

Chapitre 31 :

Le contrôleur de gestion Business Partner : un acteur clé au service du marketing

The Management Controller as a Business Partner : A Key Actor in Service of Marketing

Manal YOUB

Enseignante chercheuse

Faculté Polydisciplinaire d'Errachidia

Université Moulay Ismail. Meknès

*Synergie-Lab : Laboratoire de recherche en gestion, droit et innovation digitale
Maroc*

Rachid BOUKHARRAZI

Enseignant chercheur

Faculté Polydisciplinaire d'Errachidia

Université Moulay Ismail. Meknès

*Synergie-Lab : Laboratoire de recherche en gestion, droit et innovation digitale
Maroc*

Moulay Hfid BENSLIMANE

Enseignant chercheur

Faculté Polydisciplinaire d'Errachidia

Université Moulay Ismail. Meknès

*Synergie-Lab : Laboratoire de recherche en gestion, droit et innovation digitale
Maroc*

Résumé

Le contrôle de gestion et le marketing ont travaillé pendant longtemps chacun dans son petit coin, avec ses propres outils et sa propre méthodologie. Pour construire un « château en commun » entre ces deux fonctions, les acteurs de chaque fonction sont invités de plus en plus à comprendre les enjeux de l'autre, à échanger, à communiquer et à collaborer pour enrichir les systèmes de contrôle.

Si traditionnellement le terme de contrôle de gestion est très présent au sein des entreprises, leur application au marketing est beaucoup moins connue. La lisibilité de cette fonction est souvent remise en question à cause du manque de contrôle de ses activités. Pourtant, le contrôle des activités marketing est indispensable pour pouvoir évaluer les opérations menées et procéder à des actions correctives améliorant la performance actuelle.

Ce chapitre a pour objectif de fournir un éclairage sur le rôle du contrôle de gestion au service du marketing. L'analyse théorique proposée s'inscrit dans une double perspective : d'une part, mettre en évidence l'évolution du contrôle de gestion, et d'autre part, souligner l'importance de son positionnement en tant que Business Partner.

Mots clés : Contrôle de gestion, marketing, Business Partner, contrôle de gestion marketing, les opérationnels, financiarisations

Abstract

For a long period, management control and marketing have evolved in silos, each relying on distinct tools, logics, and methodological frameworks. Building a shared space between these two functions requires increasing mutual understanding, continuous exchange, and closer collaboration in order to strengthen and enrich control systems.

Although management control is a well-established concept within organizations, its application to marketing remains relatively underexplored. The visibility and legitimacy of this function are often questioned, particularly due to the perceived lack of structured control over marketing activities. Yet, the management of marketing activities is essential for assessing actions undertaken and implementing corrective mechanisms aimed at enhancing performance.

This chapter provides insights into the role of management control in supporting marketing activities. The theoretical framework is developed along two complementary dimensions : first, the evolution of management control, and second, its repositioning as a Business Partner within organizations.

Keywords : Management control, Marketing, Business partnering, Marketing control, Operational managers, Financialization.

Introduction

Toute action ou toute décision dans le cadre d'une activité économique aspire à être contrôlée afin de pouvoir évaluer si les objectifs préalablement fixés ont été atteints. Et comme on ne peut pas mener un navire à bon port sans boussole ni radar ou GPS, une entreprise ne peut pas progresser si elle ne dispose pas des moyens nécessaires afin de s'assurer de la cohérence de sa trajectoire stratégique. S'agissant du marketing, cette fonction très particulière, à la fois dans sa structure et dans les buts qu'elle poursuit, l'idée de contrôle fait parfois figure de tabou. Un contrôle standard semble s'accorder mal avec une activité qui ne repose pas principalement sur des considérations économiques : dans le domaine marketing, les notions de responsabilité, de fidélité et de confiance sont au cœur de la transaction. Du coup, un contrôle adapté aux spécificités de ce domaine s'impose.

En se référant à la littérature consacrée au contrôle des activités marketing, nous avons constaté un isolement disciplinaire. Le Marketing, le contrôle de gestion, deux fonctions qui ont travaillé pendant longtemps chacun dans son petit coin, avec ses propres outils et sa propre méthodologie, deux fonctions qui semblent souvent négliger l'importance de leur collaboration, deux fonctions dont les chercheurs se parlent de loin sans pouvoir construire un château en commun. Le marketing, fondé sur l'orientation client (Kotler, 1972), appartient à un type de fonction qualifiée de difficilement contrôlable. Une réalité qui remet dès lors en question sa légitimité et sa place dans la table des décideurs. Le contrôle de gestion, une fonction soumise généralement à une financiarisation excessive est appelée, de plus en plus, à évoluer entre les sphères fonctionnelles et opérationnelles pour jouer pleinement son rôle de *Business Partner*. Ce chapitre propose une réflexion sur la contribution du contrôle de gestion au service du marketing à travers une approche théorique structurée en deux axes : l'évolution du contrôle de gestion et son positionnement en tant que Business Partner.

1. Contrôle de gestion : un éclaircissement conceptuel

Anthony (1956), l'auteur de référence en contrôle de gestion, définit dans un premier temps le contrôle de gestion comme « *le processus consistant à assurer que l'organisation fait ce que le management veut qu'elle fasse* ». En 1965, il a ainsi énoncé dans un deuxième temps que « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». Après les nombreuses critiques énoncées à l'encontre du contrôle de

gestion traditionnelle, l'auteur définit dans un troisième temps, le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie* » (Cappellitti 2008, p.158).

La lecture de ces définitions clés de cette discipline montre que le manager est au cœur des trois définitions. Le contrôle de gestion constitue un processus qui implique les managers tant comme fournisseurs que comme utilisateurs de l'information. Autrement dit, les managers sont les acteurs principaux de ce processus qui en coopérant avec d'autres acteurs contribuent à la mise en œuvre de la stratégie.

La plupart des auteurs reconnaissent au contrôle de gestion deux dimensions principales (Simon 1995, 2000) :

- une dimension économique et stratégique consistant à choisir des règles opératoires pour atteindre les objectifs fixés ;
- une dimension organisationnelle et psycho-sociale conduisant les individus à agir conformément aux règles opératoires.

Le contrôle de gestion offre donc à la direction générale une vision claire de la situation de l'entreprise pour définir et mettre en œuvre la stratégie et agir convenablement pour maîtriser l'ensemble des activités mais il constitue également un moyen dédié aux opérationnels pour suivre leur performance (Renard 2010).

2. Evolution vers un contrôle de gestion plus proche des acteurs opérationnels

Dans un environnement instable et complexe, de nombreux auteurs soulignent que le contrôle de gestion est en pleine évolution (Bouquin et Presqueux 1999 ; Bouquin et Fiol 2007 ; Berland et Simon 2010). Selon Chatelain-Ponroy et Sponem (2011), cette émergence d'un grand nombre de travaux sur la rénovation des systèmes de contrôle de gestion incombe à deux mouvements majeurs. D'une part, les critiques des systèmes traditionnels de contrôle de gestion basés essentiellement sur l'information financière (Johnson et Kaplan, 1987) qui paraît inadéquate voire insuffisante pour suivre les évolutions technologiques et environnementales. Ceci a conduit au développement de différents outils de contrôle destinés aux managers (*Activity Based Costing, target costing...*). D'autre part, la financiarisation excessive de la sphère économique s'est matérialisée par la priorité donnée aux actionnaires dans les dispositifs de contrôle (à titre d'exemple : l'Economic Value Added (EVA)).

Dans ce sens, Bollecker (2001) distingue trois courants dans la littérature :

- Ceux qui tendent vers le renforcement des données financières. Ce courant favorise l'information financière en tant qu'une source permettant une définition plus pertinente des causes de consommation des ressources qui sont à l'origine des coûts. Nous citons à titre d'exemple les coûts cachés (Savall et Zardet 1992), la comptabilité par activités (Mevellec 2009), et les coûts cibles (Horvath 1995).
- Ceux qui favorisent l'introduction des données non financières en contrôle de gestion (Boisvert 1991, Mignon 1996).
- Ceux qui mixent les deux visions (Oriot 1999, Atkinson, 1977, Simmonds 1996). Ils insistent sur l'intégration à la fois des données financières et non financières dans les systèmes de contrôle de gestion afin de répondre au mieux à tous les besoins des partenaires de l'entreprise. Le tableau de bord de Kaplan et Norton (1997) est le meilleur exemple.

Cette évolution de la fonction contrôle de gestion a impliqué un changement radical au niveau du rôle du contrôleur de gestion. Avec l'introduction de l'*Enterprise Resource Planning (ERP)* (qui a constitué un levier d'amélioration des processus de collecte, de stockage, d'actualisation et de contrôle de l'information) qui a donné au management opérationnel une vue globale des différents flux de l'entreprise, le contrôleur de gestion voit son rôle changer. À l'égard de l'abondance de l'information, le contrôle de gestion n'est plus un « chiffreur » mais plutôt un analyste et un conseiller du management. Il gère et maîtrise cet éventail de données accessibles à toutes les fonctions pour déterminer la seule information pertinente permettant la prise d'une meilleure décision (Renard, Nussbaumer 2011).

A cette diffusion des nouveaux systèmes d'information qui a aidé cet acteur à écarter des tâches bureaucratiques de la collecte des données et à se focaliser encore plus sur les analyses et l'aide à la décision, s'ajoute l'instabilité de l'environnement et l'intensification de la concurrence qui ont exigé du contrôleur de gestion un feedback rapide avec des analyses adaptées à la prise de décision. Pour répondre à ces contraintes, le contrôleur de gestion est appelé à quitter sa tour d'ivoire pour se rapprocher des opérationnels comme Gerrard l'a déjà souligné dans les années 60 dans la revue *The Accountant* : « le contrôleur ne peut plus rester dans sa tour d'ivoire et jeter, selon son bon plaisir, des bribes d'informations à ses collègues de la fabrication, de la vente, de l'engineering. Il doit s'insérer comme un membre d'une équipe et reconnaître à

chaque instant que son métier ne se justifie que par le service rendu » (Berland et Simon 2010, p.160).

La fonction du contrôleur de gestion ne correspond plus, actuellement, à celle d'historien financier mais plutôt à celle de partenaire d'affaires (Business Partner) intégré dans les équipes des opérationnels et acteur de la prise de décision (Bollecker 2009). L'évolution de la pensée d'Anthony (1988) illustre également ce passage dans sa dernière définition du contrôle de gestion. Cette fonction partenaire est celle « *dont rêvent les professionnels du contrôle de gestion, à travers les manifestes et les témoignages que contiennent leurs organes de communication comme les revues Strategic Finance aux États-Unis et Échanges en France* » (Bouquin, Fiol 2007, p.15).

Selon Berland et Simon (2010), le contrôleur de gestion Business partner est un acteur qui maîtrise les techniques classiques liées à son métier : il comprend les logiques comptables et financières avec toutes leurs dimensions de calcul des flux de trésorerie, de mise en place et d'analyse des indicateurs de gestion...Il maîtrise les techniques d'élaboration de budget, de reporting et de tableaux de bord.

Mais c'est aussi un contrôleur de gestion qui :

- sait établir de benchmarking pertinents afin de comparer les unités d'affaires entre elles et par rapport à la concurrence ;
- sait mettre en place des systèmes de prévisions et faire du pilotage de performance
- un pédagogue qui sait expliquer l'information chiffrée et conseiller les opérationnels sur les actions à entreprendre ;
- contribue à la mise en place et l'animation des *balanced scorecards* permettant la mise en œuvre des stratégies en plans d'actions opérationnels et la mesure de leurs effets ;
- un facilitateur qui sait établir de liens entre les différents acteurs et participe à la prise des décisions « *là où le contrôleur de gestion classique ne regarde que l'entreprise, le contrôleur de gestion business partner regarde aussi le marché et les concurrents* » (Berland et Simon 2010, p.167).

3. Limites du contrôle de gestion orienté « Business Partner »

Les auteurs soulignent que l'émergence de cette nouvelle race de contrôleur de gestion Business Partner avec sa dimension relationnelle et managériale ne doit pas faire du contrôleur de gestion un manager opérationnel. Il doit garder son statut de fonctionnel (staff) (Berland et Simon 2010).

Plusieurs auteurs constatent que cette évolution du contrôle de gestion a créé des tensions entre les acteurs en remettant en cause la participation des managers opérationnels au contrôle (Oriot 2004, Deglaine et al. 2003). Certains des problèmes auxquels font face les contrôleurs de gestion vis-à-vis des opérationnels qui sont pertinents à nos préoccupations de l'interface marketing / contrôle de gestion comprennent :

- L'éloignement du contrôleur de gestion réduit sa capacité à comprendre et à intégrer les spécificités des besoins des opérationnels (Byrne et Pierce 2007) ;
- Le contrôleur de gestion partenaire d'affaire craint pour sa légitimité voire même sa pérennité, en raison du risque de dilution du contrôle de gestion dans les autres savoirs de gestion (Ezzamel, Lilley et Willmont 1997). La transmission de ses compétences et son savoir aux managers opérationnels qui commencent à intégrer la technologie de l'information (remplaçant le travail mécanique du contrôleur de gestion) peut conduire à sa disparition (Danziger 2000, Boisvert et al 2006). En effet, les tâches du contrôleur de gestion risquent de devenir une prolongation de la mission des opérationnels (Bollecker 2009) ;
- Les managers opérationnels ont tendance à considérer les contrôleurs de gestion comme des « pinailleurs », des « empêcheurs de tourner en rond », des « procéduriers », (Bollecker et Niglis 2009). Ils sont souvent inflexibles, passifs, et non créatifs, (Hoffjan 2004). Cette image négative et conflictuelle conduit à voir l'intervention des contrôleurs de gestion comme une incursion dans le territoire des opérationnels ;
- La centralisation et la financiarisation du contrôle de gestion risquent de renforcer peu ou prou la mission traditionnelle d'un contrôleur de gestion, qui consiste à remonter les informations vers le top management au détriment de sa mission d'assistance des managers opérationnels. Il se trouve donc écartelé entre sa dimension de surveillance qui sert à la direction générale (une approche financière) et celle qui régule « le terrain », ses processus et ses acteurs (Bouquin, Fiol 2007)
- L'inadaptation des outils de contrôle de gestion aux besoins des opérationnels et le manque de pédagogie chez les concepteurs conduisent à un manque d'appropriation et à une sous exploitation de ces outils (Jordan 2004).

Le rapprochement entre les contrôleurs de gestion et les opérationnels n'est pas naturel et des conflits naissent entre eux. Toutefois, pour créer un climat de travail favorable entre ces deux

acteurs, le contrôleur de gestion doit quitter son bureau pour être plus proche des opérationnels, comprendre leurs besoins (Lebas 1995) et s'assurer que les outils sont adaptés à leurs besoins. Dans ce contexte d'évolution, le contrôle de gestion constitue une fonction support qui interagit avec d'autres fonctions afin de permettre une amélioration de la performance de l'entreprise. Cette question d'interaction est un sujet qui se pose de plus en plus dans le monde académique et professionnel (Cappelletti 2008, Djerbi 2010, Alcouffe 2013). Actuellement, le contrôleur de gestion se trouve très souvent confronté à la nécessité d'évaluer la performance des activités qui présentent des spécificités exigeant une adaptation au niveau des outils et des techniques de contrôle.

Après avoir analysé l'évolution du contrôleur de gestion vers un *business partner*, il s'agit maintenant de se focaliser sur cette mutation dans un contexte marketing. Pour cela, nous mettons en discussion l'interface contrôle de gestion/marketing en s'appuyant sur la littérature de contrôle de gestion, du marketing et sur quelques travaux traitant l'articulation entre ces deux fonctions.

4. Vers un contrôle de gestion marketing

La relation entre le contrôle de gestion et le marketing est ancienne mais elle était durant longtemps discrète. Dès son origine, les spécialistes en contrôle de gestion ont proposé, perfectionné et diffusé des outils de pilotage et de mesure de la performance marketing. L'évaluation des coûts des produits et ou des services avec une fixation des prix, l'élaboration du budget de vente, les indicateurs de la performance commerciale (Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young, 2007) sont les exemples les plus classiques.

En outre, les outils de contrôle de gestion sont parfois vécus par la fonction marketing comme des outils extérieurs de contrôle et non pas de management (Besson, Löning, Mendoza 2004). Sandino (2007) a montré dans son étude, menée sur un échantillon représentatif de 131 entreprises indépendantes de moins de 20 ans, que les outils de contrôle de gestion de la performance commerciale (autre que les outils de calcul des coûts et les budgets de vente) sont généralement implantés assez tardivement après les autres outils de contrôle de la performance économique et sociale. A titre d'exemple, les outils de mesure de la rentabilité commerciale apparaissent après quatre années d'existence d'une entreprise et les outils de mesure de la qualité de la relation client après cinq années en moyenne. La difficulté pour le contrôle de gestion est donc de se déplacer d'une position extérieure vers une position intégrée, source de création de valeur et plus proche des marketeurs (Ambler, Kokkinaki 2002).

Davila et Foster (2007) montrent d'après leur recherche, étalée sur cinq ans portant sur le développement de 78 jeunes entreprises, que les entreprises qui grossissent et renforcent leurs performances marketing seraient celles qui arrivent à bien intégrer un système de contrôle de gestion adapté. Un des meilleurs exemples qui illustre la réussite des contrôleurs de gestion à intégrer le monde du marketing est celui du *Procter and Gamble* au sein duquel les analystes marques sont des contrôleurs de gestion qui gèrent toutes les marques de l'entreprise.

Compte tenu de ce point de vue optimiste de l'avenir de l'interface marketing contrôle de gestion, il nous paraît intéressant d'identifier quelques points nécessaires pour avancer ce processus d'intégration. Le marketing ne peut plus rester prisonnier des leviers traditionnels qui disent peu sur la santé du marketing. Pour y arriver, beaucoup de choses peuvent être apprises des méthodes déjà établies dans le domaine de contrôle de gestion et des premiers efforts dans le domaine du marketing. Ainsi, le contrôleur de gestion en tant que navigateur entre la direction générale et la direction marketing doit trouver un équilibre entre :

- sa dimension de surveillance visant la fiabilité des chiffres et des informations nécessaires au pilotage marketing,
- et sa dimension de *Business Partner* intégrant les spécificités de la fonction marketing et permettant ainsi de prouver sa légitimité tout en laissant les marketeurs pilotes et responsables de leurs activités (Alcouffe et al 2013).

La réussite de l'intégration du contrôle de gestion à la fonction marketing exige également la collaboration du top management, des contrôleurs de gestion et des marketeurs :

- Le top management doit clarifier et traduire les objectifs financiers en objectifs opérationnels, parce que les managers marketing ne pourront s'engager que s'ils peuvent s'approprier cette conversion des objectifs et les traduire par la suite en actions marketing.
- Le contrôleur de gestion doit aider les marketeurs à comprendre leur contribution à la formation du résultat, leur donner les moyens d'être des acteurs économiques éclairés et par conséquent, les aider à identifier leurs leviers. En outre, face aux exigences des financiers plus sensibles aux indicateurs financiers, il doit veiller pour que les indicateurs deviennent porteurs de sens pour les deux parties les financiers et les marketeurs. Cela n'est possible que si les indicateurs marketing et les indicateurs financiers sont reliés. D'une part, les indicateurs opérationnels doivent être valorisés en termes de résultats financiers et d'autre part, les indicateurs financiers doivent être déclinés en objectifs opérationnels ;

- Pour devenir des véritables acteurs économiques, les managers marketing doivent être associés à un objectif stratégique partagé avec la direction générale, doivent comprendre que leurs actions marketing constituent un acte économique dont le résultat est mesurable et doivent être formés par la direction financière et du contrôle de gestion pour apprendre à agir et à traduire les objectifs financiers en actions opérationnelles.

Pour redonner au contrôle de gestion sa place qu'il risque de perdre dans un contexte de décentralisation et en même temps renforcer sa coordination avec le marketing sans que les marketeurs ne se sentent illégitimement dominés par les contrôleurs, il doit en collaboration avec le top management jauger les marges de manœuvre à laisser aux marketeurs. Ces derniers doivent restés capables de prendre des risques, mener leur action en toute liberté, innover et saisir des opportunités, mais tout en respectant les attentes des actionnaires et en satisfaisant les besoins de stabilité au sein de l'entreprise. On touche ici, ce que Berland et Simon (2010, p.163) l'ont appelé « *la zone grise du contrôle de gestion, indéfinie dans les ouvrages et souvent occultée dans les pratiques, ce qui en fait son ambiguïté mais aussi sa richesse* ».

Autrement dit, l'intervention du contrôleur de gestion doit se réaliser en toute neutralité, « *il ne prend pas de décision à la place des opérationnels, il les aide à les prendre, il facilite la coordination de leurs décisions* » (Ardoin et Jordan 1979, p.11)¹² puisqu'il n'est pas responsable de la performance du service contrairement aux marketeurs.

Conclusion

Après avoir discuté l'interface marketing contrôle de gestion, nous adoptons une position résolument optimiste à l'égard de cette intégration. Dans cette perspective, la collaboration entre le contrôle de gestion et le marketing apparaît comme un levier d'enrichissement mutuel des compétences. D'une part, les marketeurs peuvent renforcer leur rigueur analytique et approfondir leur maîtrise des dimensions financières. D'autre part, les contrôleurs de gestion sont en mesure de développer une compréhension plus fine de la nature des actifs marketing qu'ils évaluent, tout en acquérant une vision plus intégrée des mécanismes par lesquels l'entreprise peut améliorer sa performance grâce à leur exploitation.

En effet, les marketeurs doivent prouver sa valeur qui doit être exprimée en langue financière via le contrôle de gestion comme médiateur. De même le contrôleur de gestion, en tant que Business Partner orienté vers les opérationnels, doit comprendre les contributions du marketing et les transformés en langage financier.

Bien qu'une collaboration soit nécessaire entre le marketing et le contrôle de gestion, les marketeurs ne doivent pas se transformer en contrôleurs de gestion, ni les contrôleurs de gestion en marketeurs.

BIBLIOGRAPHIE

- **Alcouffe S., Boitier M., Rivière A., Villesèque –Dubus F.** (2013), Contrôle de gestion interactif : Commercial, Supply Chain, RH, p56
- **Ambler T, Kokkinaki,** (2002), Measuring marketing performance: which way is up? Business Performance Measurement, edited by Nealy A, 99. 225-243
- **Ardoin J.L. et Jordan H.** (1979), Le contrôleur de gestion, Flammarion.
- **Atkinson A., R.S. Kaplan, E.M. Matsumara, S.M. Young** (2007), Management Accounting, fifth edition, Pearson-Prentice Hall, New Jersey.
- **Atkinson A.A et al,** A stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement, Sloan Management Review, Spring, 1977, pp. 25-37
- **Berland N., et Simon F.X** (2010), Le contrôle de gestion en mouvement État de l'art et meilleures pratiques, Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles, p 10-106.
- **Besson, Löning, Mendoza** (2004), Les directeurs commerciaux face au processus budgétaire, Comptabilité-Contrôle-Audit, 10(2), pp. 125-154.
- **Boisvert H,** (1991), le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée, édition du nouveau pédagogique Inc, Ottawa, Canada.
- **Boisvert H. and al.** (2006) The Role of Management Accountants in Performance Management, Canadian academic accounting association Congress, Niagara.
- **Bollecker M,** (2001), les contrôleurs de gestion : des hommes de liaison ?, Cahier de recherche N° 07.
- **Bollecker Marc et Niglis Patricia,** (2009), L'adhésion des responsables opérationnels aux systèmes de contrôle : une étude du rôle des contrôleurs de gestion, Comptabilité - Contrôle - Audit, 1 Tome 15, p. 133-157.
- **Bouquin H, Fiol M,** (2007), le contrôle de gestion: repères perdus, espaces à retrouver, Actes congrès AFC, Poitiers, 23-25
- **Bouquin H, Pesqueux Y,** (1999), Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, les vingt ans de l'AFC.

- **Byrne S. and B. Pierce**, (2007), Towards a more comprehensive understanding of the role of management accountants, *European Accounting Review*, vol.16, n°3, p. 469-498.
- **Cappelletti Laurent**, (2008), Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation, *Management & Avenir*, 2 n° 16, p. 156-173.
- **Chatelain -Ponro y S. et Sponem S.** (2011), L'évolution du contrôle de gestion : révolution ou mystification ?, in *Audit, Contrôle et Performance*, Laurent Cappelletti (Ed.), p. 52-63.
- **Danziger R.** (2000), Contrôleur de gestion, dans COLASSE B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 547-557.
- **Davila, G. Foster** (2007), Management Control System in Early-Stage Startup Companies, *The Accounting Review*, 82(4), pp. 907-938.
- **Deglaine, J., et al.** (2003). Influence des pratiques de communication orale des contrôleurs de gestion sur les attitudes et comportements des managers. 24e Congrès de l'AFC, Louvain.
- **Djerbi Zouhair**, (2010), ABC et CRM : Comment articuler contrôle de gestion et marketing ?, 2eme journée d'étude en contrôle de gestion de Nantes, IEMN- IAE, Université de Nantes,
- **Ezzamel M. et al.**, (1997), Accounting for management and managing accounting : reflections on recent changes in the UK, *Journal of Management Studies*, vol. 34, n° 3, p. 439-463.
- **Hoffjan A.** (2004), The Image of the Accountant in a German Context, *Accounting and the Public Interest*, Vol. 4, p. 62-89.
- **Johnson H.T. & Kaplan R.S.**, (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Mass.
- **Jordan, H.**, (2004), Enquête 2004 HEC/DFCG? Contrôle de gestion et performance, *Echange*, N°218, Février
- **Kaplan R.S, Norton D.P.**, (1997), *Le tableau de bord prospectif*, Les Editions d'organisation.
- **Kotler P.** (1972), The Generic Concept of Marketing, *Journal of Marketing*, 36, April p 46-54
- **Lebas M.**, (1995), Comptabilité de gestion: les déficits de la prochaine décennie, *Revue française de comptabilité*, Juin, n° 265

- **Mevellec P**, (2009), Comptabilité par activités , sous la direction de Colasse B, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, 2ème édition, Economica, Paris, p 463.
- **Mignon S**, (1996), Sur la nécessité d'enrichir le système d'information de la comptabilité de gestion : enjeux et perspectives, Actes du XVIIème Congrès de l'AFC, Valenciennes, pp 673-686
- **Oriot F**, (1999), Construire des maillages pertinents et cohérents des organisations, in Dupuy Y, Faire de la recherche en contrôle de gestion ?, Vuibert, pp. 61-76.
- **Oriot, F.** (2004). L'influence des systèmes relationnels d'acteurs sur les pratiques de contrôle de gestion. Comptabilité – Contrôle – Audit Numéro thématique, juin, 237-255.
- **Renard J**, (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'Organisation, 469 pages
- **Renard J., Nussbaumer S**, (2011), Audit interne et contrôle de gestion, Pour une meilleure collaboration, Editions d'Organisation, 232 pages
- **Sandino** (2007), Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector , The Accounting Review, 82(1), pp. 265-294. via Laurent Cappelletti, « La contribution du contrôle de gestion socio-économique à la qualité des services réglementés : étude de cas », 2ème Journée d'étude en contrôle de gestion « Le contrôle de gestion au service des fonctions ou du contrôle dans les fonctions ? » 11 février 2010 – IEMN-IAE – Université de Nantes.
- **Savall H et Zardet V**, (1992) le nouveau contrôle de gestion Editions comptable Malesherbes
- **Simmonds K**, (1996), The accounting assesement of competitive position, European Journal of Marketing, vol, 20, n°1, p.16-31
- **Simons R.** (1995), levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal, Harvard Business School Press.
- **Horvath P**, (1995), Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché , Revue Française de Gestion, Juin –Juillet –Aout, pp72-85
- **Simons R.** (2000), Performance Measurement and Control Systems For Implementing Strategy, Prentice Hall.