

Extrait du Journal Permanent de l'Humanisme Méthodologique

<http://journal.coherences.com/article226.html>

Le sens du contrôle de gestion

- 5 Anthropologie appliquée - Entreprises humaines - Evaluation et gestion -

Date de mise en ligne : mardi 10 août 2004

Date de parution : 1996

Copyright © Journal Permanent de l'Humanisme Méthodologique - Tous

droits réservés

Cet article a fait l'objet d'une intervention

aux 2^{èmes} journées d'histoire de la comptabilité

à Tours le 29 mars 1996 et d'une publication dans Les

cahiers de recherche de l'A.F.C. n°1 mai 1996

Définir le contrôle de gestion est un exercice particulièrement

difficile, tant les pratiques au sein des entreprises et les

conceptions exposées dans divers ouvrages et articles

recouvrent des notions variées. Tantôt l'expression

contrôle de gestion reçoit une acception si large

qu'il devient difficile de faire la différence avec la

gestion ou avec le contrôle en général, tantôt

au contraire cette expression est interprétée d'une

manière tellement restrictive que l'on pourrait imaginer

que cette fonction se limite à la mise en oeuvre de méthodes

et d'outils standardisés. Nous nous proposons, dans cette

communication, de tenter de dépasser cette querelle de

définitions en esquisant les bases d'une réflexion

épistémologique sur le contrôle de gestion.

Chacune des conceptions du contrôle

de gestion correspond en effet à une manière bien

particulière d'appréhender la réalité

de l'entreprise. En recherchant le sens qui est à l'oeuvre

dans chacune de ces visions, il est possible de dresser une typologie

des conceptions du contrôle de gestion et, subsidiairement,

de mettre en évidence leur évolution dans le temps.

Notre démarche prend appui sur une

réflexion théorique et pratique développée

par R. Nifle (1993). Certains des résultats de sa recherche

peuvent être schématisés sous forme d'un

graphique dénommé carte des cohérences ou

carte des Sens. L'utilisation de toute carte suppose une référence

à un système de coordonnées ; la carte des

cohérences n'échappe pas à cette règle

et, parmi une infinité d'orientations possibles, retient

huit axes qui font office de repères : un axe nord-sud,

un axe est-ouest et les deux diagonales.

Nous étudierons successivement chacun des sens et la conception

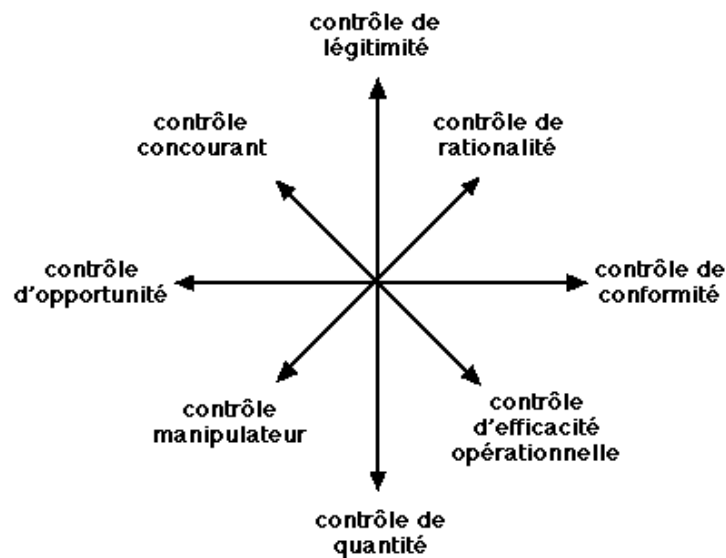
de l'entreprise et du contrôle de gestion qui lui est associée.

Le schéma ci-après permet de visualiser la démarche

qui est exposée dans les pages suivantes.

CARTE DES SENS ET COHERENCES DE

L'ENTREPRISE



1. Les axes fondamentaux : axes est-ouest et nord-sud

Les sens portés sur chacun des axes s'opposent deux à deux :

deux : opposition est-ouest entre une entreprise conçue

comme une structure fonctionnelle et une entreprise vue comme

un acte engagé ; opposition nord-sud entre une entreprise

définie en termes de projet et une entreprise réduite

à n'être qu'une simple exploitation.

1.1. Opposition est-ouest : structure fonctionnelle versus acte

engagé

1.1.1 Orientation est : une structure fonctionnelle

La structure est la "disposition des "parties"

d'un ensemble abstrait, d'un phénomène, d'un système

complexe, généralement envisagée comme caractéristique

de cet ensemble et comme durable" ; quant au structuralisme,

c'est la "théorie selon laquelle l'étude d'une

catégorie de faits doit envisager principalement les structures".

Dans ce sens, lorsqu'on considère une chose donnée,

on suppose toujours une structure, un modèle sous-jacent

(structure linguistique, génétique...). La réalité

est alors assimilée à la façon dont fonctionne

et se déploie cette structure.

Dans cette optique, les entreprises sont vues comme des organisations,

des structures qui fonctionnent. L'hypothèse sous-jacente

est que si l'on veut comprendre ce qui s'y passe, il faut se

référer à leur structure. Cette conception

caractérise notamment l'organisation bureaucratique telle

que l'a définie M. Weber -modèle selon lui d'organisation

efficace et rationnelle- et qui se caractérise notamment

par une organisation permanente de fonctions officielles réglées

par des règles abstraites, une division systématique

du travail, des droits et du pouvoir, une hiérarchie des

fonctions et une consignation écrite des actes administratifs,

des décisions et des règles (Etzioni, 1971, pp.

95-107).

Les entreprises qui se réfèrent

à une structure sont très organisées et

se focalisent sur les normes. Les individus qui y travaillent

adoptent les mêmes comportements et considèrent

que ceux qui ne se conforment pas à ces règles

se comportent de manière anormale ; les nouveaux arrivants

sont ainsi fortement incités à "se couler

dans le moule".

Le contrôle de gestion s'est construit historiquement par

référence à une structure et selon un modèle

typiquement bureaucratique. Il en possède en effet les

trois caractéristiques essentielles : rationalité,

expression de l'autorité centrale et, par voie de conséquence,

impersonnalité (Maire, 1984, p. 245).

La rationalité du contrôle de gestion s'exprime dans son mode de construction - "on attend des planificateurs qu'ils effectuent leurs travaux selon une séquence de phases logiques et ordonnées et non selon des modes intuitifs et globaux" (Maitre, p. 245)-, mais aussi à travers l'importance donnée au formel et à l'explicite.

L'autorité centrale se traduit par un ensemble de normes qui "définissent les droits et obligations de chaque titulaire de rôles et de chaque unité opérationnelle" et "vont servir de cadre contraignant à tous les managers dans leur prise de décision" (Maitre, p. 246) et se manifeste concrètement par la division de l'organisation en centres de responsabilités.

L'impersonnalité du système réside dans son refus de tenir compte des particularismes individuels puisqu'il a "pour effet de fixer à l'organisation des objectifs et des stratégies qui transcendent ceux de ses membres" (Maitre, p. 249).

Dans cette logique, le contrôle de gestion est un contrôle de conformité -conformité à une structure, une règle, un standard, une norme-

et l'appréciation porte sur ce qui est normal et ce qui ne l'est pas. Cette vision s'est exprimée notamment dans la mise en oeuvre de la gestion par les coûts standard, puis dans sa généralisation que constitue la gestion budgétaire.

Cette conception a été dominante

en France au début des années soixante-dix, époque

à laquelle l'assimilation entre contrôle de gestion

et contrôle budgétaire est assez fréquente,

tant dans la pratique des entreprises que dans les ouvrages consacrés

à la discipline.

1.1.2. Orientation ouest : un acte engagé

Dans ce sens, la réalité est la manifestation d'un

principe, d'un individu. Vous parlez : on se pose la question

de savoir qui vous êtes ; on ne cherche pas à comprendre

d'abord la structure linguistique, mais la personne et ce qu'elle

exprime.

Dans cette conception, l'entreprise est un acte, l'expression

d'un engagement, et c'est en fonction de cet engagement qu'elle

s'organise. C'est notamment cette conception que retient, nous

semble-t-il, J.P. Bréchet (1995), bien qu'il donne au

terme projet une acception différente de celle qui sera

retenue ici. Parmi les deux acceptions possible du mot entreprise

"mise à exécution d'un projet" et "unité

 conomique de production", J.P. Bréchet retient

la première. Cette définition fait référence

  une conception exprimée dès le XIIème

siècle et repérée par J.C. M rigot

(1992) dans laquelle on entend par entreprise "un accord

reciproque pour mener une action à terme, un projet

labor  en commun" (Bréchet, p. 5).

Partir de cette conception implique de s'inscrire dans une "perspective

qui lie les fins aux moyens, en accordant la primauté

aux fins" (Bréchet, p. 8).

Les organisations qui se r f rent

  un engagement ont le souci de leurs origines, de ce

qui va arriver, et comptent dans ce but ; l'ambition initiale,

le respect de la raison d'être, la volonté des dirigeants

jouent un rôle important. "Ce qu'il y a de commun

aux différentes phases de la vie de l'organisation, ce

ne sont plus ses structures, ni ses fonctionnements, c'est le projet d'entreprendre défini par ses attributs évolutifs qui devraient relever au moins pour une part de la volonté et des objectifs des porteurs de projet" (Bréchet, p. 9).

D'une certaine manière l'opposition entre ce sens et le précédent s'apparente à une opposition entre "entreprises" et "administrations" (au sens caricatural des termes).

Dans ce sens -l'entreprise comme acte engagé-, le contrôle de gestion, s'il existe, ne peut pas se limiter à vérifier la conformité d'un comportement, il ne peut que "contrôler" l'acte ; son rôle est d'aider à la bonne conduite des choses, le critère étant la fidélité aux engagements. Ce qui est important, c'est qui permet d'atteindre les buts. Le contrôle de gestion devrait jouer un rôle subsidiaire, mais subsidiaire dans le plein sens du terme.

La conception dominante aujourd'hui du contrôle de gestion étant plus orientée dans le sens de la conformité formelle à une structure que dans

le sens de respect d'un engagement, de nombreuses entreprises -petites et moyennes notamment- qui par leur conception se situent plutôt dans le sens ouest, répugnent à implanter un tel système. Ce qu'elles voient du contrôle de gestion dans d'autres entreprises ne les encourage guère dans cette direction et même si elles le voulaient, elles auraient probablement du mal à trouver les hommes capables d'assumer le type de contrôle de gestion dont elles ont besoin.

1.2. Opposition nord-sud : projet versus exploitation

1.2.1 Orientation nord : un projet

Dans ce sens, il est fait référence à une échelle de valeurs. La relativité des moyens est prise en compte et les appréciations sont portées en fonction des objectifs poursuivis.

Dans les entreprises correspondant à cette conception sous-jacente, les choses ne prennent de la valeur que par rapport au but recherché. Tout ce qui va dans un autre sens est

d'analyse de valeur.

Ce n'est que dans les entreprises qui raisonnent en projet que

l'évaluation prend tout son sens. Le contrôleur

de gestion est alors le spécialiste de l'évaluation,

mais s'il évalue, ce n'est pas dans l'absolu, mais par

rapport au projet.

La réflexion qui est menée par

certains responsables au sein de collectivités locales

dessine peut-être les prémisses d'un contrôleur

de gestion de cette nature : "il s'agit de surveiller et

de contrôler les dépenses, mais également

de s'interroger sur les politiques menées et leurs impacts.

En plus des notions d'économie, d'efficacité et d'efficacité,

traditionnelles en contrôle de gestion, l'évaluateur

doit formuler un avis sur la valeur même des objectifs

et donc des choix politiques pris" (Dupuis, 1995, pp. 10-11).

Cette conception se traduit parfois par la mise en place, au

sein de ces collectivités, de cellules d'évaluation.

1.2.2. Orientation sud : une exploitation

L'entreprise comme exploitation est sous-tendue par une vision

matérialiste qui élimine "la subjectivité"

en réduisant le monde, avec l'homme dedans, à un

système d'objets reliés entre eux par des rapports

universels" (Sartre, 1949, p. 138).

Dans cette optique, les choses ne sont que ce qu'elles sont ;

on ne peut que les constater, les dénombrer. L'entreprise

est donc entièrement centrée sur le quantitatif,

c'est une entreprise de production de masse ; elle est conçue

comme une exploitation pour produire toutes sortes de choses :

de l'argent, des matières, des produits.

Toute une philosophie industrielle s'est développée

selon cette conception, avec notamment le taylorisme dans sa

version caricaturale : la parcellisation, le geste mécanique...

Dans ce sens, le contrôleur de gestion est un comptable

bis, un pointeur qui compte tout : les temps mécaniques,

les entrées... Le contrôleur de gestion se réduit

à une conception caricaturale de la comptabilité

analytique. Le contrôleur de gestion est selon la formule

fameuse un "compteur -voire un rationneur- de haricots".

2. La combinaison des axes : les diagonales

Les sens portés sur chacune des diagonales peuvent être

compris comme la combinaison des sens précédents.

Nous explorerons d'abord ceux qui sont associés à

une logique d'exploitation, puis ceux qui s'inscrivent dans la

perspective d'un projet.

2.1. Moitié sud : conceptions à dominante matérialiste

2.1.1. Orientation sud-ouest : logique de possession

La logique de possession et de puissance dessine un monde de

rivalités, de territoires. La concurrence, la guerre économique

ne sont pas des accidents, mais sont ici dans la nature des choses.

"Avoir les moyens d'agir", telle est la fin de l'entreprise

selon cette conception. Avoir pour pouvoir est sa loi -qui peut

s'inverser en pouvoir pour avoir-. L'entreprise de possession

est l'exercice d'une volonté de puissance ; ses acquis

(biens matériels, pouvoirs, profits...) sont la fin en

même temps que les moyens de son pouvoir.

Le sens de ce type d'organisation se réalise

dans la recherche d'une emprise sur un territoire représenté

par un marché, une clientèle, qui se fait à

l'encontre d'autres entreprises du même type. La volonté

de puissance s'exprime donc par une tendance monopolistique.

Le sentiment d'urgence intervient dans la

définition de la hiérarchie des valeurs ; l'entreprise

n'a pas le temps de vérifier la conformité de ses

actes avec le règlement, avec la loi (voir l'actualité

récente).

La confusion de l'intérêt particulier

et de l'intérêt général -qui se trouve

réduit au premier- l'égoute toute finalité

personnelle, en même temps qu'elle la renvoie dans l'occulte,

le tabou, l'interdit. La manipulation des réalités

en fonction de paramètres occultes devient la loi. Les

faits ne sont pas pris en compte de manière objective,

ils ne sont considérés qu'en fonction des affects,

des sentiments, de manière manoeuvri re et manipulatoire.

Dans ce contexte, le contrôle de gestion se résume

  la question : "combien de haricots cette semaine" ?

Le contrôleur ne doit pas se risquer au-delà . Il

doit se contenter de vérifier que la marche est efficace

et s'efforcer de percevoir ce qui plaît au dirigeant pour

lui donner un compte-rendu de la réalité conforme

  ses souhaits. Il est somme toute payé pour apporter

  la direction générale un paysage qui lui

convient ; il fait de l'"information", il renseigne

sur l'état des troupes. S'il veut rester en scène,

il faut qu'il soit "bien en cour", qu'il sache faire

acte d'allégeance.

Le principe officiel est qu'il n'y a que les

faits objectifs qui comptent ; dans la réalité,

les faits sont fabriqués à partir des affects.

Si, par exemple, l'objectif est de passer devant le principal

concurrent, le contrôleur de gestion mesurera la croissance

de la part de marché ; la fonction reporting comparera

des chiffres réels, mais en se focalisant sur ce seul

aspect ; l'arrivée de nouveaux concurrents pourra passer

inaperçue ou sera niée.

Dans cette conception du contrôle de

gestion, les indicateurs ont tendance à changer en fonction

des résultats. Le contrôle de gestion est intégré

dans un scénario de trafics : parce qu'il y a suspicion

entre les dirigeants et la base, il y aura falsification au niveau

du terrain et le contrôleur de gestion falsifiera à

son niveau pour contrer la falsification de la base.

Le phénomène d'autocensure du

contrôleur de gestion dans ce scénario prend de

l'ampleur. Le contrôleur s'interdit de porter un jugement

sur la gestion des ressources humaines ; de façon plus

générale, il s'interdit toute prise de position

qui pourrait apparaître comme une critique. Si les chiffres

sont mauvais, on risque de lui dire qu'ils sont prématurés

ou qu'ils ne sont peut-être pas fiables, qu'ils devraient

être vérifiés... Le contrôleur de gestion

en est réduit à faire semblant de tenir une position

d'objectivité.

Dans ce type d'entreprise, il peut y avoir

dissociation de la fonction contrôleur de gestion, avec un subalterne (quelquefois appelé "contrôleur budgétaire") dont le rôle se limite à compter, et un contrôleur de gestion (qui porte parfois le titre de "conseiller du Président" et est désigné dans les bruits de couloir comme l'"éminence grise") qui a pour mission d'interpréter. Il ne faut donc pas se fier aux désignations : le contrôleur de gestion en titre fait peut-être tout autre chose que ce que son titre laisserait supposer.

2.1.2. Orientation sud-est : logique de système

Dans ce sens -qui correspond à une conception dominante dans la société d'aujourd'hui-, c'est une logique mécaniste qui l'emporte : l'économie est vue comme un système régi par des lois "naturelles" et donc susceptible de se voir appliquer des règles scientifiquement déterminées. Dans cette optique, c'est la circulation qui fait la richesse.

L'entreprise-système apparaît régie par des

régles qui l'inscrivent dans le système économique.

Elle est un univers de normes matérielles, d'éléments

que l'on compte et qui sont organisés en réseaux.

Elle obéit à une rationalité essentiellement

circulatoire ; elle est une structure de circulation, un maillage,

un tissu d'échanges, un sorte de mécanisme de flux

(flux matériels, flux financiers, ressources humaines).

La perfection du fonctionnement est recherchée

pour elle-même. La rapidité de circulation devient

la valeur suprême et les objectifs tendent à s'exprimer

en termes de fonctionnement du processus et non de production

du processus.

L'automatisation, la robotisation en sont

l'horizon logique. L'entreprise-système, idéal

moderniste, semble pouvoir et devoir se passer de l'homme qui

est considéré au mieux comme le chaînon faible,

au pire comme une variable de la régulation économique.

Ce type d'organisation attend des hommes qu'ils s'adaptent à

ses contraintes et que, des seuls succès du système,

ils reçoivent la légitimation de leurs actes et

un profit proportionnel. L'idéal mécaniste

trouve dans le progrès de la science et de la technique
les substituts dociles et prévisibles que sont les machines,
constituées et constituantes de mécanismes automatiques.

Le robot est l'agent idéal de l'entreprise-système,
figure anthropomorphe comme idéal humain.

Les concepts et pratiques de contrôle de gestion, dans
ce type d'organisation, sont plus ou moins sous-tendus par une
vision réductrice de la gestion par les processus et de
ses applications comme le management par les activités.

Dans ce contexte, le contrôleur de gestion
effectue ses comptages en se référant au schéma
des flux. Il est chargé de scruter la circulation aux
endroits les plus adéquats pour s'assurer que rien ne
vient la freiner et de compter les dysfonctionnements pour que
d'autres puissent réparer les circuits.

Cette vision est très présente
dans les approches cognitivistes pour lesquelles la fonction
du contrôleur de gestion est de concevoir des systèmes
complexes de contrôle. Le contrôle de gestion s'engage
alors dans un processus sans fin : pour remédier aux dysfonctionnements,

il faut toujours plus de contrôle. Or selon la "loi de la variabilité requise" énoncée dans le cadre de la théorie des systèmes, la complexité du système de contrôle doit être au moins égale à celle du système contrôlé ; comme les systèmes de contrôle sont eux-mêmes susceptibles de connaître des défaillances, la quantité d'incontrôle croît avec la quantité de contrôle.

Avec cette conception s'installe parallèlement la croyance que diriger une entreprise, c'est la contrôler.

2.2. Moitié nord : conceptions associées à

la notion de projet

2.2.1 Orientation nord-est : logique de rationalité idéale

Cette conception, qui reste très vivante, est inspirée par le rationalisme des Lumières. La rationalité s'y exprime par des projets normatifs. Cette rationalité idéale s'oppose toutefois à la rationalité

circulatoire qui imprègne la vision précédente,
car c'est une rationalité qui est non pas au service d'un
fonctionnement, mais au service d'un projet qui se réfère
à des valeurs humaines.

L'entreprise, dans cette logique, est entièrement conçue
comme une architecture de fonctions et de compétences
hiérarchisées en vue d'atteindre un but supérieur.
C'est l'entreprise idéale de la plupart de nos modèles
scientifiques et techniques. Une fois les objectifs validés,
elle se construit par déduction rationnelle. Il n'est
plus question que de techniques d'organisation, de spécialistes
et de spécialités, de rationalisation, d'optimisation,
d'amélioration des moyens, de ratios... La technique est
censée avoir réponse à toute condition
que les techniques soient correctement articulées entre
elles (c'est là la mission de l'encadrement et des spécialistes).
Le "facteur" humain s'identifie à la compétence
et aux comportements techniques, la "formation" étant
le moyen d'ajustement privilégié.

Autant l'entreprise performante est soucieuse

de bénéficier et de perfectionner sa rationalité, autant
elle laisse à d'autres le soin des justifications de son
utilité, donc des rationalités qui la dépassent
et qui concernent le politique. L'entreprise a une spécificité
et ne se hasarde guère hors de ce champ.

C'est une conception dominante dans les enseignements
dispensés dans les écoles de commerce et les formations
de gestion universitaires : une entreprise, ce sont des fonctions,
des compétences structurées, une rationalisation
des tâches, avec une direction générale qui
assure la supervision. C'est le modèle classique qui a
longtemps véhiculé une image de modernité ;
c'était la culture des grandes entreprises, des "polytechniciens".
Il s'agissait de maîtriser de grandes choses et la raison
était au service de missions d'intérêt public.

Dans l'évolution historique du contrôle de gestion,
cette conception correspond au concept de système de planification-contrôle,
tel que l'a exposé R.N. Anthony en 1965. Dans cette perspective,
le contrôle de gestion est ce qui peut permettre une participation
à l'élaboration de programmes. L'objectif recherché

est une articulation cohérente entre planification stratégique,

planification opérationnelle, contrôle de gestion

et contrôle opérationnel. Cette vision suppose naturellement

d'importants moyens tant intellectuels que financiers.

C'est l'époque où les contrôleurs

de gestion prennent parfois le titre de directeurs des plans

et budgets ou de directeurs de la planification. C'est l'époque

du PPBS (planning, programming, budgeting system) et de la RCB

(rationalisation des choix budgétaires), l'époque

aussi de la recherche opérationnelle.

L'aspiration des contrôleurs de gestion

à cette forme de rationalité idéale n'a

jamais pu être pleinement satisfaite et l'on peut se demander

si ce n'est pas cette frustration qui les conduit aujourd'hui

à se rabattre sur une rationalité circulaire

qui transparait dans certains errements de la gestion par

les processus.

2.2.2 Orientation nord-ouest : logique de concurrence

Le lien de concurrence est celui d'une communauté engagée

dans un même projet, un même sens. Il est cohérent avec une certaine vision de l'homme, engagé et responsable.

La logique de concurrence s'exprime dans la volonté de l'entreprise de justifier son existence par le concours qu'elle apporte à des individus ou à des collectivités.

Ce sont les finalités humaines et leur traduction en buts et objectifs qui définissent l'entreprise.

Celle-ci doit donc être organisée

selon une architecture stratégique de concurrences. Chaque

fonction, chaque responsabilité se définit par

son concours -général ou particulier- à

l'entreprise, si bien qu'aucune fonction ne peut se définir

sans référence aux autres. Il n'y a plus ni territoire,

ni spécificité technique. L'utilité d'une

tâche, d'un résultat, est évaluée

en fonction de sa contribution au but commun.

Au principe de concurrence sont associées

trois notions clés : pertinence (allons-nous dans le bon

sens ?), cohérence (est-ce que toutes les contributions

sont orientées dans ce sens ?), performance (dans quelle

mesure et à quel rythme les objectifs ont-ils été

atteints, les missions accomplies ?).

Cette conception trouve notamment une traduction dans la méthode

de l'analyse de la valeur, du moins dans son esprit initial,

qui ne l'envisage pas comme une simple technique de réduction

des coûts, mais comme une méthode "visant la

satisfaction du besoin de l'utilisateur par une démarche

spécifique de conception à la fois fonctionnelle,

économique et pluridisciplinaire". Elle est aussi

présente dans les développements les plus récents

de la gestion de projet.

Dans cette optique, la mission du contrôleur de gestion

est d'aider les responsables à apprécier la réalité.

Le contrôleur de gestion n'est plus une simple prothèse,

mais constitue un pôle d'expertise et de compétences

en évaluation, qui réunit des individus maîtrisant

des méthodes et techniques d'évaluation variées

-et pas seulement quantitatives- et fournit aux dirigeants les

instruments adéquats pour appréhender la réalité.

Le contrôleur et son équipe agissent en prestataires

de services pour tous les managers (en quelque sorte du facilities management !). Il est possible de trouver des traces de cette manière de voir les choses dans la conception exposée par V. Desrousseaux et B. de Saint-Vincent (1988) selon laquelle le contrôle de gestion devrait être le garant de la qualité des outils utilisés par les opérationnels.

Conclusion

Si, historiquement, le contrôle de gestion s'est développé dans une optique matérialiste, le modèle dominant aujourd'hui reste celui de la conformité à une structure. L'aspiration des contrôleurs s'est longtemps attachée à la mise en oeuvre d'un modèle fondé sur une rationalité idéale et inaccessible. Aujourd'hui, émergent de nouveaux modèles qui, tout en se réclamant parfois des mêmes concepts, se développent dans deux sens diamétralement opposés : celui d'une rationalité circulaire (systémique) et celui d'une authentique concourance.

Bibliographie

ANTHONY R.N. (1965), "Planning and control systems : a framework

for analysis", Division of Research, Graduate School of

Business, Harvard University, Boston.

BESSIRE D. (1995), "Régulation et systèmes de planification-contrôle,

l'exemple de la grande distribution, Economica-ICC.

BRECHET J.P. (1994), "Du projet d'entreprendre au projet

d'entreprise", Revue française de gestion, juin-juillet-août,

pp. 5-13.

DESROUSSEAUX V. et de SAINT-VINCENT B. (1988), "Le contrôle

de gestion juste à temps", Echanges, n 85, 4^{ème}

trimestre, pp. 17-22.

DUPOUIS J. (1995), "Compte-rendu des rencontres des directeurs

financiers et contrôleurs de gestion des collectivités

locales à Marseille", Echanges, n 117, novembre,

pp. 10-11.

ETZIONI A. (1971), Les organisations modernes, Editions J. Duculot

(Édition originale : Modern organizations, Prentice-Hall,

Englewood Cliffs, New Jersey, 1964).

LORINO P. (1995), "Le déploiement de la valeur par

les processus", Revue française de gestion, juin-juillet-août,

pp. 55-71.

MAITRE P. (1984), Plans d'entreprise et contrôle de gestion,

Dunod, collection "Dunod entreprise".

MERIGOT J.C. (1992), "Qu'est-ce que l'entreprise ?",

Encyclopédie du management, Vuibert.

NIFLE R. (1987), La civilisation de l'entreprise, non publié

<http://journal.coherences.com>

NIFLE R. (1993), Sens et cohérences humaines, théorie

et pratique, non publié <http://journal.coherences.com>

SARTRE J.P. (1949), Situations III, 13^{ème} édition,

Gallimard.