International Journal Of Scientific And University Research Publication

ISSN No 301/704

Listed & Index with
ISSN Directory. Paris

Multi-Subject Journal

Volum : (13) | Issue : 205 |

INTERNATIONAL JOURNAL OF SCIENTIFIC AND UNIVERSITY RESEARCH PUBLICATION

Research Paper

L'EXERCICE DU CONTRÔLE DE GESTION EN CONTEXTE PME : ÉTUDE COMPARÉE DES CAS FRANÇAIS, CANADIEN ET BELGE

Didier Van Caillie || Professeur
Directeur du Service de Diagnostic et Contrôle de l'Entreprise Faculté d'Economie de Gestion et de Sciences Sociales - Université de Liège Boulevard du Rectorat 7 - B 31 - Bte 53 - 4000 Liège (Belgique) E-Mail : D.VanCaillie@ulg.ac.be.

ABSTRACT **The practice of the management control function In SMEs : a comparison between the French, the Canadian and the Belgian cases.While neglected for a long time in the specialized cialized literature, the management control function practiced in SMEs has however been depicted during the last years by some grounded researches. A comparison of some major results from 3 of theses researches, led in France, in Canada and in Belgium, shows a strong link between the design of the management control system with, on the one hand, the management style implemented in a SME and, on the other hand, with the size of the company, the true nature of its markets and its privileged economic goals. Résumé : Longtemps négligée dans la littérature spécialisée,la fonction de contrôle de gestion exercée en contexte PME a pourtant fait l'objet au cours des dernières années de plusieurs recherches de terrain. La comparaison des résultats de 3 de ces recherches, développées en France, au Canada et en Belgique, montre un lien fort entre le design du système de contrôle de gestion d'une PME et d'une part le style de gestion présent dans la PME et d'autre part la taille de l'entreprise, la nature des couples "Produits/Marchés" servis et les objectifs économiques privilégiés.**

KEYWORDS :Mots - clés : Contrôle de gestion, PME, style de gestion, gestion

INTRODUCTION

La complexification de l'environnement dans lequel évolue l'ensemble des entreprises, et tout particulièrement les PME, et la croissance spectaculaire de l'incertitude qui en découle ont provoqué, au cours de la dernière décennie, l'apparition d'une fonction de contrôle de gestion de plus en plus formalisée, totalement intégrée au niveau de ses inputs au sein du système d'information générale de l'entreprise (Raymond, 1995) et disposant d'outils spécifiques permettant à la fois le contrôle des opérations et des activités quotidiennes, la gestion des comportements et des attitudes individuelles dans l'entreprise et son pilotage stratégique dans une perspective de gestion permanente et effective des risques internes et externes (Gervais,2000) (Merchant, 1997) (Van Caillie, 2001).

Ce développement de la fonction de contrôle de gestion a toutefois été essentiellement étudié au niveau des grandes entreprises (Nobre, 2001). La PME est restée en effet longtemps en dehors du champ d'investigation des chercheurs spécialisés dans le domaine du contrôle de gestion, alors même que la nature, l'ampleur et la spécificité des risques auxquels les PME sont quotidiennement confrontées y justifierait le développement d'une fonction de contrôle de gestion particulièrement efficiente (GREPME, 1995).

Toutefois, au cours des dernières années, quelques recherches de terrain ont fait leur apparition. Elles portent soit sur les spécificités du système de contrôle de gestion en tant que composante du système d'information générale de l'entreprise (Raymond, 1995) (Lavigne,2002), soit sur les besoins en information propres aux PME et sur l'usage que les dirigeants font de l'information comptable pour alimenter leur processus de prise de décisions ou leur processus d'évaluation rétrospective de ces décisions (Bragard, 1992) (Van Caillie, 1993). Reposant souvent sur le postulat selon lequel le système de contrôle de gestion est fondamentalement un interface intégrateur de données diverses facilitant la gestion quotidienne de la PME (Donckels e.a., 1993), ces études envisagent peu l'influence sur ce système du style de gestion mis en œuvre dans une PME pourtant toujours marquée par la personnalité de l'entrepreneur à la base de sa création et de sa survie quotidienne (GREPME, 1995). De même, ces études considèrent peu l'utilisation du système de contrôle de gestion dans une perspective de pilotage stratégique de la PME à moyen ou long terme.

Dans ce contexte, cette communication a pour but, dans un premier temps, de rappeler les spécificités des PME qui se dégagent de la littérature spécialisée et d'en souligner l'impact théorique sur la configuration du système de contrôle de gestion qui devrait être mis en œuvre en contexte PME pour en faire un véritable outil efficace de contrôle des tâches et un véritable instrument au service du pilotage stratégique de l'entreprise (Löning e.a., 1998). Dans un second temps, cette communication cherche à donner une vision synthétique comparée de trois études empiriques récentes menées respectivement en France, au Canada et en Belgique et consacrées aux rôles et aux fonctions du contrôleur de gestion contemporain en contexte PME. Enfin, dans un troisième temps, elle vise à en inférer un cadre de réflexion conceptuel permettant de comprendre comment se construit et évolue le système de contrôle de gestion de la PME dans une perspective de gestion effective des risques opérationnels et stratégiques qui pèsent sur une organisation dont le fonctionnement est étroitement conditionné par le style de gestion de son principal dirigeant ou de son équipe dirigeante et par la nature de son environnement économique.

2 Système de contrôle de gestion et spécificités de la PME: les éléments-clés issus de la littérature

2.1 Définition et enjeux d'un système de contrôle de gestion

Confrontant les définitions qui en sont proposées par Merchant (1997) et Anthony et Govindarajan (1998), nous pouvons considérer que l'exercice de la fonction de contrôle de gestion a pour but essentiel de veiller à ce que les décisions et les actes posés quotidiennement dans l'entreprise débouchent sur des résultats et des comportements qui lui permettent effectivement d'atteindre les objectifs qui découlent des choix stratégiques qu'elle souhaite mettre en œuvre pour réaliser la mission que lui assigne ses dirigeants, ses actionnaires et, plus généralement, la communauté dans son ensemble.

L'exercice de cette fonction implique la mise en œuvre d'un certain nombre d'outils et de procédures de planification et de contrôle destinés à s'assurer, dans un paradigme normatif de création de valeur, que l'entreprise, considérée comme un lieu d'organisation et de coordination de ressources rares (humaines, techniques, immatérielles et financières) (Milgrom, Roberts, 1997), crée effectivement de la valeur pour chacun de ses partenaires. Cette valeur est concrétisée par la réalisation d'un ensemble de biens et services offerts à des marchés spécifiques à un niveau de prix qui reflète la valeur des attributs associés par ces marchés à ces biens et services (Mc Nair e.a., 2001) et qui permet simultanément à l'entreprise de rémunérer au moins au prix du marché l'ensemble des facteurs de production qui ont concouru à leur réalisation (Ooghe, Van Wymeersch, 1996).

Dans ce contexte, l'efficacité d'un système de contrôle de gestion est fonction, d'une part, de son adéquation aux problèmes posés à

l'entreprise et à ses dirigeants par la nature de son activité et de son organisation et par la complexité de son environnement et, d'autre part, est fonction des réactions qu'il suscite au sein du personnel (Gervais, 2000). Au delà de ces deux éléments et dans une perspective de gestion proactive de l'entreprise, l'efficacité du système de contrôle de gestion apparaît déterminée par sa faculté à identifier les problèmes, par sa faculté à faciliter une mise en œuvre rapide et efficace de solutions nouvelles et par la compétence des dirigeants qui l'utilisent et le font fonctionner (Bouquin, 2000) (Gervais,2000).

Construire un système de contrôle de gestion efficace en contexte PME implique dès lors d'appréhender au mieux au préalable les spécificités de l'entité « PME » et de comprendre les problèmes spécifiques qui se posent à elle et la manière dont ses dirigeants tentent d'y apporter des réponses efficaces et diligentes.

2.2 Les spécificités de l'entité "PME" et de son système d'information

Synthétisant un vaste ensemble de recherches qualitatives visant toutes à mieux cerner le concept non univoque de PME, Julien (1995) en retient six caractéristiques essentielles qui conditionnent à la fois la nature de son organisation et son mode de fonctionnement et qui jouent de ce fait un rôle contingent fort sur le design du système de contrôle de gestion qui y est mis en place.

D'abord, et fort logiquement, l'entité est caractérisée par sa petite taille, tant en termes de personnes occupées qu'en termes de niveau d'activité, ce qui implique que le volume des ressources humaines, techniques et financières qui sont mises à la disposition de ses dirigeants est par nature limité.

Ensuite, la personnalisation extrême et la centralisation de sa gestion (voire sa focalisation en la personne unique du propriétaire-dirigeant de la PME) se traduisent, au sein du système de gestion (pouvoir - contrôle - information) et du système des valeurs préconisés au sein de l'entreprise, par la dominance des valeurs, des expériences et des attentes de cet entrepreneur- dirigeant-(fondateur) (Donckels e.a., 1993).

Cette entité "PME" est aussi caractérisée par une faible spécialisation fonctionnelle, tant au niveau de la direction (qui combine fréquemment des fonctions d'exécution et de direction, notamment lorsque la taille de l'entreprise est très limitée) que du personnel et des outils et équipements disponibles. Cette faible spécialisation n'y exclut toutefois pas la présence d'un ensemble parfois fort important d'actifs spécifiques (savoirs-faire, expérience, maîtrise spécifique d'un marché, …), souvent de nature intangible, qui donnent à l'activité de l'entreprise toute sa valeur aux yeux de ses différents partenaires extérieurs (Van Caillie,2001).

Quant à sa stratégie, elle est le plus souvent intuitive, réactive et peu formalisée. Elle émane le plus souvent de l'entrepreneur-dirigeant et de quelques collaborateurs ou de membres de sa famille et est ensuite relayée au sein de l'entreprise davantage par un ensemble de relations interpersonnelles du dirigeant avec chacun de ses employés que par un quelconque plan formalisé de développement stratégique.

Son système de gestion est par ailleurs aussi caractérisé par un système d'information interne peu complexe et peu organisé, qui laisse la part belle au dialogue et au contact direct comme vecteur essentiel de l'information au sein de la PME. Lorsqu'il se formalise, ce système d'information interne se structure alors prioritairement autour d'un système d'information comptable et financier focalisé sur le court terme et tout particulièrement sur la tenue régulière des états financiers et le calcul des coûts de revient dans l'entreprise (Raymond,1995).

Enfin, un système d'information externe simple, dominé à nouveau par le contact direct entre l'entrepreneur et les différents acteurs de son environnement (clients, fournisseurs, banquiers essentiellement), permet le plus souvent de gérer l'interface entre la PME et son environnement.

De ce portrait synthétique (et donc forcément réducteur de la réalité) proposé par Julien (1995), nous pouvons raisonnablement inférer que le design du système de contrôle de gestion mis en place en contexte PME est conditionné par la personnalité de son principal dirigeant, par un niveau relativement limité de ressources humaines, techniques et financières disponibles pour l'animer et par l'existence d'une stratégie essentiellement intuitive, réactive et peu formalisée.

Par ailleurs, ce système de contrôle de gestion apparaît généralement faire partie intégrante du système d'information général de la PME (Bragard, 1992). Or, Raymond (1995), analysant de manière synthétique les caractéristiques de la PME et leurs influences contingentes sur le design du système d'information général qui y est traditionnellement mis en oeuvre, met en exergue cinq spécificités contingentes qui vont de ce fait influer également le design du système de contrôle de gestion mis en œuvre en contexte PME.

Raymond (1995) souligne ainsi d'abord une spécificité psycho-sociologique, caractérisée par le rôle dominant exercé par un entrepreneur-dirigeant souvent peu enclin au partage d'informations et à la délégation de la prise de décisions, le plus souvent dans la crainte d'une perte d'autonomie et de pouvoir au sein de la PME ou en raison d'une focalisation excessive de ses ressources de travail personnelles (forcément limitées) sur des activités opérationnelles quotidiennes.

Ensuite, il met en évidence une spécificité environnementale, caractérisée par une incertitude élevée face à l'environnement technologique de la PME et par une grande vulnérabilité envers les forces de la concurrence, d'où naissent la plupart des risques qui pèsent sur l'entreprise.

Il souligne encore l'existence d'une spécificité organisationnelle, caractérisée par une structure peu formalisée et par une forte limitation des ressources humaines et financières disponibles, et l'existence d'une spécificité décisionnelle, caractérisée par un cycle de décision stratégique focalisé sur le court terme et d'essence fondamentalement réactive et par un processus décisionnel essentiellement intuitif, basé sur l'expérience et reposant peu sur l'utilisation d'informations et de techniques formelles de gestion.

Enfin, il met en lumière une spécificité du système d'information en lui-même, caractérisée par un stade de développement souvent peu avancé, subordonné à l'exercice de la fonction comptable, dominé par la mise en place d'applications à vocation essentiellement administratives et obligatoires et monopolisant peu d'expertise et d'expérience.

La confrontation de ces deux approches complémentaires laisse donc apparaître ce que nous pouvons considérer comme un cadre de référence théorique général inféré de l'analyse critique transversale de multiples études consacrées aux caractéristiques observées de PME et de leur système d'information. Il en ressort que le système de contrôle de gestion en contexte PME est constitué d'un ensemble de procédures et d'outils généralement intégrés au système d'information général de l'entité et utilisés le plus souvent de manière informelle par un dirigeant d'entreprise qui en est à la fois le concepteur, l'animateur et l'analyste. Quant à ses finalités, elles sont essentiellement déterminées par la personnalité et les motivations du principal dirigeant de la PME, influencé toutefois dans ses aspirations

par divers facteurs contingents parmi lesquels la nature (notamment technologique) de l'activité de la PME et la faible ampleur des ressources humaines et financières disponibles jouent un rôle clé.

Se pose alors la question de la validation de ce cadre de référence théorique par l'observation directe de la réalité de terrain.

2.3 L'exercice d'un contrôle de gestion efficace en contexte PME : une ambiguïté conceptuelle

Comme maints autres auteurs, Mc Mahon et Holmes (1991) ou Van Caillie (1993) soulignent, au départ d'études de terrain, que de nombreuses PME souffrent d'une carence au niveau des outils de gestion utilisés, tant en termes de création et de récolte de données que d'utilisation de celles-ci (notamment dans une perspective de contrôle de gestion), ce qui amène trop de dirigeants à méconnaître leurs conditions économiques exactes de production et à ne maîtriser qu'imparfaitement leur processus de création de valeur.

Chapellier (1997) nuance toutefois cette opinion en montrant en détail l'impact fort du profil du principal dirigeant de la PME et de ses finalités sur la nature et l'usage qui est fait des informations de gestion, centrales au sein de tout système de contrôle de gestion. Dans le même temps, Dupuy (1987) observe que certains dirigeants d'entreprises de petite dimension gèrent avec succès leur entreprise sans autre information que quelques données comptables de base, alors que Riggs et Bracker (1986) montrent que les PME américaines qui mettent en oeuvre des activités de prévision (notamment des ventes) et de planification intégrée génèrent une performance financière plus élevée, les autres activités traditionnellement reliées au domaine du contrôle de gestion (contrôle de la production, de la qualité ou des inventaires, par exemple) ne contribuant toutefois pas à une telle amélioration de performance.

Menées pour l'essentiel voici plus de 10 ans, ces premières études débouchent sur des constats empiriques peu homogènes. Comme le souligne Chapellier (1997), ceux-ci donnent tantôt à penser que les PME doivent disposer d'un système de contrôle de gestion et de planification affiné et évolutif si elles veulent avoir une chance de survie dans un environnement toujours plus complexe et hostile (Robinson et Pearce, 1984) (Holmes et Nicholls, 1988) (d'Amboise et Bakanibona, 1990) (Fernandez et al., 1994) et donnent tantôt à penser qu'une PME peut survivre et maîtriser les risques qui l'entourent avec un système de contrôle de gestion peu formalisé et centré sur le suivi et l'analyse régulière de quelques indicateurs pertinents judicieusement choisis par l'entrepreneur-dirigeant (Mintzberg, 1990).

Il ressort inévitablement de la lecture de ces recherches, pourtant toutes robustes scientifiquement, une impression d'ambiguïté, qui s'explique essentiellement par la multiplicité des cadres de référence à l'intérieur desquels les premières études portant sur le design et le fonctionnement du système de contrôle de gestion de la PME se sont inscrits. Cette multiplicité de cadres de référence s'explique à son tour par le fait que tant la recherche portant sur l'identité et le mode de fonctionnement de la PME (GREPME, 1995) que la recherche portant sur le domaine du contrôle de gestion (Gervais, 2000) ont connu au cours de ces deux dernières décennies une évolution profonde, les amenant du rang de sous-domaine de recherche dépendant d'un champ plus vaste au rang de champ de recherche proprement dit. Pour lever l'ambiguïté née de ces constats de constats de recherche peu homogènes et affiner la précision des connaissances, deux stratégies de recherche différentes se sont alors succédées dans la littérature.

La première porte sur l'analyse des besoins en informations présents au sein des PME et sur le design du système d'information qui en découle (Bragard, 1992) (Raymond, 1995). Il en ressort que les besoins en informations considérés comme prioritaires au sein des PME sont des besoins internes, de nature comptable essentiellement, puis des besoins externes, le plus souvent de nature commerciale et concurrentielle. Les outils mis en oeuvre pour récolter ces informations sont généralement simples et peu formalisés, la mission de récolte de l'information étant ordinairement disséminée au sein de toute l'entreprise ou confiée à différents acteurs clés de l'entreprise alors que la mission d'analyse et d'interprétation de l'information incombe quasi exclusivement au dirigeant de la PME ou à un collaborateur de confiance.

La seconde porte sur le design et le fonctionnement du système de contrôle de gestion au sens strict mis en place en contexte PME. L'examen comparé de 3 études récentes issues de ce courant de recherche et menées dans des contextes internationaux différents permet d'en faire apparaître quelques tendances lourdes ; c'est à cet examen que nous nous attachons à présent.

3 Une vision comparée de 3 études empiriques récentes

Au cours des 3 dernières années, plusieurs chercheurs, issus de contextes géographiques différents, ont cherché à mettre en évidence les caractéristiques du design et du mode de fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion mis en œuvre au sein des PME. Trois de ces travaux, basés sur une approche exploratoire de la réalité du terrain et inscrits explicitement dans le champ de la recherche en contrôle de gestion, présentent de facto des caractéristiques méthodologiques communes élevées qui rend l'analyse comparative de leurs résultats pertinente : nous nous proposons dès lors de comparer les résultats obtenus respectivement par Nobre (2001a, 2001b), Lavigne (2002) et Van Caillie (2002) et d'en souligner les résultats communs dominants.

3.1 Le cas français : l'étude de Nobre (2001a, 2001b)

L'étude de Nobre (2001a, 2001b) part d'une enquête réalisée par le biais d'entretiens directifs auprès de 86 dirigeants de PME actives dans la production de biens ou de services, occupant entre 50 et 500 personnes et indépendantes en termes de pouvoir de propriété et de gestion. Elle a pour spécificité d'étudier l'évolution de la place et du rôle du contrôleur de gestion de la PME dans une période de profonde mutation générale de la fonction même de contrôle de gestion.

L'hypothèse de base qui sous-tend cette recherche est que « même si le niveau de complexité du fonctionnement des PME ne justifie pas un transfert systématique des techniques [de contrôle de gestion] développées dans les grandes entreprises, certaines constitueraient de véritables opportunités pour les PME » (Nobre, 2001a). De ce fait, selon Nobre (2001a), le rôle et les fonctions exercées par le contrôleur de gestion en contexte PME sont amenés à évoluer vers une plus grande spécificité de la fonction, en regard de la fonction purement comptable et/ou financière avec lequel elle est souvent assimilée. Cette spécificité se voit par ailleurs renforcée par la forte évolution connue par la fonction de contrôle de gestion au sein de l'ensemble des entreprises au cours des 15 dernières années, marquées par un « véritable glissement paradigmatique se concrétisant entre autres par le passage d'une problématique de la mesure à une problématique de la représentation » (Lorino, 1995), et par le nouveau rôle d'acteur et d'objet du changement que le contrôleur de gestion se voit confier.

Reprenant la typologie des priorités et des finalités des dirigeants d'entreprises proposée par Marchesnay (1986), Nobre (2001a, 2001b) souligne la dynamique sous-jacente à l'évolution du rôle du contrôleur de gestion en contexte PME, illustrant en cela le concept de « professionnalisation » progressive de la gestion de la PME au fur et à mesure qu'elle franchit des seuils successifs en termes de croissance et de taille (Donckels e.a., 1993).

Au travers de ses résultats, Nobre (2001a) met ainsi en lumière le fait que, d'un point de vue dynamique, le contrôleur de gestion dans les entreprises occupant de 50 à 100 personnes (1er stade) présente un profil atypique et diversifié, le dirigeant de la PME exerçant lui-même fréquemment cette tâche, et que le contrôle y est essentiellement orienté vers les comportements tout en étant peu instrumenté par des outils de gestion. A un 2ème stade (100-250 personnes occupées), le contrôle de gestion se structure progressivement autour du système d'information comptable et donne une place prépondérante à l'utilisation d'outils de gestion et de planification diversifiés, l'expérience des contrôleurs de gestion et leur reconnaissance hiérarchique s'en trouvant dès lors largement accrue. Enfin, l'apparition de véritables spécialistes du contrôle de gestion caractérise un 3ème stade (plus de 250 personnes occupées), le contrôle de gestion se détachant de la dimension purement technicienne marquée par l'importance accordée aux outils comptables et budgétaires pour s'orienter vers une conception plus organisationnelle du contrôle de gestion.

Nobre (2001a, 2001b) souligne aussi que, d'un point de vue statique, les missions relevant de l'approche technicienne du contrôle de gestion (analyse des coûts et des performances, diagnostic des besoins et création d'outils comptables adéquats, …) apparaissent être des missions de base partagées par une large majorité de PME, alors que les missions relevant d'une approche plus organisationnelle du contrôle de gestion (aide à la décision, gestion stratégique des coûts, aide à la motivation des acteurs, …) sont mises en oeuvre et valorisées différemment selon un ensemble de facteurs liés étroitement à la culture et au système de gestion mis en oeuvre dans la PME (donc, en fonction des valeurs et des priorités mises en exergue par leurs dirigeants).

Toutefois, comme le souligne Nobre (2001a), « cette modélisation de la structuration du contrôle de gestion dans les PME offre la faiblesse d'être produite à partir des déclarations des acteurs concernés ».

3.2 Le cas canadien : l'étude de Lavigne (2002)

L'étude de Lavigne (2002) part quant à elle de la consultation de données émanant de 282 PME manufacturières québecoises occupant entre 10 et 250 personnes et d'un effectif moyen de 60 personnes. Ces données ont été recueillies directement auprès des dirigeants d'entreprises, sur base d'un questionnaire confidentiel couplé en retour à l'obtention d'un diagnostic externe de la situation de la PME sur base des données ainsi récoltées.

Cette étude repose sur une hypothèse générale qui s'inscrit dans un paradigme désormais classique de contingence : les caractéristiques du système d'information comptable de la PME dépendent, au moins partiellement, de facteurs de contingence structurelle (âge, taille, système technique, environnement, structure de propriété, structure de financement …) et de facteurs de contingence comportementale (formation, buts et préférences informationnelles du dirigeants, niveau de formation du comptable interne…).

Une hypothèse particulière liée à l'utilisation d'informations comptables de gestion est par ailleurs émise : les PME plus complexes et ayant des acteurs comptables plus influents adoptent davantage des pratiques de comptabilité de gestion pour favoriser la performance financière et organisationnelle de leur entreprise.

De cette étude, il résulte que, de manière statistiquement significative, les PME qui calculent informatiquement leurs prix de revient sont de taille moyenne supérieure, ont un pourcentage moyen supérieur de croissance des ventes au cours des cinq derniers exercices et montrent une plus forte proportion de comptable interne ayant une formation de niveau universitaire. Les facteurs de contingence comportementale du but de croissance et du niveau de formation du dirigeant ne montrent pas d'effets statistiquement significatifs sur les deux caractéristiques retenues (à savoir le suivi informatisé des prix de revient et le suivi des budgets de trésorerie) comme éléments du système d'information propres à la comptabilité de gestion et au contrôle de gestion. Toutefois, parmi les PME qui comptent effectivement sur ces outils informationnels de gestion, dans une plus grande proportion le dirigeant favorise fortement la croissance et détient une formation de niveau universitaire.

Lavigne (2002) en conclut que, bien que majoritairement informatisés, les systèmes d'information comptable des PME sont divers et déterminés principalement par des facteurs de contingence structurelle, parmi lesquels la taille et, à un degré moindre, le mode de croissance jouent un rôle essentiel.

3.3 Le cas belge : l'étude de Van Caillie (2002)

L'étude de Van Caillie (2002) est une recherche exploratoire portant sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion parmi les PME de la Région Wallonne. Elle est réalisée auprès de 100 moyennes entreprises manufacturières occupant entre 20 et 100 personnes 2 par le biais d'un questionnaire écrit composé essentiellement de questions semi- fermées.

Cette recherche poursuit un quadruple but. Elle vise d'abord à identifier l'importance relative accordée par le dirigeant de la PME ou, à défaut, par son responsable financier à différentes activités caractéristiques d'un système de contrôle de gestion formalisé (calcul et suivi des coûts de revient et des marges par produit et par client, suivi de la rentabilité des produits et des clients, élaboration et contrôle de budgets, tableau de bord à vocation opérationnelle ou stratégique, préparation de décisions d'investissements, suivi de la performance financière et organisationnelle de centres de responsabilités, suivi de la satisfaction des clients). Elle cherche ensuite à identifier la fréquence (quotidienne, hebdomadaire, mensuelle, …) avec laquelle chacune de ces activités est menée. Elle vise encore à décrire l'importance organisationnelle de chaque activité (en termes de volume de travail consommé par chaque activité) et la nature du contrôle qui est exercé à l'égard de chacune d'elles (localisation de l'activité dans l'organisation de l'entreprise et identification des responsables de son contrôle). Enfin, elle cherche à identifier la nature et les raisons des besoins actuels exprimés en matière de formation aux différentes activités considérées comme caractéristiques d'un système de contrôle de gestion.

Des résultats de cette étude, il ressort que tous les dirigeants interrogés assignent à leur système de contrôle de gestion la mission de calcul des coûts de revient et de préparation chiffrée des décisions d'investissement majeures de leur entreprise. En outre, ces deux missions sont jugées comme cruciales par respectivement 85 % et 65 % des répondants.

Le calcul et le suivi des marges par produit et par client et l'élaboration et le suivi des budgets sont par ailleurs considérés par 95 % des dirigeants comme des activités intégrées à leur système de contrôle de gestion, même si 75 % des dirigeants seulement les considèrent comme essentielles à la survie de leur entreprise.

Notons encore que, dans 9 cas sur 10, des budgets sont élaborés annuellement et suivis mensuellement dans 6 PME répondantes sur 10 ; dans les autres cas, le contrôle budgétaire est annuel.

Par ailleurs, les activités de contrôle de gestion de nature plus stratégique, à savoir respectivement la mise en oeuvre de tableaux de bord stratégiques, le suivi de la rentabilité des clients et le suivi de la

satisfaction des clients sont très peu mises en oeuvre parmi les PME interrogées (moins d'une PME sur 10), mais sont aussi, dans cet ordre de priorité croissant, des préoccupations immédiates des dirigeants de PME, qui ont entamé ou souhaitent entamer à court terme des actions de formation de certains collaborateurs (quasi toujours une équipe de 2 ou 3 collaborateurs) à ces activités (essentiellement de suivi de la satisfaction, voire de la rentabilité des clients).

Enfin, dans la quasi totalité des cas, les activités de contrôle de gestion sont menées par de très petites cellules (1 à 3 personnes), rattachées fonctionnellement au responsable financier de la PME. Notons toutefois que, dans tous les cas, le contrôle et l'analyse des résultats générés par ces activités est mené directement par le dirigeant de la PME, le plus souvent (mais pas systématiquement) assisté par le directeur financier.

Dans une seconde phase d'analyse des résultats, deux hypothèses, issues d'une analyse exploratoire de la littérature, sont testées successivement. D'une part, l'étendue du système de gestion, tant en termes d'activités différentes menées qu'en termes de ressources consommées, croît avec la taille de l'entreprise. D'autre part, les activités considérées comme les plus importantes sont celles liées à la maîtrise des coûts (d'où une tendance à assimiler fréquemment, dans l'esprit du dirigeant de PME, le concept de « contrôle de gestion » avec le concept de « comptabilité de gestion » ou de « comptabilité des coûts »), mais il existe une forte demande, en termes de formation, à l'égard des composantes du contrôle de gestion associées au suivi de la relation avec le client.

2 La taille moyenne relativement élevée (46 personnes occupées) des entreprises qui ont accepté de participer à cette enquête et le faible écart-type de cette taille traduit le fait que ce sont essentiellement les moyennes entreprises dont l'opinion est reflétée par cette enquête.

Les tests statistiques d'indépendance menés relativement à ces deux hypothèses confirment, à un seuil de signification de 5 %, que le nombre d'activités de contrôle de gestion menées croît avec la taille de la PME et que le nombre d'activités de contrôle de nature plus stratégique croît lui aussi avec la taille de l'entreprise. A un seuil de signification de 10 %, il apparaît que les entreprises de moins de 50 personnes occupées ne mettent en oeuvre aucune ou une seule activité de nature plus stratégique (essentiellement la tenue d'un budget, dans ce cas).

Enfin, une démarcation nette apparaît entre des activités qui sont considérées comme relevant du contrôle de gestion opérationnel quotidien, mises aux mains d'employés spécialisés et ensuite contrôlées par un dirigeant de la PME (calcul des coûts de revient et tenue de tableaux de bord opérationnels sommaires), et des activités de nature essentiellement stratégique (élaboration et suivi des budgets, analyse et suivi de l'équilibre financier et du bilan de la PME, tenue de tableaux de bord stratégiques et suivi de la performance organisationnelle de l'entreprise) réservées en termes de tenue et de contrôle à des cadres ou des dirigeants exerçant un pouvoir et un contrôle significatif dans l'entreprise.

4 Le design du système de contrôle de gestion en contexte PME : un essai de conceptualisation

Bien que menées dans des contextes environnementaux différents et afférentes à des PME de taille non uniformes (des moyennes et grandes PME dans l'étude de Nobre, de moyennes entreprises dans le cas de l'étude de Lavigne et de petites et moyennes entreprises dans le cas de Van Caillie), les 3 études présentées à la précédente section débouchent sur des résultats aux similitudes frappantes lorsque sont pris en compte les critères d'analyse de l'homogénéité des systèmes de contrôle de gestion mis en place, de l'étendue des missions du contrôleur de gestion et des systèmes de gestion mis en place au sein des PME étudiées (Tableau 1).

	Etude de Nobre (2001a, 2001b)	Etude de Lavigne (2002)	Etude de Van Caillie (2002)
Homogénéité des systèmes de contrôle de gestion mis en place en contexte PME	Non	Non	Non
Principaux facteurs contingents	Taille de la PME, objectifs économiques du dirigeant	Taille de la PME, objectif économique (essentiellement le mode de croissance)	Taille de la PME, objectif économique de croissance, nature des produits & clients
Etendue des missions confiées au contrôleur de gestion	Contrôle opérationnel essentiellement (coûts, marges, budgets), orientation technicienne Contrôle stratégique en fonction des objectifs du dirigeant, orientation organisationnelle	Contrôle opérationnel à orientation technicienne Contrôle stratégique à vocation plus organisationnelle lorsque l'objectif économique de croissance apparaît	Contrôle opérationnel à orientation technicienne Contrôle stratégique à vocation organisationnelle lorsque le dirigeant privilégie la croissance ou lorsque les marchés ciblés sont complexes en termes d'exigences des clients
Influence du système de gestion mis en place (né de l'interdépendance des systèmes de pouvoir, de contrôle et d'information dans la PME)	Oui, dominée par la nature du système de pouvoir (privilégiant l'indépendance) et du système d'information mis en place	Oui, dominée par la nature du système d'information mis en place dans la PME	Oui, dominée par la nature du système de contrôle et d'information mis en place pour "maîtriser" l'environnement turbulent de la PME

Tableau 1 : Une analyse comparée multi-critères des études de Nobre, Lavigne et Van Caillie

Il en ressort de manière récurrente que le design du système de contrôle de gestion mis en œuvre en contexte PME n'est pas homogène d'entreprise à entreprise, que son étendue et sa structure dépendent essentiellement de la taille de la PME et des objectifs économiques privilégiés par son principal dirigeant, que les missions confiées au contrôleur de gestion relèvent essentiellement du contrôle opérationnel, que l'exercice de missions de contrôle stratégique ou de pilotage est contingent au choix d'une stratégie de croissance et, enfin, que ce design est largement déterminé par la nature du système de gestion déployé par l'entrepreneur.

La confrontation de ces résultats transversaux avec ceux issus de l'analyse synthétique de la littérature présentée à la Section 2 nous conduit à postuler que la fonction de contrôle de gestion est une fonction rarement exercée de manière explicite au sein de la PME et est fortement intégrée au sein de son système d'information générale.

Visant à comprendre la nature du processus qui conduit à l'élaboration et à la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion en contexte PME, la Figure 1 propose une vision qui se veut synthétique des éléments théoriques mis en exergue ci-avant.

Il en ressort que, à l'origine même du système de contrôle de gestion de la PME se trouve l'entrepreneur, avec son expérience, ses valeurs,

sa vision du développement futur de son affaire et un environnement familial souvent fort (Chapellier, 1997). La personnalité de l'entrepreneur, et notamment son attitude générale à l'égard de l'exercice des fonctions de pouvoir et de contrôle au sein de son entreprise (Van Caillie, 2001), débouche rapidement sur une vision théorique « a priori » du design du système de contrôle de gestion à mettre en oeuvre au sein de « son » entreprise. Cette vision est ensuite modelée par la prise en compte de facteurs de contingence, qu'ils soient internes à la PME (la faible disponibilité de ressources humaines, techniques et financières inhérente à la faible taille de l'entreprise) ou externes à celle-ci (l'incertitude et le degré de spécialisation des activités induits par la nature des couples « produits/marchés » visés par la PME et essentiellement par le niveau d'exigence technologique induit par ces couples).

De la conjonction de la personnalité de l'entrepreneur et de ces facteurs de contingence internes et externes émane alors une représentation souvent précise de la « mission » ou de la raison d'être de la PME, d'où découle ensuite une hiérarchisation des buts économiques qui y sont poursuivis (au sens de Marchesnay et de sa typologie CAP/PIC, 1996) et l'ébauche d'une stratégie, souvent plus informelle que rigoureuse et détaillée. Cette stratégie est ensuite déclinée en différents objectifs opérationnels, orientés vers le court terme et assignés, souvent à nouveau de manière informelle, aux différentes activités et acteurs clés de la PME.

Au terme de cette étape émerge le design du système de contrôle de gestion formel souhaité par le dirigeant de la PME, destiné à lui fournir les éléments d'information nécessaires pour s'assurer que les moyens mis en oeuvre dans l'entreprise sont utilisés et coordonnés d'une manière suffisamment efficace pour atteindre les objectifs qui matérialisent les grandes orientations stratégiques privilégiées.

La mise en œuvre de ce système de contrôle de gestion implique ensuite l'organisation et la coordination d'un ensemble de ressources humaines et techniques, matérialisées par la réalisation et l'utilisation d'un ensemble d'applications informatisées de nature essentiellement administrative et destinées à générer régulièrement des bases de données et donc des informations qui sont ensuite comparées et évaluées par rapport aux souhaits exprimés par la direction 3.

Enfin, nous pouvons inférer des études synthétisées par Raymond (1995) ou menées par Donckels e.a. (1992) que l'exercice de ce contrôle s'opère traditionnellement en deux temps, le contrôle des résultats d'abord et le contrôle des acteurs et des actions ensuite (au sens proposé par Merchant (1998)). En pratique, une grande majorité de PME semble toutefois

3 Dans la mesure où tant les choix stratégiques que les objectifs opérationnels qui en découlent sont rarement déclinés et matérialisés d'une manière précise et rigoureuse, il paraît préférable d'évoquer, en contexte PME, les« souhaits » de la direction plutôt que des normes supposées traduire, dans le champ propre au contrôle de gestion, les objectifs précis qui découlent des décisions stratégiques prises (Anthony et Govindarajan, 1998).

limiter l'envergure du système de contrôle de gestion au seul niveau du contrôle des résultats, dans la mesure où la nature exacte des actions qui sont menées de manière récurrente dans l'entreprise et la définition des missions et des responsabilités de chacun sont fortement évolutives au fil du temps 4.

Cette vision globale du processus qui donne naissance à la configuration d'un système de contrôle de gestion en contexte PME émerge toutefois d'études ayant pris en compte globalement de vastes ensembles de PME et ayant débouché simultanément sur le constat que le design de ce système de contrôle de gestion en contexte PME est fondamentalement idiosyncratique.

Il apparaît dès lors pertinent de chercher à mettre en évidence également, au départ de cette littérature, une représentation des principaux facteurs contingents susceptibles d'exercer une influence sur ce design. La confrontation des enseignements tirés des 3 études présentées ci- avant et de notre analyse de la littérature nous semble ainsi déboucher sur le constat que le design du système de contrôle de gestion en contexte PME est déterminé, dans un paradigme de contingence, par trois facteurs, susceptibles d'être représentés graphiquement par trois axes autonomes, bien que non totalement indépendants .

Le premier axe est constitué par la taille de la PME, qui reflète elle-même l'ampleur des ressources humaines, techniques et financières disponibles au sein de l'entreprise pour élaborer et animer son système de contrôle de gestion et qui reflète aussi généralement la complexité de la structure organisationnelle de la PME (Donckels e.a., 1993). Le second axe est constitué par le degré de sophistication des couples « Produits-Marchés » servis par la PME, tant en termes d'exigences formulées par ses clients qu'en termes de complexité des produits et services offerts (eux-mêmes synonymes alors généralement de complexité des opérations liées à leur processus de conception, de production et de distribution) 5. Enfin, le troisième axe est constitué par la nature des objectifs économiques assignés à la PME, elle- même le fruit d'une interaction profonde entre la personnalité du principal dirigeant de la PME ou de son équipe dirigeante (en termes de valeur, de vision managériale et d'expérience), par la mission ou les objectifs économiques à long terme qui en découlent en termes de pérennité, d'indépendance/d'autonomie et de croissance (dans la lignée de la modélisation CAP/PIC proposée par Marchesnay (1986)) et par les choix stratégiques qui vont ensuite les matérialiser.

Ce graphe permet alors de mettre en évidence les éléments essentiels susceptibles de justifier une configuration particulière du système de contrôle de gestion au sein d'une PME particulière. De facto, ce graphe permet aussi d'expliquer la multiplicité des designs et des modes de fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion rencontrés en contexte PME, une fois confronté à la réalité du terrain.

Ainsi, si l'on analyse les configurations extrêmes du design du système de contrôle de gestion positionnées à la Figure 2, il apparaît que plus la taille de la PME est élevée, plus le degré de sophistication des couples « produits/marchés » qu'elle sert est élevée et plus les objectifs économiques reflétant les aspirations de l'entrepreneur sont marqués en priorité du sceau de la croissance, plus le système de contrôle de gestion mis en place y est développé, intégrant à la

4 Essentiellement en raison de l'extrême flexibilité organisationnelle caractéristique d'une PME obligée de s'adapter rapidement aux évolutions de son environnement, ce qui ne facilite guère l'exercice effectif du contrôle des actions et des acteurs.

5 Le degré de sophistication et la vitesse d'évolution de la technologie sous-jacente aux couples visés est par ailleurs un sous-facteur contingent essentiel de ce second axe.

fois des activités de contrôle de gestion opérationnel focalisés sur le contrôle des coûts et des marges et des activités de contrôle de gestion de nature plus stratégiques, focalisés sur le contrôle des actions et des acteurs 6.

A l'inverse, plus la taille de la PME est faible, plus les couples « produits/marchés » auxquels elle s'adresse sont standardisés et peu différenciés et plus les objectifs économiques reflétant les aspirations de l'entrepreneur sont marqués du sceau de la pérennité de

l'entreprise dans le strict respect de son autonomie, plus le degré d'incertitude qui entoure les activités et le fonctionnement de l'entreprise est faible et le risque qui en résulte apparaît alors pouvoir être géré de manière relativement intuitive et informelle par l'entrepreneur sur base de son expérience et de sa formation passée (Donckels e.a., 1993). En conséquence, le système de contrôle de gestion qui y est mis en place est relativement peu développé, n'intégrant quasi exclusivement que des activités de contrôle de gestion opérationnel.

Entre ces deux extrêmes se situent une infinité de situations, qui reflètent à la fois la multiplicité quasi infinie des caractéristiques même de chaque PME (Julien, 1995) et le caractère unique et idiosyncratique de tout système de contrôle de gestion (Merchant, 1997).

A l'analyse de la littérature existante, force est toutefois de constater que, vu leur caractère global en termes d'entités étudiées et vu leur tendance à focaliser la présentation de leurs résultats sur les situations extrêmes, la plupart des études empiriques n'apportent encore que peu de connaissances sur le design du système de contrôle de gestion développé dans des PME présentant des caractéristiques contingentes intermédiaires (telles que, par exemple, les petites entreprises de haute technologie à forte croissance).

6 Une relation forte avec le niveau d'incertitude et l'ampleur des risques qui pèsent sur le fonctionnement de la PME en raison de la combinaison de ces 3 caractéristiques peut évidemment être établie à ce stade.

CONCLUSION

Longtemps négligé, tant dans la littérature propre au champ du contrôle de gestion que dans la littérature spécifique à l'étude du fonctionnement de la PME, l'exercice de la fonction de contrôle de gestion en contexte PME a fort heureusement fait l'objet, au cours des dernières années, de plusieurs recherches empiriques dotées d'un référent conceptuel et d'une méthodologie comparables.

De l'analyse comparée de 3 de ces recherches menées dans des contextes environnementaux différents et de la confrontation de ces résultats avec les éléments issus de la littérature relative au comportement de la PME, il ressort d'abord que le design du système de contrôle de gestion et l'étendue des missions confiées au contrôleur de gestion en contexte PME ne découlent en aucun cas d'un référent-modèle unique et dépendent étroitement d'une combinaison de facteurs contingents forts et relativement indépendants les uns des autres (taille de la PME, degré de sophistication des couples«produits/marchés » servis et objectifs économiques prioritaires poursuivis).

Sur le plan des attitudes, la typologie des hiérarchies de valeurs des entrepreneurs (Croissance-Autonomie-Pérennité vs. Pérennité-Indépendance-Croissance) proposée par Marchesnay (1986) apparaît justifier, tant dans le cas français que dans le cas belge ou canadien, une part importante du design du système de contrôle de gestion mis en place en contexte PME.

Sur le plan fonctionnel, la nature de l'activité de la PME et la chaîne de valeur qui y est associée, la nature des marchés servis et le degré de complexité technologique de ses processus de production sont, classiquement, les facteurs contingents externes qui déterminent le plus le design de son système de contrôle de gestion.

Quant au contrôleur de gestion en contexte PME, il apparaît plus comme un intégrateur d'informations diverses visant à faciliter la gestion quotidienne de l'entreprise que comme un fournisseur avisé de recommandations fondées visant à faciliter le pilotage stratégique de la PME.

ref_str

- **Anthony R., Govindarajan V.** (1998), Management control systems, Mc Graw-Hill, 9ème édition, New-York Bouquin H. (1998), Le contrôle de gestion, Gestion Presses Universitaires de France, 4ème édition, Paris Bragard L. (1992), La PME et l'information, Fondation Roi Baudouin Editeur, Bruxelles
- **Chapellier Ph.** (1997), « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », Revue Internationale PME, vol. 10, n° 1, pp. 9-41.
- **D'Amboise G., Bakanibona A.** (1990), « La planification dans les PME : une synthèse de résultats empiriques, conclusions et recommandations », Revue Internationale PME, pp. 147-166
- **Donckels R., Aerts R., Cottyn M.**, Lievens J., Van Caillie D. (1993), Pleins feux sur les PME : de la théorie à la pratique, Roularta Books et Fondation Roi Baudouin Editeurs, Bruxelles.
- **Dupuy Y.** (1987), "Vers de nouveaux systèmes d'information pour le chef de petite entreprise ?", Papier de Recherche du CREGO, IAZ, Université de Montepellier 2.
- **Fernandez V., Picory C., Rowe F.** (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », Revue Internationale PME, Vol. 9, n° 1.
- **Gervais M.** (2000), Contrôle de gestion, Economica, 7ème édition, Paris.
- **GREPME** (1995), Les PME : bilan et perspectives, Economica, 1ère édition, Paris.
- **Holmes S., Nicholls D.** (1988), « An analysis of the use of accounting information by Australian small business », Journal of Small Business Management, April, pp. 57-68
- **Julien P.A.** (1995), Pour une définition des PME, in Les PME : bilan et perspectives, Economica, 1ère édition, Paris.
- **Kaplan R., Norton D.** (1996), Translating strategy into action : the BalancedScorecard, Harvard Business School Press, Boston.
- **Lavigne B.** (2002), "Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique", Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.
- **Löning H., Pesqueux Y.,** Chiapello E., Malleret V., Méric J., Michel D., Solé A. (1998) : Le contrôle de gestion, Dunod, 1ère édition, Paris.
- **Lorino P.** (1995), Comptes et récits de la performance, Editions d'Organisation, Paris
- **Marchesnay M.** (1986), La stratégie, Chotard, Paris.
- **Mc Mahon R., Holmes S.** (1991), "Small business financial management practices in North America : a literature review", Journal of Small Business Management, pp. 19-29.
- **Mc Nair C., Polutnik L, Silvi R.**(2001), « Cost management and value creation : the missing link », European Accounting Review, vol. 10, n°1, pp.33-50.
- **Merchant K.** (1997), Modern management control systems, Prentice-Hall, 1ère édition, New-York.
- **Milgrom P., Roberts J.** (1997), Economie, organisation et management, Collection « Ouvertures économiques - Balises », De Boeck Université, Bruxelles.
- **Nobre T.** (2001a), « Le contrôleur de gestion de la PME », Comptabilité – Contrôle – Audit, Vol. 7, Mars, pp.129-146.
- **Nobre T.** (2001b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », Finance Contrôle Stratégie, Vol.4, n° 2, Juin, pp. 119-148.
- **Ooghe H.**, Van Wymeersch Ch. (1996), Traité d'analyse financière, Kluwer Editions Juridiques et Presses Universitaires de Namur, 6ème édition, Namur.
- **Raymond L.** (1995), « Les systèmes d'information », in Les PME : bilan et perspectives, Economica, 1ère édition, Paris.

- **Riggs W., Bracker J.** (1986), « Operations management and financial performance », American Journal of Small Business, Winter.
- **Robinson R., Pearce J.** (1984), « Research thrusts in small firm strategic planning », Academy of Management Review, vol. 9, n° 1, pp. 128-137.
- **Van Caillie** (1993), "Les points clés de la gestion financière des Petites et Moyennes Entreprises familiales", in Donckels e.a. : Pleins feux sur les PME, Roularta Books, 1ère édition, Bruxelles.
- **Van Caillie** (2001), Principes de comptabilité analytique et de comptabilité de gestion, Les Editions de l'Université de Liège, 1ère édition, Liège.
- **Van Caillie** (2002), « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME.wallonnes », Cahier de Recherche, Collection du Département de Gestion de l'Université de Liège.

IJSURP Publishing Academy

International Journal Of Scientific And University Research Publication

Multi-Subject Journal

Editor.

International Journal Of Scientific And University Research Publication

+965 99549511

+90 5374545296

+961 03236496

+44 (0)203 197 6676

www.ijsurp.com