

Chapitre 6 :

Pratiques du contrôle de gestion dans les PME et facteurs d'influences : Etat des lieux et perspectives de recherche

Management control practices in SMEs and influencing factors : Current state and research perspectives

TAMIRI Mohamed Anis

Enseignant chercheur

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Ain Sebâa

Université Hassan II de Casablanca

Laboratoire de Recherche sur la Nouvelle Economie et Développement

Maroc

NASSIRI Asmaa

Docteure en Sciences de Gestion

Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Ain Sebâa

Université Hassan II de Casablanca

Laboratoire Modélisation Appliquée à l'Economie et à la Gestion

Maroc

Résumé

Le contrôle de gestion est une discipline relativement récente. Sa genèse trouve ses fondements dans deux approches. Une approche économique selon laquelle l'émergence du contrôle de gestion s'explique par le besoin de réduire les coûts de transaction et une approche sociologique selon laquelle le contrôle de gestion est une discipline ayant un rôle de soutien à la direction dans la prise de décision.

Depuis son apparition, le contrôle de gestion n'a cessé d'évoluer dans les grandes entreprises où les conditions de son développement sont réunies contrairement aux PME dotées d'un système d'information peu formalisé et où le dirigeant est le principal acteur.

A travers cette contribution, nous cherchons à mettre en évidence les spécificités des PME pour mieux comprendre les facteurs susceptibles d'influencer la pratique du contrôle de gestion. Nous mettons l'accent sur deux types de facteurs : Les facteurs liés au dirigeant et les facteurs liés à l'entité.

Mots clés : Pratiques du contrôle de gestion – Coûts de transaction – Facteurs liés au dirigeant – Facteurs liés à l'entité.

Abstract

Management control is a relatively recent discipline. Its origins lie in two approaches: an economic approach, which explains the emergence of management control as driven by the need to reduce transaction costs, and a sociological approach, which views management control as a discipline that supports management in decision-making.

Since its inception, management control has continuously evolved in large companies, where the conditions for its development are met, unlike in SMEs, which often have less formalized information systems and where the manager is the primary actor.

In this contribution, we aim to highlight the specific characteristics of SMEs to better understand the factors that can influence management control practices. We focus on two types of factors: those related to the manager and those related to the organization.

Keywords : Management control practices – Transaction costs – Manager-related factors – Entity-related factors.

Introduction

L'émergence du contrôle de gestion remonte au début du XXème siècle, dans un contexte marqué par une révolution industrielle d'abord en Amérique puis en Europe et en réponse aux besoins d'une meilleure allocation des ressources des entreprises et d'amélioration de leur performance afin de rester compétitives.

Le contrôle de gestion constitue un élément central du système de pilotage de la performance. Grâce à ses outils de prévision, de calcul des coûts, de suivi et de mesure des performances, il apporte un soutien indispensable à la prise de décision, ce qui explique son développement incessant.

Pour les PME, la complexité de la gestion s'accroît dans un environnement instable et le besoin d'outils efficaces pour surmonter les difficultés auxquelles elles sont confrontées se fait de plus en plus ressentir.

Les travaux de recherche soulignent l'importance des outils du contrôle de gestion dans le renforcement des capacités managériales au sein des PME. Toutefois, ces outils sont souvent mal exploités par les dirigeants de ces entreprises, ces derniers constituant les principaux acteurs de ces structures.

A travers cette contribution, nous cherchons à dresser un état des lieux du contrôle de gestion dans les PME ainsi que des principaux facteurs influençant sa pratique. Pour ce faire, nous commençons par présenter la genèse du contrôle de gestion et ses origines avant de définir le concept. Ensuite, nous mettrons en évidence les spécificités des PME susceptibles d'influencer la pratique du contrôle de gestion. Enfin, nous discuterons des pratiques du contrôle de gestion dans les PME à partir des travaux de recherche menés dans ce domaine.

1. Genèse du contrôle de gestion : Les grilles de lecture

1.1. L'approche économique :

La première perspective à l'origine de l'apparition du système contrôle de gestion repose sur l'analyse économique de l'organisation proposée par Chandler (1977). En s'appuyant sur la théorie des coûts de transaction, il soutient que l'évolution des structures organisationnelles

aux États-Unis entre 1850 et 1950 est liée à la recherche de méthodes efficaces pour une meilleure allocation des ressources en réponse aux changements de l'environnement.

A cette époque, l'organisation de l'entreprise est apparue comme la principale préoccupation des recherches. Frederick Taylor (1856 – 1915) a révolutionné le management des organisations à travers « l'Organisation Scientifique du Travail » et ses principes dans son modèle d'organisation basé sur la spécialisation (La structure fonctionnelle) alors que Henry FAYOL a défendu le modèle d'organisation hiérarchique basé principalement sur la division du travail et l'unité de commandement.

Afin d'expliquer l'évolution des systèmes de contrôle, la théorie des coûts de transaction initiée par Coase (1937) et développée par Williamson (1979) demeure la théorie économique la plus mobilisée (Johnson et Kaplan, 1987 ; Speklé, 2001). Selon Brechet & Desreumaux (1998), Cette théorie repose sur une vision contractuelle de la firme et cherche à expliquer la logique d'une efficacité économique.

Selon Coase (1937) « L'existence de la firme est alors justifiée par les coûts d'utilisation des mécanismes de prix sur le marché. Le recours au marché entraîne des coûts ». Williamson (1979) quant à lui envisage une situation intermédiaire entre les deux extrêmes de l'organisation : le marché et la hiérarchie.

En s'appuyant sur les concepts de rationalité limitée des dirigeants, du comportement opportuniste des partenaires et de la spécificité des actifs, le modèle de Williamson (1979) tente d'arbitrer entre les différentes situations afin de réduire les coûts de transaction.

Il explique que « L'entreprise moderne doit être principalement comprise comme le produit d'innovations organisationnelles dont l'objectif et les effets sont de réduire les coûts de transaction » (Williamson, 1979). Ces derniers sont définis comme la somme du coût de l'obtention d'informations, de l'exécution et de la négociation de contrats, et du coût du contrôle.

Ainsi, l'émergence du contrôle de gestion selon la vision économique s'explique par le besoin de réduire les coûts de transaction. Selon Chandler (1977), l'entreprise moderne s'est substituée aux mécanismes de marché dans la coordination des activités économiques et l'allocation des ressources.

La gestion est devenue prédominante et la main visible des managers a remplacé ce que Adam Smith appelait la main invisible des forces du marché (Chandler, 1977). La coordination administrative devra permettre d'obtenir une productivité accrue, des coûts réduits et des profits supérieurs aux résultats d'une coordination par le marché.

1.2. L'approche sociologique :

L'approche sociologique repose sur les aspects sociaux de l'interaction humaine au sein des organisations notamment les questions de conflit et de pouvoir. Elle propose de mettre l'accent sur la professionnalisation à travers une analyse du « Système des professions » (Abbott, 1988).

Selon cette approche, une profession est liée à un ensemble de tâches. Ces dernières sont reliées par des compétences particulières et les professions devront interagir les unes avec les autres pour former un système interactif.

L'exemple est celui de l'exigence de validation des comptes des sociétés cotées : Les professions d'expertise comptable et de commissariat aux comptes furent les premières branches des professions liées à la comptabilité, conduisant en 1919 à la création d'une première association professionnelle reconnue aux Etats Unis d'Amérique sous le nom de National Association of Cost Accountants (NACA) et qui regroupe des universitaires, des membres de cabinets comptables ainsi que des industriels.

Ce premier mouvement a été en faveur du développement d'autres professions spécialisées en parallèle, cette fois-ci dans la certification des comptes des entreprises familiales, établissements publics et organisation à but non lucratif, puis l'émergence d'une nouvelle discipline auparavant exclue à savoir la comptabilité de gestion.

C'est ainsi que la comptabilité analytique initialement contrôlée par les professionnels de la comptabilité financière au sein des entreprises, coupe le lien avec la profession d'expertise comptable pour devenir indépendante.

Au-delà du calcul des coûts, le rôle de soutien à la direction dans la prise de décision a été rapidement assigné à ce nouveau système de contrôle appelé par la suite « Contrôle de gestion ». Il n'était plus question de se limiter à la comptabilisation des événements,

opérations et faits réels mais, une importance cruciale a été accordée aux prévisions, aux calculs analytiques et à l'explication des écarts entre les données réelles et prévisionnelles.

2. Définitions et développement du concept :

Le contrôle de gestion est une discipline de gestion relativement récente comparativement à d'autres fonctions au sein des organisations. Ce n'est qu'en 1931 que l'institut des contrôleurs de Gestion aux Etats-Unis (*Controller Institute of America*) fut créé, marquant ainsi la date officielle de l'apparition du contrôle de gestion. Depuis cette date, la fonction contrôle de gestion a occupé une place importante au sein des entreprises et n'a cessé de se développer dans ce pays puis en Europe.

2.1. Définitions du contrôle de gestion :

Une première conceptualisation du contrôle de gestion comme processus date de 1965 grâce à Robert N. Anthony dans son ouvrage « Planning and control systems : A framework for analysis » où il décrit l'entreprise comme un regroupement de ressources et explique que « *la gouverne, la coordination et la surveillance sont trois dimensions cruciales de l'entreprise créatrice d'ordre* ».

Cette première conception sera par la suite affinée à travers sa célèbre définition selon laquelle le contrôle de gestion est « *Le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience pour réaliser les objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965). Grâce à Anthony (1965), les premiers jalons de la fonction ont été mis en place en soulignant l'importance de la synergie entre le contrôle de gestion et le top management.

La conceptualisation du contrôle de gestion s'est poursuivie avec d'autres définitions, parmi lesquelles nous citons :

- « Ensemble des actions, attitudes, outils et procédures qui permettent à l'entreprise de se doter d'objectifs à long, moyen et court terme et de s'assurer continuellement de leur réalisation » (Garmilis, Arnaud & Vignon, 1988) ;

- « Les processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation » (Robert Simons, 1995) ;
- « Un système de régulation des comportements de l'Homme dans l'exercice de sa profession et, plus particulièrement lorsque celle-ci s'exerce dans le cadre d'une organisation » (Burlaud et Simon, 1997) ;

Les diverses conceptualisations du contrôle de gestion s'accordent sur son rôle de pilotage. Il est conçu comme un ensemble de dispositions destinées à fournir aux dirigeants et aux différents responsables d'une organisation des données réelles sur la marche de l'entreprise. La comparaison de ses données réelles avec des données prévisionnelles devra permettre le déclenchement de mesures correctives appropriées.

2.2. Développement du contrôle de gestion :

Selon Henry Bouquin (1991), les dirigeants de toute organisation cherchent à réunir des moyens de contrôle pour avoir une maîtrise des décisions, actions, comportements et événements qui conditionnent l'atteinte des objectifs poursuivis.

En effet, « *les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs, de règles et de processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie, et le contrôle de gestion apparaît comme régulateur des comportements* » (Bouquin, 1991).

A ce niveau, il convient de préciser que le contrôle recherché rejoint l'acception de parvenir à ses buts et non pas de surveiller, gouverner, diriger ou encore commander. Pour ce faire, le contrôle devra réunir les conditions permettant :

- D'éviter de poursuivre des projets mal choisis ;
- De limiter les risques de dérapage ;
- De bien agir ;
- De réagir en temps opportun ;

3. La PME : Définition et spécificités :

De nos jours, les PME sont devenues l'instrument privilégié des gouvernements pour l'obtention de résultats économiques satisfaisants à travers des politiques publiques destinées à booster leurs activités. La définition de la PME et l'étude de ses spécificités ont suscité l'intérêt de nombreuses études portant sur l'objet « PME » souvent difficile à appréhender.

3.1. Une ambiguïté dans la définition de l'objet PME :

L'objet « PME » a occupé une place importante dans les travaux de recherche. Ces derniers ont tenté de rendre sa définition universelle pour deux principales raisons :

- D'une part, il s'agit d'un besoin exprimé par les autorités gouvernementales en vue de repérer les PME pour leur canaliser les aides dans le cadre des politiques publiques qui visent l'expansion de leurs activités ainsi que leur développement ;
- D'autre part, il s'agit d'un besoin exprimé par la communauté scientifique afin de mieux cerner l'objet « PME » et dégager les caractéristiques qui le distinguent des autres entreprises, notamment celles de grande taille, voire procéder à des comparaisons entre des PME relevant de contextes différents (Torrès, 2002) ;

La définition souvent évoquée repose sur la taille mesurée par l'effectif des salariés, le total des actifs ou encore le volume du chiffre d'affaires (Torrès, 1997). Ces indicateurs restent non-universels en raison des différences constatées entre les niveaux de développement en passant d'un pays à un autre, de même entre secteurs d'activité au sein d'une même économie, d'où le caractère hétérogène des PME.

Le recours au critère de taille pour la définition de la PME relève d'une approche traditionnelle qui limite l'appréhension de l'objet « PME » à des indicateurs apparents (Julien, 1990). Ces indicateurs demeurent critiquables en raison des limites que comporte la mesure de la taille par l'effectif des salariés, le volume du chiffre d'affaires etc... en passant d'un secteur d'activité à un autre, d'autant plus lorsqu'on passe d'une économie développée à une économie sous-développée ou en voie de développement.

Devant cette réalité, nous soulignons l'absence d'un consensus quant à la définition de la PME chez la communauté scientifique, contrairement aux pouvoirs publics qui utilisent des

indicateurs tels que l'effectif des salariés, le total actif du bilan, le chiffre d'affaires etc... tout en les adaptant à leur contexte.

Pour remédier à ce problème, la communauté scientifique estime qu'il est pertinent de recourir à des variables de nature qualitative plutôt que des variables quantitatives souvent indisponibles. Les aspects qualitatifs de la PME, auxquels la communauté scientifique s'est intéressée tiennent compte principalement du dirigeant et de ses comportements managériaux, de l'évolution de la firme et de ses relations avec son environnement (Julien, 1990 ; Torres, 2002).

3.2. Spécificités de la PME et de son comportement managérial :

Dans l'objectif de comprendre son fonctionnement ainsi que son comportement managérial et ses relations avec son environnement, il a fallu pénétrer « la boîte noire PME ». Les travaux de recherche se sont multipliés afin de mettre le point sur les spécificités des petites et moyennes entreprises. Les résultats montrent qu'il est question de mettre en exergue cinq principales caractéristiques, à savoir :

- Une fragilité au niveau de la structure des PME ;
- Une gestion personnalisée ;
- Une gestion de proximité ;
- Un système d'information peu formalisé ;
- Une stratégie fondée sur l'intuition.

Ces caractéristiques constituent des facteurs non négligeables d'influence sur la pratique du contrôle de gestion dans les PME et qu'il convient de souligner.

3.2.1. La PME : Une structure fragile

Les travaux de recherche sur les PME montrent que ces entités sont fragiles. En effet, les PME sont sensibles au moindre choc (Marchesnay, 1991 ; Torrès, 1999). Les répercussions d'un événement qui paraît normal dans la vie de toute entreprise, sont susceptibles d'être catastrophiques dans le cas d'une PME, contrairement aux grandes entreprises qui sont mieux dotées en ressources pour faire face aux problèmes et obstacles rencontrés.

Ce phénomène qualifié d'effet « Papillon » ou effet de « Grossissement » persiste d'autant plus que la taille de l'entreprise est petite. De manière générale, la sensibilité d'une entreprise aux chocs exogènes et/ou endogènes, notamment pour le cas d'une PME, se mesure par le degré de dépendance économique. A titre d'exemples :

- Lorsque le chiffre d'affaires provient en majorité d'un seul client, l'entreprise est en situation de dépendance ;
- Le départ à la retraite d'un salarié constitue à son tour un événement marquant dans la vie d'une PME puisque le poids relatif de chaque salarié est significatif ;
- Un déficit de trésorerie est un problème pouvant mettre fin à la vie d'une PME (Julien, 1990 ; Torrès, 1999) ; Etc...

3.2.2. Une gestion personnalisée où le dirigeant est le principal acteur :

Parmi les spécificités de la PME, sa gestion personnalisée où le dirigeant joue un rôle central. En effet, sa personnalité, ses valeurs, son profil psychosociologique, ses buts et ses aspirations, exercent une influence significative sur les modes de gestion et de fonctionnement de son entreprise.

La recherche souligne que le degré de dépendance de la PME de son dirigeant est élevé en raison de ses qualités de dirigeant / propriétaire / fondateur, sa compétence et son expérience qui lui confèrent tous les pouvoirs. La concentration du capital de la PME entre les mains d'une seule personne ou d'une même famille entraîne :

- L'absence d'un contre-pouvoir au sein de la PME, d'une part ;
- La légitimité de la gestion et de la prise de décision par le créateur de l'entreprise, d'autre part ;

En somme, toute prise de décision au sein d'une PME relève des pouvoirs de son dirigeant tandis que le rôle de ses collaborateurs se limite à l'exécution.

3.2.3. Une gestion de proximité :

Le management de la PME se démarque de celui de la grande entreprise par sa proximité tant en interne qu'en externe (Julien, 1990 ; Torrès, 1997).

Au niveau interne, le dirigeant d'une PME est généralement proche de ses salariés puisqu'ils partagent le même milieu de travail. La ligne hiérarchique est courte mais sans qu'elle disparaisse puisque le pouvoir demeure entre les mains du dirigeant-propriétaire.

Les études soulignent également l'absence d'une décomposition par fonctions en raison de l'impossibilité de différencier les tâches, d'une part, et de la polyvalence du dirigeant (Kalika, 1987 ; Marchesnay, 1991 ; Torrès, 2002), d'autre part. Cela explique pourquoi une analyse fonctionnelle auprès des PME est moins pratique (Kalika, 1987 ; Marchesnay, 1991 ; Torrès, 2002).

Au niveau externe, la relation du dirigeant avec ses clients et fournisseurs, et de manière générale, l'ensemble des acteurs relevant de l'environnement de la PME, est une relation de proximité. En tant que propriétaire-dirigeant, il est l'unique représentant légal et légitime de son entreprise.

De plus, les clients et fournisseurs de la PME relèvent du propre carnet d'adresses de son dirigeant (Torrès, 1999). En effet, toute PME s'évalue à partir du réseau de son dirigeant puisque son capital est principalement relationnel (Torrès, 1999 ; 2002).

Cette dimension relationnelle se traduit par une proximité physique entre le dirigeant et les acteurs relevant de l'univers de son entreprise, qu'il s'agisse de salariés, clients, fournisseurs, etc... une proximité qui se matérialise par des relations de natures interpersonnelles et informelles tissées avec ces différents acteurs (Torrès, 1997).

La gestion de proximité qui caractérise la PME constitue le principal mécanisme de coordination tant au niveau interne qu'au niveau externe (Kalika, 1987 ; Marchesnay, 1991 ; Torrès, 2002).

3.2.4. Un système d'information peu formalisé :

La circulation des informations au sein des PME est caractérisée par une préférence aux médias informels contrairement aux grandes entreprises qui mettent en place des systèmes de communication et de coordination formalisés (Torrès, 2002).

Les chercheurs s'accordent sur le fait que les PME disposent de systèmes d'information sous-développés puisque le management des petites et moyennes entreprises recourt généralement à des moyens plutôt informels, souples et directs pour l'obtention d'informations grâce à la proximité comme mécanisme de coordination entre les acteurs (Kalika, 1987 ; Marchesnay, 1991 ; Torrès, 2002).

3.2.5. Une stratégie fondée sur l'intuition :

L'adoption d'un comportement réactif plutôt qu'anticipatif est une conséquence directe de l'absence de systèmes d'information et de gestion formels et assez développés au sein des PME. Devant cette réalité, les dirigeants de PME utilisent leur intuition pour nourrir le processus de prise de décision (Marchesnay, 1991 ; Torrès, 2002).

En matière de politique financières, les études montrent l'absence d'une stratégie de financement appropriée. Les dirigeants des PME privilégient l'autofinancement et le capital d'origine personnelle ou familiale au détriment des autres formes de financement notamment le recours au marché bancaire ou encore au marché des capitaux (Torrès, 2002).

Au-delà des spécificités de la PME, les études montrent que les difficultés rencontrées par ces entreprises trouvent principalement leurs origines dans la faiblesse des moyens humains ainsi que le manque de formation, l'insuffisance des moyens techniques et l'absence de politiques managériales incitatives. L'ensemble de ces facteurs permettent de comprendre pourquoi la pratique du contrôle de gestion dans les PME tarde à évoluer.

4. Les outils et pratiques du contrôle de gestion dans les PME :

Les études montrent que le contrôle de gestion n'existe généralement pas en tant qu'entité autonome. Il est souvent exercé par le responsable de la fonction comptable et financière de l'entreprise, tandis que la prise de décision reste exclusivement des prérogatives du dirigeant.

Afin de souligner les pratiques du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises, nous dressons, dans ce qui suit, un panorama sur l'utilisation des outils de prévision, de suivi et de contrôle dans les PME.

4.1. Les outils du contrôle de gestion dans les PME :

4.1.1. Les outils de prévision :

Les études montrent que les PME recourent le plus souvent à leurs données historiques pour établir leurs prévisions ou encore pour la fixation de leurs objectifs pour l'année à venir. Ces derniers prennent la forme de budgets d'exploitation établis sur un horizon temporel limité à un an. Cela s'explique par :

- L'indisponibilité d'informations qui serviront de base pour prédire leurs résultats ou encore pour fixer leurs objectifs, d'une part ;
- L'attitude de doute, de méfiance ou encore de réserve résultant souvent d'anticipations négatives quant aux changements de l'environnement, d'autre part ;

4.1.2. Les outils de suivi :

Les dirigeants des PME conçoivent des tableaux de bord classiques appelés des « Flashs ». Ces derniers comprennent généralement des indicateurs financiers calculés à une date donnée de l'exercice comptable, tels que le chiffre d'affaires, la marge, le coût unitaire etc... ou non-financiers, tels que les commandes en cours, l'effectif des salariés etc... avec des comparaisons dans le temps et selon un horizon majoritairement mensuel, à défaut trimestriel, afin d'apprécier leur niveau de performance et permettre la mise en place rapide d'actions correctives.

Cependant, les dirigeants utilisent des indicateurs peu pertinents en se concentrant sur des données opérationnelles et immédiates, plutôt que sur des indicateurs composites et synoptiques en intégrant à la fois des informations internes et des données relatives à l'environnement. Enfin, il convient de souligner que le taux d'adoption des tableaux de bord demeure faible.

4.1.3. Les outils de calcul des coûts :

Le Direct costing demeure la méthode prédominante en raison de sa simplicité. Elle permet d'isoler les charges fixes et retenir uniquement les charges variables pour déterminer les marges, l'objectif étant de repérer les activités les plus rentables contribuant à la couverture des charges fixes. Le coût complet est peu répandu en raison de sa complexité d'une part et des ressources (Humaines et financières) nécessaires pour sa mise en place, d'autre part.

4.2. Pratique du contrôle de gestion dans les PME : Quels facteurs d'influence ?

La reconnaissance de la PME comme contexte de l'étude des pratiques du contrôle de gestion permet de repérer plusieurs facteurs d'influence qu'il est possible de regrouper en deux familles : Les facteurs liés au dirigeant de la PME et les facteurs liés à l'entité.

4.2.1. Les facteurs liés au dirigeant :

Le contrôle de gestion est influencé par la formation du dirigeant. En effet, lorsque ce dernier dispose d'une formation en gestion, il accorde une place plutôt formelle au contrôle en adaptant sa comptabilité à ses besoins pour en faire un support de gestion lui produisant des résultats périodiques afin de piloter son activité. Le système de contrôle peut-être également le reflet des valeurs, de l'expérience, de la culture et des aspirations du dirigeant-propriétaire.

Toute stratégie se décline en objectifs opérationnels sur le court terme. Ces derniers vont dicter par la suite comment seront mise en place les outils formels de collecte et de comparaison de données dans un objectif de contrôle. Dans le cas des PME, ce design émane du dirigeant « Entrepreneur » dont la vision et la perception de la fonction « Contrôle » définiront dans notre cas une stratégie souvent informelle.

Une étude intéressante de Thierry Nobre & Cindy Zawadzki (2013) souligne un paradoxe chez dirigeants de PME qui, bien qu'initiateurs du projet d'introduction du contrôle de gestion, développent un comportement de résistance au changement pour préserver un mode de management intuitif et centralisé.

En adoptant un tel comportement, le dirigeant cherche à protéger ses « zones d'incertitude ». Même avec la croissance de la taille et la mise en place d'une direction administrative et

financière (Au lieu de sous-traiter la comptabilité à un cabinet), le responsable financier est perçu par le dirigeant comme une menace de dépossession car cela remet en cause son contrôle panoptique et intuitif.

En conséquence, lorsque les rapports de pouvoir et les sources de légitimité ne sont pas préalablement redéfinis, l'échec d'une introduction du contrôle de gestion est inévitable et garanti car sa mise en place est vécue comme une agression envers le dirigeant et une perte de son pouvoir discrétionnaire.

4.2.2. Les facteurs liés à l'entité :

La taille de l'entreprise (mesurée par le chiffre d'affaires) joue un rôle discriminant. Le contrôle de gestion se formalise d'autant plus que le chiffre d'affaires est élevé. En effet, force est de constater que les entreprises industrielles ou celles disposant de processus complexes tendent à formaliser davantage leurs outils, contrairement aux prestataires de services.

Certes que dans la majorité des PME, le contrôle de gestion reste focalisé sur la maîtrise des coûts et des marges plutôt que sur le pilotage stratégique à long terme. Toutefois, la fonction se professionnalise au fur et à mesure que l'entreprise franchit des seuils de taille, passant ainsi d'un contrôle informel des comportements à un système structuré autour d'outils comptables.

Conclusion

En guise de conclusion, le contrôleur de gestion en contexte PME n'est pas encore pleinement un pilote stratégique. Il agit principalement comme un intégrateur d'informations diverses destiné à faciliter la gestion quotidienne. L'exercice de la fonction reste focalisé sur le calcul des coûts et des marges.

L'absence d'un découpage organisationnel limite souvent l'exercice effectif du contrôle des actions et des acteurs au profit du seul contrôle des résultats financiers. Le design du système de contrôle de gestion en PME n'est pas standardisé. Il résulte d'une interaction complexe entre la personnalité du dirigeant et la taille de l'organisation, et son envergure stratégique reste subordonnée à la volonté de croissance et à la personnalité du dirigeant.

Cependant, même en présence des outils du contrôle de gestion dans les PME, leur utilisation reste embryonnaire et fragmentée pour plusieurs raisons. Tout d'abord, la PME se démarque par la prédominance du contrôle informel et intuitif exercé par son dirigeant qui œuvre en faveur d'une supervision directe au lieu d'utiliser des systèmes d'informations complexes mais efficaces.

BIBLIOGRAPHIE

- Abbott, A. (1988). The system of professions: An essay on the division of expert labour. The University of Chicago Press.
- Anthony, R. N. (1965). Planning and Control Systems: A Framework for Analysis.
- Arnaud, H., Garmilis A., Vignon V. Le contrôle de gestion en action, Paris
- Besson, P., & Bouquin, H. (1991). Identité et légitimité de la fonction contrôle de gestion. *Revue française de gestion*, 82(1), 60-71.
- Brechet, J. P., & Desreumaux, A. (1998). Le thème de la valeur en sciences de gestion : représentations et paradoxes. Actes des XIVèmes Journées nationales des IAE, 27-526.
- BURLAUD, A., & SIMON, C. La mesure comptable, un enjeu de société. *Comptabilité, Finance et Politique*, 49.
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica* N.S, 4, 386-405.
- Eichner, A. S. (1978). The Visible Hand. The Managerial Revolution in American Business. By Alfred D. Chandler Jr., Cambridge, Mass., Harvard University Press, 1977. Pp. xvi + 608. \$18.50. *Business History Review*, 52(1), 98-101.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The rise and fall of management accounting [2]. *Strategic Finance*, 68(7), 22.
- Julien, P. A. (1990). Vers une typologie multicritère des PME. *Revue internationale PME*, 3(3-4), 411-425.
- Kalika, M. (1987). Stratégies pour la PME, Bertrand Saporta Montchrétien. *Revue Française de Gestion*, 65(1), 171-171.

- Marchesnay, M. (1991). La PME: une gestion spécifique. *Économie rurale*, 206, 11-17.
- Speklé, R. F. (2001). Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective. *Accounting, organizations and society*, 26(4-5), 419-441.
- Torrès, O. (1997). Pour une approche contingente de la spécificité de la PME. *Revue internationale PME*, 10(2), 9-43.
- Torrès, O. (1999). *les PME* (p. 51). Paris: Flammarion.
- Torres, O. (2002). Face à la mondialisation, les PME doivent mettre du territoire et de la proximité dans leurs stratégies de glocalisation. In *Xieme Conference de l'Association Internationale de Management Strategique (AIMS)*.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: The governance of contractual relations. *Journal of Law and Economics*, 22(2), 233–261.