

Configurations du contrôle de gestion dans les organisations : Une analyse factorielle exploratoire des pratiques de pilotage

Configurations of management control systems: An exploratory factor analysis of organizational practices.

- **AUTEUR 1** : RHERIB Nada,
- **AUTEUR 2** : EL HARRANE Mohamed Charif,
- **AUTEUR 3** : JOUAD Soukaina,

-
- (1)**: Maître de conférences, EMAA Business School, AGADIR.
(2): Maître de conférences, EMAA Business School, AGADIR.
(2): Maître de conférences, ENCG DAKHLA, Université Ibn Zohr, AGADIR.



Conflit d'intérêt : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêt.

Pour citer cet article : RHERIB .N, EL HARRANE .M Ch & JOUAD .S
(2026) « Configurations du contrôle de gestion dans les organisations :
Une analyse factorielle exploratoire des pratiques de pilotage »,
IJAME : Volume 02, N° 20 | Pp: 040 – 063.



DOI : 10.5281/zenodo.20184153
Copyright © 2026 – IJAME

Résumé

L'objectif de cette recherche est d'identifier les dimensions organisant les pratiques du contrôle de gestion des organisations, dans un contexte où le contrôle de gestion change de rôle, d'un contrôle budgétaire à un pilotage stratégique. Il semble donc pertinent de prendre la mesure de la structure des pratiques mises en œuvre. Pour ce faire, une analyse factorielle exploratoire a été effectuée sur un échantillon de 240 répondants à l'aide du logiciel SPSS. Cette étude révèle une structure factorielle où se conjuguent cinq dimensions principales : l'intégration stratégique, le pilotage de la performance, l'organisation du contrôle de gestion, le rôle du contrôleur et les outils du contrôle de gestion.

L'ensemble des résultats met en avant une très bonne cohérence interne des dimensions, et une bonne validité discriminante, témoignant de la solidité du modèle de mesure. Ce travail est une contribution à la littérature en proposant une structuration empirique des pratiques de contrôle de gestion et en y instituant leur caractère multidimensionnel. Sur le plan managérial, les résultats apportent un cadre d'analyse pertinent permettant aux organisations de mieux comprendre, voire structurer leurs dispositifs de pilotage, et soulignent l'intérêt d'une approche intégrée du contrôle de gestion, entre outils, organisation, compétences et alignement stratégique.

MOTS CLÉS : Contrôle de gestion ; Analyse factorielle exploratoire ; Pilotage de la performance; Intégration stratégique ; Outils de gestion ; Organisation du contrôle de gestion.

Introduction

Le contrôle de gestion apparaît aujourd'hui comme un outil incontournable pour piloter la performance des organisations. Au départ simple instrument de contrôle budgétaire et de suivi des coûts, il a progressivement pris une fonction plus englobante intégrée au dispositif décisionnel et à l'élaboration de la stratégie. Ce changement traduit une profonde transformation du contrôle de gestion qui, au-delà de sa fonction de surveillance, s'inscrit désormais dans une dynamique d'accompagnement du management et de création de valeur.

Cette évolution s'explique en grande partie par l'évolution de l'environnement organisationnel qui se caractérise par une complexité croissante, une intensification de la concurrence et une demande toujours plus exigeante à la performance et à la réactivité. Dans un tel environnement, les organisations doivent réajuster leurs dispositifs de pilotage pour répondre aux problèmes contemporains. Le contrôle de gestion devient alors un appui à la structuration de l'information, à l'orientation des décisions et à la mise en cohérence des objectifs stratégiques avec les actions opérationnelles.

Quoi qu'il en soit, cette évolution ne s'effectue pas selon un modèle homogène. Les pratiques de contrôle de gestion semblent aujourd'hui extrêmement variées, renvoyant à des logiques organisationnelles différentes et parfois contradictoires. Certaines entreprises continuent ainsi de recourir à des dispositifs relativement formalisés, centrés autour des outils traditionnels que constituent le budget, le reporting ou l'analyse des écarts. Par contraste, d'autres semblent prendre le tournant de dispositifs plus intégrés, plus environnementaux, dans lesquels le contrôle de gestion contribuerait activement au pilotage stratégique et à la prise de décision.

Cette hétérogénéité des pratiques pose alors une question de fond : **le contrôle de gestion peut-il être considéré comme un système homogène ou doit-il être appréhendé comme un ensemble de configurations différenciées ? Autrement posé, peut-on repérer des dimensions sous-jacentes qui permettraient de structurer et de caractériser les divers modes de faire du contrôle de gestion dans les organisations ?**

Malgré la profusion des travaux en contrôle de gestion, le paysage académique est largement dominé par des approches essentiellement conceptuelles ou normatives, centrées sur les rôles, les instrumentations, les évolutions de la fonction de contrôle de gestion. Inversement, les études empiriques tentant d'identifier, dans un cadre inductif, des dimensions latentes qui organisent les pratiques de contrôle de gestion ne constituent pas une littérature florissante. Il semble donc qu'un interrogateur empiriquement plus éclairant soit souhaitable, pour mieux comprendre la structuration réelle des dispositifs de contrôle de gestion au sein des organisations.

Dans ce contexte, la problématique de l'enquête est la suivante : comment s'expriment et se

construisent les pratiques de contrôle de gestion à partir des dimensions qui les composent ? Autrement dit : quels sont les facteurs sous-jacents qui permettent d'arrêter une typologie des pratiques observées.

La question de recherche principale qui en découle est la suivante : **quelles sont les principales dimensions structurant les pratiques de contrôle de gestion dans les organisations ?**

Afin de répondre à cette question, cette recherche est fondée sur une approche exploratoire suffisamment large pour s'adosser à l'analyse factorielle tout en permettant d'opérer une identification des dimensions latentes à partir d'un ensemble de variables observées, ce qui fournit une meilleure structuration empirique des pratiques de contrôle de gestion.

L'intérêt de cette recherche est double : théorique, elle contribue à étoffer la compréhension du contrôle de gestion tout en proposant une lecture structurée et empirique de ses différentes dimensions ; managériale car elle inclut pour les organisations des repères susceptibles d'éclairer leur analyse et leur choix d'adaptation de leurs dispositifs de pilotage à leurs choix stratégiques et à leur environnement opérationnel.

1. Revue de littérature

1.1. Le contrôle de gestion : d'une logique de contrôle à une logique de pilotage

À l'origine, le contrôle de gestion a été compris comme un ensemble de dispositifs à finalité unique garantissant la maîtrise des ressources et la conformité des actions aux objectifs prescrits par l'organisation. Dans ses approches fondatrices, il pointe principalement vers la planification qui fonde la construction du budget et la mise en œuvre du suivi de la performance financière, Anthony le définit comme « un processus par lequel les managers influencent les membres de l'organisation à mettre en œuvre de manière efficace et efficiente les stratégies de l'organisation » (p.65-66). La vision classique se fondait sur le postulat de la rationalité économique, de la mesure des écarts et du respect des objectifs.

Or, progressivement cette vision va s'élargir non seulement comme fonctionnalisation d'une vérification ex post, mais en même temps comme dispositif dynamique de pilotage intégré dans les décisions managériales et dans la conduite de la performance. Comme le souligne Bouquin (2010), le contrôle de gestion n'est pas seulement la mise à disposition d'indicateurs, mais va être également un vecteur d'orientation de l'action, et de structuration des comportements contribuant à des arbitrages organisationnels. Dans cette perspective, le contrôle de gestion devient un système d'information, un dispositif de régulation pour relier stratégie, opérations et performances.

Se situant dans un cadre historique plus vaste, les évolutions récentes des organisations ne cessent de nous rappeler combien la prégnance de l'incertitude, le développement de la concurrence et la nécessité de réagir promptement induisent de nouvelles attentes à l'égard du contrôle de gestion

en termes de son rôle traditionnel de surveillance, qui doit désormais intégrer les dimensions du soutien à la décision. Les termes affectifs semblent désormais impérieux : il convient de ne plus seulement contrôler, mais d'anticiper, de coordonner et de piloter. Le contrôle de gestion se trouve alors au cœur d'un dispositif de gouvernance interne, au service d'une convergence organisationnelle et d'une création de valeur.

1.2. Les outils du contrôle de gestion comme fondement des pratiques de pilotage

Conformément aux premières pistes de recherche sur le contrôle de gestion, l'un des axes d'analyse que nous mobilisons ici se rapporte aux outils qu'il utilise. Les dispositifs qui ont été souvent associés à la fonction contrôleur sont, traditionnellement, le budget, le reporting, l'analyse des écarts, le tableau de bord et, plus largement, les systèmes de mesure de la performance. Ces outils constituent, traditionnellement, le socle technique du contrôle de gestion et permettent l'instrumentalisation des objectifs, le suivi des résultats, ainsi que la mise en œuvre d'actions correctives.

Au centre de l'édifice, le budget se révèle être le moyen de mettre en chiffres les objectifs, d'allouer les ressources et d'assurer le contrôle des réalisations. Certes, la critique de sa rigidité, voire de sa bureaucratisation est bien connue, mais il constitue, à l'évidence, un instrument structurant (et structuré) au sein de nombreuses organisations. Le reporting et l'analyse des écarts sont, quant à eux, plus spécifiquement en première ligne, chargés de faire remonter l'information et d'évaluer les performances observées, tant il est vrai que longtemps ces outils ont construit dans la fonction contrôleur, une vision du contrôle de gestion dédiée au suivi financier et à la discipline organisationnelle.

Cependant, les pratiques contemporaines montrent que les outils du contrôle de gestion ne peuvent plus seulement être appréhendés dans une logique technique. Kaplan et Norton (1992, 2001), au travers des travaux sur le Balanced Scorecard, montrent que les dispositifs de pilotage doivent intégrer des dimensions non financières et se lier aux stratégies. Les tableaux de bord deviennent des instruments de communication, d'alignement et de pilotage au niveau global ; les outils du contrôle de gestion ne servent plus uniquement à mesurer mais participent à la construction des priorités de l'organisation.

Ainsi, l'analyse des outils de contrôle de gestion permet d'ores et déjà de mettre en évidence une première ligne de différenciation entre les organisations : certaines sont ancrées dans des dispositifs traditionnels très formalisés, d'autres tournées vers des instruments plus intégrés, plus stratégiques et davantage axés sur la performance globale. Cette variabilité impose de se tourner vers une approche empirique visant à identifier des éventuels regroupements sous-jacents entre pratiques.

1.3. Le rôle du contrôleur de gestion : d'expert technique à partenaire du management

Au-delà de la seule dimension instrumentale des outils de contrôle, l'évolution du contrôle de gestion a largement été documentée par la littérature. Dans la vision traditionnelle, le contrôleur de gestion semble être avant tout un technicien de l'information financière dont le mandat est d'abord de préparer des budgets, produire des reportings et analyser des écarts, bref de veiller à la fiabilité des chiffres, à la discipline budgétaire et au contrôle des résultats. Pourtant, comme le montrent des travaux (Granlund et Lukka, 1998 ; Burns et Baldvinsdottir, 2005), cette figure historique a évolué dans le sens d'un rapprochement avec les managers opérationnels et d'un développement de son intervention dans les processus de décision. Dorénavant, il ne se limite plus à fournir des données, il interprète, alerte, conseille, participe à la réflexion stratégique, et connaît bien la direction du changement, ce qui le fait apparaître même comme « business partner », expression euphorique marquant l'intégration croissante du contrôle de gestion dans les choix managériaux.

Ce changement s'articule autour de différents facteurs, environnement concurrentiel et incertitude impliquant une lecture plus fine et plus rapide de l'information, complexité croissante des organisations requérant des profils permettant d'articuler données, performance et stratégie, évolution des systèmes d'information qui facilite l'accès aux données mais accentue en parallèle une exigence d'analyse, de synthèse et d'accompagnement.

Ainsi, le contrôleur de gestion devient un acteur essentiel du pilotage dont les compétences ne portent plus uniquement sur la maîtrise des outils comptables et budgétaires mais nécessitent une capacité d'analyse, de communication et de dialogue avec les différents niveaux de la hiérarchie. Cette transformation du rôle est une dimension clé face à la configuration contemporaine du contrôle de gestion.

1.1.L'organisation du contrôle de gestion : formalisation, centralisation et structuration des processus

Un autre axe structurant des pratiques de contrôle de gestion réside dans leur mode d'organisation au sein des firmes : en effet, le déploiement du contrôle de gestion varie en fonction des contextes organisationnels qui le sous-tendent. Son degré de formalisation, son niveau de centralisation et son processus de mise en œuvre sont autant de variables qui permettent d'interroger ses configurations.

Dans certaines structures, le contrôle de gestion sera fortement centralisé et canalisé par une série de règles formalisées, là où les circuits de cette information sont ex ante délimités et les ressources stabilisées et standardisées : sous ce type de configuration, il est autorisé de postuler la compétence et la comparabilité des données, quitte à parfois désavantager la flexibilité et l'adaptation en

fonction des aléas conjoncturels. Dans d'autres configurations plus intégrées, le contrôle de gestion peut être davantage décentralisé, plus souple, mieux ouvert au terrain, ce qui peut favoriser tout aussi bien la coopération et la proximité avec les managers qu'une hétérogénéité potentielle des pratiques.

La formalisation des procédures de contrôle s'avère également être un élément décisif en ce qu'elle transcrit la capacité de l'organisation à organiser ses dispositifs de pilotage, à définir les rôles et à stabiliser les routines de suivi. Une fonction contrôle de gestion bien « construite » repose le plus souvent sur des processus bien formalisés, des responsabilités bien définies et des modes de coordination solides. La dimension organisationnelle est une clé essentielle pour comprendre pourquoi des entreprises disposent d'outils semblables alors que leurs pratiques de contrôle varient énormément.

Dès lors, l'organisation du contrôle de gestion ne peut pas être envisagée comme un simple support ordinaire. Elle fait partie intégrante de la configuration de pilotage en ce qu'elle conditionne l'usage des outils, la fonction des acteurs et la circulation de l'information.

1.2. Le pilotage de la performance comme finalité du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est nécessairement en lien avec la performance organisationnelle. En effet, sa fonction n'est pas seulement de produire de l'information, mais aussi de suivre les objectifs, évaluer les résultats et orienter la mise en œuvre éventuelle d'actions correctives. C'est la performance qui constitue un fondement de la recherche en contrôle de gestion.

Ainsi, le pilotage suppose que l'on dispose d'indicateurs, d'objectifs de suivi et d'outils d'évaluation. C'est la capacité de l'organisation à lier les résultats réalisés aux objectifs fixés et à adapter ses actions en conséquence. Sur cela Simons (1995) insiste : les systèmes de contrôle ne sont pas des outils de surveillances, mais structurent l'attention des managers et influencent les priorités des organisations.

La performance elle-même n'est plus solennellement ramenée à la seule dimension financière. Les approches contemporaines soulignent son caractère multidimensionnel, intégrant des dimensions opérationnelles, stratégiques et organisationnelles. C'est pourquoi le contrôle de gestion moderne tend à s'appuyer sur des dispositifs plus généraux, qui sont en mesure de saisir cette diversité et de soutenir un pilotage plus large.

Ainsi, le pilotage de la performance constitue non plus une finalité du contrôle de gestion, mais une dimension structurante de ses pratiques ; dimension qui est plus ou moins développée, plus ou moins intégrée aux outils, plus ou moins reliée aux décisions stratégiques selon les organisations. Une analyse factorielle apparaît là encore utile pour mettre en lumière un éventuel facteur commun ou des regroupements empiriques des variables.

1.3.L'intégration stratégique du contrôle de gestion

Une littérature naissante fait de plus en plus valoir l'ancrage stratégique du contrôle de gestion. Le contrôle de gestion qui était auparavant pour les approches classiques relié principalement à l'exécution et à la surveillance est désormais admis par certaines recherches comme un levier pour l'alignement stratégie/ opérations, contribuant à traduire les intentions stratégiques en objectifs quantitatifs, en coordonnant les comportements et en assurant la cohérence entre les niveaux organisationnels.

Kaplan et Norton (2001) ont en particulier exprimé le souhait de bien articuler stratégie et systèmes de pilotage. Le contrôle de gestion dès lors ne se réduit pas à accompagner la stratégie, il en devient l'un des moyens de déploiement puisqu'outils de mesure de la performance, tableaux de bord et dispositifs de suivi permettent la diffusion des priorités stratégiques dans l'ensemble de l'organisation.

L'intégration stratégique du contrôle de gestion se manifeste aussi par une prise de participation accrue du contrôleur à des décisions clefs, à la planification et aux arbitrages managériaux. Cette évolution témoigne de la montée en légitimité de la fonction, désormais reconnue comme un acteur de la gouvernance interne plutôt que comme un simple producteur de chiffres. Cependant, cette intégration stratégique est inégale. Elle dépend du degré de maturité organisationnelle, de la culture managériale, des outils et du positionnement institutionnel du contrôle de gestion. C'est précisément cette hétérogénéité qui justifie l'intérêt d'identifier empiriquement les dimensions des pratiques de contrôle de gestion.

Néanmoins, les postulats des diverses approches du domaine sont partiellement convergents, même s'ils apparaissent parfois plus comme des traditions que comme des écoles de pensée savante. L'une s'ancre dans les travaux classiques, évoqués ci-dessus, et ne valorise le contrôle de gestion, comme le souligne Ahrens (2006), que pour sa fonction de planification, de contrôle budgétaire, de surveillance des écarts et dans une vision principalement diagnostique et financière. Les autres laissent croître progressivement dans les travaux plus contemporains, le qualifiant de dispositif de pilotage global. Or, précisément, on passe d'une logique strictement diagnostique et financière à une logique systémique englobant la stratégie, l'apprentissage organisationnel et la prise de décision managériale. Tension théorique considérable entre une conception instrumentale du contrôle de gestion (sur les outils, quoi, où) et une conception organisationnelle et stratégique (sur les usages, les acteurs et processus de pilotage).

Néanmoins, il n'en résulte pas une stricte coupure avec la présentation que l'on pouvait faire des dispositions antérieures. Les organisations sont, en effet, capables à la fois d'utiliser des dispositifs traditionnels tels que le budget, le reporting ou l'analyse des écarts et d'instituer des dispositifs

davantage intégrateurs, voire portés sur la performance globale, sur l'alignement stratégique ou sur l'aide à la décision. Ce croisement entre le traditionnel et le contemporain est précisément ce qui justifie de se livrer à l'analyse empirique des enjeux du contrôle de gestion. Ce qu'il importe de décrire et de comprendre, c'est comment ces pratiques émergent à partir de dimensions latentes qui les structurent et qui permettent ce travail d'articulation au sein des organisations.

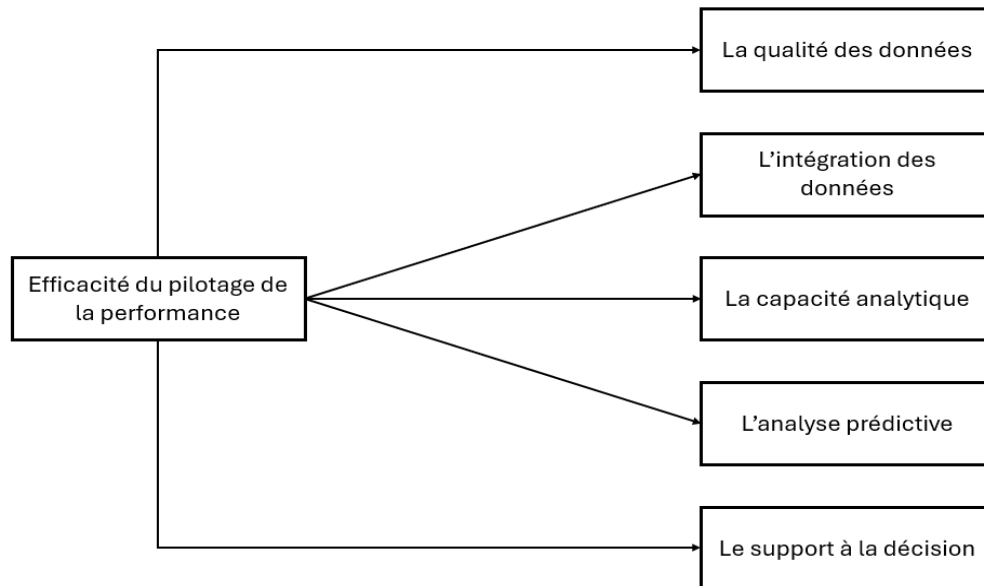
1.4. Gap de recherche et positionnement de l'étude

À cet égard, s'il est vrai que la littérature montre que le contrôle de gestion se décline en plusieurs dimensions qui, d'une part, concernent les outils, le rôle du contrôleur, l'organisation, le pilotage de la performance et l'intégration stratégique, d'autre part, sont généralement étudiées indépendamment les unes des autres, dans un registre conceptuel, normatif ou monographique, il reste peu de travaux cherchant à identifier empiriquement, dans un registre inductif, la manière dont ces pratiques se structurent globalement. En effet, si la littérature présente de nombreux résultats riches sur le contrôle de gestion et son évolution, il n'en reste pas moins que moins d'informations sont apportées quant à la façon dont ses différentes dimensions peuvent être associées au sein des organisations. En conséquence, la sélection des cinq dimensions n'est pas innocente et ne saurait se réduire à une simple classification, mais ressortit au mieux à l'exploration raisonnée des dimensions les plus pertinentes relevées dans la littérature. Pour significativement et pleinement illustrer ce propos, les outils du contrôle de gestion permettent d'intégrer la dimension instrumentale du pilotage, tandis que la place occupée par le contrôleur se rattache à la fois à la dimension humaine et décisionnelle de l'activité ; l'organisation du contrôle de gestion traduit le degré de formalisation et de structuration des processus ; les pratiques mises en œuvre pour le pilotage de la performance expriment quant à elles la finalité évaluative et corrective du contrôle ; enfin, l'intégration stratégique permet d'interroger le niveau d'alignement existant entre systèmes de contrôle et orientations de l'organisation pour une meilleure adéquation à la fois du pilotage par les moyens et du pilotage par les objectifs de l'organisation. Ces cinq dimensions visent donc à embrasser toutes les composantes techniques, humaines, organisationnelles, managériales et stratégiques du contrôle de gestion lui-même. En appelant raisonner ses caractéristiques, leur mobilisation est suffisamment englobante pour cerner des configurations contemporaines du contrôle de gestion sans nécessairement le restreindre à ses seuls outils budgétaires ou encore financiers.

D'où l'intérêt scientifique à s'appuyer sur une analyse factorielle exploratoire permettant l'identification empirique des dimensions latentes structurant les pratiques observées. Dans cette logique, la présente recherche vise à répondre à ce manque en proposant une structuration empirique des pratiques de contrôle de gestion à partir d'un ensemble de variables qui relèvent des

outils, des rôles, de l'organisation, de la performance et de l'intégration stratégique, inscrite dans une approche qui se veut exploratoire et permettre une meilleure compréhension des configurations de contrôle de gestion dans les organisations.

Figure 1: Modèle conceptuel du contrôle de gestion



Source : Les Auteurs

Sur la base de la littérature, le contrôle de gestion a été considéré comme un système multidimensionnel composé de différentes composantes. Il a intéressé au moins cinq dimensions principales : l'intégration stratégique, le pilotage de la performance, l'organisation du contrôle de gestion, le rôle du contrôleur et les outils de contrôle de gestion.

Ces dimensions constituent le cadre conceptuel de la recherche et fondent l'analyse factorielle exploratoire de la structure empirique des pratiques de contrôle de gestion.

2. Méthodologie de recherche

Dans le cadre de la recherche actuelle, nous optons pour une démarche exploratoire visant à identifier les dimensions constitutives des pratiques de contrôle de gestion mises en œuvre dans des organisations. Pour structurer les variables et identifier des facteurs latents, nous recourons à une approche quantitative, en adoptant une analyse factorielle exploratoire (AFE).

Il s'agit d'une méthode particulièrement adaptée à ce type de recherche, qui permet la réduction d'un ensemble de variables observées à un petit nombre de dimensions sous-jacentes, facilitant ainsi l'interprétation des pratiques analysées. Elle permet d'analyser des phénomènes complexes et multidimensionnels comme les configurations de contrôle de gestion.

2.1. Instrument de mesure

Dans le cadre de notre recherche, nous avons procédé à la collecte de données via un questionnaire structuré. Cet instrument a été élaboré à partir des résultats des travaux antérieurs dédiés au contrôle de gestion et à ses différentes dimensions. La finalité de celui-ci étant de capter les pratiques de contrôle de gestion au travers de plusieurs axes qui caractérisent les dispositifs de pilotage au plan organisationnel.

Le questionnaire mobilise les cinq dimensions principales recensées dans la littérature sur la question : les dispositifs de contrôle de gestion, le rôle du contrôleur de gestion, l'organisation du contrôle de gestion, le pilotage de la performance et l'intégration stratégique du contrôle de gestion. Cette dernière est mesurée à partir de plusieurs items permettant de faire état des différentes propriétés du concept médité.

Les réponses ont été recueillies sur une échelle de type Likert à cinq modalités, allant de 1 (« pas du tout d'accord ») à 5 (« tout à fait d'accord »). Ce type d'échelle est très utilisé en sciences de gestion pour appréhender la mesure des perceptions ou des attitudes des répondants.

Le tableau ci-après présente l'ensemble des items retenus dans le cadre de cette recherche.

Tableau 1: Mesure des dimensions du contrôle de gestion

| Dimension | Code | Item |
|--|-------------|--|
| Outils de contrôle de gestion (OCG) | OCG1 | L'entreprise utilise un système budgétaire formalisé |
| | OCG2 | Les écarts budgétaires sont régulièrement analysés |
| | OCG3 | Des tableaux de bord sont utilisés pour le pilotage |
| | OCG4 | Le reporting est structuré et périodique |
| Rôle du contrôleur de gestion (RCG) | RCG1 | Le contrôleur de gestion participe à la prise de décision |
| | RCG2 | Le contrôleur de gestion joue un rôle de partenaire stratégique |
| | RCG3 | Le contrôleur fournit des analyses pour le management |
| | RCG4 | Le contrôleur contribue à l'amélioration des performances |
| Organisation du contrôle de gestion (ORG) | ORG1 | Le contrôle de gestion est centralisé au sein de l'organisation |
| | ORG2 | Les procédures de contrôle de gestion sont formalisées |
| | ORG3 | Les processus de contrôle de gestion sont standardisés |
| | ORG4 | Les responsabilités en matière de contrôle de gestion sont clairement définies |
| Pilotage de la performance (PERF) | PERF1 | Des indicateurs de performance sont clairement définis |
| | PERF2 | Les objectifs de performance sont régulièrement suivis |
| | PERF3 | Les résultats sont évalués de manière systématique |
| | PERF4 | Des actions correctives sont mises en place en cas d'écart |
| Intégration stratégique (STRAT) | STRAT1 | Le contrôle de gestion est aligné avec la stratégie de l'entreprise |

| | | |
|--|--------|--|
| | STRAT2 | Le contrôleur participe aux décisions stratégiques |
| | STRAT3 | Le contrôle de gestion contribue à la planification stratégique |
| | STRAT4 | Les outils de contrôle de gestion soutiennent la mise en œuvre de la stratégie |

Source : Les Auteurs

2.2.Échantillon et collecte des données

L'étude mobilise un échantillon de 240 unités d'observation, correspondant à des répondants occupant des postes de direction, de contrôle ou de pilotage dans les organisations. Ces catégories correspondent à des profils potentiellement impliqués dans le processus décisionnel, de suivi des budgets, d'analyse des écarts, de reporting, d'audit, de contrôle de gestion, de finance et de pilotage de la performance. Les données ont été collectées par voie électronique, via un questionnaire envoyé à des professionnels ayant une connaissance directe ou indirecte des dispositifs de contrôle de gestion et des pratiques de pilotage organisationnel.

Le recours à une collecte en ligne a permis d'assurer une diffusion rapide et complète du questionnaire en facilitant l'accès à un échantillon élargi. La démarche d'échantillonnage retenue est de type non probabiliste et repose sur une stratégie de convenance, couramment utilisée dans les études exploratoires en sciences de gestion. Cependant, les limites en matière de validité externe de ce choix d'échantillonnage sont présentes. En effet, l'absence de tirage probabiliste n'autorise pas à prétendre à la représentativité statistique stricte de l'ensemble des organisations. Les résultats peuvent donc être appréhendés comme une première structuration empirique des pratiques de contrôle de gestion, à même d'indiquer des dimensions latentes et d'ouvrir la voie à des recherches confirmatoires ultérieures. Pour aller plus loin, un éventuel travail futur pourrait reposer sur un échantillon probabiliste, équilibré sectoriellement, ou sur une étude comparative entre catégories de répondants.

La taille de l'échantillon répond aux préconisations de la méthodologie d'analyse factorielle exploratoire. En effet, avec 240 observations pour 20 variables, le ratio observations/variables est largement satisfaisant et garantissant la stabilisation des résultats.

Tableau 2 : Caractéristiques de l'échantillon

| Caractéristique | Modalités | Effectif | Pourcentage (%) |
|-----------------------------------|-------------------------------|----------|-----------------|
| Genre | Homme | 132 | 55,0 |
| | Femme | 108 | 45,0 |
| Âge | Moins de 25 ans | 62 | 25,8 |
| | 25 - 34 ans | 94 | 39,2 |
| | 35 - 44 ans | 56 | 23,3 |
| | 45 ans et plus | 28 | 11,7 |
| Fonction | Contrôle de gestion / Finance | 72 | 30,0 |
| | Management / Direction | 58 | 24,2 |
| | Comptabilité / Audit | 46 | 19,2 |
| | Autres fonctions | 64 | 26,6 |
| Expérience professionnelle | Moins de 2 ans | 54 | 22,5 |
| | 2 - 5 ans | 88 | 36,7 |
| | 6 - 10 ans | 62 | 25,8 |
| | Plus de 10 ans | 36 | 15,0 |
| Secteur d'activité | Industrie | 68 | 28,3 |
| | Services | 96 | 40,0 |
| | Commerce | 44 | 18,3 |
| | Autres secteurs | 32 | 13,4 |

Source : Les Auteurs

L'explication du profil de l'échantillon présente une certaine équité de la répartition en genre des répondants ainsi qu'un poids des individus de la tranche d'âge 25–34 ans. En outre, une proportion importante des répondants occupe des fonctions directement connues (contrôle de gestion et finance) ce qui accrédite la qualité des données en adéquation avec l'objet du travail.

La diversité des profils de chaque répondant (expérience professionnelle, secteur d'activité) participe aussi à la spécificité de cette analyse à telle enseigne que l'on peut y puiser des pratiques de gestion du contrôle distinctes en fonction du type d'organisations.

2.3.Méthode d'analyse des données

L'analyse des données a été conduite à l'aide du logiciel SPSS. En cohérence avec l'objectif exploratoire de la recherche, l'analyse factorielle exploratoire (AFE) a été mise à contribution pour faire émerger les dimensions latentes à l'œuvre dans la structuration des pratiques de contrôle de gestion.

Dans un premier temps, la pertinence de la méthode factorielle a été vérifiée grâce à des tests préliminaires. L'indice de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) a été utilisé pour apprécier l'adéquation de l'échantillon tandis que le test de sphéricité de Bartlett a permis de vérifier qu'il pouvait bien être

considéré comme représentatif de l'ensemble des variables. Ces deux indicateurs sont requis pour conclure sur la factorisabilité de la matrice de données.

Dans un second temps, l'extraction des facteurs a été réalisée grâce à la méthode des composantes principales. Le nombre de facteurs à retenir a été retenu grâce au critère de Kaiser (valeurs propres supérieures à 1) et à l'examen du Scree Plot permettant d'identifier le point d'inflexion de la courbe.

Dans le but d'optimiser l'interprétabilité de la structure factorielle, une rotation oblique de type Promax avec normalisation Kaiser a été retenue. Ce choix est conclu par la possible conceptualisation des dimensions du contrôle de gestion, alors que l'analyse empirique montre que les facteurs sont faiblement corrélés.

Les items ont été retenus sur la base d'un seuil de charge factorielle minimum arrêté à 0,5, conformément aux recommandations méthodologiques en analyse factorielle exploratoire. La qualité de représentation des variables a également été contrôlée sur la base des communalités.

Aussi, la validité du construit a été vérifiée sur la cohérence du regroupement des items au sein des facteurs identifiés. La validité convergente est assurée par de fortes charges factorielles des items appartenant à une dimension, tandis que la validité discriminante est validée par la faible corrélation des facteurs.

Finalement, la fiabilité interne des échelles a été calculée à l'aide du coefficient Alpha de Cronbach. Les valeurs obtenues, supérieures au seuil de 0,7, sont garantes d'une excellente cohérence interne des dimensions retenues.

3. Résultats

3.1. Tests préalables à l'analyse factorielle

Avant de pouvoir procéder à l'analyse factorielle exploratoire les données de recherche ont fait l'objet d'un contrôle sur la qualité (coefficients KMO et test de sphéricité de Bartlett). Les résultats montrent le caractère adéquat de l'échantillon pour ce type d'analyse ($KMO > 0,6$) et un test de Bartlett effectivement significatif ($p < 0,001$), indiquant au minimum l'existence de corrélations entre les variables.

Ces résultats permettent de conclure à la pertinence de l'analyse factorielle exploratoire des résultats de cette étude.

Tableau 3 : Vérification de l'adéquation des données à l'analyse factorielle

| Indicateur | Valeur |
|---|----------|
| Indice de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) | 0,818 |
| Test de sphéricité de Bartlett (χ^2) | 2786,866 |
| Degrés de liberté (ddl) | 190 |
| Signification (p-value) | 0,000 |

Source : SPSS

3.2. Qualité de représentation des variables

La qualité de la représentation des variables a été évaluée à l'aide des communalités. Les résultats affichent des valeurs de communalités élevées pour l'ensemble des variables, comprises entre 0,70 et 0,80, témoignant ainsi d'une qualité d'utilisation optimale des facteurs extraits pour représenter les variables. Ces résultats confirment que les items retenus contribuent fortement à la structuration de la dimension latente du contrôle de gestion.

Tableau 4: Qualité de représentation des variables

| Variable | Communalité (Extraction) |
|----------|--------------------------|
| OCG1 | 0,761 |
| OCG2 | 0,707 |
| OCG3 | 0,766 |
| OCG4 | 0,740 |
| RCG1 | 0,745 |
| RCG2 | 0,744 |
| RCG3 | 0,761 |
| RCG4 | 0,741 |
| ORG1 | 0,789 |
| ORG2 | 0,754 |
| ORG3 | 0,779 |
| ORG4 | 0,734 |
| PERF1 | 0,784 |
| PERF2 | 0,800 |
| PERF3 | 0,758 |
| PERF4 | 0,739 |
| STRAT1 | 0,772 |
| STRAT2 | 0,756 |

| | |
|--------|-------|
| STRAT3 | 0,798 |
| STRAT4 | 0,776 |

Source : SPSS

3.3. Fiabilité interne

La fiabilité interne des dimensions a été évaluée à l'aide du coefficient Alpha de Cronbach. Les résultats montrent que l'ensemble des dimensions a des valeurs supérieures à 0,7, seuil recommandé, reflétant une excellente cohérence interne des échelles.

Ces résultats attestent de la solidité des mesures utilisées et de la stabilité des dimensions identifiées dans l'analyse factorielle exploratoire.

Tableau 5: Analyse de la fiabilité interne des échelles

| Dimension | Nombre d'items | Alpha de Cronbach |
|--|-----------------------|--------------------------|
| Intégration stratégique (STRAT) | 4 | 0,898 |
| Pilotage de la performance (PERF) | 4 | 0,893 |
| Organisation du CDG (ORG) | 4 | 0,885 |
| Rôle du contrôleur (RCG) | 4 | 0,879 |
| Outils de CDG (OCG) | 4 | 0,901 |

Source : SPSS

3.4. Variance totale expliquée

L'exploitation de la variance totale expliquée démontre que l'on dispose de cinq facteurs pour lesquels les valeurs propres sont supérieures à 1 (cas du critère de Kaiser) de manière à ce que ces cinq composantes expliquent ensemble jusqu'à 76,03 % de la variance cumulée, soit un seuil très satisfaisant, dans le cadre des recherches en sciences de gestion.

La première composante explique 17,95 % de la variance, puis de manière légitimement consécutive viennent la composante 2 avec 15,72 % puis avec à peu de chose près la composante 3 avec 15,51 %, et enfin les composantes 4 (14,09 %) et la composante 5 (12,77 %).

Tableau 6 : Variance totale expliquée

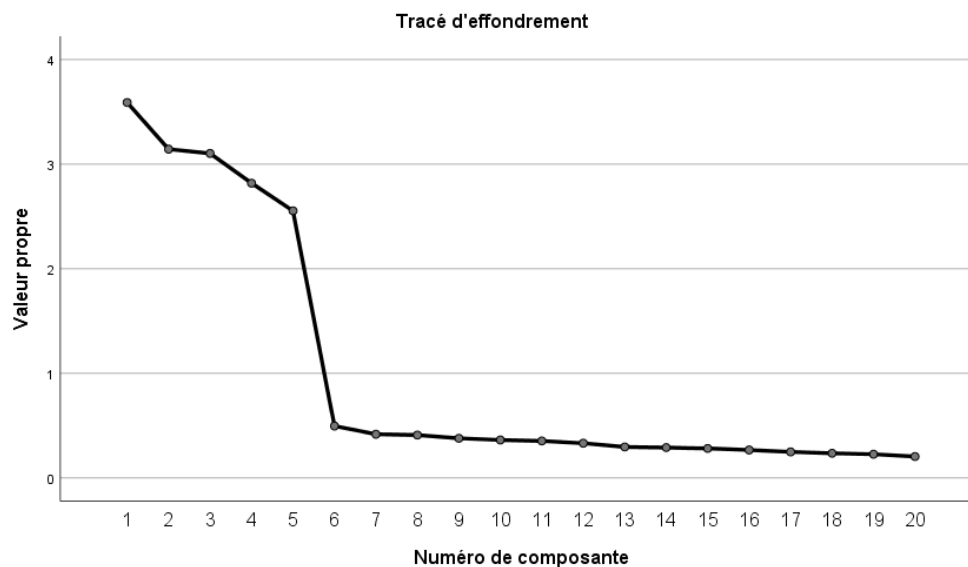
| Composante | Valeur propre | % de variance expliquée | % cumulé |
|-------------------|----------------------|--------------------------------|-----------------|
| 1 | 3,589 | 17,946 | 17,946 |
| 2 | 3,143 | 15,715 | 33,661 |
| 3 | 3,102 | 15,512 | 49,173 |
| 4 | 2,818 | 14,090 | 63,263 |
| 5 | 2,553 | 12,767 | 76,030 |

Source : SPSS

Ce qui est aussi très pertinent cette fois à travers l'examen du tracé de l'effondrement (Scree Plot) est qu'il y a un net point d'inflexion apparent après la cinquième composante, point qui marque un chaînon où l'ensemble des autres valeurs propres deviennent faibles et relativement proches en termes de valeurs, de sorte que les composantes qui l'excèdent n'apportent finalement aucune information.

Ainsi, ces résultats valent comme preuve d'un bon choix de structure à cinq facteurs, relativement au critère de Kaiser et à la représentation graphique du Scree Plot.

Figure 2: Scree Plot



Source :

SPSS

3.5. Interprétation de la structure factorielle

La technique de la rotation oblique de type Promax a permis d'obtenir une structure factorielle à la fois claire et interprétable. L'inspection de la matrice de structure montre que les variables se regroupent autour de cinq dimensions distinctes, sans présences de charges croisées significatives.

Facteur 1 : intégration stratégique du contrôle de gestion

Le facteur regroupe les items STRAT1 à STRAT4. Il renvoie au degré d'alignement du contrôle de gestion avec la stratégie de l'organisation, ainsi qu'au degré d'implication du contrôleur dans les prises de décision stratégique.

Facteur 2 : pilotage de la performance

Le facteur qui regroupe les items PERF1 à PERF4 renvoie à la capacité de l'organisation d'une part à définir, suivre et évaluer les indicateurs de performance mais aussi d'autre part à mettre en place des actions correctives.

Facteur 3 : organisation du contrôle de gestion

Le facteur regroupe les items ORG1 à ORG4. Il traduit le degré de formalisation, structuration et clarté de la mise en œuvre des processus du contrôle de gestion au sein de l'organisation.

Facteur 4 : Rôle du contrôleur de gestion

Il est composé des items RCG1 à RCG4. Ce facteur met significativement en exergue le rôle du contrôleur au titre d'acteur du pilotage, brillant par sa participation à la prise de décision comme à l'amélioration de la performance.

Facteur 5 : Outils de contrôle de gestion

Ce facteur portant sur les items OCG1 à OCG4 concerne l'utilisation des outils traditionnels du contrôle de gestion tels que le budget, le reporting et les tableaux de bord.

Tableau 7: Matrice de structure (rotation Promax)

| Variables | STRAT | PERF | ORG | RCG | OCG |
|------------------|--------------|-------------|------------|------------|------------|
| STRAT1 | 0,878 | | | | |
| STRAT2 | 0,867 | | | | |
| STRAT3 | 0,891 | | | | |
| STRAT4 | 0,878 | | | | |
| PERF1 | | 0,882 | | | |
| PERF2 | | 0,893 | | | |
| PERF3 | | 0,869 | | | |
| PERF4 | | 0,857 | | | |
| ORG1 | | | 0,887 | | |
| ORG2 | | | 0,865 | | |
| ORG3 | | | 0,880 | | |
| ORG4 | | | 0,854 | | |
| RCG1 | | | | 0,861 | |
| RCG2 | | | | 0,859 | |
| RCG3 | | | | 0,868 | |
| RCG4 | | | | 0,859 | |
| OCG1 | | | | | 0,862 |
| OCG2 | | | | | 0,837 |
| OCG3 | | | | | 0,872 |
| OCG4 | | | | | 0,857 |

Source : SPSS

3.6. Validité discriminante

L'examen de la matrice de corrélation de tous les facteurs montre que les corrélations entre les dimensions sont faibles, comprises entre -0,12 et 0,05, ce qui confirme une bonne validité discriminante et que chaque facteur rehausse une dimension différente du contrôle de gestion.

Tableau 8: Matrice de corrélation des facteurs

| Facteurs | F1 (STRAT) | F2 (PERF) | F3 (ORG) | F4 (RCG) | F5 (OCG) |
|------------|------------|-----------|----------|----------|----------|
| F1 (STRAT) | 1,000 | 0,056 | -0,009 | -0,009 | 0,000 |
| F2 (PERF) | 0,056 | 1,000 | 0,054 | 0,054 | -0,124 |
| F3 (ORG) | -0,009 | 0,054 | 1,000 | 0,011 | 0,019 |
| F4 (RCG) | -0,009 | 0,054 | 0,011 | 1,000 | -0,088 |
| F5 (OCG) | 0,000 | -0,124 | 0,019 | -0,088 | 1,000 |

Source : SPSS

4. Discussion

L'objectif de cette recherche était d'identifier les dimensions structurant les pratiques de contrôle de gestion à travers une analyse factorielle exploratoire. Les résultats obtenus mettent en évidence une structure composée de cinq dimensions distinctes : l'intégration stratégique, le pilotage de la performance, l'organisation du contrôle de gestion, le rôle du contrôleur de gestion et les outils de contrôle de gestion. Ces résultats apportent plusieurs enseignements, tant sur le plan théorique que managérial.

4.1. Une structuration multidimensionnelle du contrôle de gestion

Les résultats confirment que le contrôle de gestion ne peut pas être appréhendé comme un dispositif homogène, mais comme un système multidimensionnel reposant sur plusieurs composantes complémentaires, ce qui rejoint les travaux de ANTHONY (1965) positionnant le contrôle de gestion dans une approche systémique, ainsi que les travaux plus récents sur sa complexité organisationnelle.

La mise en évidence de cinq dimensions distinctes renforce l'idée selon laquelle le contrôle de gestion repose à la fois sur des éléments techniques (outils), humains (rôle du contrôleur), organisationnels (structure) et stratégiques (intégration et pilotage) et aide à dépasser les approches fragmentées de la littérature favorisant une vision intégrée des pratiques de contrôle de gestion.

4.2. Le renforcement du rôle stratégique du contrôle de gestion

L'identification d'un facteur spécifique favorisant l'intégration stratégique du contrôle de gestion témoigne de l'évolution de la fonction, à un rôle plus stratégique, en conformité avec les travaux de Kaplan et Norton (2001) sur l'alignement des systèmes de pilotage aux orientations des

stratégies de l'organisation.

De même, la présence d'un facteur distinct portant sur le rôle du contrôleur de gestion témoigne d'une évolution de cette fonction vers un partenaire du management, rejoignant ainsi les travaux de Granlund et Lukka (1998) qui décrivent l'émergence d'un acteur clé pour la prise de décision. Il apparaît alors que le contrôle de gestion est à la fois un outil de mesure et un levier stratégique de l'orientation et de la coordination des actions organisationnelles.

4.3. Une coexistence entre approches traditionnelles et modernes

Les résultats mettent également en évidence une coexistence à la fois de dimensions liées aux dispositifs « classiques » de contrôle de gestion et aux dispositifs les plus contemporains orientés performance et stratégie comme en témoignent la présence d'un facteur relevant des outils classiques de contrôle de gestion (budget, reporting, tableaux de bord), confirmant la persistance des pratiques anciennes dont continue de se servir les organisations en parallèle de dimensions orientées pilotage de la performance et intégration stratégique qui signalent l'évolution du contrôle de gestion vers des formes plus dynamiques et intégrées. Ce phénomène de dualité autorise à conclure que les organisations ne substituent pas les outils anciens à de nouveaux dispositifs plus orientés vers la performance globale, les anciens outils demeurant les classiques du contrôle de gestion en parallèle de dispositifs plus modernes.

Ces résultats s'inscrivent dans la ligne des travaux de Simons (1995) soulignant la coexistence d'une logique de contrôle interne axée sur des mécanismes de contrôle diagnostiques et d'une logique d'incitation au changement, de contrôle interactif.

4.4. Une forte cohérence interne et une validité empirique du modèle

Les résultats mettent aussi en évidence une bonne cohérence interne des dimensions, avec des coefficients Alpha de Cronbach élevés pour chacun des facteurs de l'ensemble des dimensions. Cette fiabilité garantit les mesures utilisées et la stabilité des dimensions identifiées.

La faible corrélation observée entre les facteurs témoigne également d'une bonne validité discriminante. En effet, les dimensions mesurent respectivement un aspect particulier du contrôle de gestion, fixant les rapports non significatifs entre les autres dimensions.

Ce résultat est d'autant plus intéressant qu'il permet de penser les différentes composantes du contrôle de gestion comme dimensions et d'envisager une lecture des pratiques organisationnelles plus structurée et différenciée.

4.5. Implications managériales

D'un point de vue managérial, les résultats de cette recherche permettent plusieurs enseignements importants. D'abord, ils montrent que l'efficacité du contrôle de gestion repose sur un jeu de plusieurs dimensions complémentaires. Les organisations ne se contentent pas de mettre en œuvre

des outils techniques, elles doivent développer des compétences, structurer leurs processus et intégrer le contrôle de gestion dans la stratégie.

Ensuite, la mise en exergue du rôle du contrôleur de gestion comme partenaire du management, invite à faire évoluer l'image de cette fonction, à mieux la valoriser et à renforcer ses compétences analytiques et communicationnelles. Le contrôleur de gestion apparaît comme un acteur incontournable du pilotage de la performance et du processus décisionnel.

Enfin, la structuration en cinq dimensions permet aux organisations de mieux diagnostiquer leurs pratiques de contrôle de gestion, à partir de laquelle sont identifiés des axes d'amélioration. Elle permet ainsi d'offrir un cadre d'analyse aidant à adapter des dispositifs de pilotage, appropriés aux enjeux de chaque organisation.

Conclusion

L'objectif de cette recherche était d'explorer les dimensions qui structurent les pratiques de contrôle de gestion à partir d'une analyse des données aboutie résultant d'analyses factorielles exploratoires. Les résultats montrent clairement une structuration claire et robuste autour de cinq dimensions : l'intégration stratégique, le pilotage de la performance, l'organisation du contrôle de gestion, le rôle du contrôleur, enfin, les outils de contrôle de gestion. Cette structuration met en avant du contrôle de gestion son caractère multidimensionnel, mais montre également la coexistence de dimensions techniques, organisationnelles, humaines et stratégiques. Loin d'apporter une nouvelle contribution théorique, cette étude contribue déjà à la littérature en éprouvant de manière empirique et intégrée les pratiques de contrôle de gestion mises en avant, en dépassant ainsi les approches normatives et fragmentées dominantes.

Elle fournit ainsi une clarification des éléments en amont du contrôle de gestion et en fait l'articulation au sein des organisations. Les résultats sous l'angle managérial révèlent que l'efficacité du contrôle de gestion n'est pas fondée seulement sur des outils techniques, mais aussi sur l'organisation des processus, le rôle des acteurs et l'intégration stratégique du système de pilotage. Les organisations doivent considérer le contrôle de gestion de manière intégrée, en veillant bien à l'alignement entre les outils, les structures et le système de pilotage stratégique.

Les éléments récurrents de cette recherche peuvent néanmoins être intégrés dans l'interprétation des résultats. D'abord, bien que l'échantillon soit composé de répondants exerçant des fonctions professionnelles de direction, de contrôle ou de pilotage, le recours à un échantillonnage non probabiliste limite la capacité de généralisation statistique des résultats. Ensuite, la diversité des fonctions qui y sont représentées constitue une richesse exploratoire tout autant que le risque d'une certaine hétérogénéité de perceptions. Adossée à un questionnaire électronique, la collecte des données peut également favoriser des biais de sélection parmi les répondants, en raison de leur disponibilité, de leur accessibilité numérique et de l'autre motivation à répondre à l'enquête. Enfin, la nature déclarative des réponses peut assujettir les résultats aux biais de perception ou de désirabilité sociale. En raison de cette empreinte, les résultats doivent être appréhendés comme une première trame exploratoire des pratiques de contrôle de gestion, pouvant à terme être confirmée par des analyses avec de plus larges échantillons, probabilistes ou sectoriellement différenciés.

Les enjeux précédemment exposés ouvrent plusieurs perspectives de recherche intéressantes. D'abord, on pourrait envisager de prolonger cette recherche par des analyses factorielles confirmatoires (AFC) afin de vérifier la structure factorielle déduite. On pourrait aussi envisager d'intégrer des modèles d'explication dont les analyses de régression ou les modèles d'équations

structurelles permettant d'analyser les relations entre les différentes dimensions du contrôle et leurs effets sur la performance organisationnelle. De même, les recherches futures pourraient adopter une approche comparative en examinant les pratiques de contrôle selon les secteurs d'activité, la taille des entreprises et les contextes institutionnels pour mieux cerner les facteurs contingents des configurations identifiées. Enfin, l'enrichissement de l'analyse par des méthodes qualitatives, notamment des études de cas et des entretiens, devrait permettre une meilleure compréhension des mécanismes à l'œuvre dans les pratiques de contrôle et donner un éclairage plus approprié sur leur mise en œuvre dans les organisations.

BIBLIOGRAPHIE

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard Business School Press.
- Bouquin, H. (2010). *Le contrôle de gestion* (10e éd.). Paris: Presses Universitaires de France.
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An institutional perspective of accountants' new roles: The interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Field, A. (2018). *Discovering statistics using IBM SPSS statistics* (5th ed.). Sage Publications.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Cengage Learning.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business School Press.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363–382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Podsakoff, P. M., MacKenzie, S. B., Lee, J. Y., & Podsakoff, N. P. (2003). Common method biases in behavioral research: A critical review of the literature and recommended

remedies. *Journal of Applied Psychology*, 88(5), 879–903. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.5.879>

- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice Hall.