

Etude sur le contrôle de gestion dans les entreprises de la province de Safi - Maroc

Rkia EL IDRISSE

Ecole Supérieure de Technologie – Safi – Maroc

Université Cai Ayyad – Marrakech GREMID

rkelidrissi@yahoo.fr

Résumé - Avec la mondialisation croissante des marchés, l'état de saturation concurrentielle et l'accélération des processus d'innovation et du cycle de vie des produits, les entreprises doivent piloter efficacement leurs performances pour réussir à atteindre leurs objectifs et satisfaire aux exigences croissantes des parties prenantes. Le pilotage de la performance est donc une fonction essentielle au sein de toute organisation qui veut réussir et pérenniser.

Les systèmes de contrôle de gestion, en particulier, ont pour vocation de présenter aux managers des méthodes et des outils permettant de leur fournir des informations utiles pour la prise de décision. Ainsi, la littérature en sciences de gestion rassemble bon nombre d'ouvrages et d'articles qui expliquent l'utilité du contrôle de gestion pour diriger une entreprise avec succès.

Dans ce cadre, nous avons réalisé un travail de recherche dont la problématique consiste à étudier le contrôle de gestion (outils et pratiques) au sein des entreprises de la province Safi (Maroc). Parmi ces pratiques, nous nous intéressons aux méthodes de calcul des coûts, calculs budgétaires, indicateurs de performance, tableaux de bord...

Ainsi, l'objet de cette recherche est d'aboutir, par le biais d'une étude empirique, à une meilleure compréhension des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises de la province Safi et plus précisément à identifier la place que ces entreprises attribuent aux outils de contrôle de gestion dans le pilotage de leurs performances.

Ce travail de recherche porte sur le contrôle de gestion, domaine distinct mais très proche et complémentaire de la finance : cette dernière a besoin du contrôle de gestion (analyse de la rentabilité d'un investissement, analyse des coûts...) et le contrôle de gestion a besoin de la finance (l'analyse financière est un outil d'aide dans la réflexion stratégique...) et leurs outils et méthodes sont parfois très imbriqués voire communs (budgets par exemple). Ainsi depuis ses origines dans les années 1920, le contrôle de gestion est une des fonctions essentielles de l'entreprise dont la mission principale consiste à aider à la décision et participer à un dispositif de gouvernance des entreprises et bien d'autres organisations.

Keywords - Contrôle de gestion, performance, pratique, outil, pilotage...

Introduction

Ce travail de recherche porte sur le contrôle de gestion, domaine distinct mais très proche et complémentaire de la finance : cette dernière a besoin du contrôle de gestion (analyse de la rentabilité d'un investissement, analyse des coûts...) et le contrôle de gestion a besoin de la finance (l'analyse financière est un outil d'aide dans la réflexion stratégique...) et leurs outils et méthodes sont parfois très

imbriqués voire communs (budgets par exemple). Ainsi depuis ses origines dans les années 1920, le contrôle de gestion est une des fonctions essentielles de l'entreprise dont la mission principale consiste à aider à la décision et participer à un dispositif de gouvernance des entreprises et de bien d'autres organisations.

L'objectif de cette communication est de présenter notre étude sur les pratiques du contrôle de gestion au sein des entreprises de la province de Safi. Il convient, de prime abord, de traiter le contrôle de gestion dans sa conception globale et ce, en proposant de répondre à trois questions principales : - quelles sont les principales définitions du contrôle de gestion ? - quels sont ses missions et ses objectifs ? - quels sont ses outils ?

I. PRINCIPALES DEFINITIONS DU CONTROLE DE GESTION

Le terme de contrôle de gestion est une traduction de l'anglais « management control », cette traduction qui reste pour certains auteurs discutable du moment que management n'est pas gestion et control n'est pas contrôle. Ainsi, Le terme anglais de « control » a un sens bien plus riche en anglais (piloter, maîtriser, manager, évaluer) que son équivalent français « contrôler » et, à la différence de ce dernier, n'est pas connoté négativement.

Pour assimiler le concept de contrôle de gestion, il semble utile de commencer par une analyse sémantique des mots qui le composent : contrôle et gestion. En effet, le mot « contrôle » a en français une double connotation. La première (contrôle-vérification) consiste à mettre en place des dispositifs visant à s'assurer que telle tâche a été réalisée comme prévu ou non. Le contrôle de gestion est ainsi souvent perçu par les opérationnels comme un processus qui permet aux personnes généralement proches de la direction générale (les contrôleurs de gestion) de porter un jugement sur leurs actions après qu'elles aient eu lieu.

La deuxième connotation (contrôle-maîtrise) consiste à mettre en place des dispositifs visant à s'assurer que les événements à venir se dérouleront conformément aux décisions prises.

Pour une définition correcte du contrôle de gestion, il convient de se démarquer du premier sens du terme contrôle qui laisse supposer que l'objet du contrôle, ce sont les individus appartenant à une organisation et de se rapprocher d'un deuxième sens du terme contrôle, à savoir l'idée de maîtrise. Ainsi, le contrôle s'apprécie fondamentalement par

rapport aux effets des actions, c'est-à-dire aux résultats obtenus. Dès lors, contrôler c'est maîtriser et pas seulement vérifier parce que pour maîtriser on ne peut pas se passer de vérification : contrôler à priori et à posteriori sont complémentaires et inséparables.

De ce qui précède, on peut dire qu'il n'y a pas une définition unique du contrôle de gestion. En effet, diverses définitions ont marqué l'évolution de cette discipline.

La première définition du contrôle de gestion est celle donnée par R. Anthony selon laquelle « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »ⁱ.

Cette définition fait référence uniquement à l'aspect comptable et financier et elle limite le contrôle de gestion dans un acte de post-évaluation à travers l'usage des termes d'efficacité et d'efficience qui renvoient à la notion de résultat. De plus, la définition ne souligne pas le rôle du contrôle de gestion en matière d'élaboration des objectifs.

Selon A. Khemakhem, « le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité »ⁱⁱ. L'auteur reprend les termes : processus, ressources, objectifs et efficacité cités dans la définition de R. Anthony. Par ailleurs, l'auteur intègre la dimension humaine à travers le terme « mobilisation » qui fait référence à la notion de motivation des personnes, l'un des facteurs clés de succès du système de contrôle de gestion.

E.A. Lowe a proposé la définition suivante : « le contrôle de gestion est un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feedback conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée »ⁱⁱⁱ.

Cette définition présente des éléments très intéressants comme :

- le contrôle de gestion est conçu comme étant un système d'information ;
- la notion de la responsabilisation : donner une marge de manœuvre aux acteurs ;
- un système de retour d'effet « feedback » : un système en boucle fermé ;
- le contrôle de gestion est tourné à la fois vers l'externe « s'adapter aux changements de son environnement » que vers l'interne « comportement de son personnel » ;
- la nécessaire cohérence entre la stratégie et les objectifs opérationnels.

En 1988, R. Anthony propose une définition différente de celle proposée en 1965 « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies »^{iv}. Cette nouvelle définition présente une évolution importante

par rapport à la première et ce, en s'intéressant aux stratégies plutôt qu'aux objectifs. En effet, les managers doivent s'assurer de la mise en œuvre des stratégies définies à travers l'influence des comportements des acteurs. Nous retrouvons ici le facteur motivation des individus, déjà développé par Khemakhem.

Selon H. Bouquin, le contrôle de gestion est constitué par « les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »^v. Ce sont les managers qui définissent la stratégie mais ils ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie.

Pour R. Simons, le contrôle de gestion se définit comme « l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation »^{vi}. En ce sens, l'auteur se limite à l'aspect formel et écarte tout dispositif informel ou invisible de contrôle qui a contribué à la formulation de la stratégie. Selon lui, « toutes les organisations, grandes et complexes, ont des systèmes similaires de contrôle de gestion (...) mais il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion » d'où la distinction entre deux systèmes de contrôle ;

- le contrôle « interactif » est celui des systèmes surveillés de près par les managers ;
- le contrôle « diagnostic » regroupe les systèmes de contrôle dont la surveillance est déléguée.

D'après H. Bouquin « Il est bien connu que le contrôle de gestion est une discipline non dépourvue d'ambiguïtés, peut-être parce que, au service du management, il lui appartient de gérer des paradoxes et des contradictions (...) notamment parce que cette discipline présente cette fantastique vertu de faire le lien entre une approche financière et opérationnelle et une orientation organisationnelle et humaine »^{vii}. Pour l'auteur, le contrôle de gestion est un système différencié (il enregistre ce qui échappe parfois aux financiers) et intégré (il prend en considération principalement trois horizons : la stratégie, le court terme et la gestion courante).

Toutes ces différentes définitions reflètent l'évolution du contrôle de gestion en tant que discipline et pratique managériale. En fait, cette évolution est tributaire de l'élargissement des besoins et attentes des entreprises vis-à-vis du contrôle de gestion d'une part et de l'autre part de l'évolution des théories des organisations.

II. MISSIONS ET OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION

L'extension des besoins et attentes des entreprises a fait évoluer la conception, les missions et les objectifs du contrôle de gestion. Avant de traiter ces deux points, il convient de présenter dans un tableau les changements qu'ont connus les principaux besoins des entreprises vis-à-vis du contrôle de gestion^{viii}.

TABLE I
EXTENSIONS DES BESOINS EN CONTROLE DE GESTION

Besoins – demandes initiales	Extension des besoins
Analyse, suivi de la production	Analyse, suivi de toutes les fonctions, toutes les activités
Vision interne	Vision interne et externe
Organisation verticale cloisonnée	Structure transversale aplatie
Données quantitatives et financières	Données quantitatives, qualitatives et financières
Analyse statique et ponctuelle	Analyse dynamique avec amélioration permanente
Analyse du passé	Analyse rétrospective et anticipatrice
Analyse opérationnelle	Analyse stratégique, tactique et opérationnelle
Contrôle-vérification	Contrôle : pilotage de la performance
Homme exécutant	Acteur décideur responsable
Concept clé : productivité	Concept clé : performance

A. Missions du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour missions de répondre à deux dimensions de pilotage : le pilotage de la performance et le pilotage du changement. Avant de traiter chacune des deux dimensions, nous répondons à la question : qu'est ce que le pilotage ? Il s'agit d'après R. Demeestère « d'une démarche de management qui relie stratégie et action opérationnelle et qui s'appuie, au sein d'une structure, sur un ensemble de systèmes d'informations comme les plans, les budgets, les tableaux de bord, la comptabilité de gestion, qui constitue le contrôle de gestion »^{ix}. En ce sens, le pilotage semble un synonyme parfait du contrôle de gestion et donc le contrôle de gestion constitue un système d'aide au pilotage^x.

Pour la première dimension qui est le pilotage de la performance, le contrôle de gestion doit remplir, dans toute entreprise, deux rôles : le pilotage de l'efficacité (gérer les facteurs clés de compétitivité par un ensemble de décisions et d'actions stratégiques) et le pilotage de l'efficience (gérer les moyens opérationnels pour atteindre les objectifs fixés).

Pour la deuxième dimension qui est le pilotage du changement, le contrôle de gestion ne peut se comprendre sans une référence à l'environnement des entreprises qui les contraignent à évoluer et à s'adapter. Il s'agit d'un collaborateur de l'apprentissage organisationnel, voire un système d'aide au pilotage du changement du moment qu'il constitue une aide :

- à la réactivité stratégique par la mesure permanente du couple valeur/coût ;
- à l'amélioration opérationnelle par des démarches Kaizen ;
- au changement organisationnel avec, notamment, la régulation des comportements.

Le pilotage de la performance et celui du changement sont complémentaires du moment qu'il n'y a pas de performance sans adhésion d'acteurs et que la conduite du changement organisationnel est encouragée par la logique de performance. A noter que ces deux missions se cohabitent tout au long des phases du processus de contrôle de gestion sous la forme d'un certain nombre d'actions ou de tâches qui se réalisent selon le schéma suivant :

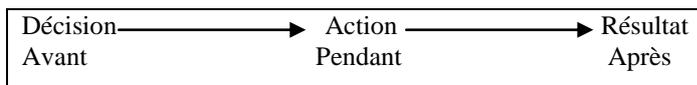


Fig 1: Processus du contrôle de gestion

Ces trois étapes se caractérisent par des missions bien précises comme le montre le tableau suivant :

TABLE II
MISSIONS DU CONTROLE DE GESTION

Phase	Mission
Avant : finalisation	Définir les objectifs, les ressources, comment employer au mieux des ressources ?...
Pendant : pilotage	Quelles corrections mettre en place si nécessaire pour réorienter le déroulement en fonction des finalités choisies ?
Après : évaluation	Quelle mesure des résultats ? Quelle efficacité ? Quelle efficience ?

B. Objectifs du contrôle de gestion

Dans un environnement complexe, incertain et en perpétuelle évolution, on demande au contrôle de gestion de redéfinir ses objectifs et d'être une aide au pilotage. En effet, le contrôle de gestion doit permettre d'aider à allouer les ressources aux choix stratégiques, Il doit optimiser qualité, coût et délai. Il doit également aider au pilotage des variables de la performance sociale exigée par les parties prenantes.

Encore, faut-il noter que le contrôle de gestion doit contribuer à l'amélioration permanente de la performance de l'organisation en découpant cette dernière en processus opérationnels et processus supports. Cette contribution se fait à l'aide de la formalisation des processus et la mesure des coûts de ces processus pour déterminer les marges et leviers d'accroissement de valeur ajoutée.

Enfin, en contrôle de gestion, on doit pouvoir connaître les impacts des activités d'une entreprise sur les parties prenantes comme le montre le tableau ci-après^{xi} :

TABLE III
IMPACTS DES ACTIVITES D'UNE ENTREPRISE SUR LES PARTIES PRENANTES

Activités (non exhaustif)	Impact valeur client	Impact valeur salariés	Impact valeur actionnaires	Impact valeur sociétale
Vendre	×		×	
Approvisionner				
Gérer les stocks				
Livrer	×		×	
Produire	×		×	×
Investir		×	×	×
Gestion des ressources humaines	×	×	×	×
Gestion administrative, économique et comptable	×	×	×	×
Gestion environnementale...	×	×	×	×

L'objectif actuel du contrôle de gestion est d'être un système d'information et de pilotage permanent de l'ensemble de l'organisation. On ne demande pas au contrôle de gestion de calculer les coûts et les résultats a posteriori mais de suivre en permanence la performance de l'ensemble des activités pour aider en temps réel les prises de décision tout au long du processus de contrôle de gestion. Le tableau ci-dessous synthétise les objectifs du contrôle de gestion.

TABLE IV
OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION

Auparavant, l'objectif du contrôle de gestion était	la maîtrise des coûts	Prévoir, mesurer, contrôler les coûts pour allouer les ressources et atteindre les objectifs.
Aujourd'hui, on ajoute un deuxième ensemble d'objectifs :	l'amélioration continue des processus	Prévoir, progresser, accompagner le changement, faire évoluer les outils, les systèmes d'information, les comportements.

Le contrôle de gestion n'est pas exercé de la même manière dans toutes les organisations, justement parce que celles-ci ont des buts et des caractéristiques différentes : à chaque organisation son contrôle de gestion. Toutefois, quelle que soit la forme précise que prendra la fonction contrôle de gestion dans une organisation, elle s'appuie sur des processus et déploie une gamme d'outils ou de systèmes de gestion qui, pour qu'ils soient efficaces, doivent être adaptés aux spécificités des entreprises.

De nombreux outils de contrôle de gestion existent et peuvent être présentés en quatre grandes familles : le calcul et l'analyse des coûts, les budgets, les tableaux de bord, le reporting...

III. RESULTATS DE L'ETUDE EMPIRIQUE

Après avoir collecté les informations par le biais du questionnaire que nous avons élaboré à cette fin, nous entamons l'analyse de ces données. Cela consiste à définir le profil des répondants et leurs caractéristiques en matière d'utilisation des outils de contrôle de gestion. Ainsi, pour mener notre étude, nous avons distribué 60 questionnaires sur lesquels, nous avons récupéré 50 qui ont fait notre échantillon choisi de manière aléatoire. Nous distinguons trois niveaux d'analyse : les caractéristiques de l'échantillon, celles du service contrôle de gestion et sa relation avec la performance de l'entreprise.

A. Les caractéristiques de l'échantillon

Age	Plus de la moitié des entreprises (52%) ont plus de 15 ans d'existence
Forme juridique	58% sont des SARL 40% sont des SA une seule entreprise à caractère individuel

Secteur d'activité	40% : activité industrielle 34% : entreprises de services 26% : le commerce et la distribution.
Taille de l'entreprise Effectif	Moins de 100 employés : la moitié de l'échantillon Entre 100 et 200 employés : 34% Plus de 200 employés : 16%
Taille de l'entreprise CA	CA plus de 1 750 000 dh : 42% De 1 000 000 dh à 1 750 000 dh : 32% CA inférieur à 1 000 000 dh : 26%
Caractère familial ou non	74% : ne sont pas familiales
Appartenance ou non à un groupe	82% n'appartiennent à aucun groupe

B. Caractéristiques du service contrôle de gestion

Service (ou fonction) contrôle de gestion	64% des entreprises disposent d'un service de contrôle de gestion, alors que 34% ne l'ont pas
Rattachement du service contrôle de gestion	46% : la direction générale 8% : la fonction comptable et financière 10% : fonction indépendante « contrôle de gestion » Les entreprises n'ayant pas le service contrôle de gestion n'ont pas répondu à cette question.
Responsable du contrôle de gestion	32% : contrôleur de gestion 30% : le chef d'entreprise ou le gérant Les entreprises n'ayant pas le service contrôle de gestion n'ont pas répondu à cette question.
Niveau de formation du responsable contrôle de gestion	une formation d'un bac + 2 ou 3 ans pour 22% un bac + 4 pour 42%
Outils de contrôle de gestion	Comptabilité générale (92%) Comptabilité analytique (54%) Tableaux de bord (50%)

Travaux de contrôle de gestion	62% calculent le coût de revient 54% calculent les écarts 52% font les prévisions 40% élaborent les fiches de suivi des stocks...
--------------------------------	--

C. LA RELATION DU CONTROLE DE GESTION AVEC LA PERFORMANCE DE L'ENTREPRISE.

Notion de performance	82% des entreprises de l'échantillon affirment connaître la notion de performance. Alors que 16% ne la connaissent pas.
Notion de performance globale	Pour la notion de performance globale d'entreprise, 74% déclarent la connaître et 24% déclarent ne pas la connaître.
Dimensions de la performance	Bien que la majorité des entreprises affirment connaître la notion de performance, elles considèrent que c'est la dimension financière qui importe (82%) suivie, par la dimension sociale (40%) puis environnementale (22%)
Souhait de la performance	96% des entreprises souhaitent qu'elles soient performantes
Actions menées	Les actions menées portent prioritairement sur l'aspect financier (80%), ensuite l'aspect social (54%) et enfin l'aspect environnemental (36%)
Contrôle de gestion et performance	94% ont répondu positivement à la question alors que 6% uniquement n'ont pas donné de réponse.

Conclusion

Sur le plan théorique, les premières formalisations du contrôle de gestion avaient comme objectif principal de mesurer les coûts de production, puis de faire des prévisions, et enfin d'aider au pilotage de nombreuses variables (performance). Actuellement, face aux évolutions de l'environnement et à l'instabilité du contexte organisationnel, le contrôle de gestion conserve une certaine stabilité de ses principes, mais de nouvelles demandes sont faites au système du contrôle de gestion. Il s'agit de nouvelles pistes et démarches qui émergent et se développent en fonction de la nature de l'instabilité :

- face à l'instabilité interne de l'entreprise, il convient d'adopter la méthode des coûts par activités pour mieux analyser les différentes étapes du processus et des activités nécessaires à la création de valeur.
 - face à l'instabilité externe de l'entreprise, il est possible de rechercher des méthodes et logiciels qui permettent d'analyser les coûts le long d'une chaîne d'approvisionnement (supply chain).
 - face à l'instabilité du temps, le besoin d'un pilotage en temps réel conduit à orienter les calculs de coûts vers des possibilités de simulation et de recalcul permanent.
- Sur le plan empirique, nous pouvons dire que les entreprises étudiées peuvent former trois groupes :
- un premier groupe d'entreprises disposent du service contrôle de gestion. Elles sont conscientes de l'importance de cette fonction et elles mettent en place un certain nombre d'outils d'aide au pilotage de la performance.
 - un deuxième groupe d'entreprises n'ont pas le service contrôle de gestion et pourtant elles utilisent certaines de ses pratiques. On peut dire que ces entreprises font du contrôle de gestion sans le savoir. Elles ont besoin d'être restructurées pour la mise en place d'un service ou d'une fonction contrôle de gestion.
 - un troisième groupe d'entreprises n'ont pas de service dédié au contrôle de gestion et n'utilisent aucune de ses pratiques. Il convient pour ces entreprises de se focaliser sur les facteurs qui expliquent cette situation. Est-ce que c'est l'incompréhension que le contrôle de gestion est très important pour l'amélioration de la performance, ou bien c'est la méconnaissance des outils du contrôle de gestion ou encore c'est la réticence contre l'instauration du service contrôle de gestion ?

REFERENCES

[1] **A. BOURGUINGNON**, Performance et contrôle de gestion. Editions Encyclopédie de Comptabilité,
 [2] **A. BOURGUINGNON**, peut-on définir la performance ? Revue Française de Comptabilité n°269, Juillet-Août, 1995.
 [3] **C. ALAZARD, S. SEPARI**, Contrôle de gestion, DCG 11, 2^{ème} édition, Dunod 2010.
 [4] **F. GIRAUD, O. SAULPIC, G. NAULLEAU, M. DELMOND, P.L. BESCOS**, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, Gualino Editeur ; 2005.
 [5] **H. ARNAUD et al**, Le contrôle de gestion en action, Editions Liaisons, 2001.
 [6] **H. BOUQUIN**, Les fondements du contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, 1994.
 [7] **H. BOUQUIN**, Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance, Collection Gestion, 2008.
 [8] **H. LONING, V. MALLERET, J. MERIC, Y. PESQUEUX**, Contrôle de gestion : des outils de gestion aux pratiques organisationnelles, Dunod, 2013.

- [9] **H. ZIAN**, Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Montesquieu - Bordeaux IV, janvier 2013.
- [10] **L. ZOUIDI**, La contribution du contrôle de gestion à l'amélioration de la performance dans le secteur public : le cas du Maroc, Mémoire présenté comme exigence partielle de la maîtrise en comptabilité, contrôle, audit ; Université du Québec à Montréal ; décembre 2013.
- [11] **M. GERVAIS**, Contrôle de gestion, *Economica*, 8^{ème} édition, 2005.
- [12] **P. LORINO**, Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences, Editions d'Organisation, 2001.
- [13] **R. N. ANTHONY**, (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Traduction française, La fonction contrôle de gestion, Publi Union, 1993.
- [14] **R.N. ANTHONY**, (1965), *Planning and control system, A Framework for Analysis*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston. Cité par Hervé ARNOUD, *Le contrôle de gestion... en action*, édition Liaisons 2001.
- [15] **R. DEMEESTERE, P. LORINO, N. MOTTIS**, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Nathan, 2002
- [16] **R. SIMONS**, *levers of control, how managers use innovative control systems to drive strategic, renewal*, Harvard Business School Press. Cité par Y. Errami, *Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : Articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises*, 1995.
- [17] **R. S. KAPLAN, S. ANDERSON**, *La méthode ABC pilotée par le temps*, Éditions d'Organisation, 2008
- [18] **T. NOBRE & D. RISKAL** « L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992 » ; <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582807> ; 2011.
- [19] **W. CHEFFI & A. BELDI** « Conception d'un outil de mesure de la performance : divergences entre contrôleurs de gestion et managers : cas d'un groupe industriel français ».
- [20] **X. BOUIN, F.X. SIMON**, *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, 2004.
- [21] **Y. PESQUEUX**, *La notion de performance globale*, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00004006>, 2005.
- [22] **Z. DJERBI, X. DURAND, C. KUSZLA**, *Contrôle de gestion*, Dunod, 2014.

ⁱ R. Anthony, *The management control function* », Harvard Business School Press, Traduction française, La fonction contrôle de gestion, Publi-union, 1993.

ⁱⁱ Arnaud H. et al., (2001), *Le contrôle de gestion en action*, Editions Liaisons.

ⁱⁱⁱ Arnaud H. et al, *Le contrôle de gestion en action*, Editions Liaisons, 2001.

^{iv} Anthony R.N., (1988), *The Management Control Function*, Harvard Business School Press, Traduction française, La fonction contrôle de gestion, Publi Union, 1993.

^v H. Bouquin, *Les fondements du contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 1994.

^{vi} Simons R., *levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic, renewal*, 1995.

renewal, Harvard Business School Press. Cité par Errami Y., *Les systèmes de contrôle traditionnels et modernes : Articulation et modes d'existence dans les entreprises françaises*.

^{vii} H. Bouquin, *Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Collection Gestion, 2008.

^{viii} C. ALAZARD, S. SEPARI, *Contrôle de gestion*, DCG 11, 2^{ème} édition, Dunod 2010.

^{ix} R. Demeestère, P. Lorino, N. Mottis, *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, Nathan, 2002

^x P. Lorino, *Méthodes et pratiques de la performance : Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'Organisation, 2001.

^{xi} X. BOUIN, F.X. SIMON, *les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, 2004.