Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME : une approche qualitative comparative

Roland CONDOR Docteur en gestion, professeur Ecole de Management de Normandie 30, rue Richelieu 76087 LE HAVRE cedex 02.32.92.59.71 r.condor@em-normandie.fr	**Karine REBUT** Etudiante en Master 2 « Management financier des groupes » Ecole de Management de Normandie 9, rue Claude Bloch 14052 CAEN cedex 4 k.rebut@em-normandie.fr

Résumé

La communication s'inscrit dans le cadre d'un champ de recherche en forte croissance : le contrôle de gestion dans les PME. En effet, depuis les récentes publications de Th. Nobre, Fr. Meyssonnier et D. Van Caillie en Europe, Davila, Foster et Sandino aux Etats-Unis, les recherches dans ce domaine connaissent un regain d'intérêt qui milite en faveur d'une poursuite des travaux. Notre travail consiste donc à étudier les pratiques de contrôle de gestion dans 4 entreprises de moins de 250 salariés avec pour objectif d'identifier les principaux facteurs de contingence. La méthodologie de recherche employée permet de confirmer et préciser certaines conclusions avancées par les principales références sur le sujet. Elle pointe également du doigt un facteur de contingence certes cité mais peu creusé : le fonctionnement en mode projet.

Thème de référence

15

Introduction

Les recherches sur le contrôle de gestion dans les PME connaissent un regain d'intérêt depuis le début de la décennie (Davila et Foster, 2005 ; Moores and Yen, 2001 ; Nobre, 2001a, 2001b ; Meyssonnier et Zawadzki, 2007 ; Sandino, 2007 ; Van Caillie, 2003). Les raisons d'un tel développement s'expliquent par plusieurs raisons. Sur un plan économique, il est bien connu que ces firmes -que l'Union Européenne décrit comme « des entreprises indépendantes ayant moins de 250 salariés »[1]- présentent des facteurs de vulnérabilité plus importants que les grandes. Ainsi, dans un contexte économique tendu, il est logique que les chercheurs s'intéressent à la façon dont ces entreprises maîtrisent leurs coûts, élaborent leurs prévisions ou objectifs et surveillent la réalisation de ces derniers.

Deux autres facteurs peuvent expliquer l'essor de ces recherches : elles ont trait à la fois à la recherche en elle-même et à la pédagogie. En termes de recherches, les petites et moyennes entreprises font l'objet de maintes études. S'intéresser au contrôle de gestion dans ces entreprises semble alors naturel du fait que les autres fonctions classiques de l'entreprise font l'objet elles-aussi de recherches dans le champ des PME (la planification stratégique, la veille, etc.). Sur un plan pédagogique, les PME attirent de nombreux diplômés des écoles de commerce et de gestion. Ainsi, les chercheurs disposent de terrains favorables pour leurs travaux. Nous n'échappons pas à cette règle puisque l'un des deux auteurs a effectué un stage dans une PME et a réalisé son mémoire de fin d'études en prenant appui sur ce cas de recherche-action mais aussi sur d'autres cas en observation.

D'un point de vue académique, ces travaux mettent en avant la difficulté à implanter un contrôle de gestion efficace dans les PME. L'héritage de la famille, les pratiques historiques et ancrées de l'entreprise font que les systèmes de contrôles de gestion mettent du temps à s'installer. Parfois, c'est même l'échec qui est constaté (Meysonnier et Zawadzki, 2007).

La plupart des recherches soulignent également la grande diversité des pratiques. Certes, il est admis que les petites et moyennes entreprises ne font pas du contrôle de gestion comme les grandes : les systèmes d'information sont parfois obsolètes, la régularité des contrôles est moins importante, le contrôle de gestion est effectué de manière partielle ou est externalisé, etc. (Nobre, 2001a, 2001b). Mais l'hétérogénéité typique des PME s'applique également aux modes de contrôle de gestion : plus l'entreprise grandit, plus elle se rapproche des grandes et plus son contrôle de gestion est développé (Lavigne, 2002 ; Meyssonnier et Zawadzki, 2007 ; Nobre, 2001a, 2001b ; Van Caillie, 2003). Le profil des dirigeants est également un facteur de contingence non négligeable. Son âge, sa formation, son expérience et surtout ses buts vont impacter les modes opératoires du contrôle de gestion (Chapellier, 1997). Ainsi, les raisons qui poussent un entrepreneur à faire du contrôle de gestion sont variables et dépendent tout aussi bien de la structure de propriété de la firme, de la taille, du profil du dirigeant que de facteurs relatifs à l'environnement.

[1] Nous nous baserons sur cette définition établie en 2003 qui a le mérite de mettre fin à de multiples tergiversations, les chercheurs se raccrochant jusqu'à cette date à des tranches de taille très variables, chose visible dans certaines recherches citées qui ont été publiées entre 2000 et 2003.
Plus précisément, la commission européenne établit que les PME sont ventilées en trois catégories : les micro-entreprises, dont l'effectif est inférieur ou égal à 9 salariés ; les TPE, dont l'effectif est inférieur ou égal à 19 salariés ; les PME qui emploient jusqu'à 249 salariés. L'Union Européenne ajoute que « sont considérées comme indépendantes les entreprises qui ne sont pas têtes de groupe ou filiales d'un groupe (c'est-à-dire les entreprises dont la participation dans le capital par un groupe dépasse 50 %) ». Sont également considérées comme dépendantes et exclues du champ des PME, les Joint-ventures, les entreprises ayant la catégorie juridique GIE ou encore les sociétés en participation avec personne morale.

Nous pensons que tous les facteurs de contingence n'ont pas été étudiés dans les recherches menées jusqu'alors et qu'il reste beaucoup à faire dans la compréhension du pourquoi et du comment du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises. Parmi les recherches -essentiellement quantitatives-, certaines mettent en évidence de nombreux facteurs de contingence mais sans véritablement creuser chacun d'entre eux. Par exemple, l'étude de Chapelier (1997) s'attache principalement à analyser le profil du dirigeant et son impact sur les pratiques de comptabilité de gestion. Nobre (2001a) développe davantage le facteur taille. Quant à Van Caillie (2003), il reprend les deux variables précédentes et y ajoute la sophistication des couples produits/marchés. Or, comme le montre l'étude de Meyssonnier et Zawadzki (2007), la compréhension de ces facteurs passe aussi par les recherches qualitatives. C'est ainsi que dans leur recherche portant sur une entreprise du secteur du textile, ils arrivent à montrer en quoi le poids de la famille et les héritages d'une gestion ancestrale bloquent la mise en place du contrôle de gestion. Le chercheur et le lecteur disposent ainsi d'un cas pour étayer certains résultats émis par les chercheurs quantitatifs.
Les objectifs de cette recherche sont doubles. D'une part, il s'agit d'analyser les pratiques de contrôle de gestion dans les PME en recourant à une méthodologie peu utilisée dans les recherches sur le sujet : la méthode qualitative comparative. En effet, la dernière recherche francophone sur le sujet (Meyssonnier et Zawadzki, 2007) utilise la méthode du cas unique. Quant aux recherches anglo-saxonnes, elles sont basées sur la triangulation mais ne procèdent pas au recoupement de données et à la contextualisation. En recourant à une méthode qualitative multi-sites et en comparant les cas grâce aux tableaux matriciels (Huberman et Miles, 2003), nous apportons une vision complémentaire de celle-ci. D'autre part, nous mettons en avant un facteur de contingence peu étudié dans la littérature : le fonctionnement en mode « projet ». Nous approfondirons ce point grâce à une comparaison entre des cas d'entreprises fonctionnant en mode « projet » et d'autres fonctionnant selon un modèle d' « offre standardisée ». Le plan se décompose ainsi en trois parties : une synthèse de la littérature, la méthodologie employée et les résultats/discussions.

1. Le contrôle de gestion dans les PME : un thème en pleine effervescence

Le regain d'intérêt pour le contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises date de 2001. La recherche menée par Th. Nobre en France et qui a fait l'objet de deux publications majeures (Nobre, 2001a et 2001b) semble marquer le renouveau d'un sujet qui a permis la diffusion de publications éparses dans les années quatre-vingt-dix. Un autre travail de référence est celui de Moores et Yuen (2001) qui ne traite pas directement des PME mais qui s'inscrit dans ce cadre de par son positionnement sur les entreprises en croissance. D'autres travaux ont pris le pas (Davila et Foster, 2005 ; Lavigne, 2002 ; Van Caillie, 2003). Plus récemment, Sandino (2007) a apporté une importante pierre à l'édifice. De même que Meyssonnier et Zawadzki (2007) dont l'article est en cours d'évaluation par la Revue Internationale PME.
Dans la revue de littérature qui suit, nous reprendrons principalement les travaux de Nobre (2001b), Meyssonnier et Zawadzki (2007) et Van Caillie (2003) qui présentent l'avantage de synthétiser les publications de références plus anciennes (Bajan-Banaszak, 1993 ; Chadefaux M., Dannon O. et Langevin P., 1991 ; Fernandez V., Picory C., Rowe F., 1996 ; McMahon, G.P. et S. Holmes, 1991) et d'être assez représentatives des méthodologies de recherches employées, excepté la recherche de Meyssonnier et Zawadzki (2007) qui fait figure

d'innovation. Les recherches de Davila et Foster (2005), Moores and Yuen (2001) ainsi que Sandino (2007) seront également étudiées[2].
L'analyse de la littérature est établie en trois temps : la méthode de recherche employée et le profil des entreprises ; les principaux résultats concernant les pratiques du contrôle de gestion dans les PME et l'impact des facteurs de contingence ; le fonctionnement en mode projet en tant qu'élément contingent dans les pratiques de contrôle de gestion.

1.1. Méthodologies de recherches employées et profils des entreprises interrogées

Les méthodes de recherches sont plutôt homogènes avec une exception : la recherche récente de Meyssonnier et Zawadzki (2007). Jusqu'à cette recherche, les méthodes employées pour cerner les pratiques de contrôle de gestion étaient de nature quantitative, basées le plus souvent sur des questionnaires administrés en direct avec le chef d'entreprise ou tout autre acteur du contrôle de gestion. Le choix s'est principalement orienté vers des questions fermées avec pour objectif d'établir des typologies des pratiques et de croiser ces dernières avec des profils d'entreprises ou de dirigeants (voir tableau 1).
La recherche de Meyssonnier et Zawadzki (2007) rompt radicalement avec cet ordre avec une approche monographique basée dans un premier temps sur une recherche-action puis dans un second temps (dans la même entreprise) sur une observation participante. La raison tient en la volonté des deux auteurs de mieux comprendre le processus de rejet du contrôle de gestion par une entreprise moyenne en pleine croissance. La recherche visant la compréhension d'un processus, il est évident que la méthode qualitative se justifie dans ce cas. L'autre explication tient en une opportunité puisque l'un des auteurs a une fonction de contrôleur de gestion dans l'entreprise en question.
Une recherche qualitative a également été menée par Abi-Azar (2006) selon une approche exploratoire et abductive. Quant aux recherches anglo-saxonnes, elles se caractérisent par une double approche : quantitative et qualitative (Davila et Foster, 2005 ; Moores and Yen, 2001 ; Sandino, 2007). Elles ont, par ailleurs, la particularité de se centrer sur un secteur d'activité et de privilégier -dans le choix des entreprises- l'âge à la taille (problématique du contrôle de gestion dans les entreprises en phase de démarrage ou de croissance).

Tableau 1 – Caractéristiques des recherches menées sur le sujet depuis 2000

Auteurs	Nombre d'entreprises interrogées	Secteur d'activité	Taille des entreprises	Méthode empirique	Insertion du chercheur dans l'entreprise
Moores and Yuen (2001)	49 (600 questionnaires envoyés)	Habillement Australie	Très variable : de 0 à 600 salariés	Enquête par mail auprès de 600 établissements, 49 retours, 10 entreprises sélectionnées pour entretiens semi-directifs	10 CEO'S interrogés en face à face suite à l'enquête par mail
Davila and Foster (2005)	78 startups (âgées de moins de 10 ans)	Divers : high-tech et low-tech avec bonne	De 50 à 150 salariés (entreprises indépendantes uniquement)	Enquête asynchrone auprès de 3 représentants de chaque entreprise	Les 78 entreprises ont fait l'objet de l'étude qualitative (50% en face à

[2] Le travail de Tony Davila (à ne pas confondre avec Antonio Davila) a été exclu de notre liste de travaux de référence car bien que touchant aux petites entreprises en forte croissance, il s'attache aux pratiques de contrôle des ressources humaines. Or, notre axe d'analyse est bien le contrôle de gestion au sens de Bouquin (1998). Il existe naturellement des passerelles entre ces deux modes de contrôle. Mais notre choix s'est porté sur l'analyse des coûts et le pilotage financier de l'entreprise.

		présence des biotechs		puis entretiens semi-directifs	face ; 50% par téléphone)
Sandino (2007)	97 (600 questionnaires envoyés) + 18 entretiens exploratoires	Commerce (vêtements, restaurants, drogueries...). Entreprises de moins de 20 ans.	Evaluée à partir du nombre de points de distribution de chaque marque	Entretiens exploratoires dans un premier temps puis étude sur 97 entreprises	Oui en amont de l'étude quanti (approche exploratoire)
Th. Nobre (2001)	86	Divers	De 50 à 500 salariés	Questionnaire en 7 rubriques administré sur le lieu de l'entreprise	Oui mais l'étude repose sur un questionnaire composé principalement de questions fermées.
F. Meyssonnier et C. Zawadzki (2007)	1	Importation de vêtements fabriqués en Chine	Entreprise familiale en forte croissance (500 personnes en 2005 et 1000 personnes en 2006, au moment de la recherche-action)	Monographie Recherche-action puis observation participante Réunions de travail permettant de valider la scientificité des résultats	Oui. Très forte insertion pour l'un des auteurs
D. Van Caillie (2002)	100	Entreprises manufacturières de Wallonie	De 20 à 100 salariés avec une moyenne sur l'échantillon de 46 salariés	Questionnaire écrit composé essentiellement de questions semi-fermées	A priori non
B. Lavigne (2002)	282	Entreprises manufacturières du Québec	De 10 à 250 salariés	Questionnaire rempli par l'entreprise plus accès à des archives financières (états financiers)	A priori non
J. Abi-Azar (2006)	6	Industrie agroalimentaire Liban	Entreprises indépendantes libanaises de 30 à 100 salariés	Etude exploratoire avec guide d'entretien	Oui. Entretiens semi-directifs en face à face

En ce qui concerne le profil des entreprises, il faut noter la grande hétérogénéité des tranches de taille. Selon la définition de l'Union Européenne (qui ne s'applique pas à bon nombres des recherches citées puisqu'établie en 2003), une PME comprend entre 0 et 250 salariés. D'après les chiffres donnés par les chercheurs, il y aurait ainsi deux recherches européennes qui ne se situeraient pas (entièrement ou partiellement) dans le champ des PME. Il s'agit de l'étude de Th. Nobre (2001a, 2001b) puisqu'elle porte sur une frange d'entreprises dont l'effectif est compris entre 250 et 500 personnes (20% de l'échantillon porte sur des entreprises de plus de 300 salariés ; 35% porte sur des entreprises ayant plus de 200 salariés). L'étude Meyssonnier et Zawadzki (2007) est également en dehors du cercle puisqu'elle porte sur une entreprise qui emploie au moment de l'étude en 2005, 500 personnes avec une prévision à l'horizon 2006 de 1000 personnes. Th. Nobre justifie son choix en expliquant que de nombreuses études s'intéressent aux petites entreprises (moins de 50 salariés) et qu'ainsi, la recherche se démarque des autres. Ce point de vue est partagé et même défendu par Meysonnier et Zawadzki (2007) qui estiment qu'il est plus intéressant de s'intéresser aux entreprises de haut de tableau qu'aux petites. En effet, ces dernières ont des processus extrêmement informels, il y a donc assez peu de choses à dire quant à leurs pratiques du contrôle de gestion. Des doutes concernant l'appartenance des entreprises à la classe des PME sont également permis compte tenu du critère d'indépendance fixé par l'Union Européenne. Dans l'échantillon de Th. Nobre,

33% des entreprises de l'échantillon est composé d'entreprises dont le capital est détenu à 100% par un groupe. On voit ainsi que les véritables PME ne sont que 56. Il est fort probable qu'en cumulant les deux critères de l'Union Européenne que sont la taille et l'indépendance, on aboutisse à un échantillon plus mince que les 82 entreprises étudiées[3]. Les recherches américaines ne semblent pas non plus respecter les critères de l'Union Européenne. Seuls Davila et Foster (2005) choisissent leurs entreprises en fonction de la taille et de leur degré d'indépendance.
Parmi les recherches qui s'inscrivent dans le cadre de la définition de l'Union Européenne, les variations de taille sont également importantes. Si le seuil des 100 n'est pas dépassé pour deux travaux (Van Caillie, 2003 ; Abi-Azar, 2006), en revanche B. Lavigne (2002) atteint le plafond de 250 personnes.
En ce qui concerne le secteur d'activité, il n'y a pas véritablement de concentration sur un segment de secteur dans bon nombre de recherches francophones. L'échantillon de Th. Nobre est très hétérogène. Ceux de D. Van Caillie et de B. Lavigne sont centrés sur les entreprises manufacturières qui regroupent bon nombre de sous-secteurs. Seules les recherches anglo-saxonnes se concentrent sur un secteur d'activité et ce, pour neutraliser l'impact des conditions environnementales propres à chaque marché.

1.2. Les résultats : pratiques de contrôle de gestion et facteurs de contingence

La méthodologie employée est bien évidemment reliée aux objectifs de la recherche et ainsi aux résultats obtenus. Ainsi, un des objectifs de Meyssonnier et Zawadzki (2007) est de comprendre l'échec de l'introduction du contrôle de gestion dans une entreprise familiale en forte croissance. La recherche décrit de façon assez synthétique les méthodes et outils de contrôle de gestion dans l'entreprise étudiée puis s'attache ensuite à analyser comment l'échec a pu se produire. Il s'agit donc d'expliquer ou d'interpréter l'échec plutôt que de décrire les modes opératoires du contrôle de gestion. A l'inverse, les travaux quantitatifs cherchent à identifier les pratiques des dirigeants à la lumière des manuels. Ces recherchent aboutissent généralement à des profils d'entreprises auxquels sont associées des pratiques.
Les pratiques sont généralement analysées en termes de calculs de coûts/prix d'une part, et de pilotage d'autre part. Derrière le calcul des coûts et des prix se cachent bien entendu les méthodes de la comptabilité analytique (coûts complets, coût cible, imputation rationnelle, méthode abc). Quant au pilotage, il fait référence aux tableaux de bord, aux prévisions, à l'analyse des écarts, aux objectifs individuels et collectifs, à la production de résultats intermédiaires. Des précisions sont généralement apportées sur les modes opératoires du contrôle de gestion : la périodicité et la régularité des contrôles, la diffusion en interne, le degré d'externalisation. Le tableau 2 synthétise les résultats par thème en partant de la mission du contrôle de gestion jusqu'aux acteurs internes et externes du contrôle de gestion en passant par les méthodes de calcul de coût et de prix et les outils de pilotage.

Tableau 2 – Principaux résultats par thèmes

Thème	Résultats
La mission du contrôle de gestion	La mission principale du contrôle de gestion dans les PME et le calcul des coûts et des prix. La taille de l'entreprise intervient peu sur ce plan. Au contraire, celle-ci joue à plein lorsqu'il s'agit du pilotage de l'activité : plus l'entreprise est grande, plus elle a besoin de piloter son activité (Nobre, 2001b) Le contrôle de gestion dans une PME a principales missions : le calcul des coûts de revient et la préparation chiffrée des décisions d'investissement (Van Caillie, 2003)

[3] La recherche isole néanmoins les entreprises indépendantes des entreprises dépendantes, ce qui permet de relativiser les résultats et de comparer les pratiques entre ces deux groupes.

Les méthodes de calcul des coûts	95% des dirigeants estiment que le calcul et le suivi des marges par produit et par client sont intégrés dans leur système de contrôle de gestion (Van Caillie, 2003) 60% des entreprises ont recours à la méthode des coûts complets (seule ou associée à d'autres méthodes). La seconde méthode la plus utilisée est le *direct costing* avec 17% des entreprises qui l'utilisent en isolé et 15% supplémentaires qui l'emploient en association avec une autre méthode (coûts complets ou imputation rationnelle) (Nobre, 2001b). 66% des PME effectuent un calcul informatisé du coût de revient (Lavigne, 2002).
La fixation des prix	Une grande majorité des entreprises utilise la méthode qui consiste à ajouter une marge au coût de revient ou celle consistant à s'aligner les prix du marché (soit de façon isolée soit associées : 37% des entreprises recourent uniquement à la solution « coût de revient + marge » ; 22% recourent uniquement à la solution « prix de marché » ; 23% supplémentaires utilisent les deux à la fois) (Nobre, 2001b)
L'élaboration de tableaux de bord	Faible mise en en œuvre des tableaux de bord stratégiques ; faible suivi de la rentabilité des clients ; faible suivi de la satisfaction des clients même si la plupart des PME interrogées l'estime nécessaire et ont entrepris des actions pour y remédier (Van Caillie, 2003) Dans 56% des cas d'entreprises qui ont recours aux tableaux de bord, les équipes de direction utilisent cette méthode de façon systématique (Nobre, 2001b). 61% des PME ont recours aux budgets de trésorerie (Lavigne, 2002).
Les budgets	La procédure budgétaire est utilisée dans 70% des entreprises interrogées ; l'analyse des écarts dans 81% des cas (Nobre, 2001b) Les budgets sont élaborés annuellement dans 90% des cas (Van Caillie, 2003) La présence d'investisseurs, l'expérience du CEO et la forte croyance de ce dernier dans la planification rendent l'adoption de la procédure budgétaire plus rapide. L'augmentation du nombre d'employés est également un facteur explicatif de même que la mise en place de budgets de fonctionnement expliquent la croissance rapide de l'entreprise (Davila et Foster, 2005)
La fréquence du contrôle de gestion	Les résultats sont suivis mensuellement par 6 entreprises sur 10 (Van Caillie, 2003) 62% des entreprises déclarent effectuer des résultats mensuels de leur activité. 23% le font de façon trimestrielle et 13% tous les semestres (Nobre, 2001b).
Les acteurs du contrôle de gestion	Les acteurs majeurs du contrôle de gestion sont les directeurs financiers et le chef d'entreprise aidés par une cellule de 1 à 3 personnes Les activités de contrôle de gestion opérationnel (calcul de coûts de revient et tenue de tableaux de bord) sont aux mains d'employés spécialisés ; les activités de contrôle de gestion stratégique (élaboration et suivi des budgets, analyse er suivi de l'équilibre financier, tenue de tableaux de bord stratégiques, suivi de la performance) gérées par des cadres ou dirigeants de l'entreprise (Van Caillie, 2003)
L'externalisation	L'expert-comptable est le principal partenaire des PME. 44% des entreprises y auraient recours alors que les consultants et autres, considérés comme seconde catégorie de partenaires sont cités par 14% des entreprises. L'étude montre que beaucoup d'entreprises assument seules le contrôle de gestion : 39% de celle-ci n'aurait aucune collaboration extérieure (Nobre, 2001b).

Ces résultats sont constatés au regard de la taille des PME comparée à celle des grandes entreprises. Comme le montre la plupart des auteurs, il existe des facteurs de contingence qui relativisent ces résultats.

On peut tout d'abord établir une distinction en termes de taille à l'intérieur même de la tranche des entreprises étudiées. Ainsi, Nobre (2001b) montre que les entreprises de 50 à 100 salariés utilisent peu les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse d'écarts. Quant aux résultats intermédiaires, ils sont calculés trimestriellement voire semestriellement. Dans les entreprises de plus de 100 personnes, les outils du contrôle de gestion sont plus formalisés et les résultats intermédiaires sont calculés mensuellement. Cela permet de conclure que plus l'entreprise est petite moins les méthodes sont utilisées et plus les temps entre chaque contrôle sont longs (les contrôles ne sont ni sporadiques ni irréguliers mais sont simplement -à intervalles de temps égaux- moins nombreux).

Pour Th. Nobre, les tailles intermédiaires ont peu d'impact sur le calcul des coûts et des prix. Ce sont davantage le rôle joué par le client et les caractéristiques du processus de production/produit qui influencent les méthodes utilisées (déterminisme technico-économique). Concernant les outils de pilotage, la taille est clairement un élément explicatif (déterminisme organisationnel). L'accroissement de la taille d'une entreprise renforce le besoin d'outils de pilotage de l'activité. L'auteur estime que le seuil des 100 salariés est critique à ce niveau.
La taille est vue également comme un facteur déterminant par Lavigne (2002) au sujet des Systèmes d'Information Comptable (SIC) alors que les facteurs de comportements sont jugés insignifiants. Même constat de Van Caillie (2003), qui estime que plus l'entreprise est grande, plus le contrôle de gestion est développé (en termes de méthodes utilisées en interne, en termes de fréquence des contrôles et d'acteurs gravitant autour du contrôle de gestion).
Le profil des acteurs du contrôle de gestion et plus particulièrement des dirigeants est également identifié comme principal facteur de contingence (bien que secondaire par rapport à la taille). Comme l'indique Lavigne (2002), les facteurs comportementaux s'expriment selon des variables diverses : l'âge, la formation, l'expérience, les buts ou l'implication du chef d'entreprise. Mais 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. Lavigne (2002) s'intéresse ainsi au responsable de la fonction finances/comptabilité ainsi qu'à l'institution financière qui gère l'endettement.
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 (Chapelier, 1997 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2003).
La taille et les buts semblent être ainsi les éléments les plus déterminants du contrôle de gestion dans les PME. La littérature identifie également la structure de propriété, le cycle de vie de l'entreprise, le secteur d'activité ou encore l'endettement. Le paragraphe suivant met l'accent sur un facteur assez peu étudié : la caractéristique de l'offre.

1.3. Un facteur de contingence à creuser : les caractéristiques de l'offre

Les caractéristiques de l'offre renvoient à la façon dont l'entreprise rend service au client. Lui vend-elle un produit ou service standard ou au contraire sur mesure ? Son offre se limite-elle à la vente d'un produit ou service ou s'étend-elle le long de la chaîne de valeur : de la conception jusqu'au service après-vente ? Ces questions semblent essentielles en matière de contrôle de gestion. En effet, la façon dont l'entreprise créée de la valeur impacte nécessairement ses modes opératoires de contrôle.
Pour s'en convaincre, reprenons le cas présenté par Meyssonnier et Zawadzki (2007). Ces auteurs exposent le cas d'une entreprise familiale travaillant dans le domaine du textile. Contrairement à la plupart de ses concurrents qui ont longtemps travaillés le long de la chaîne de valeur en concevant, en fabriquant et en revendant eux-mêmes le produit de leur créativité, l'entreprise en question s'est cantonnée à l'importation de produits venant de Chine. La chaîne de valeur est ainsi extrêmement simple : l'entreprise achète des produits conçus et fabriqués en Asie ; la valeur apportée au client réside dans l'importation de vêtements standards à bas prix. La proportion des coûts de conception et de fabrication est extrêmement limitée comparée aux coûts de distribution. L'entreprise supporte principalement des coûts de main d'œuvre liés à la vente. En effet, son business model est fondé sur l'implantation de surfaces de vente relativement importantes à proximité de grandes surfaces.
En 2005, cette société emploie environ 500 personnes et les prévisions de croissance laissent entrevoir un effectif de 1000 personnes à l'horizon de 2006. La taille de cette entreprise

laisserait supposer que son contrôle de gestion est digne d'une grande entreprise. Or, les auteurs font l'analyse qu'il n'a pas évolué depuis que l'entreprise a atteint le seuil des 50 personnes ! Parmi les éléments d'explication figure le business model de l'entreprise. Contrairement à d'autres firmes qui doivent gérer la conception, la fabrication et la vente des produits, cette société passe des contrats avec des fabricants asiatiques. Elle doit donc principalement contrôler les coûts d'achats des produits finis et l'approvisionnement. En outre, son offre est standardisée : elle achète en grande quantité ces produits qu'elle arrive à écouler au sein d'un réseau assez dense de magasins. Il ne s'agit pas de produits de luxe, fabriqués quasiment à la demande mais de produits à bas prix qui s'adressent à une clientèle large et importante en volume.

Les auteurs montrent ainsi que le contrôle de gestion peut se limiter à son simple appareil même lorsque la taille de l'entreprise est moyenne ou grande. Leur cas relativise l'effet taille même s'ils estiment que le contrôle de gestion de cette entreprise n'est pas le modèle à suivre et que compte tenu de la croissance de la société, il devra nécessairement évoluer. Le cas montre que la simplicité de l'offre (concentration sur une partie de la chaîne de valeur, économies d'échelle, fabrication de produits standards) influe sur la façon de faire du contrôle de gestion.

Ce point de vue est partagé par D. Van Caillie (2003) qui distingue trois façons de faire du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises :

- un système de contrôle de gestion développé, intégrant des activités de contrôle opérationnel et stratégique ;
- un système de contrôle de gestion peu développé, intégrant quasi exclusivement des activités de contrôle opérationnel ;
- et une configuration particulière du design du système de contrôle de gestion.

L'auteur explique que le premier modèle est caractéristique des entreprises de taille importante, orientées par la croissance et qui sont positionnées sur des couples « produits-marchés » sophistiqués. Il entend par ce dernier critère « des entreprises pour lesquelles les exigences formulées par les clients sont importantes », impliquant par la même une complexité des opérations liées à la conception, fabrication et distribution.

Th. Nobre (2001) a fait un constat similaire encore plus précis. Dans son étude portant sur 86 entreprises, il isole un groupe de firmes dites « orientées clients ». Celui-ci rassemble des firmes pour lesquelles le processus de production est dirigé par le client et se fait à la commande. Le client est ainsi à l'origine du produit et du déclenchement du processus de production. Les résultats concernant les pratiques de ce groupe d'entreprises montrent que celles-ci utilisent principalement la méthode de l'imputation rationnelle seule ou associée au coût complet. Quant à la fixation des prix, elle se fait principalement à partir d'un coût de revient auquel on ajoute une marge.

Sandino (2007) ne met pas directement en avant la nature de l'offre comme facteur de contingence. Néanmoins, les résultats de ses recherches sont riches d'enseignements.

Elle distingue quatre formes de contrôle de gestion :

- la forme basique qui est standard à toutes les entreprises en début de croissance ;
- le contrôle reposant sur les coûts ;
- le contrôle de type « revenue »
- et enfin, le modèle fondé sur les risques.

Elle évoque ainsi l'hypothèse de recherche que la stratégie choisie par l'entreprise a un impact sur le choix de modèle de contrôle de gestion. Ainsi, elle pose l'hypothèse qu'une entreprise ayant une stratégie low-cost va déployer un contrôle de gestion de type « coûts » ou « risques », sachant que la forme basique sera de toute façon présente. Elle pose la seconde hypothèse qu'une stratégie de différenciation induit un contrôle de gestion de type « revenue ». Celui-ci se caractérise par une grande attention portée au chiffre d'affaires et à la

demande, à l'inverse du modèle « coûts » plus centré sur la minimisation des charges et du modèle « risque » dont la mission est de vérifier la conformité à des procédures.
La tentation est grande de comparer la stratégie low-cost à la standardisation de l'offre (les économies d'échelle étant une des conditions pour réduire les coûts à leur minimum) et d'associer la différenciation à une offre non standardisée, soucieuse de répondre au besoin spécifique du client. Les résultats avancés montrent ainsi que les entreprises low-cost utilisent largement les modèles basés sur les coûts et les risques mais pas de façon significativement supérieure à celle des entreprises choisissant la différenciation. A contrario, il est démontré que ces dernières ont recours largement au contrôle de gestion de type « revenue » ce qui n'est pas le cas des entreprises low-cost. Elle démontre ainsi que la façon dont l'entreprise répond à la demande du client impacte la manière de faire du contrôle de gestion.
Ces recherches récentes confortent ainsi l'hypothèse de la « nature de l'offre » comme facteur de contingence. Plus précisément, il ressort de ces recherches que les entreprises qui se concentrent sur un segment de la chaîne de la valeur (et en particulier la production) et qui ont de nombreux clients à qui elles proposent des produits standardisés ont un besoin en contrôle de gestion moins important ou différent des entreprises ayant quelques clients aux besoins spécifiques et qui gèrent la réponse à ces besoins de façon intégrée (de la conception à la vente en passant par la fabrication).
En faisant référence à la gestion de projet, on peut ainsi poser l'hypothèse qu'une entreprise qui gère la réponse au client selon le mode « projet « doit mettre en place des systèmes de contrôle de gestion particulièrement développés, dont les modes opératoires doivent être décrits plus précisément. Comme l'indique Kersner (2001) : « « *un projet est un effort complexe, non répétitif et unique, limité par des contraintes de temps, de budget et de ressources ainsi que par des spécifications d'exécution conçues pour satisfaire les besoins d'un client* ». La gestion de projet consiste ainsi à gérer l'offre qui est décrite par le cahier des charges du client. Dans la mesure où elle vise la production d'un produit ou service qui n'existe pas encore, elle suppose une faible capitalisation de l'expérience et donc une difficulté à anticiper les coûts. Les exemples relatés récemment par la cour des comptes française (Cour des Comptes, 2007) concernant les dépassements de budgets dans les grands chantiers culturels montrent que le contrôle de gestion des projets est extrêmement difficile et qu'il nécessite des moyens spécifiques.
Nous aurons l'occasion de tester cette hypothèse dans la section 3. Mais arrêtons-nous tout d'abord sur notre méthode de recherche et les cas employés pour étayer nos propos.

2. Méthodologie de recherche

Les objectifs de notre recherche sont à rapprocher de ceux exposés dans les recherches à caractère quantitatif. Il s'agit de comprendre « comment » et « pourquoi » les petites et moyennes entreprises développent un contrôle de gestion différent. Toutefois, à la différence des méthodes quantitatives, l'enjeu n'est pas la généralisation des résultats mais la contextualisation. Nous cherchons à comprendre pourquoi telle entreprise a choisi tel mode opératoire eu égard aux facteurs de contingence que l'on peut observer ou supposer à partir de la littérature. Le fonctionnement en mode « projet » fait ainsi partie des critères de contingence retenus. C'est d'ailleurs la nature de l'offre qui nous à amenés à choisir les quatre entreprises qui font l'objet de l'étude empirique suivante.

2.1. Choix de la méthode d'investigation

Les recherches quantitatives sur le thème du contrôle de gestion dans les PME procèdent principalement par regroupements des pratiques et par regroupement des profils d'entreprises.

Ces recherches s'attachent de fait aux facteurs de contingence : en regroupant les pratiques de contrôle de gestion et en les superposant aux profils des entreprises, ces travaux arrivent à démontrer l'impact de certains facteurs de contingence sur les modes opératoires du contrôle. Ces travaux valident ainsi l'impact de certains facteurs de contingence mais en négligent d'autres. On peut ainsi se demander si les facteurs non pris en compte par les chercheurs ne sont pas plus révélateurs des pratiques des entreprises que ceux étudiés.
Ces recherches présentent une vision globale riche qui permet de prendre la mesure des pratiques des PME en général. Elles confirment par ailleurs le constat classique que deux entreprises appartenant au même secteur, produisant de la même façon, ayant la même taille ou le même âge n'auront jamais la même façon de faire du contrôle de gestion puisqu'au nombre de facteurs structurels et organisationnels intervenants dans les choix de l'entreprise s'ajoute la personnalité du dirigeant et plus largement l'ensemble des facteurs comportementaux.
Ces recherches fournissent une radiographie des pratiques certes intéressante et utile mais insuffisante pour cerner la complexité des facteurs entrant en jeu dans le choix des modes opératoires. La plupart des recherches quantitatives semblent limitées par le nombre de facteurs à prendre en compte. Ainsi, nous pensons qu'il est judicieux de recourir à des méthodes qualitatives multi-sites pour démêler la complexité des facteurs de contingence et identifier de nouvelles pistes non explorées par les autres recherches.
Nous proposons ainsi une démarche complémentaire à celles menées jusqu'alors y compris la recherche mono-site de Meyssonnier et Zawadzki (2007). Leur étude mono-site est légitimée par l'objectif de comprendre pourquoi un processus d'implémentation du contrôle de gestion est avorté. Nous proposons au contraire d'identifier les pratiques de contrôle de gestion des entreprises interrogées, de repérer les facteurs de contingence en œuvre et de vérifier l'hypothèse d'un impact de la nature de l'offre. Nos objectifs sont donc différents des leurs, et seraient même proches de ceux des recherches quantitatives du fait de notre approche comparative.

2.2. Les entreprises étudiées

Pour mener à bien notre étude, nous avons choisi d'étudier quatre entreprises regroupées en deux sous-groupes. Deux entreprises figurent ainsi dans la catégorie de PME ayant une offre de type « projet » (c'est-à-dire qui répond à des demandes très spécifiques de clients et qui impliquent donc le travail d'une équipe autour d'un processus allant de la conception à la livraison du produit final). Deux autres entreprises s'inscrivent dans la catégorie « offre de type standardisée (offre qui se caractérise par un positionnement sur un seul maillon de la chaîne de valeur et/ou sur la création d'un produit ou service fabriqué en série ou en semi-série). Les autres facteurs de contingence n'ont pas été des critères déterminants dans le choix des entreprises. Néanmoins, afin d'apporter une contribution à la recherche sur les facteurs de contingence en général, nous avons choisi des entreprises très différentes sur le plan sectoriel, sur le plan comportemental (buts des dirigeants) et sur le plan de croissance du marché (voir tableau 3)[4].

[4] C'est un choix méthodologique, un de nos objectifs étant de ne pas se limiter à l'étude du facteur « nature de l'offre » mais d'ouvrir aux facteurs de contingence en général avec une approche empirique différente de celles observées dans la littérature. Nous aurions pu choisir 4 entreprises identiques sur tous les facteurs de contingence sauf la nature de l'offre de manière à isoler parfaitement l'impact de ce facteur. Mais nous n'en sommes pas encore à cette étape qui nécessite par ailleurs un imposant travail de sélection des cas et dont la rigueur scientifique n'est pas prouvée compte tenu du constat qu'aucune PME ne se ressemble.

Tableau 3 – Portefeuille de cas

	Offre de type « projet »		Offre de type « standardisée »	
	Entreprise 1	**Entreprise 2**	**Entreprise 3**	**Entreprise 4**
Métier	Organisation de spectacles pour collectivités locales	Fabrication de réservoirs en aluminium pour poids-lourds, véhicules spéciaux et bateaux	Fabrication de compléments alimentaires	Garage poids-lourds
Année de création	1990	1980	Création en 1923 Reprise en 1970 Succession en 2006	2005
Effectif	13 CDI + 70 intérimaires	110	12 personnes	18 personnes
Caractéristiques de l'offre	Réponse à des appels d'offres de collectivités locales	Offre intégrée allant de la conception à la fabrication.	Offre très standardisée, produits vendus en magasins spécialisés	Offre semi-standardisée : réparations, carrosserie et contrôles
Croissance du marché	Stable	Stable	Forte	Forte
Caractéristiques du dirigeant	Deux gérants récents, pas d'emprise familiale, profil CAP	Fondateur-propriétaire-dirigeant préparant la succession de son entreprise, forte emprise familiale, profil PIC	Direction occupée par la fille de la précédente PDG, cette dernière est encore présente dans l'entreprise, forte emprise familiale, profil PIC	Un PDG diplômé qui a créé cette entreprise suite à la vente de sa précédente affaire, pas d'emprise familiale, profil CAP

Les secteurs d'activités sont ainsi très différents : le groupe des entreprises ayant une offre de type « projet » est composé d'une entreprise chargée d'organiser des spectacles pour des collectivités locales tandis que l'autre (qui se démarque par sa taille) fabrique des réservoirs en aluminium pour l'industrie automobile et les chantiers nautiques. Le groupe ayant une offre de type « standardisée » se compose d'une entreprise fabriquant des compléments alimentaires et d'un garage poids-lourd. La croissance des marchés est variable et le profil des dirigeants l'est également avec une forte mixité à l'intérieur de chaque groupe (présence d'un chef d'entreprise PIC et d'un CAP).
Ces quatre entreprises disposent de formes de contrôle de gestion à la fois identiques et différentes. Il nous semble donc intéressant de traiter dans la troisième partie de ce papier des facteurs de contingence en mesure d'expliquer les caractéristiques des formes de contrôle de gestion dans les entreprises étudiées.

3. Résultats et discussion

Trois points seront évoqués : les modes opératoires du contrôle de gestion, qui permettra d'identifier les pratiques comparées des 4 entreprises ; les facteurs de contingence qui permettent de comprendre le pourquoi de ces pratiques ; enfin, nous nous attarderons sur le mode projet qui semble être un facteur de contingence mais avec des conséquences sur les pratiques du contrôle de gestion assez inattendues.

3.1. Les modes opératoires du contrôle de gestion

Le tableau 4 met en évidence les pratiques du contrôle de gestion dans les quatre cas étudiés en reprenant sensiblement les mêmes items que dans le tableau 2.

Tableau 4 – Modes opératoires du contrôle de gestion dans les 4 cas

	Offre de type "projet"		Offre standardisée	
	Entreprise 1	**Entreprise 2**	**Entreprise 3**	**Entreprise 4**
Mission du CG	Contrôle des résultats, calcul des prix remis aux collectivités locales	Contrôle	Contrôle et prise de décisions	Contrôle et prise de décisions
Acteurs	Une personne de la comptabilité met en place et complète les tableaux de bord. La Direction analyse et tout ce monde discute ensemble des résultats réalisés et des actions à entreprendre.	Pas de contrôleur de gestion malgré la taille de l'entreprise. Les tâches de contrôle de gestion sont dispersées : responsable industriel, responsable méthode, comptable, responsable commercial.	Comptable interne et directrice générale	Le dirigeant élabore ses tableaux de bord avec l'aide de son expert-comptable et c'est lui qui les analyse pour prendre ses décisions.
Méthodes utilisées	Tableaux de bord et budget prévisionnel	Tableaux de bord et budgets prévisionnels	Tableaux de bord détaillés et budget prévisionnel	Tableaux de bord détaillés et budget prévisionnel
SI	Excel	Pas de logiciel de gestion mais logiciels de GPAO pour optimiser les flux, les stocks	Excel et base de données	Enregistrement manuel, logiciel de gestion, Excel
Périodicité des contrôles	Suivi mensuel du CA	Mensuel	Suivi mensuel	Résultat mensuel
Horizon des prévisions	Budget à 1 an	2 ans	**De 2 à 5 ans**	**3 ans**
Externalisation	Oui pour l'établissement du bilan	Oui pour établissement de bilan	Oui pour inventaire	Oui pour établissement du bilan
Diffusion	**Oui sauf aux intermittents**	**Oui car présence de syndicats et de délégués du personnel**	Non car confidentiel	Non
Particularités notables	Gestion des salaires des intermittents	Un nouveau SI est en cours d'implémentation pour optimiser davantage des informations fournies par les tableaux de bord	Activités de recherche impliquant une forte anticipation	Contrôle de gestion en pleine évolution : élaboration de tableaux de bord plus précis

Quelles que soient les entreprises visitées, **les missions du contrôle de gestion** sont identiques. Il s'agit pour le propriétaire-dirigeant tout comme pour le gérant ou le Directeur général de contrôler régulièrement les résultats de l'activité. Les outils du contrôle de gestion permettent aux dirigeants de PME, tous statuts confondus, de prendre des décisions, de se montrer réactif face à un marché de plus en plus exigeant et à des concurrents toujours plus agressifs.

A l'origine de ces outils figure **le système d'informations**. Les structures de ce dernier semblent relativement homogènes. Toutefois, la PME du secteur industriel étudiée, à savoir l'entreprise 2, a développé des systèmes d'informations beaucoup plus poussés que ceux présents dans les autres PME, dû à une exigence du marché de proposer les prix les plus attractifs. En conséquence, la recherche de la rentabilité au moindre coût, est omniprésente (une GPAO a par exemple été mise en place). Pour le reste de la construction des outils du contrôle de gestion, le logiciel Excel reste prépondérant pour construire les tableaux de bord et effectuer les analyses souhaitées par le dirigeant. Les données nécessaires sont récupérées via un extracteur de données. **Les tableaux de bord** permettent aux dirigeants de suivre l'évolution de l'activité réelle par rapport à leur budget prévisionnel et de construire un plan d'actions. Toutes les personnes entendues insistent sur le caractère nécessairement concis du tableau de bord qui ne doit uniquement rapporter que les informations essentielles au dirigeant pour prendre une décision motivée.

Malgré les différences en termes de taille, toutes ces entreprises disposent d'**un résultat édité mensuellement**. Toutefois, pour l'une de ces PME (entreprise 3), il y a encore cinq ans, le résultat n'était sorti qu'une seule fois par an, lors du passage de l'expert-comptable. Cela nous amène donc à nous interroger sur le rôle primordial du dirigeant sur les formes du contrôle de gestion en contexte PME, puisque cette dernière entreprise a connu un changement de dirigeant entre ces deux périodes.
Selon le profil du dirigeant, **les acteurs du contrôle de gestion** peuvent être très différents. Le contrôle de gestion peut être réalisé conjointement entre le service comptabilité et la Direction. Il y a alors discussion entre ces personnes à propos du résultat obtenu, de son explication et des actions à entreprendre. Nous retrouvons cette configuration dans les entreprises 1 et 3. Les tableaux de bord peuvent également être complétés par plusieurs acteurs en fonction de leur rôle stratégique dans l'entreprise (cas de l'entreprise 2). Le contrôle de gestion est alors dispersé dans cette entreprise où l'effectif dépasse les cent salariés. Cependant, on peut considérer que cette entreprise est en mutation dans la mesure où il est prévu de centraliser cette fonction dans les mains d'une seule personne.
Enfin, le contrôle de gestion peut reposer dans l'unique main du propriétaire-dirigeant comme dans l'entreprise 4. Dans ce cas, les tableaux de bord sont élaborés par le dirigeant lui-même avec l'aide de son expert-comptable, puis complétés par leurs soins. Nous sommes ici dans une PME à forte empreinte familiale d'une vingtaine de personnes. Le profil du dirigeant (sa formation, ses objectifs, le poids de l'héritage familial) impacte donc les acteurs concernés par le contrôle de gestion.
Il s'ensuit donc une conséquence sur **la diffusion** des informations en interne. Clairement, seule la PME où un syndicat est présent ainsi que des délégués du personnel (entreprise 2), diffuse ses informations financières en interne. Les autres propriétaires-dirigeants considèrent que ces informations sont confidentielles, n'auraient aucun intérêt à être connues par les salariés, les propriétaires-dirigeants étant les seuls décisionnaires des actions à entreprendre.
En ce qui concerne **l'horizon de l'anticipation,** il est communément reconnu que les dirigeants de PME ne font pas preuve d'anticipation. Les exemples étudiés montrent que les dirigeants de PME réalisent des prévisions à moyen et long terme. Le budget prévisionnel de ces entreprises est réalisé sur une période couvrant de une à cinq années selon les secteurs d'activité. Ainsi, une entreprise du secteur pharmaceutique, soumise à une activité de recherche comme l'entreprise 3 fera-t-elle des prévisions sur deux à cinq ans en tenant régulièrement compte de l'évolution de la réglementation. Ces budgets sont **actualisés chaque année** pour toutes les PME étudiées.
Nous pouvons désormais aborder les facteurs capables d'influencer les formes de contrôle de gestion et donc capables d'expliquer les différentes formes que nous avons pu trouver dans ces quatre entreprises.

3.2. Une confirmation des principaux facteurs de contingence

Parmi les principaux facteurs de contingence, on trouve **la croissance du marché**, qui selon les cas étudiés peut être stable ou forte. Nous pouvons remarquer que la forme de contrôle de gestion adoptée est davantage organisée dans les PME où la croissance du marché est la plus forte. En effet, la forte concurrence qui caractérise les entreprises 3 et 4 impose aux dirigeants d'anticiper le suivi de leur activité sur le moyen terme (deux à cinq ans). Ces entreprises ont donc choisi d'opter pour un contrôle de gestion, certes rudimentaire, puisque limité à l'établissement de tableaux de bord, mais adapté à leur environnement et à leur besoin d'informations.

Ces tableaux de bord ne sont pas **diffusés** en interne puisque considérés comme confidentiels. Ils sont élaborés par la Direction puis complétés soit par ses soins (cas 3 et 4), soit par la personne en charge de la comptabilité dans l'entreprise (cas 3).
Ces deux entreprises comprennent environ une dizaine de salariés. On peut donc avancer qu'une PME d'une dizaine de salariés, située sur un secteur concurrentiel, à forte croissance, met en place **un contrôle de gestion axé sur les informations clés** (nécessaires à la prise de décisions). Toute information parasite est absente. C'est le chef d'entreprise lui-même qui créé les tableaux de bord. En tant que dirigeant de PME, il souhaite garantir la pérennité de l'entreprise et pour se faire, met en place des outils adaptés à la réalité de la PME.
Le second facteur de contingence concerne **le profil du dirigeant de PME**. Nous avons, dans notre étude, rencontré des dirigeants de PME assez hétéroclites, tantôt gérant, propriétaire-fondateurs ou encore Directeur général d'une PME familiale et dirigée en famille. Le profil du dirigeant, ses objectifs ainsi que le fait que son entreprise soit un héritage familial, soit encore en partie dirigée par un membre de la famille conditionnent pour beaucoup la forme de contrôle de gestion qui sera mise en place. En effet, le dirigeant peut avoir pour principal objectif de pérenniser l'entreprise, de la transmettre à un membre de sa famille (bien souvent les enfants) et d'assurer son indépendance (PIC/CAP selon la typologie de Julien et Marchesnay). Dans ce cas, le contrôle de gestion servira uniquement à satisfaire au besoin du dirigeant de prendre une décision stratégique pour la survie de son entreprise à long terme.
Ce qui va également influencer la forme de contrôle de gestion en PME dépend de **la formation** reçue par le dirigeant. Il ressort de l'étude des entreprises 3 et 4 qu'un dirigeant qui a reçu **une formation en gestion aura davantage d'instinct pour mettre en place un outil qui lui permettra de suivre l'activité de son entreprise**. Il n'est pas dit ici que les entrepreneurs qui ne mettent pas en place un contrôle de gestion « physique » ne suivent pas leur activité. Toutefois, ce suivi est beaucoup moins formalisé.
Pour l'entreprise 2, le cas est différent et se rapproche de celui relaté par Meyssonnier et Zawadski (2007). Le dirigeant est propriétaire-fondateur et est parti de rien lorsqu'il a créé. Sans être spectaculaire, la croissance de son entreprise est conséquente : de 0 à 110 salariés en 25 ans. Le dirigeant veut conserver la main sur les décisions à prendre et souhaite connaître tous les aspects de son entreprise comme lors de sa fondation. Le management n'a pas évolué : le patron éprouve des difficultés à faire confiance aux cadres qu'il a pourtant embauchés ; il est partagé entre le fait d'écouter les conseils de ses cadres et celui de prendre les décisions seul ; il pense maintenant à céder son entreprise, étant proche de la retraite mais semble tergiverser concernant le choix des repreneurs.
Dans cette entreprise il n'y a pas de poste de contrôleur de gestion alors que l'effectif et les relations entretenues avec des groupes d'envergure internationale les rendraient nécessaires. Les rubriques de chaque tableaux de bord sont complétées par les personnes capables de le faire mais les indicateurs ne paraissent pas toujours très pertinents. Le contrôle de gestion n'y est donc pas davantage formalisé que dans une PME de dix salariés bien que les clients soient de grande taille et fortement exigeants.
Ce cas permet de comprendre que le profil du dirigeant impacte fortement le choix des outils de contrôle de gestion. Toutefois, contrairement à une idée répandue, la périodicité des contrôles n'est pas plus faible dans les entreprises familiales que dans les autres. L'examen des cas 2 et 3 montre que l'activité est fortement suivie afin de garantir la pérennité de l'entreprise, le propriétaire-dirigeant ayant de plus en plus conscience des difficultés à rester présent sur le marché par rapport à la situation qu'il a pu connaître lors de la reprise ou la création de la société.
En conclusion, nous confirmons que le profil du dirigeant représente la principale condition de la forme du contrôle de gestion en contexte PME et que la croissance du marché est un

élément déterminant également. Voyons maintenant si la nature de l'offre joue un rôle également.

3.2. L'impact de l'offre de type « projet »

Les cas confirment l'impact de la nature de l'offre mais dans un sens opposé à celui émis dans notre hypothèse. En effet, nous avons avancé l'idée qu'une entreprise qui fonctionne en mode projet pourrait devoir développer un contrôle de gestion plus rigoureux qu'une entreprise ayant une offre standardisée. Cela signifie notamment :

- un pilotage plus fin (des tableaux de bord détaillés et un suivi plus régulier) ;
- davantage d'acteurs mobilisés (du fait d'un processus intégrant différents maillons de la chaine de valeur) ;
- un horizon des prévisions plus long (l'idée de projet sous-entendant une anticipation à moyen ou long terme ou en tout cas à un terme correspondant au temps nécessaire pour parcourir la chaine de valeur).

Or, les cas montrent que les entreprises fonctionnant en mode « standardisé » sont celles qui développent le plus leur contrôle de gestion. On constate par exemple que la prise de décision est clairement mise en avant par les dirigeants des entreprises 3 et 4 alors que les deux autres n'ont pas particulièrement mis en avant cet aspect. Les tableaux sont plus précis dans les cas du groupe 2. Dans l'entreprise 4, par exemple, le dirigeant a élaboré des tableaux de bord avec des indicateurs relativement fins (chiffre d'affaires et résultat par pays, par commercial, par produit) ce qui n'est pas le cas dans les sociétés 1 et 2. En ce qui concerne le système d'information mis en place, il n'y a pas de particularité notable du groupe 1. Le groupe 2 est même plus en avance avec le recours à un logiciel de gestion pour l'un et l'accès à une base de données pour l'autre. Le plus surprenant concerne l'horizon des prévisions. Alors que l'on imagine le groupe 1 anticipant davantage que le groupe 2, il n'en est rien puisque les prévisions se font à 1 ou 2 ans dans le premier cas et entre 2 et 5 dans le second.

Ces constats peuvent s'expliquer par le fait que les entreprises à l'offre standardisée ont plus de difficultés à anticiper la demande. Dans le cas des entreprises 1 et 2, le nombre de clients est moins élevé et l'activité qui consiste à offrir au client un produit ou service conçu entièrement renforce les liens entre les deux acteurs principaux du contrat. La relation de confiance qui existe entre eux fait que les risques pesant sur l'activité sont moindres. Par ailleurs, les clients s'attachent principalement au prix et au délai dans le premier groupe alors que dans le second la qualité de service est extrêmement importante. Ainsi, les deux entreprises du premier groupe n'ont pas besoin d'anticiper à long terme. La sécurité qui caractérise l'activité ne rend pas nécessaire une démarche de contrôle de gestion rigoureuse. Les tableaux de bord ne limitent à leur strict minimum et les budgets sont relativement aisés à créer dans la mesure où les projets des clients sont connus à l'avance.

Les entreprises du groupe 2 sont dans une situation beaucoup plus incertaine. Le nombre de clients est beaucoup plus important et la volatilité est forte. Ces entreprises ont donc un manque de visibilité flagrant. On pourrait penser que ces entreprises vont anticiper à un horizon court, voire être dans une logique de pilotage à vue (quasi absence de tableaux de bord, pas de budget prévisionnel, fonctionnement selon un mode réactif et non anticipatif). Mais c'est l'inverse qui se produit : l'horizon est plus lointain que celles du premier groupe et les dirigeants développent des tableaux de bord plus détaillés

Ainsi, nous pouvons émettre la proposition selon laquelle l'incertitude qui caractérise les entreprises fonctionnant en mode standardisé renforce la nécessité d'un contrôle de gestion rigoureux alors que la sécurité relative qui caractérise les entreprises fonctionnant en mode projet atténue ce besoin.

Conclusion

Le fonctionnement par projet est souvent associé à l'incertitude. En effet, l'idée de projet sous-tend une démarche d'anticipation à moyen ou long terme. Or, plus on s'éloigne du présent, plus l'incertitude est forte et plus le besoin de maîtriser son avenir se fait se sentir.
Les cas examinés dans cette recherche confortent cette idée. Cependant, les entreprises qui anticipent ne sont pas celles attendues. Nous pensions, en effet, que le groupe des entreprises fonctionnant en mode projet allait nécessairement développer un contrôle de gestion rigoureux, basé sur le temps long et sur un pilotage fin de l'activité. Or, les exemples cités semblent démontrer que le mode projet créé une forme de sécurité dans la gestion de l'entreprise, contrairement au mode standardisé qui évolue davantage dans un contexte d'incertitude, d'insécurité.
Bien sûr, la croissance du marché peut avoir un impact significatif. Le tableau 3 fait clairement apparaître que les entreprises 1 et 2 évoluent sur des marchés stables alors que les entreprises proposant une offre standardisée connaissent une croissance du marché forte. Cela pourrait expliquer ainsi la faiblesse du contrôle de gestion dans le premier groupe et son caractère développé dans le groupe 2. Cependant, une croissance du marché pourrait très bien expliquer une absence d'anticipation, l'assurance de clients toujours plus nombreux étant une bonne raison de ne pas anticiper !
Les résultats confirment en tout cas la grande difficulté à distinguer les facteurs de contingence et bien à comprendre leur réel impact sur les pratiques du contrôle de gestion. Cette difficulté est d'autant plus importante que le nombre de cas est faible. Notre étude porte sur 4 entreprises et malgré la méthodologie mise en place, on ne peut voir ici que des résultats provisoires. Ils mériteraient en effet d'être sujets à une étude plus approfondie sur un nombre de cas plus élevé. Notre recherche aboutit toutefois selon nous à deux avancées majeures. La première concerne la méthodologie mise en place pourrait être reprise par d'autres chercheurs dans ce champ de recherche. La seconde a trait à l'hypothèse d'un impact du facteur projet sur les modes opératoires des petites et moyennes entreprises. Cela mériterait d'être développé non seulement en contrôle de gestion mais aussi dans les autres recherches touchant aux fonctions clés de ces entreprises.
Un autre élément important a trait aux entreprises ciblées. Il semble qu'il y ait une différence flagrante entre les recherches francophones et les recherches anglo-saxonnes. Les premières semblent analyser l'adoption du contrôle de gestion de façon assez statique, ne s'intéressant finalement qu'aux différences selon la taille de l'entreprise. Or, ce positionnement semble avoir été abandonné dans le monde anglo-saxon. En effet, les recherches s'orientent davantage le facteur temps/cycle de vie. L'adoption de certains systèmes de contrôle de gestion ne serait pas directement liée à la taille de l'entreprise mais à son stade d'évolution. C'est la raison pour laquelle plusieurs recherches se penchent sur les start-up, quel que le soit le nombre de salariés qu'elles embauchent. A l'avenir, il serait judicieux de suivre cette tendance qui rappelle l'évolution des recherches en entrepreneuriat dans la foulée de celles sur les petites et moyennes entreprises.

BIBLIOGRAPHIE

Abi Azar J. (2006), « Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban », *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Tunis.

Bajan-Banaszak (1993), « L'expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 249, p. 95-101.

Berkun (2006), S., *L'art du management de projet*, Paris, O'Reilly.

Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 4ème édition, Paris.

Chadefaux M., Dannon O. Et Langevin P. (1991), « Les prévisions dans les PME », *Revue Française de Comptabilité*, Décembre, pp.79-84

Chapellier P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale PME*, vol. 10, n°1, p 9-41.

Cours des comptes (2007), « Les grands chantiers culturels », *Rapport public thématique*, décembre.

Davila A. et G. Foster (2005), « Management accounting systems adoption decisions : evidence and performance implications from early-stage/start-up companies », *The Accounting Review*, vol. 80, n°4, pp. 1039-1068.

Davila T. (2005), "An exploratory study on the emergence of management control systems : formalizing human resources in small growing firms", *Accounting, Organizations and Society*, 30, pp. 223-248.

Fernandez V., Picory C., Rowe F. (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue internationale des PME*, vol. 9, no 1, pp. 79-102.

Gervais M., (1994), *Contrôle de gestion*, Economica, Paris.

Giard V. (1999), *Gestion de projets*, Paris, Economica.

Huberman A. M. et M. B. Miles (2003), *Analyse des données qualitatives*, Bruxelles, De Boeck Université.

Kerzner H. (2001), *Applied Project Management*, New-York, John Wiley & Sons.

Project Management Institute (2004), *Guide du corpus des connaissances en management de projet*, 3ième édition.

Julien P.A., et Marchesnay M. (1988), *La petite entreprise*, Vuibert, Paris.

Julien P.A., et Marchesnay M. (1996), *L'entreprenariat*, Gestion Poche, Economica, Paris.

Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », *Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.

Meyssonnier F. et C. Zawadzki (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.

Moores K. et S. Yuen (2001), « Management accounting systems and organizational configuration : a life-cycle perspective », *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 351-389.

Nobre T. (2001a), « Le contrôleur de gestion en PME », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mars, p 129-146.

Nobre T. (2001b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance-Contrôle-Stratégie*, juin, p 119-148.

Sandino T. (2007), « Introducing the first management control systems : evidence from the retail sector », *The Accounting Review*, vol. 82, n°1, pp. 265-293.

Torrès O. (1997), « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », *Revue Internationale PME*, Vol 10, n°2, pp. 9-43

Van Caillie (2002), « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones », *Cahier de recherche,* Collection du département de gestion de l'Université de Liège.

Van Caillie D. (2003), « L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME », *Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain-la-Neuve.