



Le Système d'Information Comptable des PME syriennes : complexité et déterminants

Philippe CHAPPELLIER

Maître de Conférences en Sciences de Gestion
CREGOR - Université de Montpellier 2
IUT de Montpellier - Département informatique

Abdallah MOHAMMED

Doctorant en Sciences de Gestion
Université de Nice-Sophia Antipolis
CRIFP- IAE de Nice

Le Système d'Information Comptable des PME syriennes : complexité et déterminants

Philippe CHAPPELLIER

Maître de Conférences en Sciences de Gestion

CREGOR - Université de Montpellier 2

IUT de Montpellier

Département informatique

99, Avenue d'Occitanie

34296 Montpellier Cedex 5

Philippe.Chapellier@univ-montp2.fr

Abdallah MOHAMMED

Doctorant en Sciences de Gestion

Université de Nice-Sophia Antipolis

CRIFP- IAE de Nice

24, Avenue des Diables Bleus

06357 Nice Cedex 4

Abdallah_m76@yahoo.com

Résumé : Depuis une dizaine d'année, la Syrie est entrée dans une nouvelle ère. Elle est progressivement passée d'une économie planifiée, socialiste et fortement contrôlée par l'Etat, à une économie sociale de marché. Afin de faire face à ce nouveau contexte d'affaires plus compétitif, complexe et incertain, le regard des dirigeants de PME vis-à-vis du rôle assigné à la comptabilité pourrait avoir changé. Les données comptables pourraient avoir pris une place plus importante dans leur système information. C'est pourquoi nous avons jugé opportun de mener une étude sur les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes. L'analyse des données recueillies par questionnaire administré par entretien direct auprès de 92 PME industrielles syriennes confirme que le système d'information des dirigeants est pour partie comptable et démontre que les pratiques sont différenciées. L'analyse multivariée valide le modèle de recherche et révèle l'impact significatif de certains facteurs de contingence structurels et comportementaux sur la complexité du SIC des PME observées.

Mots clés : Système d'information comptable, dirigeants de PME syriennes, facteurs de contingence.

1. Introduction

L'ouverture de l'économie syrienne sur le monde extérieur est très récente puisqu'elle date, peu ou prou, de l'arrivée au pouvoir du Président Bachar Al Assad en 2000. La période précédente (1960-2000) était marquée par une économie socialiste, planifiée, résolument tournée vers une production autarcique visant simplement à l'autosuffisance (Aita, 2007). Le contexte économique, financier et géopolitique ne favorisait pas le développement d'un grand secteur privé, ni l'installation de grandes entreprises internationales. La plupart des entreprises privées étaient des PME bénéficiant d'un fort système de protection de l'industrie locale. Dans ce contexte, la comptabilité était considérée comme une simple technique d'enregistrement des transactions de l'entreprise avec son environnement (Salman, 1998). Depuis une dizaine d'années, la Syrie est passée progressivement d'une économie fortement contrôlée par l'Etat à une économie de marché plus libre. Plusieurs réformes mises en place ont visé à moderniser l'économie afin de faciliter les investissements domestiques et étrangers pour compenser la baisse programmée des recettes pétrolières. La décision en juin 2005 de mettre en place une économie sociale de marché, l'arrivée de nouveaux investisseurs, l'accord de libre-échange avec les pays arabes entré en vigueur le 1^{er} janvier 2005, la libération progressive du commerce extérieur, ont forcé les industries syriennes, habituées au protectionnisme, à se moderniser et à changer leurs modes de fonctionnement. Afin de faire face à ce nouvel environnement d'affaires qualifié de plus compétitif, complexe et incertain, le regard des dirigeants vis-à-vis du rôle assigné à la comptabilité pourrait avoir changé. C'est pourquoi nous avons jugé opportun de mener une étude empirique sur le système d'information comptable (SIC) des dirigeants de PME industrielles syriennes.

Rarement exploré en Syrie, ce thème est porteur de nombreux intérêts tant sur le plan théorique que sur le plan pratique. Sur le plan théorique, les résultats de notre étude pourront être confrontés à ceux des études antérieures menées sur le thème de la pertinence des données comptables pour le dirigeant de PME. Le bilan de ces recherches aboutit à des conclusions nuancées, hétérogènes et parfois même contradictoires. Certaines soulignent que les dirigeants de PME ne disposent que de SIC rudimentaires orientés principalement vers la production des données comptables obligatoires, dans des délais longs et destinés principalement à satisfaire les obligations imposées par l'administration fiscale (Dupuy, 1987 ; McMahan et Holmes, 1991 ; Bajan-Banaszak, 1993 ; Nayak et Greenfield, 1994 ; Colot et Michel, 1996). D'autres expliquent que cette vision ne correspond pas à la réalité de l'ensemble des pratiques en PME et affirment que le système d'information d'une importante majorité de dirigeants de PME est pour partie comptable (Chapellier, 1994 ; Curran et *al.*, 1997 ; Lavigne, 1999 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Nobre, 2001 ; Lavigne et Saint-Pierre, 2002 ; Jänkälä, 2007). L'ensemble de ces études a été réalisé dans les pays développés en Europe, en Australie et en Amérique de nord, là où les pratiques comptables et managériales ont été inventées. Notre étude devrait contribuer au débat relatif aux pratiques comptables des dirigeants de PME dans les pays en voie de développement notamment dans un pays mal connu : la Syrie. Sur le plan pratique, la description des pratiques comptables en PME devrait permettre aux dirigeants syriens de se situer dans un cadre de référence tant sur le plan des données disponibles que sur le plan des données utilisées. L'étude devrait ainsi répondre à certaines de leurs interrogations du type comment se situe le SIC de l'entreprise par rapport à celui d'autres PME ? Qu'est-ce qui caractérise, par référence aux autres dirigeants, la façon dont j'utilise les données comptables ?

Les systèmes d'information des dirigeants des PME syriennes sont-ils pour partie comptable ? Sont-ils différenciés ? Si oui, pourquoi et comment ? Le premier objectif de la recherche est de décrire et d'analyser les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes. Le second consiste à essayer de déterminer les facteurs de contingence susceptibles d'expliquer ces pratiques.

2. Cadre théorique et méthodologique

La première partie de cette communication est dédiée d'une part, à la présentation du cadre théorique sur lequel nous nous basons pour décrire les propriétés du SIC et identifier ses déterminants et d'autre part, à la méthodologie mise en œuvre pour atteindre les objectifs de l'étude.

2.1. Cadre théorique et hypothèses de la recherche

Avant de présenter le modèle de recherche, nous définissons la PME et les principaux concepts de la recherche afin de fixer les limites de notre champ d'investigation.

2.1.1 Une définition de la PME

Nous entendons par PME, « toute entreprise juridiquement indépendante disposant d'un effectif compris entre 10 et 250 salariés ». D'une manière très classique, les critères retenus concernent d'une part le nombre de salariés et d'autre part l'indépendance de l'entreprise en terme de capital. Sont donc exclues de notre champ de recherche les très petites entreprises de moins de 10 salariés, les entreprises de plus de 250 salariés, ainsi que les filiales, succursales ou divisions d'entreprises plus importantes. Nous nous focalisons en outre sur des PME syriennes industrielles. Ce choix se justifie par leur importance pour l'économie syrienne : d'après le ministère de l'industrie, 99,6% des entreprises industrielles privées syriennes ont un effectif de moins de 250 salariés. Le secteur industriel privé emploie 79,4% de la main d'œuvre industrielle et assure 92,6% des exportations industrielles du pays (hors exportations pétrolières).

2.1.2 Une approche élargie du SIC de la PME

De nombreuses recherches empiriques réalisées sur le thème du SIC du dirigeant de PME se sont focalisées sur l'étude des données comptables produites. D'autres, moins nombreuses, ont tenté de mesurer le degré d'utilisation des données comptables par les dirigeants de PME. Cette concentration des travaux sur la dimension informationnelle s'est faite à notre sens au détriment de la dimension organisationnelle. L'aspect structurel et organisationnel de la comptabilité n'a fait l'objet que de peu d'investigations empiriques. Pourtant, les données comptables sont produites *dans et par* une organisation comptable et la qualité du produit comptable dépend de certaines caractéristiques de cette organisation (Lacombe-Saboly, 1994). A la lumière de ces observations, nous avons jugé opportun d'élargir l'approche en y intégrant une dimension organisationnelle afin de décrire de manière plus globale et complète les propriétés du SIC. Notre approche retient à la fois les dimensions organisationnelle et informationnelle du SIC. Le SIC peut ainsi être défini comme « *Un ensemble organisé de structure, moyens et acteurs permettant de produire des données comptables (obligatoires et facultatives, historiques et prévisionnelles) utilisées par les dirigeants de PME pour gérer leur entreprise* ».

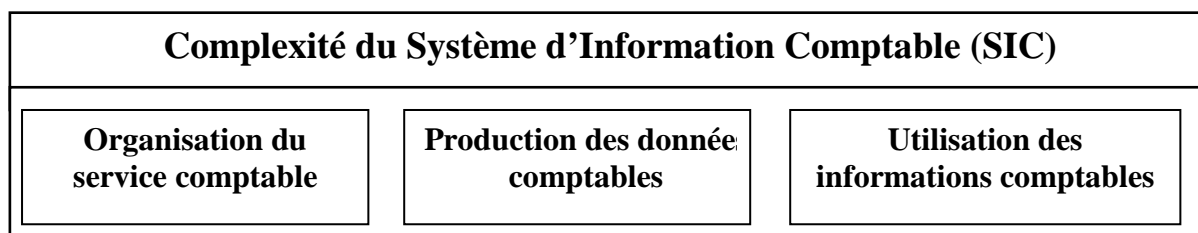
Trois dimensions nous permettent d'apprécier la complexité du SIC :

- *Une dimension organisationnelle* : les caractéristiques de l'unité formellement chargée de produire et diffuser les données comptables (morphologie du service comptable, degré de spécialisation du service, degré d'informatisation et profil du comptable interne).
- *Une dimension relative à la production des données comptables* : les données comptables obligatoires et facultatives, historiques et prévisionnelles relatives à la Comptabilité Générale

(CG), au Système de calcul de Coûts (SC), au Système Budgétaire (SB) et au Système de Suivi (SS), disponibles dans la PME.

- Une dimension relative à l'utilisation de ces données par le dirigeant de PME : dans quelle mesure les données de CG, du SC, du SB et du SS sont-elles utilisées par les dirigeants ? Cette dimension nous permettra de juger de la pertinence des données comptables en PME. L'approche retenue de la pertinence est donc celle de l'utilisation : si le dirigeant les utilise, cela signifie que les données sont pertinentes à ses yeux.

Figure 1 : Les composantes du SIC du dirigeant de PME



L'intérêt de cette approche est double :

- elle ne se limite pas à l'étude des données élaborées par le système et utilisées par le dirigeant mais tente aussi de décrire les moyens et ressources qui y sont consacrés,
- elle tente de déterminer dans quelle mesure les données produites sont pertinentes et utiles pour le dirigeant de PME.

2.1.3 Les déterminants de la complexité du SIC des PME : le modèle de recherche

Le second objectif de la recherche consiste à essayer de déterminer dans quelle mesure et dans quelles circonstances le degré de complexité du SIC peut varier. L'examen de la littérature montre que les chercheurs ont recours à la théorie de la contingence pour répondre à ce type d'interrogation (Raymond, 1985 ; Holmes et Nicholls, 1988, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Curran et al., 1997 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Laitinen, 2001 ; Chenhall, 2003 ; Bescos et al., 2004 ; Jänkälä, 2007 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008...). Elle permet d'établir sous quelles formes et dans quelles conditions se fait cette différenciation (Bergeron, 1996).

Les années soixante et soixante-et-dix ont vu naître une série de travaux qui ont contribué à définir le cadre conceptuel de la théorie de la contingence structurelle. La logique générale est que le SIC, étant un élément de la structure organisationnelle, est conditionné par les traits caractéristiques du contexte dans lequel évolue l'entreprise. Le SIC doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes telles que la stratégie, la taille de l'organisation, l'environnement dans lequel elle évolue... (Chenhall, 2003). Dans notre étude, nous avons choisi d'examiner l'influence de six facteurs de contingence d'ordre structurel et contextuel sur la complexité du SIC dans les PME. Il s'agit de la **taille de l'entreprise, de la structure de propriété, du niveau d'endettement, de l'exportation, de la stratégie et de l'incertitude perçue de l'environnement**. La première hypothèse générale (qui se décomposera en six sous-hypothèses) sera donc la suivante :

Ha : il existe une relation significative entre la complexité du SIC des PME et certaines caractéristiques structurelles et contextuelles de l'entreprise.

Elle se décompose en 6 sous-hypothèses :

Ha1 : Le degré de complexité du SIC augmente quand la taille des PME augmente (Kalika, 1988 ; Chenhall, 2003 ; Mintzberg, 2006).	Ha2 : Le degré de complexité du SIC augmente lorsqu'un ou plusieurs actionnaires non apparentés détiennent une partie du capital (Lavigne, 1999).
Ha3 : Les PME endettées disposent d'un SIC plus complexe que les PME non endettées (Lavigne et St.-Pierre, 2002).	Ha4 : Les PME exportatrices disposent d'un SIC plus complexe que les PME non exportatrices (Lavigne, 1999).
Ha5 : Les PME qui mettent en place une stratégie de type « prospecteur » disposent d'un SIC plus complexe que les PME qui mettent en place une stratégie de type « défenseur » (Miles et Snow, 1978 ; Simons, 1987).	Ha6 : Les PME évoluant dans un environnement dynamique et incertain disposent d'un SIC plus complexe que les PME évoluant dans un environnement simple et stable (Chenhall et Morris, 1986 ; Fisher, 1995 ; Bergeron, 1996).

Mais la littérature montre que les facteurs de contingence structurels ne suffisent pas pour expliquer l'hétérogénéité de la complexité du SIC et des pratiques comptables en PME car ils ignorent l'autonomie du construit humain (Bergeron, 1996). C'est pourquoi d'autres chercheurs (Holmes et Nicholls, 1989 ; Chapellier, 1994 ; Bergeron, 1996 ; Lavigne, 1999 ; Flacke et Segbers, 2005 ; Affès et Chabchoub, 2007 ; Santin et Van Caillie, 2008) proposent de dépasser le cadre « objectif » de la théorie de la contingence en intégrant des facteurs de contingence comportementaux. Les dirigeants-proprétaires jouent un rôle crucial dans les PME. Ils se situent au centre du système d'information, de décision et de contrôle de l'entreprise (Marchesnay, 1992). La diversité des profils de dirigeants représente un élément caractéristique de l'univers de la PME (Julien et Marchesnay, 1996). De ce fait, leurs caractéristiques pourraient avoir un impact significatif sur la sophistication du SIC et à ce titre, méritent d'être analysées. Les caractéristiques descriptives du profil du dirigeant retenues dans cette étude sont **le niveau et le type de la formation, l'expérience et la participation au capital.**

La littérature sur le thème montre en outre que, dans le contexte de la PME, d'autres acteurs que le dirigeant peuvent jouer un rôle important et influencer les pratiques comptables notamment les professionnels comptables (Chapellier, 2003). C'est pourquoi nous avons intégré dans le modèle des variables relatives à ces acteurs essentiels : **la mission du comptable salarié** d'une part, et **le degré d'implication de l'expert-comptable dans la gestion de la PME** d'autre part. Notre recherche testera l'hypothèse générale suivante :

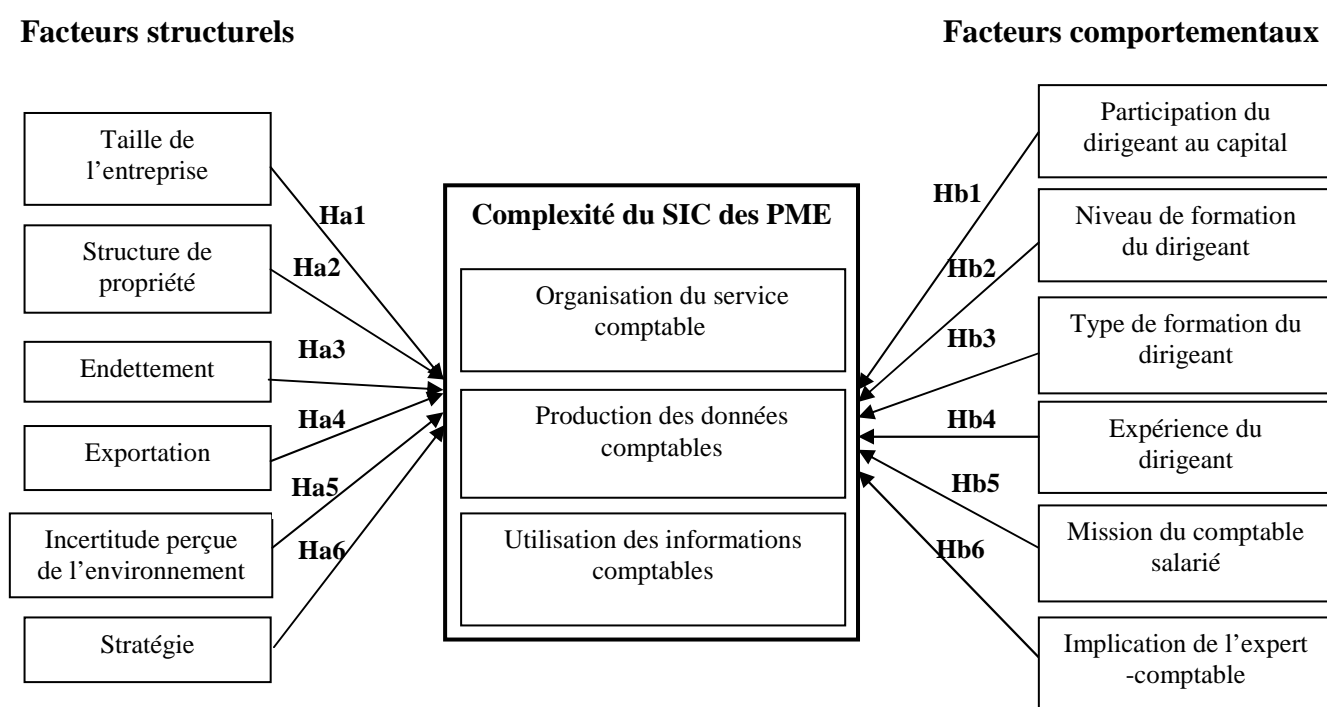
Hb : il existe une relation significative entre la complexité du SIC des PME et certaines caractéristiques des acteurs de l'entreprise.

Cette deuxième hypothèse générale se décompose en 6 sous-hypothèses :

Hb1 : Les PME pilotées par un dirigeant salarié ou actionnaire minoritaire disposent d'un SIC plus complexe que les PME pilotées par un dirigeant actionnaire majoritaire (Lacombe-Saboly, 1994).	Hb2 : Le degré de complexité du SIC augmente avec le niveau de formation du dirigeant (Holmes et Nicholls, 1988 ; Lacombe-Saboly, 1994 ; Chapellier, 1994).
Hb3 : Le degré de complexité du SIC augmente lorsque le dirigeant dispose d'un diplôme de type comptable ou gestionnaire (Lacombe-Saboly, 1994 ; Chapellier, 1994).	Hb4 : Les PME pilotées par un dirigeant peu expérimenté disposent d'un SIC plus complexe que les PME pilotées par un dirigeant très expérimenté (Chapellier, 1994).
Hb5 : Il existe une relation significative entre la mission attribuée aux comptables salariés (aide-comptable, comptable ou contrôleur de gestion) et le degré de complexité du SIC (Chapellier, 1994).	Hb6 : Le degré de complexité du SIC augmente avec le degré d'implication de l'expert-comptable en matière de gestion (Chapellier, 1994).

Schématiquement, le cadre de recherche se présente ainsi :

Figure 2 : Le cadre de la recherche



2.2. Méthodologie et terrain d'investigation

L'opérationnalisation des variables et la méthode de recueil et d'analyse des données sont successivement présentées.

2.2.1. L'opérationnalisation des variables

2.2.1.1 L'opérationnalisation des variables caractérisant le SIC

Le SIC a été caractérisé par son degré de complexité (Kandhwalla, 1972, Rosenzweig, 1977, Elmore, 1986, Abdou, 1991, Chapellier, 1994 ; Chapellier et de Montgolfier, 1995 ; Fisher,

1995 ; Bergeron, 1996 ; Reid et Smith, 2000 ; Germain, 2000 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Abdel-Kader et Luther, 2008) selon trois dimensions relatives :

- aux caractéristiques de l'unité formellement chargée de produire et de diffuser les données comptables : il s'agit des caractéristiques relatives à la morphologie, au niveau de spécialisation, au degré d'informatisation et au profil du responsable comptable du service comptable interne,
- à la production des données comptables : il s'agit du délai, de la fréquence, de la diversité et du degré de détail des données comptables relatives à la CG, au SC, au SB et au SS,
- à l'utilisation de ces données par les dirigeants de PME : il s'agit de mesurer la fréquence, la durée moyenne hebdomadaire, l'intensité et la diversité de l'utilisation des données comptables produites par le service comptable.

Les 12 variables caractérisant ces trois dimensions sont mesurées sur une échelle de 5 points. L'indice global de complexité du SIC est par conséquent mesuré sur une échelle de 60 points.

2.2.1.2 L'opérationnalisation des variables de contingence

L'opérationnalisation des variables de contingence est présentée dans le tableau 1.

Tableau 1 : Mesures des variables explicatives

Variables	Mesure
Taille	Nombre de salariés
Structure de propriété	Familiale / non familiale (1/0)
Exportation	Exportatrice / non exportatrice (1/0)
Endettement	Endettée / non endettée (1/0)
Incertitude perçue de l'environnement	Cinq items mesurés sur une échelle de Likert à 5 points portant sur le dynamisme de l'environnement économique et technologique, la prévisibilité de l'activité des concurrents et des goûts des clients, et la révision de la politique marketing
Stratégie	Six items mesurés sur une échelle de Likert à 5 points mesurant l'attitude du dirigeant face à six actions liées aux produits et aux marchés
Participation du dirigeant au capital	Actionnaire majoritaire ou non (1/0)
Expérience du dirigeant	Nombre d'années passées à la tête d'une entreprise
Niveau de formation du dirigeant	Bac+4 ou plus / Bac+2 ou moins (1/0)
Type de formation du dirigeant	Gestionnaire / non gestionnaire (1/0)
Mission du comptable salarié	Pas de comptable salarié, Aide-comptable, Comptable, Contrôleur de gestion
Implication de l'expert-comptable en matière de gestion	Pas d'expert-comptable / Implication faible en matière de gestion / Implication forte en matière de gestion

2.2.2. La méthode de recueil et d'analyse des données

2.2.2.1. La méthode et les conditions de recueil des données

Une enquête a été réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat par administration, par entretien direct, d'un questionnaire auprès de dirigeants de PME industrielles syriennes juridiquement indépendantes et disposant d'un effectif compris entre 10 et 250 salariés. Ce type de méthode, à savoir la réalisation d'études transversales, semble particulièrement adapté quand l'objectif de la recherche consiste, comme c'était le cas ici, à repérer des régularités dans les pratiques. Le mode d'administration du questionnaire par entretien direct s'imposait à notre sens pour deux raisons. Premièrement, l'enquête par entretien direct présente de nombreux avantages pour le chercheur en sciences de gestion. Cette méthode permet de recueillir des informations plus complètes, plus détaillées et de meilleure qualité que l'enquête postale (Bergeron, 1996 ; Chapellier, 1994 ; Evrard et *al.*, 2009). Elle permet de poser des questions complexes, longues, variées et d'apporter certaines précisions utiles au répondant et à la validité de l'étude grâce à la possibilité de reformuler, de clarifier et d'expliquer si nécessaire aux répondants des questions difficiles ou mal comprises (Thiétart, 2007). Deuxièmement, le manque de transparence comptable des PME syriennes dû à la nature souvent familiale de la propriété et l'absence d'une culture d'enquête due à la rareté des recherches empiriques en Syrie auraient conduit la plupart des dirigeants à ne pas répondre à un questionnaire déposé dans leur boîte aux lettres, surtout s'il contient des questions abordant la comptabilité. Le fait d'expliquer en face à face l'objet de l'étude (à savoir la réalisation d'une thèse de doctorat en France), a généré de la confiance et a rendu possible la réalisation de l'étude.

L'enquête s'est déroulée en deux temps. Tout d'abord, une enquête préliminaire a été conduite à l'aide d'un questionnaire administré par entretien direct auprès de 18 dirigeants de PME. Cette phase préalable nous a apporté de nombreux renseignements essentiels pour la mise en œuvre de l'enquête définitive. Elle a confirmé la pertinence du mode d'administration de collecte de données et nous a permis de concevoir le questionnaire définitif contenant 64 questions. La deuxième phase de l'étude s'est déroulée du 27 juin au 11 septembre 2008. 92 questionnaires ont été remplis auprès de PME industrielles de la ville d'Alep¹.

2.2.2.2. Les méthodes d'analyse des données

L'analyse explicative est destinée à tester les hypothèses formulées dans cette recherche. Le modèle statistique retenu pour tester les hypothèses est celui de la régression linéaire multiple par la méthode des Moindres Carrés Ordinaires (MCO). La régression est réalisée par la méthode de régression pas à pas « *stepwise* ». Cette méthode est recommandée lorsque le chercheur dispose d'un grand nombre de variables explicatives (Jolibert et Jourdan, 2006 ; Malhotra, 2007). Tel est le cas dans ce travail.

La régression linéaire multiple teste la relation entre une variable dépendante quantitative et plusieurs variables indépendantes quantitatives. Afin de répondre à cette exigence, vu que les variables de notre étude sont mixtes (quantitatives et qualitatives), une transformation préalable des variables qualitatives est indispensable :

- Certaines variables qualitatives ayant plus de deux modalités ont été transformées en variable qualitative dichotomique à deux modalités de réponse (0/1). C'est le cas des variables « structure de la propriété », « participation au capital » et « niveau de formation du dirigeant ».

¹ Alep est la plus grande ville en Syrie et est considérée comme la capitale industrielle et commerciale de la Syrie.

- Les variables « mission du comptable salarié » et « implication de l'expert-comptable » n'ont pu être réduites à deux modalités. Nous avons eu recours au codage de booléens préconisé dans cette situation par Jolibert et Jourdan (2006), qui consiste à transformer chaque variable qualitative à plus de deux modalités en N-1 variables dichotomiques muettes (N = nombre de modalités).

3. Résultats de la recherche

Les résultats de l'analyse descriptive d'une part, contingente d'autre part, des pratiques comptables en PME sont successivement présentés.

3.1. Le système d'information d'une importante majorité de dirigeants de PME est en partie comptable

Les résultats révèlent que, dans l'ensemble, les pratiques comptables dans les PME syriennes répondent à une norme minimale de sophistication. Une grande majorité dispose d'un service comptable interne, peu de dirigeants se dispensent de toute production et de toute utilisation des données comptables à des fins de gestion.

3.1.1. Un service comptable informatisé avec des comptables qualifiés présent dans la plupart des PME syriennes

89% des entreprises observées déclarent l'existence d'un service comptable interne : 24% dispose d'un seul comptable salarié, 39% en ont deux et 15% disposent de plus de cinq comptables salariés. Ce constat souligne une première spécificité liée au contexte syrien. Une grande majorité des transactions en Syrie est réalisée en espèces. Le secret lié aux chiffres comptables est grand. Les dirigeants préfèrent que la comptabilité, qui sera ensuite transmise à l'administration fiscale, soit dans un premier temps élaborée par un service comptable interne plutôt que par un expert-comptable, extérieur à l'entreprise. Les chiffres transmis ensuite à l'expert-comptable pour l'établissement des états financiers définitifs auront ainsi déjà été « traités » en interne.

En outre, et contrairement au constat souvent mis en avant par la littérature qui souligne que les PME souffrent généralement d'un manque de ressources humaines qualifiées et d'une spécialisation faible, les PME observées disposent de responsables comptables « spécialisés et qualifiés » : parmi les 82 responsables comptables, 63 possèdent au moins une maîtrise et 72 disposent d'un diplôme de type comptable ou gestionnaire.

Notons enfin que le SIC des PME étudiées est largement informatisé puisque 87% des services comptables disposent d'un ou plusieurs ordinateurs et 85% utilisent un logiciel comptable. En revanche, seuls 30% ont informatisé la production des données comptables de gestion (le système de calcul de coûts, le système budgétaire et le système de suivi).

3.1.2. Une tendance marquée, mais inégale, à l'élaboration de données comptables non obligatoires

La vision réductrice du SDC, orientée vers la production des seuls documents obligatoires, dans des délais longs, et dans le seul but de satisfaire aux obligations imposées par l'administration fiscale, ne correspond pas à la réalité d'une grande majorité d'entreprises observées. Aucun dirigeant ne se limite à la production des seuls documents obligatoires entendus au sens strict et si effectivement certains d'entre eux disposent de SDC assez rudimentaires, d'autres possèdent en revanche des SDC plutôt sophistiqués.

Les états financiers annuels obligatoires sont élaborés plutôt rapidement. De manière assez surprenante, 29,3% affirment en disposer moins d'une semaine après la date de clôture et 48,9% moins d'un mois après. Des situations intermédiaires sont élaborées dans la plupart des PME rencontrées (77%) : 35% les élaborent mensuellement, 11% trimestriellement et 31% semestriellement. La moitié d'entre elles en disposent moins d'une semaine après la date de clôture et 42% dans le mois qui suit. Les dirigeants expliquent cette rapidité par l'existence d'un service comptable interne et par un taux d'informatisation élevé.

La plupart des PME (91,3% de l'échantillon) dispose d'un système de calcul de coûts. La méthode des coûts complets (seule ou associée à une autre méthode) est la plus fréquemment usitée (68%). Les coûts sont calculés mensuellement par 36% des entreprises et trimestriellement par 23% d'entre elles. La production de ces données est très rapide : 63% des dirigeants affirment en disposer en moins d'une semaine.

Les données budgétaires sont en revanche moins présentes dans les PME de notre échantillon. Seules 40% des entreprises déclarent élaborer formellement des budgets : 28% élaborent un budget des ventes, 39% un budget de production, 36% un budget des approvisionnements, 29% un budget de trésorerie et seuls 16% budgétisent leurs projets d'investissement. Ces budgets sont le plus souvent annuels (32% des cas) ou semestriel (30% des cas). Enfin, moins d'une entreprise sur quatre (24%) dispose d'un système de suivi des budgets et calcule des écarts.

3.1.3. Des degrés d'utilisation des données comptables assez différenciés

Seuls 3,3% des dirigeants déclarent ne pas utiliser les informations comptables pour diriger leur entreprise. L'affirmation selon laquelle une majorité de chefs de PME « boycotte » les données comptables, ne correspond pas à la réalité d'une grande majorité de PME. Pour autant, l'utilisation de ces données est rarement très intensive et reste par là même spécifique à la PME : seuls 12% déclarent les utiliser de manière très intensive. Au final, une majorité de dirigeant (56,6%) affirme utiliser les données comptables de manière « moyenne ». Un tiers déclare consacrer en moyenne entre une et trois heures par semaine à l'utilisation des données comptables. Ils affirment les utiliser le plus souvent mensuellement ou trimestriellement. L'analyse de l'intensité de l'utilisation fait apparaître que si les données comptables sont utilisées assez intensément par une majorité de dirigeants pour connaître l'évolution de leur trésorerie, le dû fournisseurs et le dû clients ou choisir de maintenir, de renouveler, de moderniser le potentiel de production, elles le sont assez peu pour choisir un mode de financement (emprunt, fonds propres, crédit-bail, location...), gérer les emprunts en cours (remboursement d'un emprunt par anticipation, rallongement du délai de remboursement d'un emprunt, transformation d'un découvert en emprunt...), ou convaincre le banquier en cas de demande de crédit ou de découvert.

L'analyse montre au final que les degrés de complexité des SIC observés sont différenciés : 18,5% des dirigeants disposent de SIC faiblement complexes (aucun ne se limite toutefois à la production des seuls documents obligatoires entendus au sens strict et seuls 3,3% déclarent ne jamais utiliser les données comptables à des fins de gestion), 53% de SIC moyennement complexes et 28,5% de SIC fortement complexes. Les premiers résultats montrent ainsi que le système d'information d'une importante majorité de dirigeants de PME syriennes est pour partie comptable. Ce constat s'accompagne toutefois d'une forte hétérogénéité dans la complexité des SIC observés. Il apparaît alors pertinent de se demander dans quelle mesure les variables indépendantes de notre modèle de recherche expliquent la variation du degré de complexité des SIC ou, autrement dit, de chercher à identifier les facteurs de contingence, d'ordre structurel et/ou comportemental, significativement reliés au SIC des dirigeants de PME.

3.2. Des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme comportemental

La seconde partie de la recherche consiste à tenter d'identifier les facteurs susceptibles d'influencer les pratiques comptables précédemment décrites. La littérature sur le thème fait apparaître deux types de contingences : des contingences structurelles d'une part, des contingences comportementales d'autre part. Le test des hypothèses émises a été réalisé en ayant recours à la régression linéaire par la méthode des Moindres Carrés Ordinaires (MCO) à l'aide de l'équation suivante :

$$DCOMSIC_i = \beta_0 + \beta_1 (TAIL_i) + \beta_2 (STRPRO_i) + \beta_3 (EXP_i) + \beta_4 (END_i) + \beta_5 (IPE_i) + \beta_6 (STRA_i) + \beta_7 (PARCAP_i) + \beta_8 (EXPER_i) + \beta_9 (NIVFOR_i) + \beta_{10} (TYPFOR_i) + \beta_{11} (MIS1_i) + \beta_{12} (MIS2_i) + \beta_{13} (MIS3_i) + \beta_{14} (IMPFAL_i) + \beta_{15} (IMPFOR_i) + \varepsilon_i$$

Légende : DCOMSIC : degré de complexité du SIC, TAIL : taille de l'entreprise mesurée par le nombre de salariés, STRPRO : structure de la propriété (familiale/ non familiale), EXP : exportation, END : endettement, IPE : incertitude perçue de l'environnement, STRA : stratégie, PARCAP : participation au capital (actionnaire majoritaire ou non), EXPER : expérience du dirigeant, NIVFOR : niveau de formation du dirigeant (universitaire ou non), TYPFOR : type de formation du dirigeant (gestionnaire ou non), MIS1 : mission d'aide-comptable, MIS2 : mission de comptable, MIS3 : mission de contrôleur de gestion, IMPFAI : implication faible en matière de gestion, IMPFOR : implication forte en matière de gestion, β_0 : la constante de la régression, $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_{15}$: les paramètres à estimer (coefficients de régression standardisés), ε : terme de l'erreur résiduelle.

Le tableau 2 présente les résultats de l'analyse de régression multiple appliquée au modèle de notre recherche.

Tableau 2 : Résultats de la régression linéaire multiple

Variables	Signe prédit	β	t	Sig.	Tolérance	VIF
TAIL	+	0,038	4,225***	+	0,722	1,384
IPE	+	0,701	3,849***	+	0,807	1,239
STRA	+	0,576	3,989***	+	0,807	1,239
NFOR	+	3,417	2,81**	+	0,823	1,215
MIS2	?	6,551	3,792***	+	0,618	1,619
MIS3	+	10,374	6,379***	+	0,457	2,188
IMP2	+	3,724	2,479*	+	0,76	1,316
Constante		-1,054			-0,33 (Sig. 0,74)	
EXP	+	Variables exclues du modèle par méthode pas à pas « Stepwise »				
END	+					
STRPRO	+					
PARCAP	-					
EXPER	-					
TFOR	+					
MIS1	-					
IMP1	-					
N				92		
R ²				0,799		
R ² ajusté				0,782		
Coefficient F de Fisher (α)				47,57***		

Seuils statistiques de signification p : *** p < 0,001 ; ** p < 0,01 ; * p < 0,05

Il ressort de ce tableau que le modèle est significatif et a un pouvoir explicatif élevé. Les résultats statistiques confirment que 78,2% de la variance du degré de complexité du SIC est expliquée par la régression. Autrement dit, le degré de complexité du SIC des PME syriennes observées est, de manière assez correcte, expliqué par plusieurs variables de contingence structurelle et comportementale retenues dans notre modèle de recherche.

3.2.1. Influence des facteurs d'ordre structurel sur la complexité des SIC en PME

Les résultats de la régression relèvent l'impact significatif de trois facteurs d'ordre structurel : la taille de l'entreprise, l'incertitude perçue de l'environnement et la stratégie poursuivie.

La taille de l'entreprise est sans conteste un facteur déterminant de la complexité du SIC : l'accroissement de la taille s'accompagne d'une augmentation du degré de complexité du SIC. Nos résultats rejoignent sur ce point ceux des études antérieures. Nobre (2001) démontre notamment que l'accroissement de la taille s'accompagne d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion présents dans l'entreprise. Cette relation entre la taille et les caractéristiques du SIC s'explique, d'après Kalika (1988, p.224), par le fait que *« l'accroissement de la taille de l'entreprise rend difficile, voire impossible la coordination directe de l'activité par le chef de l'entreprise. Celui-ci doit alors préciser à ses collaborateurs un cadre leur permettant d'orienter leurs actions ; la différenciation et la décentralisation qui accompagnent généralement l'augmentation de la dimension de l'entreprise rendent nécessaire la mise au point de procédures budgétaires permettant à la fois de définir et de limiter l'autonomie décisionnelle des responsables d'unités »*.

Les résultats de la régression démontrent aussi l'effet significatif de l'incertitude perçue de l'environnement sur le degré de complexité du SIC. Ce résultat concorde avec ceux des études de Gordon et Narayanan (1984), de Chenhall et Morris (1986), de Gul (1991), de Chong et Chong (1997), de Germain (2000), de Haldma et Lääts (2002), et de Abdel-Kader et Luther (2008). Il indique que les PME évoluant dans un environnement perçu comme dynamique et complexe disposent d'un SIC plus complexe que celles évoluant dans un environnement perçu comme simple et stable.

Les tests effectués révèlent enfin l'existence d'un lien significatif entre le type de stratégie mis en place et la complexité du SIC confirmant ainsi les conclusions de Mils et Snow (1978), de Simons (1987), de Gosselin (1997), de Chong et Chong (1997), de Chenhall (2003) et de Boulianne (2007) qui suggèrent que certaines pratiques comptables sont associées à certains types de stratégies. Les entreprises de notre échantillon disposent de SIC de complexité différente quand elles mettent en place des stratégies différentes. Les dirigeants de type « prospecteur » qui s'engagent dans le développement de nouveaux produits, recherchent de nouveaux marchés, disposent de SIC plus complexes que les dirigeants de type « défenseur ».

En revanche, la méthode de régression pas à pas exclut trois facteurs structurels qui n'ont aucun lien significatif avec le degré de complexité du SIC : la structure de la propriété, l'exportation et l'endettement.

Aucune relation significative n'a pu être établie entre la structure de propriété et la complexité du SIC. Contrairement aux conclusions de Lavigne et Saint-Pierre (2002), et de Affès et Chabchoub (2007), la présence d'actionnaires ne faisant pas partie de la famille n'influence en rien la complexité du SIC. Les commentaires formulés par les dirigeants lors des entretiens nous permettent de suggérer là encore l'hypothèse d'une spécificité culturelle : quelle que soit la structure de propriété, la PME syrienne est gérée avec « une mentalité familiale ».

Les résultats révèlent aussi que le fait que la PME soit exportatrice n'influence pas le degré de complexité du SIC. Le test bi-varié montre un impact significatif de cette variable sur la

variable dépendante mais cet impact n'améliore pas de manière statistiquement significative la qualité globale de la régression (R^2).

Enfin, aucun lien significatif n'apparaît entre le degré d'endettement de l'entreprise et la complexité du SIC. Lavigne (1999) suggère que la présence d'un créancier externe pourrait inciter les dirigeants à s'appuyer sur les outils de gestion pour prendre leurs décisions. Notre étude ne permet pas de valider cette hypothèse.

3.2.2 Influence des facteurs d'ordre comportemental sur la complexité des SIC en PME

L'analyse révèle que, si certains facteurs d'ordre structurel sont significativement liés au degré de complexité du SIC, ceux-ci ne suffisent pas pour expliquer l'hétérogénéité observée. L'objectif est d'élargir l'approche suivie jusqu'à présent en intégrant à l'analyse certaines variables relatives aux acteurs intervenant en PME et, plus précisément, d'essayer de déterminer dans quelle mesure les contingences d'ordre comportemental, relatives aux caractéristiques du dirigeant d'une part et des professionnels de la comptabilité d'autre part, sont significativement reliées à la complexité du SIC.

3.2.2.1. Impact des caractéristiques du dirigeant sur la complexité du SIC

L'analyse réalisée ne met en évidence que peu de liens significatifs entre le profil du dirigeant et la complexité du SIC dont il dispose. Seul le niveau de formation du dirigeant a un effet significatif sur la complexité du SIC : les dirigeants de niveau Bac+4 ou plus, disposent de d'un SIC plus complexe que ceux possédant au maximum un niveau Bac+2.

En revanche, les résultats du modèle statistique montre que la participation majoritaire du dirigeant au capital n'a aucun impact sur la variable dépendante : le fait d'être actionnaire majoritaire ou non n'affecte pas la complexité du SIC.

Aucun lien significatif n'apparaît entre le type de formation (gestionnaire ou non gestionnaire) et le degré de complexité du SIC. Ce résultat ne concorde pas avec ceux des recherches antérieures qui, à l'exception des études de Lavigne (1999) et de Germain (2000), ont observé un lien étroit entre ces deux variables soulignant ainsi une sorte de « normalisation par la formation » : les dirigeants ayant reçu une formation de type gestionnaire disposent, le plus souvent, de SIC plus complexes et utilisent plus les données comptables que les dirigeants ayant reçu une formation de type non gestionnaire. Tel n'est pas le cas dans notre étude.

Les résultats de la régression relèvent enfin que l'expérience du dirigeant n'a pas d'influence significative sur le degré de complexité du SIC. Nos résultats sont sur ce point moins surprenants, les résultats des différentes recherches réalisées jusqu'à présent sur l'association entre l'expérience du dirigeant et la complexité du SIC étant « mitigés ».

3.2.2.2. Impact des caractéristiques des professionnels comptables sur la complexité du SIC

La mission de 20% des 82 comptables salariés de l'échantillon se limite à la tenue de la comptabilité, c'est-à-dire au travail préparatoire à l'établissement des documents annuels par l'expert-comptable (enregistrement et suivi des factures, états de rapprochements...), nous les avons qualifiés « **d'aides-comptables** ». La mission de 23% d'entre eux consiste à assurer la tenue de la comptabilité et, ponctuellement, à produire quelques données comptables à des fins de gestion, nous les avons qualifiés de « **comptables** ». Enfin, la mission de 57% d'entre eux consiste à assurer la tenue de la comptabilité mais aussi, à produire de façon régulière des données comptables à des fins de gestion, nous les avons qualifiés de « **contrôleurs de**

gestion ». Les résultats du modèle statistique montrent que la mission du comptable salarié est fortement et significativement liée à la complexité du SIC dans les PME étudiées. Le degré de complexité du SIC des dirigeants assistés d'un comptable interne « *contrôleur de gestion* » est significativement élevé par rapport au degré de complexité du SIC des dirigeants assistés d'un comptable interne de type « *aide comptable* » ou « *comptable* ».

La majorité des experts-comptables des PME de notre échantillon (69%) interviennent essentiellement pour préparer et certifier les documents comptables obligatoires. Seule une minorité (31%) va au-delà et s'implique en matière de gestion (élaboration de budgets, calculs de coûts, conseils concernant le financement de l'entreprise, aide dans ses relations avec les créanciers, aide en matière de gestion des ressources humaines...). Ce résultat confirme que les dirigeants font le plus souvent appel à un expert-comptable principalement pour répondre aux obligations fiscales. Les résultats du modèle statistique permettent d'établir un lien significatif entre la mission de l'expert-comptable et la complexité du SIC : les dirigeants assistés d'un expert-comptable fortement impliqué en matière de gestion, disposent d'un SIC plus complexe que ceux assistés d'un expert-comptable faiblement impliqué (impliqué uniquement dans le domaine fiscal) ou ceux n'ayant pas d'expert-comptable.

4. Conclusion

L'étude confirme tout d'abord que le système d'information d'une importante majorité de dirigeants observés est en partie comptable : très peu de dirigeants se dispensent de toute production et de toute utilisation des données comptables. Elle révèle que le degré de complexité est différencié : 18,5% des dirigeants disposent de SIC faiblement complexes, 53% de SIC moyennement complexes et 28,5% de SIC fortement complexes.

Les dirigeants établissent des situations intermédiaires, calculent leurs coûts, seules les pratiques budgétaires semblent moins répandues. Au final, les pratiques comptables des dirigeants de PME syriennes semblent assez proches de celles, décrites dans la littérature, des entreprises occidentales. L'évolution du contexte économique syrien, devenu plus complexe, plus concurrentiel, plus incertain depuis l'ouverture des marchés, semble avoir conduit les dirigeants de PME à s'appuyer plus intensément sur les données comptables pour gérer leur entreprise.

L'analyse des relations entre les pratiques comptables et les facteurs de contingence révèle quant à elle des tendances intermédiaires entre certains indices de déterminisme structurel et de déterminisme comportemental. Les caractéristiques organisationnelles (et tout particulièrement la taille des entreprises, le type de stratégie qu'elles adoptent et l'incertitude perçue de l'environnement) sont, dans une certaine mesure, liées aux pratiques comptables des dirigeants de PME. Mais elles ne suffisent pas pour expliquer l'ensemble des pratiques observées. Les résultats révèlent notamment que la mission du comptable salarié d'une part, et le degré d'implication du comptable externe d'autre part, sont significativement associés aux pratiques comptables du chef de PME. Les résultats obtenus concernant l'impact du profil du dirigeant sont en revanche plus surprenants. Parmi les facteurs retenus, seul le niveau de formation est significativement lié au degré de complexité du SIC. Ce résultat ne concorde pas avec les résultats des recherches antérieures qui pour la plupart ont notamment observé un lien étroit entre le type de formation du dirigeant et la complexité du SIC.

La prudence doit donc présider à l'interprétation et à l'appréciation de nos conclusions compte tenu des difficultés et des limites de l'étude. Ces limites sont de plusieurs ordres. Elles sont tout d'abord liées à la taille de l'échantillon (92 observations). En outre, et pour des raisons de praticabilité, certains facteurs de contingence susceptibles d'influencer les pratiques comptables des dirigeants de PME n'ont pu être pris en compte : les aspects psychologiques

de la personnalité du dirigeant, l'influence de la culture ou de l'histoire de l'entreprise par exemple n'ont pas été retenus dans le modèle. Notre travail relève enfin l'existence de cas « atypiques » mais la méthodologie employée ne permet pas de développer d'explications approfondies sur ces situations « anormales », il serait nécessaire pour cela de revenir sur le terrain.

Ces limites indiquent clairement quelques directions de prolongements pour notre recherche L'impact de variables relatives aux aspects psychologiques du dirigeant, à la culture et au mode de gouvernance des entreprises familiales sur la complexité des SIC présents dans les PME, mérite d'être étudié. La réalisation d'études de cas semble une voix pertinente pour y parvenir et compléter l'étude quantitative.

Bibliographie

Abdel Kader, M. et Luther, R. (2008), The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK based empirical analysis, *The British Accounting Review*, Vol. 40, No 1, p. 2-27.

Abdou, H. (1991), L'influence de l'évolution des systèmes de production sur le système d'information comptable : étude empirique, Doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier II.

Aita, S. (2007), L'économie de la Syrie peut-elle devenir sociale ? Vous avez dit « Economie sociale de marché » ? In *La Syrie au présent : Reflets d'une société* (Dupret, B., Ghazzal, Z., Courbage, Y., Al-Dbiyat, M.). France : Edition Sindbad/Actes Sud : 543-624.

Affès, H., Chabchoub, A. (2007), Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion* 224-225, p. 59-68.

Al-Omiri, M., et Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research*, Vol. 18, No 4, p.399-424.

Bajan-Banazak, L. (1993), L'expert-comptable et le conseil de gestion des PME : une enquête en Poitou Charentes, *Revue française de comptabilité*, No 249, p. 95-101.

Bergeron, H. (1996), Différenciation des systèmes de données et représentations en contrôle de gestion – essai d'observation et d'interprétation, Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.

Boulianne, E. (2007), Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 8, p. 1-16.

Bescos, P. L., Cauvin, E., Langevin, P., et Mendoza, C. (2004), Critiques du budget : une approche contingente. *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol. 10, No 1, p. 165-185.

Chapellier, P. (1994), Comptabilités et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques, Doctorat en sciences de gestion, Montpellier : Université de Montpellier II.

Chapellier, P., et De Montgolfier, C. (1995), Une synthèse des approches méthodologiques du système d'information comptable, *16^{ème} Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité*, Montpellier.

Chapellier, P. (2003), Les apports d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises, *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 9, No 2, p. 171-187.

Chenhall, R., H. (2003), Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, organizations and society*, Vol. 28, No 2-3, p. 127-168.

- Chenhall, R., H. et Morris, D. (1986), The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, Vol. 61, No 1, 16–35.
- Chong, V. K., et Chong, K. M. (1997), Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems, *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No 4, p. 268-276.
- Colot, V., Michel, et P. A. (1996), Vers une théorie financière adaptée aux PME : Réflexion sur une science en genèse, *Revue Internationale PME*, Vol. 9, No 1, p. 143-166.
- Curran, J., Jarvis, R., Kitching, J., et Lightfoot, G. (1997), The Pricing Decision in Small Firms: Complexities and the Deprioritising of Economic Determinants, *International Small Business Journal*, Vol. 15, No 2, p. 17-32.
- Dupuy, Y. (1987), Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de l'entreprise. *Papier de recherche de CREGO*, Université de Montpellier II.
- Elmore, R. (1986), A contingency theory approach to an empirical classification of management accounting information systems, Thèse Ph.D. Université du Mississippi.
- Evrard, Y., Pras, B., et Roux, E. (2009), *Market : fondements et méthodes de recherches en marketing*, 4^{ème} édition, Paris : Edition Dunod.
- Fisher, J. (1995), Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, p. 24-53.
- Flacke, K., et Segbers, K. (2005), Does Managerial Accounting Follow Entrepreneurial Characteristics? Results of an empirical analysis of German SME. *Working paper*, University of Munster.
- Germain, C. (2000), Contrôle organisationnel et contrôle de gestion : la place des tableaux de bord dans le système de contrôle des petites et moyennes entreprises, Doctorat de Sciences de Gestion, Bordeaux : Université Montesquieu-Bordeaux IV.
- Gordon, L. A., et Narayanan, V. K. (1984), Management accounting systems, perceived environment uncertainty and organization structure : an empirical investigation. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 9, No 1, p. 33-47.
- Gosselin, M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting Organization Society*, Vol. 22, No 2, p.105–122.
- Gul, F. A. (1991), The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance, *Accounting and Business Research*, Vol. 22, No 85, p. 57–61.
- Haldma, T., et Lääts, K. (2002), Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, Vol. 13, No 4, p. 379–400.
- Holmes, S., et Nicholls, D. (1988), An analysis of the use of accounting information by Australian small business, *Journal of Small Business Management*, Vol. 26, p. 57-68.
- Holmes, S., et Nicholls, D. (1989), Modelling the accounting information requirement of small business, *Accounting and Business Research*, Vol. 19, No 74, p. 143-150.
- Jänkälä, S. (2007). *Management control systems (MCS) in the small business context : Linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms*. Oulun yliopiston kirjasto Book, p 408. Livre disponible sur : <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514285288/>
- Jolibert, A., et Jourdan, P. (2006), *Marketing Research : Méthodes de recherche et d'études en marketing*, Paris: Dunod.
- Julien, P. A, et Marchesnay, M. (1996), *L'Entrepreneuriat*, Paris : Economica.
- Kalika, M. (1988), *Structures d'entreprises, Réalités, déterminants et performances*, Paris : Economica.

- Kandhwala, P. N. (1972), The effects of different types of competition on the use managerial controls, *Journal of Accounting Research*, Vol. 10, No 2, p. 275-285.
- Lacombe-Saboly, M. (1994), Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant, Doctorat en sciences de gestion, Poitiers : Université de Poitiers.
- Laitinen, E. (2001), Management Accounting Change In Small Technology Companies: Towards a Mathematical Model of Technology Firm, *Management Accounting Research*, Vol.12, N°4, p.507-541
- Lavigne, B. (1999), Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME, Doctorat de Sciences de Gestion, Paris : Université Paris IX-Dauphine.
- Lavigne, B., et Saint-Pierre, J. (2002), Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière, 6^{ème} Congrès international francophone sur la PME, Montréal.
- Malhotra, N. (2007), *Etudes marketing avec SPSS*, 5^{ème} édition, Harlow : Pearson Prentice Hall.
- Marchesnay, M. (1992), La PME: une gestion spécifique? *Problème économiques*, Vol.2.276, p.26-32.
- McMahon, R. G. P., et Holmes, S. (1991), Small business financial management practices in North America: a literature review, *Journal of Small Business Management*, Vol. 29, No 2, p. 19-29.
- Miles, R. E., et Snow, C. C. (1978), *Organizational Strategy, structure and Process*, New York : McGraw-Hill Book Company.
- Mintzberg, H. (2006). *Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre*. Paris : Les Editions d'Organisation.
- Nayak, A., et Greenfield, S. (1994), The use of management accounting information for managing micro businesses, In *Finance and the Small Firm* (eds, Hughes, A., Storey, D. J.) Routledge : London, 182-231.
- Nobre, T. (2001), Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 4, No 2, p. 119-148.
- Raymond, L. (1985), Organizational Characteristics and the Success of MIS in the Context of Small Business, *MIS Quarterly*, Vol. 9, No 1, p. 37-52.
- Reid, G. C., et Smith, J. A. (2000), The impact of contingencies on management accounting system development, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No 4, p. 427-450.
- Rosenzweig, K. Y. (1977), Effects of company organization structure on the accounting system, Thèse Ph.D. Université du Michigan.
- Salman, R. (1998), Les petites industries et leur rôle dans le processus de développement en Syrie, Mémoire de Master en sciences économiques, Alep: Université d'Alep, Syrie. (Document en langue arabe).
- Santin, S., et Van Caillie, D. (2008), Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative, 29^{ème} Congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Paris.
- Simons, R. (1987), Accounting control systems and business strategy : an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No 4, p. 357-374.
- Thiétart, R. A., et coll. (2007), *Méthodes de recherche en management*, 3^{ème} édition, Paris : Edition Dunod.