

TAILLE, STRUCTURE, CULTURE DE L'ORGANISATION ET MESURE ÉQUILIBRÉE DE LA PERFORMANCE : UNE REVUE DE LITTÉRATURE

SIZE, STRUCTURE, CULTURE OF THE ORGANIZATION AND BALANCED MEASUREMENT OF PERFORMANCE: A LITERATURE REVIEW

BENYOUSSEF NIZAR

Doctorant

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion

Université Hassan 1er Settat

Laboratoire de Recherche en Finance, audit et Gouvernance des Organisations, LARFAGO

Maroc

n.benyoussef@uhp.ac.ma

OUBOUALI YOUSSEF

Professeur de l'Enseignement Supérieur

École Nationale de Commerce et de Gestion

Université Hassan 1er Settat

Laboratoire de Recherche en Finance, audit et Gouvernance des Organisations, LARFAGO

Maroc

youssef.oubouali@uhp.ac.ma

Date de soumission : 08/10/2020

Date d'acceptation : 17/11/2020

Pour citer cet article :

BENYOUSSEF. N & OUBOUALI. Y (2020) « Taille, structure, culture de l'organisation et mesure équilibrée de la performance : une revue de littérature », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : Numéro 4 » pp : 965 – 1001.

Résumé

Plusieurs chercheurs se sont intéressés à la question de l'intégration des indicateurs non financiers dans les systèmes de mesure de la performance des organisations en adoptant plusieurs cadres théoriques, notamment la théorie néo institutionnelle, la théorie de l'agence et la théorie de la diffusion des innovations managériales. Cela dit notre choix s'est décidé au profit de la théorie de la contingence, cela s'explique par le fait qu'elle constitue une approche dominante pour l'étude des systèmes de contrôle. Cet article s'interroge en s'appuyant sur la littérature sur les effets de la taille, de la structure et de la culture de l'organisation sur la mesure équilibrée de la performance d'une part et d'autre part sur l'impact des différents facteurs de contingences susdites sur la performance organisationnelle au regard des différentes formes d'adéquations de la théorie de la contingence. Il permet de dresser une revue de littérature concernant les différentes questions de recherche et de concevoir les diverses hypothèses du modèle conceptuel.

Mots clés :

Taille ; structure ; culture de l'organisation ; mesure équilibrée ; théorie de la contingence.

Abstract

Several researchers have been interested in the question of the integration of non-financial indicators into the performance measurement systems of organizations by adopting several theoretical frameworks, in particular the neo-institutional theory, the agency theory and the theory of the diffusion of managerial innovations. However, our choice was made in favor of the theory of contingency, this is explained by the fact that it constitutes a dominant approach for the study of control systems. Based on the literature, this article examines the effects of the size, structure and culture of the organization on the balanced measurement of performance on the one hand and on the other hand on the impact of the various contingency factors mentioned above on organizational performance with regard to the various forms of the fit of the theory of contingency. It makes it possible to draw up a literature review concerning the various research questions and to propose the various hypotheses of the conceptual model.

Keywords:

Size; structure; organizational culture; balanced measurement; contingency theory.

Introduction :

Au courant des dernières décennies plusieurs chercheurs, notamment (Drucker, 1954 ; Goold et Quinn, 1990 ; Johnson & Kaplan, 1987) affirmaient que la mesure et le pilotage de la performance ne doit pas se baser seulement sur les indicateurs financiers. Dans ce sens (Nudurupati et al., 2011) constate qu'il y a eu un long débat au sein de la communauté scientifique sur la nécessité d'inclure d'autres dimensions de la performance telles que la qualité, le temps, la flexibilité et la satisfaction client...etc.

En effet, s'appuyer essentiellement sur des indicateurs financiers de mesure de la performance présente des inconvénients et des limites qui ont pu être résumé par (Yeniyurt, 2003) comme suit :

- Les mesures comptables traditionnelles de la performance sont inadéquates pour les décisions stratégiques.
- Elles sont trop historiques et rétrospectives, elles manquent de capacité prédictive pour expliquer les performances futures.
- Elles ne relient pas les mesures non financières aux chiffres financiers.
- Elles ne considèrent pas les actifs immatériels.

De surcroît (A. Neely, 1999) rajoute un problème relatif cette fois aux mesures non financières de la performance utilisées dans de nombreuses organisations. Il constate qu'elles sont rarement intégrées les unes aux autres ou alignées sur les processus opérationnels. D'où le besoin d'un système de mesure de la performance qui permet de relever le défi d'un environnement de plus en plus compétitif. A ce sujet (Nudurupati et al., 2011) recommande un système intégré, dynamique, accessible et visible pour promouvoir un style de management pro actif menant à l'agilité et la réactivité.

A cet égard le tableau de bord équilibrée de (Kaplan & Norton, 1992, 1996) constitue un cadre de référence pour mesurer et piloter la performance. Ce modèle met l'accent en particulier selon (Eker et Eker, 2007) sur les termes « équilibré » et « mesure ». Ici, « équilibré » est expliqué à travers quatre facteurs souhaités du modèle : (1) objectifs à long et à court terme, (2) mesures financières et non financières, (3) indicateurs de moyens et de résultat, et (4) perspectives internes et externes de l'organisation. Dans le cadre de cet article nous allons nous limiter à la notion "équilibrée" au sens des mesures financières et non financières.

Plusieurs chercheurs se sont intéressés à cette question de l'intégration des indicateurs non financiers dans leurs systèmes de mesure de la performance en adoptant plusieurs cadres théoriques, à savoir la théorie néo institutionnelles (Hussain & Gunasekaran, 2002 ; Munir & Baird, 2016), la théorie de l'agence (Boučková, 2015 ; Sloof & Van Praag, 2008) et la théorie de la diffusion des innovations managériales (Alcouffé et al., 2003).

Cela dit notre choix s'est décidé au profit de la théorie de la contingence, cela s'explique par le fait qu'elle constitue une approche dominante pour l'étude des systèmes de contrôle, dans ce sens (Pariente, 1999) affirme qu'elle a le mérite de placer le contrôle de gestion comme hautement adaptable à divers types d'organisation.

De ce fait, plusieurs chercheurs se sont intéressés à cette perspective théorique étant donné qu'elle a été adoptée d'abord au courant des années 1970 dans les études de contrôle de gestion (Fisher, 1998 ; Chapman, 1997), ensuite plusieurs études se sont succédées (Otley, 2016 ; 1980 ; Chenhall, 2003 ; 2006) qui ont mis les jalons de cette approche.

Ainsi, on s'appuyant sur une revue de littérature, notre problème de recherche se présente comme suit :

- Quels effets de la taille, de la structure et de la culture de l'organisation sur la mesure équilibrée de la performance ?
- Quels impacts des différents facteurs de contingences susdites sur la performance organisationnelle au regard des différentes formes d'adéquations de la théorie de la contingence ?

Pour répondre à ces questions, nous adoptons le plan suivant qui s'articule autour des trois sections suivantes :

- La première section qui s'intitule « le cadre théorique », elle s'attèle à présenter succinctement les concepts clés la théorie de la contingence ainsi que son intérêt pour l'étude des systèmes de mesure de la performance.
- La deuxième section met l'accent sur la méthode de la revue de littérature retenue toute en précisant quelques définitions d'un article de revue et ses différentes catégories.
- La troisième section met en exergue les résultats de la revue de littérature : on présente d'abord une recension des écrits qui apportent des réponses à la question de recherche, ensuite une synthèse de ces études qui permet d'en voir leurs contributions et limites pour finir avec la formulation des hypothèses de recherche.

1. Le cadre théorique : La théorie de la contingence

Pour appréhender la théorie de la contingence des systèmes de mesure de la performance, nous présentons, dans un premier temps, les concepts clés de cette théorie à savoir : le concept de l'adéquation (the fit) et de la performance organisationnelle. Puis, nous mettons en évidence son intérêt pour le design des systèmes de mesure de la performance.

La théorie de la contingence s'articule autour de deux concepts clés, notamment le concept de l'adéquation (the fit) et la performance organisationnelle. Dans ce sens (Donaldson, 2001) affirme que l'essence du paradigme de la théorie de la contingence est que l'efficacité organisationnelle résulte de l'adaptation « the fit » des caractéristiques de l'organisation, telles que sa structure, aux contingences qui reflètent la situation de l'organisation.

Le principe général du concept de l'adaptation « the fit » selon (Drazin, R., & Van de Ven, A. H., 1985) est que « la performance organisationnelle dépend du fit entre la structure et son contexte ». Dans un même ordre d'idées (Donaldson, 2006) affirme que La théorie de la contingence structurelle soutient que les organisations en adéquation « fit » ont par conséquent de meilleures performances que celles en inadéquation « misfit ». Cependant, toutes ces adéquations produisent le même niveau élevé de performances.

Au cours de l'évolution de la théorie de la contingence la notion de l'adéquation et ses différentes formes ont changé et plusieurs chercheurs se sont attelés à définir et identifier ses différentes formes (Drazin, R., & Van de Ven, A. H., 1985; Gerdin & Greve, 2004, 2008; Venkatraman, 1988)

Ainsi, d'après (Van de Ven, 1984) on peut distinguer trois formes de l'adéquation « the fit » :

- L'approche de sélection

Initialement, l'explication la plus courante de l'adéquation « the fit » est que la conception d'une organisation doit s'adapter aux caractéristiques de son contexte afin de survivre ou d'être efficace.

- L'approche d'interaction :

Une deuxième interprétation de l'adéquation « the fit » est qu'il s'agit d'un effet d'interaction du contexte de l'organisation et de la structure sur la performance, comme l'interaction du soleil, de la pluie et des nutriments du sol sur les rendements des cultures, étant précisé qu'il faut faire la distinction entre deux formes d'interaction : modération et médiation.

- L'approche système :

Les partisans de cette approche affirment que notre compréhension du design organisationnel peut seulement progresser si nous traitons, de manière simultanée, les nombreuses

contingences, les structures alternatives et critères de performance inhérents à la vie organisationnelle.

De surcroît, la performance organisationnelle constitue un autre concept clé de la théorie de la contingence, dans ce sens (Van de Ven et Drazin, 1985) affirme que l'efficacité organisationnelle est une conséquence de l'adéquation entre deux ou plusieurs variables contingentes telles que l'environnement, la stratégie, la culture et la structure. Cependant, l'efficacité organisationnelle est un concept potentiellement problématique à définir en raison de l'absence d'une définition suffisante (Chenhall, 2003).

A cet égard, (Khandwalla, 1972) suggère que la performance organisationnelle se réfère au degré auquel une organisation atteint ses objectifs alors que (A. D. Neely et al., 2002) considèrent la performance de l'organisation comme l'efficacité et l'efficacé des actions de l'entreprise, face à la pluralité des définitions (Chenhall, 2003) affirme qu'il n'y a pas de description conceptuelle adéquate unifié dans la littérature pour saisir ce construit.

D'autre part la théorie de la contingence présente un intérêt certain pour expliquer le design organisationnel et plus précisément la conception des systèmes de mesure de la performance par l'influence du contexte interne et externe de l'organisation, eu égard qu'elle suppose qu'il n'y a pas un système de mesure de la performance adéquat à toutes les organisations et qu'il doit être aligné aux facteurs contingents pour réaliser une performance organisationnelle.

Ce cadre théorique a été choisie comme fondement du modèle conceptuel de notre recherche pour expliquer d'une part la mesure équilibrée de la performance et d'autre part son influence sur l'efficacité organisationnelle.

2. Méthodologie

Il convient au début de cette section de présenter quelques définitions d'un article de revue de littérature, d'identifier ses différentes catégories pour finir avec la méthode adoptée dans cette étude.

Un article de revue peut être défini selon (Lichtfouse, 2002) comme une catégorie d'articles scientifiques qui fournissent une synthèse de la recherche sur un sujet, de plus (Philip, 2009) estime qu'un article de revue est une analyse critique et constructive de la littérature dans un domaine spécifique à travers un résumé, une classification, analyse et comparaison.

Quant aux différents types des articles de revues, elles peuvent être classées selon (Noguchi,2006) en quatre catégories :

-Etat de la revue :

Présentation des recherches les plus récentes sur un sujet ou un domaine de recherche donné.

-Revue historique_ :

Développement d'un domaine de recherche sous un angle chronologique.

-Revue d'une problématique :

Synthèse des études d'une problématique (les points d'accord et de désaccords par plusieurs chercheurs) dans un domaine spécifique de recherche.

-Revue d'une théorie ou modèle :

Introduction d'une nouvelle théorie ou d'un nouveau modèle dans un domaine de recherche spécifique.

Ainsi, notre article peut être classé selon cette typologie dans la catégorie d'une revue de problématique. Par ailleurs, Selon (St-Amand et al., 2013) la rédaction d'un article de revue de littérature peut adopter différentes méthodes, notamment les méthodes agrégatives, interprétatives et mixtes, à cet égard notre choix de la méthode de revue de littérature s'est décidé au profit de la méthode interprétative appelée revue narrative qui s'appuie sur une synthèse des données quantitatives.

Dans ce sens (Popay et al., 2005) définissent les trois étapes de la synthèse narrative de la manière suivante :

1. Organiser les études en catégories logiques selon la question adressée par la synthèse (ex. : les regrouper en fonction de leur méthodologie, de leurs résultats, du type d'interventions), à ce niveau on s'est attelé à mettre en relief deux tableaux qui se présente comme suit :

- Le 1er tableau met l'accent sur le contexte, l'échantillon ainsi que la méthodologie de la recherche adoptée.
- Le 2ème tableau quant à lui met en exergue la forme de l'adéquation « the fit » adoptée, le cas échéant par les études

2. Analyser chacune des études en faisant une description narrative de ses résultats et, autant que possible, de ses qualités. A cet égard on a essayé de répartir les articles en fonction de leur confirmation ou infirmation des liens entre les variables.

3. Synthétiser les résultats des études en produisant un sommaire général, à ce niveau on a abordé les hypothèses de recherche et le modèle conceptuel.

3. Les résultats

Cette section traite au vu de la littérature le lien direct entre les différents facteurs de contingences suivants : la taille, la structure et la culture de l'organisation. Et la mesure équilibrée de la performance d'une part, et d'autre part le lien indirect entre ces facteurs de contingence et la performance organisationnelle par l'intermédiaire des indicateurs non

financiers de mesure de la performance selon les différentes formes d'adéquations « the fit » retenues par la théorie de la contingence.

3.1 Taille, mesure équilibrée et performance organisationnelle

Cette sous-section traite d'abord des caractéristiques particulières des organisations de petites et grandes tailles en relation avec le contrôle de gestion puis évoque les différents critères de mesure retenus pour définir la taille des entreprises pour interroger à la fin la littérature qui examine la question de recherche.

La littérature sur le contrôle de gestion précise que les organisations accommodent le design de leurs systèmes de mesures de la performance en relation avec la taille toute en précisant que les grandes organisations ont des caractéristiques particulières, ainsi selon (Chenhall, 2003) :

- Les grandes organisations sont associées à des opérations plus diversifiées, à la formalisation des procédures et à la spécialisation des fonctions.
- Les grandes organisations sont associées à des structures organisationnelles plus divisionnaires.
- La grande taille est associée à la participation aux budgets et à des contrôles sophistiqués

Par ailleurs plusieurs facteurs empêchent les organisations de taille petites d'installer un SMP, à cet égard (Garengo et al., 2005) résume ces éléments comme suit :

- Le manque des ressources financières et humaines,
- La mauvaise perception des avantages de la mise en œuvre du SMP
- La planification stratégique à court terme

En outre (Bruns et Waterhouse, 1975) ont identifié deux formes de contrôle associées à la taille : administrative avec les grandes entreprises et personnelle avec les petites entreprises. Dans le même sens (Guy Degos et Zian, 2014) constate que l'accroissement de la taille des PME s'accompagne nécessairement d'un élargissement de l'espace de contrôle, dont l'augmentation des niveaux hiérarchiques peut être l'une des causes car le dirigeant ne peut plus couvrir en recourant seulement à la supervision directe. L'augmentation d'effectifs complique le contrôle des PME et entraîne une différenciation des systèmes de contrôle de gestion de ces entités.

Concernant la mesure de la taille des organisations plusieurs critères ont été retenues par la littérature à savoir : le nombre des employés, les ventes et revenus annuels, la taille du budget, le capital d'investissement et d'autres facteurs. Cela dit la plupart des études sur le contrôle de

gestion basées sur l'approche contingente ont défini et mesuré la taille des organisations par le nombre d'employés.

En abordant d'une part la relation directe entre la taille et la mesure équilibrée de la performance et d'autre part leurs effets conjoint sur la performance organisationnelle. La littérature semble en majorité confirmer un lien positif hormis quelques rares études, afin de mettre en relief cette question de recherche se basant sur la revue de littérature, nous présentons les deux tableaux suivants :

- Le 1^{er} tableau met en relief le contexte, l'échantillon ainsi que la méthodologie de recherche adoptée.
- Le 2^{ème} tableau met en exergue la forme de l'adéquation « fit » adoptée le cas échéant par les études.

Tableau N°1 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre Taille de l'organisation et mesure équilibrée de la performance

Auteur/Année	Echantillon et contexte	Méthodes	Pays
-1(Ahmad, 2016)	Échantillon de 500 entreprises industrielles malaisiennes	Quantitative	Malaisie
-2-(Elhamma, 2011)	62 entreprises installées au Maroc.	Quantitative	Maroc
-3-(Germain, 2004)	83 Petites et moyennes entreprises	Quantitative	France
-4-(Hoque& James, 2000)	66 entreprises industrielles australiennes	Quantitative	Australie
-5-(Manojlović, 2016)	-l'administration publique : les ministères (20), États centraux administratifs (34) et	Quantitative	Croatie

	des agences au niveau central (76) -Organisations au niveau local: comtés (20), toutes les villes et municipalités (74), ainsi que des agences de développement local (29).		
-6-(Nobre,2001)	Un échantillon de 86 entreprises	Quantitative	France
-7-(Guy DEGOS, Zian, 2014)	échantillon des PME marocaine	Quantitative	Maroc
-8-(Jusoh, 2010)	120 entreprises manufacturières	Quantitative	Malysie
-9- (Abdel-Kader er Luther, 2008)	658 entreprises de l'industrie alimentaire et des boissons	Quantitative	Grande bretagne
-10- (Speckbacher et al., 2003)	les plus importantes entreprises cotées en bourse	Quantitative	Allemagne, Autriche et Suisse

Source : Auteurs

Tableau N°2 : Identification la forme de l'adéquation adoptée « the fit » entre la Taille de l'organisation, la mesure équilibrée et la performance organisationnelle

	Approche de l'adéquation « the fit »			
	Sélection	Interaction		Système
		Modération	Médiation	

-1(Ahmad et Zabri, 2016)	✓			
-2-(Elhamma,2011)	✓			
-3-(Germain, 2004)	✓			
-4-(Hoque,2000)	✓		✓	
-5-(Manojlović,2016)	✓			
-6-(Nobre,2001)	✓			
-7-(Guy DEGOS, Zian 2014)	✓			
-8- (Jusoh ,2010)	✓			
-9- (Abdel-Kader er Luther, 2008)	✓			✓
-10-(Speckbacher, 2003)	✓			

Source : Auteurs

Sur la base des données d'enquête par questionnaire envoyé à un échantillon aléatoire de 500 entreprises industrielles malaisiennes (Ahmad et Zabri, 2016) montrent que les mesures de performance non financières liées aux processus internes et aux clients sont les plus utilisées, par contre les techniques liées au contrôle qualité ont un niveau d'utilisation relativement faible, par ailleurs les résultats révèlent également qu'il existe des relations significatives entre la taille de l'entreprise((sur la base du nombre d'employés et du chiffre d'affaires annuel) et l'utilisation de mesures de performance non financières.

À partir des résultats d'une recherche empirique, (Elhamma,2011) examine l'impact de la taille sur la différenciation des indicateurs intégrés dans les tableaux de bord de 62 entreprises installées au Maroc. Les résultats de cette recherche montrent que les tableaux de bord tendent à devenir plus « équilibrés » lorsque la taille de l'entreprise augmente. Autrement dit plus la

taille est grande, plus les indicateurs relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel sont intégrés dans les tableaux de bord.

Basées sur une enquête aléatoire par questionnaire auprès de 83 entreprises (Germain, 2004) montre que les petites et moyennes entreprises n'appliquent généralement pas le cadre de tableau de bord équilibré. Les résultats suggèrent que la taille est significativement corrélée à la variété du contenu de la mesure de la performance c'est-à-dire l'augmentation de la taille des entreprises est identifiée comme un facteur qui tendent à favoriser une approche plus équilibrée de mesure de la performance.

Fondé sur une enquête auprès de 66 entreprises industrielles australiennes (Hoque, 2000) examine en premier lieu la relation directe entre la taille de l'organisation, le stade du cycle de vie du produit, la position sur le marché et l'utilisation du tableau de bord équilibrée (BSC) à l'aide de mesures financières et non financières à travers quatre dimensions de mesure de la performance à savoir : financières, clients, l'apprentissage et la croissance et le processus interne. Et en second lieu la relation indirecte entre les facteurs de contingence sus dits et la performance organisationnelle. Les résultats suggèrent d'une part que la taille est significativement associée à toutes les perspectives du BSC dans le sens positif et d'autre part elles réfutent l'hypothèse de l'effet bénéfique de l'usage de BSC sur la performance organisationnelle pour les grandes organisations par rapport aux petites organisations.

En s'appuyant sur un échantillon composé de l'administration publique centrale et locale (Manojlović, 2016) examine la relation entre la taille mesurée par (le nombre de personnes employées et le budget total la performance) et la mesure de la qualité fournie aux citoyens définies (par la rapidité à laquelle les services ont été fournis, l'attitude des fonctionnaires envers les citoyens et l'utilisation d'instruments d'amélioration de la qualité) . Les résultats montrent que la corrélation entre la taille de l'organisation et l'utilisation de deux instruments d'amélioration de la qualité, les normes BSC et ISO est positive et statistiquement significative.

Basée sur un échantillon de 86 entreprises (Nobre, 2001) analyse les pratiques de comptabilité de gestion dans les petites entreprises notamment : les méthodes de calcul des coûts et des prix, et les outils de pilotage. Les résultats montrent que la taille semble être un facteur contingent important pour expliquer les pratiques de pilotage à savoir : l'utilisation d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche budgétaire ou le calcul d'écarts.

A partir des résultats d'une enquête réalisée auprès d'un échantillon des PME marocaine (Guy Degos et Zian, 2014) montrent que le tableau de bord n'est pas un outil utilisable dans n'importe quelle situation contextuelle. Ainsi, ses caractéristiques sont affectées par les conditions organisationnelle et comportementale existantes. Par ailleurs, le pilotage de la performance à l'aide de tableau de bord reste très attaché aux caractéristiques de ce dernier. L'analyse des relations entre les variables qui ont été définies pour représenter les facteurs de contingence organisationnelle d'une part, et les caractéristiques des tableaux de bord des PME d'autre part, montre que la taille, le type d'activité, la structure et l'informatisation influencent la manière dont cet outil est élaboré.

Similairement sur la base d'une enquête par questionnaire envoyés aux cadres supérieurs de 120 entreprises industrielles malaysiennes sélectionnées aléatoirement (Jusoh ,2010) montre que la taille de l'entreprise a un impact significatif et positif sur l'utilisation des mesures d'innovation et d'apprentissage. Cependant cette variable indépendante n'a pas d'effets sur l'utilisation générale de l'ensemble des mesures du BSC.

Dans une autre étude (Abdel-Kader et Luther, 2008) examinent l'impact d'une série de variables potentiellement contingentes sur un large éventail de pratiques de comptabilité de gestion, soit 38 pratiques et techniques dans un échantillon des plus grandes entreprises industriel et plus précisément 658 entreprises de l'industrie alimentaire et des boissons du Royaume-Uni. Les résultats dérivés de cette enquête par questionnaire à grande échelle, indiquent que les différences la sophistication de la comptabilité de gestion est largement expliquée par la taille et d'autres variables contingentes.

Finalement dans une étude qui distingue trois principaux types d'utilisation du BSC reflétant les phases successives de l'évolution du concept BSC et de sa mise en œuvre dans la pratique, cette typologie va de l'origine du BSC en tant que cadre multidimensionnel de mesure stratégique de la performance qui combine des mesures financières et non financières à son utilisation avancée en tant que système de management stratégique intégré qui décrit la stratégie par une logique de cause à effet et qui est liée au système de récompense (Speckbacher, 2003) examine un échantillon qui se compose des plus importantes entreprises cotées en bourse en Allemagne, en Autriche et en Suisse et montre d'une part une association significative de la taille et de l'utilisation du BSC et d'autre part il semble plausible que les grandes entreprises aient tendance à utiliser les types les plus évolués du BSC.

En guise de conclusion on constate au vu de la littérature que la majorité des études confirme un lien positive directe entre la taille et la mesure équilibrée de la performance eu égard que

les grandes organisations dispose de ressources considérables d'une part et d'autre part elles nécessitent plus de contrôle et d'information sur leurs activités et requiert par conséquent un système de mesure de la performance qui intègre divers indicateurs non financier de suivi, d'analyse et de prévision d'où l'intérêt de tester les hypothèses suivantes :

- Hypothèse 1a : On soutient l'existence d'une association positive et significative entre la taille et la mesure équilibrée de la performance.

S'agissant du lien conjoint de la taille et de la mesure équilibrée sur la performance organisationnelle on constate l'absence des études abordant cette question de recherche hormis

(Hoque, 2000) qui réfute l'hypothèse de l'effet bénéfique de l'usage de BSC sur la performance organisationnelle pour les grandes organisations par rapport aux petites organisations. Cela dit on formule l'hypothèse suivante :

- Hypothèse 1b : On soutient l'existence d'un rôle médiateur positif de la mesure équilibrée entre les organisations de grandes tailles et la performance organisationnelle.

3.2 Structure, mesure équilibrée et performance organisationnelle

On évoque successivement au niveau de cette sous-section de l'importance de la structure des organisations dans les études de comptabilité et de contrôle de gestion, des diverses définitions de ce concept proposées par la littérature ainsi que ses plusieurs formes de mesure et enfin une synthèse des études ayant traité la question de recherche.

La structure de l'organisation joue un rôle important dans les études de contingences des systèmes de contrôle de gestion vue l'importance de la distribution du pouvoir de décision et de l'intérêt de la formalisation des procédures ou de son assouplissement au sein des organisations, dans ce sens (Chenhall, 2003) affirme qu'il est 'important d'inclure la structure organisationnelle dans les recherche de contingences eu égard à son influence sur l'efficacité du travail, la motivation des employés, les systèmes de contrôle et les flux d'informations.

De surcroit, (Waterhouse & Tiessen, 1978) rajoute que la question de l'autorité et de la distribution du pouvoir est cruciale pour comprendre les processus de contrôle au sein d'une organisation.

Ainsi il convient de définir le concept, d'éclairer les différentes manières auxquelles il a été opérationnaliser et enfin de voir l'état de l'art de la recherche, à savoir dresser les points d'accord et de désaccords et leurs explications le cas échéant.

La littérature du management s'est intéressée très tôt au concept de la structure organisationnelle et différents auteurs ont présenté leurs conceptions de cette notion qui s'articule autour de deux thèmes principaux : la décentralisation versus centralisation et la formalisation versus l'assouplissement.

la décentralisation a été définie par (Chenhall et Morris, 1986) comme le degré d'autonomie délégué aux managers, elle donne aux managers des sous unités d'entreprises une plus grande responsabilité dans les activités de planification, de contrôle et un meilleur accès aux informations qui ne sont pas disponibles au « centre » et il rajoute pour que les entreprises décentralisées qui réussissent doivent concevoir un système de comptabilité de gestion qui fournit des informations pertinentes pour accompagner les managers dans leur planification, contrôle et prise de décision. Autrement dit la décentralisation fait référence à la mesure dans laquelle la prise de décision et l'autorité au sein des organisations sont résolues à un niveau hiérarchique inférieur.

La formalisation quant à elle a été définie par (Jaworski et Kohli, 1993) comme la mesure dans laquelle les règles définies les rôles, les relations d'autorité, les communications, les normes, les sanctions, et procédures. De plus (John et Martin, 1984) décrit la formalisation par l'accent mis sur le suivi de certaines règles et procédures de mise en œuvre de la formulation de la planification, notamment la documentation de la planification des activités et le respect de la description travail.

Après avoir mis en avant quelques définitions de la décentralisation et de la formalisation il convient de relever les différentes manières auxquelles les chercheurs ont opérationnalisé le concept à travers des échelles de mesures afin d'interroger empiriquement le terrain.

La conception de l'instrument de mesure relatif à la structure organisationnelle s'est faite d'après la littérature à travers quatre construits à savoir la décentralisation, la formalisation, la hiérarchie et l'intégration, Dans ce sens (Inkson et al., 1970) adopte la décentralisation ou selon ses termes « La concentration de l'autorité » et la mesure à l'aide d'une série de décisions standard et identifie si les gestionnaires ont une autonomie de décision, quant à (Bums et Stalker, 1961) ils la mesurent en adoptant une classification selon un continuum des organisations organiques et mécanique opérationnalisé dans l'étude de (Gordon et Narayanan, 1984).

Dans une autre étude (Gosselin, 2005) a sélectionné les trois dimensions suivantes comme déterminants de la structure organisationnelle à savoir la décentralisation, la formalisation, la hiérarchie alors que (Lee, 2011) y rajoute une autre dimension à savoir l'intégration.

Finalelement (Kalika, 1987) distingue deux dimensions pour mesurer la décentralisation structurelle :

- La décentralisation verticale qui indique la dispersion du pouvoir formel le long de la ligne hiérarchique et permet de localiser le niveau auquel se prennent les décisions.
- La décentralisation horizontale qui rend compte de la participation des différents responsables de l'entreprise à la prise de décision et permet d'apprécier le caractère plus ou moins collégial de cette dernière.

S'agissant de la question de recherche relatif au lien entre la structure organisationnelle et la mesure de la performance d'une part et d'autre part leurs effet conjoint sur la performance organisationnelle on constate au vu de la littérature que cette interrogation a fait débat au sein de la communauté scientifique. Ainsi afin de mettre en relief l'état de l'art de la recherche sur cette question nous présentons les deux tableaux suivants :

- Le 1er tableau met en relief le contexte, l'échantillon ainsi que la méthodologie de recherche adoptée.
- Le 2ème tableau met en exergue la forme de l'adéquation « fit » adoptée par les études

Tableau N°3 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre la structure organisationnelle et mesure équilibrée de la performance

Auteur/Année	Echantillon et contexte	Méthodes	Pays
-1-(Abdel-Kader et Luther, 2008)	Echantillon de 658 entreprises du secteur alimentation et boisson	Quantitative questionnaire et entrevues	Grande Bretagne
-2-(Baines et Langfield-Smith, 2003)	Echantillon de 700 entreprises industrielles choisit aléatoirement de la base de données de KOMPASS Australie.	Quantitative	Australie
-3- (Gordon et Narayanan, 1984)	Echantillon de 40 entreprises moyennes	Quantitative	Etats-Unis
-4-(Chenhall et	Echantillon des sous	Quantitative	Australie

Morris, 1986)	unités des entreprises industrielles employant entre 50 et 220 soit 36 managers ont répondu	Questionnaires	
-5-(Germain, 2004)	Les entreprises enquêtées possèdent un effectif compris entre 10 et 200 salariés. Un questionnaire a été administré à 316 dirigeants.	Quantitative	France
-6-(Gosselin, 2005)	Echantillon de 200 entreprises industrielles	Quantitative	Canada
-7- (Gul et Chia, 1994)	Cent questionnaires envoyés a des managers des sous unités d'entreprises	Quantitative	Singapore.
-8-(Hoque, 2011)	Echantillon de 120 unités commerciales stratégiques de la liste des 200 premiers entreprises publiés dans 2004	Quantitative	Australie
-9-(Lee et Yang, 2011)	Entreprises Taïwanaises cotées à la Bourse	Quantitative	Taiwan
-10-(Soobaroyen et Poorundersing,	Echantillon de 75 entreprises	Quantitative	Maurice

2008)	industrielles orientées vers l'exportation avec plus de 150 employés		
-11-(Zhu et al., 2009)	Le centre de responsabilité du département de production des 700 premières entreprises industrielles	Quantitative	Taiwan
-12-(Fakhri et al., 2009)	Échantillon de 68 répondants de diverses banques	Quantitative	Libye

Sources : Auteurs

Tableau N°4 : Identification la forme de l'adéquation adoptée « the fit » entre la Structure de l'organisation, la mesure équilibrée et la performance organisationnelle

Auteur/Année	Approche de l'adéquation « the fit »			
	Sélection	Interaction		Système
		Modération	Médiation	
-1-(Abdel-Kader et Luther, 2008)	✓			
-2-(Baines et Langfield-Smith, 2003)	✓			
-3- (Gordon et Narayanan, 1984)	✓			
-4-(Chenhall et Morris, 1986)	✓			
-5-(Germain, 2004)	✓			

-6-(Gosselin, 2005)	✓			
-7- (Gul et Chia, 1994)	✓			✓
-8-(Hoque, 2011)	✓		✓	
-9-(Lee et Yang, 2011)	✓		✓	
-10-(Soobaroyen et Poorundersing, 2008)	✓		✓	
-11-(Zhu et al., 2009)	✓			
-12-(Fakhri et al.,2009)	✓			

Sources : Auteurs

Fondée sur un échantillon de 658 entreprises du secteur alimentation et boisson (Abdel-Kader et Luther, 2008) montrent que les entreprises caractérisées comme décentralisées adoptent des pratiques de comptabilité de gestion plus sophistiquées que les entreprises caractérisées comme centralisées. Ce résultat confirme la relation positive entre décentralisation et des pratiques de comptabilité de gestion sophistiquée découverte par Chia (1995).

Dans un autre contexte empirique concernant un échantillon de 700 entreprises industrielles choisit aléatoirement de la base de données de KOMPASS Australie (Baines & Langfield-Smith, 2003) montrent que le choix du design de l'organisation basée sur une utilisation accrue des structures basées sur des équipes se traduira par une plus grande dépendance à l'égard des informations non financières relatives à l'axe clients (Délais de livraison respectés, Satisfaction du client, Part de marché), personnel(formation des employés, rendement de l'équipe, la satisfaction des employés, rotation des employés), produits (Perte de matériels, défauts du produit).

Sur la base d'un échantillon de 40 entreprises moyennes (Gordon et Narayanan, 1984) ont exploré les relations entre la perception de l'incertitude de l'environnement des organisations, leurs structures et leurs systèmes d'information (la mesure dans laquelle l'accent est mis sur les informations externes, non financières et ex ante). Ils ont constaté que l'incertitude et la

structure organique sont associées à une plus grande importance attachée aux informations externes, non financières et de type ex ante. Cependant, la relation entre la structure organisationnelle et les caractéristiques de l'information n'était pas significative lorsque l'incertitude environnementale était contrôlée.

Dans la même veine une autre étude appuyée par un échantillon des sous unités des entreprises industrielles employant entre 50 et 220 où 36 managers ont répondu (Chenhall et Morris, 1986) montrent que la décentralisation était associée à une préférence pour les informations agrégées et intégrées d'une part, et d'autre part il convient de noter que les informations de large portée et appropriée n'étaient pas associées de manière significative à la décentralisation.

Dans une autre enquête auprès des entreprises possédante un effectif compris entre 10 et 200 salariés où un questionnaire a été administré à 316 dirigeants (Germain, 2004) constate que la variété du contenu de la mesure de la performance n'est pas reliée au degré de décentralisation structurelle et il rajoute que les tendances mises à jour par les travaux de Bruns et Waterhouse (1975) et de Merchant (1981) qui associaient une plus grande sophistication des pratiques budgétaires aux structures organisationnelles les plus décentralisées ne valent pas pour les systèmes de mesure de la performance.

Dans le même sens (Gosselin, 2005) en investiguant un échantillon de 200 entreprises industrielles canadiennes, il constate une association négative significative entre la centralisation et les mesures non financières (qui comprend huit mesures non financières) et une association positive significative entre la centralisation et les mesures financières regroupées. Par conséquent les entreprises décentralisées ont tendance à utiliser davantage des mesures non financières que les organisations centralisées.

De plus sur la base de 100 questionnaires envoyés à des managers des sous unités d'entreprises en Singapour (Gul et Chia, 1994) investiguent l'effet indirect conjoint du degré de la décentralisation et de la perception de l'incertitude de l'environnement sur la performance managériale par le biais des caractéristiques d'informations liées aux systèmes de comptabilités de gestion à savoir : portée étendue et agrégée. Les résultats suggèrent d'une part qu'un degré élevé de décentralisation et un système d'information de comptabilité de gestion d'étendue large et davantage sophistiqué a un effet négatif sur la performance pour les managers qui ont une perception basse de l'incertitude de l'environnement d'autre part dans les mêmes conditions on a un effet positif sur la performance pour les managers qui ont une perception élevée de l'incertitude de l'environnement.

Fondée sur une enquête auprès d'un échantillon de 120 unités commerciales stratégiques de la liste des 200 premières entreprises publiées dans 2004 en Australie (Hoque, 2011) examine la relation entre la concurrence et la performance organisationnelle par la médiation d'une forme organisationnelle décentralisée et des changements dans les systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion. Les résultats montrent d'une part un manque de preuves concluantes à l'appui de l'idée qu'une délégation de pouvoirs accrue peut entraîner un plus grand nombre de changements dans les systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion, d'autre part la délégation de pouvoirs est positivement, directement associée à la performance organisationnelle (totalement prise en charge) alors que la relation indirecte positive par le rôle médiateur des changements du système de comptabilité et de contrôle de gestion n'est pas confirmée (partiellement prise en charge).

Une autre étude investiguant les entreprises taïwanaises cotées à la Bourse (Lee et Yang, 2011) examinent l'effet de la structure organisationnelle et de la concurrence sur la conception de systèmes de mesure de la performance (SMP) et leurs effets conjoints sur la performance étant précisé que la conception des systèmes de mesure de la performance est étudiée en utilisant deux dimensions à savoir : l'utilisation de mesures intégrées liées aux quatre perspectives tableau de bord équilibrée (BSC) et le stade de développement des (SMP). Les résultats indiquent que la structure organisationnelle est significativement associée à la conception des (SMP) et plus précisément comparées aux organisations mécaniques, les organisations organiques utilisent davantage des mesures intégrées et des stades de développement supérieurs des systèmes de mesures de la performance. (Qui incluent des modèles causaux et établis des liens avec les incitations). Concernant les effets conjoints sur la performance organisationnelle. Les résultats infirment d'une part, l'hypothèse qui suppose un effet positif de l'utilisation de mesures intégrées sur la performance organisationnelle plus fort pour les organisations mécaniques que pour les organisations organiques et d'autre part confirme l'hypothèse qui stipule un effet positif de l'utilisation des SMP, englobant des modèles causaux et des liens avec les incitations, sur la performance organisationnelle plus fort dans les organisations organiques que dans les organisations mécaniques.

Sur la base d'un échantillon de 75 entreprises industrielles orientées vers l'exportation avec plus de 150 employés (Soobaroyen et Poorundersing, 2008) examinent empiriquement la relation entre la décentralisation et les quatre caractéristiques clés des informations des systèmes de comptabilité de gestion formalisées et leurs effets conjoints sur la performance managériales. Les résultats confirment d'une part, une forte relation positive entre la

décentralisation et les caractéristiques de la portée (Informations externes, Informations non financières, Orientées vers le futur), de l'opportunité et de l'intégration en outre une relation à peine significative avec l'agrégation a également été noté et d'autre part confirme également l'hypothèse qui suppose un effet positif du degré de la décentralisation sur la performance managériale via les quatre dimensions des systèmes de comptabilité et de gestion.

Dans un autre contexte empirique (Zhu et al., 2009) investiguent les centres de responsabilité du département de production des 700 premières entreprises industrielles en Taiwan pour étudier l'effet de la stratégie concurrentielle, de la structure organisationnelle et l'incertitude de la tâche sur l'utilité des informations du système de comptabilité de gestion (informations de large étendues et agrégées) et sa performance. Les résultats montrent que la conception de la structure organisationnelle a une influence significative sur l'utilité des informations du système de comptabilité de gestion (SCG) autrement dit les organisations décentralisées auront un effet positif sur l'utilité des informations du (SCG) par contre les organisations centralisées auront un effet négatif sur l'utilité des informations du (SCG).

Finalement sur la base d'un échantillon de 68 répondants de diverses banques en Libye (Fakhri et al., 2009) révèlent que la plupart des banques libyennes dépendent encore fortement des mesures financières même si elles ont tendance à mettre fortement l'accent sur les dimensions clients et qualité des mesures non financières en plus ils constatent que la décentralisation est corrélée positivement avec les mesures de qualité, financières, d'employés et des clients respectivement, mais moins corrélée avec les mesures communautaires. Ces résultats soutiennent l'idée que les organisations les plus décentralisées ont tendance à utiliser davantage de mesures non financières.

Au vu de la littérature on constate, d'une part que la majorité des études constatent qu'une structure organique (décentralisée) a tendance à adopter des mesures non financières pour évaluer et piloter la performance tandis que les organisations mécaniques (centralisée) ont tendances à se baser essentiellement sur des mesures financières et d'autre part toujours sur la base de la revue de la littérature on constate un effet positif indirecte du degré de la décentralisation sur la performance organisationnelle via la diversité des mesures de la performances ainsi on avance les deux hypothèses suivantes :

- Hypothèse 2 : On soutient l'existence d'une association positive et significative entre la structure et la diversité de mesure de la performance

- Hypothèse 2a : Plus les décisions sont déléguées à des cadres intermédiaires et opérationnels plus l'entreprise fait appel à des indicateurs diversifiés de mesure de la performance
- Hypothèse 2b : Plus le degré de formalisation des procédures est souple et allégé plus l'entreprise fait appel à des indicateurs diversifiés de mesure de la performance.
- Hypothèse 2c : On soutient l'existence d'un effet positif indirecte du degré élevé de la décentralisation sur la performance organisationnelle via la diversité des mesures de la performance.

3.3 Culture de l'organisation, mesure équilibrée et performance organisationnelle

Au niveau de cette sous-section, on présente différentes définitions du concept de la culture de l'organisation, sa typologie, les différentes formes de son opérationnalisation où de multiples échelles de mesure sont évoqués, pour conclure avec une revue de littérature.

La culture de l'organisation est un concept large sur lequel un consensus n'a pas encore été atteint, de plus (Tchoudja Njanbou J.R, 2020) affirme que c'est une notion riche et complexe du fait qu'elle englobe des composantes de nature différente, qu'elle soit multidisciplinaire et que ses fonctions touchent les facettes les plus importantes des organisations. Cela dit au vu de la littérature on constate plusieurs définitions de ce construit parmi lesquelles on cite :

- Selon (Green, 1988) la culture est généralement associée aux notions de croyances, de valeurs, d'appropriations et de sens communs.
- Une autre définition de (Schein, 2010) considère la culture de l'organisation comme un modèle de suppositions, de base partagées et apprises par un groupe qui résolvent des problèmes d'adaptation externe et d'intégration interne, qui a suffisamment bien fonctionné pour être considéré comme valide et par conséquent, enseigné aux nouveaux membres comme la bonne façon de percevoir, de penser, et ressentir par rapport à ces problèmes.

Selon (Rousseau, 1990) ce ne sont pas les définitions de la culture qui varient si largement au sein des chercheurs en organisation, mais son opérationnalisation. Dans ce sens plusieurs modèles d'opérationnalisation du concept culture de l'organisation ont été conçues qui se présentent comme suit :

- Le modèle incluant la théorie de la culture de Douglas (1996).
- Les cinq composantes de la culture de (Hofstede, 2005) (distance de puissance, évitement de l'incertitude, individualisme contre collectivisme, masculinité contre féminité, orientation à long terme et à court terme).

- Le cadre des valeurs concurrentes de (Quinn et Rohrbaugh,1983).
- La perspective en couches de la culture organisationnelle de Schein (2010).
- Le modèle de culture organisationnelle de (Denison, 1990) basé sur quatre traits culturels : la participation, cohérence, adaptabilité et mission.

Parmi les modèles les plus utilisés pour étudier l'influence de la culture d'organisation sur les systèmes de mesure de la performance est celui (Quinn et Rohrbaugh, 1983). Ce modèle des valeurs concurrentes incorpore deux ensembles de valeurs concurrentes selon deux axes :

- (i) Le dilemme contrôle / flexibilité qui fait référence aux préférences concernant la structure, la stabilité et le changement,
- (ii) Le dilemme personnes / organisation qui se réfère aux différences d'orientation organisationnelle.

De ces deux axes émergent quatre quadrants qui reflètent quatre types de culture, à savoir rationnelle, hiérarchique, du développement et de groupe.

Par ailleurs les chercheurs ayant visité l'impact de la culture organisationnelle sur les systèmes de mesures de la performance sont peu nombreux, de ce fait la littérature décrivant cette relation reste toujours limitée (Franco-Santos et Bourne, 2005).

D'où l'intérêt d'évaluer la littérature abordant cette question de recherche ainsi nous présentons les deux tableaux suivants :

- Le 1^{er} tableau met en relief le contexte, l'échantillon ainsi que la méthodologie de recherche adoptée
- Le 2^{ème} tableau met en exergue la forme de l'adéquation « fit » adoptée par les études

Tableau N°5 : Résumé des études antérieures portant sur la relation entre culture de l'organisation et mesure multidimensionnelle de la performance

Auteur/Année	Echantillon et contexte	Méthodes	Pays
-1-(Bititci, Mendibil, Nudurupati, Turner, & Garengo, 2004)	Cinq entreprises industrielles différentes	Qualitative Études de cas Recherche-action	Royaume Uni (Angleterre)
-2-(Henri, 2006)	Données d'enquête de	-quantitative	Canada

	383 entreprises industrielles canadiennes	Questionnaire	
-3-(Danks, 2013)	Examine la littérature depuis 2000(organismes de services publics, organismes sans but lucratif, organisations de PME et établissements d'enseignement)	Revue de littérature	Etats unis d'amérique
-4-(Jwījati et Umit S Bititci, 2015)	Huit PME industrielles	Inductive qualitative Études des cas	Royaume uni (angleterre)
-5-(Jardioui, Garengo, & El Alami, 2017)	PME industrielles	Qualitative 2 études de cas	Maroc
-6-(Kargas, 2016)	Les données ont été collectées via des entretiens auprès de 272 (deux cent soixante-douze) cadres et employés de niveau intermédiaire de six opérateurs en Grèce	Méthode mixte Études de cas Entrevues Questionnaire	Greece
-7-(M. S. Ahmad, 2012)	60 employés de l'Institut des technologies de l'information COMSATS	Recherche exploratoire Questionnaires	Pakistan

-8-(Eker et Eker, 2007)	122 industriels des 500 premières entreprises en Turquie.	questionnaires	Turquie
-------------------------	---	----------------	---------

Sources : Auteurs

Tableau N°6 : Identification la forme de l'adéquation adoptée « the fit » entre la culture de l'organisation, la mesure équilibrée et la performance organisationnelle

	Approche de l'adéquation « the fit »			
	Sélection	Interaction		Système
		Modération	Médiation	
-1-(Bititci et al., 2004)				
-2-(Henri, 2006)	✓			
-3-(Danks, 2013)				
-4-(Jwijati et Umit S Bititci, 2015)				
-5-(Jardioui, Garengo, & El Alami, 2017)				
-6-(Kargas ,2016)	✓			
-7-(Ahmad, 2012)	✓			
-8-(Eker,Eker, 2007)	✓			

Sources : Auteurs

Notre analyse a été contrainte par la rareté des articles traitant du lien entre la culture de l'organisation et la diversité de mesure de la performance cela dit nous allons présenter les

résultats des différents articles traitant de cette question de recherche toute en mettant en exergue leurs contributions, de constater leurs points d'accords et de désaccords. Par ailleurs un intérêt particulier sera accordé à la conception de la l'adéquation «the fit» dans la revue des articles.

Sur la base de 5 études de cas (Bititci et al 2004) visant à explorer la dynamique et les relations entre la mesure de la performance, la culture organisationnelle et les styles de management. Ils informent que la culture et le style de management semblent être interdépendants tout au long du cycle de vie du système de mesure de la performance (c.-à-d. conception, implémentation, utilisation et refonte) Autrement dit, le management doit évoluer à mesure que la maturité de la culture organisationnelle du système de mesure de la performance évolue. Par ailleurs un système de mesure de la performance mis en œuvre et utilisé avec succès, grâce au changement culturel, mène à un style de management plus participatif et consultatif. De même, l'utilisation correcte des systèmes de mesure de la performance peut encourager à l'émergence d'une culture de la réussite. Les cinq cas ont suggéré qu'un style de gestion faisant autorité était essentiel au début, mais cela changerait avec la culture émergente.

Sur la base des données d'enquête par questionnaire de 383 entreprises industrielles canadiennes (Henri, 2006) a fondé des preuves cohérentes selon lesquelles la culture organisationnelle, du point de vue des valeurs de contrôle-flexibilité, a un effet direct sur la diversité des mesures de la performance et un effet indirect grâce à l'utilisation du système de mesure de la performance. Plus précisément, les cadres supérieurs des entreprises reflétant un type dominant de flexibilité ont tendance à utiliser le système de mesure de la performance pour concentrer l'attention organisationnelle, soutenir la prise de décision stratégique et légitimer les actions dans une plus large mesure que les cadres supérieurs des entreprises reflétant un type dominant de contrôle De plus, les entreprises de valeur de flexibilité sont associées à une plus grande diversité de mesure de la performance que les entreprises de valeur de contrôle. Ces résultats suggèrent que les entreprises de valeur de flexibilité ont tendance à intégrer davantage le SMP dans leurs processus organisationnels et à utiliser plus d'indicateurs de performance que les entreprises de valeur de contrôle.

Dans un article de revue de la littérature (Danks, 2013) avait deux objectifs : déterminer les attributs clés des SMP efficaces parmi les PME afin de glaner les leçons apprises pour la conception et l'implémentation efficaces des SMP, et étudier l'effet de ces attributs sur la culture. Les études empiriques ont révélé que les attributs les plus essentiels à

l'implémentation réussie de systèmes de mesure impliquaient une attention à ce qui est mesuré, à qui détermine ce qui est mesuré, comment les données ou les mesures sont présentées et comment l'analyse est prise en charge. Plusieurs études ont également indiqué que, quelle que soit la typologie culturelle utilisée pour classer une organisation, des facteurs culturels spécifiques aux employés de l'organisation jouent un rôle majeur dans le succès de toute initiative de mesure

Fondée sur une étude de cas qualitatives inductives (Jwijati et Umit S Bititci, 2015) suggèrent que le type de culture organisationnelle a un impact sur le choix des mesures du SMP, l'objectif d'utilisation et le degré de participation des employés. Dans les cultures d'adhocratie : les mesures de performance utilisées étaient un ensemble équilibré de mesures avec des relations causales et intégrées aux systèmes de récompense. Dans les cultures hiérarchiques, Les mesures de performance financière, client et processus sont utilisées. Dans la culture de l'organisation du marché, Les mesures de performance financières, des clients et des processus sont utilisées. Dans la culture de l'organisation de clan, les types de mesures de performance utilisées sont les mesures financières, des clients et des processus, mais ils manquent de mesures d'apprentissage et de croissance.

Dans la même veine (Jardioui et al., 2017) en utilisant la méthodologie des études de cas dans deux PME industrielles marocaines suggèrent qu'il existe une relation entre le type de culture de l'organisation et le cycle de vie du SMP. Selon les résultats, l'entreprise avec une culture flexible a tendance à utiliser des mesures de performance plus équilibrées et utilise plus le SMP pour des objectifs tels que l'apprentissage, l'amélioration et la mise en œuvre de la stratégie que l'entreprise qui a une culture de contrôle et qui a tendance à utiliser le SMP pour des objectifs tels que le suivi et la légitimation à l'aide de mesures financières.

Appuyé sur les données collectées via des entretiens auprès de 272 (deux cent soixante-douze) cadres et employés de niveau intermédiaire de six opérateurs de télécommunications en Grèce (Kargas, 2016) examine la relation entre la culture organisationnelle et les mesures de performance et la relation de types culturels spécifiques avec des indicateurs de performance (tels que la rentabilité, la croissance et des facteurs qualitatifs) les résultats indiquent que la culture hiérarchique est principalement liée à des indicateurs de rentabilité plus que tout autre type de culture. Les entreprises orientées hiérarchique ont tendance à se concentrer davantage sur la rentabilité comme moyen d'assurer la viabilité et le succès opérationnel. Par ailleurs les indicateurs de croissance semblent être positivement liée aux cultures de marché et de clan, tandis que la culture hiérarchique montre, enfin, qu'il n'y a pas

de différences statistiquement significatives en termes d'indicateurs de qualité, révélant que tous les types culturels ont leurs propres forces et faiblesses.

Dans le même sens (Ahmad, 2012) teste empiriquement la relation entre les composantes de la culture organisationnelle selon le modèle de Denison (implication- cohérence-adaptabilité-mission) et les pratiques de management de la performance (Objectifs clairs et mesurables- Système de mesure des performances-Évaluation consultative de la performance-Efficacité / évaluation de la formation-Rémunération basée sur la performance.) Les données primaires ont été recueillies au moyen de questionnaires de 60 employés de l'Institut de technologie de l'information COMSATS. Les résultats statistiques montrent que l'implication est fortement corrélée avec la cohérence et l'adaptabilité. De même, d'autres dimensions de la culture organisationnelle ont une relation significativement positive avec les pratiques de management de la performance.

Enfin, (Eker et Eker, 2007) avait pour objectif de déterminer l'impact de deux types de culture à savoir valeurs de contrôle contre valeurs de flexibilité selon le modèle de (Quinn et Rohrbaugh ,1983) sur les mesures et l'utilisations d'un SMP (surveillance, concentration de l'attention, prise de décision stratégique et légitimation) l'étude a examiné les données relatives à 122 entreprises industriels classées dans le top 500 en Turquie. Selon les résultats de l'analyse de régression logistique, les entreprises ayant une culture flexible ont tendance à utiliser des mesures de performance non financières et à utiliser le SMP à des fins telles que la concentration de l'attention organisationnelle et le soutien à la prise de décision stratégique plus que les entreprises qui ont une culture de contrôle. D'un autre côté, les entreprises ayant une culture de contrôle ont tendance à utiliser le SMP à des fins telles que le suivi et la légitimation plus que les entreprises qui ont une culture flexible.

En guise de conclusion on constate que la majorité des articles constatent d'une part un lien entre la culture organisationnelle et la diversité de mesure de la performance et d'autre part néglige leurs effets conjoint sur la performance organisationnelle selon ses différentes formes d'adéquation « the fit » cela dit on peut avancer deux remarques synthétiques :

- La majorités des articles adoptent le modèle des valeurs concurrentes de (Quinn et Rohrbaugh , 1983) pour l'opérationnalisation du concept.
- l'adoption par la recherche des différents modèles de mesure de la culture organisationnelle et la diversité des terrains de recherche rend la comparaison difficile entre les résultats des articles.

- Cette question de recherche qui s'interroge sur le lien entre la culture organisationnelle et la mesure de la performance reste rare au sein de la publication académique d'où l'intérêt de s'investir davantage sur ce thème.

Ainsi on se basant sur la littérature on peut avancer les hypothèses suivantes :

- Hypothèse 3a : On suppose que les entreprises dotée d'une culture d'organisation reflétant un type dominant de flexibilité ont tendance à être associée à une plus grande diversité de mesure de la performance que les entreprises dotée d'une culture d'organisation reflétant un type de contrôle dominant.
- Hypothèse 3b : On soutient l'existence d'un rôle médiateur positif de la mesure équilibrée entre les entreprises dotée d'une culture d'organisation reflétant un type dominant de flexibilité et la performance organisationnelle.

3.4 Proposition du modèle conceptuel de recherche

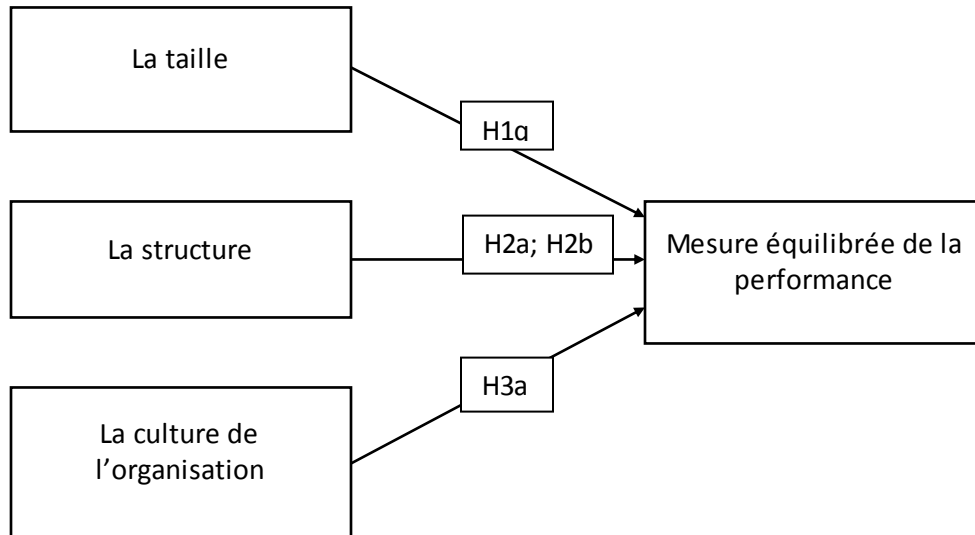
Au terme de cette revue de littérature on peut construire deux modèles conceptuels de recherche et leurs hypothèses qui se présentent comme suit :

Le premier modèle est basé sur la forme de sélection du concept de l'adéquation « the fit » de la théorie de la contingence qui met en examen la relation directe de chacun des facteurs de contingences objet de notre étude à savoir la taille, la structure et culture de l'organisation sur la mesure équilibrée de la performance et qui ont fait l'objet des hypothèses suivantes :

- Hypothèse 1a : On soutient l'existence d'une association positive et significative entre la taille et la mesure équilibrée de la performance.
- Hypothèse 2 : On soutient l'existence d'une association positive et significative entre la structure et la diversité de mesure de la performance
- Hypothèse 2a : Plus les décisions sont déléguées à des cadres intermédiaires et opérationnels plus l'entreprise fait appel à des indicateurs relatifs à une mesure équilibrée de la performance
- Hypothèse 2b : Plus le degré de formalisation des procédures est souple et allégé plus l'entreprise fait appel à des indicateurs diversifiés de mesure de la performance.

Hypothèse 3a : On suppose que les entreprises dotée d'une culture d'organisation reflétant un type dominant de flexibilité ont tendance à être associée à une plus grande diversité de mesure de la performance que les entreprises dotée d'une culture d'organisation reflétant un type de contrôle dominant.

Figure N°1 : Modèle de recherche basé sur « la forme de sélection » du concept de l'adéquation de la théorie de la contingence

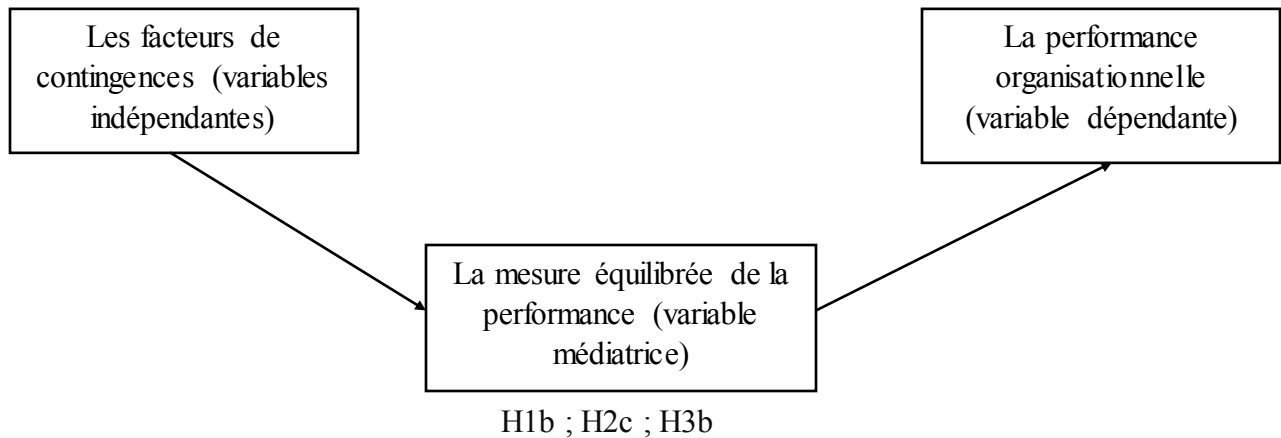


Source : Auteurs

Le deuxième modèle quant à lui est fondé sur la forme d'interaction du concept de l'adéquation « the fit » de la théorie de la contingence qui évalue la relation indirecte entre les différents facteurs de contingences et la performance organisationnelle par la médiation de la mesure équilibrée de la performance et qui ont fait l'objet des hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 1b** : On soutient l'existence d'un rôle médiateur positif de la mesure équilibrée entre les organisations de grandes tailles et la performance organisationnelle.
- **Hypothèse 2c** : On soutient l'existence d'un effet positif indirecte du degré élevé de la décentralisation sur la performance organisationnelle via la diversité des mesures de la performance.
- **Hypothèse 3b** : On soutient l'existence d'un rôle médiateur positif de la mesure équilibrée entre les entreprises dotée d'une culture d'organisation reflétant un type dominant de flexibilité et la performance organisationnelle.

Figure N2 : Modèle de recherche base sur « la forme d'interaction (médiation) » du concept de l'adéquation de la théorie de la contingence



Source : Auteurs

Conclusion

Cet article a permis de dresser une revue de littérature concernant les différentes questions de recherche et de concevoir les diverses hypothèses de recherche.

On a pu de ce fait traiter consécutivement :

- De la relation entre les différents facteurs de contingence notamment : la taille, la structure, la culture de l'organisation. Et la mesure équilibrée de la performance. Etant précisé qu'on s'est attelé à préciser pour chaque facteur de contingence les différentes définitions formulées par la littérature, les multiples formes de leurs opérationnalisations et leurs importances dans les études de contingences des systèmes de mesure de la performance
- De la relation indirecte entre les différents facteurs de contingence susdits et la performance organisationnelle par l'intermédiaire de la mesure équilibrée de la performance où il a été fait grand cas des différentes formes de l'adéquation « the fit » retenus par la théorie de la contingence à savoir : sélection, interaction et système

Cet examen de la littérature a permis de constater des résultats mitigés et peu concluantes concernant les relations entre les variables sus dits sujet de la recherche, de surcroît on a pu remarquer que certains concepts ont été négligés notamment la culture de l'organisation qui a fait l'objet de très peu d'étude sur son effet sur la conception des systèmes de mesure de la performance d'une part, et d'autre part sur sa relation indirecte sur la performance organisationnelle.

Force est de constater également sur l'assise de la littérature que la majorité des études contingentes des systèmes de mesure de la performance ont adoptées l'approche sélection du concept de l'adéquation «the fit» toute en négligeant les deux autres approches notamment : interaction et système, qui s'intéressent au rôle intermédiaire du design organisationnel entre le contexte et la performance organisationnelle d'où l'intérêt de concevoir ce modèle conceptuel de recherche.

BIBLIOGRAPHIE

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices : A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*
- Ahmad, K., & Zabri, S. M. (2016). The Application of Non-Financial Performance Measurement in Malaysian Manufacturing Firms. *Procedia Economics and Finance*, 35, 476-484.
- Ahmad, M. S. (2012). Impact of organizational culture on performance management practices in Pakistan.
- Alcouffé, S., Berland, N., & Levant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: Une étude comparative. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 9(3), 7.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change : A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 675-698.
- Bititci, U. S., Mendibil, K., Nudurupati, S., Turner, T., & Garengo, P. (2004). The interplay between performance measurement, organizational culture and management styles. *Measuring Business Excellence*, 8(3), 28-41.
- Boučková, M. (2015). Management Accounting and Agency Theory. *Procedia Economics and Finance*, 25, 5-13.
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189-205.
- 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(1), 16-35.
- 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.

- Chenhall, R. H. (2006). Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, p. 163-205). Elsevier.
- Danks, S. (2013). *Performance Measurement Systems and Culture: An Integrative Literature Review*.
- Donaldson, L. (2001). *The contingency theory of organizations*. Sage Publications.
- Donaldson, L. (2006). The contingency theory of organizational design: challenges and opportunities. 22.
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative science quarterly*, 514-539.
- Drucker, P. F. (1954). *Management by objectives and self-control*. Practice of management.
- Eker, M., & Eker, S. (2007). An Empirical Analysis of the Association between the Organizational Culture and Performance Measurement Systems in the Turkish Manufacturing Sector.
- Elhamma, A. (2011). Impact de la taille sur le contenu des tableaux de bord dans les entreprises au Maroc: Résultats d'une étude empirique. *Revue marocaine de recherche en management et marketing*.
- Fakhri, G., Menacere, K., & Pegum, R. (2009). The impact of contingent factors on the use of performance measurement system in the banking industry: The case of Libya. In *Salford Postgraduate Annual Research Conference* (p. 153).
- Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: Past results and future directions. *Behavioral research in accounting*, 10, 47.
- Garengo, P., Biazzo, S., & Bititci, U. S. (2005). Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 7(1), 25-47.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research—A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 303-326.
- Gerdin, J., & Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 995-1009.
- Germain, C. (2004). La contingence des systèmes de mesure de la performance: Les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME. 21.
- Goold, M., & Quinn, J. J. (1990). The paradox of strategic controls. *Strategic management journal*, 11(1), 43-57.

Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: an empirical investigation. *Accounting, organizations and society*, 9(1), 33-47.

Gosselin, M. (2005). An empirical study of performance measurement in manufacturing firms. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(5/6), 419-437.

Gul, F. A., & Chia, Y. M. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4-5), 413-426.

Guy DEGOS, J., & ZIAN, H. (2014). Le tableau de bord : Outil de pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises. *Revue Marocaine de Contrôle de Gestion*, (8).

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

Hoque, Z. (2011). The relations among competition, delegation, management accounting systems change and performance : A path model. *Advances in Accounting*, 12.

Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(1), 1-17.

Hussain, M., & Gunasekaran, A. (2002). An institutional perspective of non-financial management accounting measures : A review of the financial services industry. *Managerial Auditing Journal*, 17(9), 518-536.

Jardioui, M., Garengo, P., & El Alami, S. (2017). The Impact of Organizational Culture on Performance Measurement System Design, Implementation and Use: Evidence from Moroccan SMEs. In H. Lödding, R. Riedel, K.-D. Thoben, G. von Cieminski, & D. Kiritsis (Éds.), *Advances in Production Management Systems. The Path to Intelligent, Collaborative and Sustainable Manufacturing* (Vol. 513, p. 553-559). Springer International Publishing.

Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*.

Jusoh, R. (2010). The influence of perceived environmental uncertainty, firm size, and strategy on multiple performance measures usage. *African Journal of Business Management* Vol. 4(10), Pp. 1972-1984, 18 August, 2010, 14.

Jwijati, I. M., & Umit S Bititci. (2015). Exploring the impact of organizational culture on performance management.

- Kaplan, R. S., and D. P. Norton. 1992. The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review* 70 (1): 71–9
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system.
- Kargas, A. (2016). Organizational Culture and Performance Measures in Greek Telecommunication Industry. *International Business Research*, 9(10), 212.
- Khandwalla, P. N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285. JSTOR.
- Lee, C.-L., & Yang, H.-J. (2011). Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, 22(2), 84-104.
- Lichtfouse, E. (2002). Writing a review article in 7 steps.
- Manojlović, R. (2016). Organizational Size as a Determining Factor of Performance and Quality Measurement : Lessons for the Croatian Local Self-Government. 30.
- Munir, R., & Baird, K. (2016). Influence of institutional pressures on performance measurement systems. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(2), 106-128.
- Neely, A. (1999). The performance measurement revolution: Why revolution now and what next? *International Journal of Operations & Production Management*, 25.
- Neely, A. D., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The performance prism: The scorecard for measuring and managing business success*. Prentice Hall, Financial Times.
- Nobre, T. (s. d.). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. 30.
- Nudurupati, S. S., Bititci, U. S., Kumar, V., & Chan, F. T. S. (2011). State of the art literature review on performance measurement. *Computers & Industrial Engineering*, 60(2), 279-290.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Otley, D. T. (1980). Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83-106). Springer, Boston, MA. In *Readings in accounting for management control* (pp. 83-106). Springer, Boston, MA.
- Philip, M. (2009). Guidelines for writing a Review Article. Zurich-Basel Plant Science Center.

Popay, J., Roberts, H., AJ, S., Petticrew, M., Britten, N., Arai, L., Roen, K., & Rodgers, M. (2005). Guidance on the Conduct of Narrative Synthesis in Systematic Reviews Final Report. *J Epidemiol Community Health*, 59(Suppl 1); A7.

Sloof, R., & Van Praag, M. (2008). Performance measurement, expectancy and agency theory: An experimental study. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 67(3-4), 794.

Soobaroyen, T., & Poorundersing, B. (2008). The effectiveness of management accounting systems. *Managerial Auditing Journal*, 35.

Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 361-388.

St-Amand, A., Université Laval, & Centre de recherche sur l'adaptation des jeunes et des familles à risque. (2013). Comment faire?: Une méta-analyse, méthode agrégative de synthèse des connaissances. Centre de recherche sur l'adaptation des jeunes et des familles à risques (JEFAR), Université Laval.

Tchoudja Njanbou J.R. (2020). « La culture organisationnelle des cabinets d'audit Camerounais perçue par les Dirigeants et Auditeurs membres de l'équipe d'audit », *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit* «Volume 4Numéro 2»pp:20 -44

Van de Ven. (1984). The Concept of Fit in Contingency Theory. Minnesota University Minneapolis Strategic Management Research Center, 71.

Venkatraman, N. (1988). The concept of fit in strategy research: Towards verbal and statistical correspondence. 64.

Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978). A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), 65-76.

Yeniyurt, S. (2003). A literature review and integrative performance measurement framework for multinational companies. *Marketing Intelligence & Planning*, 21(3), 134-142.

Zhu, D. S., Lin, Y. P., Huang, S. Y., & Lu, C. T. (2009). The effect of competitive strategy, task uncertainty and organisation structure on the usefulness and performance of management accounting system (MAS). *International Journal of Business Performance Management*, 11(4), 336.