

**PERSPECTIVES ET ENJEUX DU CONTROLE DE GESTION DANS LES PME DU
21^{eme} SIECLE**

CAS DES PME DANS L'ESPACE UEMOA 2017-2020

Par

Prof Jean Baptiste Nizeyimana (Distant Production House University)

E-mail : njebanize@gmail.com

Et

BARIYENE DAKONYEME (Doctorant au Distant Production House University)

E-mail : dakobary@gmail.com

1. INTRODUCTION

Deux pensées principales s'opposent sur la vision de l'entreprise et de ses parties prenantes. Dans un courant de type contractualiste, le cœur de l'entreprise est constitué par les apporteurs de capitaux. L'objectif premier est de maximiser les profits, ce qui répond à l'attente des actionnaires (Friedman, 1970). Dans cette vision externe de l'entreprise, la performance repose sur la rémunération des actionnaires. Devant la prise en compte de façon de plus en plus importante des notions de développement durable et de responsabilité sociale, la théorie classique de la performance, basée sur une logique actionnariale, montre ses limites. Il devient nécessaire d'aborder l'entreprise sous un angle plus large que celui des actionnaires, comme le précisait déjà Ford en 1920 : « L'entreprise doit faire des profits sinon elle mourra. Mais si l'on tente de faire fonctionner une entreprise uniquement sur le profit alors elle mourra aussi car elle n'aura plus de raison d'être ».

La théorie des parties prenantes semble combler ces limites sur ce point. Elle privilégie une vision plus élargie des intérêts que l'entreprise doit satisfaire dans son activité. Dans cette optique, la performance n'est plus seulement basée sur une vision externe en tant que satisfaction des actionnaires mais repose également sur la satisfaction en interne des acteurs directs de l'entreprise.

On peut dire que cela revient à s'appuyer sur ce qui se passe en interne (les parties prenantes) pour satisfaire l'externe (les actionnaires). On peut cependant nuancer la théorie des parties prenantes en se référant à Boatright (1999) pour qui la satisfaction des parties prenantes (clients, salariés, etc.) n'est pas réellement un objectif mais plutôt une contrainte, le but réel n'étant que de satisfaire les actionnaires à travers la maximisation du profit. On s'intéresserait alors à la satisfaction des stakeholders de l'entreprise uniquement car ils permettraient in fine de mieux satisfaire les shareholders en leur offrant une rémunération par les dividendes plus importante.

Même si la notion de responsabilité sociale demeure une préoccupation majeure, les dirigeants doivent, dans le contexte actuel et face à la contrainte de rentabilité à laquelle ils sont confrontés, s'engager dans un véritable pilotage de leur entreprise d'où la place primordiale allouée au contrôle de gestion. Le travail de recherche présenté dans cette thèse s'intéresse au processus d'implémentation du contrôle de gestion dans des entreprises qui en étaient jusqu'alors dépourvues. Dans un premier temps, des mécanismes agissent soit au niveau comportemental soit au niveau cognitif pour réguler le fonctionnement de l'entreprise. La coordination des comportements repose à l'origine principalement sur un management de type clanique, où par socialisation, on aligne les intérêts des individus avec ceux de l'organisation (Langevin et Naro, 2003) ou combiné avec une supervision panoptique (Bentham, 1787, 1791 a et b) dans lequel les salariés ont toujours l'impression d'être surveillés et orientent donc leur comportement dans la direction attendue.

C'est notamment le cas dans les structures simples fondées sur la confiance et le contrôle direct. Sous un angle cognitif, les conventions sont également la réponse au besoin de coordination dans une entreprise au fonctionnement informel, puisque les individus se réfèrent à la convention en place pour orienter leurs comportements. Toutefois, certains événements intervenant en interne, au sein de l'entreprise (croissance, remplacement des dirigeants, etc.) ou des facteurs externes (contraintes réglementaires, intensité concurrentielle par exemple) mettent à jour les limites d'une telle organisation à la régulation largement informelle. On va alors devoir formaliser le fonctionnement de l'entreprise et développer l'instrumentation par la mise en place de dispositifs de gestion. En effet, avant de connaître un fonctionnement stabilisé, les entreprises passent par des modifications majeures dans leur gestion interne.

Une des étapes clés dans leur développement est le processus au cours duquel elles abandonnent leur fonctionnement basé sur des leviers informels de contrôle organisationnel au profit d'un système formel de contrôle de gestion reposant sur un système de pilotage global et cohérent. C'est cette formalisation du fonctionnement de l'entreprise et son instrumentation que nous allons étudier, en analysant le processus d'implémentation du contrôle de gestion. L'instrumentation de la gestion est au cœur de notre étude et nous étudierons, parmi les différents types de contrôle de gestion, celui pour lequel opter (contrôle interactif ou diagnostic). Les approches purement techniques, instrumentales et rationnelles qui décrivent l'entreprise de façon mécanique, négligeant le rôle des salariés sont laissées de côté. Nous allons voir quel est l'impact sur les acteurs internes de l'introduction d'un système de contrôle formel dans une organisation : la dimension humaine du contrôle de gestion et plus particulièrement les phénomènes d'appropriation des outils et d'acculturation sont au cœur de notre recherche. L'introduction de dispositifs de gestion a des conséquences majeures sur les attitudes des acteurs de l'entreprise, tant pour les dirigeants que pour les salariés et la modification du fonctionnement de l'entreprise va entraîner des phénomènes de résistance au changement ou d'adhésion dont il faut tenir compte car ils conditionnent la réussite de la démarche.

1.2 PROBLEMATIQUE

Le processus d'implémentation d'un contrôle de gestion global et cohérent dans des entreprises qui n'ont jusqu'à présent que des leviers informels de contrôle organisationnel va être l'objet de l'étude. L'introduction d'un système de contrôle de gestion consiste à formaliser et instrumenter la gestion interne de l'entreprise. Quand on cherche à modifier le fonctionnement de l'entreprise, on est dans une logique processus qui doit selon nous laisser une forte place aux connaissances et compétences, c'est pourquoi on s'intéresse au système de contrôle de gestion dans une optique cognitive en relation avec le knowledge management et les phénomènes d'apprentissage.

1.2.1 La formalisation de la gestion interne

L'entreprise est une organisation créée dans un but lucratif. Dans un premier temps, elle fonctionne comme elle peut, avec l'objectif principal de générer du profit. Selon Gomez (1997), une grande partie de la régulation des organisations s'effectue sans aucune volonté directrice définie (« Ca se gouverne » fait référence à une forme d'autorégulation). Toutefois, au fil de son développement et

des évènements s'y déroulant, et pour des raisons qui seront développées ultérieurement, elle va devoir améliorer sa gestion interne. Il va pour cela falloir qu'elle abandonne son organisation informelle, structure son fonctionnement interne et mette en place un système global de contrôle de gestion. Le passage d'un fonctionnement informel à un système de contrôle de gestion permettant de piloter l'organisation est au cœur de notre problématique : c'est le processus d'implémentation du contrôle de gestion qui guide notre réflexion.

Habituellement, les études en contrôle de gestion se situent dans des entreprises structurées, du type de celles préconisées par Weber (1922), qui dans une optique bureaucratique, ont un fonctionnement formalisé par des procédures. Le système repose ainsi sur une culture rationnelle de l'organisation dominée par des règles impersonnelles, une organisation rationnelle du travail, une centralisation de la prise de décision et une hiérarchisation forte. On cherche alors dans ces organisations à introduire de la souplesse, afin de supprimer les effets négatifs d'une bureaucratisation excessive. On est ici dans le cas inverse. On se place dans une organisation qui a un fonctionnement souple, avec pour seul dispositif des leviers informels de contrôle organisationnel, et on cherche dans ce cas à structurer le fonctionnement de l'entreprise par la mise en place d'un système global de contrôle de gestion : c'est à la formalisation des procédures de gestion interne de l'organisation que l'on s'intéresse. Nous allons donc voir les caractéristiques de fonctionnement d'une entreprise basée sur l'informel pour ensuite nous concentrer sur l'implémentation du contrôle de gestion.

Tableau 1 : Caractéristiques du contrôle formel

	Contrôle formel
Sources du contrôle	l'organisation : impersonnel mécanique, impersonnel administratif ou personnalisé
Eléments contrôlés	les actions, les comportements, les tâches les résultats le choix des objectifs et des stratégies
Moyens de contrôle	le marché et la pression des clients l'organisation : règlements, procédures, structure formelle, contrôle de gestion

1.2.2 L'instrumentation de la gestion

Dans un premier temps, on peut utiliser la comptabilité générale comme un outil de contrôle de gestion, notamment en adaptant le compte de résultat (périodicité plus élevée, comparaison avec le prévisionnel ou le précédent) ou en utilisant des tableaux annexes (spécialement celui des soldes intermédiaires de gestion). Toutefois, on n'a accès qu'à des outils globaux d'analyse qui ne facilitent pas une analyse approfondie (Gervais, 2000). Il devient donc nécessaire d'implanter un véritable système de contrôle de gestion et c'est ce à quoi nous nous intéressons désormais. Afin de s'assurer que la stratégie définie est correctement appliquée en infra, il devient nécessaire de mettre en place un système de contrôle de gestion. Pour Chandler (1962), « La stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs ».

Le contrôle de gestion peut être défini comme « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation » (R.N. Anthony, 1965). Cette définition a été complétée par le même auteur en 1988 : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation » (Anthony, 1988). Ces deux définitions d'Anthony guident notre conception du contrôle de gestion. On y retrouve les concepts clés rattachés au contrôle de gestion : application de la stratégie définie (et influence par le contrôle de gestion de la stratégie définie) et place

centrale des acteurs de l'organisation. Pour Bouquin (1994), « Il conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes ». Selon Simons (1995), « le contrôle de gestion est l'ensemble des processus et procédures formels, construits sur la base de l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ».

On est donc là clairement dans la mise en place d'un système de contrôle formel : ce dernier permet de s'assurer que la stratégie définie par la direction est correctement appliquée par les acteurs de l'organisation. Parmi les quatre leviers de contrôle présentés par Simons (1995), les systèmes de contrôle diagnostic et les systèmes de contrôle interactif s'apparentent à deux systèmes de contrôle de gestion aux caractéristiques différentes. Simons (1995) présente le contrôle diagnostic comme un contrôle de gestion classique en ce qu'il motive, suit et récompense l'atteinte des objectifs. Il s'agit d'un système qui consiste à détecter les écarts et en avertir les responsables : « Les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de la performance ».

1.3 Revue de la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME

Les années 1990 ont vu apparaître quelques travaux sur le sujet avec une dominante qu'est l'approche par la taille. Les années 2000 vont être beaucoup plus prolifiques et vont voir émerger les recherches sur les entreprises en phase de démarrage ou en début de croissance. Nous évoquerons ainsi, dans un premier temps, les recherches basées sur la taille avant d'aborder celles se référant au cycle de vie.

1.3.1 Les travaux privilégiant une approche par la taille

L'approche par la taille part du postulat que les petites et moyennes entreprises ont des caractéristiques bien différentes des grands groupes, ce qui induit des pratiques et des besoins en contrôle de gestion particuliers. Ces entreprises ont par ailleurs des moyens limités, ce qui rend l'accès aux outils plus difficile. Ces travaux ont ainsi pour mission d'identifier les pratiques de contrôle de gestion des petites et moyennes entreprises (1.1.1.) tout en se demandant s'il existe d'autres facteurs de contingence à l'origine de ces pratiques (1.1.2.).

Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME

Thème	Résultats	Auteurs
Les missions du contrôle de gestion	Les missions sont principalement le calcul des coûts et la détermination des prix.	Chapellier et Mohammed, 2010; Nobre, 2001b; Van Caillie, 2003.
La nature formelle ou informelle du contrôle	Le contrôle informel est dominant. Les objectifs sont fixés de façon orale.	Collier, 2005; Greenhalgh, 2000; Hodges et Kent, 2006; Perren et Grant, 2000; Santin et Van Caillie, 2008.
L'implémentation des systèmes formels de contrôle de gestion	Ils se font le plus souvent à la suite de crises.	Meyssonnier et Zawadzki, 2008; Reid et Smith, 2000; Santin et Van Caillie, 2008; Zawadzki, 2009.
Les acteurs du contrôle de gestion	La prise de décision est entre les mains du dirigeant ou d'un directeur financier. Les tâches opérationnelles en amont sont effectuées par des salariés comptables. Les experts-comptables jouent un faible rôle en matière de contrôle de gestion.	Chapellier et Mohammed, 2010; Nobre, 2001a; Van Caillie, 2003.
Les tableaux de bord	Faible intérêt pour le pilotage stratégique. Les tableaux de bord sont souvent limités à des aspects financiers. Il s'agit essentiellement de contrôler la santé financière de l'entreprise.	Abi-Azar, 2006; Berthelot et Morrill, 2006; Germain, 2005, 2006; Hodges et Kent, 2006; Jänkälä, 2007; Santin et Van Caillie, 2008; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008.

1.3.2 Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME

Les cinq caractéristiques de la PME évoquées par Julien (1987) expliquent la plupart des pratiques de contrôle de gestion. Premièrement, Julien définit la PME par sa taille. Il s'agit d'entreprises dont l'effectif ne dépasse pas un certain plafond : 250 salariés en Europe et 500 au Québec. Le seuil est généralement de 50 salariés (Commission européenne, 2006), les entreprises situées en dessous devant être considérées comme des petites entreprises (de 10 à 49 salariés) ou comme des microentreprises (de 0 à 9 salariés). Il s'agit également, d'après la Commission européenne,

d'entreprises indépendantes, c'est-à-dire de firmes qui n'appartiennent pas à un groupe ; leur chiffre d'affaires ne dépasse pas les 50 millions d'euros et leur total de bilan est inférieur ou égal à 43 millions d'euros.

Deuxièmement, la PME se caractérise par une centralisation de la gestion et de la décision. Le propriétaire-dirigeant est le seul maître à bord. S'il peut déléguer à ses salariés la remontée d'informations, il contrôle et diffuse lui-même celles-ci. La gestion au sens financier du terme va également être monopolisée par lui, même s'il peut être appuyé dans certains cas par une petite équipe de comptables ou bien par un expert extérieur. Troisièmement, il y a une faible spécialisation des tâches dans les PME : les salariés sont polyvalents. Le personnel de la comptabilité, par exemple, peut effectuer des opérations de contrôle de gestion et être mobilisé pour des problématiques juridiques, de gestion des ressources humaines ou d'informatique.

Quatrièmement, les systèmes d'information internes et externes sont simples ou peu organisés. Contrairement à des filiales de grands groupes, le *reporting* est plus limité, car l'entreprise n'a pas à justifier l'utilisation de ses ressources ou l'atteinte de ses objectifs à un donneur d'ordres.

Enfin, cinquièmement, la stratégie est intuitive et peu formalisée. Le dirigeant n'a pas de vision stratégique ou bien il en a une, mais elle n'est pas écrite ni communiquée de façon formelle aux salariés.

Ces caractéristiques ont été reprises par Torrès (2002) à travers sa loi proxémique (Torrès, 2000). Appliquée au contrôle de gestion, celle-ci signifie qu'en raison de la proximité spatiale, hiérarchique et fonctionnelle, le contrôle de gestion s'opère de façon informelle dans les PME. Le dirigeant étant proche de ses équipes, les objectifs sont fixés et contrôlés sans normes ni procédures, l'oral étant privilégié. La centralisation de la décision fait que si certaines opérations de contrôle de gestion sont réalisées par des collaborateurs (calcul des coûts, analyse des écarts, élaboration de tableaux de bord), il incombe au dirigeant de prendre les décisions (fixation des prix, détermination du budget, clarification des objectifs). L'environnement étant local et peu complexe, les systèmes d'information sont simples. Les tableaux de bord sont peu développés et l'entrepreneur se soucie principalement de la santé financière de son entreprise. En termes de comptabilité analytique, le nombre de produits et de services est relativement faible, ce qui entraîne une structure de coûts peu complexe.

Globalement, les résultats des travaux de recherche vont dans le sens du principe de proxémie. Le tableau 1 reprend les principales observations faites à partir d'une recension de la littérature. Les résultats des recherches confortent ainsi les hypothèses émises à partir des définitions de la PME. La petitesse de ces entreprises rend le contrôle formel et la sophistication des outils pratiquement inutiles. La centralisation du pouvoir et surtout la proximité avec les employés facilitent la communication et le contrôle des objectifs. Ainsi, le contrôle de gestion en PME n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise. Il s'agit plutôt de déterminer les prix et de suivre la santé financière de l'entreprise.

2. METHODOLOGIE

Dans cette partie, les aspects méthodologiques en sont l'une des parties les plus importantes. Pour cette raison, le but est d'expliquer ces aspects méthodologiques de l'entreprise. Les principaux axes de ces aspects sont à savoir: les approches utilisées, les méthodes de collecte des données et les instruments de recherche, le plan d'échantillonnage (population, techniques d'échantillonnage, taille de l'échantillon) ainsi que les méthodes de traitement des données.

2.1 Conception de l'étude

La conception de l'étude étant un cadre qui a été établi pour rechercher des réponses aux questions de recherche, elle permet d'aborder efficacement le problème de la recherche de manière logique et aussi sans ambiguïté que possible. À cet égard, la conception de cette étude est basée sur les principes fondamentaux de la recherche exploratoire où l'intention n'est pas de fournir des preuves concluantes, mais aide à avoir une meilleure compréhension du problème en explorant le sujet de recherche avec différents niveaux de profondeur (Saunders, 2012).

2.2 Stratégie de l'étude

Cette recherche se réfère aux critiques, documentations et autres matériels de lecture et les réactions de l'entretien lors de la collecte des données doivent être pris en compte. En s'adressant aux littératures écrites, cela peut aider à interpréter et à mieux comprendre la réalité complexe d'une situation donnée de manière qualitative. L'approche de cette étude est qualitative car elle explore et comprend comment formuler des stratégies pour le relèvement d'un secteur de la santé en crise car elle suppose que le sens et les connaissances sont construits dans un contexte social et

cherchent à comprendre les perspectives subjectives des participants (validité sociale) pour fournir une description riche des phénomènes.

2.3 Collecte de données

En général, la collecte de données peut être utilisée grâce à diverses techniques. Il existe principalement deux manières différentes : par des données primaires et secondaires. Les données primaires sont des données qui ont été collectées spécialement à cette fin. Cela implique à la source d'origine de première main, alors que les données secondaires se réfèrent aux informations collectées par d'autres (Bryman et Bell, 2011).

2.4 Outils et méthodes de collecte de données : documentation

La recherche documentaire fait référence à la bibliothèque et à la documentation en ligne. Il se composait de livres, d'articles de synthèse, de rapports et d'autres documents écrits dans la ligne de l'étude. En outre, des données en ligne ont été collectées ; ces données complétaient celles que nous n'avons pas trouvées dans les livres.

2.5 Analyse des données

L'analyse des données est le processus de description et d'évaluation des données. Cependant, la base de la recherche réside dans l'interprétation des données et dans la description de l'expérience vécue des êtres humains (Atkinson et al 2001). Comme la nature de cette étude s'inspire des sources de données des données primaires et secondaires, leur analyse sera basée sur l'approche interprétative ou analytique qui se concentre sur la façon dont les répondants interprètent leur réalité subjective et y attachent un sens. Comme cette étude est qualitative, il n'y a pas de manière unique d'analyser les données qualitatives (Powell et Renner, 2003:1), nous ne nous sentions pas obligés de séparer une partie de l'analyse des données. Pourtant, nous aurons des résultats directs du documentation et les relierons à ce qui a été dit par les observateurs dans leurs littératures et obtiendrons l'analyse des données en utilisant le prisme des cadres théoriques et conceptuels conçus pour cette étude.

3. RESULTATS

3.1 Les facteurs de contingence

Les différents seuils de taille (10, 20, 50, 100 salariés) figurent parmi les facteurs de contingence les plus étudiés dans les études recensées. Une majorité de recherches excluent les petites ou très petites entreprises de leurs travaux pour se concentrer sur des sociétés de plus de 50 personnes. Le motif évoqué est que plus l'entreprise est petite, plus le système de contrôle de gestion est simple (Affès et Chabchoub, 2007 ; Chapellier et Mohammed, 2010) et plus la sophistication est faible (Abdel-Kader et Luther, 2008 ; Berthelot et Morrill, 2006 ; Lavigne, 2002 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008). Par ailleurs, l'envergure du contrôle de gestion est plus réduite : le nombre de méthodes utilisées est faible ; le service comptable est plus limité en taille ; la fréquence des contrôles baisse et le dirigeant se concentre sur des données financières (Berthelot et Morrill, 2006 ; Nobre, 2001b ; Van Caillie, 2003).

Pour Nobre (2001b), la taille impacte différemment les méthodes. Par exemple, elle a peu d'impact sur le calcul des coûts et des prix. Ce sont davantage le rôle joué par le client et les caractéristiques du processus de production/produit qui influencent les méthodes utilisées (déterminisme technicoéconomique). Concernant les outils de pilotage, la taille est clairement un élément explicatif (déterminisme organisationnel). Une petite entreprise a moins besoin de piloter son activité qu'une plus grande. On retrouve ainsi l'idée de proxémie spatiale, hiérarchique et fonctionnelle (Torrès, 2000, 2002).

Le seuil des 100 salariés est considéré comme critique (Nobre, 2001b ; Speckbacher et Wentges, 2007 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008). Les entreprises de 50 à 100 salariés utilisent peu les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse des écarts (Nobre, 2001b). Dans les entreprises de plus de 100 personnes, le système de contrôle de gestion est plus complexe, les outils sont plus sophistiqués. Ces entreprises utilisent plus de mesures de performances que celles ayant moins de 100 salariés et elles recourent davantage à des outils de pilotage stratégique comme la *Balanced Score Card* (Speckbacher et Wentges, 2007). Les travaux montrent ainsi que les pratiques de contrôle de gestion sont différentes selon la taille de la PME. D'autres facteurs de contingence sont également évoqués dans la littérature

Les facteurs de contingence autres que la taille

Facteur de contingence	Résultats	Auteurs
Les buts du dirigeant	Les pratiques divergent selon que l'entrepreneur recherche la croissance ou la pérennité de son entreprise. Plus la stratégie est offensive, plus le contrôle de gestion est développé.	Bergeron, 2000; Bernard, 2010; Chapellier et Mohammed, 2010; Jänkälä, 2007; Lavigne, 2002; Van Caillie, 2002, 2003; Wijewardena <i>et al.</i> , 2004.
Les caractéristiques du dirigeant	Le niveau et la nature de la formation, l'âge ainsi que l'expérience du dirigeant influencent la mise en place de nouvelles méthodes.	Affès et Chabchoub, 2007; Chapellier et Mohammed, 2010; Lavigne, 2002; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008.
Le caractère familial de l'entreprise	Les pratiques de contrôle de gestion sont moins formelles, moins sophistiquées, moins ouvertes sur l'environnement. Il y a moins de réactivité dans les entreprises familiales que dans les autres PME.	Germain, 2006; Meyssonier et Zawadzki, 2008; Perren et Grant, 2000; Speckbacher et Wentges, 2007.
La stratégie	Les méthodes de contrôle vont être plus ou moins sophistiquées selon la stratégie adoptée (différenciation, domination par les coûts, internationalisation...).	Abdel-Kader et Luther, 2008; Berthelot et Morrill, 2006; Chapellier et Mohammed, 2010; Jänkälä, 2007; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008; Van Caillie, 2002, 2003; Wijewardena <i>et al.</i> , 2004.

La stratégie, la nature familiale de l'entreprise, le profil (caractéristiques et buts) des dirigeants et la taille de la PME font ainsi partie des facteurs ayant une influence majeure sur les pratiques de contrôle de gestion. D'autres éléments sont mis en avant, mais à des niveaux moindres : l'incertitude perçue, l'endettement, les caractéristiques du service comptable, l'implication de la banque, l'offre de l'entreprise, le secteur d'activité (Abdel-Kader et Luther, 2008 ; Affès et Chabchoub, 2007 ; Chapellier et Mohammed, 2010 ; Condor et Rebut, 2008 ; Germain, 2005) et, plus récemment, le cycle de vie de l'entreprise.

3.2 Les travaux se référant au cycle de vie

La phase du cycle de vie dans laquelle se trouve l'entreprise est peu évoquée dans la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME. Les travaux qui traitent de ce facteur de contingence sont en fait peu nombreux comparativement à ceux sur la taille et ils sont récents. Deux recherches semblent être à l'origine de leur développement au cours des années 2000 (Moore et Yuen, 2001 ; Reid et Smith, 2000). La recherche de Reid et Smith (2000) pourrait être intégrée dans les recherches sur la taille, car leur travail ne traite pas directement du cycle de vie. Leur papier s'inscrit d'ailleurs dans un dossier sur le contrôle de gestion dans les PME (Mitchell et Reid, 2000). Cependant, ils traitent de crises au cours de la vie de l'entreprise qui pourraient avoir un impact sur la mise en place de méthodes de contrôle de gestion. On retrouve ainsi une notion chère à l'un des précurseurs de l'approche par le cycle de vie (Greiner, 1972).

Leur travail a été peu suivi par la littérature postérieure. Leur conclusion principale, qui consiste à dire que certaines méthodes de contrôle de gestion surviennent à la suite de crises de trésorerie, d'innovation ou d'investissement, a été peu creusée. De plus, ils se focalisent sur des microentreprises. C'est un positionnement rare dans la littérature et qui n'a pas vraiment été suivi. Au final, leur recherche, bien qu'originale sur de multiples points, n'a pas eu beaucoup d'échos. La recherche de Moore et Yuen (2001) a eu un succès beaucoup plus important (Davila, 2005 ; Davila et Foster, 2005, 2007 ; Davila, Foster et Li, 2009 ; Granlund et Taipaleenmäki, 2005 ; Kallunki et Silvola, 2008 ; Sandelin, 2008 ; Sandino, 2007). Il s'agit d'un travail qui porte sur les pratiques de contrôle de gestion dans des firmes positionnées sur les cinq phases du cycle de vie, à savoir la naissance, la croissance, la maturité, la relance et le déclin (Miller et Friesen, 1983, 1984). On retrouve ainsi en arrière-plan plusieurs travaux fondateurs sur le cycle de vie des entreprises (Adizes, 1979 ; Churchill et Lewis, 1983 ; Greiner, 1972 ; Miller et Friesen, 1983, 1984 ; Quinn et Cameron, 1983 ; Scott et Bruce, 1987).

Moore et Yuen (2001) constatent que les contrôles se multiplient et se formalisent à mesure que l'entreprise évolue, mais que la tendance s'inverse au cours de la phase de relance et de déclin. L'aspect formel du contrôle de gestion (en termes de sélection et de présentation de l'information) s'accroît fortement de la naissance à la croissance ; il stagne à la maturité ; il s'accroît légèrement à la relance et, enfin, il diminue en phase de déclin (Moore et Yuen, 2001). Concernant

l'envergure du contrôle de gestion, les entreprises situées en croissance ou en maturité utilisent une plus large palette d'outils de contrôle de gestion que les firmes naissantes, en phase de relance ou de déclin. Par ailleurs, les informations sont plus variées en croissance et en relance que dans les autres phases.

Leurs conclusions vont ainsi dans le sens des travaux de Quinn et Cameron (1983). Sur la base des travaux de Quinn et Rohrbaugh (1983), ces derniers montrent que les critères d'efficacité changent selon les phases du cycle de vie. Au cours de l'étape entrepreneuriale (naissance de l'organisation), ce sont des critères de flexibilité (innovation et adaptation) et d'ouverture (atteinte d'objectifs organisationnels et non pas individuels) qui sont importants. Lors de l'étape suivante dite de « collectivité », l'ouverture est toujours importante, mais l'entreprise s'intéresse de plus en plus à la satisfaction du personnel. La rupture est opérée au cours de la phase 3 dite de « formalisation et de contrôle ». À ce niveau, ce qui est crucial n'est plus la flexibilité, mais le contrôle interne et externe. En phase 4 (élaboration de la structure), le contrôle est moins important. L'entreprise est relativement équilibrée en termes de flexibilité/contrôle et d'ouverture sur l'interne/l'externe.

La phase de naissance (Miller et Friesen, 1983, 1984), appelée également étape de créativité (Greiner, 1972) ou d'existence (Churchill et Lewis, 1983 ; Lester et Parnell, 2008), est celle où le contrôle formel est le plus limité. La structure organisationnelle étant simple et très centralisée, c'est le contrôle informel qui domine. Par ailleurs, la stratégie de l'entreprise étant essentiellement basée sur l'innovation et la différenciation, l'analyse des coûts a peu d'importance à ce stade.

La situation évolue fortement en phase de croissance. La stratégie de niche laisse place à une stratégie de volume, ce qui induit une attention plus grande aux coûts et, en même temps, un accroissement de la taille de l'entreprise. L'augmentation des effectifs engendre un besoin de pilotage de l'activité et de coordination des équipes. Le système d'information devient également plus complexe. Une spécialisation des tâches apparaît et la centralisation de la décision diminue.

Le contrôle de gestion se formalise davantage en phase de maturité. L'informel a laissé place à des normes et des procédures. L'organisation est plus complexe et les systèmes d'information plus sophistiqués. L'innovation n'est plus la priorité de l'entreprise. C'est la maîtrise des coûts qui domine. Au cours de la phase de relance, on assiste à une diversification de l'activité. Cette stratégie engendre une réorganisation de l'entreprise sous la forme de centres de profit. Des

mesures de suivi de la performance des managers vont donc être mises en place. Par ailleurs, un besoin de coordination apparaît : les réunions et projets transversaux se développent.

La phase de déclin entraîne une diminution de la taille de l'entreprise et une gestion plus serrée des coûts. Les indicateurs de performance sont moins présents, car l'entreprise est organisée par fonctions et non plus par divisions. La structure bureaucratique entraîne des lenteurs dans le système d'information et un retour à la centralisation. Par ailleurs, l'entreprise ne se projette plus dans l'avenir. La planification stratégique est limitée. Comme le montre le tableau 3, les travaux publiés à la suite de Moores et Yuen (2001) confirment globalement les conclusions issues de la théorie du cycle de vie.

Conclusion

Si les recherches sur le contrôle de gestion dans les PME ont suivi un chemin différent, leur analyse comparative n'en est pas moins riche d'enseignements pour les chercheurs. Les travaux récents sur le cycle de vie apportent une vision différente de celle de l'approche par la taille. Les start-ups ainsi que les gazelles fournissent de nouvelles problématiques qui n'apparaissent pas dans les autres travaux. C'est le cas par exemple de la rapidité dans la mise en place des nouveaux systèmes de contrôle ainsi que de l'impact de la présence d'investisseurs. L'approche par la taille n'a toutefois pas été approfondie sur certains points. Les entreprises familiales mériteraient plus d'intérêt de la part des chercheurs, de même que les très petites entreprises et plus globalement toutes les PME qui fonctionnent selon un mode informel. Au final, le contrôle de gestion dans les PME apparaît comme un thème de recherches ayant encore un beau potentiel. Il y a là de belles opportunités pour les chercheurs et un réel besoin pour les praticiens.

REFERENCES

1. ABDEL-KADER, M. et R. LUTHER (2008), « The impact of firm characteristics on management accounting practices : a UK-based empirical analysis », *The British Accounting Review*, vol. 40, n° 1, p. 2-27.
2. ABI AZAR, J. (2006), « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban », Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Tunis.

3. ADIZES, I. (1979), « Organizational passages : diagnosing and treating life cycle problems in organizations », *Organizational Dynamics*, vol. 8, p. 3-24.
4. AFFES, H. et A. CHABCHOUB (2007), « Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie », *La Revue des sciences de gestion, Direction et gestion*, n^{os} 224-225, p. 59-67.
5. AMAT, J., S. CARMONA et H. ROBERTS (1994), « Context and change in management accounting systems : a Spanish case study », *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 107-122.
6. BAJAN-BANASZAK, G. (1993), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue française de comptabilité*, n^o 249, p. 95-101.
7. BERGERON, H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME. Quel modèle appliquer ? », Congrès de l'Association française de comptabilité, Angers.
8. BERNARD, O. (2010), *Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise : le secteur de l'agencement d'intérieur dans le Grand-Est*, Thèse de doctorat de l'Université Paris-Est, Marne-la-Vallée.
9. BERTHELOT, S. et J. MORRILL (2006), « Stratégies, systèmes de contrôle de gestion performance : une étude empirique auprès des petites et moyennes entreprises », Congrès annuel de l'ACPC, Niagara Falls, Ontario.
10. CHADEFaux, M., O. DANNON et P. LANGEVIN (1991), « Les prévisions dans les PME », *Revue française de comptabilité*, décembre, p. 79-84.
11. CHAPPELLIER, P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue internationale PME*, vol. 10, n^o 1, p. 9-41.

12. CHAPELLIER, P. et A. MOHAMMED (2010), « Les pratiques comptables des PME syriennes dans un contexte de libération de l'économie », Congrès de l'Association française de comptabilité, Nice.
13. CHENHALL, R.H. (2003), « Management control systems design within its organizational context : findings from contingency-based research and directions for future research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n^{os} 2-3, p. 127-168.
14. CHURCHILL, N.C. et V.L. LEWIS (1983), « The five stages of small business growth », *Harvard Business Review*, mai-juin, p. 30-50.
15. COLLIER, P.M. (2005), « Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting », *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 321-339.
16. COMMISSION EUROPEENNE (2006), *La nouvelle définition des PME*. http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_fr.pdf.
17. CONDOR, R. et K. REBUT (2008), « Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME », Congrès international francophone sur l'entrepreneuriat et les PME, Louvain-la-neuve.
18. D'AMBOISE, G. et A. BAKANIBONA (1990), « La planification dans les PME : une synthèse de résultats empiriques. Conclusions et recommandations », *Revue internationale PME*, vol. 3, n^o 2, p. 147-165.
19. DAVILA, T. (2005), « An exploratory study on the emergence of management control systems : formalizing human resources in small growing firms », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, p. 223-248.

20. DAVILA, A. et G. FOSTER (2005), « Management accounting systems adoption decisions : evidence and performance implications from early-stage/startup companies », *The Accounting Review*, vol. 80, n° 4, p. 1039-1068.