

Les pratiques du contrôle de gestion face au changement

Olfa Turki
Institut Supérieur de Gestion de Tunis
Olfa.Turki@isg.rnu.tn
Olfaturki2010@yahoo.fr

Sous la direction de Monsieur Boubaker Mehri

Résumé

Face à une économie mondiale caractérisée par l'ouverture des marchés, la libéralisation des échanges et l'avènement des technologies de l'information ; les entreprises sont contraintes de remettre en cause leurs pratiques de contrôle de gestion, ainsi que leur modèle d'organisation afin d'améliorer leur performance et d'être compétitives, condition nécessaire à leur pérennité.

L'objet de cette communication consiste à étudier l'évolution des pratiques du contrôle de gestion face aux nouveaux besoins des entreprises qui sont confrontées à une turbulence de leur environnement. L'illustration sera faite à partir d'une validation empirique dans le contexte tunisien.

Mots clés – contrôle de gestion, changement organisationnel, performance.

Abstract

In the face of a worldwide economy based on free markets, free exchanges and the information technologies, firms are forced to question their management control practices and their model of organization in order to improve their performance and to be competitive, important requirement for their perennality.

The purpose of this communication is to study the practical development of the management control in line with the new needs of most companies which are facing turbulence on their working environment. An illustration of the above will be built following a validated empirical concept related to the tunisian environment context.

Key words – management control, organizational change, performance.

Introduction

L'internationalisation de la concurrence et la mondialisation des marchés caractérisent le nouvel environnement économique des entreprises. En plus, l'évolution des technologies de l'information et de la communication a rapproché les distances et a éliminé les frontières, réduisant ainsi le monde en un grand marché dans lequel les informations, les capitaux et les marchandises circulent facilement et rapidement. Ces mutations apportent certainement de nouvelles perspectives, mais surtout de nouveaux défis à cause des nouvelles contraintes.

Pour pouvoir surmonter la complexité et dominer les impacts de l'environnement, les organisations doivent réapprendre à gérer le présent pour pouvoir maîtriser l'incertitude de l'avenir. En effet, le contrôle de gestion, dans la mesure où il se fonde sur des notions ayant trait aux événements futurs, tels que la gestion par les objectifs ; est particulièrement confronté à cette turbulence de l'environnement.

Nous essayerons dans le cadre de cette communication d'étudier le rôle de l'information dans le changement du système de contrôle de gestion, de montrer les limites des pratiques traditionnelles du contrôle de gestion face à une évolution des critères de mesure de la performance organisationnelle et de déterminer le nouveau rôle du contrôleur de gestion dans ce contexte de mutation.

Le développement de ces constats caractérisant le nouvel environnement des entreprises confrontées à plusieurs changements, nous mène à s'interroger sur leur validation dans le contexte économique et technologique tunisien.

1. Rôle de l'information dans le changement du contrôle de gestion

Suite à la libéralisation des économies, les entreprises deviennent ouvertes sur leur environnement extérieur et se trouvent obligées de prendre en considération les éléments et informations externes. Bien gérer ces informations permet à toute entreprise de justifier ses décisions, d'assurer le meilleur fonctionnement interne de ses activités et de décider par conséquent ; des objectifs, programmes et actions à mettre en œuvre. Ces informations devraient donc être précises, détaillées, fiables et pertinentes. En effet, les prises de décisions

sont largement influencées par les signaux émis par les systèmes d'information et tout spécialement par celui qui est animé par le contrôle de gestion.

Le système d'information

Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion et une composante fondamentale du contrôle de gestion. Il doit fournir une description précise d'une évolution passée, faire apparaître les écarts et permettre d'en expliquer les causes afin d'éclairer la prise de décision. Il assure la facilité de compréhension et de mise en œuvre des différentes applications entre les postes de travail et les fonctions.

Le système d'information constitue de ce fait une composante disponible à tous les membres de l'organisation pour l'atteinte des objectifs. Le contrôle de gestion contribue à l'élaboration du système d'information de gestion en fournissant des référentiels d'évaluation de la performance qui aident à l'organisation du système comptable et à l'établissement des tableaux de bord [Robert Teller, 1999].

Le système d'information de gestion répond à différents besoins dans l'entreprise. Il produit des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise. Il automatise et facilite le déroulement des processus administratifs et de conduite des activités. Le système d'information de gestion s'adresse donc à l'ensemble des utilisateurs de l'entreprise : les acteurs opérationnels, les gestionnaires et les dirigeants.

Laurent Spang [2002] explique l'émergence et le développement du contrôle de gestion, par le déséquilibre qui existe entre les besoins et les capacités de traitement de l'information. D'une part, le besoin en traitement de l'information s'accroît selon l'évolution de l'environnement et les caractéristiques des activités, notamment du fait des technologies de l'information et de la communication, ce qui accroît les interactions entre les unités au sein des organisations. D'autre part, l'évolution des ressources et de la capacité de répondre à ces besoins s'est développée d'une façon insuffisante, d'où l'apparition d'un écart entre besoin et capacité devant être comblé grâce à une évolution du contrôle de gestion dans les entreprises.

Haldma et Laas [cités par Nobre T., Riskal D, 2003], ont constaté que le besoin d'une information détaillée et pertinente (68%) constitue l'une des principales causes à l'origine du changement des pratiques du contrôle de gestion. En effet, le système d'information doit être adaptable et évolutif face au changement et à l'incertitude de l'environnement. Il doit être capable de détecter et de prendre en considération les nouveaux besoins de l'organisation afin de permettre à tous les acteurs de mieux cerner les imprévus et la complexité environnementale.

Selon Malo et Mathé [1998], le système d'information constitue le principal instrument du contrôle organisationnel. Il a un rôle de connaissance de l'extérieur et donc de couplage avec l'environnement. Il a aussi un rôle de participation aux décisions (évaluation, surveillance, correction...) afin de favoriser un fonctionnement coordonné et finalisé de l'organisation. A partir de là, ces deux auteurs pensent que pour répondre aux besoins d'information, le système d'information doit être structuré en composants pour pouvoir surveiller le cheminement des informations internes et externes à l'entreprise. Un système d'information tourné vers le contrôle est un système permanent et global permettant de servir tous les décideurs. Il favorise ainsi la définition et la sélection d'actions convergeant avec les buts de l'organisation.

La diffusion de l'information au sein de l'organisation

L'information et les indicateurs produits doivent permettre d'informer le responsable sur la situation de son activité et lui faciliter la prise de décision. Ils doivent découler des principes et règles de gestion que l'entreprise a définis et doivent être adaptables au métier observé. Ils doivent être lisibles et fiables, c'est-à-dire compréhensibles, acceptés, exhaustifs et à jour. Le système d'information de gestion prend une place décisive dans le management. En effet, la maîtrise de l'information devient un élément clef de la gestion et du contrôle dans une entreprise [Corfmat D, Helluy A, Baron P, 2000].

Clotilde De Montgolfier [1999], distingue deux situations de contrôle. La première est une situation de contrôle externe où le contrôleur est extérieur à l'action. Il détermine des conditions optimales de fonctionnement du système contrôlé, puis propose un référent aux opérationnels par l'intermédiaire de normes standards. Cependant, dès qu'il se trouve confronté à de fortes complexités et incertitudes, le contrôleur ne peut plus modéliser et standardiser comme prévu. Le contrôle externe devient donc impraticable dans la mesure où il

n'est plus possible d'élaborer un référent et d'éditer des standards. Il convient alors de privilégier un mode de contrôle interne où la boucle du contrôle est mise en œuvre par les acteurs plongés au cœur du système à contrôler (situation de contrôle interne).

Dans cette perspective, les informations sont nécessaires non pas pour contrôler les opérateurs selon les normes préétablies mais pour les informer au sujet de leurs tentatives de résolution des problèmes [Kaplan, 1995]. Les acteurs doivent tenter de déterminer en permanence des facteurs de causalité, significatifs pour la consommation des ressources et la création de valeurs pour toutes leurs activités.

Certains auteurs pensent que le processus de contrôle peut être conçu comme étant lui-même un système d'information, tant sur le plan de son automatisation (système informatique) que sur celui de la mise en relation d'un émetteur et d'un récepteur au moyen d'un support puisque l'information n'a pas de statut elle-même si elle n'est pas communiquée [Bouquin H, Pesqueux Y, 1999]. En effet, le rôle du contrôleur qui était souvent axé sur l'édition de documents comptables et budgétaires, évolue vers une fonction de communication rendant sa mission plus informelle cherchant la cohérence entre les systèmes d'information afin de développer la capacité à communiquer entre les membres de l'organisation.

Le contrôleur de gestion doit être garant des informations qu'il présente et animateur des processus d'apprentissage en rendant compréhensible la vision des autres. Il est donc étroitement lié à la mise en place des systèmes d'information et de contrôle. Il utilise ses compétences pour aider les responsables opérationnels à la synthèse des diverses informations retenues et leur interprétation [De Montgolfier, 1999].

Le contrôle de gestion face aux technologies de l'information et de la communication

Le vingtième siècle est le siècle des grandes innovations en matière de technologies. Les changements technologiques posent des défis importants à l'organisation qui doit être capable de les relever. Les systèmes de production de l'information de gestion déterminent plus ce que jamais la réussite ou l'échec des entreprises. L'arrivée des systèmes de gestion intégrés a complètement transformé les conditions dans lesquelles il convient de concevoir, de mettre en œuvre et d'exploiter le système d'information de gestion d'une entreprise.

Le principe de fonctionnement de ces systèmes est d'associer au sein d'un même produit des fonctions complémentaires et dépendantes les unes des autres dans le domaine des achats, de la production, des ventes, des ressources humaines, de la comptabilité et du contrôle de gestion. Cela montre l'imbrication des fonctions opérationnelles avec celles qui relèvent de la finance et de la comptabilité, ainsi que le caractère transversal des grands processus. Ces outils facilitent la compréhension de l'information et permettent d'approcher et d'exploiter au mieux l'information décisionnelle.

Les systèmes ERP par exemple, permettent l'intégration des systèmes d'information par la création d'interface entre les différentes fonctions. On ne parle plus de systèmes d'information par fonction, ayant essentiellement un objectif de production. Avec les ERP, le contrôle de gestion utilise un système d'information alimenté par tous les autres modules issus des branches industrielles ou commerciales (facturation, maintenance, comptabilité, achats...).

Par ailleurs, les ERP constituent une aide précieuse pour le contrôleur de gestion dans la réalisation de sa mission. En effet, avec les ERP, l'entreprise quitte la vision verticale et le cloisonnement par métier puisque l'objectif de l'ERP est de raisonner par flux transverses suivant des référentiels communs. Cela passe par des bases de données uniques et partagées, ce qui permet au contrôleur de gestion de garantir une cohérence de l'information. Cette cohérence ne signifie pas fiabilité directe, mais en cas d'erreur dans les données, l'ERP permet de retrouver la source grâce à la traçabilité des informations qu'il présente et à la garantie qu'il offre pour corriger les erreurs éventuelles : c'est dans ce sens que l'ERP aide le contrôleur de gestion à fiabiliser les données. Ce dernier a un rôle de reconfiguration de tout changement [Autissier D, 2003].

En effet, avec les technologies de l'information, le contrôleur de gestion consacre moins de temps à la collecte des données, accède plus facilement à des informations externes afin de gagner plus de temps pour les analyses approfondies et les interprétations [Siegel, 1999]. Il s'occupe désormais du traitement, de la présentation et de l'analyse des informations sans se soucier du calcul des résultats financiers fournis par les logiciels. Il cherchera aussi, à améliorer le rendement par réduction des effectifs liés à la gestion des routines comptables et à minimiser les délais de livraison de l'information. Le contrôleur de gestion s'assurera également de la fiabilité des informations et du respect des échéances [Henry Bouquin, Yvon

Pesqueux, 1999]. C'est ainsi que Siegel et Sorensen [1999] constate que 74% des contrôleurs de gestion attribuent le changement de leur rôle de technicien vers celui de conseiller, principalement aux technologies de l'information.

Toutes ces études évoquent la relation entre l'information et le contrôle de gestion et conduisent ainsi à la formulation de notre première hypothèse : le besoin d'une information pertinente et le développement continu des technologies de l'information et de la communication poussent au changement du contrôle de gestion.

2. Remise en cause des outils traditionnels du contrôle de gestion pour la mesure de la performance

La présentation de quelques repères dans la littérature permet de mettre en évidence les pratiques d'amélioration des systèmes de mesure de la performance préconisés par les auteurs. Les points communs aux multiples contributions traitant de la remise en cause et de la rénovation des systèmes de contrôle de gestion, résident en effet, dans la recherche de données permettant de représenter de manière pertinente le fonctionnement de l'organisation.

Le processus classique du contrôle de gestion se résume en deux phases : l'élaboration du budget puis le reporting centré sur la réalisation du budget et l'analyse des écarts. Aujourd'hui, le cycle du contrôle de gestion s'est complété et enrichi. Le lien avec le pilotage stratégique s'est renforcé. La stratégie et le choix des outils de pilotage conditionnent le processus du contrôle de gestion. Par conséquent, la problématique de l'évaluation de la performance s'est largement enrichie.

Aujourd'hui, la problématique du contrôle de gestion devient celle de la créativité, c'est-à-dire la capacité de ce dernier à créer de la valeur ajoutée et à influencer les acteurs pour qu'ils mettent en œuvre des actions concrètes permettant d'exploiter les ressources dégagées par les réductions des coûts. Le contrôle de gestion créatif est donc un processus qui s'attache à la fois à la réduction des coûts et à la réallocation des ressources économisées.

2.1. Limites des méthodes traditionnelles de calcul des coûts

Le contrôle de gestion traditionnel ne peut avoir qu'une vision contrôlante et non créative car il s'intéresse peu au potentiel d'une entreprise. Il est fondé principalement sur les états financiers. Ces derniers fournissent surtout des informations historiques sur les résultats des activités réalisées dans l'entreprise. Les états comptables et financiers ne fournissent pas de variables d'actions et n'identifient pas les causes de ces résultats. L'éclairage qu'ils apportent aux gestionnaires est finalement peu pertinent pour les aider à prendre des décisions stratégiques. En effet, les outils du contrôle de gestion sont fortement remis en cause. Pour les praticiens et les consultants, les systèmes traditionnels de gestion sont lourds et inefficaces. Souvent trop concentrés sur l'intérieur de l'entreprise et pas assez ouverts sur l'extérieur, ils ne rendent pas compte du fonctionnement des entreprises qui ont adopté de nouvelles formes d'organisation.

Le système traditionnel de la comptabilité analytique de gestion est largement influencé par les règles et les procédures de la comptabilité financière. Il est orienté vers la production des rapports financiers qui prennent généralement du temps pour être exploités et qui n'ajoutent donc pas de la pertinence à la prise de décision (la méthode du coût complet, la méthode du coût direct, l'imputation rationnelle des coûts de structure...). Ces méthodes ne traitent que des ressources directement utilisées comme la main d'œuvre directe, les matières premières et les composantes du produit fabriqué. Aujourd'hui, nous parlons d'une évolution des coûts indirects due à la modernisation de la technologie qui se caractérise par l'apparition des machines automatisées et gérées par ordinateur d'une part, et par l'accroissement de la concurrence nécessitant des investissements en recherche et développement et des engagements à caractère indirect, d'autre part.

En effet, l'accroissement de la concurrence incite de plus en plus les entreprises à réduire leurs coûts tout en maintenant élevée la qualité de leurs produits et services. D'une part, l'automatisation, l'intégration de nouvelles technologies, et l'adoption de nouvelles méthodes de contrôle et de production, comme la gestion intégrale de la qualité, le juste à temps et la conception par ordinateurs, ont rendu caduques les anciennes modalités de répartition des coûts ; fondées sur des bases d'allocation des frais généraux liés au volume d'activités exprimés en nombre d'heure de main d'œuvre directe ou en nombre d'heure machine. Actuellement, les machines ont massivement remplacé la main d'œuvre et les frais

généraux représentent une portion des coûts de plus en plus importante [Zéghal D., Bouchekoua M, 2002]. Il devient donc nécessaire de repenser complètement un système de calcul de coûts qui soit capable de répondre aux objectifs assignés au contrôle de gestion et aux besoins des utilisateurs.

2.2. Evolution des pratiques du contrôle de gestion

Selon Pierre Mévellec [1998], le principe nouveau de calcul des coûts est simple. Il respecte un principe de causalité selon lequel un objet de coût ne recevra que les coûts dont il est la cause. Les coûts sont véhiculés par des inducteurs caractérisant chaque centre de regroupement. Les notions de coûts complets et coûts directs ne sont plus pertinentes. Le respect de la règle de causalité fait que tous les coûts sont à la fois complets et directs. La notion de coût complet du produit au sens actuel du terme disparaît. Le respect de la règle de causalité ne permet plus d'affecter sur le produit les consommations de ressources liées aux canaux de distribution ou au marketing général. Celles-ci sont liées aux clients, aux points de vente ou aux domaines stratégiques et non aux produits.

La comptabilité par activités aide à pallier aux faiblesses de ces méthodes en permettant le calcul d'un prix de revient plus fiable et plus approprié au nouveau contexte de production et de commercialisation. L'Activity Based Costing (ABC) est une méthode d'affectation des charges d'une entité (société, direction...) sur des activités (conception des produits, distribution, gestion des sinistres...) avant de répartir celles-ci sur des produits ou des marchés, permettant ainsi une affectation plus directe des coûts sur les produits. La mise en place de ce nouveau système pour l'élaboration d'un coût de revient à base d'activité répond à la perte d'homogénéité des centres d'analyse en se focalisant sur les différentes activités élémentaires, au lieu de prendre appui sur des centres de responsabilité [Gwenaël Prouteau, 1994]. En évitant toute hiérarchie entre les activités, la comptabilité à base d'activité sous-tend une nouvelle conception de la création de la valeur au sein de l'entreprise. Elle se place dans une logique de gestion des coûts et non de répartition des charges, afin d'éviter les effets pervers qui naissent de la déformation de la structure traditionnelle de l'analyse des coûts.

Quant à la méthode du coût cible, elle repose sur le principe de gestion des coûts basés sur le prix de marché et fut l'objet d'une abondante littérature [Lorino, 1991]. Le management par les coûts cibles permet aux managers et ingénieurs de concevoir des produits pour des

marchés dans lesquels le prix de vente est une donnée. Au lieu de trouver le prix par une approche « coût » plus « marge », le manager doit renverser son équation. Le prix est une contrainte, le profit est exigé par la stratégie à long terme de l'entreprise ; le coût cible est donc égal au prix de marché diminué de la marge souhaitée. Cette dernière est définie par le management en fonction des objectifs et du positionnement technique du produit. Le prix de vente concurrentiel est déterminé par la pratique du benchmarking. La méthode du coût cible permet donc l'amélioration de la réactivité et le renforcement des capacités distinctives de l'entreprise afin de pouvoir défier la concurrence.

Aujourd'hui les entreprises ne cherchent plus à contrôler le futur, elles cherchent à le gérer et à s'y adapter rapidement. Les systèmes d'évaluation de la performance se diversifient de plus en plus. Les techniques standardisées de gestion s'intéressent à toutes les activités (administration, logistique, qualité, délais, conception des produits...) et à tous les secteurs (public, associatif, commerce, services...). Selon Zimnovitch [1999] et Naulleau et Rouach [1998], plusieurs outils symbolisent la refondation du contrôle de gestion pour une meilleure mesure de la performance (la gestion par les activités, le tableau de bord prospectif, la budgétisation à base zéro, l'Economic Value Added, la méthode du juste à temps, le benchmarking, le reengineering...)

Ainsi, au fur et à mesure que la turbulence de l'environnement augmente, l'efficacité des outils traditionnels de gestion diminue jusqu'à ne plus servir la performance de l'entreprise. S'orienter vers les outils de contrôle et de guidage devient nécessaire pour développer la capacité de réactivité de l'organisation. Beaucoup de gestionnaires semblent se comporter comme si le temps était une variable connue et que toutes les tranches annuelles ou mensuelles étaient équivalentes. Cependant, les contacts avec les clients se produisent à des dates aléatoires ; les nouvelles techniques et les nouveaux procédés sont aussi introduits à des dates variées. C'est le cycle de vie des produits et de l'innovation technologique qui définit l'horizon temps dont doit s'occuper le comptable ou le gestionnaire.

2.3. La diversification des systèmes d'évaluation de la performance

La « *fonction moderne du contrôle* » constitue une réforme de gestion. Elle vise l'efficacité dans la gestion des ressources et la prise de décisions. Elle permet d'intégrer les données financières et non financières sur le rendement et fournit aux gestionnaires une démarche

raisonnée de la gestion du risque, des mécanismes de contrôle efficace et un ensemble de principes d'éthique et de valeurs.

Le développement de formes organisationnelles nouvelles qui s'appuient sur des processus davantage autocontrôlés relève le rôle central des acteurs dans le management de la performance, et la nécessité de s'intéresser aux modalités d'intégration entre la gestion des ressources humaines et le contrôle de gestion. La création de valeur au service du client devient un concept clé qui entraîne une remise en cause des outils de comptabilité analytique et de contrôle, et refonde les outils basés sur les activités et les processus [Henri Savall et Véronique Zardet, 2001].

Les travaux en contrôle de gestion relevant d'une perspective extracomptable sont de plus en plus nombreux. En France, les travaux les plus significatifs sont ceux de Burlaud et Simon [1997], « *qui approchent le contrôle de gestion comme une forme de mise sous tension de l'organisation (système d'information, de mobilisation, approche socio organisationnelle) et s'intéressent au contrôle de gestion comme instrument de motivation* ». La maîtrise des charges et des coûts historiques qui sont l'obsession du contrôle de gestion traditionnel, n'est plus apte à faire progresser l'efficacité du pilotage stratégique de l'entreprise.

La contribution des acteurs à la valeur ajoutée améliore, quant à elle, l'efficacité de l'analyse de gestion et crée une dynamique de déploiement, redéploiement ou dynamisation des ressources disponibles. La performance n'est pas seulement mesurée, elle doit être créée de façon proactive. Le comptable de gestion doit utiliser ses talents pour contribuer à la création ex ante de l'environnement qui permettra, avant même que les décisions ne soient prises et mises en œuvre, de maximiser la probabilité que les résultats exposés seront satisfaisants.

Des évolutions majeures se sont survenues dans les stratégies organisationnelles notamment la rénovation des fondements de la compétitivité par la qualité des produits, les services périphériques et l'innovation [Allouche et Schmidt, 1995 ; Malo et Mathé, 1998]. Ces nouveaux critères de compétitivité ont généré naturellement de multiples besoins en informations internes non seulement financières mais aussi et surtout non financières [Bescos et Mendoza, 1999].

Pour de nombreux spécialistes, les données non financières ou physiques permettent d'assurer la réactivité organisationnelle [Chiapello et Delmond, 1994], contribuent à la transversalité [De Montgolfier, 1994], permettent de mesurer avec plus de pertinence que les données financières, la complexité organisationnelle, notamment l'immatérialité [Mavrinac et Siesfeld, 1998] et une performance multicritère [Lorino, 1991]. Elles sont, de ce fait, davantage en phase avec les stratégies de différenciation et la diversité des facteurs clés de succès [Mathé et Malo, 1998]. L'utilisation des données non financières conduirait même à une meilleure performance organisationnelle [Jorissen, 1999 ; Boisvert, 1991]¹.

Le concept de performance doit passer par des résultats financiers compétitifs en même temps que par la préservation ou le développement des capacités et compétences stratégiques de l'entreprise. La mesure de la performance ne se limite plus à la rentabilité et aux résultats financiers ; d'autres facteurs sont pris en considération. Les décideurs en matière de gestion sont confrontés à plusieurs informations qui ne sont pas directement tirées d'indicateurs financiers issus de systèmes d'information de gestion. En effet, ces indicateurs ne suffisent pas pour analyser et comprendre l'origine de leur réalisation ou leur variation. L'observation scientifique rapprochée des décideurs au sein des organisations montre que la prise de décision de gestion requiert des indicateurs à la fois qualitatifs, quantitatifs et financiers.

Le système de mesure en contrôle de gestion doit être rééquilibré afin de ne plus traiter uniquement les mesures de court terme comme le profit, la part de marché, les cash-flows, le chiffre d'affaire et les coûts. Les contrôleurs de gestion doivent encore résoudre des problèmes de mesure pour cerner la satisfaction des clients, la modernité du savoir faire technologique, la souplesse organisationnelle, le capital de compétences humaines ou le capital marque en marketing [J.L.Ardoin, 1994]. En effet, les résultats d'une étude de Marc Bollecker [2003] portant sur les apports et les limites de l'utilisation des données non financières montre le succès de l'utilisation des données non financières. Il a réalisé une enquête auprès de 1010 entreprises du « Grand Est » français et il a constaté qu'une grande majorité des services de contrôle de gestion complètent leur système de mesure de performance financière avec des données non financières (93.8%).

¹ Tous les auteurs de ce paragraphe sont cités dans l'article de Marc Bollecker [2003] « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information ».

Les systèmes de contrôle de gestion sont au service de l'ensemble des partenaires de l'entreprise. La satisfaction des besoins exprimés par ces partenaires est alors à identifier dans le fonctionnement organisationnel et à traduire en indicateurs de performance [Oriot, 1999 ; Atkinson, 1997]. Le tableau de bord prospectif de Kaplan et Norton en constitue une illustration. Il est né d'une remise en cause des systèmes d'évaluation de la performance, exclusivement centrés sur le suivi des résultats financiers. Il constitue par conséquent, un outil qui ne privilégie aucune dimension au détriment de l'autre permettant ainsi un pilotage global de la performance [Choffel, 2003]. Le tableau de bord prospectif consiste à regrouper des indicateurs physiques et financiers dans un document unique, destiné à mesurer quatre phénomènes : la performance financière de l'entreprise pour les actionnaires, les facteurs créateurs de valeur pour les clients, les processus internes et l'apprentissage organisationnel.

Cette analyse montre que les pratiques traditionnelles du contrôle de gestion sont de moins en moins pertinentes dans un environnement en perpétuelle mutation. Elle conduit ainsi à la formulation de notre seconde hypothèse : l'élargissement des critères de mesure de la performance organisationnelle entraîne la remise en cause des pratiques traditionnelles du contrôle de gestion.

3. Evolution des pratiques du contrôle de gestion et remise en cause des structures organisationnelles

Diffusion et partage de la fonction contrôle de gestion au sein de l'organisation

La complexification de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises et la croissance de l'incertitude qui en découle ont provoqué l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion de plus en plus intégrée [Raymond, 1995]. Elle dispose d'outils spécifiques permettant à la fois le contrôle des opérations et le pilotage stratégique, dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes [Gervais, 2000 ; Merchant, 1997 ; Van Caillie, 2001].

Le contrôle qui va de pair avec une information parfaite détenue par la direction et traduite en actions selon une coordination verticale, a largement montré ses limites. Face à l'incertitude de l'environnement, seul le développement de la capacité de réaction permet aux organisations de s'adapter. Cela suppose en particulier que chacun soit conscient des chaînes

de causalité qui structurent l'organisation, afin de développer une maîtrise collective des adaptations nécessaires. Cela suppose également un traitement décentralisé de l'information susceptible de faire émerger des orientations stratégiques, non anticipées, mais permettant de répondre rapidement aux nouveaux besoins détectés dans l'environnement [Mévellec, 1998].

Les responsabilités ont été distribuées au sein des entreprises depuis quelques années alors que les systèmes de contrôle de gestion sont restés relativement figés dans leurs pratiques et conceptions. Ces systèmes ont été fondés sur l'idée de faire descendre aussi bas que possible au sein de la hiérarchie de l'entreprise les budgets et les tableaux de bord de gestion dont les contenus reflètent la capacité d'agir, c'est à dire la délégation d'autorité reçue par un centre de responsabilité.

Le nouveau contexte managérial appelle à une décentralisation et un assouplissement du système de contrôle de gestion. Ce dernier devrait pouvoir intégrer une dimension interactive ayant pour finalité, de focaliser l'attention de tous les acteurs sur les incertitudes stratégiques liées à leur façon de manager, favorisant ainsi l'émergence de propositions et d'innovation [Aminats A, 1999]. La direction de l'entreprise utilise dans ce cas son système de contrôle de gestion de manière dynamique pour promouvoir l'apprentissage organisationnel en orientant les conduites des acteurs vers la maîtrise des incertitudes stratégiques et la remise en cause des normes et des règles en place habituellement posées. Selon Fabienne Oriot [1999], « *définir un maillage pertinent et cohérent de l'organisation supposerait de favoriser à la fois la coordination verticale et l'articulation transversale, et donc de réfléchir préalablement à une structure organisationnelle adaptée* ». De même, le découpage vertical en centres de responsabilité qui fonde le modèle traditionnel du contrôle de gestion repose sur la traduction des objectifs à long terme en actions concrètes à court terme.

La logique actuelle des entreprises est de mettre leurs efforts sur une intégration des processus parce qu'elles ont compris que le client évaluait un rapport « qualité/prix » de l'ensemble de ses interactions avec l'entreprise. Certains auteurs parlent d'une trilogie du découpage de l'entreprise en centres de responsabilité, couplée avec un système de mesure des performances, compte tenu d'une finalisation d'ensemble garante de la convergence des buts [Fiol, 1991 ; Chiapello, 1994, cités par Bouquin et Pesqueux, 1999]. En effet, les nouvelles formes d'organisation du contrôle de gestion traduisent un rattachement de la fonction contrôle de gestion à des directions opérationnelles et stratégiques plutôt qu'aux directions

comptables et financières. Elles traduisent aussi une modification des rôles et des missions du contrôleur qui devient un expert conseiller en matière de conception des modèles de gestion.

L'idée d'une diffusion du contrôle de gestion dans l'organisation répond à un besoin accru de retour vers la pertinence. La meilleure preuve en est l'observation des pratiques organisationnelles actuelles. En effet, de nombreux acteurs dans l'organisation développent eux-mêmes des outils et des activités de contrôle : les responsables de production mettent en place leurs propres méthodes de calcul de coûts par exemple [Cooper, 1990].

Nouveau rôle du contrôleur face à la mutation du contrôle de gestion

Dans sa conception traditionnelle, le contrôle de gestion était globalement conçu comme un outil de surveillance des comportements à la disposition des directions générales. Les systèmes de contrôle et le contrôleur de gestion sont au service du principal. Représentant un moyen de surveiller les comportements, les contrôleurs de gestion orientent leur système vers le passé. L'aide à la décision est de ce fait exclue de la fonction.

Suite à l'évolution du système de contrôle de gestion et à la décentralisation des outils de celui-ci, plusieurs chercheurs ont insisté sur l'évolution nécessaire du rôle joué par le contrôleur de gestion [Cooper, 1990]. Ainsi, le rôle de technicien basé principalement sur un ensemble d'activités centrées sur la mesure, a évolué vers un rôle de conseiller basé plutôt sur des activités à orientation socio-économique. Autrement dit, la fonction de contrôleur qui a toujours porté essentiellement sur les contrôles financiers, adopte désormais une perspective plus vaste de gestion solide des ressources, fondée sur des décisions éclairées et efficaces. Ce changement nécessite de mettre désormais l'accent sur les résultats et les valeurs créées que sur le contrôle et la conformité.

La dimension relationnelle de la fonction contrôle de gestion est influencée par une décentralisation du contrôle et des tâches de production de l'information au sein des unités opérationnelles [Besson et Bouquin, 1991]. Les rôles de conseiller des décideurs [Loning et Pesqueux, 1998], garant de la convergence des buts [Lebas, 1995] et animateur des processus d'apprentissage [Dupuy, 1990 ; Lorino, 1997] sont autant d'illustrations de ces nouvelles activités à orientation relationnelle. En effet, le contrôleur de gestion a un véritable effort pédagogique à faire afin de sensibiliser l'ensemble des acteurs à l'importance de la gestion et

à toutes les opportunités qu'elle peut procurer. En contre partie, il doit être capable d'écouter et d'analyser les frustrations des acteurs en cas d'introduction de nouvelles instrumentations ou de nouveaux outils de gestion.

Le contrôleur de gestion est le navigateur de l'entreprise. Il anime en permanence le système de contrôle de gestion. Il connaît les buts et les plans d'actions qui permettront de les atteindre. Il suit en permanence la marche réelle de l'entreprise et avise les responsables des écarts avec la route prévue afin que ceux-ci puissent prendre à temps les mesures préventives, curatives ou correctives nécessaires. Il joue plusieurs rôles à la fois : il conçoit et entretient le système budgétaire tout en étant le conseiller économique de tous les responsables de l'entreprise et non seulement du directeur général [Bouin X., Simon F X, 2004].

Un contrôleur de gestion conseiller oriente la fonction vers l'analyse du passé et du futur, aussi bien dans la planification que dans le suivi de la performance [Marc Bollecker, 2001]. Il doit être en relation permanente avec l'ensemble des décideurs de l'entreprise pour réussir à faire circuler l'information en temps réel entre les acteurs. Il doit être ouvert à toute suggestion et ne doit pas hésiter à intervenir chaque fois que sa tâche l'exige. Il se trouve au carrefour des informations internes et externes utiles pour le pilotage de l'entreprise. Il doit donc manifester une curiosité active et s'impliquer quant au choix, la mise en œuvre et l'évolution des systèmes d'information [Bouin X, Simon F.X, 2004]. En effet, l'étude de Nobre portant sur l'évolution de la place et du rôle du contrôleur de gestion réalisée par le biais d'entretiens directifs auprès de 86 dirigeants d'entreprises françaises, montre que les contrôleurs de gestion se détachent de plus en plus de la dimension purement technique et s'orientent vers une conception plus organisationnelle du contrôle de gestion au fur et à mesure que la gestion de leurs entreprises s'oriente vers un objectif économique de croissance [Nobre, 2001, cité par Van Caillie, 2003].

Ainsi, le contrôleur de gestion forme les opérationnels voire la direction générale sur les concepts économiques et financiers, l'interprétation des mesures des résultats et l'analyse financière et économique des décisions envisagées. Il aide les décideurs individuels de tout niveau de l'entreprise à mieux comprendre et interpréter l'environnement et les objectifs de l'organisation. Il aide les managers à maîtriser leurs activités afin d'atteindre leurs objectifs, et au même temps, il veille à coordonner les décisions de ces différents responsables, afin d'assurer leur cohérence et leur convergence vers l'intention stratégique de la direction. Il

devrait assister les responsables en favorisant les représentations collectives des problèmes afin de les rendre compréhensibles et appréciables par tous les membres de l'organisation [Danziger, 2000].

En définitive, le contrôleur de gestion apparaît comme l'animateur du contrôle de gestion. Il doit clarifier le cadre de gestion en termes de règles, de normes et de procédures tout en sachant qu'un excès de rigidité ou un manque de rigueur expose l'organisation à des risques accrus. En ce sens, le contrôleur de gestion devient un facilitateur et un accompagnateur du progrès et du changement. Il doit permettre à tous les niveaux de l'entreprise, de s'adapter à la complexité croissante qui relève de la mondialisation et de l'accroissement de la concurrence [Bouin et Simon, 2004]. Il doit faire preuve de flexibilité et d'adaptabilité afin d'apporter aux hommes et aux organisations visibilité et réactivité. En effet, la finalité du nouveau rôle du contrôleur de gestion est le maintien des responsabilités des différentes unités qui composent l'organisation dans l'optique de l'adéquation des décisions avec les buts organisationnels [Zolnai-Saucry, 1999].

Ces avancements théoriques qui soulignent le corrélat entre l'évolution des outils du contrôle de gestion, les structures organisationnelles et l'évolution du rôle du contrôleur de gestion ; nous conduisent à formuler notre troisième hypothèse : La remise en cause des pratiques traditionnelles du contrôle de gestion entraîne une remise en cause des structures organisationnelles et une évolution du rôle du contrôleur de gestion.

4. Le contrôle de gestion dans l'entreprise tunisienne face au changement économique et technologique

Avec la notion de libre échange et de mondialisation des marchés et avec l'évolution des technologies de l'information et de la communication, la concurrence s'est largement internationalisée et les entreprises tunisiennes ne sont plus confrontées à leur seul marché domestique, souvent protégé. Le maintien de leur compétitivité devient tributaire de leur capacité à s'adapter aux mutations de l'environnement et d'une infrastructure technologique de plus en plus intégrée permettant de satisfaire les nouvelles données du marché international.

Cadre de la recherche empirique

Le secteur à étudier doit répondre à certains critères. En premier lieu, il s'agit de choisir un secteur dans lequel l'environnement est assez complexe. Les entreprises choisies vendent dans un marché de moins en moins stable et les variables environnementales ne sont pas prévisibles et maîtrisables. Les produits de ces entreprises visent un consommateur exigeant qui n'hésite plus à changer de fournisseur quand il est insatisfait. En effet, le consommateur d'aujourd'hui est mieux informé. Il est de plus en plus sensible à des informations diffusées massivement et qui échappent au contrôle des entreprises.

Ensuite, le secteur à choisir doit être concurrentiel. En effet, si la mondialisation de l'économie introduit un changement, ce n'est pas dans l'intensification de la concurrence, mais surtout dans sa globalisation. Le secteur choisi doit être caractérisé par la présence d'un nombre d'entreprises locales assez élevé et doit aussi opérer dans un marché ouvert aux entreprises étrangères.

Ces critères étant remplis, les entreprises de ce secteur seront confrontées à l'internationalisation et à l'apparition de nouvelles formes de concurrence (qualité, délais, diversité...). La compétitivité de l'entreprise dépendra de son capital de connaissances, de son aptitude à enrichir et à faire évoluer son métier et de sa capacité d'adaptation et de réactivité. L'entreprise sera obligée de se transformer pour pouvoir survivre.

Notre étude empirique a porté sur 70 entreprises tunisiennes appartenant à trois secteurs d'activité :

- 52 entreprises font partie du secteur industriel.
- 12 entreprises appartiennent au secteur commercial.
- 6 établissements appartiennent au secteur bancaire.

L'analyse des résultats obtenus a mis en évidence l'importance de l'information dans le changement du contrôle de gestion, l'évolution des pratiques du contrôle dans un environnement turbulent et l'intérêt accordé au nouveau rôle du contrôleur de gestion.

Rôle de l'information dans le changement du contrôle de gestion

L'analyse des résultats obtenus a montré que 55.7% des entreprises questionnées ont été touchées par un changement économique et 51.4% parmi elles, par un changement technologique. Par ailleurs, le libéralisme économique et l'ouverture des marchés à la concurrence ont touché le management de 30% des entreprises questionnées, 50% de ces entreprises considèrent le programme de mise à niveau comme une principale réponse aux mutations de l'économie tunisienne qui poussent au changement des pratiques de gestion.

Par ailleurs, la majorité des entreprises accordent des rôles importants à leurs systèmes d'information. Le premier rôle attribué au système d'information est celui de la participation aux décisions pour un fonctionnement coordonné et finalisé de l'organisation (52.9%). Ensuite, 50% des entreprises questionnées pensent que le rôle principal du système d'information est la détermination de la stratégie et des objectifs organisationnels. Enfin, 47.1% des contrôleurs de gestion affirment que le rôle le plus important du système d'information est la connaissance de l'environnement et des ressources internes de l'entreprise. Les résultats obtenus montrent aussi que le système d'information contient en permanence des informations relatives au coût de revient de leurs produits et services (62.9%), au niveau de leurs stocks (44.3%), à la qualité des produits et services (42.9%) et à l'historique des pannes et dysfonctionnement interne (27%).

Le système d'information est un élément essentiel du processus de gestion. Il permet l'optimisation de la prise de décision en dégageant les sources déterminantes de l'information. Il améliore la capacité de réaction face aux nouvelles circonstances et valorise les atouts spécifiques par rapport aux concurrents. Ainsi, le système d'information constitue une composante fondamentale du contrôle de gestion favorisant son évolution et sa créativité, surtout avec l'avènement des technologies de l'information et de la communication. En effet, les systèmes de gestion intégrés permettent l'unicité et l'intégrité de l'information en facilitant sa circulation et sa compréhension afin d'approcher et d'exploiter au mieux l'information décisionnelle. D'une façon générale, la communication électronique permet de libérer la circulation des informations au sein des entreprises, c'est une source d'efficacité, d'économie de gestion et de compétitivité.

Les résultats empiriques montrent que les systèmes ERP sont assez connus. 47.1% des entreprises questionnées pensent que les ERP constituent une technologie d'information qui devient nécessaire à adopter dans toute organisation concurrentielle et 37.1% des enquêtés possèdent effectivement un système ERP dans leur organisation. L'Internet constitue la technologie de l'information et de la communication la plus connue et la plus utilisée dans les entreprises tunisiennes (70%).

Enfin, les résultats d'une analyse croisée à travers un test de Khi-deux ont montré que le besoin d'une information pertinente et le développement continu des technologies de l'information et de la communication poussent au changement du contrôle de gestion. Ainsi, notre première hypothèse est acceptée dans le contexte tunisien.

Remise en cause des outils traditionnels du contrôle de gestion pour la mesure de la performance et attitude des entreprises tunisiennes

L'analyse des résultats empiriques montrent que les entreprises tunisiennes se rendent compte de l'évolution des critères de mesure de la performance organisationnelle ; 51.4% parmi elles pensent que le contrôle de gestion se rattache à l'évaluation de la performance organisationnelle et 50% de ces entreprises pensent que cette fonction représente principalement une base de données pour le manager permettant de fixer les objectifs stratégiques à atteindre.

Par ailleurs, et suite à la rénovation des fondements de la compétitivité par la qualité des produits, les services périphériques et l'innovation ; les entreprises tunisiennes se rendent de plus en plus compte de l'utilité des données non financières. Elles confirment que ces dernières permettent d'assurer une réactivité organisationnelle conduisant à une performance multicritère. En effet, 77.1% des entreprises questionnées utilisent à la fois, des données financières et des données non financières pour l'évaluation de leur performance.

Théoriquement, cette évolution de la politique managériale de l'entreprise et des critères de mesure de la performance organisationnelle, se traduit inévitablement par une évolution profonde des outils du contrôle de gestion. Cependant, les résultats empiriques montrent que 65.7% des entreprises questionnées rattachent la fonction « contrôle de gestion » à l'analyse des écarts budgétaires, à la planification et au budget (61.4%). Elles associent encore, le

contrôle de gestion à une fonction opérationnelle (68.6%). En plus, les outils traditionnels de calcul des coûts n'ont pas évolué : coût complet (38.6%), coût direct (27.1%), imputation rationnelle des frais fixes (28.6%), ABC (20%), coût cible (5.7%). Le budget constitue le principal outil de gestion utilisé actuellement dans les entreprises tunisiennes (68.6%) et la majorité parmi elles utilisent un contrôle budgétaire traditionnel (85.7%).

Ainsi, les entreprises tunisiennes sont conscientes de l'élargissement des critères de mesure de performance ; mais, elles utilisent toujours des outils traditionnels de contrôle de gestion. Il s'en suit que notre seconde hypothèse n'est pas validée dans le contexte tunisien. En effet, l'évolution des critères de mesure de performance face à de nouvelles données concurrentielles n'entraîne pas forcément une remise en cause des pratiques traditionnelles du contrôle de gestion.

Ces résultats sont similaires à ceux de Van Caillie qui a réalisé en 2002, une étude auprès de 100 entreprises manufacturières de la région Wallonne en Belgique, portant sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion. Il a constaté que la majorité des dirigeants interrogés assignent à leur système de contrôle de gestion la mission de calcul des coûts de revient (85%) et celle de l'élaboration et du suivi des budgets (95%). Par ailleurs, les activités du contrôle de gestion de nature plus stratégique, à savoir la mise en œuvre de tableaux de bord stratégiques, le suivi de la rentabilité et de la satisfaction des clients sont très peu mises en œuvre parmi les entreprises interrogées (10%).

Place du contrôle de gestion dans l'organisation et nouveau rôle du contrôleur de gestion

Les résultats empiriques montrent que 60% des entreprises questionnées ont subi un changement structurel depuis leur création, et la majorité de ces entreprises (22 entreprises/42) sont âgées de plus de vingt ans. Ceci est logique, étant donné que les entreprises jeunes se sont créées dans un environnement déjà caractérisé par de nouvelles données concurrentielles.

Par ailleurs, la majorité des entreprises tunisiennes (67.1%) utilisent un organigramme fonctionnel, 55.7% des entreprises questionnées sont dépendantes de la direction générale et 28.6% parmi elles sont interdépendantes. Il existe un problème de culture dans les entreprises tunisiennes. Il est nécessaire de bien gérer les ressources humaines pour optimiser la capacité

de production de l'entreprise. Capitaliser les connaissances et développer l'apprentissage, représentent les nouvelles techniques de management qui garantissent à l'entreprise la préservation de ses compétences. Cependant, les membres des organisations tunisiennes ne développent pas vraiment des compétences adéquates aux postes qu'ils occupent. En effet, beaucoup d'entretiens ont été effectués avec des directeurs financiers et des directeurs commerciaux, en plus des contrôleurs de gestion.

L'analyse des résultats empiriques montre aussi que la collaboration entre les unités et la hiérarchie ou entre le supérieur et les subordonnés est limitée dans les entreprises tunisiennes qui se caractérisent par les structures fonctionnelles qui sont souvent connues par leur centralisation du pouvoir. En effet, le pouvoir qui existe dans les entreprises questionnées, est souvent centralisé au niveau de la direction générale (45.7%), ou bien, décentralisé au niveau opérationnel et centralisé au niveau stratégique (41.4%). Il n'existe cependant, que 1.4% des entreprises questionnées qui pensent que le pouvoir au sein de leur entreprise est partagé par tout le monde.

En réalité, et comme il a été expliqué dans le paragraphe 3, il existe toujours une démarcation entre les activités relatives à un contrôle de gestion opérationnel (calcul des coûts par exemple) et les activités de nature stratégique qui sont souvent réservées aux cadres et dirigeants exerçant un certain pouvoir. Mais, il ne faut pas oublier que nous avons constaté de la part des dirigeants questionnés, une volonté de changer leur mode de découpage organisationnel (54.3%). Nous pouvons donc préconiser que des ambitions prometteuses existent afin de favoriser une éventuelle remise en cause des structures organisationnelles. Interviennent ici, les rôles des décideurs dans l'organisation qui connaissent les ressources et les moyens de leur entreprise et les facteurs qui peuvent affecter leur prise de décision.

D'autre part, les résultats empiriques ont montré une évolution du rôle du contrôleur de gestion dans les entreprises tunisiennes. Ce dernier intervient de plus en plus dans la prise de décision tout en assurant un rôle de conseiller auprès des décideurs dans l'organisation. Pratiquement, 71.4% des contrôleurs de gestion jouent le rôle de conseillers économiques dans leurs entreprises et animent en permanence le système de contrôle de gestion et 77.1% des contrôleurs de gestion interviewés interviennent dans la prise de décisions au sein de leur organisation. Toutefois, ces résultats ont la faiblesse de trouver leurs sources dans les déclarations des acteurs concernés Par ailleurs, 71.4% des contrôleurs de gestion pensent

qu'avec les technologies de l'information et de la communication, leurs compétences d'analyse et d'interprétation se développent les orientant vers plus d'aide à la décision stratégique et 65.7% parmi eux pensent que grâce à ces technologies, ils communiqueront plus et mieux avec les différents responsables de l'entreprise.

Ainsi, nous pouvons préconiser que notre troisième hypothèse est partiellement acceptée. En effet, les structures organisationnelles au sein des entreprises tunisiennes n'ont pas été largement remises en cause; mais le rôle du contrôleur de gestion tunisien a évolué vers la participation à la prise de décision et vers le conseil et la coordination entre les différents membres de l'organisation.

Finalement, les principaux résultats relatifs au tri simple et au tri croisé montrent que la majorité des entreprises questionnées semblent limiter l'envergure de leur système de contrôle de gestion au seul niveau du contrôle des résultats. En effet, les missions relevant de l'approche technique du contrôle de gestion (analyse des coûts et des performances, diagnostic des besoins et création d'outils comptables adéquats ...) apparaissent être des missions de base partagées par la majorité des entreprises questionnées. Toutefois, les missions relevant d'une approche plus organisationnelle du contrôle de gestion (aide à la décision, gestion stratégique des coûts, aide à la motivation des acteurs,...) sont mises en œuvre et valorisées différemment selon un ensemble de facteurs liés étroitement à la culture et au système de gestion mis en œuvre dans les entreprises (donc en fonction des valeurs et des priorités mises en exergue par les dirigeants).

Conclusion

Il ressort de cette recherche que les entreprises tunisiennes accordent un rôle de plus en plus important au système d'information. Une forte proportion de ces entreprises pratique un contrôle de gestion classique à caractère opérationnel et peu stratégique. Elles se focalisent aussi sur une structure organisationnelle hiérarchisée. Néanmoins, la volonté de changer constatée chez les cadres interviewés, doit être concrétisée par la mise en place d'un système de gestion évolué, adaptable à tout moment à l'environnement économique mondial.

Bibliographie

- Abtey H. [1980], Contrôle de gestion, évaluation, contraintes, décisions, Edition CLET, Paris.
- Alazard C., Sépari S. [1999], Contrôle de gestion, DECF, Epreuve n°7, 4^{ème} édition, Edition Dumod.
- Allouche J., Schimdt G. [1995], Les outils de la décision stratégique, Edition La découverte, Collections Repères.
- Aminats A. [1999], « La crise du contrôle de gestion comme crise des savoirs gestionnaires », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Edition Vuibert, Paris.
- Ardoin J.L., Schmidt J., Michel D. [1985], Contrôle de gestion: techniques et pratiques des affaires, Edition Publi Union.
- Atkinson A.A., Waterhouse J.H. [1997], « A stakeholder Approach to Startegic Performance Measurement », Sloan Management Review, vol 38.
- Aubert B.A., Patry M., Rivard S. [2004], «Gérer le risque lié à l'impartition des technologies de l'information», Revue Internationale de Gestion, Vol 28, n°4.
- Audet M., Roy M. [2003], « La transformation vers de nouvelles formes d'organisation plus flexibles : un cadre de référence », Revue Internationale de Gestion, vol 27, n° 4.
- Bazet J. L. [2001], « La place du contrôle de gestion dans la conduite du changement», PESOR – Université Paris XI.
- Bénard A., Fontain A.L. [1994], La gestion des risques dans l'entreprise : management de l'incertitude, Edition Eyrolles.
- Ben fadhel Adnen., Soyah Thameur. [2004], « La recherche en Management: problème de collecte et de traitement des informations qualitatives», colloque portant sur le thème « Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives », organisé par l'ISEOR, Université Jean Moulin, Lyon 3 ;
- Ben Said W. [1999], « Le système du contrôle de gestion dans la globalisation », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion. Faculté des Sciences Economiques de Tunis.
- Bergeron H. [1998], « Les tableaux de bord pour rendre compte de la performance : typologies et déterminants », Actes du XIX Congrès de L'AFC.
- Berland N. [2000], « Fonctions du contrôle budgétaire et turbulence », [en ligne], disponibilité et accès : [http://www.afc-cca.com/docs_congres/congres2000/Angers /Fichiers. Berland.pdf](http://www.afc-cca.com/docs_congres/congres2000/Angers/Fichiers.Berland.pdf)
- Berland N. [2002], « Comment peut-on gérer sans budget ? », [en ligne], Anéma-Management, disponibilité et accès : www.anema.fr/management.
- Bernier C., Bareil C. Rondeau A. [2003], « Transformer l'organisation par la mise en œuvre d'un ERP : une appropriation à trois niveaux », Revue Internationale de Gestion, Vol 27, n°4.
- Berland N. [2002], Le contrôle budgétaire, Collection La découverte.
- Besson P. [2000], « Risques organisationnels et dynamique du contrôle », Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, Edition Economica.
- Bescos P.L. [1995], Contrôle de gestion et management, Edition Montchrestien.
- Boeri D., Bernard S. [1998], Organisation et changement, comment tirer le meilleur parti du potentiel de votre entreprise, Edition Maxima.
- Boisvert H. [1996], Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée, Les Editions du renouveau Pédagogique.
- Bollecker M. [2001], « Pratiques de différenciation des données dans les systèmes de contrôle de gestion », Cahiers de recherche, groupe de recherche en économie financière et en gestion des entreprises. Université Nancy 2.

- Bollecker M. [2003] « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », [en ligne], disponibilité et accès : <http://gregoriae.univ-paris1.fr/pdf/2003-09.pdf>
- Boitier M. [2002], « L'influence des technologies de l'information et de la communication sur la fonction contrôle de gestion : une analyse socio-technique », [en ligne], disponibilité et accès : www.afc-cca.com/docs-congres/congres2002/tabloateliers.htm
- Bollecker M. [2000], « Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle », XXI congrès de l'Association française de Comptabilité, Angers.
- Bouin X., Simon F. [2004], Les nouveaux visages du contrôle de gestion, Edition Dumod.
- Bouquin H., Pesqueux Y. [1999], « Vingt ans de contrôle ou le passage d'une technique à une discipline », Comptabilité Contrôle et Audit.
- Bourguignon A. [1998], « Management accounting and value creation : value yes but what value ? », Working Paper, ESSEC, Novembre 1998.
- Bourguignon A. [2003], « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : la dimension idéologique du « nouveau » contrôle de gestion », Comptabilité Contrôle Audit.
- Brechet JP., Mévellec P. [1997], « L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion l'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus », [en ligne], Actes de la Conférence de Montréal, disponibilité et accès : www.strategie-aims.com
- Bureau R. [2004], « Un tableau de bord pour piloter le qualitatif », L'expansion Management Review.
- Burland A., Simon C.J. [1997], Le contrôle de gestion, Collection La Découverte.
- Chapelet B. [2004], « Un plan d'action pour l'adoption des TIC », L'expansion Management Review.
- Choffel D. [2003], « Les indicateurs en contrôle de gestion : le cas du Balanced Scorecard », [en ligne], disponibilité et accès : www.reseau-iae.org/tutorat10.doc.
- Cooper R. [1990], « Le contrôle de gestion ne répond plus », L'expansion Management Review.
- Corfmat D., Helluy A., Baron P. [2000], La mutation du contrôle de gestion, Edition d'Organisations.
- Danziger R. [2000], « Le contrôle de gestion », Comptabilité Contrôle et Audit.
- Dechow N., Mouritsen J. [2000], « Enterprise Resource Planning systems, management control and quest for integration », [en ligne], Accounting Organizations and Society, disponibilité et accès: www.elsevier.com/locate/aos.
- Demeestère R., Lorino P., Mottis N. [1997], Contrôle de gestion et pilotage, Edition Nathan.
- Demers M. [1993], Le projet de recherche au Ph.D., Les éditions Hello Inc.
- De Montgolfier C. [1999], « Quel contrôleur pour quel contrôle », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Edition Vuibert, Paris.
- Droulez C. [2004], « A chaque profil d'entreprise sa dynamique de performance », l'Expansion Management Review.
- Duck D. [2000] « Gérer le changement : l'art de l'équilibre », Le changement, Harvard Business Review, Nouveaux Horizons, Edition d'Organisations.
- Dupuy Y., Rolland G. [1991], Manuel de contrôle de gestion, Edition Dumod, Paris.
- Ekoka B. [2003], « Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à source », Centre de recherche en Gestion, Toulouse.
- Fabart P. [2004], « L'efficacité optimale ou le manager interactif », l'Expansion Management Review.
- Forsaith D., Tilt C., Xydias-Lobo M. [2002], « The future on Management Accounting », Research Paper, School of Commerce, Flinders university.

- Gerdin J. [2004], « Management Accounting system design in manufacturing departments : an empirical investigation using a multiple contingencies approach », [en ligne], Accounting Organizations and Society, disponibilité et accès: www.elsevier.com/locate/aos.
- Gervais M., Thenet G. [1998], «Planification, gestion budgétaire et turbulence », Finance, contrôle, stratégie, vol 1, n°3.
- Granlund M., Taipaleenmaki J. [2004], « Management control and controllership in new economy firms - a life cycle perspective », [en ligne], Management Accounting Research, disponibilité et accès: www.elsevier.com/locate/mar
- Gervais M. [1994], Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise, Edition Economica, Paris.
- Gervais M. [1996], Recherche en contrôle de gestion, Edition Economica.
- Guedj N. [1991], Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, France, ESF éditeur.
- Guedj N. [2000], Le contrôle de gestion, Edition d'Organisations.
- Gumb B. [2000], Les outils du contrôle de gestion, Edition d'Organisations.
- Halgand N. [1999], « Au cœur du contrôle : les représentations », « Faire de la recherche en contrôle de gestion » De Dupuy Y, Edition Vuibert, Paris.
- Holmes S., Nicholls D. [1988], « An analysis of the use of accounting information by Australian small business», Journal of Small Business Management.
- Horngren C., Datar S., Foster G., Bhimani A., Langlois G. [2003], Contrôle de gestion et gestion budgétaire, 2^{ème} édition, Pearson Education France.
- Joly A., Calvez V. [2000], « Nouvelles formes d'organisation : Nouvelles formes de contrôle ou nouvelles voies pour une autonomie retrouvée ? », Centre d'Etudes en Administration Internationale, HEC-Montréal.
- Julien P.A. [1995], Pour une définition des PME, « Les PME : bilan et perspectives », Edition Economica, Paris.
- Kaplan R. [1995], « Des contrôleurs de gestion aux managers des coûts », Expansion Management Review.
- Kaplan R., Northon D.P. [1997], Le tableau de bord prospectif, Edition d'Organisations.
- Khoutra D., Cappelletti L. [2001], « Le concept de contrôle de gestion créatif, illustration par une recherche intervention dans un cabinet d'audit conseil », [en ligne], disponibilité et accès : http://www.afc-cca.com/docs_congres/congres2001/pages/ateliers.htm
- Landier H. [1991], Vers l'entreprise intelligente : Dynamique du changement et mutation du management, Edition Calmann-Lévy.
- Lavigne B. [2002], « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », Actes du XXIII^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.
- Lebas M. [1995], « Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie », Revue Française de Comptabilité, n° 265, mars, pp 35-48.
- Lobre K. [1996], « Fonction contrôle de gestion et notion de partage : quels enseignements ? », [en ligne], 5^{ème} Conférence Internationale de Management, Actes de conférence de Lille, disponibilité et accès : www.strategie-aims.com.
- Loning H. [1995], « A la recherche d'une culture européenne en comptabilité et contrôle de gestion », Comptabilité Contrôle et Audit.
- Lorino P. [1989], L'économiste et le manager, Collection La Découverte, Paris.
- Lorino P. [1991], Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités, Edition Dumod, Paris.
- Lorino P. [1997], Méthodes et pratiques de la performance. Edition d'Organisations.
- Luft J. L. [1997], « Long-term change in management accounting : perspectives from historical research », Journal of Management Accounting Research,9.

- Mace G., Petry F. [2000], Guide d'élaboration d'un projet de recherche, Collection Méthodes des Sciences Humaines.
- Malo J.L., Mathé J.C. [1998], L'essentiel de contrôle de gestion. Edition d'Organisations.
- Magroun W. [2002], « La systématisation de la gestion de l'information : Application : secteur des banques et des assurances », Mémoire de Master en Management, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Tunis.
- Marriott N., Marriott P., [2000], « Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firms : barriers and possibilities », Management Accounting Research, vol 11, n°4, décembre.
- Marsereau A. [2000], « Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction des coûts », Comptabilité Contrôle Audit.
- Mavrinac S., Siesfeld A.G. [1998], « La délicate mesure de l'immatériel », L'Expansion Management Review, Décembre.
- Mélèse J. [1990], Approches systémiques des organisations, Editions d'Organisations.
- Ménard C., Bernier C. [2004], « Le cas d'une mise en œuvre ERP réussie aux centres hospitaliers de LaSalle et de Verdun : comprendre la démarche par laquelle s'installent les nouvelles façons de faire », Revue Internationale de Gestion, Vol 28, n°4.
- Méric J. [2000], « Le contrôle de gestion entre risque et incertitude », XXI congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Angers.
- Mévellec P. [1998], « Le contrôle de gestion à la recherche d'une nouvelle assise : de la mise en œuvre d'outils à la modernisation des organisations », Management et organisation des entreprises, n°287, Septembre-Octobre.
- Mévellec P., Gosselin M. [2002], « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », Comptabilité Contrôle Audit.
- Meyssonier F. [2001], « Le target costing : un état de l'art », Finance Contrôle Stratégie, Vol 4, n°4, Décembre, p.113-138.
- Meyssonier F. [1999], « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure », « Faire de la recherche en contrôle de gestion » de Dupuy Y, Edition Vuibert, Paris.
- Mintzberg H. [1990], Le management : voyage au centre des organisations, Edition d'Organisation, Paris.
- Mintzberg H. [1994], Grandeur et décadence de la planification stratégique, Edition Dumod, Paris.
- Naffziger D.W., Muller C.B. [1999], « Strategic Planning in Small Businesses : Process and Content Realities », [en ligne], disponibilité et accès: www.usasbe.org/knowledge/proceedings/1999/Naffziger.PDF.
- Nobre T. [2001], « Le contrôleur de gestion de la PME », Comptabilité Contrôle et Audit.
- Nobre T. [2001], « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », Finance Contrôle Stratégie, vol 4, n°2.
- Nobre T., Riskal D. [2003], « L'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992 », [en ligne], disponibilité et accès : http://www.afcca.com/docs_congres/congres2003/COMO44.PDF.
- Prouteau G. [1994], « Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands », Revue Française de gestion, n°260.
- Oriot F. [1999], « Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Edition Vuibert, Paris.
- Pariente P. [1999], « Les approches contingentes en contrôle de gestion », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Edition Vuibert, Paris.
- Reix R. [1998], « Systèmes d'information et management des organisations », Paris, Edition Vuibert.

- Rouby E., Solle G. [2002], « Gestion par les compétences et positionnement du contrôle de gestion? », [en ligne], disponibilité et accès : www.afc-cca.com/docs_congrès/congrès2002/tabloentier.htm.
- Savall H., Zardet V. [1991], *Maîtriser les coûts et les performances cachées*, Edition Economica.
- Savall H., Zardet V. [1992], *Le nouveau contrôle de gestion*, Edition Malesherbes.
- Savall H., Zardet V. [2001], « Evolution des outils de contrôle de gestion et des critères de performance face aux défis de changement stratégique des entreprises », [en ligne], disponibilité et accès : http://www.afc-cca.com/docs_congrès/congrès2001/textesPDF/Savall-Zardet.PDF.
- Siegel G. [1999], « Counting more counting less : the new role of management accountants », *Strategic Finance*, Novembre, Vol 81.
- Siegel G., Sorensen J.E. [1999], « Counting more, counting less, transformations in the management accounting profession », [en ligne], Recherche de l'Institute of Management Accountants, disponibilité et accès: <http://www.mamag.com/fall99/russella.htm>.
- Snadli S. [2002], « Etude descriptive et explicative des rôles du contrôleur de gestion dans le contexte tunisien », Mémoire de Master en Comptabilité, Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises.
- Spang L. [2002], « La modélisation de l'évolution du contrôle de gestion dans une organisation : le cas des Caisses Primaires d'Assurance Maladie (CPAM) », Thèse en Sciences de Gestion, Université de Paris 11.
- Teller R. [1999], *Le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Management et Société.
- Van Caillie, Arnould S. [2001], « Tendances actuelles en matière de contrôle de gestion : de l'entreprise orientée produit à l'entreprise orientée client », séminaire de perfectionnement des formations postuniversitaires, HEC. Liège.
- Van Caillie D. [2003], « L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français canadien et belges », [en ligne], disponibilité et accès : http://www.afc-cca.com/docs_congrès/congrès2003/COMO53.PDF.
- Wegmann G. [2003], « Gestion des risques et des incertitudes, l'émergence d'un contrôle de gestion par exception », [en ligne], disponibilité et accès : http://www.afc-cca.com/docs_congrès/congrès2003/COMO55.PDF.
- Whiteley R., Hessian D. [1997], *Les avantages compétitifs de l'entreprise orientée clients*, Edition Nouveaux Horizons, Maxima, Paris.
- Zéghal D., Bouchekoua M. [2002], « Analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée », Document de réflexion, Ecole de gestion, Université d'Ottawa, Ontario.
- Zimnovitch H. [1999], « La recherche historique en contrôle de gestion », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », De Dupuy, Edition Vuibert, Paris.
- Zolnay-Scaucray E. [1999], « Vers une pédagogie du contrôle dans l'organisation », « Faire de la recherche en contrôle de gestion », Edition Vuibert, Paris.