
Le contrôle de gestion en milieu PME

Management control in the environment of SME

CHOUIEB Khadidja *

Université d'Alger 3- Algérie

chouieb.khadidja@univ-alger3.dz

REFFAA Toufik

Université d'Alger 3- Algérie

reffaa.toufik@univ-alger3.dz

Date de soumission: 28/02/2022

Date d'acceptation: 29/03/2022

Date de publication: 31/03/2022

Résumé:

Cette étude se veut un éclairage sur le système de contrôle de gestion en milieu PME, il s'agit pour nous d'identifier la PME et de démontrer la place qu'elle occupe aussi bien en tant qu'objet de recherche que levier fondamental à l'épanouissement économique des pays d'une part, mais aussi d'exposer les pratiques de contrôle de gestion qui lui sont inhérentes. Le travail est mené par une analyse de plusieurs études axées sur les domaines de la PME et du contrôle de gestion, ce qui a permis de montrer et conclure que l'existence et la pratique du contrôle de gestion par les PME sont difficiles à cerner dans un modèle standard, mais plutôt propre à chaque PME de manière singulière.

Mots clés: PME; Contrôle de gestion; spécificité; diversité; outils de contrôle de gestion.

Codes de classification Jel: M10, M41.

Abstract:

This study aims to shed light on the management control system in the SME environment, it is for us to identify the SME and to demonstrate the place it occupies both as an object of research and as a fundamental lever for the economic development of the countries on the one hand, but also to exhibit the practices of management control that are inherent to it. The work in this paper is carried out by an analysis of several studies focused on the fields of SMEs and management control, which allowed to show and conclude that the existence and practice of management control by SMEs are difficult to surround in a standard model, but rather specific to each SME in a unique way.

Keywords: SME; Management control; specificity; diversity; management control tools.

Jel Classification Codes: M10, M41.

* Auteur correspondant.

1. Introduction:

Dans les économies des pays, la PME est considérée comme élément essentiel au développement. Elle peut constituer une solution pour les difficultés de création d'emploi et une source pour la diversification du tissu économique.

La PME est le moteur de l'économie elle est née des variations du marché et des besoins des parties prenantes mais aussi puisqu'elle investit, emploie, innove et ne cesse de répondre aux besoins conjoncturels de l'économie.

La PME n'est pas indemne des influences que peut manifester l'environnement dans lequel elle opère, et comme les grandes entreprises elle doit s'affirmer et faire face aux mutations et influences de l'environnement, mais comment ?

Dans ce sens, (Marchesnay, 1991, p. 11) avance qu'en terme de gestion les PME nécessitent des techniques, des critères et des pratiques sensiblement différentes de celles des grandes entreprises en vue de pouvoir être bien gérées, et il qualifie de « spécifiques » les critères de gestion que requiert la PME.

Cette spécificité a fait que l'on considère plus la PME comme catégorie, mais conjointement aux recherches menées par Marchesnay et les nombreux auteurs prônant pour l'homogénéité de la PME un autre courant voit le jour. En effet, il y aura un second paradigme soulignant plutôt la diversité des PME, et démontrant la diversité des pratiques qui puissent y exister. Ce parti pri, mettra en lumière plusieurs facteurs pouvant rendre la forme et la pratique de contrôle de gestion différente d'une PME à une autre.

Dans cette optique, notre étude se veut de répondre au questionnement sur les déterminants de l'existence et des pratiques du contrôle de gestion par la PME.

Ainsi, sera-t-elle guidée par l'analyse d'un nombre de récit dédié à l'étude de la PME en vue d'appréhender les différents concepts liés à l'identification de la PME et de sa gestion, mais aussi d'identifier les facteurs qui influence l'existence et les pratiques de contrôle de gestion dans ce type d'entreprise.

Après avoir exposé l'intérêt de la recherche en milieu PME, nous allons présenter la PME à travers l'analyse d'un ensemble de concept puis et aboutir au croisement avec le domaine de contrôle de gestion.

2. L'intérêt d'étudier la PME

Beaucoup d'études s'intéressent à l'organisation et au fonctionnement des entreprises, le plus souvent possible se fait dans le cadre des grandes entreprises. Celles-ci sont généralement dotées des ressources et moyens nécessaires aussi bien pour le développement que la mise en œuvre des dispositifs de gestion sur lesquels repose leur succès. Les nombreuses études ayant porté sur la grande entreprise ont permis de constituer une meilleure compréhension du fonctionnement de ce type d'entreprise dans plusieurs domaines ayant trait à sa gestion : la structure, la stratégie, le système d'information, le contrôle, le pilotage, etc.

Cependant, l'intérêt des chercheurs en gestion pour la PME reste relativement récent et moins important que celui suscité par sa grande sœur si l'on considère les premiers écrits sur la PME comme étant « le fait de chercheurs isolés tels que Cole (1942), Steindl (1947), Evans (1949) ou Barnard (1949). Ces chercheurs ont été les précurseurs en matière d'analyse et d'études spécifiques aux PME » (Zian, 2013, p. 67). D'autres chercheurs se sont intéressés par la suite aux caractéristiques et au fonctionnement des PME dans des domaines comme la stratégie, l'entrepreneuriat, les technologies, etc. Cependant plusieurs domaines de la gestion sont encore sous-exploités (Bergeron, 2000, p. 10).

Selon (Torrès, 1997, pp. 11-12) trois types de justifications sont possibles concernant la recherche exclusive en PME:

- ❖ **Une justification méthodologique voyant la PME comme outil d'analyse** : plusieurs chercheurs tels que d'Amboise et Maldowney (1988) illustre la PME par sa faible dimension, comme une unité productive sont les phénomènes sont facilement identifiables, plus lisibles (Torrès, 1997, p. 12). Selon plusieurs chercheurs (Marchesnay (1993), Sarnin (1990)), la recherche en PME permet de rendre visible clairement aux yeux de l'observateur et facilement appréhendable tout ce qui est caché et difficile à saisir et à expliquer dans les grandes entreprises (Torrès, 1997, p. 12). Ainsi Sarnin (1990), trouve-t-il que « la pertinence de l'objet PME tient plus dans sa valeur heuristique d'analyse des changements que dans la construction d'une catégorie, d'un concept empirique particulièrement utile » (Torrès, 1997, p. 12). L'intérêt du concept PME est d'abord méthodologique dans la mesure où certaines pratiques stratégiques sont plus faciles à percevoir que dans les très grandes entreprises où tout est plus dilué.
- ❖ **Une justification théorique** : Au cours des années 1980, les PME ont acquis un véritable statut en tant qu'objet de recherche scientifique. Quels sont alors les fondements théoriques qui justifient cette évolution ? Sur le strict plan économique, Julien (1993) a recensé plusieurs théories expliquant la présence des petites entreprises. Le rôle de l'entrepreneuriat, la théorie des interstices, les critiques à l'égard des économies d'échelle ou de champ, les besoins de flexibilité et les mutations de nos systèmes productifs sont autant de justifications théoriques qui plaident en faveur d'un renouveau de la théorie économique basée sur l'instabilité plutôt que sur la recherche d'équilibre (Torrès, 1997, p. 12). En sciences de gestion la justification théorique reste de loin la plus judicieuse pour asseoir de la légitimité pour considérer la PME comme un objet ou un champ de recherche.
- ❖ **Une justification empirique considérant la PME comme champ d'analyse** : Les PME occupent une place importante dans la plupart des économies, en France en 2018 elles étaient au nombre de 3.5 millions et représentaient 99.8% des entreprises et 45.7% de l'emploi salarié en équivalent temps plein et 40.3% de la valeur ajoutée, la 74ème enquête de conjoncture de Bpi révèle une augmentation de 7% en moyenne du

chiffre d'affaires des TPE-PME en 2020 et dresse un bilan optimiste pour 2022. Ce pays mobilise des efforts de tous type pour le développement des PME ce qui témoigne de l'importance que les élus politiques ne cessent d'accorder aux entreprises de petites dimensions. Il faut souligner que ce pays tire plein de bénéfice de l'intérêt qu'il accorde à ce type d'entreprise : amorcer la lutte contre le chômage, adaptation aux crises de par sa flexibilité son dynamisme et sa souplesse et reste un enjeu économique majeur.

Dans les Etats Unis tout comme l'avions-nous exposé pour la France, la PME occupe une place qui n'est pas des moindres dans l'économie du pays. D'ailleurs, des chercheurs ont démontrés que la création de la plupart des emplois et le développement économique même du pays trouve quelque part ses origines dans les PME. En termes d'effort de soutien et de promotion aux PME l'esprit entrepreneurial occupe non seulement une dimension économique mais aussi émotionnelle non négligeable. Ainsi, l'entrepreneur se retrouve-t-il au cœur des efforts engagés, il est considéré comme une figure emblématique de la société américaine.

En fin de 2019 le bulletin² d'information statistique de l'entreprise dans son numéro 36 paru en avril 2020, fait apparaître que l'Algérie compte près de 1.2 millions de PME, dont 57 642 créées en 2019 soit une évolution de 4.5% par rapport à l'année 2018 concerne en premier le secteur des services suivi des activités artisanales et du secteur BTPH puis des activités à caractère industriel. Ces PME emploient quelque 3 millions d'agents (2 885 651 agents) dont seulement 21 085 relèvent des PME publiques, l'effectif global des PME a progressé de 5.92% entre 2018 et 2019. Il est notable que les avantages à tirer de ce type d'entreprise pour le développement économique et sociale et la création de l'emploi représente un atout pour le pays qui comme d'autre ne cesse d'engager des efforts pour la promotion et le développement des PME et pour l'encouragement à l'investissement dans la création de ce type d'entreprise. Ainsi, l'Algérie créé-t-il en octobre 2020 le Ministère délégué chargé de l'économie de la connaissance et des start-ups, un ministère chargé carrément aux start-up et à la microentreprise ainsi que des incubateurs dans toutes les grandes villes du pays. Ce ministre a la charge de proposer les éléments de la politique nationale dans le domaine de l'économie de la connaissance et des start-up et de veiller à sa mise en œuvre. L'intérêt de l'état aux PME est clair à travers les missions assignées à cette organe rattaché au premier ministre, il aura à établir des plans et programmes pour le développement de l'économie de la connaissance et des start-up tout en travaillant sur la création d'un écosystème favorable et permettant entre autre le déploiement au niveau international.

3. PME : Problématique de définition

La PME a de nombreuses fois été sujette d'étude et de recherche mais n'a pas pu jusqu'aujourd'hui se trouver une définition unique, commune et standard. Ceci peut trouver justification dans la diversité des disciplines ayant étudié la PME à travers des réflexions visant à proposer des définitions qui diffèrent les unes de

² <https://www.industrie.gov.dz/?Bulletin-de-veille-statistique>

les autres selon l'approche de son/ses auteur(s) sinon les données statistiques ayant servies de base à l'étude donc le contexte même de cette dernière. Toutefois, il a été souligné dans des recherches antérieures du GREPME³ en 1994 (sous la direction de P.A. Julien) que la PME ne « peut plus être considérée comme un simple modèle réduit, voir infantile d'un archétype d'entreprises. Tout comme le groupe industriel, elle constitue un être qui a sa propre réalité, sa propre existence » (Torrès, 1997, p. 22).

Certains auteurs définissent la PME à travers la mobilisation de critères quantitatifs « permettant de mesurer la taille (l'effectif, le chiffre d'affaires, le montant de l'actif), l'effectif est celui qui est le plus généralement pris en compte. » (Nobre, 2001, p. 130). Ainsi, (Marchesnay, 1991, p. 11) reconnaît-il la divergence des classements statistiques des PME selon les pays et les professions, mais propose tout de même un classement en trois catégories selon l'effectif:

- La toute petite entreprise (TPE) : employant de 1 à 10 personnes;
- La petite entreprise (PE) : employant entre 10 et 50 personnes;
- La moyenne entreprise (ME) : employant de 50 à 200 personnes.

Les limites et insuffisances des critères quantitatifs ont poussé les chercheurs à faire ressortir des critères de classement d'ordre qualitatif reposant sur une analyse du fonctionnement de l'entreprise en détail. Quatre critères sont proposés par (Julien, 1994, p. 14) :

- **Le type d'origine ou de propriété de l'entreprise** : ce critère affecte la forme d'organisation de l'entreprise et/ou son évolution à long terme. Ainsi, la PME peut-elle être selon Deeks oligarchique s'il y a plus d'un propriétaire, praticienne si c'est une entreprise familiale gérée par un gérant unique, ou monocratique dans le cas où le propriétaire est un actionnaire (Zian, 2013, p. 69).
- **Les stratégies ou les objectifs de la direction** : est en lien avec le premier critère en ajoutant la stratégie suivie par la direction qu'elle soit intuitive et peu formalisée généralement, pour son organisation le propriétaire dirigeant ne prend compte que de ses expériences et considérations lors de la prise de décision, son objectif est de maintenir l'indépendance de la gestion et de permettre la rentabilité à l'entreprise.
- **L'évolution ou le stade de développement de l'entreprise ou de son organisation** : ce critère met l'accent sur des éléments relatifs à l'évolution ou le stade de développement ou d'organisation, notamment le cycle de vie de l'entreprise et considère que les entreprises suivent le même train d'évolution depuis toute petite jusqu'à devenir grandes sauf si malencontreusement elles disparaissent avant ou bien décident de rester petites éternellement.

³ GROUPE DE RECHERCHE EN ECONOMIE ET GESTION DES PME

- **Le secteur ou le type de marché dans lequel évolue l'entreprise** : ce critère fait référence aux liens entre:
 - a) **Le comportement des propriétaires-dirigeants** : conservateur qui est animé par la fibre entrepreneuriale, innovateur qui ne ménage aucun effort pour rester leader de son activité par des produits ou procédés nouveaux, etc: .
 - b) **Le type de secteur ou de marché** : traditionnel ou mature, moderne, nouveau, local, national ou international, etc. La part de marché qu'elle possède dans tous les cas reste relativement petite:
 - c) **Les produits offerts** : uniques ou de créneau, concurrentiels par les prix ou par les spécifications, primaires ou secondaires, etc: .
 - d) La technologie utilisée résultant des choix exercés par le dirigeant: mature, moderne, de pointe, etc: .
 - e) **Les liaisons avec les autres entreprises particulièrement les grandes** : PME indépendantes ou sous-traitantes, impliquant qu'une société de taille réduite qui fait partie d'un groupe plus important ne peut être considérée comme PME.

Encore, Julien et Marchesnay (1989) posent cette définition : « la petite et moyenne entreprise est avant tout une entreprise juridiquement, sinon financièrement indépendante, opérant dans les secteurs primaires, manufacturiers ou des services et dont les fonctions de responsabilités incombent le plus souvent à une seule personne, sinon à deux ou plusieurs, en général seules propriétaires du capital» (Marchesnay, Michel; Julien, Pierre-André, 1990, p. 56).

De même, Churchill et Lewis (1983) souligne qu'être petite entreprise n'est qu'une étape avant de devenir une grande entreprise, et pour la Confédération Générale des Petites et Moyennes Entreprises (CGPME) « les petites et moyennes entreprises sont celles dans lesquelles les chefs d'entreprise assument personnellement et directement les responsabilités financières, techniques, sociales et morales de l'entreprise quelle que soit la forme juridique de celle-ci» (Belouti, 2015, p. 55). L'OCDE⁴ quant à elle reconnaît la PME en général comme « une entreprise indépendante non filialisée qui emploie un effectif limité à un certain plafond qui varie selon le pays » (Belouti, 2015, p. 55).

Malgré l'emprise du caractère quantitatif formulée par la prise en compte du critère de l'effectif et de celui du chiffre d'affaires dans la représentation et la définition de la PME principalement à cause de la disponibilité des données relatifs à ces deux critères, ce concept reste difficile à cerner dans une définition communément acceptée, en l'absence de celle-ci il paraît plus judicieux d'interpréter chaque étude traitant de la PME en tenant compte de la définition adoptée par ses auteurs.

⁴ Organisation de Coopération et de Développement Economiques.

En Algérie, la définition retenue a été publiée dans la loi de la promotion des PME n°01/18 du 2001 elle correspond à celle donnée par l'Union Européenne et mobilise l'effectif le chiffre d'affaire et l'indépendance. La définition a été revue en 2017, dans la loi n°17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME). La PME est définie, quel que soit son statut juridique, comme étant une entreprise de production de biens et/ou de services:

- **Employant** une (1) à deux cent cinquante (250) personnes:
- dont le **chiffre d'affaires annuel** n'excède pas quatre (4) milliards de dinars algériens ou dont le total du bilan annuel n'excède pas un (1) milliard de dinars algériens:
- et qui **respecte le critère d'indépendance** : une PME est dite indépendante si son capital n'est pas détenu à 25% et plus par une ou plusieurs autres entreprises ne correspondant pas à la définition de la PME.

Selon (Torrès, 2007, pp. 19-20) à partir de la fin des années 1970 deux courants différents spécialisés dans l'analyse exclusive des PME, se développent conjointement. Il y a d'un côté le courant de la spécificité qui met en évidence les traits caractéristiques des entreprises de petite taille et propose une théorie spécifique de l'organisation-PME. D'un autre côté, le courant de la diversité qui cherche à établir des typologies dans le but d'ordonner et de classer l'hétérogénéité du monde des PME.

4. Spécificités de la PME versus diversité, quelques fondements théoriques de la gestion des PME

A partir de la fin des années 1970, plusieurs auteurs changent d'approche par rapport à la PME ne la considérant plus comme une miniature de la grande entreprise, mais plus comme une entreprise qui se singularise par plusieurs caractéristiques. C'est ainsi ces auteurs l'appréhende dorénavant comme « spécifique (Gervais, 1978 ; Dandridge, 1979 ; Marchesnay, 1982 ; Hertz, 1982...) » (Torrès, 2007, p. 20). La PME est dès lors devenue PME, on l'a confond plus à la grande entreprise mais on se concentre progressivement à faire de la PME un objet de recherche, progressivement car les spécificités qui vont être démontrées se feront aux travers des comparaisons à faire entre la grande entreprise et la PME .

Ainsi, on assistera malgré l'hétérogénéité du monde des PME à l'insistance de chaque auteur sur les caractéristiques communes de ces entreprises. L'auteur (Marchesnay, 1991, pp. 12-13) souligne d'abord le rôle prédominant du dirigeant de la PME qui participe selon lui à la gestion courante de l'entreprise et détermine sa trajectoire à travers ses buts, il invoque aussi le caractère global de son système de gestion qui s'articule autour de quatre sous-systèmes :

- ❖ **Le sous-système des buts** : les buts sont principalement induits par les expériences et le profil du dirigeant et ses préférences. Les buts vont être atteints seulement si la vision de son dirigeant a été traduite en programmes d'action, cependant, de nombreuses études démontrent le caractère peu formalisé de la politique de la PME et de son système de pilotage.

- ❖ **Le sous-système organisationnel** : ce sous-système renvoie à deux éléments soit les tâches et les individus. Dans la PME on retrouve des tâches indifférenciées pour un personnel polyvalent qui partage relativement la vision du dirigeant et dont la coordination se fait mutuellement et directement, et on remarque que plus on essaye de standardiser dans une PME plus elle perd en terme de souplesse .
- ❖ **Le sous-système d'activités** : les activités des PME sont d'un nombre limités dans un marché plutôt local. Pour une entreprise réaliser des activités c'est mettre son savoir-faire dans le sens de la satisfaction du besoin des clients cibles, la PME a l'avantage de par la nature de ses activités et de son marché d'être proche de ses partenaires
- ❖ **Le sous-système environnemental** : ce sous-système comporte l'environnement concurrentiel composé des entreprises avec lesquelles la PME est en concurrence et de ses partenaires, et l'environnement social composé des institutions locales de l'état et du réseau personnel constitué par le dirigeant, cet environnement est aussi important que le premier car il peut déboucher sur des ressources financières ou en données pour la PME.

Julien quant à lui propose la déclinaison de la spécificité de la PME en cinq critères (Torrès, 2007, p. 20):

- Une centralisation de la gestion:
- Des systèmes d'information internes et externes simples et informels:
- Une faible décomposition des tâches:
- Une stratégie implicite et souvent à court terme:
- Un contact direct avec la clientèle.

Les efforts du courant de la spécificité portent «une attention accrue à la mise en évidence d'uniformités qui résultent des tendances de la petite taille » (Torrès, 1997, p. 21). Ces efforts servent à préciser les caractéristiques propres à la PME homogénéisant l'ensemble des PME à un modèle théorique mais au détriment de la variété et la pluralité dans le monde hétérogène des PME.

En parallèle, plusieurs travaux empiriques vont être menés dans le but de clarifier la diversité des PME et rompre avec la thèse de la spécificité qui peut «s'avérer trop réductrice de la variété des PME» (Torrès, 1997, p. 24).

Donc, simultanément aux travaux de la spécificité les tenants du courant de la diversité vont-ils démontrer la difficulté d'une généralisation des PME autour d'un modèle unique et que cela est affaire de contexte .

Les PME sont alors considérées comme un ensemble trop hétérogène pour se donner à une tentative de généralisation, ainsi Torrès (1997) précise-t-il que le sigle PME désigne une appellation et aucun cas une catégorie homogène, cette appellation désigne selon le même auteur une réalité multiple susceptible de se différencier par l'activité, par la forme de propriété, par les stratégies adoptées, par les modes de gestion, etc.

(Torrès, 1997, p. 25) Plusieurs auteurs partagent le même point de vue, Julien (1994) annonce savoir « qu'il est difficile de parler d'une théorie des PME alors que celles-ci sont extrêmement hétérogènes [...] on ne peut donc échapper à une approche de contingence. » (Torrès, 1997, p. 25), de même pour Bayad et Nebenhaus (1994), « contrairement aux Grandes Entreprises, pour les PME il est difficile de mettre en évidence des invariants de gestion ». Enfin, pour Mahé de Boislandelle (1994), « la démarche de théorisation est difficile et périlleuse, car il s'agit surtout de saisir la diversité et le contingent » (Torrès, 1997, p. 25).

De ce fait, il convient de définir l'ensemble des facteurs de contingence qui exerce un effet sur la nature de la PME. Certains auteurs on en définie 21 à l'issue d'études empiriques en GRH dans le cadre PME, ce qui illustre les excès de l'approche contingente car la quantité des facteurs pris en compte empêche l'élaboration d'un modèle général.

5. Système de gestion de la PME

Dans son écrit, (Marchesnay, 1991, p. 11) stipule que la PME requiert des critères de gestion spécifiques, qui tiennent compte de la très grande diversité de ces entreprises, puisqu'elles font généralement usage de techniques de gestion visiblement différentes de celles utilisées par ses grandes consœurs.

Ainsi, dans « la PME : une gestion spécifique » il souligne que cette spécificité résulte tout d'abord du caractère global du système de gestion, qui s'articule autour des quatre sous-systèmes qu'on vu précédemment, mais aussi au rôle prédominant de l'entrepreneur .

Julien et Marchesnay (1990) vont même suggérer une classification simple en deux types d'entrepreneurs (Marchesnay, 1991, pp. 13-15):

- **L'entrepreneur PIC** : il se préoccupe en premier lieu d'assurer la pérennité de son entreprise (P). il est animé du souci de rester indépendant (I), et vient e suite la croissance de son affaire (C) qui n'est pas une fin en soi pour ce modèle d'entrepreneur.
- **L'entrepreneur CAP** : il se préoccupe en premier lieu par les activités de croissance (C), il est guidé avant tout par la recherche d'autonomie (A) l'autonomie de la décision et non pas l'indépendance patrimoniale comme le PIC, il ne s'intéresse en dernier lieu à la pérennisation de son affaire (P) que si elle se justifie par l'obtention d'un revenus plutôt maximisant que satisfaisant.

Selon le même auteur, le profil de l'entrepreneur n'est pas seul à définir le système de gestion d'une PME, l'environnement à travers ces caractéristiques va conditionner le succès de tel ou tel système de gestion de la PME.

Julien (2005) évoque clairement les facteurs qui en dehors de la taille de la PME vont délimiter son système de gestion des PME : une personnalisation de la gestion, une gestion centralisée, un circuit décisionnel court, une faible spécialisation interne, une stratégie intuitive ou peu formalisée, et un système d'information peu

complexe, peu organisé, basé essentiellement sur les contacts directs (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 4).

Tel est le cas également des tenants de la théorie de la contingence qui affirment l'existence de facteurs de contingence dont l'interaction va définir des situations différentes et uniques et donnant lieu à des systèmes de gestion variés en fonction des caractéristiques structurelles et environnementales de l'entreprise et du profil des acteurs en présence.

Dans cette même optique, des chercheurs tels que Affès et Chabchoub (2007) ou Bonache, Chapellier, Ben Hamadi et Mohammed (2015) ont souligné que les caractéristiques des systèmes de contrôle varient d'une PME à l'autre (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 30).

Ainsi, Dangereux et al. (2017) pensent-ils que les systèmes de contrôle de gestion diffèrent d'une PME à l'autre sous l'effet de diverses contingences (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 30).

6. Le contrôle de gestion de la PME

Comme l'on a déjà abordé ci-haut, deux courants de pensées ont coexisté pour essayer de délimiter la PME et sa gestion, le parti pris de la spécificité qui stipule l'homogénéité des PME, et celui de la diversité qui contrairement au premier souligne la diversité de leurs pratiques.

Plusieurs chercheurs se sont préoccupés du contrôle de gestion, d'autres ont analysé les spécificités des PME, les recherches combinant entre les deux objets se font de plus en plus nombreuses. A partir des années 90, un certain nombre d'études s'intéressant à l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME est apparu : (Chapellier, 1997 ; Fernandez et al. 1996 ; Van Caillie, 2002 ; Lavigne, 2002 ; Nobre 2001, Ejbari, 2004, Abi Azar, 2005).

Ces différentes recherches sont néanmoins contradictoires, certaines mettent en évidence un bon développement des outils de contrôle dans le contexte des PME tandis que d'autres parviennent à des conclusions plus différentes.

Selon Raymond (1995), la complexification de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises, et tout particulièrement les PME, et la croissance spectaculaire de l'incertitude qui en découle ont provoqué, au cours de la dernière décennie selon, l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion de plus en plus formalisée, totalement intégrée au niveau de ses inputs au sein du système d'information générale de l'entreprise et disposant d'outils spécifiques permettant à la fois le contrôle des opérations et des activités quotidiennes, la gestion des comportements et des attitudes individuelles dans l'entreprise et son pilotage stratégique dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes (van Caillie, 2003, p. 2).

La grande diversité des pratiques de contrôle de gestion a été soulignée dans bon nombre de recherches. Nobre (2001) d'ailleurs, admet qu'il n'est pas fait du contrôle de gestion comme dans les grandes entreprises, d'abord les systèmes d'informations sont parfois surannés, la régularité des contrôles est peu importante tandis que le contrôle de gestion est exercé que partiellement allant même dans certains cas à être externalisé (Condor, Roland; Rebut, Karine;, 2008, p. 2) .

Dangereux et al. (2017) d'après l'analyse d'un nombre de travaux consacrés au contrôle de gestion en milieu PME, évoque leurs conclusions contrastées. Davila (2005) et zawadzki (2011) affirment que les dirigeants des entreprises les plus petites disposent de systèmes de contrôle peu complexes et peu formalisés. Affès et Chabchoub (2007), Bonache, Chapellier, Ben Hamadi et Mohammed (2015) soulignent que cette vision ne correspond pas à la réalité de l'ensemble des pratiques en PME et relèvent que les caractéristiques des systèmes de contrôle varient d'une PME à l'autre pouvant même dans certains cas comme cite Torrès (2004) s'approcher de celles des grandes entreprises (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 30).

Dans ce qui suit nous présenteront le contrôle de gestion en milieu PME vu sous l'angle des deux courants de pensée sur la PME, le courant de la spécificité pour lequel le contrôle de gestion à l'œuvre est spécifique à la PME et donc les pratiques de contrôles apparaissent comme homogènes, et le courant de la diversité pour lequel il n'y a pas de système ou de pratiques de contrôle spécifiques à la catégorie PME mais plutôt propres à chacune des PME.

7. Le contrôle de gestion homogène aux PME: La spécificité

À partir des spécificités de la PME un contrôle de gestion propre à la catégorie des PME peut être conçu et pratiqué. En effet, certains auteurs soutiennent la thèse de la spécificité des pratiques et l'homogénéité de la famille PME, Julien (2005) énumère les spécificités de la PME et note:

la présence d'un système d'information simple, d'une forte polyvalence et interchangeabilité entre les membres de l'organisation, d'une stratégie intuitive et d'un système de gestion centralisé, quant à Torrès (2000), il met en exergue le rôle et l'importance de la proximité dans le contexte PME, les pratiques de contrôle de gestion en PME seraient à cet effet relativement homogènes et se caractériseraient surtout par la simplicité et la faible formalisation du système de contrôle (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 31).

Dans cette optique, le contrôle de gestion est simple et informel, dans le contexte de la PME on note que les priorités du dirigeant dessinent la trajectoire de son affaire et son fonctionnement, certains auteurs à l'image de Ngongang et Noumouen soulignent qu'il est possible d'affirmer que la PME est une projection de la vision du dirigeant (Ngongang, Dagobert; Noumouen Njojo, Jean Gabriel;, 2018, p. 81).

Nous pouvons donc comprendre que la présence du contrôle de gestion en PME est liée à la représentation intellectuelle de son propriétaire, comme souligne Abi Azar (2005) sa formation a un effet sur le rôle et la place du contrôle de gestion car de façon générale il décide au gré de ses jugements (Abi Azar, 2005, p. 12),

intuitions et expériences et a peu recours à un système d'information formalisé. Dangereux et al. (2017) en rajoutent que les chefs de PME pensent même être capables de gérer leur affaire seuls, sans autre système d'information de gestion que celui constitué par quelques données comptables si jugées nécessaires ou par des informations verbales.

Les outils recensés du contrôle de gestion homogène selon cette conception de spécificité des pratiques en PME et en tenant compte de l'irrégularité des événements dans l'environnement PME et de son instabilité, seraient relativement simples et principalement constitués d'indicateurs financiers classiques comme le chiffre d'affaires, la marge, la trésorerie, quelques calculs des coûts, et quelques ratios de rentabilité. Le contrôle s'exercerait de façon informelle, notamment à travers la culture d'entreprise, et serait assuré par le partage des valeurs véhiculées par le dirigeant et intériorisées par tous les membres de l'organisation. Comme l'annoncerai Whitley (1999) les systèmes de contrôle en PME se caractériseraient donc par une faible formalisation et une grande simplicité (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 32).

Mais un autre courant évoque des conclusions controverses à la thèse de la spécificité et mérite d'être exposé.

8. Le contrôle de gestion propre à chaque PME : La diversité

Comme nous l'avons exposé ci-haut, de nombreuses recherches visant à démontrer la difficulté d'une généralisation des PME autour d'un modèle unique et que l'affaire était plutôt liée au contexte. Ce courant de la diversité stipule l'hétérogénéité des PME qui rend difficile tout essai de généralisation. En contrôle de gestion, l'application de la théorie de la contingence démontre selon Germain (2004) qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises. (Germain, 2004, p. 36)

Certains auteurs ont mis en avant l'influence d'un nombre de facteurs d'origine structurelle sur l'existence des systèmes de contrôle de gestion. A cet effet, Nobre (2001) et de Chenhall (2003) trouvent que le facteur taille a souvent été mis en avant par les auteurs (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, p. 32).

D'ailleurs, Nobre (2001) relève l'existence de deux stades du contrôle de gestion en PME selon la taille de celle-ci : l'un pour les entreprises de moins de 100 employés, l'autre pour celle comptant un effectif compris entre 100 et 250, Moores et Yuen (2001) mobilise la théorie du cycle de vie de la firme et trouvent que les conceptions

des systèmes de contrôles différent en fonction des différents stades de développement des entreprises. Selon Van Caillie et Santin (2008).

Le système de contrôle de gestion peut comprendre des outils formels et informels, qui selon Dangereux et al. (2017) commence par être informel lorsque l'entreprise est de petite taille mais tend à se formaliser à mesure que la taille croît les auteurs rajoutent que ce facteur n'est pas seul à l'origine de la formalisation du contrôle en PME puisqu'ils notent à travers l'analyse d'un nombre de récits l'existence de lien notamment avec: la structure de propriété, le niveau d'endettement, l'exportation, le type de stratégie ou aussi l'incertitude perçue de l'environnement.

D'autres acteurs ont mis en avant l'influence des caractéristiques individuelles sur la formalisation du système de contrôle de gestion, plus précisément en relation au profil et à la personnalité du dirigeant de la PME comme le notent Ouslimane et Bennour (2018) dans un état de l'art dressé sur les PME et le Contrôle de gestion, une analyse portant sur plusieurs recherches leur a permis de souligner l'influence des éléments humains suivants : les buts des dirigeants comme moteurs des choix des pratiques de contrôle de gestion pour (Chapellier, 1997 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2003).

Le niveau et la nature de la formation l'âge et l'expérience pour (Lavigne, 2002 ; Affes et Chabchoub, 2007 Chapellier et Mohamed, 2010) cependant (Lavigne, 2002) s'intéresse au responsable de la fonction finances/comptabilité ainsi qu'à l'institution financière qui gère l'endettement (Ouslimane & Bennour, 2018, p. 11)

Les outils recensés à travers les chercheurs prônant pour la diversité des pratiques de contrôle de gestion sont formalisés à des degrés divers via la présence d'outils de gestion comptable tel que soulevé par Dangereux et al. (2017), Nobre (2001) évoque la présence de procédures budgétaire et de calcul d'écart et des tableaux de bord, Chapellier, Mohamed et Teller (2013) notent la présence d'un système de calcul des coûts et d'un tableau de bord, Bergeron (2000) conclut sur l'utilisation d'indicateurs de performance financiers et non financiers par les PME (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, pp. 33-34).

9. Analyse des résultats

L'étude croisée de la PME et du contrôle de gestion nous a permis à travers l'analyse d'un nombre de recherche dédié de souligner la différence que les résultats obtenus par les chercheurs sont peu ou pas semblables. Ceci revient tout d'abord à l'absence d'une définition commune de la PME mais aussi et en terme de pratique de contrôle de gestion qui y est faite, les résultats diffèrent selon la thèse soutenue par les chercheurs qu'elle soit la spécificité de la PME ou plutôt la diversité des PME. Certains auteurs sont même allés souligner la faible importance de l'existence d'un système de contrôle de gestion formalisé, car plus on tend à formaliser moins on est pertinent dans l'environnement incertain et irrégulier de la PME. Certains auteurs ont par ailleurs démontré l'existence de facteurs de contingence inhérents à chaque PME et qui vont dessiner les contours et pratiques de son système de contrôle de gestion.

10. Conclusion :

Longuement considérée comme un portrait réduit de l'entreprise de grande taille, la PME n'a pas connu le même intérêt que la grande entreprise de la part des chercheurs en contrôle de gestion. Pourtant comme le notent Boutary et Monnoyer, les PME constituent un des piliers des économies de certains pays, jouent un rôle majeur dans leur tissu économique et comme les grandes entreprises, ces PME sont de plus en plus soumises aux changements de l'environnement mondial et à de fortes pressions concurrentielles.

La théorie de la contingence, mobilisée dans la compréhension des systèmes de contrôle des entreprises, montre selon (Germain, 2004, p. 36) qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des PME. Il ne peut donc pas être supposé l'existence d'un contrôle de gestion adéquat aux PME et aux grandes entreprises. Désormais les PME semblent avoir des besoins tels que : faire face aux mutations environnementales, gérer leur performances, formaliser leur systèmes, améliorer leur compétences en terme de gestion, assurer leur pérennité et développement il serait judicieux pour nous, chercheurs, de nous intéresser encore plus à la conception et à la mise en œuvre des systèmes de contrôle de gestion par les PME.

Selon la théorie de contingence l'interaction entre les facteurs de contingence donne lieu à des situations singulières et exceptionnelles pour chaque entreprise la rendant unique et singulière, Rowe, Fernandez et Picory (1994) Lavigne (2002) et Affès et Chabchoub (2007) vont souligner à cet effet la variation des systèmes de contrôle des PME en fonction des caractéristiques structurelles et environnementales de l'entreprise et du profil des acteurs en présence (Dangereux, Katia; Chapellier, Philippe; Villesèque-Dubus, Fabienne, 2017, pp. 29-30). Condor (2012) évoque la spécificité des besoins des PME qui peuvent influencer la conception et la mise en œuvre de leurs systèmes de contrôle (Condor, 2012, p. 84). Le contrôle de gestion de la PME devrait être adéquat aux spécificités et aux besoins de chacune d'entre elles ce qui va générer des pratiques variées.

11. Liste des références:

1. Julien, P.A. , Les PME : bilan et perspectives, Economica, Paris, 1994, 352 pages.
2. Julien, P.A. , Les PME : bilan et perspectives, 2ème édition, Economica, Paris, 1997, 437 pages.
3. Julien, P.A. et Marchesnay, M., La petite entreprise : principes d'économie et de gestion, Vuibert, Paris, 1990, 288 pages.
4. Torrès, O. , Vingt-cinq ans de recherche en PME : une discipline entre courants et contre-courants, dans « PME : de nouvelles approches », Economica, Paris, 1998, 187 pages.
5. Torrès, O., Les PME : un exposé pour comprendre, un essai pour définir, Editions Flammarion, Collection DOMINOS, 1999, 127 pages.
6. Torrès, O., La recherche en académie française en PME: LES THESES, LES REVUES, LES RESEAUX, Regards sur les PME n° 14, Observatoire des PME, Paris, 2007, 128pages.
7. Abi Azar J., Comptabilité et Connaissances, Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des pme : cas des pmi au Liban, May 2005, France. pp.CD-Rom. halshs-00581105
8. Boutary, M. et Monnoyer, M.C., Quand les PME envisagent la délocalisation : aspects théoriques. *Économies et Sociétés*, 48(15), 2014, pp.603-629. Google Scholar
9. Chapellier, P., Mohammed, A. et Teller, R., *Revue management et avenir*, Étude du système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences, (65), 2013, pp.48-72.
10. Churchill, N.C., Lewis, V.L, *Harvard Business Review*, The Five Stages of Small Business Growth, 61 (3), 1983, pp. 30-50
11. Condor, R., Rebut, K., Congrès international francophone en entrepreneuriat et PME, Louvain-la-Neuve, Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME : Une approche qualitative comparative, 2008, 19pages. <http://www.airepme.org/images/File/2008/C72.pdf>
12. Condor, R., *Revue Internationale PME*, Le contrôle de gestion dans les PME. Une approche par la taille et le cycle de vie, 25(2), 2012, pp.77-97. Google Scholar [Érudit10.7202/1015800ar](https://doi.org/10.7202/1015800ar)
13. Dangereux, K., Chapellier, P. & Villesèque-Dubus, F. , *Revue Internationale P.M.E.*, Adapter les outils de contrôle aux contextes et aux acteurs dans les PME : le cas exploratoire du tableau de bord achat d'un dirigeant, 30 (1), 2017, pp. 27–56. <https://doi.org/10.7202/1039785ar>
14. Germain, C. , *Finance Contrôle Stratégie*, Association FCS, La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME, 7(1), 2004, pp.33-52. hal-00765242
15. Julien, P.-A. (2005). Pour une définition des PME. Dans P.-A. Julien (dir.), *Les PME : bilan et perspectives* (p. 1-30). Canada, Presses Inter Universitaires.
16. Kerzabi, A. et Saidani, M., *Revue d'économie et de management*, La taille des PME Algériennes : Une explication par les coûts de transaction, Volume 8, Numéro 1, 2009, pp.324-334
17. Nobre, T., *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Association Francophone de Comptabilité, Le contrôleur de gestion de la PME, 2001/1, Tome 7, 2001, pp. 129-146
18. Ngongang, D., Noumouen Njojo, J.G., *Revue africaine de management*, Facteurs de contingence et nature du contrôle de gestion dans les PME Camerounaises, Vol.3 (2), 2018, pp.79-91
19. OCDE, Editions OCDE, *Perspectives de l'OCDE sur les PME et l'entrepreneuriat*, 2005
20. Ouslimane, M. Bennour, A., *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, Les PME face au contrôle de gestion : ETAT DE L'ART, Vol 13, n°26, 2018, pp. 1-19
21. Torrès, O., *Revue Internationale P.M.E.*, Pour une approche contingente de la spécificité de la PME., 10 (2), 1997, pp.9-43. <https://doi.org/10.7202/1009022ar>
22. Van Caillie, D. La comptabilité et le contrôle de gestion, L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME: Etude comparée des cas Français, Canadien et Belge, May2003, Belgique, <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00582820>

23. Bergeron, H. (2000), 21ème CONGRES DE L'AFC, les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? , May 2000, France, pp.CD-Rom. Halshs-00587425
24. Marchesnay M., Session des 29 et 30 Novembre 1990 organisée par Jean-Marie Attonaty (INRA-ESR), Jacques Clément (DGER) et Louis-Georges Soler (INRA-SAD), La PME : une gestion spécifique. In: Économie rurale. N°206, 1991. Nouvelles approches en gestion de l'entreprise agricole. pp. 11-17
25. Belouti, N. (2015). L'apport de la fonction achat à la performance des petites et moyennes entreprises : Le cas des PME de la wilaya d'Oran [Thèse de doctorat en Sciences Commerciales, Université d'Oran2].
<https://ds.univoran2.dz:8443/handle/123456789/35/browse?type=author&order=ASC&rpp=20&value=BELOUTI%2C+NABIL>
26. Zian, H. (2013). Contribution à l'étude des tableaux de bord dans l'aide à la décision des PME en quête de performances [thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, Université Montesquieu-Bordeaux IV]. <http://www.theses.fr/2013BOR40003>