

Odile BERNARD

EM Normandie

Contrôle de gestion en petite entreprise : indicateurs quantitatifs explicites vs indicateurs qualitatifs abscons ?

Résumé

Les propriétaires-dirigeants de PE ne mettent en œuvre que très peu de données qualitatives pour renseigner les indicateurs nécessaires au fonctionnement de leurs outils de contrôle de gestion, tels les tableaux de bord. En effet, l'utilisation des données quantitatives est considérée comme fiable, légitime et crédible, constituant un langage universel et ne demandant que très peu d'interprétation. Mais l'étude réalisée dans des PE du secteur du Second Œuvre du Bâtiment montre que des indicateurs qualitatifs - appelés « repères » par les dirigeants - existent sous une forme informelle et dont ils n'ont pas conscience. Ces indicateurs qualitatifs informels leur permettent de construire des représentations mentales.

Mots clés : PME, entrepreneur, cognition.

Contrôle de gestion en petite entreprise : indicateurs quantitatifs explicites vs indicateurs qualitatifs tacites

Odile BERNARD

Enseignant-chercheur

EM- Normandie

9 rue Claude Bloch – 14052 – Caen

o.bernard@em-normandie.fr

02 31 46 78 91

Les propriétaires-dirigeants de PE ne mettent en œuvre que très peu de données qualitatives pour renseigner les indicateurs nécessaires au fonctionnement de leurs outils de contrôle de gestion, tels les tableaux de bord. En effet, l'utilisation des données quantitatives est considérée comme fiable, légitime et crédible, constituant un langage universel et ne demandant que très peu d'interprétation. Mais l'étude réalisée dans des PE du secteur du Second Œuvre du Bâtiment montre que des indicateurs qualitatifs - appelés « repères » par les dirigeants - existent sous une forme informelle et dont ils n'ont pas conscience. Ces indicateurs qualitatifs informels leur permettent de construire des représentations mentales.

Mots clés : PME, entrepreneur, cognition

L'évaluation de la performance de l'entreprise a renforcé l'attention accordée au système d'information (SI), et plus spécialement aux données qui renseignent les indicateurs du contrôle de gestion. Pour qu'un système d'information soit reconnu comme « différencié », il doit produire une mesure « équilibrée » (Germain, 2004) entre des données qualitatives et des données quantitatives. Bergeron (2000) qualifie d'« élargis » les systèmes d'information des entreprises qui pratiquent la mise en œuvre concomitante d'indicateurs financiers et non financiers. Autrement dit, il est préconisé que les dirigeants recherchent un équilibre entre les données financières, physiques et qualitatives (Germain, 2004). La compréhension des raisons de cette différenciation est particulièrement documentée en contexte de grande entreprise (Germain (2004).

Au demeurant, en petite entreprise (PE), Cauvin et Bescos (2005) parlent d'une « vision monolithique de la performance » en raison de l'emploi largement majoritaire d'indicateurs financiers, autrement dit de l'absence de différenciation. En effet, en PE, les informations les plus couramment produites par le système de contrôle de gestion concernent les coûts de revient des produits et éventuellement la rentabilité par client. Les données nécessaires à ces calculs sont présentes dans les rapports de gestion et les documents d'exploitation (Bescos et Mendoza, 1999). En revanche, des informations comme l'amélioration de la qualité des produits ou de la valeur des services rendus aux clients, ainsi que le respect des délais, sont trop souvent négligées. Les informations concernant les clients se limitent très souvent à l'évolution du chiffre d'affaires réalisé avec ce client et au carnet de commande. Un historique des relations avec un client est plus rare (type de réclamation, évaluation du degré de satisfaction). On constate donc que l'information se réduit bien souvent à des données chiffrées. Pourtant, on peut envisager que les propriétaires-dirigeants de PE souhaiteraient que le système de contrôle de gestion leur fournisse aussi des réponses à des questions d'ordre général. Par exemple, l'entreprise non retenue pour un appel d'offre pourrait prétendre en rechercher les raisons.

Force est donc de constater que les PE mettent en œuvre principalement des indicateurs quantitatifs et très peu d'indicateurs qualitatifs. Un argument plutôt réducteur serait d'avancer que les objets mis sous contrôle en PE relèvent d'une analyse sur la base d'indicateurs quantitatifs. En raison de l'aspect idiosyncratique du contrôle de gestion en PE (Van Caillie, 2003), ne peut-on pourtant envisager une explication complémentaire qui soit inhérente aux spécificités du propriétaire-dirigeant¹ de PE. Autrement dit, quelles caractéristiques de la gestion d'une PE pourraient avoir une incidence sur l'absence de différenciation des indicateurs ? Cette recherche s'oriente donc vers la recherche d'une explication au manque de différenciation des indicateurs qui soit en lien avec les spécificités managériales du dirigeant, en tant qu'acteur du contrôle de gestion en PE.

Une première partie expose la littérature afin de définir avec précision les objets de la recherche, d'établir un état des lieux des pratiques des dirigeants de PE en termes de tableaux de bord et plus précisément d'indicateurs, de comprendre le contexte organisationnel et managérial de ce contrôle de gestion, et ainsi de comprendre le cadre de ce déséquilibre, identifié en PE. Puis, l'étude empirique porte sur les pratiques de contrôle de gestion de 16 dirigeants de PE du secteur du Second Œuvre du Bâtiment. L'étude du discours de ces dirigeants permet de connaître leur approche et leur perception des indicateurs tant quantitatifs que qualitatifs, et d'en approcher les raisons.

¹ Le terme 'dirigeant' remplacera celui de 'propriétaire-dirigeant', dans un souci de légèreté du texte.

1 . Les enseignements de la littérature à propos des indicateurs mis en œuvre en PE

Les dirigeants privilégient l'utilisation du tableau de bord à celle des autres outils de contrôle de gestion (Chapellier, 1994, 1997), en raison d'une forte culture autour de cet ensemble d'indicateurs (Bourguignon, Malleret et Norreklit, 2002). Le terme indicateur - du latin *indicator* - qualifie celui qui désigne le coupable ; il est remarquable que le sens ait été préservé, car effectivement un indicateur dans un tableau de bord sert à repérer et à identifier la variable éventuellement responsable de la situation. Un indicateur peut se classer selon sa destination : de suivi, d'analyse, de prévision.

Après avoir défini les objets de cette étude, au niveau de la sémantique (1 . 1), notre interrogation portera sur le type d'indicateurs présents dans les tableaux de bord, autrement dit sur le type de variables mesurées ou évaluées (1 . 2). Puis, il conviendra de rappeler les conditions organisationnelles et managériales dans lesquelles ces indicateurs sont mis en œuvre en PE (1 . 3).

1 . 1 Les indicateurs, une catégorisation suivant deux écoles

Les travaux concernant les tableaux de bord de suivi - spécialement dans les études ayant pour cadre les PE - parlent d'indicateurs financiers et d'indicateurs non financiers. Il faut aborder les recherches sur les tableaux de bord prospectifs – ou *balanced scorecards* – pour évoquer les indicateurs quantitatifs et les indicateurs qualitatifs.

La question concerne alors les frontières entre, d'une part, la définition des indicateurs financiers/non financiers (1 . 1 . 1) et, d'autre part, celle des indicateurs quantitatifs/qualitatifs (1 . 1 . 2).

1 . 1 . 1 Les indicateurs financiers et non-financiers

Un indicateur peut être l'expression d'une mesure financière - liée par exemple à la marge brute, au besoin de fonds de roulement, à la rentabilité, à la réduction des coûts, aux écarts par rapport au budget (Cauvin et Bescos, 2005).

Un indicateur peut aussi correspondre à une mesure non financière, liée par exemple à la satisfaction client, à la qualité, au respect des délais de livraison, à la position sur le marché, aux compétences, au développement de nouveaux produits, à la distribution, au développement des processus et de la technologie, au respect de l'environnement (Cauvin et Bescos, 2005). Les indicateurs non financiers peuvent être d'ordre social (par exemple, la gestion des ressources humaines), ou d'ordre sociétal (par exemple, la gestion des relations avec l'environnement au sens large) (Poincelot et Wegmann, 2005). Bollecker (2004) définit la variable renseignant un indicateur non financier - ou physique - comme « un code, voire un concentré d'information, qui ne fait pas l'objet d'une valorisation en unités monétaires au moment de leur recueil et de leur utilisation, et qui constitue un résumé ou un signal pour celui qui l'utilise, sur le degré d'avancement de la réalisation des objectifs ». Les avantages de tels indicateurs, toujours selon Bollecker (2004), consistent en l'accroissement de la réactivité organisationnelle et au renforcement de la notion de transversalité dans la compréhension du fonctionnement de l'entreprise. Les indicateurs non financiers expriment une performance déclinée en termes d'adaptation à l'environnement, de développement de connaissances pouvant créer de la valeur (Charreaux, 2002).

La catégorisation d'un indicateur en « financier » ou « non financier » concerne donc le mode d'expression de la variable qu'il mesure.

1 . 1 . 2 Les indicateurs quantitatifs et qualitatifs

Un indicateur est un outil qui guide l'analyse. Il peut être quantitatif, il constitue alors la représentation chiffrée d'un phénomène. Par exemple, un nombre, un pourcentage permettent de chiffrer un montant, une quantité, un volume. Un indicateur quantitatif est réputé être objectif si, quel que soit l'auteur de la mesure, le résultat obtenu est identique. Par exemple, le calcul d'une Valeur Actuelle Nette détermine un montant positif ou négatif : *a priori*² l'investissement est rentable ou non.

Un indicateur peut aussi être qualitatif, il apprécie alors un phénomène – par un jugement, une perception - dans un objectif de compréhension, mais aussi d'amélioration du fonctionnement du phénomène, ou de son résultat. Par exemple, un mot, une échelle de valeur - faible/normal/fort - une couleur, un symbole, permettent d'exprimer une situation sous forme de constat ou d'indication. Un indicateur qualitatif est reconnu être subjectif puisqu'il représente une opinion ou une perception. Par exemple, l'évaluation de la motivation des salariés demande à prendre en considération des facteurs humains, car la mesure quantitative par le taux d'absentéisme et le turn-over serait réductrice.

La catégorisation d'un indicateur en « quantitatif » ou « qualitatif » concerne donc la nature de l'expression de la variable mesurée. Au demeurant, lorsqu'une donnée qualitative est repérée par un indicateur sur une échelle de valeur, n'est-on pas alors toujours dans le domaine du quantitatif ?

Un glissement sémantique entre les deux notions de « financier/non financier » et de « quantitatif/qualitatif » est constaté dans la littérature. Dans les travaux de Bergeron (2000), on relève : « [...] au profit d'indicateurs de performance de nature plus qualitative ou non financière ». Puis l'auteure définit l'approche de la différenciation comme l'utilisation de « moins d'indicateurs financiers traditionnels et plus d'indicateurs de performance qualitatifs ». Le type d'indicateur présenté en complément des indicateurs financiers est qualifié d'indicateur qualitatif. Il faut aussi noter que Bollecker (2004) présente l'adjectif 'physique' en tant que synonyme de 'non financier', pour qualifier un indicateur.

C'est donc l'approche en termes de « quantitatif » et « qualitatif » que la présente étude retient pour construire le guide des entretiens semi-directifs avec les dirigeants de PE, acteurs du contrôle de gestion, et donc utilisateurs d'indicateurs quantitatifs et/ou d'indicateurs qualitatifs.

1 . 2 Etat des lieux descriptif de la mise en œuvre des indicateurs en PME

La connaissance des pratiques en termes d'indicateurs passe par l'étude statistique de la présence de ces indicateurs dans la PE (1 . 2 . 1) ; mais la littérature en Sciences de Gestion ne propose que des données recueillies en PME. L'état de l'art se complète par l'approche des conditions requises pour envisager une mesure 'équilibrée' (1 . 2 . 2), ainsi que par le rappel de l'importance des sources d'information (1 . 2 . 3).

² Sans introduire la notion de stratégie (cf. § 1 . 3 . 2)

1.2.1 Etude statistique de la présence d'indicateurs en PME

Les travaux sur lesquels s'appuie cette partie statistique de la revue de la littérature sont ceux de Germain (2006), pratiqués sur des entreprises d'un effectif de 10 à 200 salariés. L'échantillon de ces PME est composé, d'une part, d'entreprises familiales ayant à leur tête un propriétaire-dirigeant et, d'autre part, de filiales tenues à un minimum d'obligation de *reporting*. L'objectif de l'auteur est de présenter une comparaison entre ces deux types de PME, au niveau de la mise en œuvre des indicateurs dans les tableaux de bord.

Dans l'échantillon de Germain (2006), 50% des PME familiales possèdent des indicateurs de suivi, contre 81,6% des filiales. Les indicateurs financiers sont observés dans 32,3% des PME familiales, contre 67,4% des filiales. Les PME familiales recourent pour 20,6% aux indicateurs relatifs aux processus internes, contre 40,8% pour les filiales. Des indicateurs relatifs aux clients sont présents dans 14,7% des PME familiales, contre 29,2% des filiales. Enfin, ni les PME familiales, ni les filiales n'utilisent - de manière significative - les indicateurs de suivi de l'innovation ou de l'apprentissage organisationnel. Dans les PME familiales, l'auteur ne constate quasiment aucun indicateur qualitatif, alors qu'ils sont présents dans 18,4% des filiales de l'échantillon.

L'étude de Germain (2006) est confirmée par d'autres travaux dont quelques uns peuvent être cités : Nobre (2001) montre la faible utilisation de tableaux de bord avec des mesures physiques dans les entreprises de moins de 100 salariés ; Jorissen, Devinck et Vanstraelen (1997) expliquent que les indicateurs non financiers sont plus utilisés dans les grandes entreprises.

Ces données chiffrées confirment bien une utilisation restreinte d'indicateurs par les dirigeants de PME, et plus particulièrement la rareté des indicateurs qualitatifs. Cependant, les plus grandes des PME et les filiales tendent vers une mesure équilibrée de leur performance.

1.2.2 La présence des deux types d'indicateurs : une mesure 'équilibrée'

L'enquête, auprès de 83 PME de 10 à 200 salariés, réalisée par Germain (2004) pour mesurer le degré d'intégration des indicateurs, porte sur quatre types d'indicateurs : financiers, relatifs aux clients, de processus, ainsi que d'innovation et d'apprentissage organisationnels. Il conclut que les « systèmes de mesure de la performance n'ont pas de structure 'équilibrée' ». Hoque et James (2000) constatent que plus les entreprises sont grandes, plus elles ont des dispositifs de contrôle de gestion similaires au *balanced scorecard*, et donc une mesure de la performance 'équilibrée'. Par contre, Germain (2004) ne peut pas valider son hypothèse proposant que « la mesure de la performance est d'autant plus 'équilibrée' que la structure des entreprises est décentralisée ». En revanche, « la mesure de la performance est d'autant plus 'équilibrée' que l'environnement des entreprises est incertain et complexe » (Germain, 2004). De même, Davila (2005) affirme que les entreprises utilisent plus volontiers des données externes - telles les informations sur les clients - en période d'incertitude. En effet, lorsque l'environnement est complexe et incertain la mesure de la performance est plus 'équilibrée', car, en situation d'incertitude, les informations doivent aussi être non financières et externes. Ainsi, lorsque l'entreprise se développe en taille, ou lorsqu'elle évolue dans un environnement complexe et incertain, la tendance à 'équilibrer' la mesure de la performance s'accroît.

Une explication complémentaire, selon Germain (2003, citant Gordon et Miller 1976, Macintosh, 1981, 1985), concerne les facteurs d'ordre humain et comportementaux (style de décision, type de management...) qui influencent la différenciation des pratiques de contrôle

de gestion. Eventualité qui conforte la réalisation de la présente recherche. L'un de ces facteurs comportementaux est représenté par le niveau de développement du système d'information du dirigeant de PE.

1 . 2 . 3 L'incidence de la source des informations collectées par le dirigeant

La réflexion attachée à la mise en œuvre d'un indicateur comporte la définition de son mode d'expression et de sa nature, nous l'avons vu, mais aussi celle de son mode d'obtention. En effet, la collecte des données est bien souvent effectuée en fonction des compétences de l'acteur et de la problématique qu'il cherche à résoudre. Créer un indicateur nécessite donc aussi d'identifier la ou les sources d'information pour fournir les données qui renseigneront la variable ; variable dont la mesure constituera cet indicateur.

Selon Bescos et Mendoza (1999), les sources utilisées par les managers pour obtenir des informations sont le contact direct sur le terrain, les enquêtes de solvabilité, les contacts informels avec les distributeurs, les opérations de sondages ponctuels, les réunions pour étudier les réclamations clients, les réunions avec les responsables commerciaux, les fiches de visite client établies par les commerciaux, les panels, les articles de presse... Les sources informelles permettent souvent d'obtenir très rapidement certaines informations, ou d'être alerté plus rapidement. Les documents de gestion ont alors pour rôle de confirmer les informations obtenues par ailleurs, ou de constituer un apport quantitatif. Les documents et les sources informelles se complètent mutuellement pour répondre aux stratégies des managers pour se procurer l'information. Bescos et Mendoza (1999) font remarquer que ces sources d'information sont diverses, mais sans lien entre elles ; de ce fait, il n'existe pas beaucoup de cohérence et d'homogénéité entre les informations.

La source d'une information influence donc son mode d'expression et sa nature. La création d'un indicateur consiste aussi en la définition de son mode d'exploitation et de son interprétation, que l'acteur doit s'approprier.

1 . 3 L'impact du type de management sur le choix des indicateurs

Selon la thèse de la spécificité (Julien et Marchesnay, 1987), la proximité constitue l'une des principales caractéristiques des PME ; elle représente même (Torrès et Gueguen, 2008) la « spécificité de gestion de la PME » (1 . 3 . 1). La taille de l'entreprise est aussi étroitement liée à la présence d'éléments encore peu formalisés (1 . 3 . 2), spécialement dans le cadre du système de contrôle de gestion qui admet la formalisation en dernier lieu, après les procédures et les SI, lors de la croissance (Davila et Foster, 2005).

1 . 3 . 1 Les conditions d'exercice du management en PE, la proximité

La proximité s'exprime par le biais de la temporalité : « Plus l'horizon temporel s'élargit, plus l'incertitude croît » (Torrès et Gueguen, 2008). A l'inverse, plus la réalisation d'un événement est proche dans le temps, plus elle devient certaine. Mahé de Boislandelle (1996) résume les conséquences de cette situation : « L'effet de grossissement tend à contracter les horizons de calcul ». Tout événement trop éloigné de l'instant présent sort du champ de vision du dirigeant. De ce fait, il ne perçoit pas l'intérêt de décentraliser les prises de décisions opérationnelles pour se consacrer à des décisions plus tactiques, voire stratégiques.

Il existe ainsi un lien entre la centralisation et le mode de communication qui reste informel, donc principalement verbal. De plus, les décisions, bien souvent opérationnelles, sont à prendre dans l'urgence (Godener, 2002 ; Baillelte, 2003). Ainsi, les conditions contraignent souvent le dirigeant de PE à se limiter à une vision à court terme.

La gestion dans l'urgence est couplée à l'instantanéité de la parole. La proximité comporte aussi un volet géographique qui s'explique par la proximité spatiale du dirigeant avec les salariés. En effet, puisqu'il ne délègue pas, il est lui-même omniprésent à toutes les fonctions de l'entreprise (Parent, 1978 ; Wtterwulghe, 1998). De ce fait, le système de communication interne est généralement trop faible, les échanges d'informations avec les subordonnés sont insuffisants, malgré la proximité.

En effet, la proximité présente aussi une connotation morale ; elle correspond au partage des mêmes idées, des mêmes savoirs et des mêmes valeurs entre tous les acteurs de l'entreprise. Cette proximité avec les partenaires est définie par Torrès et Gueguen (2008) comme un facteur qui « renforce les liens interpersonnels » et qui, de ce fait, améliore la circulation de l'information. De ce fait, le SI interne est peu organisé (Torrès, 1998 ; Reyes, 2004), l'information est principalement portée par le contact direct et le dialogue (Ferrier, 2002). Le SI externe est simple, les clients constituent des interlocuteurs directs.

Cette proximité, en contribuant à générer un mode de contact verbal et direct, participe à faire perdurer le manque de formalisation.

1 . 3 . 2 La confrontation d'éléments formalisés et d'éléments informels

La formalisation est généralement une réponse à la complexification de l'environnement et à l'augmentation de l'incertitude (Van Caillie, 2003). Le Vigoureux (1995) situe la formalisation de la structure et des procédés de l'entreprise au seuil de 100 salariés. Lorsque l'entreprise grandit, une structure formelle et des canaux de communication préétablis, ainsi que des procédures formalisées, s'ajoutent aux normes et aux règles. Le développement des systèmes d'information, de communication interne, de gestion des données et de leur analyse, donne naissance aux bases de données (Davila et Foster, 2005). La formalisation des procédures est couramment remplacée en PE par une approche basée sur les savoirs tacites, favorisée par la proximité physique des acteurs, par l'intuition et l'expérience professionnelle du dirigeant. L'habitude permet de prendre des décisions fondées sur des représentations mentales.

On relève donc dans la littérature sur la PE les éléments propres au contexte organisationnel de mise en œuvre des tableaux de bord et plus particulièrement des indicateurs. Ce contexte a une répercussion directe sur le style de management. Les mots clés des conditions d'exercice du management sont une gestion personnalisée et en raison de la proximité, une vision à court terme, la centralisation des décisions, ainsi que des modes de communication informels.

2 . Etude dans des PE des deux types d'indicateurs : quantitatifs et qualitatifs

L'étude sur le terrain nécessite de sélectionner les entreprises suivant certaines contraintes que souhaite respecter cette étude (2 . 1) : des entreprises indépendantes, non filiales d'un groupe, afin de constater un système de contrôle de gestion autonome ; des entreprises dont l'effectif est compris entre 15 et 50 salariés, c'est-à-dire où le dirigeant effectue lui-même le contrôle de gestion, sans délégation ; des entreprises qui ont dépassé la période de démarrage - donc âgées de plus de cinq ans - afin de trouver des outils de contrôle de gestion stabilisés, des entreprises qui évoluent sur un marché régional élargi, voire national. La méthodologie mise en œuvre

repose sur l'étude d'entretiens réalisés avec des dirigeants de PE (2 . 2). L'observation des outils de contrôle de gestion et l'analyse des discours des dirigeants indiquent leurs pratiques (2 . 3). Mais tout un aspect informel de leur contrôle de gestion n'est révélé que lors de la discussion libre qui prolonge l'entretien (2 . 4).

2 . 1 Des petites entreprises du Second Œuvre du Bâtiment

Les entreprises de fabrication de mobilier d'agencement d'intérieur sont retenues pour cette étude. Cette activité de transformation de matériaux, principalement issus du bois, constitue une branche du secteur Bâtiment et Travaux Publics, et concerne exclusivement les travaux du Second Œuvre du Bâtiment. Cette activité s'adresse à différentes cibles : collectivités (hôpitaux, crèches, palais de congrès, salles de réunions), commerces 'de luxe' (bijouterie, maroquinerie, optique), pharmacies (qui représentent une activité très spécifique de l'agencement de magasins), bureaux (administrations départementales et régionales), l'agencement de halls d'exposition, d'auditoriums... La fabrication 'sur-mesure' assure les entreprises de pouvoir bénéficier de l'effet de proximité des clients. En effet, on imagine difficilement délocaliser une production de mobilier fabriqué 'à façon', et même parfois installé sur le site, par cette même entreprise. Ces PE sont donc protégées de la concurrence étrangère à 'bas prix', contrairement au secteur du mobilier en grandes séries.

Cette branche d'activité est synonyme d'actifs immobilisés assez conséquents au regard du chiffre d'affaires. En effet, la mise en œuvre de certains matériaux est complexe ; par exemple, le post formage - ou pliage du stratifié à très haute température - demande un savoir-faire et des installations sophistiquées. Mais surtout, la fabrication génère des besoins en matériel lourd : scies à débit à commande numérique, centres d'usinages à commande numérique, cabines de laquage et vernissage identiques à celles des carrossiers automobiles... Les artisans équipés de machines à bois classiques (scies circulaires, raboteuses, presses, quatre-faces...) ne peuvent prétendre mettre en œuvre ces matériaux contemporains qui remplacent désormais le bois (panneaux de particules, mais aussi médium (ou MDF), résine de synthèse, compact...). Ainsi, une barrière à l'entrée freine considérablement l'accroissement de la concurrence : l'investissement de démarrage est d'emblée très important. Sauf à externaliser de nombreuses tâches, le parc machines est nécessaire dès le début de l'activité et ne peut être constitué au fur et à mesure du développement. Ces entreprises ont donc une valeur d'actifs immobilisés assez importante en rapport de leur effectif et de leur chiffre d'affaires. D'ailleurs de nombreuses PE de cette branche d'activité changent de propriétaire par succession ; l'activité a souvent débuté avant l'arrivée sur le marché des machines à commande numérique, et les investissements ont été réguliers.

On comprend alors pourquoi il s'agit d'un microcosme, avec ses conséquences attendues : connaissance précise de la concurrence, entente en bonne intelligence entre entreprises, régulation des prix.

Dans cette branche d'activité, les entreprises peuvent faire le choix d'externaliser ou d'internaliser la pose de leurs fabrications. Elles ont la possibilité de se positionner sur différents marchés : les donneurs d'ordre, les collectivités, les commerces, ou les particuliers. Même les entreprises évoluant sur leur propre marché travaillent souvent en collaboration avec des architectes et des décorateurs ; les opportunités de création et d'innovation tiennent donc principalement aux réseaux qu'elles fréquentent.

L'innovation technique est plutôt importée du secteur de la construction de centres d'usinage des dérivés du bois. Les mises aux normes sont intervenues voici une quinzaine d'années, avec l'obligation, pour les dirigeants de ce type d'entreprise, d'identifier eux-mêmes les risques potentiels que comportent les machines pour les opérateurs, et bien sûr d'y remédier dans un laps de temps imparti par l'inspection du travail. L'ergonomie entre doucement dans

ce secteur qui, rappelons-le, dépend du 'Bâtiment', c'est-à-dire un secteur où le bien-être des salariés ne constitue pas franchement la première préoccupation. L'ergonomie concerne surtout le port des charges (apport assez récent de convoyeurs et de chariots élévateurs), les protections contre le bruit (les anciennes machines très bruyantes ont fait de larges dégâts auditifs) et les poussières de bois (très fines avec les machines contemporaines, donc très nocives pour la santé). A ce niveau, l'innovation est étroitement liée au confort du salarié au poste de travail.

2 . 2 Accès au terrain et méthodologie de recherche

L'auteure de la présente recherche possède une expérience de responsable financier, d'une vingtaine d'années, dans ce secteur d'activité. Cette expérience professionnelle a permis de mobiliser les réseaux professionnels, afin de favoriser le contact avec les dirigeants de PE. Mais surtout, c'est la maîtrise du métier – en termes de connaissance des matériaux, des machines, comme des processus de transformation – qui a permis de surprendre les dirigeants, puis très rapidement d'acquiescer leur confiance.

Une méthodologie qualitative, basée sur 16 entretiens semi-directifs enregistrés, permet d'analyser les discours des dirigeants. En complément, les observations en entreprises concernent le système de contrôle de gestion, mais aussi des documents comptables, ainsi que le repérage des pratiques managériales et d'encadrement.

Les données collectées sont issues, d'une part, des observations et, d'autre part, des discours des dirigeants. Elles sont alors composées de récits d'événements et de prises de décisions, de constats de comportements et de pratiques, ainsi que d'observations de documents... Il convient alors de traduire ces données empiriques en concepts.

Le type d'abstraction qui intéresse cette recherche est descriptif, puisqu'elle aboutit au classement des données, et passe par le codage des données empiriques, afin de pouvoir organiser les données par thèmes. Les codes permettent de regrouper toutes les parties de discours abordant un thème identique. Ce découpage s'effectue en fonction de la grille d'analyse construite, afin qu'il soit stable d'un entretien à l'autre.

Le type de codage mis en œuvre est sélectif, il met en avant une « liaison clé » (Schatzman et Strauss, 1973, cités par Thiétart, 2007). Il permet dans un premier temps le regroupement des catégories par similarité, tant au niveau des caractéristiques que des dimensions. Puis, dans un second temps, il autorise la conceptualisation et l'élaboration de la théorie. Par exemple, le degré d'implication dans la production est-il en lien avec le niveau de sophistication du système de communication interne ?

Les codes mis en œuvre sont principalement des codes descriptifs, c'est-à-dire qu'ils font correspondre à une partie de discours une catégorie de thème. Ils ne comportent pas de notion d'interprétation. Cependant, en l'absence de données clairement énoncées, certaines phrases peuvent être soumises à interprétation (les finalités du dirigeant, les besoins à satisfaire, lorsqu'ils ne sont pas exprimés ouvertement).

Les variables - ou thèmes - utilisées sont celles qui ont été définies lors de la revue de la littérature, elles préexistent donc bien aux entretiens ; elles ne sont pas déterminées par eux. Cependant, ces variables se trouvent modifiées suite aux entretiens : certaines se révèlent inutiles, d'autres émergent d'elles-mêmes, d'autres enfin se déplacent entre les différentes catégories.

A l'issue du codage et des regroupements, l'analyse des données peut être effectuée.

2 . 3 Les constats concernant les indicateurs mis en œuvre par les dirigeants de PE

Les outils de contrôle de gestion identifiés dans ces entreprises correspondent bien à la revue de la littérature, avec la présence de tableaux de bord à usage exclusif du dirigeant. L'analyse a donc principalement porté sur la source des informations collectées par le dirigeant (2 . 3 . 1). Ces informations, consolidées, constituent les données qui représenteront les valeurs prises par les indicateurs présents dans les tableaux de bords. Plus précisément, c'est l'expression de la mesure des variables, qui renseignera les indicateurs, qui nous intéresse (2 . 3 . 2) , c'est-à-dire, d'une part, une valeur financière ou physique – constituant des données quantitatives – et/ou, d'autre part, une valeur qualitative.

2 . 3 . 1 Les sources des variables renseignant les indicateurs observés

L'étude sur le terrain conforte le résultat de la revue de la littérature selon lequel les PME mettent plus facilement en œuvre des indicateurs quantitatifs que des indicateurs qualitatifs. Ce fait est corrélé au choix des éléments mis sous contrôle dans les tableaux de bord. Les PE semblent se suffire de données chiffrées liées à la production et aux résultats ; les chiffres sont directement issus des informations remontées de l'atelier dans le premier cas, et présents dans les documents comptables pour le deuxième.

Les indicateurs quantitatifs utilisés sont relativement basiques, tout comme leurs sources et leur mode de collecte : « A partir des factures, des chiffres de la compta, des salaires, je calcule des... indicateurs ». Les documents comptables utilisés sont tout simplement la déclaration mensuelle de TVA effectuée par le cabinet comptable, ou les factures – surtout les factures fournisseurs - elles-mêmes. Mais la préférence va très majoritairement aux données financières, issues de la trésorerie : « Bien sûr, je simplifie la situation... ! N'empêche qu'il y a quand même un peu de ça : l'état de la trésorerie c'est un excellent indicateur ».

Les indicateurs chiffrés ne sont pas seulement constatés, ils sont aussi interprétés. Chaque dirigeant tire parti de manière personnalisée des renseignements contenus dans les indicateurs : « Il n'y a pas que le CA ; il faut que tout suive, le bénéfice bien sûr, mais aussi les marges.... On doit pouvoir garder les mêmes proportions, les mêmes pourcentages du CA. C'est le prix d'une évolution harmonieuse, sans risques pour la trésorerie ».

Les éléments mesurés sont principalement les marges par chantier et par mois, les temps prévus/passés. Les données liées à la satisfaction client, au climat social, au développement durable, et plus globalement à la performance de l'entreprise sont généralement absentes.

2 . 3 . 2 Des mesures quantitatives pour des indicateurs qualitatifs

Certains dirigeants contournent le problème de mesure de la satisfaction client en adoptant une mesure quantitative pour renseigner des indicateurs qualitatifs : « Alors après la réception d'un chantier, je me renseigne sur la satisfaction du client. Ce n'est pas difficile, quand ce sont des commerçants, on demande un règlement à réception de facture, eh bien, le délai pour régler est vraiment synonyme de la satisfaction. Et puis, il y a le bouche à oreille, un client qui vous en envoie deux ou trois autres, c'est forcément qu'il a été satisfait ». Mais ce type d'évaluation par des mesures quantitatives est fortement réducteur. Le risque est de se focaliser sur un chiffre considéré comme explicite, mais qui cache la réalité du problème. Une mesure quantitative du climat social risque d'occulter une large partie de la situation : « Si on

a un turnover peu important, c'est que les salariés sont bien là ! Bon, un peu rapide, je sais ! (rires) ».

Cette manière de contourner le problème de la mesure qualitative montre à quel point les dirigeants de PE sont attachés à des mesures quantitatives, même s'ils ont pris conscience que des indicateurs de la performance globale - ou du moins des autres types de performance que la performance financière – sont nécessaires.

2 . 4 L'étude des discours des dirigeants de PE

Comme pour toute étude de cas, à l'issue de l'étude documentaire un travail de triangulation s'impose. Les dirigeants sont donc invités à commenter, non seulement des indicateurs présents dans leurs tableaux de bord, mais aussi leur approche concernant l'évaluation des différentes composantes de la performance d'une PE. L'aspect technique du sujet abordé oblige à rendre l'entretien un peu plus directif, avec des questions relativement précises (2 . 4 . 1). Puis, l'entretien reprenant son déroulement sous une forme non directive, de nouvelles données sont alors communiquées librement (2 . 4 . 2).

2 . 4 . 1 Un recours instinctif, mais argumenté, aux indicateurs quantitatifs

Les données chiffrées constituent, au regard de l'ensemble de dirigeants, une aide rassurante pour aborder des choix. Elles sont considérées comme une base de travail, notamment dans le cadre d'une perspective de croissance : « Les chiffres sont assez parlants comme ça ! On avait commencé ça [...] parce qu'on savait qu'il faudrait évoluer en partant de quelque chose de bien maîtrisé. Comme des fondations bien solides ». Le rôle d'aide à la prise de décision des outils de contrôle de gestion est clairement identifié. Les décisions sont prises en fonction de repères chiffrés. Ce sont souvent des notions de seuil à atteindre pour déclencher une action : « S'il y a suffisamment d'heures supplémentaires par rapport à la capacité de production, j'embauche ! ». L'objectif est de pouvoir légitimer une décision, appuyer son choix, se démonter à soi-même que la décision prise sera la bonne, même si elle n'est pas optimale.

Le dirigeant de PE a conscience de l'impact des décisions qu'il prend et instrumente l'aide à la prise de décision par des données quantitatives jugées fiables. En ce sens, les chiffres issus des documents comptables sont porteurs d'une forte légitimité : « Vous savez, il nous faut du dur, du solide, pour décider ! ». Ils construisent leurs décisions sur le travail de l'expert-comptable, donc sur la réalité traduite par les documents comptables, réalité dont ils ne doutent pas un instant. Le fait de ne pas avoir droit à l'erreur lors du choix des indicateurs semble naturellement évincer les données qualitatives : « C'est des chiffres qu'il faut pour raisonner, pas des mots... J'ai appris à quantifier : des volumes, des temps... c'est ça la gestion, pour moi ! ».

Les indicateurs qualitatifs n'apparaissent pas comme vraiment réputés appartenir au domaine du contrôle de gestion : « Ce n'est pas de la mesure et encore moins du contrôle... ». Les indicateurs qualitatifs sont perçus comme allant à l'encontre de l'aspect rassurant que se doit de fournir un outil bien maîtrisé : « Ça m'inquiéterait plutôt qu'autre chose d'avoir des indicateurs qualitatifs dans mes tableaux de bord. La sensation de ne pas maîtriser la signification : « Or, mes tableaux de bord, c'est principalement pour me rassurer, vous savez ! ». Le chiffre permet de traduire un projet en donnée binaire (faire ou ne pas faire), contrairement aux données qualitatives qui laissent plus de place à l'interprétation personnelle en fonction du contexte et de l'environnement, donc plus de place à l'incertitude.

Néanmoins, certains dirigeants relativisent l'aspect sécurisant des indicateurs quantitatifs. « Les chiffres... comment dire ... je trouve qu'on peut leur faire dire – presque – ce qu'on veut ! Je dis bien 'presque'... peut-être justement parce je ne sais toujours pas très bien interpréter un bilan ! » déclare avec gêne un dirigeant qui semble piloter au feeling.

La communication interne, qui pourtant est exclusivement verbale, passe par des données chiffrées. La communication autour des indicateurs semble se résumer aux échanges avec l'expert-comptable : « Mais vous vous rendez bien compte qu'il faut pouvoir en discuter ensemble. Un chiffre c'est un chiffre, c'est... pratique : ça ne se discute pas. C'est positif ou négatif, c'est supérieur ou inférieur. Ça, on comprend tous, tous pareil ! ». L'absence d'universalité de l'interprétation des données qualitatives se pose en rempart à la suggestion d'une évolution des indicateurs quantitatifs vers des indicateurs qualitatifs : « hum, mais c'est blanc ? blanc-blanc ? Ou blanc-gris... ? Hein ? (rires). Vous voyez... ! ». L'interprétation des indicateurs qualitatifs est jugée plus délicate que celle des indicateurs quantitatifs. L'aspect 'langage universel' du contrôle de gestion, mettant en œuvre des indicateurs qualitatifs, est mis à mal. Les dirigeants sont focalisés sur des outils construits sur la base de données chiffrées, qui constituent un langage universel. De plus, leur environnement semble conforter ce fait : « Mon banquier, ce qu'il veut c'est des chiffres, rien d'autre, le reste ne l'intéresse pas ! ». La prise en considération des différentes performances de l'entreprise paraît encore très éloignée de leur quotidien.

L'absence de compétences pour analyser les données qualitatives s'exprime de manière explicite et sans réserve : « Oui, évaluer ! C'est bien beau, mais après ? En fait quoi ? Je ne sais pas lire ça, moi ! Cela semble parlant parce que ce sont des mots de tous les jours, mais en fait ça ne signifie rien pour moi ; rien de ce qu'il faut en faire, de ce qu'il faut faire après... ! ». Leur vision du fonctionnement de l'entreprise semble trop segmentée pour justifier la mise en œuvre d'indicateurs qualitatifs : « Je ne suis pas capable de gérer ce genre d'information, je veux bien croire que pour certains cela constitue un plus dans la gestion. Mais, en ce qui me concerne, je n'ai certainement pas assez de ... de recul ». Les dirigeants ont conscience que la gestion nécessite une vision globale de l'entreprise et de son environnement : « C'est sûr, des indicateurs comme ça (*qualitatifs*), ça permettrait de ... comment dire... de faire des liens... d'établir, ou plutôt de montrer ... le rapport entre tout ce qui constitue la vie de l'entreprise. On pourrait beaucoup mieux voir apparaître les forces... les tenants et les aboutissants de toute action. En fait, en entreprise, tout est lié, tout s'enchaîne : le carnet de commande, les heures sup', le moral des salariés, la satisfaction des clients ... et même mon niveau d'énervement ! Tout se tient, et tout explique tout le reste ! ». C'est surtout la nécessaire prise en considération du fonctionnement de l'entreprise considéré dans sa totalité qui inquiète et rebute les dirigeants. Quelques dirigeants semblent considérer que les indicateurs qualitatifs sont l'apanage des acteurs de la grande entreprise.

Les quelques dirigeants les moins impliqués dans la production, laissent deviner une ouverture dans leur approche des indicateurs qualitatifs. Il s'avère qu'en amont de l'interprétation des données chiffrées, ils mettent en œuvre des indicateurs – mentaux - qualitatifs : « Alors que les choses que l'on perçoit ont – à mon avis – beaucoup de valeur instructive. Même si ce n'est pas toujours mesurable. Ce n'est pas facile à expliquer... ». Une évolution pourrait s'effectuer vers la prise en considération de notions subjectives, plus que par 'l'obéissance' aux indicateurs quantitatifs : « Comment dire ? ... Votre réflexion recouperait alors ce que je ressens sans oser l'exploiter ! Que l'on peut utiliser un jugement – tant qu'il est fondé bien sûr – pour gérer... toute situation, finalement ? ». Mais l'abandon de l'aspect légitime et rassurant des chiffres communiqués par l'expert-comptable semble

constituer un danger et ils réfutent unanimement pratiquer une gestion à l'intuition : « Mais là on entre dans le jugement personnel, que l'on porte instinctivement ».

Les constats effectués et les réponses des dirigeants vont dans le même sens : fiabilité et légitimité à leurs yeux des indicateurs quantitatifs, facilité de communication avec des chiffres qui constituent un langage universel. Ces deux points font défaut aux indicateurs qualitatifs qui, de plus, réclament une vision très globale de l'entreprise et de son environnement. On constate que les dirigeants qui ont amorcé une prise de distance par rapport à la production sont plus ouverts à une réflexion concernant la mise en œuvre d'indicateurs qualitatifs.

2.4.2 Une utilisation inconsciente d'indicateurs qualitatifs informels

Lorsqu'en fin de rendez-vous l'entretien devient informel, dans l'engouement de la discussion, les dirigeants avouent avoir des « repères » sous forme d'indicateurs qualitatifs. Ils font part de l'existence de nombreux indicateurs qualitatifs qui les guident dans leur raisonnement. Ce fait vient en totale contradiction avec les constats effectués et avec les réponses au questionnaire, si l'on occulte l'aspect informel de ces indicateurs qualitatifs.

Ces dirigeants n'ont pas conscience de la nature qualitative et du rôle d'indicateurs de leurs repères mentaux. Par exemple, le dirigeant, qui évalue le climat social - de manière formalisée et explicite - par la mesure quantitative du turnover, repère de plus - de manière informelle - des signes d'ordre qualitatif comme le fait de prendre les repas sur le lieu de travail avec les collègues : « Figurez-vous que certains salariés restent déjeuner ici, plutôt que de rentrer chez eux tout près d'ici, le midi. Si ce n'est pas signe qu'ils sont heureux ici ? ».

Les dirigeants considèrent qu'il s'agit de simples constats sans portée. Ils communiquent leurs analyses sans avoir conscience qu'ils font du contrôle de gestion. Le dirigeant élabore des calculs de rentabilité, de productivité par salarié, mais de plus il associe des signes - tels le moral des salariés qui s'exprime par le manque d'entretien du lieu de travail, ou les erreurs dues à la pression de l'urgence des livraisons - à une période de moindre performance : « Le moral des gars en atelier, l'état de propreté de l'atelier et d'entretien des machines ... la tenue de l'état des stocks ... la casse de matériaux : ça c'est toujours en série, quand tout va mal, qu'on s'énerve, pour respecter les délais. Très significatif ! ».

Ainsi, même si ces indicateurs qualitatifs ne font pas partie intégrante de leur système de contrôle de gestion formalisé, leur réflexion personnelle prend en considération des notions qualitatives, de manière complémentaire.

Conclusion

Cette recherche avait pour objectif de comprendre l'absence de différenciation des indicateurs dans les tableaux de bord des dirigeants de PE, d'apporter une explication qui soit inhérente au dirigeant.

A l'issue d'une étude qualitative articulée autour de visites en entreprise et de l'analyse des discours de 16 dirigeants de PE du secteur du Second Œuvre du Bâtiment, il est possible de confirmer l'hypothèse proposée par Germain (2003) : dans ce contexte bien précis, les spécificités de l'acteur du contrôle de gestion agissent sur le choix des indicateurs. En effet, le contexte organisationnel et managérial, en PE, a une forte influence sur les pratiques de contrôle de gestion par le dirigeant.

De notre recherche ressort une utilisation dominante d'indicateurs quantitatifs. Les dirigeants la justifient par la fiabilité, ainsi que par la légitimité et la crédibilité accordées à ce type d'indicateurs dont les valeurs sont issues majoritairement des documents comptables.

Les dirigeants justifient aussi leur choix par l'existence d'un langage universel attaché aux chiffres. Cela confirme les travaux de Bollecker (2004) qui remarque la difficulté de communiquer sur des indicateurs non financiers qui restent, malgré tout, spécifiques au contexte qui les a initiés. Au demeurant, Bollecker (2004) signale que, si le dirigeant met en œuvre des indicateurs pour sa propre information, ceux-ci ne pourraient que difficilement être transmis, en l'état, à un autre niveau de l'organigramme.

De plus, les dirigeants expliquent leurs craintes envers les indicateurs qualitatifs formalisés par la faiblesse de leurs compétences pour utiliser à bon escient et pour interpréter ce type d'indicateurs. Les notions de vision globale, de besoin de transversalité des connaissances leur servent de parade. En effet, la revue de la littérature avait fait apparaître cette notion de transversalité liée aux indicateurs non financiers (Bollecker, 2004).

On note que les dirigeants qui ont réussi à prendre un peu de recul par rapport au suivi quotidien de la production semblent plus ouverts à l'utilisation d'indicateurs qualitatifs formalisés.

L'analyse des discours, corroborée par les observations, semblent permettre de conclure à l'absence d'indicateurs qualitatifs dans les tableaux de bord des dirigeants de cet échantillon de PE du secteur du Second Œuvre du Bâtiment.

Puis les commentaires libres, qui suivent l'entretien proprement dit, créent un retournement de situation. Il apparaît clairement que ces mêmes dirigeants utilisent couramment des indicateurs qualitatifs, mais de manière informelle et surtout inconsciente. Nombre d'indicateurs très personnels, mais significatifs et contextualisés, alimentent leurs représentations mentales du fonctionnement de l'entreprise, comme de son environnement. Il est important d'insister sur l'aspect inconscient, car même après discussion, ils continuent à nommer ces indicateurs qualitatifs des « repères », des « idées personnelles »... Ils n'associent pas du tout ces « réflexions » à un quelconque contrôle de gestion, même pas à une évaluation du climat social, puisque les indicateurs concernent le plus souvent les Ressources Humaines. On est dans le cadre des savoirs tacites, non formalisés et non transmissibles (Nonaka, 1994).

Cette étude comporte quelques limites. Elle est bien entendu propre aux dirigeants d'entreprises du secteur du Second Œuvre du Bâtiment ; secteur où la communication verbale est omniprésent (l'accord verbal peut aller jusqu'à remplacer un bon de commande). De plus, il faut noter que le secteur d'activité choisi n'est pas très concurrentiel du fait de l'obligation de proximité géographique avec les clients et ne nécessite pas un contrôle de gestion particulier avec des indicateurs spécifiques. Le fait, qu'à un environnement stable corresponde une mesure déséquilibrée, confirme la littérature : plus l'environnement devient incertain, plus la mesure est équilibrée (Germain, 2004). La suite de cette recherche demande donc, d'une part, à être effectuée dans d'autres secteurs d'activité et, d'autre part, à être conduite de manière à recueillir des informations sur l'utilisation inconsciente d'indicateurs qualitatifs par d'autres méthodologies que les entretiens semi-directifs : méthode des tests projectifs - qui désactivent les mécanismes de blocage - méthode des cartes cognitives - outil de capture de la pensée - méthode des scénarios - qui met en scène les différents futurs possibles d'une situation donnée.

Bibliographie

- BAILLETTE P. (2003), « Le responsable de PME français et québécois membre d'une association de dirigeants : quelle utilité en matière décisionnelle ? », *Revue internationale P.M.E.*, volume 16, n° 1.
- BERGERON H. (2000), « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle empirique ? », *Actes du 21^{ème} congrès de l'AFC*.
- BESCOS P-L & MENDOZA C. (1999), *Manager cherche information utile désespérément*, Editions L'Harmattan, Paris.
- BOLLECKER M. (2004), « Les mécanismes de contrôle dans un contexte de différenciation des systèmes d'information », *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 7, n° 4, p. 59-85.
- BOURGUIGNON A., MALLERET V., NORREKLIT H. (2002), « From Tableaux de bord to balanced scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° spécial, mai.
- CAUVIN E. & BESCOS P.-L. (2005), « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », *Finance-Contrôle-Stratégie*, Volume 8, n°1, mars 2005, p. 5-26.
- CHAPELLIER P. (1994), « Comptabilité et systèmes d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques », *Thèse de Doctorat*, Montpellier 2.
- CHAPELLIER P. (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue internationale P.M.E.*, volume 10, n° 1.
- CHARREAUX G. (2002), « Variation sur le thème: à la recherche de nouvelles fondations pour la finance et la gouvernance d'entreprise », *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 5, n° 3 pp. 5-68.
- DAVILA A. & FOSTER G. (2005), « Management Accounting Systems adoption decisions : evidence and performance implications from early-stage/startup companies », *The Accounting Review*, vol. 80, n° 4, p. 1039-1068.
- FERRIER O. (2002), *Les très petites entreprises*, Editions De Boeck Université, Bruxelles.
- GERMAIN C. (2003), « Le « unbalanced scorecard » ou l'analyse de la différenciation des systèmes de mesure de la performance », *Actes du congrès de l'AFC*, Louvain.
- GERMAIN C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance-Contrôle-Stratégie*, mars.
- GERMAIN C. (2006), « Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales », *Revue internationale des PME*, volume 19, n° 1.
- GODENER A. (2002), « PME en croissance : peut-on prévoir les seuils organisationnels ? » *Revue Internationale des PME*, vol. 15, n° 1, p. 39 – 63.

HOQUE Z. & JAMES W. (2000), "Linking the balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, p. 1-17.

JORISSEN A., DEVINCK S. & VANSTRAELEN A. (1997), « Planning and control : are these necessary tools for success ? Empirical results of survey and case research on small and medium-sized enterprises compared with research on large enterprises », *Congrès de l'IAAER*, Paris.

JULIEN P.A. et MARCHESNAY M. (1987), *La petite entreprise*, Editions Vuibert, Paris.

LE VIGOUREUX F. (1995), « Essai de définition de la moyenne entreprise », *Cahier de Recherche N° 1/95*, Centre de la Moyenne Entreprise, IAE de Basse-Normandie, Caen.

MAHE de BOISLANDELLE H. (1996), « L'effet de grossissement chez le dirigeant de PME », 3^{ème} congrès CIFPME, Trois Rivières, Québec.

NOBRE T. (2001), Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance-Contrôle-Stratégie*, Vol. 4, n° 2, juin, p. 119 à 148.

NONAKA I. (1994), « A dynamic theory of organizational knowledge creation », *Organization Science*, Vol. 2, n° 1, p. 14-37.

PARENT J. (1978), *Les firmes industrielles*, Presse Universitaires de France, Paris.

POINCELOT E. et WEGMANN G. (2005), « Utilisation des critères non financiers pour évaluer ou piloter la performance », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 11, Vol. 2, décembre, p. 109 – 125.

REYES G. (2004), « La moyenne entreprise est-elle spécifique », 7^{ème} Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, octobre, Montpellier.

THIETART R.A. (2007), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, 3ème édition, Paris.

TORRES O. (1998), *PME, de nouvelles approches*, Editions Economica, Paris.

TORRES O. et GUEGUEN G. (2008), « Incidence de la loi proxémique sur la perception de l'incertitude des PME », *Revue Internationale des PME*, Vol. 21, n° 1, p. 93-117.

VAN CAILLIE D. (2003), « L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas française, canadien et belge », Actes du congrès de l'AFC, Louvain-la-Neuve.

WITTERWULGHE R. (1998), *La PME : une entreprise humaine*, Edition De Broeck Université, Belgique.