

Relation des systèmes du contrôle de gestion et changement organisationnel: Une revue de littérature

Relationship between management control systems and organizational change: A literature review

NAFZAOUI Mohammed Achraf

Enseignant chercheur

ENCG KENITRA

UNIVERSITE IBN TOFAIL

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations

Maroc

achrafnafzaoui@yahoo.fr

BELKINDOUSSI Omar

Doctorant

ENCG KENITRA

UNIVERSITE IBN TOFAIL

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations

Maroc

omar.belkindoussi@uit.ac.ma

Date de soumission : 18/01/2021

Date d'acceptation : 09/04/2021

Pour citer cet article :

NAFZAOUI. M.A. & .BELKINDOUSSI O. (2021) «Relation des systèmes du contrôle de gestion et changement organisationnel: Une revue de littérature », Revue Internationale du Chercheur «Volume 2 : Numéro 2» pp : 490 - 510

Résumé :

Cet article cherche des éléments de réponses à la question de la relation des systèmes de contrôle de gestion (désormais appelés redto SCG) et le changement organisationnel. Dans ce cadre, Nous cherchons, sur la base d'une revue de la littérature, à proposer un modèle théorique capable de clarifier **dans quelle mesure l'introduction d'un système de contrôle de gestion pourrait-il devenir un levier incontournable dans la conduite du changement organisationnel?**

Mots clés: Système du contrôle de gestion; changement organisationnel; modèle théorique.

Abstract:

This article seeks answers to the question of the relationship of management control systems (henceforth called redto SCG) and organizational change. In this context, we seek, on the basis of a review of the literature, to propose a theoretical model capable of clarifying **to what extent the introduction of a management control system could become an essential lever in the management organizational change ?**

Key words: Management control system; organizational change; theoretical model.

Introduction

L'accélération du changement qu'elles soient économiques, politiques, technologiques ou sociales qui s'opèrent au sein de notre société, interpellent les organisations à faire évoluer leurs pratiques managériales dont les systèmes du contrôle de gestion pour s'adapter en permanence aux différentes mutations et renforcer leurs capacités organisationnelles.

Cet état, conduit les chercheurs à s'interroger sur la manière dont les managers des organisations publiques ou privées utilisent et exploitent leurs systèmes organisationnels pour s'adapter aux changements et créer des nouvelles configurations organisationnelles. Un système organisationnel pouvant à la fois promouvoir et entraver le changement organisationnel et la performance des organisations est le système du contrôle de gestion. Il semble alors que la recherche sur l'impact des systèmes du contrôle de gestion sur le changement organisationnel est primordiale.

Néanmoins, les recherches traitent cette relation principalement dans le secteur privé, ont étudié l'effet de différents styles de l'utilisation des SCG (Abernethy et Brownell, 1999; Henri, 2006a; Sakka et al., 2013; Su et al., 2015; Widener, 2007) et des caractéristiques spécifiques du SCG (Abdel-Kader et Luther, 2008; Kallunki et al., 2011; Li et al., 2010; Sharma et al., 2006). Cependant, seules quelques études ont examiné l'impact sur le changement organisationnel (Kober et al., 2007; Naranjo Gil et Hartmann, 2007), ont rapporté des résultats mitigés et parfois contradictoires.

En outre, les travaux dans ce champ font apparaître deux courants de recherche majeurs. Le premier considère le SCG comme un frein du changement organisationnel (L. Touchais(2006)), par exemple, le cas des budgets (Berland 2004), ou encore pour (Dent 1990), le système du contrôle de gestion peut alors être source d'inertie, d'autant plus qu'il aboutit à la création de routines organisationnelles, comportementales et politiques figeant le fonctionnement de l'organisation que certains n'ont pas intérêt à voir évoluer. Cette conception s'apparente à la vision traditionnelle du contrôle du contrôle de gestion c'est ce que Simons(1995) nomme le système du contrôle diagnostic.

Toutefois, le second courant s'inscrit dans les évolutions importantes dans la littérature qui réhabiliter et légitime la place et le rôle des SCG dans le management des organisations, ce dernier, suggère que le SCG peut être un outil efficace de promotion et de pilotage du changement (Hopwood 1987, Dent 1990, Shields 1997, Langfield-Smith 1997). Cette

conception s'apparente avec la vision moderne du contrôle de gestion c'est ce que Simons (1995) nomme le système du contrôle interactif.

Les recherches portant sur la contribution et le rôle des systèmes du contrôle de gestion sur le changement se sont développées en suivant des approches différentes : l'adaptation aux changements de l'environnement (L. Kloot, 1997 ; Batac, J & Carassus, D 2009), l'amélioration de la performance (Nelly. A & al Najjar, 2006 ; Rabee S. & Rapiyah. B, 2016), le développement des capacités organisationnelles (S. K Widener, 2007 ; J. F Henri, 2006).

Ces constatations font émerger la question problématique suivante : **Dans quelle mesure l'introduction d'un système du contrôle de gestion pourrait-il devenir un levier incontournable de la conduite du changement organisationnel ?**

Nous cherchons à répondre dans le cadre de ce travail à cette question de façon à passer en revue dans un premier point d'une **liste des variables et construits** afin d'arrêter les plus pertinents par rapport à notre objet de recherche, et à suivre dans un deuxième point un cheminement progressif qui se débute par l'analyse des travaux de recherche qui ont tenté de repérer véritablement la relation entre les deux thématiques, puis présenter les hypothèses et le modèle théorique de recherche.

1. Systèmes du contrôle de gestion (SCG)

Dans la littérature sur le contrôle de gestion, «les systèmes de contrôle de gestion sont généralement considérés comme des outils de mise en œuvre de la stratégie» (Simons, 1991, 49), comme un processus d'aide à la décision stratégique (Simons, 1990), favorisant le développement de la coordination ou de la convergence des buts (Anthony, 1965), l'apprentissage organisationnel (Simons, 1990 ; Bouquin, 2000) ou encore la conduite du changement (Simons, 1990). Cependant il existe multiples définitions du concept des SCG.

Depuis (Anthony, 1965), les SCG sont considérés comme des pratiques organisationnelles formelles mettant l'accent sur les activités de l'organisation. Ils sont définis comme le processus par lequel les gestionnaires veillent à ce que les ressources soient obtenues et utilisées de manière efficace pour atteindre les objectifs de l'organisation.

Ouchi (1979), un SCG est un moyen d'atteindre des objectifs organisationnels grâce à la coopération de divers employés et unités organisationnelles.

Kloot (1997) considère, les SCG comme des systèmes utilisés pour permettre la réalisation des objectifs organisationnels par une utilisation efficace et efficiente des ressources.

Plusieurs autres chercheurs (Bisbe et Otley, 2004; Kober et al., 2007; Ouchi, 1977) ont également considéré le SCG comme la manière dont les gestionnaires utilisent les processus et les procédures pour promouvoir la réalisation de leurs objectifs organisationnels. Dans le même ordre d'idées (Kotter et Schlesinger, (1979); Simons,(1995)) suggère que les systèmes du contrôle de gestion comme des outils que les gestionnaires utilisent pour contrôler le comportement des employés et qui permettent la mise en œuvre réussie du changement, en particulier lorsque le changement est de nature stratégique .

Malgré la panoplie des définitions suggérées par les auteurs de la discipline du contrôle de gestion, nous optons dans le cadre de ce travail pour la définition de (Anthony and Govindarajan, 2007) des systèmes du contrôle de gestion qui demeure à notre sens la plus pertinente : Management control systems « MCSs » consist of formal and informal tools and processes used by managers to influence members of an organization toward achievement of the organization's strategic objectives.

La revue de la littérature nous a permis de dégager deux principales dimensions qui ont été utilisés pour mesurer les systèmes de contrôle de gestion soit le style d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion et les caractéristiques de l'information fournit par des systèmes de contrôle de gestion.

Dans cet article, nous nous sommes référés a deux cadres théoriques, le premier est le cadre des leviers du contrôle de (Simons, 1995) ayant traité la dimension d'usage des SCG qui a été exploités par une communauté considérable des chercheurs, le deuxième est le cadre de Chenhall et Morris, (1986) portant sur l'analyse des caractéristiques de l'information du système d'information .

1.1 Le style d'utilisation des systèmes du contrôle de gestion

Pour (Kober et al. 2007), les systèmes du contrôle de gestion peuvent utilisés d'une manière interactive et diagnostique.

1.1.1 L'utilisation interactive des systèmes du contrôle de gestion

La première dimension se réfère aux systèmes de contrôle interactifs que selon (Simons, 1995, p. 95; p. 108), « les managers utilisent pour s'immiscer personnellement dans les décisions de leurs entreprises et les activités de ses subordonnés ». Simons (1995) a recommandé la mesure de l'utilisation des systèmes de contrôle interactif à l'aide de plusieurs dimensions soit, (1) **utilisation intensive par la direction**, (2) **utilisation intensive**

par les responsables opérationnels, 3) omniprésence de discussions en face à face et de débat, (4) focalisation sur les incertitudes stratégiques, 5) attitude non intrusive, propice à la discussion et inspirante. Seuls deux articles prennent en compte les cinq dimensions données par Bisbe et al (2007). Il s'agit d'Abernethy et Brownell (1999) et Mundy (2010). Ces éléments malgré d'importantes divergences sur les dimensions prises en compte pour mesurer le concept et les cinq dimensions sont rarement présentés dans leur totalité, ont reçu un large soutien au niveau de la littérature (Henri (2006b) et Mark. S et Kevin. B et Herb . S (2016) ; Nuhu, N.A (2016) ; widner (2007) ; Bisbe et Otley (2004) ; Bruining et al (2004) ; Collier (2005) ; Ferreira et Otley (2006) ; Naranjo-Gil et Hartmann (2006) ; Naranjo-Gil et Hartmann (2007) ; Henri (2006) ; Widener (2007).

L'utilisation interactive des systèmes du contrôle de gestion a été mesurée dans la majorité des études à l'aide de l'échelle de type Likert à partir de 5 points (Simons1995 et Henri 2006b). L'échelle de mesure allant de (1 « pas du tout » et 5 « dans une large mesure »).

Basée sur l'échelle de mesure adoptée par Simons. (1995), d'autres chercheurs ont développé des mesures de l'utilisation interactive des systèmes du contrôle : Nuhu, N.A (2016) une échelle de mesure de sept points allant de (1 « pas du tout ») à 7 « dans une large mesure), et David S. Bedford(201), une échelle de cinq points (1 = Degré très faible, 5 = Degré très élevé) .

1.1.2 L'utilisation « diagnostique » des systèmes de contrôle de gestion

Pour Simons (1995, p. 59), les systèmes de contrôle diagnostic sont les systèmes d'information formels que les gestionnaires utilisent pour surveiller les résultats organisationnels et corriger les écarts par rapport aux objectifs préétablis (Henri, 2006b).

Le système de contrôle de diagnostic s'apparente à l'usage traditionnel du système de contrôle de gestion, qui cherche à évaluer la mise en œuvre des stratégies planifiées (simons, 2000), à fournir des conseils au top management lorsque les résultats ne sont pas conformes aux plans (Simons, 1991),

En outre le système du contrôle diagnostic est utilisé comme un mécanisme de rétroaction pour la surveillance et la correction des performances (Bobe, 2012; Ramos et Hidalgo, 2003; Simons, 1994) et facilite également la réalisation de mesures de performance clés en surveillant, évaluant et récompensant les réalisations de paramètres de performance clés (Ferreira et Otley, 2009). Cependant, l'utilisation de SCG de cette manière diagnostique limite

l'innovation et la recherche d'opportunités car elle met l'accent sur la réalisation d'objectifs prévisibles (Simons, 1991).

Dans la littérature, le système du contrôle diagnostique a été mesuré à l'aide d'une échelle à quatre items développée par Henri (2006). : «Suivre les progrès accomplis vers les objectifs»; «Surveiller les résultats»; «Comparer les résultats aux attentes»; et «Revoir les mesures clés». Les items ont été notés sur une échelle de cinq points (1 = pas du tout d'accord, 5 = tout à fait d'accord). David S. Bedford (2015), a utilisé une échelle de mesure constituée de cinq éléments basée sur Henri (2006), Widener (2007) et les descriptions de Simons(1995). Les éléments ont été notés sur une échelle de cinq points (1 = Très faible, 5 = très élevé).

1.2. Caractéristiques spécifiques des systèmes du contrôle de gestion

(Chenhall et Morris, 1986), définit les caractéristiques du SCG en fonction de certaines caractéristiques de l'information c, a, d en termes de, l'étendue, l'opportunité, l'agrégation et l'intégration.

1.2.1 L'étendue

La dimension de l'étendue de l'information du SCG se réfère aux dimensions de focalisation, quantification et l'horizon du temps (Gordon et Narayanan, 1984 ; Chenhall et Morris, 1986). Elle a été identifiée par les chercheurs comme une caractéristique ayant une importance particulière dans la prise de décisions managériales (Gorry et Scott Morton, 1971; Hayes, 1977; Larker, 1981; Gordon et Narayanan, 1984). (Chenhall et Morris, 1986) a proposé la mesure de l'étendue par trois éléments soit, i) - Informations externes, ii) - Informations non financière, iii) – informations prospectives.

Dans la majorité d'études l'étendue a été mesurée à l'aide de l'échelle de mesure des réponses (échelle de Likert) croissante de 5 points,(par exemple Chenhall et Morris (1986). Mark. S et Kevin. B et Herb. S (2016)). Cependant certains auteurs ont utilisés une autre mesure notamment Nuhu, N.A (2016). Une échelle de Likert de sept points allant de (1, pas du tout) à (7, dans une large mesure).

1.2.2 L'opportunité

Selon Chenhall et Morris (1986), l'opportunité des informations est spécifiée en termes de fourniture d'information sur demande et la fréquence de la divulgation de l'information collectée. De même pour (Bouwens et Abernethy, 2000; Chenhall et Morris, 1986) l'opportunité est définie par la fréquence et la rapidité de la communication des informations.

Cependant par ses capacités à rendre compte des événements les plus récents et la fourniture d'un feedback rapide sur les décisions, Les informations opportunes permettent aux décideurs d'ajuster rapidement et continuellement leurs activités en réponse aux changements environnementaux dès qu'ils se produisent (Bouwens et Abernethy, 2000; Chenhall et Morris, 1986).

Concernant la mesure de l'opportunité, (Mark. S et Kevin. B et Herb. S (2016)) et (Z. Louizi, et M . A. Boujelbene (2016)), ont utilisé une mesure sur une échelle de type Likert à 5 points, allant de (1 «pas du tout» et 5 «dans une large mesure»).

1.2.3 L'agrégation

Les informations agrégées se réfèrent à des informations récapitulées par domaine fonctionnel ou période ou par le biais de modèles de décision tels que les analyses de flux de trésorerie actualisés et les analyses incrémentielles / marginales (Bouwens et Abernethy, 2000; Chenhall et Morris, 1986). Cette caractéristique de l'information est décrite par un processus de condensation des informations comptables (Agrégée par période de temps et /ou agrégée par département) à des fins spécifiques (Modèles analytiques ou décisionnels (exemple : analyse marginale, des modèles d'inventaire) (Chenhall et Morris, 1986).

Concernant la mesure de l'agrégation, (Mark. S et Kevin. B et Herb. S (2016)) et (Z. Louizi, et M . A. Boujelbene (2016)), ont utilisé une mesure sur une échelle de type Likert à 5 points, allant de (1 «pas du tout» et 5 «dans une large mesure»).

1.2.4. L'intégration

L'information intégrée sert à la génération d'idées stratégiques viables qui sont adaptées et maintiennent une coordination stratégique et opérationnelle entre les sous-unités interdépendantes (Bouwens et Abernethy, 2000). Cette coordination des divers segments d'une organisation constitue un aspect important du contrôle organisationnel (Chenhall et Morris (1986), cette caractéristique vise les cibles à atteindre et l'accessibilité de l'information que procure un SCG sur chacun des segments de l'organisation.

Concernant la mesure de l'intégration, (Mark. S et Kevin. B et Herb. S (2016)) et (Z. Louizi, et M . A. Boujelbene (2016)), ont utilisé une mesure sur une échelle de type Likert à 5 points, allant de (1 «pas du tout» et 5 «dans une large mesure»).

1.3. Changement organisationnel

Malgré une utilisation très populaire du concept de changement organisationnel, celui-ci reste pour certains auteurs mal défini, et pour d'autres un concept complexe qui peut prendre plusieurs significations (F Jaujard (2007)) :

Rondeau, (2002), p 148 (cité dans M .saidane A.abouyacoub (2018)) définit le changement organisationnel comme : « la modification de la structure et l'organisation des entreprises pour les rendre plus réactives, plus flexibles afin de mieux répondre aux attentes des clients ».

Kotter et Schlesinger (1979), p 106-114 (cité dans M .saidane A.abouyacoub (2018)) attire sur l'aspect d'adaptation des organisations à l'environnement « le changement est un mécanisme d'adaptation conçu comme une solution permettant à l'organisation de répondre au problème crucial de l'adéquation à l'environnement dont elle se nourrit et dont elle dépend ».

Dans la littérature existante sur le changement organisationnel, ce dernier a été opérationnalisé de deux façons :

(Abernethy et Brownell, 1999; Naranjo-Gil et Hartmann, 2007), considèrent le changement organisationnel comme un simple changement de stratégie générique. Par conséquent, ils définissent et conceptualisent le changement organisationnel comme un changement d'orientation stratégique, entre autres le passage d'un défenseur à un prospecteur ou vice versa. Ces derniers ont utilisés une échelle de mesure de l'étendue du changement stratégique basée sur la typologie de Miles & Snow (1978) et Shortell et al. (1990). Une échelle de cinq points qui allait d'une position du défenseur («1») à une position du prospecteur («5»). L'étendue du changement stratégique a été mesuré comme la différence absolue entre les notations passées et actuelles (cf. Abernethy & Brownell, 1999).

(Brunninge et al., 2007; Goll et al., 2007; Goodstein et al., 2006), considèrent le changement organisationnel comme un changement de portée qui renvoie à l'expansion, la réduction ou la réorganisation des opérations, activités, produits et / ou services d'une organisation. A ce niveau Nuhu (2016) a développé une échelle de neuf éléments pour évaluer l'étendue du changement organisationnel. Une échelle de Likert en sept points allant de 1 «pas du tout» à 7 «dans une large mesure».

Nous adoptons dans le cadre de cet article la conceptualisation utilisée par (Abernethy et Brownell, 1999; Naranjo-Gil et Hartmann, 2007), qui a été validée dans la littérature par

majorité des chercheurs (Shortell et al. (1990)) pour saisir le changement stratégique notamment pour l'industrie hospitalière.

2. Travaux antérieurs et modèle de la recherche

2.1. Travaux antérieurs

Plusieurs études antérieures, ont étudié l'effet de différentes approches de l'utilisation des SCG (Abernethy et Brownell, 1999; Henri, 2006a; Sakka et al., 2013; Su et al., 2015; Widener, 2007) et des caractéristiques spécifiques des SCG (Abdel-Kader et Luther, 2008; Gerdin, 2005; Kallunki et al., 2011; Li et al., 2010; Sharma et al., 2006). Cependant, à notre connaissance seules quelques d'études ont examiné l'impact des SCG sur le changement organisationnel (W. Ford & Bertie M. Greer (2005) , Kober et al., 2007; Naranjo Gil et Hartmann, 2007, Nuhu, N.A(2016)) ,de ce fait la présente étude est primordiale.

Mia, Robert H. Chenhall (1994), cet auteur a montré à partir d'une étude de 75 managers a relation plus forte entre le degré d'utilisation des informations du système de comptabilité de gestion à large portée et la performance chez les managers marketing que pour les activités de production .

Margaret A. Abernethy, Peter Brownell, (1999) ont proposé un modèle théorique pour examiner la relation entre le changement stratégique, le style d'utilisation du budget et la performance. Deux classifications d'utilisation de l'outil budgétaire sont distinguées : une utilisation interactive et une utilisation diagnostique. Les résultats obtenus à l'aide des données des directeurs généraux de 63 hôpitaux publics étaient, l'existence d'une relation positive entre le changement stratégique et la performance lorsque les budgets sont utilisés de manière interactive et une relation négative dans la situation où ils sont utilisés à des fins de diagnostic.

MARGINSON, D. E. W (2002) a réalisé une étude de cas longitudinale dans une entreprise de télécommunications britannique caractérisée par des innovations et la créativité des cadres intermédiaires. Cette société faisait l'objet d'un programme de changement stratégique avec la mise en place d'un Balanced Scorecard. Les résultats de l'étude confirme l'utilisation du système de croyances et de valeurs par le top management pour encourager le changement stratégique, les systèmes de contrôle peuvent être utilisés par les gestionnaires à tous les niveaux hiérarchiques pour assurer la mise en œuvre de la stratégie ect .

Bruining et al (2004) ont examiné à travers deux études de cas dans des entreprises situées dans deux contextes de stratégie différents, une entreprise nouvellement privatisée axée sur l'innovation et une autre entreprise avec un champ d'innovation plus restreint. Les travaux ont examiné le système de contrôle de gestion avant et pendant la cession du contrôle d'entreprise. L'étude a validé les avantages de l'utilisation du contrôle interactif et a insisté sur la nécessité de la présence de professionnels compétents pour fins d'utiliser correctement le SCG.

Grace à une étude exploratoire par questionnaire, W. Ford & Bertie M. Greer (2005) ont étudié le style d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion dans un contexte de mise en œuvre d'un changement planifié de 80 cadres participant à un séminaire sur la gestion du changement parrainé par un consortium industriel aux USA. L'objectif était d'étudier l'impact relatif de divers systèmes de contrôle de gestion sur la réalisation du changement dans une conception à plusieurs variables. Les données recueillies à partir du questionnaire ont montré l'existence d'une relation significative entre l'utilisation des systèmes de contrôle basés sur le suivi des résultats et le succès de la mise en œuvre du changement organisationnel planifié. Par contre la relation entre l'utilisation des systèmes contrôles basés sur les comportements et le succès de la mise en œuvre du changement organisationnel planifié est moins significative. Ces résultats ont confirmés les travaux de , SOIN, K., SEAL, W., & CULLEN, J. (2002).

TUOMELA, T-S (2005) a réalisé une étude de cas longitudinale (période de quatre ans) sur la mise en œuvre d'un nouveau système de mesure de la performance dans une filiale d'une grande entreprise finlandaise. L'étude a conclu que le système de contrôle de gestion peut être utilisé de manière diagnostique et interactive et que la manière interactive améliore la qualité de la gestion et augmente l'engagement des gestionnaires envers les objectifs stratégiques. Le concept de leviers de contrôle a des implications pour tous les systèmes de contrôle et l'utilisation interactive présente des défis plus importants dans sa mise en œuvre, mais avec de plus grands avantages, par rapport à l'utilisation diagnostique. En revanche, l'Utilisation Interactive a consommé plus de temps des managers en quantité de réunions et la durée de celles-ci a également augmenté

SAMUEL SPONEM (2004) a proposé une échelle de mesure du concept de « contrôle budgétaire interactif », « contrôle budgétaire diagnostic » basée sur l'ensemble des travaux de Simons (1987b ; 1990 ; 1991 ; 1994 ; 1995a ; 1995b). : Cet instrument de mesure a été testé

par une analyse factorielle de modèle d'équation structurelle sur un échantillon composée de 276 questionnaires collectés auprès de contrôleurs de gestion et directeurs administratifs et financiers. Les principaux résultats suggéraient : Le contrôle budgétaire interactif se caractérise par, une forte implication de la direction, une forte participation des opérationnels et un lien fort avec des plans d'action. Inversement, le contrôle budgétaire diagnostique indique une faible implication de la direction, une faible participation des opérationnels et un faible lien avec des plans d'action.

DAVID NARANJO-GIL et FRANK HARTMANN (2007) a mené une étude auprès de 103 hôpitaux publics en Espagne. L'étude teste l'utilisation interactive et l'utilisation diagnostique du SCG en tant que modérateurs de la relation entre l'hétérogénéité de la direction et le changement stratégique. Les principales conclusions de l'étude, restreintes au concept de Simons, étaient: (i) l'hétérogénéité de la direction est positivement liée avec l'utilisation interactive du SCG, (ii) l'existence d'une relation positive entre l'utilisation interactive du SCG et les hôpitaux qui se déplacent vers une position de défenseur, cette relation était négative à ceux ayant une position de prospecteur, (iii) il existe une relation entre le champ d'application du SCG et l'utilisation interactive du SCG.

Sur un échantillon de 185 services publics, soit, 115 transports publics locaux italiens et 70 services publics d'électricité avec 100 employés ou plus, Mangia et al. (2012) ont mené une étude dont l'objectif était d'étudier le rôle et l'importance des systèmes de contrôle de gestion utilisés par les services publics italiens pour conduire le processus de changement organisationnel. Il a constaté une forte corrélation entre l'utilisation des SCG intégrés adoptés par la direction générale et la conduite de changement organisationnel, et a conclu que le succès du changement organisationnel dans les services publics était en corrélation positive avec un style de gestion participative.

Mark. S et Kevin. B et Herb . S (2016) ont d'examine les relations entre les caractéristiques spécifiques des SCG, et le changement stratégique. Un questionnaire d'enquête a été distribué au directeur général de 540 organisations manufacturières australiennes, avec plus de 100 employés. Les résultats indiquent que deux caractéristiques spécifiques des SCG soit, l'opportunité et l'utilisation interactive de l'information développe des relations positives avec le changement stratégique.

Dans le cadre de son travail de thèse, Nuhu, N.A(2016), a examiné les relations entre les SCG et le changement organisationnel dans le secteur public australien. Nuhu, N.A(2016) a utilisé,

d'une part, l'utilisation interactive et diagnostique du SCG pour opérationnaliser « l'approche des SCG » ; et d'autre part, une échelle de neuf éléments développée à la suite d'une revue de la littérature (Cray et al., 1988; Dean et Sharfman, 1996; Dos et Prahalad, 1987; Gimbert et al., 2010; Schilit, 1987) pour évaluer l'étendue du changement organisationnel. Les principales conclusions ont été : (i) L'utilisation interactive des SCG impacte positivement le changement organisationnel, (ii) L'utilisation diagnostique des SCG impacte négativement le changement organisationnel, (iii) Les informations des SCG à large portée impacte positivement le changement organisationnel.

À la lumière de ce qui précède, nous pouvons formuler les hypothèses suivantes :

L'hypothèse N° 1 : L'utilisation interactive du SCG impacterait positivement l'étendue du changement organisationnel.

L'hypothèse N° 2 : L'utilisation diagnostique du SCG impacterait négativement l'étendue du changement organisationnel.

L'hypothèse N° 3 : L'information de portée large (restreinte) impacterait positivement (négativement) l'étendue du changement organisationnel.

L'hypothèse N° 4 : L'opportunité de l'information impacterait positivement l'étendue du changement organisationnel.

L'hypothèse N° 5 : L'agrégation de l'information impacterait positivement l'étendue du changement organisationnel.

L'hypothèse N° 6 : L'intégration de l'information impacterait positivement l'étendue du changement organisationnel.

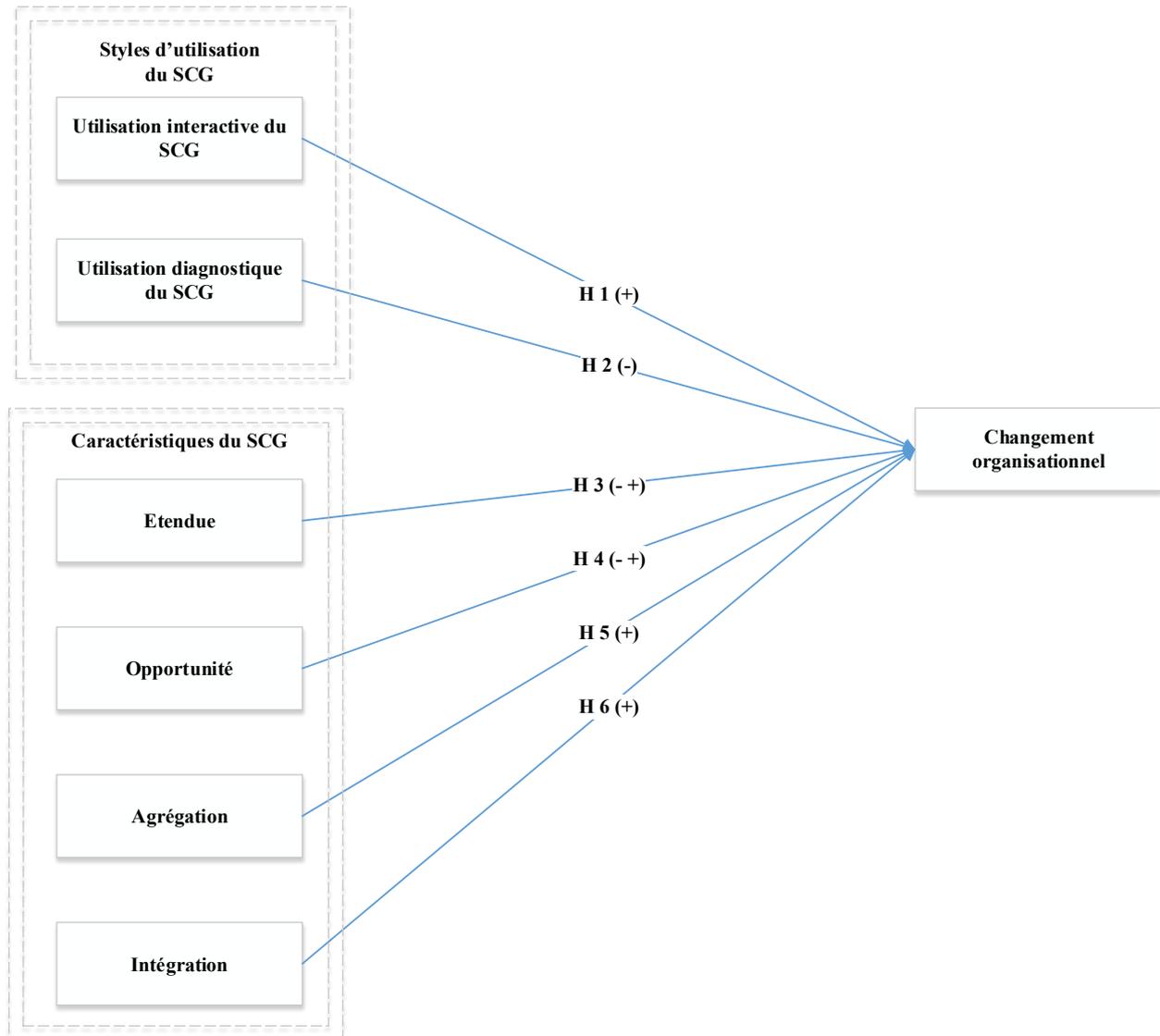
2.2. Présentation du modèle théorique de recherche

En se basant sur la revue de la littérature consultée, nous pouvons proposer notre modèle théorique (figure N° 1 ci-après), obtenu à travers un cheminement progressif qui se débute par l'analyse des travaux de recherche qui ont tenté de repérer véritablement notre construit théorique ces dernières années. Les variables constitutives de notre modèle tournent autour de deux principales tendances:

- Le style d'utilisation des systèmes de contrôle de gestion par les managers impacte fortement le changement organisationnel

- L'utilité perçue de l'information fournit par le système du contrôle de gestion par les managers impacte le changement organisationnel.

Figure N° 1 : Le modèle théorique construit



Source : élaboré par les auteurs

Conclusion

Le présent article basé sur une revue de la littérature, son but est de proposer un modèle théorique étudiant la relation des systèmes du contrôle de gestion et le changement organisationnel.

Cet essai d'élaboration d'un modèle théorique sera suivi, primo, par une étude exploratoire pour déboucher sur un modèle conceptuel adapté au contexte des organisations marocaines.



Et nous allons mener une étude quantitative via un questionnaire qui permet un test empirique de notre modèle de recherche, secundo.

BIBLIOGRAPHIE

ABERNETH. M A.BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, organizations and society*, 24, p. 189-204,(1999).

Anthony, R. N. (1965), *Planning and control systems: a framework for analysis*, Boston, Harvard Business School.

ANTHONY, R. H, & GOVINDARAJAN, V.(2007).*Management Control Systems*, 12th Edition, McGraw-Hill Irwin, New York.

ABERNETHY, M.A., & LILLIS, A.M., 1995. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Account. Organ. Soc.* 20 (4), 241–258.

ABDELKADER, M, & LUTHER.R.(2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5),336357.

AbdelKader, M & Luther, R.(2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1), 2-27.

BATAC. J & CARASSUS. D. (2009). *Les interactions contrôle/apprentissage organisationnel dans le cas d'une municipalité*. Comptabilité et Connaissance, France. PP CD-ROM.

BEDFORD, D.S, & SANDELIN, M, (2015).Investigating management control configurations using qualitative comparative analysis: anoverview and guidelines for application. *J. Manag. Control*.

BOUWENS. J & ABERNETHY.M. A.2000).The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221-241.

BERLAND N. (2004), « La gestion sans budget : évaluation de la pertinence des critiques et interprétation théorique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n° 4, décembre, p. 37-58.

BISBE. J. & OTLEY, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting Organizations and Society*, volume 29, pp : 709-737.

Bouquin, H. (2000a), "Contrôle et stratégie", In B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, p. 533-546.

BRUINING, H. & BONNET, M & MIKE WRIGHT, M. Management control systems and strategy change in buyouts. *management Accounting Research*,15, p. 155 – 177, 2004.

CHENHALL. R.H & LANGFIELD-SMITH, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Account. Organ.Soc.* 23 (3), 243–264.

CHENHALL, R. & H, MORRIS, D.(1986).The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 61(1), 16-35.

CHENHALL R. H., & MORRIS D. (1986).The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, 61 (5) : 16-35.

COLLIER,P. m. Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *management Accounting Research*, 16, p. 321 – 339, 2005.

Cray, D. & Mallory, G. & R.Butler, & R. J.Hickson, & D. J, Wilson, D. C. (1988). Sporadic, fluid and constricted processes: three types of strategic decision making in organizations. *Journal of Management Studies*, 25(1), 13-39.

Davila, A. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383–410.

Dos, V, Prahalad, & C.(1987). *The Multinational Mission: Balancing Local Demand and Global Vision*. New York: the Free Press.

Dean, J. W & Sharfman, M. P.(1996). Does decision process matter? A study of strategic decision- making effectiveness. *Academy of Management Journal*, 39(2), 368-392.

DENT J.F. (1990), « Strategy, organization and control: some possibilities for accounting research », *Accounting Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, p. 3-25.

EL HAOUARY. O & Skouri. A (2019) « La relation contrôle de gestion – Apprentissage organisationnel : une étude exploratoire », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l’audit* « Numéro 10 : Septembre 2019 / Volume 4 : numéro 2 », p : 297 – 320

FERREIRA, A & OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control systems. *ssRn*. 2006. extended framework analysis. *management Accounting Research*, 20, p. 263 - 282, 2009.

FRANÇOIS JAUIJARD. *De la conduite du changement organisationnel à la co-construction de rôle par la régulation des transitions d’acteurs : les opérateurs de fabrication de haute technologie face à leur nouvelle situation de travail*. *Gestion et management*. Université de la Méditerranée - Aix-Marseille II, 2007. Français.

GORDON, L. A & V. K. NARAYANAN (1984). Management accounting systems, perceived environment uncertainty and organization structure: an empirical investigation, *Accounting Organizations and Society*, 9 (1):33-47.

GORRY, G & SCOTT MORTON, M.A *Framework for Management Information Systems*. *Sloan Management Review* (Fall 1971) pp. 55-70.

Gimbert, X & Bisbe, J. & Mendoza, X.(2010). The role of performance measurement systems in strategy formulation processes. *Long Range Planning*, 43(4), 477-497.

Gianluigi. M & al (2012). The Human Side of Organizational Change: Compliance and Management Control Systems in Italian Public Utilities.

Gerdin, J.(2005). The impact of departmental interdependencies and management accounting system use on subunit performance . European Accounting Review, 14(2), 297 - 327.

HAMBRICK, D. C.(1983). Some tests of the effectiveness and functional attributes of Miles and Snow's strategic types. Academy of Management Journal.

HAMMAD, S A & JUSOH, R. & GHOZALI I. (2013). Decentralization, perceived environmental uncertainty, managerial performance and management accounting system information in Egyptian hospital, International Journal of Accounting and Information Management, 21 (4): 314-33 .

HAYES, D. C. The Contingency Theory of Managerial Accounting, Accounting Review (January 1977) pp. 22 - 39.

HENRI, J.F. management Control Systems and Strategy: a Resource-based Perspective. Accounting, organizations and society, 31, p. 529-558, (2006a).

Henri, J. F. (2006b). Organizational culture and performance measurement systems. Accounting, Organizations and Society, 31(1), 77 - 103.

HOPWOOD A. (1987)« The archaeology of accounting systems », Accounting Organizations and Society, vol. 12, n° 3, p. 207-234.

Kallunki, J. P & Laitinen, E. K & Silvola, H. (2011). Impact of enterprise resource planning systems on management control systems and firm performance. International Journal of Accounting Information Systems, 12(1), 20-39.

KLOOT L. (1997), « Organizational learning and management control systems: responding to environmental change », Management Accounting Research, vol. 8, n° 1, p. 47-73.

KOBER.R. NG & J. PAUL, B. J. The inter relationship between management control mechanisms and strategy. Management . Accounting . Research, 18, p. 425 – 452, 2007.

Kotter, J. & P, Schlesinger, L. A. (1979). Choosing strategies for change. Harvard Business Review, 57(2), 106– 114.

LANGFIELD-SMITH K. (1997), « Management control systems and strategy: a critical review », Accounting Organizations and Society, vol. 22, n° 2, p. 207-232.

LARCKER, D. F. The Perceived Importance of Detected Information Characteristics for Strategic Capital Budgeting Decisions, Accounting Review (July 1981) pp. 519-538.

L. TOUCHAIS. Le contrôle de gestion dans une dynamique de changement : Définition d'un cadre d'analyse. comptabilité, contrôle, audit et institution(s), May 2006, Tunisie. pp. CD-Rom. halshs-00558383.

Li.Y, Xie, E. Teo, H. H. & Peng, M. W. (2010). Formal control and social control in domestic and international buyer-supplier relationships. *Journal of Operations Management*, 28(4), 333-344.

MARK.S0.K & BAIRD.H. S. The Role of Strategic Flexibility in The Associations between Management Control System Characteristics and Strategic Change, *Contemporary Management Research* Pages 371-406, Vol. 12, No. 3, September 2016.

MATTHEW W. FORD &, BERTIE M. GREER. (2005). The relationship between management control system usage and planned change achievement: An exploratory study, *Journal of Change Management*, 5:1, 29-46.

MALMI, T & BROWN, D. A.(2008). Management control systems as a package .Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4),287300.

MUNDY, J. (2010).Creating dynamic tensions through a balance use of management control systems.*Accounting. Organizations and society* 35(5): 499-523.

MIA, L & CHENHALL.R. H. (1994). The usefulness of management accounting systems,functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Contemporary Management Research* 400 .*Organizations and Society*, 19(1), 1-13.

Miles, R,Snow, C. C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New York, McGraw-Hill.

MARGINSON, D. E. W. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. *strategic management Journal*, 23, 11; p. 10 - 19, Nov. 2002.

M .SAIDANE A.ABOUYACOUB la gestion du changement organisationnel cas: la cabelerie de sidi bendehiba, *Revue Internationale des Sciences de Gestion* Numéro 1 : Juillet 2018.

MAKOTO MATSUO, TAKAMI MATSUO, "The effect of diagnostic and interactive uses of management control systems and managerial coaching on reflection in teams", *Journal of Accounting . Organizational Change*.

NARANJO-GIL, D., & HARTMANN, F.(2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting,Organizations and Society*, 32 (7), 735756.

NUHU .A" The Use and Effectiveness of Management Control Systems in the Australian Public Sector " June 2016.

Neely.A & Al Najjar. (2006). Management learning not Management Control: The True Role of Performance Measurement? *California Management Review*, volume 48, Issue 3, spring;pp. 101- 114.



Ouchi, W.(1977), "The relationship between organisational structure and organisational control", *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, p. 95-113.

Ouchi, W.G., 1979. A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Manag. Sci.* 25 (9), 833–848.

RABEE S & RAPIAH B. M. (2016). Management control system, organizational learning, and firm's performance: An empirical study from developing economy. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, volume 3, Issue 10, pp: 79-88.

SHIELDS M.D. (1997), « Research in management accounting by north americans in the 1990s », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 3-61.

SIMONS, R. (1987). Accounting control systems and business strategy, an empirical analysis. *Accounting .Organizations and Society*,12, 357±374.

SIMONS, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting,Organizations and Society*, 15, 127±143.

SIMONS, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic. Management Journal*,12.

SIMONS R. (1995), « Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal », Harvard Business School Press.

SOIN, K., SEAL, W., & CULLEN, J. (2002). ABC and organizational change: An institutional perspective. *Management Accounting Research*, 13(2), 249-271.

SAMUEL SPONEM. Contrôle budgétaire diagnostic ou interactif ? Proposition d'un instrument de mesure. 25ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, 2004, Orléans, France. pp.1-20. halshs-00170350.

Su, S.Baird, K. & Schoch, H.(2015). The moderating effect of organisational life cycle stages on the association between the interactive and diagnostic approaches to using controls with organisational performance. *Management Accounting Research*, 26, 40-53.

Sakka, O.Barki, H. & Côté,L. (2013). Interactive and diagnostic uses of management control systems in IS projects: antecedents and their impact on performance. *Information & Management*, 50(6), 265-274.

SHORTELL, S.M & ZAJAC, E.(1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: A comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy of Management Journal*,33, 817±832.

SIMONS, R. (1994).How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic. Management Journal*,15, 169±189. Singh, J. V.

TANI, T. Interactive control in target cost management. *Management Accounting Research*,6, p. 399-414, 1995.



Touchais, L. (1998), Le contrôle de gestion des activités exportatrices dans les moyennes entreprises industrielles bretonnes, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès sciences de gestion, Rennes, Université de Rennes 1.

TUOMELA, T-S. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16, p. 2005.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, organizations and society*, 32, p. 757-788, 2007.

ZIED LOUIZI, MOHAMED ALI BOUJELBENE. L'impact des caractéristiques du système d'information comptable et de l'incertitude environnementale sur la performance financière: Cas des PME tunisiennes. *Comptabilité et gouvernance*, May 2016, Clermont-Ferrand, France.