

# **Les systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises: une analyse typologique**

## **Control management systems in enterprises: a typological analysis**

**TACHOUOLA Vincent**

Docteur en Sciences de Gestion

Enseignant – Chercheur – Consultant

Groupe de Recherche en Intelligence Artificielle et Sciences de Gestion (GRIAGES)

Faculté de Sciences Sociales et de Gestion

Université Catholique d'Afrique Centrale- Yaoundé (Cameroun)

E.mail: pharas20@yahoo.fr

**Date de soumission** : 13/07/2019

**Date d'acceptation** : 21/09/2019

**Pour citer cet article** :

TACHOUOLA V.. (2019) «Les systèmes de contrôle de gestion dans les entreprises: une analyse typologique»,  
Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 10 : Septmbre 2019 / Volume 4 : numéro 2 » p : 1 -  
24

## Résumé

Cette recherche vise à examiner les différents systèmes de contrôle de gestion utilisés dans les entreprises. Elle met l'accent sur les facteurs de contingence pouvant influencer les pratiques de contrôle de gestion. Ces facteurs peuvent être internes ou externes. A partir d'une enquête effectuée auprès de 138 PME camerounaises, il ressort que le contrôle de gestion se pratique de façon diversifiée dans les entreprises. La méthode de classification non hiérarchique (CNH) a permis de recenser plusieurs typologies ou styles de contrôle de gestion. La première typologie met l'accent sur la formalisation du système avec une pratique budgétaire intensive. La deuxième typologie insiste sur la formalisation avec une pratique budgétaire nulle. La troisième typologie insiste sur la non formalisation avec une pratique budgétaire intense et la quatrième typologie porte sur la pratique budgétaire intense avec une formalisation poussée. Au total, la diversification des modes de contrôle dépend des facteurs de contingence qu'il faut prendre en compte.

**Mots clés :** contrôle de gestion ; PME ; typologie ; entreprises ; classification non hiérarchique.

## Abstract

This research aims to examine the different control management systems used in companies. It focuses on contingency factors that can influence control management practices. These factors can be internal or external. Based on a survey of 138 Cameroonian SMEs, it appears that control management is carried out in a diversified way in companies. The non hierarchical classification method (CNH) allowed to identify several typologies or control management styles. The first typology emphasizes on the formalization of the system with an intensive budgetary practice. The second typology insists on the formalization with a null budgetary practice. The third typology focuses on non-formalization with an intense budgetary practice and the fourth typology concerns an intense budgetary practice with a strong formalization. In all, the diversification of control modes depends on contingency factors that must be taken into account.

**Key words:** Control management, SMEs, typology, enterprise, non hierarchical classification.

## Introduction

D'après Anthony (1988), le contrôle de gestion peut être décrit en fonction de son processus, de l'environnement ou du contexte dans lequel il s'exerce. En général, les influences de l'environnement émanent en partie de l'extérieur de l'organisation. Au sein de l'entreprise, ces influences proviennent de la stratégie adoptée, de la structure d'organisation, de la structure du capital, des procédures et même de la culture. Dans les PME, la fonction contrôle de gestion est peu visible (Nobre, 2001). Cette faible visibilité ne traduit pas pourtant son inexistence car elle est généralement intégrée dans les fonctions comptable, administrative et financière. Cette absence de structuration et de codification entraîne des pratiques diversifiées et hétérogènes dans les entreprises. Comme le font remarquer Guibert et Dupuy (1997), la finalité du contrôle de gestion est de faciliter la cohésion humaine, sociale et économique dans l'espace et le temps. Cette cohésion permet de garantir la performance pour que l'entreprise soit pérenne. En réalité, le contrôle procure des avantages directs et indirects qui eux-mêmes rendent plus ferme et dynamique la maîtrise de la gestion. Le fait qu'une entreprise vise la performance signifie qu'elle cherche d'abord à remplir sa mission et à atteindre ses objectifs organisationnels (Achra Nafzaoui & El Hammoumi, 2018).

Selon Anthony (1988), l'analyse de l'entreprise en tant que système est une condition nécessaire pour l'étude pratique du contrôle de gestion. Lorsqu'une entreprise est créée, elle doit être contrôlée soit avant l'action, soit pendant l'action, soit après l'action. Mais de quelle manière et avec quels outils ? Ces outils sont nombreux et variés. Ils sont utilisés de manière éparse en fonction des différents contextes (Rathnasiri, 2012). Un système de contrôle de gestion oblige les dirigeants à situer les responsables d'une part et garantit une meilleure synchronisation entre les services d'autre part. L'introduction du contrôle de gestion dans les PME n'est pas une tâche aisée ; c'est une mission difficile qui exige un état d'esprit favorable de la part des acteurs (Daanoune & Maimouni, 2018).

La question pratique fondamentale soulevée par cet article est celle de la classification des modes de contrôle de gestion et la diversité des pratiques. Ainsi, quels sont les différents types de contrôle qui existent ? Comment chaque type fonctionne en réalité ?

Pour tenter d'apporter les éléments de réponse à ces questionnements, nous allons structurer notre réflexion autour ainsi qu'il suit. Dans une première partie, nous présentons la revue de littérature sur les systèmes de contrôle de gestion. Cette revue de la littérature nous permettra

d'effectuer la typologie. Dans une deuxième partie, nous exposons le cadre méthodologique de la recherche et dans une troisième partie, nous présentons les résultats d'ensemble.

## 1. Revue de la littérature sur les systèmes de contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion ont fait l'objet de beaucoup de débats dans la littérature de gestion. Chaque auteur essaie de recenser les modes de contrôle en fonction de certains facteurs de contingence.

### 1.1. Cadre conceptuel des systèmes de contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion ne sont pas d'invention récente. Une première expérience a été mise en œuvre dans les années 1920 dans deux grandes entreprises américaines à savoir *Du Pont de Nemours* et *General Motors*. Au début de 1963 comme l'atteste Fiol (1991, p. 142), un séminaire de recherche réunit à l'Université de Stanford un certain nombre d'enseignants pluridisciplinaires (finance, économie, psychologie, sociologie, sciences politiques, mathématiques, informatique) pour réfléchir au concept de *contrôle* dans les organisations. Dans la préface du livre regroupant les différentes contributions des participants au séminaire, la nouvelle problématique du contrôle s'énonce comme suit : « *Avec la croissance régulière des organisations, le contrôle est devenu un impératif pour avoir un management efficace des grandes entreprises. La planification en tant que facette de contrôle, implique une coordination des efforts des individus dans l'organisation* ». Jusqu'au début des années 1980, les modes d'organisation et de contrôle des entreprises sont restés, pour l'essentiel, très proches de ceux qui avaient été pensés avant la seconde guerre mondiale (Malleret, 1993). Cantonné à un rôle technique et comptable et perçu comme un outil de surveillance, le contrôle de gestion a évolué (Dupuy, 2007). Actuellement, avec la montée en puissance de la concurrence et la prolifération des marchés, le contrôle de gestion est aujourd'hui plus proche de la fonction de conseil que de celle de comptable. Le contrôleur de gestion devient un acteur-médiateur indispensable dont l'action contribue au climat de confiance et de cohésion de l'organisation.

Ainsi, un système de contrôle est une manière de contrôler une entreprise ou bien « *une modalité d'exercice du contrôle* » (Chiappelo, 1996, p.52). Il existe ainsi plusieurs manières de contrôler une entreprise ou encore plusieurs techniques à mettre en œuvre pour mieux piloter l'entreprise.

## 1.2. Les orientations possibles du contrôle

Le contrôle de gestion est un « mot éponge » (Bourguignon, 1997). Pour définir le définir, il est important de cerner ses différents contours. D'après Anthony et Govindarajan (2000), le contrôle se rapporte aux différents actes qui n'ont pas la même signification ni la même portée. Quatre orientations peuvent être données au mot contrôle : la maîtrise, la surveillance ou vérification, la régulation et le pouvoir. La synthèse des travaux se résume dans le tableau suivant.

Tableau 1 : Les différentes orientations du mot contrôle.

Les orientations	Signification	Auteurs ayant approfondi la réflexion
Contrôle comme « maîtrise »	Contrôler une entité c'est maîtriser les décisions, les actions, les comportements, les événements (et/ou leurs conséquences) qui conditionnent l'atteinte de la finalité assignée à cette entité	Anthony & Govindarajan (2000) ; Bouquin (1991) ; Drucker (2000)
Le contrôle comme « surveillance ou vérification »	Contrôler la gestion c'est surveiller et vérifier tout ce qui se passe	Boisvert (1994) ; Burlaud, Eglem et al. (2004) ;
Le contrôle comme « mécanisme de régulation »	Contrôler une entreprise c'est la réguler (soit par anticipation, soit par alerte, soit par boucle fermée).	Emmanuel, et al. (1990) ; De Rosnay (1975) ; Melese (1991), Bertalanffy, (1973) ; Lemoigne (1974),
Le contrôle comme « pouvoir »	Contrôler une entreprise c'est la dominer dans tous les sens (prise de participation, structure de l'actionnariat)	Emmanuel, Otley & al. (1990) ; Thietart (2003) ; Cornu (1987) ; Friedberg (1993) ; Muson, et al., (1999) ; Bernard & Colli, (1996) ; Chadeaux (1999).

Source : Auteur à partir de la littérature.

De toutes les orientations que nous venons de présenter, la vision d'Anthony (1965) est globale et plus complexe. En effet, selon Anthony (1965, p. 17), le contrôle de gestion (*management control*) peut être défini comme « *le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». Il correspond également au processus qui garantit que les actions de l'entreprise sont performantes, c'est-à-dire que les ressources consommées sont nettement inférieures aux ressources créées.

### 1.3. Typologie des systèmes de contrôle de gestion

D'après les auteurs, les typologies des systèmes de contrôle de gestion sont influencées par les facteurs de contingence. Ces facteurs sont résumés par Chiapello (1996) à partir d'une série de six questions : Qui contrôle ? Sur quoi s'exerce le contrôle ? Quelle est l'attitude du contrôlé ? Quand le contrôle a-t-il lieu ? Quels sont les processus de contrôle ? Quels sont les moyens du contrôle ? Le tableau suivant adapté des réflexions de Chiapello (1996) reprend les six dimensions du contrôle.

Tableau 2: les six dimensions d'analyse des modes de contrôle en organisation

Questions	Réponses
1. Qui contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'organisation (machine, administration, structure)</li> <li>- Une personne</li> <li>- Un groupe de personnes</li> <li>- Soi-même</li> </ul>
2. Sur quoi s'exerce le contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Les actions</li> <li>- Les résultats</li> <li>- Les caractéristiques du personnel</li> <li>- Le contexte affectif</li> <li>- La culture les normes</li> <li>- Les objectifs et stratégies</li> </ul>
3. Quelle est l'attitude du contrôlé ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Implication morale</li> <li>- Relation instrumentale</li> <li>- aliénation</li> </ul>
4. Quand le contrôle a-t-il eu lieu ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Avant l'action</li> <li>- Pendant l'action</li> <li>- Après l'action</li> </ul>
5. Quels sont les processus de contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Cybernétique, homéostatique</li> <li>- Non cybernétique (modèle politique, modèle de la poubelle)</li> </ul>
6. Quels sont les moyens du contrôle ?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Le marché</li> <li>- L'organisation (règlement, contrôle de gestion, structure)</li> <li>- La culture (de l'organisation, de la société, des professionnels)</li> <li>- Les relations inter-individuelles</li> </ul>

Source : adapté de Chiapello (1996, p. 55)

Plusieurs auteurs ont développé les différentes typologies de contrôle (Merchant, 1998 ; Ouchi 1977 ; Hofstede, 1981 ; Hopwood, 1974 ; Anthony, 1965 ; Mintzberg 1982, 1989 ; Bouquin 1991 ; Fiol, 1991). Pour être concis, nous présentons les systèmes de contrôle selon les différentes approches. Ces approches intègrent les facteurs de contingence qui permettent de comprendre les diverses orientations et les circonstances de leur mise en œuvre.

### 1.3.1. Approche par la culture<sup>1</sup>, le marché, le comportement et les résultats

Plusieurs auteurs se sont investis dans cette approche du contrôle. Quelques contributions pertinentes pour la compréhension des modes de contrôle sont consignées dans le tableau ci-après.

Tableau 3: Les travaux sur le contrôle par la culture, le marché, le comportement et les résultats

Auteurs	Systèmes de contrôle proposés	Commentaires
Ouchi (1977, 1979, 1982)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôle des comportements ou des résultats ;</li> <li>- Contrôle rituel ;</li> <li>- Contrôle par le marché ;</li> <li>- Contrôle bureaucratique ;</li> <li>- Contrôle clanique.</li> </ul>	Ces différents styles de contrôle permettent de bien suivre les activités.
Merchant (1998)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôle des actions (<i>actions controls</i>) ;</li> <li>- Contrôle des résultats (<i>results controls</i>)</li> <li>- Contrôle du personnel (<i>personnel controls</i>)</li> <li>- Contrôle par la culture (<i>cultural controls</i>)</li> </ul>	Cette classification se confond à celle proposée par Ouchi avec quelques aménagements

Source : Auteur à partir de la littérature.

William G. Ouchi a mis en évidence les divers modes de contrôle susceptibles d'être utilisés au sein d'une organisation ainsi que leurs conditions d'utilisation. Compte tenu de l'importance que ces modèles de contrôle revêtent pour notre étude, il nous semble nécessaire d'en proposer une brève description. Dans un sens restrictif, «*le contrôle par le marché permet la mise sous tension du personnel et une flexibilité maximum* » Burlaud (2000, p. 524). La définition que donne l'auteur au contrôle par le marché correspond à ce que nous appelons le contrôle par les résultats (Ouchi, 1977 ; Merchant, 1998) car il suppose le découpage de l'entreprise en entités autonomes (*business units*) ayant chacune des résultats à atteindre. La réussite de la bureaucratie comme forme de contrôle est conditionnée par une surveillance permanente des règles existantes pour éviter d'avoir ce que Crozier (1963, p. 254) appelle «*une participation clandestine et sans engagement*». Par ailleurs, Ouchi (1982) soutient que le mécanisme bureaucratique débouche sur l'aliénation, la dépendance, l'anomalie et la

<sup>1</sup> La culture dont il est question ici est la culture d'entreprise qui peut être définie comme «*l'ensemble des croyances véhiculées dans une entreprise : façons de s'habiller, aménagement de l'espace, attitude par rapport au temps mais aussi petits comportements quotidiens (se saluer, s'écrire, se téléphoner), vocabulaire et jargon particulier* » (Laroche, 2005, p. 550).

réduction de l'autonomie. Le clan<sup>2</sup> ou contrôle clanique intervient lorsqu'il y a convergence des objectifs et lorsque l'obtention de la performance est ambiguë. La culture clanique est faite de groupes d'enthousiastes réunis autour des potentialités d'une technologie, d'un produit ou d'un service. Le contrôle par le clan est basé sur un principe fondateur : la confiance. Une parfaite illustration du contrôle clanique s'observe dans les entreprises japonaises. C'est dans ce sens qu'Ouchi (1982) constate que les mécanismes de contrôle d'une entreprise japonaise font partie d'une philosophie de l'organisation. Théorie implicite de la société, cette philosophie contient les objectifs et les moyens permettant d'y aboutir. Ces objectifs représentent les valeurs des propriétaires, des employés, des clients et des contrôleurs de l'Etat. La coopération entre le personnel s'exprime par le rituel du "ringi" (ou acte de décision collective à la japonaise). Comme le soutiennent Alvesson & Kärreman (2004), le clan s'apparente au « contrôle socio-idéologique » caractérisé par l'absence des règles et des procédures ainsi que l'absence des standards de résultats.

Sur la typologie de Merchant (1998), le contrôle des actions (*action controls*) permet de juger si les employés œuvrent dans le sens de la stratégie ou non. Le contrôle des résultats permet d'encourager les individus pour obtenir les bons résultats dans leur travail. Il peut s'agir de la motivation financière, des promotions, de la sécurité de l'emploi. Le contrôle des résultats crée la méritocratie et se déroule le plus souvent dans des entités quasi autonomes comme des centres de responsabilité. Cependant, certaines conditions sont nécessaires pour sa mise en œuvre : la connaissance des résultats désirés, la possibilité d'influencer les résultats mesurés, la possibilité de mesurer les résultats effectivement, etc. Selon Malleret (1993), le contrôle par les résultats reste globalement un contrôle *a posteriori*. Le contrôle de gestion trouve sa raison d'être dans le mode d'administration par le marché et constitue un support privilégié d'une logique du contrôle par les résultats (Bescos, et al., 1995). Le contrôle du personnel (*personnel controls*) permet aux employés de bien travailler. Dans ce cas, chaque employé sait exactement les besoins de l'entreprise et ce qu'on attend de lui en retour. Dans la littérature consacrée au contrôle de gestion, le contrôle du personnel peut prendre plusieurs dénominations : auto-contrôle (*self-monitoring*), motivation, éthique et moralité. Du fait de la cohabitation dans une même entreprise de personnes d'origines diverses, le contrôle par la

---

<sup>2</sup> Le concept de clan revêt plusieurs significations : bande, caste, classe, chapelle, coterie, partie, faction. Il représente également un groupe formé de personnes réunies par une communauté d'intérêt ou d'opinion.



culture est nécessaire. Il peut encourager la bonne conduite (*good behavior*) à l'instar de la régularité, la ponctualité ou l'obéissance.

### 1.3.2. Approche par la stratégie et les mécanismes de coordination

Trois auteurs se sont particulièrement distingués par leurs travaux relatifs à ce mode de contrôle (Mintzberg, 1982 ; Anthony, 1988 ; Bouquin ; 1997).

Tableau 4 : Approche par la stratégie et les mécanismes de coordination

Auteurs	Systemes de contrôle	Commentaires
Mintzberg (1982 & 1989)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <u>Mécanismes de coordination : (1982)</u></li> <li>- Ajustement mutuel</li> <li>- Supervision directe</li> <li>- Standardisation des procédés</li> <li>- Standardisation des résultats</li> <li>- Standardisation des qualifications</li> <li>▪ <u>Mécanismes de coordination : (1989)</u></li> <li>- Standardisation des normes</li> <li>- Jeux politiques</li> </ul>	Chaque mécanisme de coordination correspond à un mode particulier de contrôle.
Anthony (1988)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Planification stratégique</li> <li>- Contrôle de gestion</li> <li>- Contrôle des tâches</li> </ul>	En plus de cette typologie, Anthony (1988) parle également (mais avec moins d'insistance) du contrôle formel et informel.
Bouquin (1997)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôle stratégique</li> <li>- Contrôle de gestion</li> <li>- Contrôle d'exécution</li> </ul>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. A chaque niveau de contrôle, Bouquin (1997) associe trois types d'action: la finalisation, le pilotage, la postévaluation.</li> <li>2. Il évoque par ailleurs le contrôle visible et le contrôle invisible ainsi que le modèle AMI.</li> </ol>

Source : Auteur à partir de la littérature.

Selon Mintzberg (1982), la coordination par ajustement mutuel est réalisée par une simple communication orale, non écrite et très pratique, vu l'effectif réduit de l'entreprise. Le contrôle du travail reste entre les mains de l'opérateur. La communication informelle ou verbale a l'avantage qu'elle donne lieu à un échange rapide et complet d'information l'émetteur étant en contact direct avec le récepteur (Koontz & O'donnell, 1980). Ce mode de régulation est très pratiqué dans les très petites entreprises (TPE). La coordination par supervision directe est le mécanisme par lequel «une personne se trouve investie de la responsabilité du travail des autres » (Mintzberg, 1982, p. 20). Ce mécanisme de contrôle pose le problème de l'éventail de subordination car au fur et à mesure que l'entreprise croît, le champ de contrôle s'éloigne de plus en plus. En dehors de la communication verbale ou impersonnelle, le travail peut être également coordonné par standardisation. « Il s'agit de

*définir avec précision le contenu et le programme du travail* » (Mintzberg, 1982, p. 21). La communication devient formalisée et représente une source de référence. L'émetteur n'a plus tellement besoin d'un contact avec le récepteur.

### 1.3.3. Approche par les coûts et la comptabilité

Les auteurs qui se sont investis dans le contrôle de gestion selon l'approche de calcul des coûts insistent sur le concept d'activité (qui est la base de toute création de valeur) et celui du coût. L'activité en contrôle de gestion est sujette aujourd'hui à des fluctuations très fortes et de courtes durées ; il revient à l'entreprise de pouvoir s'adapter rapidement (Mevellec, 1990). Les méthodes d'approche des coûts sont indiscutablement autant de méthodes de contrôle des activités. Dans leur article, Evraert & Mevellec (1991) proposent un modèle basé sur le calcul du coût par activité, modèle apportant une information plus stratégique et mieux utilisable par rapport à l'ancienne méthode de calcul.

Tableau 5 : Approche par les coûts et la comptabilité

Auteurs	Systèmes de contrôle	Commentaires
Mevellec (1998)	- Contrôle des coûts - Contrôle budgétaire - Contrôle des investissements	Ces trois outils sont la base du contrôle de gestion selon l'auteur.
Evraert & Mevellec (1991)	- Contrôle des coûts par activité	La méthode de coût par activité est mise en relief par ces auteurs. Son calcul diffère par rapport à l'ancienne conception.
Lebas (1996)	- Contrôle du coût de revient	Le prix de revient est mort et vive le coût de revient.
Boisvert (1996) Dermer (1988)	- Contrôle de gestion "comptable" ou contrôle « policier » - Contrôle de gestion intégré - Contrôle autoritaire - Contrôle consensuel	Le contrôleur de gestion doit passer du statut de "policier" (contrôle de gestion comptable ou contrôle autoritaire) au statut de "gestionnaire" (contrôle de gestion intégré ou contrôle consensuel)
Teller (1999)  Alvesson & Kärreman (2004)	- Contrôle classique - Contrôle cybernétique  - Contrôle technocratique	Le contrôle classique se caractérise par : la division du travail, l'autorité formelle, la détection et la correction des erreurs. Son support est la "comptabilité". La principale caractéristique du contrôle cybernétique est le traitement rapide des informations. Son support est "l'informatique". Le contrôle technocratique quant à se fonde sur les caractéristiques techniques ou technologie du travail.

Source : Auteur à partir de la littérature.

Selon Boisvert (1994) le contrôle de gestion comptable ou contrôle « policier » est un système de contrôle qui permet de protéger le patrimoine de l'entreprise, de prévenir les fraudes, les erreurs et les irrégularités. Ce mécanisme de contrôle ressemble également à ce que Dermer (1988, p. 27) appelle « contrôle autoritaire » (*authoritative control*). Le contrôle de gestion intégré quant à lui est plus souple, plus proactif et plus participatif que le premier.

#### 1.3.4. Approche par l'arbre décisionnel et les audits

Dans ses travaux portant sur les formes de contrôle, Hofstede (1981) s'intéresse aux organisations non marchandes (not-for-profit) et au système de contrôle mis en place par celles-ci. Il pose le problème de la multiplicité de contrôle dans ces organisations, observe la relation entre supérieur-subordonné et analyse la façon dont les budgets sont utilisés (Löning, 2005, p. 351). Hofstede (1981) pose une série de quatre questions à la suite desquelles il identifie des systèmes de contrôle différents. Les questions posées par l'auteur sont les suivantes :

- Les objectifs sont-ils ambigus ?
- Existe-t-il une possibilité de mesurer les résultats ?
- Peut-on trouver une relation de cause à effet ?
- L'activité est-elle répétitive ?

Ces questionnements ont permis à l'auteur d'identifier plusieurs types de contrôle : Contrôle politique, contrôle par jugement, contrôle intuitif, contrôle par essais et erreurs, contrôle par expert, contrôle de routine. Le tableau ci-après résume les différents modes de contrôle recensés.

Tableau 6: Approche de contrôle par l'arbre décisionnel

Auteurs	Modes de contrôle	Observations
Hofstede (1981)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <u>Contrôle non cybernétique</u></li> <li>- Contrôle politique</li> <li>- Contrôle par jugement</li> <li>- Contrôle intuitif</li> <li>▪ <u>Contrôle cybernétique</u></li> <li>- Contrôle par essais et erreurs</li> <li>- Contrôle par expert</li> <li>- Contrôle de routine</li> </ul>	Les trois premiers modes correspondent à des contrôles contingents, non cybernétique alors que les trois derniers sont des contrôles cybernétiques généralement pratiqués dans les entreprises marchandes.
Mikol (1998)	- Audit financier	Selon l'auteur, l'audit financier peut prendre plusieurs formes : audit des procédures informatiques, audit des comptes clients, audit des opérations de change, audit des charges sociales, audit de la liasse fiscale.
Renard (2006)	- Audit interne	L'auteur fait une analyse comparative entre le contrôle de gestion et les autres contrôles : audit interne, contrôle interne, contrôle externe.
Bouquin (1997)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Audit stratégique</li> <li>- Audit de gestion</li> <li>- Audit opérationnel</li> </ul>	Cette classification est la correspondance des types de contrôle : contrôle stratégique, contrôle de gestion, contrôle opérationnel. A chaque type de contrôle correspond une forme d'audit.
Robbings & Decenzo (2004)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôle préventif (<i>le feed-forward control</i>)</li> <li>- Contrôle continu</li> <li>- Contrôle curatif (<i>le feedback control</i>)</li> </ul>	La typologie proposée par Meric (2000) est également proche de celle de Robbings et Decenzo (2004).
Emmanuel, et al. (1990)		
Teller (1999)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrôle proactif</li> <li>- Auto contrôle</li> <li>- Contrôle statique</li> <li>- Contrôle dynamique</li> </ul>	Les deux premiers types appartiennent au deuxième couple alors que les deux derniers appartiennent au troisième.

Source : Auteur à partir de la littérature.

L'audit est également une autre forme de contrôle dans les entreprises. Ses domaines d'intervention sont vastes. Ils trouvent leur application dans l'approche systémique de l'entreprise. Chaque sous-système représente une zone d'incertitude organisationnelle au sens de Crozier & Friedberg (1977) et donc un domaine d'application de l'audit.

## 2. Méthodologie de recherche

### 2.1. Echantillonnage

Pour constituer l'échantillon des PME de cette étude, nous nous sommes d'abord basé sur leur activité principale. Nous avons ainsi retenu quatre (4) branches d'activité en nous inspirant de la nomenclature CITICAM Révisé de l'Institut National de Statistique (INS). Les branches d'activité concernées sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 7 : Nomenclature des branches d'activité retenues

N° Secteur	Désignation	Nombre d'entreprises		Total	Code secteur	Code branche
		Yaoundé	Douala			
Secteur 1	Boulangerie-pâtisserie	13	0	13	BP	Branche 9
Secteur 2	Industries manufacturières	8	11	19	IM	Branche 22
Secteur 3	Bâtiments et travaux publics	12	0	12	BTP	Branche 24
Secteur 4	Commerce général	34	14	48	CG	Branche 25
Secteur 5	Quincaillerie	14	0	14	QUIN	Branche 25
Secteur 6	Pharmacie	22	10	32	PH	Branche 25
TOTAL		103	35	138		

Source : Nomenclature CITICAM révisée (INS).

Au total, notre échantillon est constitué 138 PME (103 à Yaoundé soit 74,63% et 35 à Douala, soit 25,37%).

## 2.2. Collecte et traitement des données

La collecte des données s'est faite essentiellement à partir d'un questionnaire (68 questions codées de Q1 à Q68). Afin de mieux apprécier l'efficacité de chaque mode de contrôle, nous avons eu recours à quelques variables financières ou indicateurs de résultat notamment le ratio de la rentabilité économique (ROI) encore appelé « l'arbre de Dupond de Nemours ». Ce ratio est le plus utilisé en contrôle de gestion comme le soutiennent la plupart des spécialistes (Anthony et Govindarajan, 2000, p. 56 ; Anthony, 1988, p. 32 ; Emmanuel, et al., 1990, p. 225). Ce ratio a été décomposé en deux sous-ratios : la profitabilité qui est le rapport bénéfice sur chiffre d'affaires (B/CA) et la rotation des actifs qui est le rapport chiffre d'affaires sur total actif (CA/AT).

Pour atteindre notre objectif, nous allons utiliser l'analyse typologique. Encore appelée « taxinomie » (Malhotra, 2004, p. 540), l'analyse typologique a pour but de classer les individus en "classes" ou "groupes" relativement homogènes. Elle est généralement utilisée à des fins descriptives ou dans une optique confirmatoire (Chandon & Dano, 1997, p. 1). Parmi les deux méthodes de classification de l'analyse typologique (classification hiérarchique et classification non hiérarchique), nous avons opté pour la classification non hiérarchique (CNH) encore appelée « méthode nodale ». La variable « formalisation » nous a permis d'effectuer la classification non hiérarchique (CNH) notamment la méthode de partition

optimale ou *K-Mean Cluster*<sup>3</sup> ou encore la méthode des "nuées dynamiques". La variable budgétaire a permis d'utiliser la classification selon la méthode de l'algorithme itératif. Deux variables ont été retenues pour mesurer la formalisation : l'existence de l'organigramme et l'existence du manuel de procédures. Pour dépasser le simple constat et faire mieux ressortir les différents modes de contrôle, nous avons essayé de réaliser, à partir des possibilités du logiciel SPSS, une *K-Mean Cluster* sur les deux variables mentionnées

### 3. Présentation des résultats de l'étude et discussion

Nous présentons d'abord les modes de contrôle identifiés et ensuite une étude comparée de l'efficacité des différents modes identifiés.

#### 3.1. Les modes de contrôle identifiés

A partir de l'algorithme itératif, par adjonction de la variable « Budget » et par une série de choix dichotomique, nous avons opéré un classement des systèmes de contrôle en quatre groupes. Ce classement s'est appuyé sur les possibilités offertes par le logiciel SPSS notamment la rubrique *Split file* et *Compare groups*. La structure finale de classement des groupes est la suivante.

##### 3.1.1. Les PME formalisées avec une pratique budgétaire intensive

Le premier mode de contrôle (Mode 1) est constitué des PME dont le système de contrôle est formalisé, avec une pratique budgétaire effective. 21 PME de l'échantillon appartiennent à cette classe, soit 15,22 %. Encore qualifié de contrôle par les règles et procédures (Fiol, 1991) ou contrôle administratif (Hopwood, 1974) ou bien « *pseudo-contrôle ou Control Overkill* » (Bollinger & Hofstede, 1992, p. 119), le contrôle de gestion formel s'appuie sur les règles généralement écrites pour le pilotage des activités. En effet, les procédures sont des plans qui définissent les méthodes qui devront être utilisées pour l'exécution des activités prévues. Anthony (1988) souligne que certaines règles ne sont que des indications et deviennent obsolètes avec l'usure du temps. D'autres sont impératives au sens littéral du terme et d'autres encore sont des interdictions. Tout ce dispositif est mis en place à des fins de contrôle. Dans ce mode de contrôle, le budget sert à coordonner la planification et permet que l'autorité soit déléguée sans perte de contrôle. Les entreprises composant ce premier groupe se répartissent comme suit : 3 sont des industries manufacturières (14,3 %), 3 des quincailleries (14,3 %), 5

---

<sup>3</sup> Pour un exposé plus précis d'utilisation de cette méthode, voir CHATURVEDI, CARROL et al. (1997, p. 373).

des pharmacies (23,8 %), 4 des BTP (19,0 %), 6 des PME du commerce général (28,6 %). Quant à la forme juridique, on recense 2 SARL (9,5 %) et 19 S.A. (90,5 %). Aucune entreprise individuelle (EI) ne fait partie de ce premier mode de contrôle.

Les données statistiques et financières de ces PME sont résumées dans le tableau ci-après.

Tableau 8: Données statistiques et financières de la première typologie (Mode 1)

Indicateurs de tendance centrale et de dispersion	Données financières		
	BN/CA	CA/TA	BN/TA
Moyenne	0,070	4,162	0,308
Médiane	0,077	3,653	0,200
Ecart type	0,040	2,104	0,259
Minimum	-0,026	1,382	-0,11
Maximum	0,144	8,746	0,82
Premier quartile (Q1)	0,475	2,46	0,118
Troisième quartile (Q3)	0,099	5,264	0,519
Skewness	-0,902	0,871	0,43
Kurtosis	1,298	-0,137	-0,73
<b>Effectif (N1) = 21 PME</b>			
<b>Secteurs d'activité concernés :</b>			
Industries Manufacturières : 3 (14,3 %)			
Quincaillerie : 3 (14,3 %)			
Pharmacie : 5 (19,0 %)			
Bâtiments et travaux publics : 4 (23,8 %)			
Commerce général : 6 (28,6 %)			

Source : Auteur.

Le commentaire suscité par les données du tableau peut être fait à deux niveaux. D'abord les indicateurs de tendance centrale, et ensuite les indicateurs de dispersion et de positionnement. S'il faut s'en tenir au ratio du retour sur investissement ( $ROI = BN/TA$ ), on constate que sa moyenne pour les 21 PME est de 0,308 (ou 30,8 %), la médiane de 0,20. Quant aux indicateurs de dispersion, on remarque que l'écart type est de 0,259, le ratio le plus faible est de -0,11 et le plus élevé de 0,82. Le premier quartile (Q1) est de 0,118, le troisième (Q3) de 0,519. En ce qui concerne la forme, le coefficient d'asymétrie (skewness) est de 0,43 (concentration vers les ROI les plus faibles) et le coefficient d'aplatissement (kurtosis) de -0,73 (faible concentration autour de la rentabilité économique moyenne).

En outre, cinq secteurs d'activité sont concernés par ce mode de contrôle : industries manufacturières (14,3 %), quincaillerie (14,3 %), pharmacie (23,8 %), BTP (19,0 %) et commerce général (28,6 %).

### 3.1.2. Les PME formalisées avec une pratique budgétaire nulle

Le deuxième mode de contrôle (Mode 2) est constitué des PME formalisées mais avec une pratique budgétaire presque inexistante. 61 PME sont concernées par ce groupe, soit 44,20 % de l'effectif total. Au plan sectoriel, on y retrouve 10 boulangeries (16,4 %), 11 industries manufacturières (18,0 %), 7 quincailleries (11,5 %), 6 pharmacies (9,8 %) et 21 PME du commerce général (34,4 %). Toutes les formes juridiques sont représentées dans ce groupe : 5 entreprises individuelles (8,2 %), 40 SARL (65,6 %) et 16 S.A. (26,2 %).

Cette deuxième typologie est la plus dominante car 61 PME de l'échantillon (44,20 %) sont concernées. Les données statistiques et financières sont présentées dans le tableau.

Tableau 9: Données statistiques et financières de la deuxième typologie (Mode 2)

Indicateurs de tendance centrale et de dispersion	Données financières		
	BN/CA	CA/TA	BN/TA
Moyenne	0,055	4,069	0,240
Médiane	0,067	4,034	0,228
Ecart type	0,043	1,724	0,208
Minimum	-0,055	0,000	-0,161
Maximum	0,139	10,018	0,798
Premier quartile (Q1)	0,029	2,854	0,130
Troisième quartile (Q3)	0,087	4,757	0,370
Skewness	-0,661	0,948	0,340
Kurtosis	-0,099	1,971	0,386
<b>Effectif (N2) = 61 PME</b>			
<b><u>Secteurs d'activité concernés :</u></b>			
Industries Manufacturières : 11 (18,0 %)			
Quincaillerie : 7 (11,5 %)			
Pharmacie : 6 (9,8 %)			
Bâtiments et travaux publics : 6 (9,8 %)			
Commerce général : 21 (34,4 %)			
Boulangerie : 10 (16,4 %)			

Source : Auteur.



Par rapport à la première typologie, on constate une baisse de la rentabilité économique moyenne qui passant de 0,308 à 0,240. La baisse se constate aussi en ce qui concerne l'écart type. Les deux coefficients de forme sont positifs (skewness = 0,34 et kurtosis = 0,36). Autrement dit, on observe une forte concentration vers les ratios les plus faibles.

Tous les six secteurs d'activité de l'étude sont représentés dans cette deuxième typologie contrairement à la première où il n'y avait que cinq secteurs.

### *3.1.3. Les PME non formalisées avec une pratique budgétaire intense*

Le troisième mode de contrôle (Mode 3) est pratiqué par les PME donc le système de gestion n'est pas formalisé (absence d'organigramme et du manuel de procédures) mais qui ont recours au budget pour le pilotage des activités. On dénombre pour ce cas de figure 10 PME, soit 7,25 % de l'échantillon total. Cette forme de contrôle peut être aussi assimilée à un système de « contrôle par observation attentionnée » ou « contrôle dispersé ».

Les secteurs d'activité concernés sont les suivants : une boulangerie (10,0 %), 2 quincailleries (20,0 %), 3 pharmacies (30,0 %) et 4 entreprises du commerce général (40,0 %). Deux formes juridiques dominant ce groupe : 9 SARL (90,0 %) et une S.A. (10,0 %).

La troisième typologie des systèmes de contrôle apparaît comme la moins fournie car elle ne comprend que 10 PME de l'échantillon, soit 7,25 %. Les données statistiques et financières relatives à ces PME se présentent comme suit.

Tableau 10: Données statistiques et financières de la troisième typologie (Mode 3)

Indicateurs de tendance centrale et de dispersion	Données financières		
	BN/CA	CA/TA	BN/TA
Moyenne	0,102	3,622	0,228
Médiane	0,064	3,647	0,210
Ecart type	0,171	1,794	0,201
Minimum	-0,046	0,671	-0,158
Maximum	0,578	7,705	0,611
Premier quartile (Q1)	0,040	2,620	0,151
Troisième quartile (Q3)	0,081	4,100	0,324
Skewness	2,854	0,939	-0,033
Kurtosis	8,744	3,209	1,678
<b>Effectif (N3) = 10 PME</b>			
<b><u>Secteurs d'activité concernés :</u></b>			
Quincaillerie : 2 (20,0 %) Pharmacie : 3 (30,0 %) Commerce général : 4 (40,0 %) Boulangerie : 1 (10,0 %)			

Source : Auteur.

On observe une baisse de la rentabilité économique moyenne (0,228) par rapport aux deux précédents modes de contrôle (0,308 et 0,240). La même tendance s'observe en ce qui concerne l'écart type (de 0,210 à 0,208). Le ratio le plus élevé est de 0,611 et le moins élevé de -0,158. Par contre l'asymétrie est négative (kurtosis = -0,033), cela veut dire qu'il y a une concentration vers les ratios les plus élevées.

Quatre secteurs d'activité sont concernés : Quincaillerie (20 %), Pharmacie (30 %), Commerce général (40 %) et Boulangerie (10 %).

#### 3.1.4. Les PME non formalisées avec une pratique budgétaire nulle

Le dernier type de contrôle recensé (Mode 4) concerne les entreprises informelles sans système budgétaire. Près de 46 PME font partie de cette classe, soit 33,33 % de l'échantillon total. Ce dernier cas traduit en fait l'absence pure et simple des mécanismes de contrôle. Si le

contrôle de gestion est un processus, l'absence du processus correspond à l'absence du contrôle. Ce quatrième cas peut être qualifié de « contrôle par observation attentiste » ou « contrôle embryonnaire ».

Parmi les 46 PME de ce groupe, 2 sont des boulangeries (4,3 %), 5 des industries manufacturières (10,9 %), 2 des quincailleries (4,3 %), 18 des pharmacies (39,1 %), 2 des BTP (4,3 %) et 17 du commerce général (37,0 %). En ce qui concerne la forme juridique, 8 PME sont des entreprises individuelles (17,7 %) et 38 sont des SARL (82,6 %). Aucune SARL ne fait partie de ce quatrième mode de contrôle.

Les PME qui se trouvent dans cette dernière catégorie de notre essai de classement sont au nombre de 46 (33,33 %). Les informations statistiques et financières de cette typologie sont résumées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 11: Données statistiques et financières de la quatrième typologie (Mode 4)

Indicateurs de tendance centrale et de dispersion	Données financières		
	BN/CA	CA/TA	BN/TA
Moyenne	0,008	4,875	0,086
Médiane	0,036	4,697	0,125
Ecart type	0,073	1,652	0,353
Minimum	-0,187	2,161	-0,777
Maximum	0,118	8,326	0,772
Premier quartile (Q1)	-0,033	3,638	-0,163
Troisième quartile (Q3)	0,069	5,973	0,401
Skewness	-0,754	0,316	-0,350
Kurtosis	0,040	-0,664	-0,238
<b>Effectif (N4) = 46 PME</b>			
<b><u>Secteurs d'activité concernés :</u></b>			
Industries Manufacturières : 5 (10,9 %)			
Quincaillerie : 2 (4,3 %)			
Pharmacie : 18 (39,1 %)			
Bâtiments et travaux publics : 2 (4,3 %)			
Commerce général : 17 (37,0 %)			
Boulangerie : 2 (4,3 %)			

Source : Auteur.

On constate une fois de plus la baisse de la rentabilité économique moyenne par rapport aux trois modes précédents. Par contre, on observe une hausse de l'écart type par rapport au mode 3 (de 0,201 à 0,353). L'asymétrie est négative (-0,350) ainsi que l'aplatissement (-0,238). Il y a donc une concentration vers les ratios élevés. On peut également noter que tous les secteurs d'activité sont représentés dans cette quatrième typologie.

Au total, le tableau ci-dessous regroupe les typologies de contrôle que nous avons essayé de ressortir sur la base des informations collectées.

Tableau 12 : Synthèses des typologies des systèmes de contrôle de gestion dans les PME de l'échantillon

Modes	Dénominations	Effectif	Fréquence
M1	Contrôle formalisé à participation budgétaire dominante	21	15,22 %
M2	Contrôle formalisé à participation budgétaire restreinte	61	44,20 %
M3	Contrôle informel à participation budgétaire intense ou contrôle par observation attentionnée (contrôle dispersé).	10	7,25 %
M4	Contrôle informel par observation attentiste (contrôle embryonnaire)	46	33,33 %
Total		138	100 %

Source : Auteur.

On constate que le mode de contrôle dominant dans les PME de l'échantillon est le mode 2 (44,20 %), c'est-à-dire le contrôle de gestion formalisé à participation budgétaire restreinte ou nulle. De l'autre extrémité, le système de contrôle le moins utilisé est le mode 3 c'est-à-dire le contrôle informel à participation budgétaire intense (7,25 %). Il s'agit dans ce dernier cas en réalité d'une absence de contrôle de gestion.

L'essai d'analyse typologique des systèmes de contrôle que nous venons d'effectuer doit nous permettre de procéder à l'analyse de l'efficacité par une série de tests statistiques sur les modes de contrôle ainsi catalogués.

## Conclusion

L'objectif de cette recherche était de proposer une typologie des systèmes de contrôle de gestion et de mesurer leur efficacité croisée. Nous nous sommes d'abord basés sur les écrits et les travaux d'auteurs pour essayer repérer les modes existants. En suite sur la base d'une enquête, nous avons effectué une typologie en utilisant la méthode de la classification hiérarchique (CAH) encore appelée « méthode nodale ». Deux variables pivots ont été retenues : la formalisation et la pratique budgétaire. Nous constatons qu'au Cameroun, les mécanismes de gestion sont très diversifiées et varient d'un non seulement d'un secteur d'activité à un autre, mais d'une entreprise à une autre. De même, les systèmes de contrôle sont très hétérogènes et varient d'une entreprise à une autre. En utilisant la méthode des nuée dynamique, quatre mode de contrôle de gestion existent dans les PME camerounaises de l'échantillon : les PME formalisées avec une pratique budgétaire intensive (Mode 1), les PME formalisées avec une pratique budgétaire nulle (Mode 2), les PME non formalisées avec une pratique budgétaire intense (Mode 3) et les PME non formalisées avec une pratique budgétaire nulle (Mode 4). En utilisant les tests d'hypothèse (Anova, Fisher, Tukey & Scheffe) pour étudier l'efficacité croisée des modes de contrôle identifiés, nous constatons que l'utilisation du budget et la formalisation du système de gestion ne sont pas toujours liés comme on pourrait le croire. Les résultats ainsi trouvés doivent être relativisés et utilisés avec prudence car les PME, malgré toutes garanties possibles, sont toujours réservées à donner la bonne information et surtout lorsqu'il s'agit des informations économiques et financières. Ces résultats ainsi que d'autres que nous avons exposés suscitent des axes de recherche future qui pourront se centrer sur les systèmes de contrôle monosectoriel et leurs facteurs d'influence.

## Références

Achra Nafzaoui M. et El Hammoumi Z. (2018), «Les dispositifs de contrôle de gestion en matière de pilotage de la performance », *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, N° 7, Décembre, p. 175-192.

Alvesson M. et Kärreman D. (2004), « Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management constancy firm », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, N° 3-4 April/May, pp. 423-444.

Anthony R. N. (1965), *Planning and control systems : A frame-work for analysis*, Harvard University Review.

Anthony R. N. (1988), *La fonction de contrôle de gestion*, Publi-Union Editions.

Anthony R. N. et Govindarajan V. (2000), *Management control system*, Editions McGraw-Hill/Irwin, 10<sup>e</sup> Edition.

Bernard Y. et Colli J. C. (1996), *Dictionnaire économique et financier*, Editions du Seuil, Paris.

Bertalanffy L. V. (1973), *Théorie générale des systèmes*, Editions Dunod, Paris.

Bescos P. L. et al. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Editions Montchretien, Paris, 3<sup>e</sup> édition.

Boisvert H. (1994), « Le modèle ABC : du contrôle sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*, N° 258, Juin - Août, p. 39-44.

Bollinger D, Hofstede G. (1987), *Les différences culturelles dans le management : comment chaque pays gère-t-il ses hommes ?* Editions d'Organisation, Paris, 268 p.

Bouquin H. (1991), « Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources », *Revue Française de Gestion*, N° 86, Novembre-Décembre, p. 17-26.

Bouquin H. (1996), « Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ? », *Gestion, Revue Internationale de Gestion*, Vol. 21, N° 3, Septembre, p. 97-103.

Bouquin H. (1997), « Le contrôle de gestion » in Simon Y. et Joffre P. (Dir.), *Encyclopédie de gestion*, Edition Economica, Paris, 2<sup>e</sup> édition, p. 667-686.

Bourguignon A. (1997), « Sous les pavés la plage...ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 3 – Volume 1, mars, p. 89-101.

Burlaud A. (2000), « Contrôle et gestion », in Colasse B. (Dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Editions Economica, Paris, p. 521-532.

Burlaud A. Eglem J. Y. et al. (2004), *Dictionnaire de gestion : comptabilité, finance, contrôle*, Editions Fourcher. Vanves.

Chadefaux M. (1999), « Prise de contrôle » in Le Duff R. (Coord.), *Encyclopédie de la gestion et du Management*, Editions Dalloz, Paris, p. 190-191.

Chandon J. L. et Dano F. (1997), « Analyse typologique confirmatoire. Evaluation d'une partition hypothétique issue d'une étude sémiotique », *Recherche et Application Marketing*, vol. 12, n° 2, p. 1-22.

Chiapello E. (1996), « Les typologies de modes de contrôle et leurs facteurs de contingence », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 2, Septembre, p. 72-81.

Cornu G. (1987), *Vocabulaire juridique*, PUF Paris, 7e édition.

Crozier M. (1963), *Le phénomène bureaucratique*, Editions du Seuil.

Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Editions du Seuil, Paris.

Dananoune R. & Maimouni S. (2018), « Les pratiques du contrôle de gestion dans les P.M.E. : cas d'entreprises de la région du Nord du Maroc », *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, N° 4, mars, p.269-296.

De Rosnay J. (1975), *Le microscope*, Editions du Seuil.

Dermer J. (1988), «Control and organizational order », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, N° 1, p. 25-36.

Drucker P. F. (2000), *A propos du management*, Editions Village Mondial, Paris.

Dupuy Y. (2007), « La métamorphose du contrôle de gestion », *Problèmes Economiques*, N° 2.917, février, p. 38-42.

Emmanuel C, et al. (1990), *Accounting for management control*, 2è Edition Chapman & Hall.

Evraert S., Mevellec P. (1991), « Les systèmes de coût par activité : réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, Janvier – Février, p. 91-101.

Fiol M. (1991), *La convergence des buts*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur ès Science de Gestion, Université Paris IX Dauphine.

Friedberg E. (1993), *Le pouvoir et la règle : Dynamiques de l'action organisée*, Editions du Seuil, Paris.

Guibert N. et Dupuy Y. (1997), « La complémentarité entre contrôle "formel" et contrôle "informel" : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 3, Volume 1, mars, p. 39-52.

Hofstede G. et Hofstede G. J. (2005), *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, McGraw-Hill, 434 p.

Koontz H. et O'donnell (1980), *Management, Principes et méthodes de gestion*, McGraw-Hill Editeurs.

Laroche H. (2005), « Culture organisationnelle », *Management*, PUF, Paris, p. 549-591.

Lebas M. (1996), « Le prix de revient est mort ! Vive le coût de revient », *Revue Française de Comptabilité*, N° 275, p. 54-57.

Löning H. (2005), « Geert Hofstede » in Bouquin (Dir.), *Les grands auteurs en Contrôle de Gestion*, Editions EMS, p. 347-366.

Malleret V. (1993), *Une approche de la performance des services fonctionnels : l'évaluation des centres de coût discrétionnaires*, Thèse pour l'obtention du titre de Docteur en Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine, UFR Sciences des Organisations.

Melese J. (1991), *L'analyse modulaire des systèmes (AMS)*, Editions d'Organisation, Paris.

Merchant K. A. (1998), *Modern Management Control Systems : Text & Cases*, International Edition.

Mevellec P. (1990), *Contrôle de gestion : la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Mikol A. (1998), *Le contrôle interne*, P.U.F. Paris.

Mintzberg H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'Organisation, Paris.

Mintzberg H. (1989), *Le Management : Voyage au centre des organisations*, Editions d'Organisation, Paris.

Muson C. L., Rosenblatt M. J. et al. (1999), « Gérer les jeux de pouvoir au sein d'une filière », *L'Expansion Management Review*, Septembre, p. 78-100.

Nobre T. (2001), « Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 7-Volume 1, Mars, p. 129-146.

Ouchi W. G. (1979), « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, 25 (9), pp. 833-848, in Emmanuel C., Otley D. et al. (1996), *Reading Accounting for Management Control*, International Thompson Press, p. 63-82.

Ratnasiri H. (2012), « A Critique of the Mainstream Management Control Theory and Way Forward », *Sage open*, October-December, 1-11, DOI:10.1177/2158244012470114, <http://sgo.sagepub.com>.

Renard J. (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions d'Organisation, Paris, 6<sup>e</sup> édition.

Robbins S. et Decenzo D. (2004), *Management*, Pearson Education, Paris.

Simon H. A. (1983), *Administration et Processus de décision*, Editions Economica, Paris, 321 p. (1<sup>re</sup> édition en 1947 et révisée en 1973).

Teller R. (1999), « Système de contrôle », in Le Duff R. (Coord.), *Encyclopédie de la gestion et du Management*, Editions Dalloz, Paris, p. 191-193.

Thietart R. A. (2003), *Le management, Que sais-je ?*, PUF, Paris, 127 p.