

PROCEDURE DE MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION : OUTIL D'AIDE AU PILOTAGE DES PME/PMI AU BURKINA FASO

Papier pour la conférence académique internationale tenue par ILBOUDO Barké ce 20/02/2021

0. PREVOIE

Longtemps négligée par la littérature spécialisée, la question du contrôle de gestion dans les Petites et Moyennes Entreprises a fait l'objet récemment de plusieurs études de terrain. Ces études portent principalement sur les Petites et Moyennes Entreprises au Burkina Faso. Notre travail présente les résultats d'une étude empirique réalisée auprès de plusieurs entreprises au Burkina Faso. Il s'agit d'étudier les différents outils de contrôle de gestion utilisés dans les Petites et Moyennes Entreprises burkinabé et plus précisément, d'identifier les pratiques de calcul de coûts dans ces entreprises. Notre étude confirme que la fonction de contrôle dans les Petites et Moyennes Entreprises est une fonction invisible, peu instrumentée et hétérogène où le contrôle informel occupe une place très importante. Cette fonction est sensible à plusieurs facteurs dont la taille de l'entreprise, son objectif économique, l'élargissement de la gamme de produits offerts, la formation de base du propriétaire dirigeant ainsi que sa culture.

1. INTRODUCTION GENERALE

Le contrôle de gestion est une discipline riche, complexe et en constante évolution. Il suit de très près les transformations de la société. Or, l'essentiel des activités humaines est de plus en plus dominé par l'immatériel, la complexité et la quête effrénée de la performance. Les fonctions de direction et de contrôle se transforment, exigent des aptitudes conceptuelles importantes et une grande estime de la responsabilité. Dans ce contexte, il ne suffit plus de former les individus à un emploi, mais il faut leur donner les moyens de s'adapter à des situations et des environnements différents. Le contrôle de gestion, au delà d'un objectif de surveillance, s'efforce par ses mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prises de décision, de pilotage et d'évaluation de la performance.

L'objet de ce thème est de montrer l'éventail des outils que mettent en œuvre le contrôle de gestion et sa portée. Dans cette perspective, nous situerons le contrôle de gestion dans le management des organisations, et présenterons les outils traditionnels comme le budget et les tableaux de bord, destinés à supporter le processus décisionnel.

1.1 Cadre conceptuel de l'étude et problématique

a- Contexte de l'étude

Dans l'optique de globalisation des marchés et de compétitivité accrue des entreprises, les outils de gestion destinés à supporter le processus de décision sont de plus en plus prépondérants dans la réalisation de la performance. Le contrôle de gestion au-delà d'un objectif de surveillance, s'efforce par ces mécanismes de répondre aux besoins des gestionnaires dans les activités de prise de décision, de contrôle et d'évaluation de la performance. Sous la contrainte des mutations de l'environnement socio-économique des organisations, le contrôle de gestion a quelque peu délaissé ses outils traditionnels pour se tourner vers de nouvelles pratiques où les concepts de pérennité, de valeurs pour les actionnaires et les clients, de processus sont devenus primordiaux. Dans un tel environnement, la conduite des affaires impose désormais une véritable culture de contrôle diffusée aussi bien dans les fonctions administratives que dans les fonctions opérationnelles de l'entreprise. Le contrôle de gestion se situe alors au cœur de la problématique actuelle de la gestion. Il apparaît en effet aujourd'hui comme étant le « **système nerveux** » des organisations modernes.

b- Problématique

La gestion d'une organisation consiste à planifier, organiser, coordonner, contrôler des décisions et des actions. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme nécessaire dans tout système de gestion. La conception du système de gestion a connu une évolution au cours du temps. Cette évolution s'explique par le changement des conditions générales de gestion et par la modification importante de l'environnement et des normes culturelles et sociales. Le contrôle de type taylorien qui consistait à rectifier les procédures et à sanctionner les individus est obsolète. Il ne suffit plus d'établir des règles et des normes pour modéliser les comportements des individus au sein de l'organisation, mais d'élaborer un système d'information pour réduire l'incertitude et orienter les décisions prises à tous les niveaux hiérarchiques vers la réalisation de tous les objectifs, perfectionner ses outils et élargir sa base en impliquant dans sa pratique des réalités opérationnelles, notamment les techniciens qui encadrent le processus de production. Les PME/PMI au Burkina Faso sont confrontées à des problèmes de maîtrise des charges et d'optimisation des ressources. Ainsi, nous a-t-il paru pertinent qu'un intérêt

particulier soit porté à cette situation au regard de la position stratégique des PME/PMI et de l'importance de son niveau d'activité et son rôle social dans le financement du secteur privé au Burkina Faso.

L'une des meilleures préventions dont elles disposent pour minimiser le risque de rupture de l'équilibre financier et de la contre-performance, est sans conteste l'adoption des outils de gestion moderne dont le contrôle de gestion est un instrument essentiel de contrôle et de pilotage. Mais comment mettre en place un système de contrôle de gestion pour qu'il soit un système de pilotage assurant aux PME/PMI une meilleure performance ? En d'autres termes, comment les outils et techniques du contrôle de gestion peuvent-ils être mis en œuvre au sein des PME/PMI afin de garantir le triple principe d'économie, d'efficacité et d'efficience ?

1.2 Objectifs de recherche

L'objectif général poursuivi est de montrer que le contrôle de gestion, véritable instrument d'aide à la prise de décision, s'avère indispensable dans le processus de management des PME/PMI au Burkina Faso. Il s'agira de manière spécifique de :

- *De faire le diagnostic de la situation actuelle des PME/PMI au Burkina Faso avec la mise en évidence de la nécessité de mise en place d'un système de contrôle de gestion performant ;*
- *Proposer la mise en place d'un système de contrôle de gestion aux PME/PMI avec la mise en relief des étapes et des conditions de viabilité du système.*

1.3 Questions de recherche

Les problèmes soulevés nous conduisent à poser la question de recherche suivante :

- *Les techniques de mise en place du système de contrôle de gestion décrites dans la littérature comme outils d'aide au pilotage prennent-elles en compte les spécificités des PME/PMI ?*

2. LA MÉTHODOLOGIE UTILISÉE

Pour réaliser les objectifs fixés, nous avons adopté la démarche suivante :

- Recherche documentaire à partir des ouvrages traitant du contrôle de gestion ;
- Recherche sur Internet ;
- Utilisation des documents internes des PME/PMI;
- Entretien avec le staff des PME/PMI ;
- Expériences professionnelles acquises.

3. PRESENTATION ET DISCUSSION DES RESULTATS DE L'ETUDE

Avant de dresser un état des différents outils de contrôle de gestion que nous avons identifié lors de notre étude, il est important, de présenter l'emplacement et l'importance de la fonction de contrôle de gestion dans les entreprises interrogées. Les résultats de notre recherche confirment que cette fonction n'existe pas comme fonction à part entière, elle est assurée par le comptable de l'entreprise qui, en règle générale, obtient les informations et les instructions du propriétaire dirigeant d'une manière informelle, « Le rôle du comptable est de remplir automatiquement les rubriques, c'est moi-même qui fait l'analyse et qui prend les décisions » nous a affirmé l'une des personnes interrogées.

Les dirigeants ont été emmené à recenser les différentes fonctions présentes dans l'entreprise on trouve la fonction commerciale, de production, financière mais pas de contrôle de gestion. En comparant les cas étudiés nous remarquons que la formation de base du dirigeant a un effet important sur le rôle et la place de la fonction de contrôle de gestion dans l'entreprise. Les entreprises où les dirigeants possèdent une formation en gestion, économie ou en finance, une place plus importante est accordée à cette fonction. Dans les autres cas, où l'entrepreneur ne possède aucune formation de base, c'est lui-même, qui assure le rôle de contrôleur de gestion et il se base principalement sur son intuition dans la prise de décision. Toutefois différents outils sont utilisés et mis en place au sein des entreprises. D'après les entretiens effectués nous remarquons que les pratiques de contrôle de gestion sont hétérogènes et diffèrent d'une entreprise à l'autre.

3.1 Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les Petites et Moyennes Entreprises

✓ La comptabilité générale : source fondamentale d'information

La comptabilité générale est une source d'information importante et primordiale pour les Petites et Moyennes Entreprises au Burkina. Les dirigeants de notre échantillon ont affirmé qu'un système de comptabilité générale bien adapté à l'activité de l'entreprise est une nécessité, « le

premier objectif, aujourd'hui, est de faire une comptabilité générale adaptée à notre besoin, cela n'est pas facile, ça prend du temps ». La pratique répandue est la production de compte de résultat, sur des périodes plus courtes, généralement mensuelles ou trimestrielles, pour prendre des décisions adéquates. L'idée qui régnait avant était l'élaboration, à la fin de l'année, des comptes de l'exercice et c'est tout. La plupart des systèmes de comptabilité étaient faites pour des raisons fiscales et ne servaient à rien concernant la gestion de l'entreprise. Peu à peu les entreprises ont commencé à adapter leur système de comptabilité à leur besoin en information pour servir comme support pour le contrôle de gestion, surtout dans les entreprises de petite taille qui compte essentiellement sur les informations tirées de la comptabilité générale pour gérer leur entreprise.

✓ Outils de prévision

Les résultats nous apprennent, que plus de la moitié des entreprises interrogées élaborent un budget prévisionnel d'exploitation, rédigent également un compte de résultat et un bilan prévisionnel. Ces entreprises travaillent le plus souvent avec des données historiques. Les domaines sur lesquels les Petites et Moyennes Entreprises effectuent des prévisions concernent, principalement, l'activité : production, chiffre d'affaire, coût et marge ; le compte de résultat et le bilan. Aujourd'hui le budget commence à s'orienter vers le marketing qui intéresse de nouveau les entreprises. Les dirigeants affirment que dans le contexte actuel, l'image est un facteur clé de succès très important, qui était oublié auparavant, par conséquent un budget marketing est élaboré chaque année. Concernant l'horizon et la fréquence des prévisions, on constate que les prévisions sont faites à court terme moins d'un an. Les prévisions à moyen terme et long terme sont inexistantes. Un des dirigeants nous a indiqué qu'un essai de prévision à long terme, dans un contexte d'incertitude, aboutit à un échec.

✓ Outils de suivi

Le tableau de bord est un outil qui commence à être répandu dans les entreprises burkinabés. Face à la concurrence locale et internationale accrue et à l'incertitude des marchés il fournit rapidement les informations essentielles et permet de prendre les actions correctives au bon moment. Malgré ce fait, les entreprises interrogées le considèrent comme un simple outil d'analyse financière et moins comme un outil d'aide à la prise de décision. Nous remarquons que les indicateurs du tableau de bord sont minimales et couvrent une dimension simplement

financière. Les indicateurs les plus importants constituant le tableau de bord relèvent des indicateurs comptables : la croissance du chiffre d'affaire, la marge, le résultat d'exploitation, le montant des stocks le nombre d'employé par fonction, le suivi de la trésorerie, le fond de roulement et les coûts unitaires qui est considéré comme l'indicateur le plus important comme nous a souligné un des dirigeants interrogés « Dans un contexte économique peu favorable, avec une concurrence accrue, avoir une meilleure vision sur les coûts est une priorité ».

Une information présente dans un tableau de bord, pour avoir une signification, doit être comparée soit avec un objectif prévisionnel, soit avec un chiffre antérieur, soit avec une donnée de la concurrence. La comparaison dans le cas des entreprises étudiées se fait uniquement sur des données antérieures. Ces tableaux sont élaborés généralement sur une base mensuelle ou trimestrielle la majorité des dirigeants interrogés affirment qu'avec l'incertitude qui règne un tableau de bord mensuel est nécessaire pour faire les corrections au bon moment. Les informations dont disposent les Petites et Moyennes Entreprises sont limitées et de nature presque exclusivement financière et sont utilisées pour guider les décisions opérationnelles et permettre des actions correctrices.

✓ Outils d'analyse

Les outils d'analyse permettent aux entreprises d'effectuer une analyse des écarts qui leur permet de comprendre pourquoi elles sont ou elles ne sont pas efficaces. Concernant l'analyse de la demande les outils d'analyse sont inexistantes dans les entreprises interrogées. L'activité commerciale de ces entreprises est fondée sur les relations personnelles des dirigeants avec les clients et le plan de marketing est souvent inexistant. Cette situation commence à changer, un des dirigeants nous a révélé que l'importance donnée au marketing a été longtemps ignorée par les entreprises, mais celles-ci commencent à lui accorder une importance de plus en plus « il faut investir sur l'image, auparavant on n'a pas dépensé suffisamment pour le marketing ». A ce stade les entreprises ne possèdent pas les informations nécessaires pour pouvoir effectuer des analyses nécessaires sur le plan de la demande. Pour l'analyse de l'offre toutes les entreprises interrogées effectuent un calcul de coûts. Actuellement, l'analyse des coûts est une priorité pour les Petites et Moyennes Entreprises burkinabés. Ce calcul sert principalement à fixer les prix et à calculer les marges. Les modalités de calcul des coûts et leur finalité seront analysées dans la partie suivante qui traite des systèmes de comptabilité analytique mis en place dans les Petites et Moyennes Entreprises.

3.1 La comptabilité analytique et les pratiques de calcul de coût

L'introduction de la comptabilité analytique est récente dans les Petites et Moyennes Entreprises burkinabés au Burkina Faso. Elle date de plusieurs années et son établissement n'est pas encore définitif au sein du système comptable. Beaucoup d'améliorations et d'adaptations doivent être entamés pour rendre le système complet et définitif. Les dirigeants rencontrés ont assuré que leur système comptable avait besoin de beaucoup de modifications « pour la comptabilité analytique notre système doit être plus développé et plus précis, par exemple dans l'affectation des charges la réalité n'est pas exactement ce qu'on fait actuellement », mais la contrainte principale pour ce développement est humaine, c'est les personnes et leur culture. C'est un changement qui aura des répercussions sur l'entreprise toute entière. Il faut du temps pour habituer les gens dans l'entreprise aux nouveaux systèmes.

✓ La comptabilité analytique

Le système de comptabilité analytique dans les entreprises burkinabés n'est pas formalisé, les méthodes mises en place sont liées principalement à la taille de l'entreprise et la complexité du système est liée à la formation de base du propriétaire dirigeant. Dans les entreprises interrogées, la comptabilité analytique tire ses informations des fiches de production manuscrites, établies en fin de chaque journée de production. Un des dirigeants a déclaré qu'il consulte ces fiches et calcul un coût variable approximatif des produits fabriqués basés sur le coût de la matière première et de l'emballage. Ce travail extracomptable est fait sur des feuilles manuscrites séparées en utilisant une calculatrice élémentaire et résume toute la comptabilité analytique. Dans les entreprises qui ont une taille plus grande le calcul du coût est plus élaboré. Les informations sont extraites de la comptabilité générale, des fiches de production, et des bons de travail remplis par les ouvriers. Les charges obtenues sont transmises sur des fichiers Excel pour les imputer aux produits considérés. De même, l'élaboration de la comptabilité analytique est généralement une décision prise par le propriétaire dirigeant. D'après les résultats des entretiens on remarque que l'élaboration et la complexification du système de comptabilité est souvent fonction de la formation de base du propriétaire dirigeant. Comme on l'a déjà signalé, dans les entreprises où le dirigeant n'a aucune formation de gestion ou une formation universitaire, on remarque qu'il a plus recours aux informations informelles et surtout à son intuition, dans la prise des décisions. Il apparaît que les pratiques en matière de comptabilité de

gestion dans les Petites et Moyennes Entreprises burkinabés sont peu formalisées, peu complexes et orienter à court terme.

✓ **Les méthodes de calcul de coût**

Les entretiens que nous avons réalisés auprès des dirigeants des Petites et Moyennes Entreprises apportent un éclairage sur les différentes pratiques de calcul de coût utilisées par ces entreprises et nous permet d'identifier les charges qui seront intégrées dans le calcul des coûts et à déterminer les étapes de leur insertion. Une collecte d'information nécessaire est effectuée à chaque étapes permettant de déterminer les différentes charges imputables dans le calcul de coût. Les charges directes : les seules charges directes par rapport au produit sont la matière première et les emballages utilisés. Ces informations sont fournies par le chef d'atelier qui émet une fiche de production montrant les quantités de matières premières utilisées pour la fabrication de « P » unités du produit A par exemple. Les charges indirectes comme nous a indiqué les dirigeants, les ouvriers ne travaillent pas essentiellement sur une ligne de production, ils peuvent s'occuper de deux produits à la fois et même quitter leur poste pour renforcer une autre activité en retard. Dans ce cas la main d'œuvre est considérée comme une charge indirecte. Elle est imputée aux produits par le biais d'une unité d'œuvre spécifique à chaque entreprise. Les autres charges incorporables: toutes les charges présentent dans la comptabilité générale et non encore citée seront prise en compte de la façon suivante : si ces charges sont au service de la production, elles prennent le nom de « charges indirectes de production », et concernent tous les frais au niveau de l'usine. Ce bloc comprend les charges suivantes : amortissement des machines, frais divers de production, (gestion du matériel de production, nettoyage de l'usine...), l'électricité consommée durant la production, le loyer et l'assurance de l'usine. Ils seront imputés aux coûts des produits. L'unité d'œuvre utilisée est l'heure de main d'œuvre. Toutes les autres charges appelées « charges hors production » comme l'administration, la distribution, les frais financiers, les frais du département marketing, l'électricité au niveau des bureaux administratifs, etc. seront déduits de la somme des marges des produits considérés. Le système d'imputation des charges n'est pas uniforme à toutes les entreprises. Il dépend de l'organigramme de chacune.

On constate que les Petites et Moyennes Entreprises interrogées utilisent une seule méthode de calcul de coût : la méthode du coût directe. Cette méthode correspond au « direct costing évolué » des Anglo-saxon (Gervais, 1994). Elle permet en retranchant du prix de vente le coût de la

matière première et d'emballage, unique charge variable directe considérée au niveau des petites entreprises de déterminer ainsi une marge brut par produit. Toutes les charges indirectes présentes dans le compte de résultat sont les charges de structure de la période et donc déduites du total des marges brutes pour obtenir le résultat net.

4 SYNTHÈSE DES RESULTATS

Les principaux traits de la pratique du contrôle de gestion dans les Petites et Moyennes Entreprises burkinabés identifiés dans la phase exploratoire de cette recherche sont les suivants :

- Le contrôle de gestion utilisé dans les PME se réduit à la mise en œuvre des outils de contrôle de gestion sans aucune vision stratégique ou managériale ;
- Le contrôle de gestion dans les PME n'est pas utilisé dans sa dimension système d'information, mais plutôt dans le sens de régulation des comportements et de supervision ;
- les PME développent des mécanismes de contrôle qui se rapprochent du contrôle intuitif où le contrôle informel est favorisé ;
- les pratiques de contrôle de gestion dans les PME sont hétérogènes, il n'y a pas un modèle universel à appliquer. Les facteurs importants à prendre en considération sont la taille, la structure de l'entreprise et la culture de son propriétaire dirigeant. A partir de ces résultats peut être généré un corps d'hypothèses qui seront testées sur une plus grande échelle dans le contexte du Burkina Faso et dans des industries différentes

5 CONCLUSION/ RECOMMANDATIONS

Le contrôle de gestion est effectué dans une organisation donnée à l'aide d'un certain nombre d'outils : budgets, tableaux de bord, comptabilité générale, comptabilité analytique, rapports d'activités, etc. mais la nécessité de recourir au contrôle de gestion traduit avant tout une préoccupation : celle de la maîtrise et du développement de l'organisation.

Si le contrôle de gestion ne constitue pas une rupture totale par rapport au système actuel de programmation et de contrôle des activités des PME/PMI, son introduction au sein des PME/PMI n'en constitue pas moins une réforme profonde porteuse de nouvelles valeurs. Toute réforme au sein d'une organisation doit être menée selon une démarche empreinte à la fois de

rigueur et de précaution. Quel processus adopter pour mener à bien l'introduction du contrôle de gestion au sein des PME/PMI ? Telles sont la question à laquelle cette étude se promettait de répondre.

Pour apporter une réponse aussi complète que possible à la question, il est apparu nécessaire d'aborder les aspects situés en amont et aval à cette question. Pour cela, il a fallu essayer de répondre aux questions fondamentales suivantes :

- Pourquoi faut-il introduire le contrôle de gestion au sein des PME/PMI ?
- Comment cette introduction doit-elle être menée à bien ?
- Qui doit l'opérer, qui doit y participer ?

La raison majeure qui justifie l'introduction du contrôle de gestion au sein des PME/PMI est la nécessité d'introduire la rationalité économique dans le système de gestion de la société.

L'évaluation qui a été faite, dans le cadre de cette étude, a révélé que le système actuel de gestion des PME/PMI ne prend pas en compte les outils permettant de mesurer objectivement les résultats et les coûts des activités menées. Introduire le système de contrôle de gestion aux PME/PMI au Burkina Faso, c'est aussi marquer une préoccupation nouvelle : la naissance des coûts et leurs rapports avec les résultats atteints à travers la mise en place d'une comptabilité par activités. Il y a dans le contrôle de gestion une volonté de donner le sens de la responsabilité de gestion aux responsables opérationnels. D'une part, il encourage la décentralisation des responsabilités et d'autre part, il prône l'autocontrôle en dotant les responsables opérationnels d'instruments de mesure et d'analyse des performances économiques. Ce faisant, le contrôle de gestion leur permet d'être des managers capables d'apprécier et d'améliorer la gestion de leur service.

A la question de savoir comment introduire le contrôle de gestion au sein des PME/PMI au Burkina Faso, il faut savoir qu'un certain nombre d'exigences et de précautions s'avèrent nécessaires, si on veut mettre en place, de façon fructueuse, le contrôle de gestion au sein des PME/PMI. Ces exigences et précautions concernent les conditions de mise en place du système. L'efficacité du contrôle de gestion repose fondamentalement sur la fiabilité du système d'évaluation de la performance et du système d'information de gestion. La fiabilité du système d'évaluation de la performance dépend surtout de la crédibilité que l'on peut accorder aux

Review University Without Borders for the Open Society (RUFSSO)

ISSN: 2313-285X Volume :23, Issue :13 , February 2021

Content available at <http://www.rufso.org/publications>

données chiffrées, sur les réalisations et sur les consommations. Pour obtenir des chiffres fiables, il faut partir d'un système de mesure incontestable quant à sa rigueur.

Ce système de mesure doit s'appuyer sur des normes objectives et validées. Tel que l'a révélé le diagnostic du système de gestion actuel des PME/PMI, ces normes font cruellement défaut. Le diagnostic a révélé aussi l'absence de la quasi-totalité des outils du contrôle de gestion au sein des PME/PMI au Burkina Faso. A son tour, le système d'information de gestion a pour vocation d'apporter une information de qualité au système de décision. Le système de contrôle de gestion est lui-même considéré par certains auteurs comme « un système d'information pour le système de décision » (in C. ALAZARD, S. SEPARI, 1998). Pour créer les conditions favorables à la mise en place du système de contrôle de gestion, il faut se fixer un objectif, créer le cadre organisationnel qui permet de canaliser les efforts vers la réalisation de cet objectif. Tout objectif digne de ce nom doit être mesurable et être réalisé dans un délai bien déterminé.

Pour qu'elle puisse produire les résultats attendus, toute fonction exercée au sein de l'institution doit bénéficier d'un cadre organisationnel fixé par un texte officiel. Ce texte doit préciser clairement les missions et objectifs spécifiques de la fonction, son champ d'application et sa structuration au sein de l'organigramme de l'institution. En résumé, on retiendra que la présente étude a montré que la mise en place d'un contrôle de gestion au sein des PME/PMI est nécessaire parce que, d'une part, il est confronté à un besoin d'optimisation et d'autre part, le contrôle de gestion donnera un souffle salutaire à la gestion de la société. Pour cela un engagement fort de la direction est requis pour la mise en œuvre du processus.

En dépit des limites de notre étude, ce travail permettra aux PME/PMI d'emprunter le chemin qui les conduiront vers une plus grande maîtrise de leurs activités et surtout vers l'optimisation de leurs ressources.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- ✓ Meyssonier, F., & Zawadzki, C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME: étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance. *Revue internationale PME Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise*, 21(1), 69-92.
- ✓ Martory, B. (1990). *Contrôle de gestion sociale*. Vuibert, Paris.

- ✓ Meyssonier, F., & Pourtier, F. (2006). Les ERP changent-ils le contrôle de gestion?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 12(1), 45-64.
- ✓ Santin, S., & Van Caillie, D. (2008, May). Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative. In *La Comptabilité, le Contrôle et l'Audit entre Changement et Stabilité* (pp. CD-Rom).
- ✓ Lambert, C., & Sponem, S. (2009). La fonction contrôle de gestion: proposition d'une typologie. *Comptabilité-contrôle-audit*, 15(2), 113-144.
- ✓ Bouquin, H., & Pesqueux, Y. (1999). Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline. *Comptabilité contrôle audit*.
- ✓ Nobre, T., & Zawadzki, C. (2013). Stratégie d'acteurs et processus d'introduction d'outils de contrôle de gestion en PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(1), 91-116.
- ✓ Bourguignon, A., & Jenkins, A. (2004). Changer d'outils de contrôle de gestion? De la cohérence instrumentale à la cohérence psychologique. *Finance Contrôle Stratégie*, 7(3), 31-61.

- **AUTRES SOURCES**

- ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (1998) : contrôle de gestion ; Edition Dunod, Paris, 4^e édition.
- COOPERS & LYBRAND (1998) : la nouvelle pratique du contrôle interne ; les éditions organisations, Paris, 4^e tirage.
- HAFSI TAÏEB & TOULOUSE Jean-Marie (1996) : la stratégie des organisations ; édition TRANSCONTINENTAL Inc., Montréal, 2^e tirage.
- HENRI BOUQUIN (1997) : les fondements du contrôle de gestion ; collection « que sais-je ? » Edition presses Universitaires de France, 2^e édition.
- KEISER Anne-Marie (200) : contrôle de gestion ; Edition ESKA.

Review University Without Borders for the Open Society (RUFSSO)

ISSN: 2313-285X Volume :23, Issue :13 , February 2021

Content available at <http://www.rufso.org/publications>

- LAUZEL Pierre & TELLER Robert (1997) : contrôle de gestion et budgets ;
Edition SIREY, 8^e édition.
- OMAR Aktouf (1994) : le management entre tradition et renouvellement ;
Edition Gaëtan Morin, Québec, 3^e tirage