & Boyce, 2019).

Conclusion

Pour répondre à la question du comment évolue le CDG, cette revue de littérature présente quelques réponses et ouvrent des pistes pour des recherches futures.

Le contrôle évolue à travers la multiplication des types de contrôle et des mécanismes utilisés pour concevoir les systèmes de contrôle. En effet, le contrôle qui était au départ un processus et des dispositifs formels pour assurer la coordination des comportements organisationnels, évolue pour intégrer des formes de contrôles informels. Cette intégration s'explique par l'importance de chercher un équilibre entre le contrôle et la confiance en organisation. Les deux visent une amélioration de la performance et intégration des opportunités et menaces de l'environnement et réduire les incertitudes. L'opposition de ces deux concepts soulève la question du tout « contrôle » ou tout « confiance ».

La définition du concept « contrôle de gestion » évolue pour accompagner les changements de l'environnement et des systèmes de contrôle. Le processus de contrôle marque fortement les

premières définitions avant de virer vers une approche stratégique, intégrative ou de pilotage de la performance. Cette évolution marque un élargissement et une valorisation des systèmes de contrôle en organisation.

Les pratiques ont également connu des modifications et des améliorations en raison des différentes adaptations aux changements de l'environnement. D'une approche axée sur l'analyse des données du passé, les pratiques de CDG sont passées à une approche prospective intégrant l'exploitation des ressources disponibles et l'exploration des opportunités possibles.

L'explication de ces changements se trouve dans les facteurs internes et externes. Notre revue de littérature donne lieu à trois facteurs les plus analysés par les chercheurs en ce domaine. Le contexte organisationnel conditionne le choix des systèmes de contrôle à adopter, le développement durable introduit la contrainte écologique et l'objectif de la durabilité dans son sens large dans les systèmes de contrôles et finalement la digitalisation s'impose comme facteur de changement avec ses avantages et ses limites dans l'efficacité du contrôle.

Notre recherche présente une synthèse de l'évolution conceptuelle et en pratiques du CDG et soulève des points importants pour de futures recherches.

La complexité de l'environnement et des pistes de la performance met en valeur des systèmes de contrôle intégratifs. Ces systèmes utilisent des indicateurs financiers et non financiers pour assurer la compétitivité des organisations (Beusch et al., 2022). L'usage de systèmes intégratifs favorise la prise en considération de facteurs et de contraintes différents qui influencent la performance des organisations. Telles que la digitalisation, les nouvelles formes organisationnelles, la durabilité...

L'évolution des pratiques pose également la problématique de choix des pratiques à adopter. Des pratiques montrent leurs limites et d'autres pratiques naissent pour les remplacer. L'innovation est par conséquent, un facteur très associé à l'évolution du CDG. En effet, le courant de recherche sur la relation entre le contrôle de gestion (CDG) et l'innovation est en développement ces dernières décennies (Zawawi et Hoque 2010 ; Alcouffe et al. 2019 ; Barros et Ferreira 2023).

Un dernier point à soulever est le rôle du contrôleur de gestion. Le contrôle évolue et modifie les tâches et les responsabilités du contrôleur dans le choix des indicateurs de mesure de la performance, des pratiques de CDG et la conception des systèmes de pilotage de la performance.

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.
- Abdullah, A., & Khadaroo, I. (2020). The trust-control nexus in public private partnership (PPP) contracts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(6), 10676.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Homewood, Illinois (USA).
- Anthony, R. N. (1988). *The Management Control Function*. Harvard Business School Press.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2007). *Management Control System*. New York:: CDG Graw Hill .
- Balambo, M. (2013). Culture nationale et développement de la confiance inter organisationnelle en milieu supply chain : Le cas du Maroc. Colloque LOGISTIQUA'13. Maroc.
- Barros, R. S., & Ferreira, A. M. (2017). Time-driven activity-based costing: designing a model in a Portuguese production environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 14(1), 2-20.
- Becker, S. D., & Endenich, C. (2023). Entrepreneurial Ecosystems as Amplifiers of the Lean Startup Philosophy: Management Control Practices in Earliest-Stage Startups. *Contemporary Accounting Research*, 40(1), 624-667.
- Berg, T., & Madsen, D. (2020). The evolution of a management control package: a retrospective case study. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 763-781.
- Beusch, P., Frisk, J. E., Rosén, M., & Dilla, W. (2022). Management control for sustainability: Towards integrated systems. *Management Accounting Research*, 54, 100777
- Bin-Nashwan, S. A., Abdullah, N. S., & Obaid, M. M. (2017). A review of literature in management control system (CDGS), business strategy, and firm's performance. *International Journal of Management Research and Reviews*, 7(2), 99.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, organizations and society*, 29(8), 709-737.
- Bouquin, H. (2008). Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? *Finance Contrôle Stratégie*, 11(Hors série), 177 - 191.
- Bouquin, H. (2011). *Un dispositif du gouvernement d'entreprise* (4, Éd ed.). Que sais-je?
- Boutgayout, B., & El Ghazali, M. B. (2020). Contrôle de gestion 3.0: Nouveaux outils et prise de décision à l'ère de la transformation digitale. *Revue Internationale d'Economie Numérique*, 2(1), 62-78.
- Bui, B., & Fowler, C. (2022). Carbon controls in a New Zealand electricity utility: An application of theoretical triangulation. *Accounting & Finance*, 62(4), 4423-4451.
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, organizations and society*, 34(2), 151-169.

- Charaf, K., & Bescos, P. L. (2013). The role of organizational and cultural factors in the adoption of activity-based costing: the case of Moroccan firms. *Journal of Accounting and Management Information Systems (JAMIS)*, 12(1), 4-21.
- Charaf, K., & Bescos, P. L. (2018). *Initiation au contrôle de gestion*. Editions Ellipses.
- Charaf, K., & Rahmouni, A. F. (2014). Using importance performance analysis to evaluate the satisfaction of Activity-Based Costing adopters. *Journal of Accounting and Management Information Systems (JAMIS)*, 4, 665-685.
- 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*, 1-13.
- 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*, 1-13.
- Dlamini, B. (2023). A contemporary view of management accounting, its genesis and evolution: A literature review. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 12(4), 310-319.
- Estébanez, R. P. (2021). Assessing the Benefits of an ERP Implementation in SMEs. An Approach from the Accountant's Perspective. *Scientific Annals of Economics and Business*, 68(1), 63-73.
- Fehrenbacher, D. D., Schulz, A. K., & Rotaru, K. (2018). The moderating role of decision mode in subjective performance evaluation. *Management Accounting Research*(41), 1-10.
- 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.
- Folan, P., & Browne, J. (2005). A review of performance measurement: Towards performance management. *Computers in industry*, 56(7), 663-680.
- Fried, A. (2017). Terminological distinctions of 'control': a review of the implications for management control research in the context of innovation. *Journal of Management Control*, 28(1), 5-40.
- Gendron, C. (2011). L'entreprise comme vecteur du progrès social. *Débat sur la responsabilité sociale de l'entreprise. Revue du MAUSS permanente*, 3(15).
- Guenther, T. W., & Heinicke, A. (2019). Relationships among types of use, levels of sophistication, and organizational outcomes of performance measurement systems: The crucial role of design choices. *Management Accounting Research*(42), 1-25.
- Haskamp, T., Breitenstein, A., & Lorson, A. (2021). A Management Control Systems Perspective on Digital Innovation Units. *ACDGIS*.
- Hayne, C. (2022). The effect of discontinuous and unpredictable environmental change on management accounting during organizational crisis: A field study. *Contemporary Accounting Research*, 39(3), 1758-1796.
- He, J. Q., & Lau, C. M. (2012). Does the reliance on nonfinancial measures for performance evaluation enhance managers' perceptions of procedural fairness?. (pp.). EEmerald Group Publishinl. (E. G. Limited, Ed.) In *Performance measurement and management control: global issues*, 363-388.
- Hopwood, A. G., & Unerman, J. (2010). *Accounting for sustainability: Practical insights*. Earthscan.

Hussien, L. F., Alshaketheep, K., Al-Ahmed, H., Shajrawi, A., Alghizzawi, M., Zraqat, O., & Deeb, A. (2025). The impact of big data analytics on the sustainability reports quality. . *Discover Sustainability*, 6(1), 1-21.

Irfani, D. P., Wibisono, D., & Basri, M. H. (2020). Integrating performance measurement, system dynamics, and problem-solving methods. , 69(5), . *International Journal of Productivity and Performance Management*, 69(5), 939-961.

Iyenhen, C., & Sabit, M. S. (2023). The Evolution and Development of Management Accounting Theories and Practices: A Review of Theoretical Frameworks. *Central Asian Journal of Innovations on Tourism Management and Finance*, 4(2), 40-54.

Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston.

Jukka, T., & Pellinen, J. .. (2020). Exploring management control system typologies: an organisation-level view. *Journal of accounting & organizational change*, 16(3), 427-445.

Karmeni, K., de La Villarmois, O., & Mansouri, F. (2017). Control and innovation: A study of the mediating effect of knowledge diffusion in franchise networks. *Accounting Auditing Control*, 23(3), 63-95

Kaufman, M., & Covalleski, M. A. (2019). Budget formality and informality as a tool for organizing and governance amidst divergent institutional logics. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 40-58.

Kefi, M. K. (2020). Digital labour Platform of management control, and organisational change: French SMEs and VSEs. *Revue Management & Innovation*, 20(1), 77-100.

Kunz, J., & Linder, S. (2012). Organizational control and work effort—another look at the interplay of rewards and motivation. *European Accounting Review*, 21(3), 591-621.

Langevin, P., & Mendoza, C. (2021). Procedural fairness of objective and subjective performance evaluations: Exploring the combined effects of uncertainty and trust. *Comptabilite Controle Audit*, 27(2), 111-154.

Ligonie, M. (2021). Sharing sustainability through sustainability control activities. A practice-based analysis. *Management Accounting Research*, 50, 100726.

Long, S. (2018). *The perverse organisation and its deadly sins*. Routledge.

Malmi, T., Bedford, D. S., Brühl, R., Dergård, J., Hoozée, S., Janschek, O., & Willert, J. (2022). The use of management controls in different cultural regions: An empirical study of Anglo- Saxon, Germanic and Nordic practices. *Journal of Management Control*, 33(3), 273-334

March, J. G., Schulz, M., & Zhou, X. (2000). *The dynamics of rules: Change in written organizational codes*. Stanford University Press

Mohammed, A., Sulaiman, S., & Zin, N. M. (2022). The effect of management accounting system on circular economic: using agile-adaptive balanced scorecard as mediator. *International Journal of Accounting*, 7(40), 78-94

- Mohua, M. J., & Yusoff, W. F. (2023). Strategic Management Accounting Practices in the Knowledge-Intensive Economy: Evaluating the Role of Intellectual Capital. Conference Towards ASEAN Chairmanship (pp. 86-93). Atlantis Press.
- Mustapha, N. A., & AB Wahid, R. (2021). The relationship between management control system on corporate sustainability in the construction industry. Quantum Journal of Social Sciences and Humanities, 2(6), 50-63.
- Narayanan, V., & Boyce, G. (2019). Exploring the transformative potential of management control systems in organisational change towards sustainability. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 32(5), 1210-1239.
- Naro, G., & Travaille, D. (2020). Les leçons de la crise sanitaire du COVID-19 pour le contrôle de gestion des hôpitaux publics: d'une logique de l'efficacité à une logique de l'efficacités. In XX USP International Conference in Accounting. Accounting as a governance mechanism.
- Nawawi, M., Prasadhita, C., & Octavian, L. (2023). Enterprise Resource Planning (ERP) and Management Controller: A Study of Manufacturing Industries in Banten. Jurnal Riset Akuntansi Terpadu, 16(1), 64-75.
- Odonkor, B., Kaggwa, S., Uwaoma, P. U., & Farayola, O. A. (2024). A review of US management accounting evolution: Investigating shifts in tools and methodologies in light of national business dynamics. World Journal of Advanced Research and Reviews, 21(1), 189-204
- Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? Accounting, Auditing & Accountability Journal, 21(2), 229-239.
- Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A. (1995). Research in management control: an overview of its development. British Journal of management, 6, S31-S44.
- Pashkevich, N., von Schéele, F., & Haftor, D. M. (2023). Accounting for cognitive time in activity-based costing: A technology for the management of digital economy. Technological Forecasting and Social Change, 186, 122176
- 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 & Accountability Journal, 34(6), 1430-1444
- Pianese, T., Errichiello, L., & da Cunha, J. V. (2023). Organizational control in the context of remote working: A synthesis of empirical findings and a research agenda. European Management Review, 20(2), 326-345
- Porter, M. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press, New York.
- Potkany, M., Zavadsky, J., Hlawiczka, R., Gajdos, P., & Schmidtova, J. (2022). Quality Management Practices in Manufacturing Enterprises in the Context of Their Performance. Journal of Competitiveness, 14(2), 97-115
- Rasolofo-Distler, F. (2019). The role of management control in the operationalization of corporate social responsibility. Projectics/Proyética/Projectique, 22(1), 47-64.

- Renaud, A. (2013). Les configurations de contrôle interactif dans le domaine environnemental. *Comptabilité Contrôle Audit*, 19(2), 101-132.
- Rherib, N., EL AMILI, O., & EL KHOURCHI, B. A. (2021). L'impact de la taille et de l'âge de l'entreprise sur l'adoption du Balanced Scorecard au Maroc: Résultats d'une étude empirique. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2)
- Richard, P. J., Devinney, T. M., Yip, G. S., & Johnson, G. (2009). Measuring organizational performance: Towards methodological best practice. *Journal of management*, 35(3), 718-804.
- Sharma, D., & Sharma, U. .. (2021). Analysis of balanced scorecard usage by private companies. *Pacific Accounting Review*, 33(1), 36-63.
- Simons, R., & Dávila, A. (2021). How top managers use the entrepreneurial gap to drive strategic change. *European Accounting Review*, 30(4), 583-609.
- Sitkin, S. B., Long, C. P., & Cardinal, L. B. (2020). Assessing the control literature: Looking back and looking forward. *Annual review of organizational psychology and organizational behavior*, 7(1), 339-368.
- Snyder, H. .. (2019, March). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*(104), 333–339. doi:<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.07.039>
- Stede, W. A., Chow, C. W., & Lin, T. W. (2006). Strategy, choice of performance measures, and performance. *Behavioral research in accounting*, 18(1), 185-205.
- Sundström, A. (2024). AI in management control: Emergent forms, practices, and infrastructures. *Critical Perspectives on Accounting*, 99, 102701.
- Syed, B. A. (2023). The Impact of Digitalization on Management Control Systems: A Framework for the Future. *ASSAJ*, 1(01), 33-40.
- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. . *Management accounting research*, 23(3), 171-185.
- Toldbod, T., & Van der Kolk, B. (2022). Cascading control changes, incoherence, and dialogue: Insights from a longitudinal case study. *European Accounting Review*, 31(2), 377-407.
- Tregidga, H., & Laine, M. (2022). On crisis and emergency: Is it time to rethink long-term environmental accounting? *Critical Perspectives on Accounting* , 82, 102311.
- Väisänen, M., Tessier, S., & Järvinen, J. T. (2021). Fostering enabling perceptions of management controls during post-acquisition integration. *Contemporary Accounting Research*, 38(2), 1341-1367.
- Varaiya, N., Kerin, R. A., & Weeks, D. (1987). The relationship between growth, profitability, and firm value. *Strategic Management Journal*, 8(5), 487-497.
- 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.
- 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.

Werastuti, D. N., Sitawati, R., Rinandiyana, L. R., & Badriatin, T. (2024). Management accounting system as mediator on sustainability performance. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(1)

Wijethilake, C., Munir, R., & Appuhami, R. (2017). Strategic responses to institutional pressures for sustainability: The role of management control systems. . *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(8), 1677-1710

Wulansari, D., & Yanti, H. B. (2023). Influence of management accounting practices on MSMEs firms performance. *International Journal of Contemporary Accounting*, 5(2), 103-124.