



LES PME FACE AU CONTRÔLE DE GESTION : ETAT DE L'ART

OUSLIMANE Meriem^{1*}, BENNOUR Abdelhafid²

1 Maître Assistante "A" email : ouslimane.meriem@hotmail.fr, Ecole Supérieure de Commerce - Pôle Universitaire KOLÉA, Algérie.

2 Maître de Conférences "A", email : Abdelhafidbennour@hotmail.com, Ecole Supérieure de Commerce - Pôle Universitaire KOLÉA, Algérie.

Date de Réception : jj/mm/aa ; Date de révision : jj/mm/aa ; Date d'acceptation : jj/mm/aa

RÉSUMÉ

Malgré le rôle fondamental que jouent les PME dans le dynamisme économique des pays, on constate que la plus part mettent la clé sous la porte après moins de cinq ans d'activité !

Dans ce contexte, les PME peuvent-elles y remédier par la mise en place d'un Contrôle de Gestion spécifique fondé sur un état de l'art approprié ?

La confrontation de l'état de l'art du domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion à cette problématique nous a permis de conclure qu'il n'y a pas un contrôle de gestion formel à adopter par les PME et qui servira de panacée. De par ses spécificités, chaque PME n'est pas prédisposée pour contenir un contrôle de gestion pareillement. Le contrôle de gestion se montre alors approprié, et par conséquent performant pour la PME qui le met en place.

Mot clés : PME, contrôle de gestion, spécifique, formel, informel, domaine croisé, état de l'art approprié.

Classification JEL: M100, M410

ABSTRACT

Despite the fundamental role played by SMEs in the economic dynamism of countries, we note that most of them go out of business after less than five years of activity!

In this context, can SMEs remedy this by setting up a specific management control based on an appropriate state of the art?

The interaction of the state of the art of the SME's cross-domain and management control with this issue has allowed us to conclude that there is no formal management control to be adopted by SMEs and which would serve panacea. Because of its specificities, each SME is not predisposed to contain a similar management control. Management control is then appropriate and therefore efficient for the SME that sets it up.

Key words: SME, management control, specific, formal, informal, cross-domain, state of the art.

JEL classification : M100, M410

* OUSLIMANE Meriem.

INTRODUCTION

Les recherches dans le domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion ont connu un regain d'intérêt (Bergeron, 2000; Reid et Smith, 2000; Nobre, 2001a, 2001b; Lavigne, 2002; Abi azar, 2005; Davila et Foster, 2005; Meyssonier et Zawadzki, 2007; Abdel – kader et Luther, 2008; Santin et Van caillie, 2008; Zawadzki, 2009; Bernard, 2010; Chapellier et Mohammed, 2010; Condor, 2012; Meyssonier, 2015...). Cela se justifie par le rôle fondamental que jouent les PME dans la plupart des économies, ainsi que par leurs contributions à la croissance économique et création d'emplois.

Ces entreprises à dimension humaine posséderaient toutes les caractéristiques nécessaires pour s'adapter rapidement aux changements de l'environnement et aux situations de crises : souplesse, dynamisme et flexibilité. Mais hélas, cela n'a pas épargné la majorité des PME de mettre la clé sous la porte après moins de cinq ans d'activité ! (Abi azar, 2005).

Selon Maeder, les statistiques sur le taux de survie des PME montrent que la première cause des dépôts de bilan est due le plus souvent à l'absence d'outils de gestion, (cité par Abi azar, 2005).

La situation nuisible à la bonne marche de l'entreprise et le besoin de soutien exprimé par les dirigeants dans leurs tâches, rendent donc nécessaire la formalisation de la prise de décision. Dans ce contexte, les PME ont-elles vraiment besoin d'un système formel de contrôle de gestion ? De quel contrôle de gestion s'agira-t-il ?

Nous constatons que la volonté des chercheurs du domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion de déterminer un contrôle de gestion appropriée aux PME est exprimée. Ainsi, dans un environnement incertain et tendu, il est judicieux que les chercheurs s'intéressent à un contrôle de gestion différent des grandes entreprises. Cela mettrait les PME en situation de profits satisfaisants en outre, rendrait leur développement possible. Et par conséquent de contribuer dans le dynamisme des autres secteurs de l'économie.

En d'autres termes, il s'agit de recourir à un contrôle de gestion approprié qui met en avant les caractéristiques de la PME, ces spécificités de gestion et son environnement et permettant, de ce fait de faire face aux exigences de la mondialisation¹.

PROBLEMATIQUE

Partant de ce constat, on peut en déduire que la survie et la prospérité des PME dépend, en partie, de la qualité des outils de gestion dont elles disposent.

Dans ce contexte, les PME peuvent-elles y remédier par la mise en place d'un Contrôle de Gestion spécifique fondé sur un état de l'art approprié ?

Cette question de recherche peut se décliner en plusieurs interrogations :

- *Quels sont les concepts de base nécessaires pour comprendre la PME et son fonctionnement ?*
- *Comment le contrôle de gestion est appréhendé ?*
- *Quel bilan de la littérature pour le domaine croisé de la PME et le contrôle de gestion ?*

LE BUT DE LA RECHERCHE

Le but de cette contribution est de proposer un état de l'art des concepts liés à la PME permettant de comprendre sa nature, son fonctionnement et ces spécificités. En outre, les concepts liés au contrôle de gestion seront présentés et analysés. En deuxième lieu, le présent article ambitionne d'établir un bilan de la littérature du domaine croisé de la PME et du Contrôle de gestion - en se basant sur l'expérience des PME des pays développés- et voir dans quelle mesure les enseignements tirés de l'état de l'art spécialisé pourront servir les PME à remédier à la situation nuisible à la bonne marche de l'affaire.

¹ Le phénomène de la mondialisation exige des PME la qualité à tous points de vue, le dépassement constant des normes et une productivité accrue. Ainsi qu'opérer dans des marchés complexes et à concurrence féroce.

ETAT DES CONNAISSANCES

Ces deux dernières décennies, plusieurs chercheurs se sont intéressés au domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion (Moore and Yen, 2001 ; Nobre, 2001a, 2001b ; Van Caillie, 2003 ; Davila et Foster, 2005 ; Meyssonier et Zawadzki, 2007 ; Sandino, 2007 Chapellier et Mohammed, 2010; Condor, 2012 ; Meyssonier 2015 ...). Après analyse, nous constatons que la majorité des recherches menées dans ce jeune domaine poursuivent un objectif commun :

- analyser la dimension instrumentale du contrôle de gestion dans la PME et donc étudier les caractéristiques des méthodes ainsi que les outils mis en place.
- identifier les facteurs de contingences et étudier leurs effets sur les modes de contrôle de gestion dans les PME.

De même, certaines divergences peuvent être dégagées, dont :

- dans le cadre de l'approche contingente², les auteurs n'ont pas eu la même vision pour expliquer les pratiques de contrôle de gestion dans la PME. La plupart optent pour le facteur taille, certains parmi eux mobilisent d'autres facteurs tels que : le profil du dirigeant, l'espace de production, le marché, le cycle de vie etc. d'autres recourent à des recherches croisées où deux facteurs de contingences ou plus sont étudiés en même temps.
- les auteurs francophones ont tendance à privilégier les méthodologies qualitatives, en revanche, les auteurs anglophones recourent aux méthodes quantitatives.

HYPOTHESE

Afin d'atteindre le but fixé pour le présent article et d'apporter une réponse satisfaisante à la problématique présentée ci-dessus, la formulation de notre hypothèse consiste à souligner que : *Un domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion permettra à la PME de faire face aux exigences de la mondialisation.*

JUSTIFICATION DE LA RECHERCHE

Ci-dessous, les principales raisons du choix de la présente recherche :

- ✓ Les résultats contradictoires des recherches³ menées dans le jeune domaine croisé du contrôle de gestion dans la PME ont intrigué notre curiosité scientifique, ainsi que notre volonté de comprendre la réalité du contrôle de gestion dans ce contexte spécifique qu'est la PME.
- ✓ La participation à l'enrichissement de la production scientifique au profit de la PME qui demeure le moteur de développement de l'économie.
- ✓ La contribution à la sensibilisation des PME à la remise en cause des outils de gestion mis en place, ainsi qu'attirer leur attention à l'importance du rôle joué par le contrôle de gestion et de la façon dont il peut être exercé dans la vie de la PME.
- ✓ Bien que le contrôle de gestion formel offre de multiples avantages aux entreprises, certains chercheurs et praticiens s'opposent à la nécessité de présence de ce dernier dans les PME. Selon ces chercheurs, il s'agit d'un contrôle de gestion approprié aux PME, ainsi que

² L'approche contingente date des années soixante, redevable dans sa forme initiale à Woodward (1965). En premier lieu, elle permet d'établir une relation de congruence entre divers éléments de la structure organisationnelle et différents aspects contextuels. En deuxième lieu, elle autorise d'établir une relation de contingence, structure/environnement/performance.

³ Pour plus de détails sur les résultats contradictoires des recherches menées dans le domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion, voir le Tableau N°01 : Contrôle de gestion informel dans la PME VS Evocation de l'aspect formel du contrôle de gestion dans la PME du présent article.

compatible à ces spécificités (McMahon et Holms 1991 ; Rowe, Fernandez et Picory ; 1994, 1996 ; Nobre, 2001).

L'ensemble de ces raisons nous ont poussé à rédiger le présent article qui est préoccupé par une analyse de l'état de l'art existant dans ce domaine croisé, et particulièrement qui touche à notre question de recherche bien précise citée ci-dessus.

METHODOLOGIE

Notre choix méthodologique s'inscrit dans une logique d'exploration théorique. La démarche globale que nous avons adoptée pour proposer une réponse à notre problématique de recherche consiste à tisser des liens conceptuels entre les deux champs de recherches, celui de la PME et celui du contrôle de gestion. Au préalable, une organisation des connaissances issues du domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion est nécessaire. Il s'agit de présenter les principales tendances de recherches et courants scientifiques existants dans ce domaine de recherche croisée. L'analyse de l'état de l'art nous permettra de se positionner par rapport à notre problématique. Aussi bien elle servira de base pour les recherches à venir et pour dépister de nouveaux sujets de recherches permettant d'enrichir davantage le domaine du contrôle de gestion dans le contexte spécifique qu'est la PME.

LIMITES DE LA RECHERCHE

Particulièrement le domaine du contrôle de gestion dans les PME duquel notre recherche fait partie, souffre d'un certain nombre de limites, nous citons parmi-elles :

- la multitude des désaccords entre les chercheurs de ce domaine et résultats contradictoires⁴, ont rendu difficile la conception d'une base théorique solide qui servira de socle pour notre recherche sur le plan théorique.
- le caractère récent de la recherche dans ce domaine a engendré des difficultés pour en tirer des concepts et des théories.
- la grande hétérogénéité typique des PME s'applique également aux modes et pratiques de contrôle de gestion, cela rend l'étude du phénomène en question difficile et plus complexe.
- les facteurs de contingences qui déterminent les modes opératoires du contrôle de gestion dans la PME sont multiples, il est nécessaire de les analyser séparément, ainsi que procéder à des analyses croisées. De plus, parmi ces facteurs ceux qui sont subjectifs (liés aux dirigeants de la PME par exemple) et qui exigent une étude comportementale et psychologique.

PLAN DE L'ARTICLE

Le présent article est organisé de la façon suivante : D'abord, nous présenterons un certain nombre de concepts liés à la problématique, tel que : le concept de la PME, les caractéristiques de la PME, ces spécificités de gestion, et les facteurs qui influent sur le contrôle de gestion des PME...

Ensuite, les travaux sur le contrôle de gestion dans les PME méritent cependant un bilan permettant d'identifier les différents courants de recherche apparus dans ce domaine. Enfin, Nous exposerons les résultats de la confrontation de la revue de littérature du contrôle de gestion dans les PME à notre problématique de recherche.

⁴ Pour plus de détails sur les désaccords entre chercheurs et résultats contradictoires, voir le Tableau N°01 : Contrôle de gestion informel dans la PME VS Evocation de l'aspect formel du contrôle de gestion dans la PME du présent article et Figure N°01 : Croisement du domaine de la PME et celui du contrôle de gestion.

1. LA PETITE ET MOYENNE ENTREPRISE (PME)

Il est recommandé de connaître le milieu auquel nous nous intéressons. Nous essayons, dans un premier temps, de définir la PME. Dans un deuxième temps nous étayerons ses spécificités. Enfin nous nous intéressons aux instruments de gestion mis en place dans les PME.

1.1. ESSAI DE DEFINITION DE LA PME

Il n'existe pas de définition de la PME communément admise (CEPME⁵, 1991), mais plusieurs typologies ont été conçues par les chercheurs afin de répondre à l'objectif de définir la notion de PME. Comme le fait remarquer (Ducheneaut, 1995, p30), « la définition d'une PME est certainement l'un des problèmes les plus complexes qu'aient à aborder ceux qui s'intéressent à ce type d'entreprises ».

Plusieurs chercheurs (Julien, Torrès) convergent vers un même constat : la très forte hétérogénéité des PME entraîne une incertitude non négligeable sur la définition même de la PME.

Entre autres, selon (Julien, 1994, p24) : « une des raisons qui expliqueraient le retard des chercheurs à se pencher sur les PME est la difficulté d'en tirer des théories et des concepts adéquats différents à ceux appliqués à la grande entreprise ». Les cadres juridiques, les pays, les régimes politiques et les différents niveaux de développement économique...dans lequel les PME opèrent, représentent des facteurs qui ont fait la grande diversité des PME. Cette situation représente pour les chercheurs une difficulté pour théoriser le phénomène de la PME. Il en va de même pour (Torrès, 1998, p55), « l'extrême hétérogénéité des PME rend difficile la définition d'un cadre général au sein duquel il serait possible de regrouper toutes les entreprises de petite taille ».

Partant de ce fait, il semble nécessaire de dépister ce qui est à l'origine de l'hétérogénéité des PME. (Torrès, 1998) l'a expliquée comme étant une réalité multiple susceptible de se différencier par l'activité, par la forme de propriété, par les stratégies adoptées, par les modes de gestion.

Face à la grande diversité des PME, les chercheurs (Julien, Torrès) ont quêté des ressemblances communes entre celles-ci. Dans l'ensemble, les définitions proposées associent entre des composantes économiques, financières, juridiques et sociales.

Deux catégories de critères ont été adoptés pour autoriser de définir les PME d'une vue macroscopique : les critères quantitatifs et les critères qualitatifs.

Les définitions quantitatives sont avantagées en raison de leur simplicité, opérationnalité et objectivité. Les PME se distinguent des grandes entreprises par leur taille modeste (Abi azar, 2005), d'autant plus les typologies les plus connues sont basées sur le critère de classification taille.

Selon Torrès (1998), afin de mesurer la taille, plusieurs indicateurs de mesure existent : l'effectif, la masse salariale, le chiffre d'affaires, la valeur ajoutée, le capital, le montant de l'actif...

Dans ce contexte, Julien et Marchesnay (1988) proposent des seuils pour faire la distinction entre trois catégories en fonction de « nombre d'employés », elle se présente comme suit : les très petites entreprises qui ont un effectif compris entre un et neuf salariés, les petites entreprises entre dix et quarante-neuf salariés et les moyennes entreprises entre cinquante et cent quatre-vingt-dix-neuf salariés. En effet, il n'y a pas de consensus sur les seuils. La classification des entreprises par leur taille, diffère d'un pays à un autre et cela en fonction de la réglementation sociale, fiscale ou juridique, mais aussi à l'intérieur du même pays chaque secteur a ses propres références de taille.

Nous constatons que l'approche par la taille soulève un certain nombre de difficultés, à savoir :

- les indicateurs de taille sont de deux natures : ceux qui se réfèrent aux facteurs de production (inputs), et ceux se réfèrent aux résultats de l'entreprise (outputs). Ces derniers ne suffisent pas pour

⁵ Centre de recherche Euro PME créé au sein du groupe ESC Rennes.

comprendre le fonctionnement interne de la PME. Ils partent du postulat que l'entreprise est « une boîte noire » et qu'un simple agent individuel sans préoccupations pour les logiques internes de nature managériale et organisationnelle. « Au-delà des différences d'effectif ou de chiffre d'affaires, il est nécessaire de pénétrer la 'boîte noire', c'est-à-dire d'adopter une approche qualitative, si l'on veut cerner les spécificités de gestion des PME. L'approche qualitative présente l'avantage d'améliorer la compréhension que l'on peut avoir d'une PME » (TORRÈS.O, 1999, p04). Les deux approches (qualitatives et quantitatives), se sont deux approches qui se complètent pour une compréhension meilleure de la PME.

- La taille de l'entreprise représentée par le nombre d'employés n'a pas la même signification quel que soit le secteur économique dans lequel elle exerce son activité. A titre d'exemple, dans le secteur de l'agroalimentaire, les firmes supérieures à 200 salariés devraient être considérées normalement comme de grandes entreprises, alors que dans le secteur des biens d'équipement, on trouve des firmes dont l'effectif est supérieur à 500 salariés qu'il ne serait pas déraisonnable de compter encore dans les PME. Bizaguet indique qu'à effectifs égaux, les PME ici, sont de grandes entreprises ailleurs (cité par Favaro, 1996). La signification variable de l'effectif selon le contexte a des conséquences très concrètes. Kimberley (1976) mentionne par exemple l'intérêt ou non d'augmenter le nombre d'employés. Ainsi dans une entreprise industrielle privée, située dans un marché très compétitif, la tendance pourra être, compte tenu des coûts, d'employer le moins de personnel possible (investir dans les qualifications, la technologie, etc.). Inversement, dans une administration le nombre d'employés devient un point positif, par exemple un indicateur de prestige (favaro, 1996).

- Enfin, le chiffre d'affaires ne peut permettre de distinguer si l'on a affaire à une petite ou grande entreprise, dans la mesure où il varie considérablement en fonction des branches industrielles en croissance ou à large marché par rapport à celles à marché étroit ; de plus, il est souvent camouflé pour des raisons fiscales ; les ventes sont en fonction de la conjoncture ou peuvent varier considérablement selon les saisons (Julien, 1990). Dans ce contexte, Hirigoyen (1984) note que le chiffre d'affaires "ne donne pas de résultats vraiment satisfaisants dans la mesure où la corrélation entre le chiffre d'affaires et l'importance de l'entreprise n'apparaît pas comme significative". La conjoncture économique, la branche industrielle, le marché...se sont les facteurs qui influents sur le chiffre d'affaire. Le considérer en tant que indicateur de mesure de la taille de l'entreprise et l'utiliser dans la classification des entreprises nécessite d'être vigilant et conscient des facteurs cités ci-dessus.

Afin de dépasser les limites que représentent les critères quantitatifs, les chercheurs et spécialistes de la PME (Torrès, Julien) ont ajouté d'autres critères de nature qualitatifs pour distinguer les différents types de PME.

Toutefois autant les critères quantitatifs restent limités en nombre, autant les critères qualitatifs abondent, le choix étant généralement en fonction du point de vue apporté sur la PME (Favaro, 1996).

Selon l'Encyclopédie de l'Economie et de la Gestion, La PME se définit « comme des entreprises juridiquement et financièrement indépendantes dans lesquelles le dirigeant assume la responsabilité financière, technique et sociale sans que ces éléments soient dissociés »⁶. Au niveau de cette définition, les indicateurs utilisés pour identifier la PME sont de type qualitatif, ces indicateurs sont mieux placés pour appréhender la PME par son comportement spécifique, toutefois la difficulté de d'identifier la PME statistiquement apparaît.

Afin de mieux cerner le concept de la PME, Torrès assimile la PME à une logique de proximité : proximités hiérarchique, fonctionnelle, spatiale et temporelle. Selon le même auteur « Le principe interne qui fédère l'ensemble des spécificités économiques, organisationnelles et psychosociologiques de la PME est la proximité » (Torrès, 1999, p25). Il est certain que les critères qualitatifs serrent de plus près à décrire la réalité des PME, mais cela ne les a pas épargnés de certaines limites qui empêchent

⁶ Dictionnaire de Gestion, Elie Cohen, (2001).

une définition uniforme du concept de la PME. D'une part, il est vrai que la multitude de critères qualitatifs contribuent dans la description précise du fonctionnement de la PME, d'autre part, cela alimentent directement un sentiment d'impuissance à délimiter précisément les frontières de la PME.

Ainsi, Bizaguet explique que la PME est appréhendée en fonction des préoccupations particulières, "comme une simple fleur est appréhendée de manière non identique par un jardinier, un botaniste et un poète, la PME est entendue très différemment selon que l'on est administrateur, économiste ou juriste" (cité par Favaro, 1996, p09). Enfin, la prééminence accordée au point de vue qualitatif favorise très certainement l'apparition d'énoncés contradictoires.

1.2. SPECIFICITES DE LA PME

C'est à partir des spécificités de la PME servant à se rapprocher de la réalité du fonctionnement de cette organisation, qu'un contrôle de gestion propre à elle peut se concevoir et assurer la pérennité de l'affaire.

Les auteurs qui travaillent dans le champ de la PME ont développé, quant à eux, un ensemble de travaux autour des spécificités de la PME. Le modèle factuel de la PME qu'a conçu Julien (1997) et les cinq caractéristiques permettent de cerner le concept de PME. Ces éléments sont validés par la plupart des travaux de la discipline des sciences de gestion Ils se présentent comme suit :

- **La petite taille :** les PME sont des entreprises de petite taille, elles se caractérisent par des contacts directs, une distance hiérarchique moindre, des relations de travail plutôt informelles. La PME s'opposerait en cela aux grandes entreprises plus anonymes, fortement hiérarchisées et formalistes.
- **La centralisation :** chaque PME présente des caractéristiques propres et exige un management distinct de celui des grandes entreprises. Il s'agit donc d'un management de proximité très personnalisé de la part du propriétaire-dirigeant.
- **Une faible spécialisation :** la PME est caractérisée par une faible spécialisation au niveau de la direction, des employés et équipements : la direction assume les aspects stratégiques, commerciaux et les rapports avec les institutions aussi bien que des tâches opérationnelles de production. Les employés doivent généralement être capables de changer de poste de travail ou de fonction. Les équipements doivent permettre la flexibilité de la production en étant capables de produire à un coût compétitif des petites séries variées.
- **Une stratégie intuitive et peu formalisée :** le dirigeant est suffisamment proche de ses collaborateurs et employés pour leur expliquer oralement les changements qu'il impose sans formaliser par écrit sa stratégie.
- **Des systèmes d'information interne et externe peu complexes et peu organisés :** le dialogue et le contact direct sont préférés aux mécanismes formels et écrits.

Le modèle de Julien présente deux inconvénients pour le propriétaire dirigeant qui cherche à l'utiliser pour gérer son entreprise (Levratto, 2006) :

- D'abord, le modèle se fonde sur l'hypothèse qu'il existe une forme canonique de PME pour définir les traits qui la caractérisent. Selon ce modèle, les PME privilégieraient la proximité géographique ou psychologique dans leurs systèmes d'information interne et externe, car elle faciliterait la communication directe et verbale et rendrait non indispensables la formalisation et l'écriture. Pourtant génératrice de handicaps, cette proximité selon Torrès, « construit stratégique et organisationnel qui permet au dirigeant de la PME de maintenir son emprise sur l'entreprise et son évolution » (Torrès, 2003), reste un facteur clé de la flexibilité et de la réactivité, gage de la compétitivité des PME.

- Deuxième inconvénient, le modèle présente la réactivation de l'esprit de l'entreprise comme un levier privilégié du développement économique, alors que même cette idée fait l'objet d'après

discussions dans les grands organismes de développement internationaux (OCDE⁷ et banque mondiale BM par exemple). Fondée sur le cas des PME gazelles, principalement présentes dans les secteurs (TIC) et de la haute technologie, l'approche volontariste de Julien met en exergue la trajectoire ascendante de la PME entrepreneuriale à l'origine de microgroupes ou PME constituées de plusieurs établissements juridiquement indépendants et baignées dans des milieux notamment innovateurs.

Dans la même veine, Torrès indique que « la thèse de la spécificité de la PME est devenue au fil des années un point de doctrine établi ou regardé comme une vérité fondamentale, incontestable » (Torrès, 1998, P09).

1.3. GESTION DE LA PME

Plusieurs chercheurs ont exprimé leur préoccupation en matière de croissance des PME et aux différents retenus qui peuvent la freiner. Mais peu entre eux qui ont creusé les outils de gestion utilisés dans les PME (Nobre, 2001 ; St-pierre et al, 2003 ; Bayad et al, 2006). En effet, s'épargner d'une lecture déformée et erronée de la PME nécessite de creuser la façon dont elle est gérée. Pour Julien a revue de littérature fait apparaître l'instrumentation de gestion comme un enjeu stratégique, qui butte pourtant sur les particularismes de la PME (cité par Gallais, 2010).

D'autres auteurs (Eccles, 1991 ; Atkinson et al, 1997 ; Chow et al, 1997 ; Epstein et Manzoni, 1997 ; Chenhall, 1997 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Kaplan et Norton, 1992, 1996, 1997, 2001 ; Kutucuoglu et al, 2001 ; Hudson et al, 2001) ont démontré l'importance de la relation entre saine gestion d'affaires et performance de l'entreprise (vallerand & morril & berthelot, 2008).

Dans la littérature, l'outil de gestion ne peut en effet être appréhendé autrement que dans l'organisation. En cela il est fortement corrélé à la représentation des acteurs. Il se définit selon Mazars comme suit : « L'outil est liée à l'action (...) il a des spécificités techniques associées à des caractéristiques sociales. Nous en retiendrons la place essentielle accordée aux représentations plus ou moins codées de l'acteur organisationnel » (Mazars, 2000, p04). Cela est d'autant plus vrai dans la PME, où le dirigeant à travers sa vision joue un rôle central.

Pour (Schmitt , Julien, Lachance, 2002) les PME se caractérisent le plus souvent par la quasi-absence d'outils et technique pour aborder la complexité des situations et la résolution de problèmes est guidée par le bon sens et l'expérience. Or, l'outil permet de rendre intelligible la complexité des situations auxquelles les entreprises doivent faire face, en facilitant la lecture ainsi que l'activité de modélisation des problèmes. Ce manque ne signifie pas pour autant qu'elles ne sont pas outillées, mais plutôt qu'elles ne disposent pas de dispositifs formalisés (Bayad et al, 2006).

Les mêmes auteurs ont expliqué le rejet de ces outils par PME à moyen de la centralisation de la gestion, la stratégie intuitive ou peu formelle et le rôle prépondérant du dirigeant.

Parant de là, on peut déduire que, ces les caractéristiques propres à la PME qui sont à l'origine de la nature informelle des dispositifs de gestion et du refus de certains outils. Plusieurs auteurs ont tenté d'analyser les outils et techniques de gestion spécifiques présents dans les PME, Fernandez et all., proposent que les analyses doivent tenir compte de l'extrême diversité des unités de petite dimension et en particulier, de leurs besoins et de leur capacité de gestion (Fernandez, Picory et Rowe, 1996).

De même pour (Marchesnay, 1991) la PME requiert des critères de gestion spécifiques, qui tiennent compte de la très grande diversité de ces entreprises. Il confirme qu'elles usent de techniques de gestion sensiblement différentes de celles utilisées au niveau des grandes entreprises.

Cette spécificité résulte tout d'abord du caractère global du système de gestion, qui s'appuie fondamentalement sur quatre grands piliers qui sont : les buts, organisation, environnements et

⁷ Organisation de coopération et de développement économiques.

activités le tout lié par des relations différentes à celles des grandes entreprises. De plus, elle est également due au rôle prédominant de l'entrepreneur (Marchesnay, 1991).

D'autres travaux affirment le rôle très particulier que joue le dirigeant de la PME (Fallery, 1983), ainsi (Lefebvre, 1991) indique sa très forte influence sur son système de gestion (Abi azar, 2005).

Par ailleurs, d'autres variables pourraient avoir une incidence sur le nombre et le choix des outils de gestion. L'étude de (St-Pierre, Audet et Mathieu, 2003) soulève que la taille de l'entreprise aurait une incidence sur les outils de gestion de même pour (Bajan-Banaszak, 1993 ; Nobre, 2001). Ainsi que la nature du marché et l'espace concurrentiel relevé par (Fernandez et al, 1994 ; Nobre, 2001). (Vallerand & Morril & Berthelot, 2008).

2- LE CONTROLE DE GESTION

2-1- LE CONCEPT DU « CONTROLE DE GESTION »

L'appréhension du contrôle de gestion approprié à la PME occasionne la compréhension du « contrôle de gestion » ainsi que ces fondements. Celui-ci a considérablement évolué dans la définition même du concept.

Il est d'usage de définir le contrôle de gestion à partir de la définition fondatrice d'Anthony (1965), le contrôle de gestion apparaissait comme le « garant » du non-gaspillage des ressources confiées à un manager(cité par Lambert et Sponem, 2009). Plus tard, dans les années 80, cette vision du contrôle a été jugée trop restrictive. Cela a conduit à une modification de la définition précédente pour la préciser et l'élargir par Anthony (1988) de la façon suivante : « 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, p10).

Depuis ces origines dès les années 1920, le contrôle de gestion est présenté comme une clé du gouvernement des entreprises et de bien d'autres organisations. Modèle générique adaptable au-delà de la grande entreprise privée, il structure et médiatise les relations entre les dirigeant et d'autre parties prenantes, spécialement les managers auxquels la direction délègue (Bouquin, 2011).

De nombreuses typologies et définitions du contrôle de gestion ont ainsi été proposées (Ouchi, 1979 ; Simon, 1995 ; Bouquin, 1996...). En effet, la nouvelle approche du contrôle de gestion axée sur la multi-dimensionnalité d'indicateurs de performance a remis en cause l'approche classique basée sur la question d'allocation des ressources exprimée en termes d'efficacité et d'efficience financière vérifiée a posteriori.

Et depuis quelques années, une autre approche a vu le jour: celle qui appréhende l'organisation comme un système « culturel, symbolique et imaginaire, lieu où s'entrecroisent fantasmes, désirs individuels et collectifs, projets conscients ». Une telle vision implique que l'organisation soit perçue comme un tissu vivant en transformation constante.

Toutefois, la question des conditions et des modalités de son adaptation aux spécificités du contexte est rarement abordée. Elle représente cependant un enjeu majeur pour l'ensemble des acteurs en charge du développement et de l'animation du contrôle de gestion : contrôleurs de gestion bien sûr, mais aussi managers et responsables opérationnels qui souhaitent piloter leur activité quelle qu'elle soit. Pour participer de manière pertinente au pilotage de la performance, les systèmes de contrôle de gestion doivent en effet répondre aux besoins spécifiques des organisations privées ou publiques, par des dispositifs et des outils adaptés au contexte et aux processus de décision (Simon Alcouffe et all, 2013).

2-2- LA CONTINGENCE DES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION

Les facteurs de contingence sont des éléments internes ou externes à l'entreprise qui vont influencer de manière déterminante sa structure. Ce sont des caractéristiques évolutives qui influencent les décisions et les actions des entreprises. Ces éléments sont : l'âge, la taille, la technologie, la stratégie, l'environnement, la culture, etc. Plusieurs chercheurs (Bruns and Waterhous, 1975 ; Khandwalla, 1977 ; Otley, 1980 ; Merchant, 1981 ; Kalika, 1986 ; Mintzberg, 1994 ; Simons, 1995 ; Fisher, 1995 ; Langfield-smith, 1997 ; Chenhall, 1999 ; Luft & Shields, 2003) ont proposé une synthèse des principaux résultats des études contingentes en contrôle de gestion.

La théorie de contingence est la plus utilisée pour expliquer la problématique des changements des systèmes de contrôle de gestion (Anderson & Lanen, 1999 ; Luther & Longden, 2001 ; Haldma & Lääts, 2002 ; Waweru, 2008 ; Hoque, 2011). Elle consiste qu'il n'y a pas de système universel de gestion qui s'applique de la même manière à toutes les organisations dans toutes les circonstances (Emmanuel & Otley & Merchant, 1990).

Essentiellement, à chaque nouvelle forme organisationnelle serait associée une nouvelle forme de contrôle. Comme l'affirme (Naro, 1998, p57): « le contrôle de gestion participant des caractéristiques structurelles d'une organisation, il semblait que ses configurations de contrôle fassent partie intégrante des configurations organisationnelles ». De par ses spécificités, chaque structure n'est pas adaptée pour recevoir un contrôle de gestion de la même façon. Le contrôle de gestion s'avérera alors plus ou moins performant pour l'organisation qui le met en place.

L'approche contingente montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises. Les travaux empiriques qui s'inscrivent dans ce courant concluent ainsi à l'existence de relations entre les caractéristiques des entreprises et les systèmes de contrôle, à titre d'exemple (Chiapello, 1996 ; Fisher, 1998 ; Chenhall, 2003). Il s'agit d'une part des facteurs représentant les caractéristiques fondamentales des organisations et de leur contexte, dont la taille de l'entreprise et de sa structure, de son activité, du degré d'informatisation de ses activités, et enfin de l'environnement dans lequel elle évolue, d'autre part des facteurs d'ordre comportemental, qui se rapportent aux caractéristiques du dirigeant de la PME. Il est question de l'âge du dirigeant, sa formation, son sexe, ses traits de personnalité, son style de décision, etc.

- **Le facteur taille :** La taille comme facteur de contingence en matière de contrôle de gestion a été abordée par de nombreux auteurs. (Condor, 2012) a cité certaines recherches, entre autres : Holmes et Nicholls, 1988, 1989 ; Dannon et Langevin, 1991 ; Gul, 1991 ; McMahon et Holmes, 1991 ; Bajan-Banaszak, 1993 ; Amat, Carmona et Roberts, 1994 ; Nayak et Greenfield, 1994 ; Romano et Ratnatunga, 1994 ; Chadeaux, Chapellier, 1997 ; Fernandez, Picory et Rowe, 1996 ; Gorton, 1999. Chapellier (1994) montre que, la taille de l'entreprise a une influence sur l'ensemble des pratiques de contrôle de gestion. Jorissen et al (1997) parviennent aux mêmes conclusions. Toutefois, l'étude de Nobre (2001 a, b), confirme en partie les résultats de Chapellier (1994) et Jorissen (1997), il semble que la taille ne soit pas un facteur de contingence pour les outils de comptabilité de gestion mais le soit en matière d'outils de pilotage. En plus des études s'intéressant au facteur taille citée ci-dessus, une autre étude plus récente a été menée par questionnaires au Québec par Lavigne (2002), et une autre en Belgique par Van caillie (2002).
- **Le facteur structurel :** La relation entre le facteur structurel et les systèmes de contrôle de gestion a été mise en évidence par des études contingentes. Il s'agit de l'effet différencié des structures sur les caractéristiques du contrôle de gestion. Le plus fréquent, les caractéristiques organisationnelles retenues pour analyser la relation structure de l'organisation et systèmes de contrôle de gestion sont, le degré de centralisation/décentralisation ou le degré de différenciation/intégration structurelles. L'étude de kalika (1987) sur la structure des entreprises affirme que plus l'entreprise est petite, moins il y a des procédés formalisés et plus

les décisions sont centralisées chez le propriétaire dirigeant. L'étude menée par Merchant (1981) ainsi que l'enquête réalisée par Waterhouse (1975) relèvent que ce sont les organisations les plus décentralisées qui ont les systèmes de contrôle les plus complexes.

- **Le facteur secteur d'activité :** Le secteur d'activité auquel appartient l'entreprise a une influence sur la nature ainsi que la sophistication des outils de contrôle de gestion. Bajan-bananszak (1993) et Chapellier (1994) constatent que les entreprises industrielles ont un système de contrôle de gestion plus complexe que les entreprises commerciales.
- **Le facteur degré d'informatisation :** L'influence du degré d'informatisation sur les pratiques de contrôle de gestion a été montrée par l'étude de Kalika (1987) et celle de Chapellier (1994). Ils constatent que les entreprises qui ont informatisé leurs systèmes de gestion ont le plus souvent les pratiques de contrôle de gestion les plus complexes.
- **Le facteur environnement :** Plusieurs études ont constaté que le système de contrôle de gestion est sensible à l'environnement de l'entreprise. Le plus souvent, c'est en matière d'incertitude ou d'instabilité que l'environnement est défini. Parmi ces études celle de Hofste (1967) qui a conclu que le degré d'hostilité du contexte économique dans lequel évolue l'entreprise influe sur l'utilisation des budgets. Khandwalla (1972) constate une relation positive entre le degré de la concurrence et la complexité du contrôle de gestion. Gordon et Miller (1976), Gordon et Narayan (1984) se sont intéressés à étudier la relation entre l'environnement et le système de contrôle de gestion.

En plus des facteurs présentés ci-dessus, la littérature évoque d'autres éléments d'analyse d'ordre subjectifs liés au facteur humain. Plus précisément ceux associés aux caractéristiques du dirigeant de la PME. Ils peuvent être classés en deux catégories. Ce sont d'une part les facteurs qui se rapportent au profil du dirigeant, l'âge, la formation et le sexe, d'autre part ceux qui relèvent de ses traits de personnalité l'influence du style de décision, Les stratégies de contrôle.

Parmi les facteurs de contingence comportementaux, plusieurs auteurs considèrent les buts des dirigeants (croissance/pérennité principalement selon la typologie CAP/PIC de Julien et Marchesnay) comme des éléments moteurs dans le choix des modes opératoires du contrôle de gestion (Chapellier, 1997 ; Nobre, 2001 ; Van caillie, 2003).

Plusieurs chercheurs (Lavigne, 2002 ; Affes et Chabchoub, 2007 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008 ; Chapellier et Mohammed, 2010) pensent que le niveau et la nature de la formation, l'âge ainsi que l'expérience du dirigeant influencent la mise en place de nouvelles méthodes (Condor, 2012). LEFEBVRE (1991) affirme la très forte influence du dirigeant de PME sur son système de gestion. Or que ce dernier, en tant qu'acteur parmi d'autres du contrôle de gestion dans les PME, n'est pas le seul dont il faut prendre en compte, le facteur comportemental des autres acteurs doit être mis en évidence. LAVIGNE (2002) s'intéresse ainsi au responsable de la fonction finances/comptabilité ainsi qu'à l'institution financière qui gère l'endettement.

Les approches contingentes n'ont pas été à l'abri des critiques. Jusqu'aux années 1980, elles ont exprimé un déterminisme très systématique de certains éléments de contexte tels que la stratégie, la technologie, la structure organisationnelle, la culture ... sur la forme du contrôle de gestion (Chiapello, 1996). Ces approches analysaient l'influence de tel ou tel type de facteur sur les systèmes de contrôle de gestion de manière isolée et donnaient par conséquent souvent des résultats contradictoires (Chenhall, 2003).

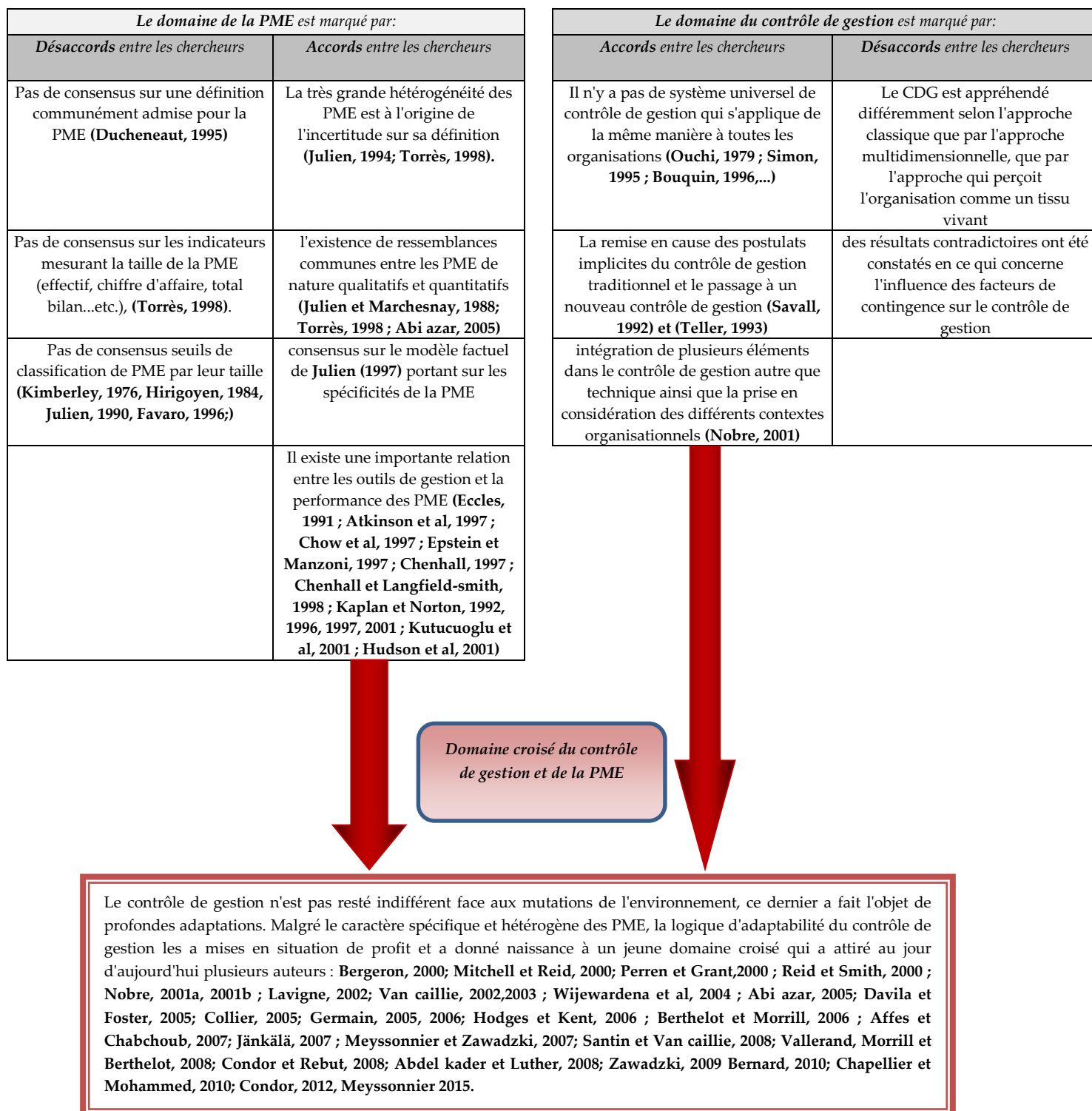
L'approche compréhensive propose un modèle qui tient compte de l'ensemble des éléments du contexte, d'ordre économique, humains, sociaux, culturels, qui participent à la structuration du contrôle de gestion dans les organisations. Il est à préciser que le but de cette approche est d'appréhender la connexité et la cohérence des systèmes dans leur complexité plutôt que de chercher à identifier des liens de cause à effet systématiques et généralisables.

3 - LE DOMAINE CROISE DU CONTROLE DE GESTION ET DE LA PME (BILAN DE LA LITTERATURE)

Comme l'attestent de nombreux travaux (Giard, 1990; Evraen et Mevellec, 1991; Maeder, 1991; Lorino, 1993; Bouquin, 1994; Van der ghinst, 1995; Zimnovitch, 1999), le contrôle de gestion est l'objet de profondes mutations. (Teller, 1993) et (Savall, 1992) envisagent un nouveau contrôle de gestion, d'autres tels que (Giard, 1990) et (Amintas, 1999) font référence à une crise du contrôle de gestion. Les postulats implicites du contrôle de gestion traditionnel semblent être totalement remis en cause, ainsi que l'équilibre entre l'essence et l'ingénierie du contrôle de gestion (Bouquin, 1994). En effet, après avoir longtemps privilégié les aspects purement techniques (comptable, financier et budgétaire), le contrôle de gestion intègre des éléments socio-politiques pour tenir compte, d'une part, des comportements des acteurs dans l'organisation, et d'autre part, des différents contextes organisationnels (Nobre, 2001) dont le contexte particulier de la PME fait partie.

Dans ce qui suit, nous allons nous procéder par analogie entre le domaine de la PME et celui du contrôle de gestion pour en tirer des liens pertinents et permettant de répondre à notre problématique de recherche. La figure ci-dessous, synthétise les désaccords et consensus d'une part, entre les auteurs du domaine de la PME, et d'autre part entre les auteurs du domaine de contrôle de gestion. Entre les deux se manifeste le domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion. La figure N°01 ci-dessus présentera un aperçu sur le croisement du domaine de la PME et celui du contrôle de gestion.

Figure N°01 : Croisement du domaine de la PME et celui du contrôle de gestion



Source : établi par nos soins.

Partant de l'étude menée par (Fabienne et Courrent, 2008) qui a comme but d'étudier la structure des connaissances produites dans les domaines croisés du contrôle et de la PME, les auteurs ont constaté qu'il existe d'un point de vue théorique des champs de recherche structurés dans le domaine de la comptabilité et du contrôle des PME.

Les travaux portant sur le contrôle de gestion dans les PME peuvent ainsi être de deux sortes : soit ils considèrent que le contrôle de gestion dans sa forme formelle et globale n'est pas appliqué et

applicable aux PME, soit ils tentent de mettre en valeur l'intersection entre le champ de recherche de la PME et celui du contrôle de gestion en identifiant les différentes pratiques et modes opératoires du contrôle de gestion dans ce contexte spécifique qu'est la PME.

Des études de Holmes et des nicholls, 1988; Mc mahon et Holmes, 1991; Colot et Michel, 1996 montrent que plusieurs PME souffrent traditionnellement d'une carence au niveau des outils de gestion utilisés (Cité par Lavigne, 2002).

Pour les auteurs qui s'inscrivent dans le premier courant de pensée portant sur la nature informelle du contrôle et la fixation des objectifs de façon orale (Greenhalgh, 2000 ; Perren et Grant, 2000 ; Collier, 2005 ; Hodges et Kent, 2006 ; Santin et Van caillie, 2008). Les pratiques informelles du contrôle de gestion s'expliquent par la loi de proximité de (Torrès, 2000).

Les cinq caractéristiques de la PME évoquées par Julien (1987) ont été reprises par Torrès (2002) à travers sa loi proxémique. Autrement dit, c'est en raison de la proximité spatiale, hiérarchique et fonctionnelle appliquée au contrôle de gestion que ce dernier s'opère de façon informelle dans les PME.

Ainsi, ils confortent 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. D'autant plus, le contrôle de gestion en PME n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise.

Raymond et Blili (2005) explique que le manque de ressources financières se traduit alors par des faiblesses au niveau de la gestion : qu'il s'agisse de la planification, du pilotage stratégique ou des systèmes d'information (cité par ait iaza). Selon Chapellier et Mohammed (2010) ; Nobre (2001b) et Van caillie (2003), il s'agit plutôt de déterminer les prix et de suivre la santé financière de l'entreprise. (Cité par Condor, 2012). La formalisation des systèmes de contrôle a souvent été analysée par plusieurs auteurs notamment (Anthony et al, 1989 ; Langfield-smith, 1997 ; Simons, 1995).

Tout d'abord, il est opportun de préciser ce qu'est un système de contrôle de gestion formel. Il s'agit d'un contrôle de gestion destiné à fournir au dirigeant de la PME les éléments d'information nécessaires pour s'assurer que les moyens mis en œuvre dans l'entreprise sont utilisés, et coordonnés d'une manière suffisamment efficace, pour atteindre les objectifs qui matérialisent les grandes orientations stratégiques privilégiées (Van caillie, 2003).

D'autres chercheurs ont choisis d'aborder les systèmes de contrôle de gestion en expliquant ce qu'est un contrôle informel. Pour Ouchi (1980), il s'agit d'un modèle qui implique une influence réciproque au travers d'un système de communication entre les deux niveaux organisationnels (Cité par Santin et Van caillie, 2008).

Selon Langfield-smith (1997), les systèmes de contrôle informel sont définis comme étant des contrôles dont le design n'est pas conscient de polices non écrites qui sont souvent dérivées de la culture organisationnelle ou en sont un artefact (Cité par Santin et Van caillie, 2008).

La fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée. Plus encore, absente pour Marchesnay, Fourcade (1997). Ils recensent les différentes fonctions de l'entreprise présentes dans la PME : gestion des ressources humaines, commerciale, production, financière mais pas le contrôle de gestion (Nobre, 2001).

D'autres travaux confirment que la fonction de contrôle dans les PME est une fonction invisible, peu instrumentée et hétérogène où le contrôle informel occupe une place très importante (Abi azar, 2005).

Lavigne, 2002 ; Berthelot et Morrill, 2006; Affes et Chabchoub, 2007; Abdel-kader et Luther, 2008 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008 Chapellier et Mohammed, 2010 ; révèlent que plus l'entreprise est petite, plus le système de contrôle de gestion est simple et plus la sophistication est faible.

Par ailleurs, pour (Berthelot et Morrill, 2006 ; Nobre, 2001b ; Van caillie, 2003) l'envergure du contrôle de gestion est plus réduite, c'est-à-dire 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 (condor, 2012).

Le domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME a donné naissance à un deuxième courant de pensée qui met en valeur l'intersection des deux domaines et qui évoquent l'aspect formel du contrôle de gestion dans les PME. L'examen de la littérature issue de ce courant permet d'en faire apparaître quelques tendances lourdes. Plusieurs auteurs (Otley, 1994 ; Langfield-smith, 1997 ; Merchant, 1998) ont souligné le fait qu'un système de contrôle de gestion est un ensemble d'outils complémentaires comprenant tant les contrôles formels qu'informels. De plus, pour (Otley, 1980; Flamholtz, 1983), les contrôles formels peuvent être dépendants de la nature des contrôles informels mis en place (Santin et Van caillie, 2008).

Fernandez, Rowe et Picory (1994) et (1996), ont tenté de montrer que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. D'où, ils ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisée dans les PME qui s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion. Ainsi, les outils de prévision, de suivi et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation (Abi azar, 2005). De même, Nobre (2001) précise que les outils de pilotage comme les tableaux de bord, la fixation d'objectifs collectifs, la fixation d'objectifs individuels, la détermination de résultats mensuels, la procédure budgétaire et le calcul d'écarts sont largement répandus au sein des PME.

La liste des outils de contrôle de gestion recensés dans les PME a été complétée par d'autres chercheurs. Nous citons l'étude effectuée en 1987 par le magazine Tertiaire avec les élèves de l'EDHEC⁸ montre que les dirigeants de PME utilisent majoritairement les outils de comptabilité analytique, les budgets prévisionnels à un an, et ces outils font l'objet d'un traitement informatisé. En outre, McMahon et Holms (1991) ont observé que les outils financiers traditionnels tels que : les écarts financiers, les budgets et les systèmes de coût de revient, sont largement présents dans les PME (Abi azar, 2005).

Lavigne (2002) conclue que des proportions aussi importantes des PME qui respectivement calculent informatiquement leurs prix de revient et qui préparent des budgets de caisse. Les outils recensés par les chercheurs cités ci-dessus, ne forment pas une liste exhaustive. En effet la très forte hétérogénéité des PME a fait que le besoin en outils de contrôle de gestion se manifeste différemment.

Enfin, nous pouvons inférer des études synthétisées par Raymond (1995) ou menées par Donckels (1992) que l'exercice de ce contrôle s'opère traditionnellement en deux temps. Le contrôle des résultats d'abord le contrôle des acteurs et des actions ensuite (au sens proposé par Merchant (1998)). En pratique, une grande majorité de PME semble toutefois limiter l'envergure du système de contrôle de gestion au seul niveau du contrôle des résultats, dans la mesure où la nature exacte des actions qui sont menées de manière récurrente dans l'entreprise et la définition des missions et des responsabilités de chacun sont fortement évolutives au fil du temps (Van caillie, 2003).

A travers une analyse synthétique de la littérature des deux courants opposés présentés précédemment, nous pouvons dégager les principales caractéristiques du contrôle de gestion dans les PME dans le tableau (N°01) ci-dessous :

⁸ EDHEC Business School est une école de commerce française, fondée à Lille en 1906.

TABLEAU N°01 : CONTROLE DE GESTION INFORMEL DANS LA PME VS EVOCATION DE L'ASPECT FORMEL DU CONTROLE DE GESTION DANS LA PME

	<i>Le contrôle de gestion dans les PME</i>	
Courant de pensée	<i>Courant I: le contrôle de gestion formel n'est pas appliqué et applicable dans les PME</i>	<i>Courant II: Evocation de l'aspect formel du contrôle de gestion dans les PME</i>
Auteurs	Fournier, 1992; Marchesnay, Fourcade 1997 ; Nobre, 2001b; Greenhalgh, 2000; Perren et Grant, 2000 ; Torrès, 2002; Van caillie, 2003; Abi azar, 2005; Collier, 2005 ; Raymond et Blili, 2005; Hodges et Kent, 2006 ; Berthelot et Morrill, 2006 ; Santin et Van caillie, 2008 ; Chapellier et Mohammed, 2010.	Flamholtz, 1983 ; Otley, 1980, 1994; McMahon et Holms, 1991 ; Langfield-smith, 1997 ; Merchant, 1998 ; Rowe, Fernandez et Picory, 1994, 1996 ; Nobre, 2001.
Caractéristiques du contrôle de gestion	Ø le contrôle de gestion s'opère principalement de façon informelle dans les PME (Greenhalgh, 2000 ; Perren et Grant, 2000 ; Collier, 2005 ; Hodges et Kent, 2006 ; Santin et Van caillie, 2008). Ø il est simple et faiblement sophistiqué ; Ø son envergure est réduite, le nombre de méthodes utilisées est faible, la fréquence des contrôles est basse (Nobre, 2001b; Van caillie, 2003 ; Berthelot et Morrill, 2006). Ø la fonction contrôle de gestion est une fonction invisible, et rarement renoncée (Abi azar, 2005); Ø elle est sous structurée (Marchesnay, Fourcade, 1997), peu instrumentée et hétérogène.	Ø la majorité des auteurs se sont focalisé sur la dimension instrumentale du contrôle de gestion au sein des PME, ils ont démontré l'existence d'une batterie d'outils de contrôle de gestion principalement de type financier traditionnel et manifestement orientée vers le contrôle de résultat(Rowe, Fernandez et Picory,1994) et (1996,Nobre, 2001),(McMahon et Holms 1991) Ø ils ont souligné qu'un système de contrôle de gestion dans la PME est un ensemble d'outils de contrôles formels et informels et qui se complètent. (Otley, 1994 ; Langfield-smith, 1997 ; Merchant, 1998 1983).

Source : Etabli par nos soins.

Il y a lieu de souligner que l'analyse de la littérature nous a permis de parvenir à des réponses liées à notre interrogation de départ : les PME ont-elles besoin d'un contrôle de gestion formel et global ?

Depuis plus de 20 ans, les chercheurs du domaine croisé du contrôle de gestion et de la PME ont manifestement abouti à des résultats peu homogènes voire contradictoires en ce qui concerne la question autour du besoin des PME en matière de contrôle de gestion.

Il y a ceux qui expriment leurs idées liées à la nécessité de disposer d'un système de contrôle de gestion formel et global au sein des PME pour leur garantir la survie dans un environnement incertain et en perpétuelles mutations (Robinson et Pearce, 1984) (Holmes et Nicholls, 1988) (D'Amboise et Bakanibona, 1990) (Fernandez et al., 1994) et d'autres qui pensent que la PME peut survivre en ayant un système de contrôle peu formalisé basé sur des indicateurs permettant aux dirigeants de piloter la PME pertinemment (Mintzberg, 1990).

En revanche, d'autres auteurs pensent que le besoin de formalisation du contrôle de gestion ne se manifeste qu'à un moment donné dans la croissance de la PME. Quand est-ce l'introduire ?

La littérature académique constate le seuil de 50 salariés pour la formalisation des procédures et 250 salariés comme seuil pour la délégation des responsabilités.

D'autres chercheurs comme (Meyssonier, Zawadzki, 2007) ont démontré qu'il n'y a pas de seuils validés universellement pour l'implémentation du contrôle de gestion formel et que cela dépend de plusieurs facteurs.

CONCLUSION

Partant de l'idée reçue selon laquelle, la pérennité et le développement des PME sont conditionnés par la présence d'un système de contrôle de gestion formel. Sous prétexte que ça a marché dans d'autres organisations, et sans tenir compte des spécificités de la PME, que ce stéréotype irréflecté lié aux systèmes de contrôle s'est installé et pris de l'ampleur.

C'est ainsi que les spécificités que représentent les PME et le contexte dans lequel elles opèrent, nous ont poussé à s'intéresser davantage aux problématiques du domaine croisé de la PME et du contrôle de gestion et plus particulièrement à la question du contrôle de gestion qu'il faut introduire au sein des PME pour faire face aux menaces de l'environnement ainsi qu'aux carences de gestion qui sont dans la plupart des temps à l'origine de leur disparition.

Dans ce contexte, les PME peuvent-elles y remédier par la mise en place d'un contrôle de gestion spécifique fondé sur un état de l'art approprié ?

La confrontation de l'état de l'art à la problématique ci-dessus a permis de conclure qu'il n'y a pas un contrôle de gestion formel à adopter par les PME et qui servira de panacée. De par ses spécificités, chaque PME n'est pas prédisposée pour contenir un contrôle de gestion pareillement. Le contrôle de gestion se montre alors approprié et par conséquent performant pour la PME qui le met en place.

À notre sens, les PME doivent prendre conscience que dans l'organisation primaire, la convergence des buts et la coopération sont assurées de façon naturelle ; c'est en se développant que l'organisation aura besoin de services dits « fonctionnels » pour maintenir l'organisation en l'état (fonction de maintenance), puis gérer les interactions avec l'environnement (fonction à la frontière) et enfin favoriser le changement (fonction adaptative). Et, le contrôle de gestion ne peut se développer en dehors du développement des organisations (des PME).

Ces trois fonctions représentent les finalités du contrôle de gestion mais également les besoins émergents de cohérence à la fois au sein de l'entreprise (cohérence interne) et avec son environnement (cohérence externe). Cela nous permet de dire que l'aide à la délégation et l'aide à la décision sont deux missions du contrôle de gestion en constante interaction.

C'est l'architecture des délégations en assignant les rôles qui permet la satisfaction des besoins de coordination et de réactivité dans un contexte économique, technologique et institutionnel plus turbulent imposé aux PME de par le monde.

Il s'agit donc, de contrôle de gestion approprié à chaque PME et qui met en avant les spécificités et caractéristiques de la PME précédemment évoqués. Or que le besoin de formalisation du contrôle de gestion ne se manifeste qu'un moment donné dans la croissance de la PME.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- 1- Abi azar, J. (2005), *Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban*, comptabilité et connaissances, France. pp.cd-rom, 2005. <halshs-00581105>.
- 2- Ait iaza, S et Daanoune, R, *le rôle du contrôle de gestion dans la mise à niveau des pme.* (<https://fr.scribd.com/document/297200171/aitiza-rolecontrolepme>).
- 3- Alcouffe, A ; Boitier, M ; Riviere, A et Villeseque-dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure*, paris, dunod.
- 4- Anthony, R. (1988), *The management control function boston*, the harvard business school press, 216 p, traduction française : la fonction contrôle de gestion, paris/pats, publi-union, 1993.
- 5- Bayad, M. (2006), *Prescription et adoption des outils de gestion dans les pme : quels facteurs facilitateurs ?*, Congres international francophone en entreprenariat et pme, l'internationalisation des pme et ses conséquences sur les stratégies entrepreneuriales, haute école de gestion (heg) fribourg, suisse.
- 6- Bouquin. H (2011), *Les fondements du contrôle de gestion*, 4eme édition, presses universitaires de france, paris.
- 7- Cepme-service des études, *les pme et leurs dirigeants*, (1991). Repéré a <http://www.institut-numerique.org/31-la-petite-et-moyenne-entreprise-521741edb0782>.
- 8- Cohen, E. (2001). *dictionnaire de gestion*, 3eme édition, paris, la découverte.

- 9- Condor, R. (2012). *Le contrôle de gestion dans les pme : une approche par la taille et le cycle de vie*, revue internationale p.m.e. pp.77-97. doi : 10.7202/1015800ar.
- 10- Ducheneaut, B. (1995), *enquête sur les pme françaises : identités, contextes, chiffres*, maxima, paris.
- 11- Favaro, M. (1996). *La prévention dans les pme, situation -position du problème-examen de la littérature*.
- 12- Fernandez, V ; Picory, C et Rowe, F. (1996). *Outils de gestion et espaces concurrentiels des pme*, revue internationale p.m.e, vol. 9, no 1, pp. 79-102.
- 13- Gallais, M ; Bayad, M. (2010). *Le processus d'adoption des outils de gestion en pme à travers ses dimensions managériale et organisationnelle*, xixth international strategic management conférence, luxembourg, june.
- 14- Groupe de recherche en économie et gestion des pme (g.r.e.p.m.e.), (1994), *les pme bilan et perspectives*, sous la direction de p.a. julien, economica, presse inter universitaire.
- 15- Julien, P.A., et Marshesnay M. (1988). *La petite entreprise*, vuibert, paris.
- 16- Julien, P.A. (1990). *Vers une typologie multicritère des pme*. *Revue internationale p.m.e.*, 3(3-4), 411-425. doi:10.7202/1007988ar.
- 17- Lambert, C et Sponem, S. (2009). *La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie*, comptabilité-contrôle-audit, (tome 15), p. 113-144. doi 10.3917/cca.152.0113.
- 18- Lavigne, B. (2002). *Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des pme : une approche empirique*, actes du xxiie congrès de l'association française de comptabilité, Toulouse.
- 19- Lefebvre, E. (1991). *Profil distinctif des dirigeants de pme innovatrices*. *Revue internationale p.m.e.*, 4(3), 7-26.doi:10.7202/1008068ar.
- 20- Levratto, N. (2006). *La pme objet frontière : une analyse en termes de cohérence entre l'organisation interne et le marché*. les pme dans les sociétés contemporaines de 1880 à nos jours; pouvoir, représentation, action université de paris 1 panthéon/Sorbonne.
- 21- Marchesnay.M. (1991). *La pme, une gestion spécifique*, économie rurale n°206.
- 22- Mazar,A. (2000). *Le processus d'adoption de nouveaux outils de gestion : quels facteurs de succès ? étude exploratoire*, xix éme conférence internationale de management stratégique-perspectives en management stratégique , aïms 2000, Montpellier.
- 23- Meyssonnier, F et Zawadzki, C. (2007). *L'introduction du contrôle de gestion en pme : étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance*, congrès de l'association francophone de comptabilité, Poitiers.
- 24- Naro, N .(1998). *La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire*, comptabilité - contrôle - audit 1998/2 (tome 4), p. 45-69. doi 10.3917/cca.042.0045.
- 25- Nobre, T. (2001a).*Le contrôleur de gestion de la pme*, comptabilite-contrôle- audit, mars, p. 129-146.
- 26- Nobre, T. (2001b). *Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les pme*, finance-contrôle-stratégie, juin, p. 119-148.
- 27- Santin, S. et Van caillie, D. (2008). *Le design du système de contrôle de gestion des pme : une quête de stabilité adaptative*, xxix congrès de l'association francophone de comptabilité, paris.
- 28- Torrès,O. (1999), *Les pme*, dominos, evreux : flammarion.
- 29- Torrès,O. (2000). *Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des pme*, congrès international francophone sur la pme, octobre, Lille.
Torrès,O. (1998). *Pme, de nouvelles approches*, paris, economica.
- 30- Vallerand, J & Morril, J & Berthelot, S. (2008). *Positionnement de la pme manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaires en administration*, ix congrès international francophone sur l'entrepreneuriat et les pme, louvain-la-neuve.

- 31- Van caillie, D. (2003). *L'exercice du contrôle de gestion en contexte pme*, Congres annuel de l'association francophone de comptabilité, Louvain-la-neuve.
- 32- Villeseque-dubus, F, Courrent, J.M. (2008). *Recherches en contrôle de gestion et pme : évolution et logiques de structuration*. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France. pp.cd rom, 2008. <halshs- 00525999>.