

LE DESIGN DU SYSTÈME DE CONTRÔLE DE GESTION DES PME: UNE QUÊTE DE STABILITÉ ADAPTATIVE

Résumé

Si l'étude du design du système de contrôle de gestion constitue actuellement une des thématiques privilégiées au sein de la recherche, le contexte spécifique de la PME reste cependant peu envisagé. La présente contribution propose, dans un premier temps, une revue des études consacrées aux critères permettant de définir le système de contrôle de gestion d'une entreprise et aux spécificités que manifestent les PME à cet égard. Dans un second temps, elle propose et explore, au départ de l'analyse de six études de cas, un modèle, synthétique, contingent et représentatif des critères pertinents, permettant, d'une part, de caractériser le design du système de contrôle de gestion en contexte PME et, d'autre part, de comprendre la manière dont il se structure et évolue dans une quête constante de stabilité adaptative.

Mots clés : Système de contrôle de gestion - PME – Facteurs de contingence

THE DESIGN OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEMS ADOPTED BY SMEs: A SEARCH FOR ADAPTIVE STABILITY

Abstract

The design of management control systems constitutes at present one of the themes privileged within the research. However, the specific context of the SMEs remains little envisaged. The present contribution proposes, at first, a review of the studies dedicated to the criteria allowing to define the management control system of a company and to the specificities of the SMEs in this respect. Following, it proposes and investigates, from the analysis of six case studies, a synthetic, contingent, and representative model of the relevant criteria, allowing, on one hand, to characterize the design of management control systems in the SMEs' context and, on the other hand, to understand the way it forms and evolves in a constant search for adaptive stability.

Key words: Management control systems – SME - Contingency theory

I. Introduction

L'étude du design du système de contrôle de gestion (désormais DSCG) constitue actuellement une des thématiques privilégiées au sein de la recherche en contrôle de gestion (Merchant et Van der Stede, 2007). Toutefois, le contexte spécifique de la PME y reste peu envisagé (Davila, 2005 ; Nobre, 2001 ; Reid et Smith, 2000).

Les études consacrées spécifiquement au DSCG des PME (Bajan-Banaszak, 1993 ; Chapellier, 1997 ; Davila, 2005 ; Kabwigiri et Van Caillie, 2007 ; Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) montrent néanmoins la prépondérance de deux contingences : d'une part, le rôle joué par l'entrepreneur qui influence la configuration du système élaborée avec la double volonté de gérer au mieux ses ressources rares et de maîtriser le risque opérationnel afin d'offrir une certaine stabilité à la firme et, d'autre part, le rôle joué par le contexte environnemental, perturbateur de la stabilité du système, qui le conduit à une permanente évolution adaptative.

Certains critères permettant de définir le DSCG d'une entreprise n'ont cependant pas ou peu été explorés en contexte PME, notamment au regard des cinq spécificités contingentes des PME mises en lumière par Raymond (1994). La présente contribution propose donc, tout d'abord, une revue des études consacrées aux critères permettant de définir le système de contrôle de gestion d'une entreprise et aux spécificités que manifestent les PME à cet égard. Après la présentation de la méthodologie de recherche utilisée, basée sur l'analyse de six études de cas, elle propose et explore ensuite un modèle synthétique, contingent et représentatif des critères pertinents, permettant, d'une part, de caractériser le DSCG en contexte PME et, d'autre part, de comprendre la manière dont il se structure et évolue dans une quête constante de stabilité adaptative.

II. Cadre conceptuel

Evolution du champ du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline en pleine évolution (De Rongé et Cerrada, 2005) dominé par deux écoles : l'une mettant l'accent sur l'exercice du contrôle et du pouvoir (suivie par Gervais (2000), par exemple), ancrée sur la maîtrise d'un ensemble d'outils essentiellement comptables et permettant l'atteinte de résultats préétablis ; et l'autre, plus comportementale (suivie par Merchant et Van Der Stede (2007), par exemple), soutenant que la première fonction d'un SCG est d'influencer les comportements afin d'augmenter la probabilité d'atteinte des objectifs de l'organisation.

Ces deux écoles ont donné naissance à deux modèles au sein de la littérature scientifique. Le modèle classique ou traditionnel renvoie, selon plusieurs auteurs (Bouquin, 2005; De Rongé et Cerrada, 2005 ; Langfield-Smith, 1997) aux travaux d'Anthony (1965). Ce dernier souligne que le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente, dans le but d'atteindre les objectifs de l'entreprise. Néanmoins, si l'importance des travaux d'Anthony est indubitable, son modèle présente plusieurs limites. En effet, il met principalement l'accent sur les contrôles de type comptable et financier au sein du système de contrôle de gestion (désormais) SCG ainsi que sur l'exercice du pouvoir et de ses conséquences et il sépare le contrôle de gestion des contrôles stratégique et opérationnel (Otley et al., 1995). De plus, sa définition s'intègre dans une théorie normative où domine l'optimisation des ressources (principalement financières) en vue d'atteindre des objectifs préétablis et cette vision n'a de sens que dans un contexte de stabilité de marché, ce qui est rarement le cas de nos jours.

Prenant ces critiques en compte, un modèle de nature plus comportementale a vu le jour. Le SCG y est décrit comme un processus qui permet d'influencer les comportements (Flamholtz

et al., 1985) et qui doit permettre de favoriser la coopération collective des individus et des diverses unités grâce à la poursuite d'objectifs congruents (Ouchi, 1979; Flamholtz, 1983).

La majorité des définitions intègre donc toujours les processus d'organisation des ressources en vue d'atteindre les objectifs découlant des choix stratégiques que les dirigeants de l'entreprise souhaitent mettre en oeuvre. Néanmoins, Merchant et Van Der Stede (2007) soulignent que la première fonction du contrôle de gestion est d'influencer les comportements en vue d'augmenter la probabilité d'atteindre les objectifs, que les objectifs ne doivent pas être spécifiquement quantifiables ou financiers, et qu'ils ne sont plus à envisager dans une perspective déterministe. Leur présence devient alors un moyen de baliser l'espace de liberté des acteurs.

Au cours de ces deux dernières décennies, les SCG ont donc évolué d'une information plus formalisée, financière et quantitative vers une information de plus grande ampleur, externe et intégrant tant les aspects financiers que non financiers (Arnaud et al., 2001 ; Chenhall, 2003).

Critères caractérisant les systèmes de contrôle de gestion

Une multitude de critères ont été utilisés pour caractériser les SCG. A notre connaissance, aucune grille de lecture unificatrice n'a été proposée à ce jour en contexte PME. Nous proposons donc une revue de la littérature de ces critères afin de les analyser, à la section suivante, au regard des spécificités de la PME.

Traditionnel *versus* non traditionnel

Le premier critère caractérisant les SCG que l'on peut retenir des deux modèles dominants est leur nature traditionnelle ou non traditionnelle.

Dans leur forme traditionnelle, les contrôles ont une dominante financière et sont principalement basés sur des outils tels que les budgets ou les outils de mesures de la performance financière (Ittner et Larcher, 1995).

Dans leur forme non traditionnelle, les contrôles intègrent la dimension non financière, ont une orientation de plus long terme et doivent permettre tant à l'entreprise qu'aux individus de s'adapter à leur environnement. De nouveaux outils et méthodes ont donc vu le jour tels que la Balanced Scorecard ou l'Activity Based Costing (ABC) pour répondre à ces besoins.

S'il est clair que la nature de ces systèmes est différente, plusieurs auteurs (Arnaud et al., 2001) soulignent également leur complémentarité.

Centralisé *versus* décentralisé

On peut aussi définir les contrôles selon la manière dont ils sont exercés. Plusieurs auteurs (Burns et Waterhouse, 1975 ; Whitley, 1999) ont souligné que certaines entreprises disposent d'un système de contrôle de gestion centralisé, avec une démarche de contrôles de type 'top-down', dans lequel peu d'autonomie est laissée au personnel, le système étant alors, selon Whitley (1999), plus informel. Mais, à l'inverse, le système peut être décentralisé, le personnel disposant alors de plus d'autonomie et cette décentralisation impliquant souvent une certaine formalisation des contrôles.

Ex post versus Ex ante

Les contrôles peuvent également être envisagés dans leur dimension temporelle. Ainsi, les procédures mises en place au sein d'un SCG sont des contrôles dits *ex ante* tandis que l'analyse des écarts entre les ressources budgétées et les ressources utilisées est caractérisée par son application *ex post*. Notons aussi que le SCG lui-même peut soutenir un modèle de

régulation *ex ante* ou *ex post*. Le premier met alors l'accent sur la planification, tandis que le second est structuré autour du pilotage (Fernandez et al., 1996).

Proactif versus réactif

Les contrôles peuvent aussi être caractérisés par la fonction qu'ils remplissent au sein de l'entreprise. Ainsi, certains contrôles ont une fonction préventive, d'anticipation et sont qualifiés de contrôles 'proactifs'. Ce type de contrôles permet ainsi de prémunir l'entreprise de certaines actions qui pourraient affecter sa performance (Merchant et Van Der Stede, 2007: 5) et d'anticiper les changements du marché. Il s'agit, par exemples, des processus de planification des actions à réaliser ou de la mise en place d'une veille stratégique. Les contrôles réactifs ont au contraire une fonction plus informative destinée à permettre la mise en œuvre d'actions correctrices. Il s'agit, par exemple, de l'analyse des écarts entre les ressources budgétisées et les ressources utilisées pour une période donnée.

Étroit versus distant

Merchant et Van Der Stede (2007: 127) définissent ces critères selon le degré d'assurance, pour le management, que les salariés agiront en congruence avec les objectifs de l'entreprise. Ainsi, au plus haut degré, le SCG de type étroit est un système dans lequel les individus sont presque considérés comme des machines appliquant ce qui est inscrit dans les multiples règles, procédures, codes de conduite et autres régulations au sein de l'entreprise. Le SCG de type distant, quant à lui, est un système dans lequel les individus disposent d'une certaine autonomie et de libertés dans la prise de décision. Les auteurs soulignent cependant que le SCG ne peut être étroit que si le management dispose d'une bonne connaissance de ce qui doit être contrôlé en relation avec les objectifs de la firme, et s'il peut implémenter les formes de

contrôles choisies de manière efficace, en évitant de possibles effets cachés. Le choix du type étroit ou distant dépend donc du contexte mais aussi du profil du dirigeant ou des managers.

Formel *versus* informel

Un critère qui a été analysé par de multiples auteurs (Anthony et al., 1989 ; Langfield-Smith, 1997 ; Simons, 1995...) concerne la formalisation des contrôles. Selon Simons (1995), les contrôles formels, dans une vision traditionnelle et dans leur forme mécaniste, impliquent des règles formelles, des procédures standardisées, des routines et des régulations. Néanmoins, ils peuvent aussi être utilisés de manière interactive, dans une vision non traditionnelle, et soutenir tant l'apprentissage organisationnel que l'adéquation avec l'environnement. Langfield-Smith (1997) y inclut les règles, les procédures opérationnelles 'standard' et les systèmes de budgets et souligne que les contrôles formels sont plus visibles, plus objectifs et plus faciles à identifier pour la recherche. Il y intègre les contrôles de résultats qui ont une nature de 'feed-back' et souligne qu'ils sont souvent financiers. Il s'agit de contrôles dont le but est de s'assurer que les résultats sont atteints et qui impliquent de surveiller, de mesurer et d'effectuer des actions correctrices. Ils peuvent aussi être *ex ante*, incluant alors des contrôles administratifs, comme les procédures opérationnelles standard et les normes, des contrôles de type culturel et personnel, comme les polices de Gestion des Ressources Humaines, et des contrôles comportementaux. Selon Ouchi (1980), les systèmes de contrôle informels impliquent un modèle d'influence réciproque au travers d'un système de communication entre les deux niveaux organisationnels (Kabwigiri, 2007). Langfield-Smith (1997) ajoute qu'il s'agit de contrôles dont le design n'est pas conscient, de polices non écrites qui sont souvent dérivées de la culture organisationnelle ou en sont un artefact¹.

Notons enfin que plusieurs auteurs (Langfield-Smith, 1997 ; Otley, 1994 ; Merchant, 1998 ; ...) ont souligné le fait qu'un SCG est un ensemble d'outils complémentaires comprenant tant

les contrôles formels qu'informels. De plus, les contrôles formels peuvent être dépendants de la nature des contrôles informels mis en place (Otley, 1980; Flamholtz, 1983).

Mécaniste *versus* Organique²

Une classification des contrôles tient compte de leur forme mécaniste ou organique. Ainsi, Perrow (1970) les distingue selon le degré de discrétion et de pouvoir laissé aux managers, le type de coordination à l'intérieur des groupes et le degré d'interdépendance entre les groupes. Le contrôle organique implique un degré élevé de discrétion et de pouvoir, une coordination par ajustement mutuel et une grande interdépendance entre les groupes. Ouchi (1977, 1979) distingue les contrôles mécanistes de types formels bureaucratiques des contrôles organiques de types informels et sociaux. Enfin, Galbraith (1973) inclut dans les contrôles mécanistes les règles, les programmes et procédures, la hiérarchie et la fixation des objectifs. Tandis que les contrôles organiques sont liés à l'indépendance des tâches et aux systèmes d'information verticale et horizontale. Notons que Mintzberg (1983) qualifie de mécanistes les organisations dans lesquelles il existe une 'obsession' du contrôle, de type 'top-down' et que ce type d'organisation est plus approprié aux environnements stables. Simons, quant à lui, met en évidence la complémentarité des deux formes de contrôles. Enfin, signalons que les contrôles formels peuvent tant être mécanistes qu'organiques tandis que les contrôles informels ne peuvent être qu'organiques.

A la suite de ces travaux fondateurs, on trouve une multitude de contrôles qui peuvent intégrer l'un ou l'autre de ces aspects. Nous les avons synthétisés dans le tableau 1.

Tableau 1 : Synthèse des contrôles mécanistes et organiques

Contrôles organiques	
Regroupement 1: aspects social et culturel	
Contrôles de type 'clan'	Govindarajan et Fischer, 1990; Ouchi, 1980
Contrôles de type 'sociaux'	Ouchi, 1980; Merchant, 1985; Rockness et Shields, 1984; Hopwood, 1972
Contrôles professionnels	Orlikowski, , 1991; Abernethy et Stoelwinder, 1995
Contrôles de type 'personnel'	Merchant, 1985; Abernethy et Brownell, 1997

Contrôles de type 'personnel' et 'culturel'	Merchant et Van Der Stede, 2007
Mécanismes intégrateurs sophistiqués	Abernethy et Lillis, 1995
Système de croyances	Simons, 1995
Regroupement 2: en rapport avec les contrôles de type comptable et financier	
Faible dépendance/confiance dans les contrôles de type 'comptables'	Brownell, 1982; Hirst, 1981
<i>Plus spécifiquement en rapport avec les budgets</i>	
Budgets flexibles	Brownell et Merchant, 1990
Budgets participatifs	Shields et Shield, 1988
Budget slack	Merchant, 1985
Regroupement 3: en rapport avec la stratégie	
Contrôles stratégiques interactifs	Simons, 1995
Contrôles prospectifs	Macintosh, 1994
Focus sur la concurrence	Guilding, 1999
Regroupement 4: en rapport avec le développement de produits	
Information sur le développement de produits	Davilla, 2000
Regroupement 5: focus sur l'information	
Focus sur l'information et la flexibilité	Chenhall et Morris, 1986
Contrôles plus mécanistes	
Regroupement 1: en rapport avec les contrôles de type comptable et financier	
Forte dépendance/confiance dans les contrôles de type comptable et financier	Brownell, 1982, 1987; Hirst, 1981
'Narrow scope'	Chenhall et Morris, 1986
Contrôles sophistiqués	Khandwalla, 1972
Procédures opérationnelles, budgets et rapports statistiques	Macintosh et Daft, 1987
<i>Plus spécifiquement en rapport avec les budgets</i>	
Evaluation de la performance contrainte par les budgets	Hopwood, 1972
Contrôle budgétaire	Rockness et Shields, 1984
Grande utilisation des budgets	Burns et Waterhouse, 1975; Merchant, 1981
Budgétisation sophistiquée	Larcker, 1981
Utilisation administrative de budgets	Hopwood, 1972; Merchant, 1981
Regroupement 2: en rapport avec les résultats	
Contrôles des 'outputs' et des résultats	Macintosh, 1994; Merchant, 1985
Contrôles des 'Outputs'	Ouchi, 1977
Contrôles des résultats	Merchant et Van Der Stede, 2007
Regroupement 3: en rapport avec les processus, les règles et les procédures	
Contrôle des actions	Chenhall, 1997; Merchant, 1985; Merchant et Van Der Stede, 2007
Contrôles des comportements	Merchant, 1985; Ouchi, 1979; Rockness et Shields, 1979
Systèmes de 'frontières'	Simons, 1995
Contrôles bureaucratiques	Ouchi, 1979
Contrôles diagnostiques	Simons, 1995

Design du système de contrôle de gestion et spécificités des PME

Les SCG et les critères qui les définissent ont été majoritairement étudiés dans le contexte des grandes entreprises (Davila, 2005 ; Nobre, 2001 ; Reid et Smith, 2000). Or, les PME ne sont pas sujettes aux mêmes préoccupations et requièrent des approches de gestion distinctes (Julien et al., 2005). Par ailleurs, l'approche contingente affirme que le SCG d'une organisation doit s'adapter à un ensemble de variables contingentes telles que la stratégie, la structure de l'organisation, l'environnement dans lequel elle évolue, la technologie et la culture d'entreprise (De Rongé et Cerrada, 2005). Etudier le DSCG des PME implique donc au préalable d'identifier et d'intégrer leurs spécificités.

Spécificités des PME

Traditionnellement, les PME sont définies selon un ensemble de critères purement quantitatifs. Néanmoins, plusieurs auteurs stigmatisent le caractère restrictif de ces derniers qui ne rendent pas compte de leur hétérogénéité. Synthétisant un large ensemble de recherche, Julien et al. (1994, 2005) proposent six caractéristiques essentielles, dont il est possible de rendre compte sous la forme d'un continuum croissant, permettant préciser le concept de PME. Ces caractéristiques sont : la petite taille (nuancée par le secteur d'activité de l'entreprise) ; la centralisation de la gestion (voire la « personnalisation » de la gestion en la personne du propriétaire-dirigeant dans le cas de petites entreprises) ; une faible spécialisation au niveau de la direction, des employés et des équipements ; une stratégie intuitive et peu formalisée ; un système d'information interne peu complexe ou peu organisé ; un système d'information externe simple.

Plusieurs auteurs montrent également que le SCG fait partie du système d'information général de la PME (Bragard, 1992 ; Raymond, 1994). Raymond (1994 ; 2005) identifie par ailleurs plusieurs contingences concernant les spécificités des PME qui influencent ce système

d'information. Cette section est donc consacrée à l'impact que peuvent avoir plus spécifiquement ces spécificités sur le DSCG des PME.

Spécificité psychosociologique

Le dirigeant de PME est considéré comme la force centrale de la dynamique de la PME (Julien et al., 1994 ; Timmons, 1994) et se situe au centre du système d'information, de décision et de contrôle de l'entreprise (Marchesnay, 1989). Il joue donc un rôle de premier plan (Wtterwulghe, 1998) au regard de la stratégie, de la gestion, de la prise de décision et du climat organisationnel. De plus, il tend peu à partager l'information ou à déléguer la prise de décision (Raymond et Blili, 2005), ce qui influence le DSCG.

Analysant les systèmes de gestion des PME, Chapellier (1997) a démontré que le profil du dirigeant influence la nature des pratiques de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion mis en place au sein des PME et a souligné l'utilisation qu'il fait des informations de gestion, centrales au SCG (Van Caillie, 2003). Lavigne (2002) insiste principalement sur l'influence de sa formation sur la formalisation des outils de gestion, tandis que Davila (2005) souligne l'influence de la présence d'un nouveau dirigeant dans l'implémentation de contrôles de type mécaniste ou organique selon la typologie de Merchant (1998). Nobre (2001) montre en plus que les missions de base du contrôle de gestion (telle que l'analyse des coûts et des performances) sont effectuées par la majorité des dirigeants, tandis que les missions plus organisationnelles (telle que la gestion stratégique) sont peu développées, ce qui peut s'expliquer par le manque de spécialisation du dirigeant (Julien et al., 2005 ; Lavigne, 2002, Van Caillie, 2002).

Spécificité environnementale

Le degré d'incertitude qui pèse sur les PME est généralement élevé (Julien et al., 1994 ; 2005), en raison du manque de pouvoir réel dont elles disposent à l'égard de leur environnement économique (Hirigoyen, 1981). En effet, la PME doit tenir compte de l'opinion des acteurs environnants, ce qui la rend plus vulnérable au regard des différentes forces de la concurrence (Raymond et Blili, 2005). En ce sens, plusieurs auteurs (Marchesnay, 1989 ; Storey, 1997) indiquent que certaines PME se localisent dans des activités spécialisées qui leur permettent de se protéger. Néanmoins, d'autres recherches (Julien et al., 1994 ; Levratto, 2004) soulignent que ces stratégies de « niche » sont difficiles à mettre en œuvre. Raymond (1988) ajoute aussi que le manque de connaissance et d'expérience au sein de la PME augmente le degré d'incertitude, face à la technologie principalement.

En ce qui concerne le DSCG, Reid et Smith (2000) montrent que les périodes de crises, dues principalement aux différentes forces de l'environnement, ont un impact sur l'évolution des systèmes de contrôles. Kabwigiri et Van Caillie (2007) indiquent, quant à eux, que l'incertitude perçue par le dirigeant n'intervient pas dans l'explication de la nature (traditionnelle ou non traditionnelle) des contrôles implémentés. Par contre, elle a une influence sur la mise en place de systèmes de contrôles informels et sur la flexibilité avec laquelle ils sont exercés.

Spécificité organisationnelle

Comparativement aux grandes entreprises, les PME disposent d'une structure simple et peu formalisée (Raymond, 1994). Leur taille implique qu'elles gèrent un plus faible volume de ressources financières induisant un faible volume de ressources techniques et immatérielles (Welsh et White, 1981) et une faible spécialisation (Julien et al. 2005). Ce manque de

ressources financières se traduit alors par des faiblesses au niveau de la gestion : qu'il s'agisse de la planification, du pilotage stratégique ou des systèmes d'information (Raymond et Blili, 2005).

Plusieurs études (Bajan-Banaszak, 1993 ; Davila, 2005 ; Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) ont ainsi démontré que la taille a une influence sur les SCG, tant sur le nombre et la diversification des activités qui y sont réalisées que sur l'implémentation d'outils de pilotage à caractère plus stratégique. Ainsi, à mesure que la taille augmente, le dirigeant a des difficultés croissantes à contrôler seul l'ensemble de ses ressources humaines, financières et matérielles. L'entreprise doit alors formaliser les systèmes de gestion et développer son SCG, principalement du point de vue du pilotage stratégique. Davila (2005) met plus précisément en évidence le rôle de la taille dans l'adoption de contrôles mécanistes ou organiques. Notons aussi que Bajan-Banaszak (1993) et Nobre (2001) ont mis en évidence l'évolution du rôle du contrôleur de gestion en contexte PME au fur et à mesure que la taille augmente, illustrant ainsi le concept de « professionnalisation » de la gestion des PME de Donckels et al. (1993).

Du point de vue du secteur d'activité, Fernandez et al. (1996) ont éclairé, tout en soulignant le rôle du dirigeant, l'influence de l'espace concurrentiel sur les méthodes et les outils de contrôle de gestion, en nuanciant l'effet de la taille. Selon eux, les firmes à dimension organisationnelle élevée et celles orientées par une forte intensité de base ont un SCG de type *ex ante*, contrairement aux firmes orientées par la demande et les firmes traditionnelles, qui ont un SCG de type *ex post*. Le secteur joue aussi un rôle dans le choix des méthodes de calcul des coûts et la fixation des prix de l'entreprise (Nobre, 2001), le secteur industriel étant le plus outillé, suivi du secteur des services, du secteur du bâtiment et du secteur commercial (Bajan-Banaszak, 1993).

Spécificité décisionnelle

Il est généralement admis que la stratégie des PME est intuitive et peu formalisée, plus axée sur la réaction que l'anticipation. Elle s'explique par la personnalité et la formation du propriétaire-dirigeant et est conditionnée par le système organisationnel dans lequel la PME évolue (Julien et al., 2005). Le cycle de décision stratégique se situe dans le court terme et le système de gestion présente des lacunes du point de vue de la planification.

Plusieurs auteurs (Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) ont souligné l'influence des objectifs économiques privilégiés par le dirigeant sur la nature du SCG. Ils mettent ainsi en évidence une implémentation de contrôles à orientation plus stratégique lorsque le dirigeant privilégie la croissance de la firme.

Spécificité des systèmes d'information

Contrairement aux grandes entreprises qui réclament de formaliser le transfert de l'information tout en favorisant le contrôle, le système d'information interne des PME est caractérisé par le dialogue et le contact direct, l'information transmise étant tacite et peu codifiée (Julien et al., 2005). Leur système d'information externe, quant à lui, est simple et la recherche d'information est principalement informelle (Julien et al., 2005). Torrès (2002) montre ainsi que la PME est caractérisée par la notion de proximité (hiérarchique, fonctionnelle, spatiale, temporelle). La fonction du système d'information est aussi « généralement subordonnée à la fonction comptable et n'a pas l'expérience managériale nécessaire pour planifier, organiser et piloter l'utilisation des ressources informationnelles dans l'organisation. » (Raymond et Blili, 2005)

Impact des 'spécificités contingentes' sur le DSCG des PME

A l'issue de cette revue de la littérature, nous pouvons donc faire le lien entre les spécificités des PME et le DSCG (Figure 1).

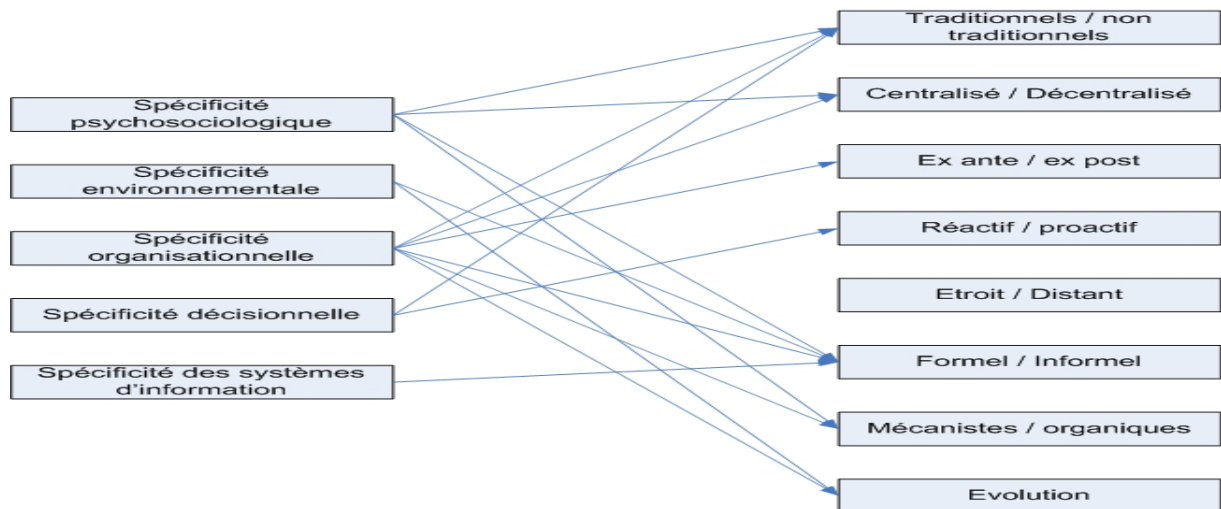


Figure 1 : Synthèse de l'influence des spécificités des PME sur le DSCG

Ce portrait synthétique et cette analyse des critères du SCG montrent que certaines spécificités sont plus dominantes que d'autres au sein de la littérature, que l'ensemble des spécificités n'ont pas toujours été étudiées de manière combinée et que certaines relations n'ont pas ou peu été mises en évidence, principalement celles qui concernent le caractère étroit ou distant du SCG et la nature mécanistes ou organiques des contrôles implémentés.

Notre cadre de référence théorique étant dressé, nous pouvons présenter notre méthode d'analyse et les résultats des études de cas que nous avons menées.

III. Méthodologie de recherche

L'état des connaissances, nos objectifs et notre question de recherche nous ont orientés vers une méthodologie de recherche qualitative reposant sur l'analyse d'un nombre restreint

d'études de cas (Eisenhardt, 1989 ; Yin, 1989). En ce qui concerne la représentativité théorique, nous avons analysé des cas dont la diversité et l'exemplarité nous ont permis d'approcher la complexité du phénomène. Au total, nous avons réalisé 6 études de cas exploratoires au sein de PME du secteur des services.

Cette méthodologie basée sur des études de cas permet d'analyser les actions et réactions des individus, ainsi que leurs perceptions et leurs interprétations, en portant une attention particulière au contexte d'émergence des significations identifiées. Elle répond ainsi à notre objectif général d'exploration.

La diversification des cas a été obtenue en tenant compte des critères suivants : les caractéristiques individuelles du dirigeant (le sexe, la formation de base, l'expérience professionnelle) ; le métier exercé et la taille de la PME en terme d'effectif ; ainsi que la manière dont le dirigeant a acquis sa position (Tableau 2).

Tableau 2 : Description de la population d'enquête

N°	Profil individuel			Profil de l'entreprise		Origine :Dirigeant/e
	Sexe	Formation de base	Expérience	Métier	Effectif	Création/reprise
1	F	Technique	> 10	Centre d'appels téléphoniques	30-40	Reprise interne
2	M	Technique	5 à 10	Horeca	40-50	Création
3	M	Gestion	> 10	Transport et logistique	20-30	MBO
4	F	Gestion	1 à 5	Centre de séminaires	30-40	Reprise externe
5	M	Gestion	> 10	Fiduciaire (expertise-comptable)	30-40	Reprise externe
6	F	Technique	1 à 5	Services d'aides ménagères	60-70	Création

Nous avons alors mené des entretiens individuels approfondis avec tous les participants. Les données qui en sont issues ont été encodées et triées par thème, en utilisant une approche d'analyse qualitative thématique, verticale et horizontale.

IV. Résultats

L'analyse des études de cas que nous avons menées nous a permis de confirmer un certain nombre de constats issus de la littérature et de réaliser un pas de plus dans l'acquisition de connaissances dans ce domaine de recherche.

Traditionnel versus non traditionnel

En ce qui concerne la taille de l'entreprise et son évolution, nous avons pu confirmer les conclusions de la littérature (Bajan-Banaszak, 1993 ; Davila, 2005 ; Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) et souligner son influence sur la nature traditionnelle et non traditionnelle des SCG mis en place.

Comme le souligne Gervais (2005), la comptabilité générale est la première source d'information du SCG des PME que nous avons étudiées. La majorité des dirigeants réalisent des budgets et disposent de tableaux de bord. Néanmoins, s'ils affirment implémenter les deux types de SCG, les dimensions non financières et de long terme se limitent principalement à des analyses de la satisfaction de la clientèle existante et à des analyses stratégiques de faible envergure. Notons toutefois que la majorité des dirigeants sont en cours de réflexion sur leur implémentation et considèrent la taille comme un facteur déterminant leur choix. Nous constatons néanmoins que l'influence de la spécificité décisionnelle n'est pas neutre.

De plus, dans la majorité des cas, les dirigeants soulignent le manque de ressources (Julien et al., 2005) pour le développement d'un SCG qui réponde plus précisément à leurs attentes. Celles-ci portent alors sur le développement en interne d'un système de contrôle plus spécifique à leur activité et à la taille de leur entreprise, ou sur l'analyse de l'environnement, avec un processus structuré et formalisé mettant l'accent sur le long terme :

Les contrôles que j'effectue sont essentiellement de type comptable et financier mais j'ai l'ambition d'orienter mon contrôle de gestion vers des analyses de plus long terme concernant le marché et la clientèle. (N° 6)

Plusieurs auteurs (Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002) ont aussi identifié une implémentation de contrôles à orientation plus stratégique lorsque le dirigeant privilégie la croissance de la firme. Selon nous, ce facteur doit être analysé en combinaison avec l'expérience. Ainsi, les dirigeants disposant d'une expérience de plus de 10 ans et dont l'objectif premier se décrit principalement en terme de croissance de la firme sont ceux qui mettent en œuvre le plus d'analyse de type non financier :

L'expérience que j'ai acquise m'aide vraiment à développer les contrôles, c'est un facteur important. [...] Je fixe des objectifs en terme de croissance, même si je souhaite qu'elle soit modérée afin d'être sûre de pouvoir la suivre. [...] Cela influence les contrôles que j'effectue. (N° 1)

Les spécificités psychosociologiques, organisationnelles et décisionnelles influencent la nature traditionnelle ou non traditionnelle du SCG.

Centralisé versus décentralisé

L'ensemble des dirigeants soulignent l'importance de la centralisation des contrôles de gestion effectués au sein de leur entreprise. On note néanmoins certaines nuances en ce qui concerne l'autonomie laissée au personnel, qui dépend du profil du dirigeant et de la taille de l'entreprise. Deux des cas étudiés mettent en œuvre un SCG qui autorise deux cadres à disposer d'une certaine autonomie et trois autres donnent de l'autonomie à leur personnel d'un point de vue opérationnel. Dans tous ces cas, on note cependant que l'espace de liberté est toujours déterminé de manière formelle au préalable par le dirigeant (interdiction de signature au dessus d'un certain montant ou pour certaines actions, mise en place d'un système de communication systématique pour informer le dirigeant...). Le cas où l'autonomie laissée au personnel est la plus forte est celui dont l'effectif est le moins élevé, mais le dirigeant souligne qu'il va devoir formaliser cette autonomie si la croissance continue. Les témoignages suivants le montrent :

Pour moi, le contrôle ne doit pas être répressif mais constructif, cela fait partie de mes valeurs, on doit surtout suivre les gens et j'ai besoin d'être informée de tout. (N° 1)

C'est moi qui gère tout mais je laisse une certaine autonomie à mon personnel en ce qui concerne l'opérationnel. Je les informe et les implique dans les achats lorsque cela les concerne. Ils m'aident ainsi à choisir mais ils savent que c'est moi qui ai la main. (N° 4)

En établissant un parallèle avec l'étude de Raymond et Blili (2005), il apparaît que les dirigeants que nous avons rencontrés ne délèguent pas ou peu la prise de décision. En ce qui concerne le partage de l'information, nous pouvons néanmoins nuancer ces résultats car plusieurs d'entre eux tentent de s'entourer de responsables compétents afin de les informer des choix qu'ils souhaitent effectuer et de se sentir soutenus dans les choix qu'ils font.

Je suis en copie de tout ce qui se passe au sein de mon entreprise. Je laisse de l'autonomie à mon bras droit et à mes cadres dans une certaine limite mais je dois toujours être informée et elles savent dans quelles limites elles peuvent agir. [...] Je les informe aussi des choix que j'effectue afin de connaître leur avis. (N° 1)

Je n'ai pas de secrétaire. Je tiens à ouvrir moi-même la poste tous les jours car cela m'aide à avoir une bonne vue d'ensemble de mon entreprise. (N° 4)

Le profil du dirigeant a donc un impact sur la centralisation du SCG mais cet impact doit être analysé en relation avec la taille de la PME et sa croissance, ce qui confirme la plupart des résultats obtenus au sein de la littérature (Bajan-Banaszak, 1993 ; Davila, 2005 ; Julien et al., 2005 ; Lavigne, 2002 ; Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002).

Les spécificités organisationnelles et les spécificités psychosociologiques influence la centralisation du SCG.

Ex post versus ex ante

Le caractère exploratoire de notre recherche focalisée sur un seul secteur d'activité ne nous a pas permis d'analyser les résultats de l'étude de Fernandez et al. (1996) ou de Bajan-Banaszak (1993). Néanmoins, il nous est possible de déterminer le caractère *ex ante* et *ex post* des contrôles implémentés. Lorsqu'ils sont de type *ex ante*, les contrôles permettent principalement au dirigeant de prémunir l'entreprise des actions des salariés qui pourraient s'avérer néfastes. Quand ils sont *ex post*, les contrôles sont principalement de type comptable et financier et permettent alors de prendre des actions correctrices. Le choix des contrôles est

principalement déterminé par le profil du dirigeant, ce qui rejoint partiellement la conclusion de Fernandez et al. (1996).

Les spécificités psychosociologiques influencent le caractère *ex ante* ou *ex post* du SCG.

Proactif versus réactif

Les études de cas que nous avons menées nous ont permis de mettre en évidence des tendances quant à la réactivité du SCG implémenté, ce qui permet un parallèle avec les constats de Julien et al. (2005) concernant la spécificité décisionnelle.

Néanmoins, malgré une stratégie moins intuitive pour certains d'entre eux et la réalisation de plans ou d'objectifs à plus long terme, le SCG leur permet uniquement de se prémunir, de se tenir informer et de réagir. Même si l'on constate leur souhait d'anticiper les évolutions internes et externes grâce à leur système, aucun d'entre eux ne dispose d'un système proactif.

Ainsi, nous avons souhaité approfondir cette dimension et nous avons remarqué que l'horizon de décision doit faire l'objet d'une analyse conjointe avec l'expérience du dirigeant. En effet, les dirigeants disposant d'une expérience supplémentaire, soulignent son importance en terme de retours d'expérience et sont ceux dont le système s'approche le plus d'un système proactif.

Grâce à mon expérience, j'ai pu mettre en place un système qui nous permet de retracer tous les appels téléphoniques. [...] C'est un moyen de contrôle car la secrétaire coche une case dès qu'elle pose un acte et je sais précisément ce qui se passe dans l'entreprise. [...] Cela me permet de me prémunir et parfois d'anticiper mais je ne dirai pas que mon système est proactif à l'heure actuelle. (N° 1)

Les spécificités décisionnelles et psychosociologiques influencent la réactivité du SCG.

Étroit versus Distant

L'horizon de planification de la stratégie des dirigeants et les objectifs principaux assignés au SCG a une influence au regard du caractère étroit du système mis en place. Ainsi, les dirigeants qui mettent en place un système de planification à plus long terme et dont l'objectif principal du SCG est de réduire le risque opérationnel implémentent un SCG plus rigide.

Chez nous, la mémoire, c'est interdit ! Il faut que tout soit noté et cela me permet d'avoir une meilleure vision de mon entreprise. (N° 1)

Je pense qu'il est important que les gens sachent qu'il y a un contrôle [...] Cela réduit le risque opérationnel [...] et me permet de mieux poursuivre mes objectifs. (N° 5)

Les spécificités psychosociologiques et décisionnelles influencent le degré 'étroit' du SCG.

Formel versus informel

La taille et la pression exercée par le marché influencent clairement la formalisation des contrôles implémentés au sein des études de cas que nous avons réalisées, ce qui rejoint les résultats obtenus au sein de la littérature (Julien, 1997, Meyssonier et Zawadski, 2008 ; Van Caillie, 2002, 2003 ; ...). Comme le soulignent les témoignages suivants :

Ce n'est évidemment pas la même chose de contrôler 3 ou 50 personnes et donc, nous mettons en place de plus en plus de contrôles, on formalise et on responsabilise de plus en plus. (N°2)

Plus on a de personnel, plus on est obligé de faire du suivi formel. (N° 5)

Contrairement à l'étude de Lavigne (2002), par contre, notre analyse ne nous permet pas de souligner l'influence de la formation du dirigeant. Par contre, on remarque une influence en ce qui concerne les attentes du dirigeant au regard de son SCG. Ainsi, lorsque l'objectif premier (voire unique, dans certains cas) du dirigeant est de diminuer le risque opérationnel, les contrôles sont plus formalisés que dans les autres entreprises.

Par rapport à leur système d'information, aucun des dirigeants n'en est entièrement satisfait. Dans chaque cas, le système d'information interne ou externe est insuffisant et aucun d'entre eux n'a trouvé les ressources nécessaires afin de développer l'axe déficient, soit en termes financiers, soit en termes de disponibilités d'outils correspondant à leurs attentes sur le marché.

Nous avons cherché sur le marché un outil pour améliorer notre système d'information mais nous n'avons rien trouvé qui puisse correspondre à notre activité et le développer en interne nous coûterait trop cher. (N°2)

Nous constatons aussi une relation positive entre la mise en place d'un système de communication interne formel et la formalisation des contrôles au sein des SCG. Ainsi, les entreprises qui disposent d'un système de communication interne formel (Intranet, système de fiche hebdomadaire à compléter obligatoirement...) formalisent plus de contrôles.

De plus, les contrôles informels influencent dans tous les cas la formalisation des contrôles, ce qui confirme les résultats obtenus par Otley (1980) et Flamholtz (1983). Ainsi, la majorité des contrôles sont réalisés en premier lieu de manière informelle et c'est le retour d'expérience qui influence leur formalisation.

Je prends une heure ou deux et je vais répondre moi-même au téléphone parce qu' il faut que je puisse connaître mieux les clients au regard du travail de mes secrétaires. Cela me permet de me rendre compte des contrôles qui manquent et des besoins en informations. (N° 1)

Quand on remarque plusieurs fois les mêmes erreurs dans nos contrôles plus informels, on met en place une procédure écrite afin de ne plus les répéter. (N° 2)

Notons qu'un dirigeant (N° 5) souligne que la relation peut être inverse. Ce dernier dispose d'un SCG très formalisé et nous indique que le résultat des contrôles formels influence la manière dont il exerce ses contrôles informels. Cette nuance mériterait d'être envisagée dans un cadre d'analyse plus étendu.

En ce qui concerne la perception qu'a le dirigeant de son environnement, ils semblent qu'elle doive être analysée en combinaison avec d'autres facteurs (Kabwigiri et Van Caillie, 2007) tels que le profil du dirigeant et son attitude à l'égard du risque. Ainsi, les deux dirigeants les plus inquiets par rapport à leur environnement affirment que cette inquiétude les conduit à formaliser un maximum de contrôles afin de diminuer leur risque opérationnel.

Je suis assez inquiète par rapport à la concurrence, c'est une des raisons qui me pousse à formaliser les contrôles. Plus c'est structuré, mieux c'est organisé et plus le personnel sait où il va. Quand ce n'est pas structuré, le personnel s'égare et cela devient difficile à gérer pour moi. (N° 6)

Les spécificités organisationnelles, environnementales, décisionnelles et les spécificités du système d'information influencent la formalisation des contrôles. La formalisation des contrôles est influencée par les contrôles informels et vice versa.

Mécaniste versus organique

Parmi les contrôles organiques, ceux de la dimension stratégique sont les moins présents. Les dirigeants s'en occupent généralement seuls. Les analyses sont peu structurées et peu formalisées. L'analyse de la satisfaction des clients existants est la plus présente et celle de la performance de la stratégie menée est souvent formalisée lorsque des écarts sont ressentis par le dirigeant. Par contre, l'analyse du développement de nouveaux produits/services et la veille concurrentielle ne sont pas très développées. La proximité des acteurs (Torrès, 2002) ou le positionnement de l'entreprise sur un marché de niche (Julien et al., 2005 ; Levratto, 2004) jouent un rôle important à cet égard :

Avant, j'analysais la concurrence parce que j'étais inquiète. Aujourd'hui, l'image et le positionnement de l'entreprise me permettent de ne plus m'en tracasser. (N° 1)

Nous sommes très proches du terrain, cela nous permet d'être vite au courant des évolutions. (N° 3)

La dimension sociale et culturelle est gérée de manière très informelle. Les principaux documents écrits concernent les codes de conduites, souvent combinés à des descriptifs de fonction. Les dirigeants affirment en ce sens qu'il n'est pas nécessaire de formaliser les contrôles de cette dimension en raison de la proximité des acteurs qui les entourent, ce qui rejoint les analyses de Torrès (2002). L'ensemble des dirigeants insiste néanmoins sur l'importance de la culture et souligne que le comportement de leurs salariés en dépend. Notons également que le système de récompenses de groupe n'est pas adopté.

Les contrôles de la dimension informationnelle ne satisfont aucun des dirigeants que nous avons rencontrés et nous avons noté que très peu d'entre eux disposent d'un système d'information externe. Néanmoins, la plupart d'entre eux disposent d'un système de communication interne des objectifs de l'entreprise, voire, pour certains, d'un système plus sophistiqué (Intranet, principalement).

Les contrôles organiques de type comptable sont peu utilisés sauf pour la flexibilité des budgets au regard du volume de l'activité.

Les dirigeants sont dépendants des contrôles mécanistes de type comptable et financier qu'ils implémentent et auxquels ils font confiance. Les budgets sont principalement orientés sur les coûts et imposent, pour la plupart, l'évaluation de la performance de la PME (Lavigne, 2002 ; Nobre, 2001 ; Van Caillie, 2002).

Les objectifs de l'entreprise sont souvent fixés en termes de résultats. Le personnel, par contre, n'est pas toujours évalué en ces termes. Leur évaluation se base plus spécifiquement sur des contrôles flexibles et les dirigeants soulignent à cet effet la proximité des acteurs (Torrès, 2002).

Comme le soulignent Lavigne (2002) et Chapellier (1997), les systèmes d'information comptables de ces dirigeants ne peuvent pas être considérés comme des systèmes « sous-développés » et sont influencés par l'évolution de l'environnement externe. Le dirigeant de la fiduciaire comptable souligne d'ailleurs que cette évolution influence les services demandés par la majorité de ses clients – principalement des PME - et sur les services qu'il propose.

Les multiples règles et procédures implémentées au sein de l'entreprise concernent principalement la délimitation de l'espace de liberté laissé aux salariés (interdiction de signature, mots de passe sécurisés...) et dépendent principalement de l'objectif assigné au SCG par le dirigeant.

Il existe une prépondérance de contrôles mécanistes au sein des PME.
Les contrôles organiques sont principalement de nature culturelle.
Les spécificités psychosociologiques et environnementales influencent l'implémentation de contrôles organiques et mécanistes.

Evolution du design du système de contrôle de gestion des PME

Le DSCG se structure et évolue dans une quête permanente de stabilité adaptative. L'évolution de la taille de l'entreprise influence principalement l'étendue des contrôles qui sont implémentés et leur formalisation. Les contraintes de l'environnement jouent, elles aussi,

un rôle perturbateur de la stabilité du système qui conduit l'entrepreneur à s'adapter continuellement, dans le but de réduire son risque opérationnel et/ou de maîtriser au mieux ses ressources (principalement financières).

Ainsi, les dirigeants s'accordent sur le fait que les évolutions sont principalement dues à l'augmentation de personnel. Viennent ensuite les crises financières, évoquées principalement en terme de trésorerie, issues de la pression de l'environnement, ce qui confirme les résultats obtenus par Reid et Smith (2000). Enfin, les pressions du marché sont clairement identifiées par plusieurs dirigeants et se traduisent principalement par des normes à atteindre imposées par des clients importants (telles que les certifications ISO).

Ce sont les besoins des clients qui font que l'on s'adapte, c'est logique, c'est la pression du marché. (N° 3)

Le suivi de la trésorerie est très important au sein de notre activité et cela influence clairement le système de contrôle de gestion que j'implémente. (N° 6)

Notons aussi que quatre dirigeants ont acquis cette fonction par la reprise d'une entreprise. Ils soulignent clairement l'importance de cet événement pour l'évolution du SCG et indiquent en ce sens plusieurs facteurs importants. Tout d'abord, pour les reprises internes, l'expérience acquise au sein de l'entreprise leur a permis de se rendre compte d'un certain nombre de dysfonctionnements importants qu'ils ont souhaité résorber dès la reprise. Ils soulignent aussi des différences, en termes de personnalité et d'attitudes à l'égard de la prise de risques, vis-à-vis du précédent dirigeant. Enfin, aucun d'entre eux ne s'inscrit dans la continuité de la gestion existante. Ainsi, le fait qu'un nouveau dirigeant investisse l'entreprise implique un changement qui marque une rupture au sein de l'entreprise (Donckels, 1995) et qui se traduit par l'implémentation d'un SCG différent (Davila, 2005).

L'entreprise ne se portait pas bien quand j'ai repris l'ensemble des parts, cela a influencé les contrôles financiers mis en place [...]. Mais ce n'est pas la seule cause, ma personnalité est tout à fait différente de celle de l'ancien dirigeant, je suis un gestionnaire, c'était créatif. (N° 1)

Enfin, la fonction du contrôle de gestion « est rarement exercée de manière explicite » au sein des PME étudiées. Seul le cas n° 4 dispose d'une nouvelle fonction concernant le contrôle des coûts et des achats. Néanmoins, nous pouvons souligner la volonté de créer une fonction plus concrète chez les dirigeants dont l'incertitude vis-à-vis de l'environnement est la plus élevée. Nous ne pouvons confirmer par contre l'impact de la taille sur la professionnalisation du CG (Nobre, 2001 ; Donckels et al., 1993) qu'en termes d'intentions :

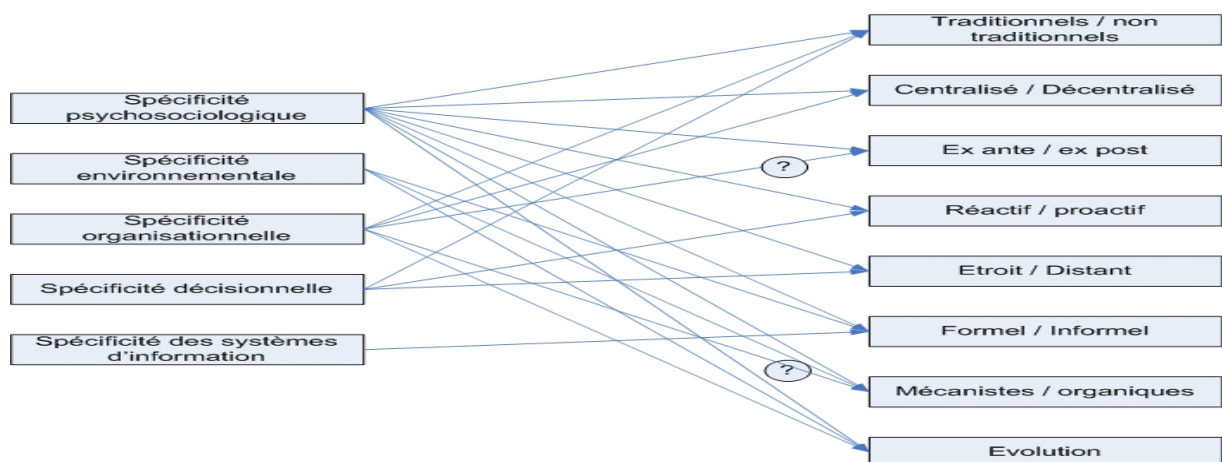
On se rend vraiment compte actuellement qu'on est dans une phase de transition [...]aujourd'hui, nous sommes presque 30, donc, la transition est en train de se faire par rapport à la fonction du contrôle de gestion. (N°3)

Je suis fort inquiète par rapport à l'environnement dans lequel mon entreprise évolue. C'est la raison pour laquelle je viens de formaliser une fonction de 'cost control'. [...] La maîtrise des coûts est très importante dans mon activité et il m'est difficile de m'y atteler seule. (N° 4)

Les spécificités organisationnelles, environnementales et psychosociologiques influencent l'évolution du DSCG.
 Lorsqu'une entreprise est transmise, les spécificités psychologiques du repreneur impliquent des changements au sein du SCG.
 L'incertitude perçue des dirigeants a une influence sur la formalisation de la fonction du contrôle de gestion.

L'ensemble de ces résultats nous permet ainsi de proposer la figure n° 2 concernant l'influence des spécificités contingentes sur les DSCG des PME.

Figure n° 2 : Influence des spécificités contingentes sur le DSCG des PME



V. Conclusion

Peu de recherches se sont intéressées au design du système de contrôle de gestion (DSCG) des PME (Davila, 2005 ; Nobre, 2001; Reid et Smith, 2000). L'analyse exploratoire que nous avons menée nous a permis de conforter les résultats qui en sont issus et de faire un pas de plus dans l'acquisition de connaissances dans ce domaine.

En effet, les rares études consacrées spécifiquement au DSCG des PME ont souligné les rôles prépondérants joués par l'entrepreneur et par le contexte environnemental. Néanmoins, notre recherche montre que les cinq spécificités des PME mises en lumière par Raymond (1994) jouent un rôle contingent sur ce design et doivent être prises en compte lors de son analyse.

Nous avons également mis en évidence le fait que certains critères permettant de définir le SCG des entreprises n'avaient pas été suffisamment explorés. Notre analyse nous a ainsi permis d'identifier de nouvelles relations concernant les PME et de souligner l'influence des facteurs contingents sur l'évolution du DSCG. Ainsi, le DSCG en contexte PME et son évolution ne découlent pas d'un « référent-modèle unique » (Van Caillie, 2003) et dépendent de facteurs contingents importants qui doivent être envisagés de manière conjointe si l'on veut comprendre la manière dont le DSCG se structure et évolue dans une quête permanente de stabilité adaptative

Notons cependant que notre étude présente certaines limites. En effet, l'analyse qualitative que nous avons menée porte principalement sur les interprétations des dirigeants de PME et sur les représentations qu'ils se font de leur environnement. De plus, notre échantillon se constituait principalement de PME au sein du secteur des services et dont la taille ne dépassait pas 70 salariés. Ces limites nous imposent donc la prudence vis-à-vis des résultats obtenus.

L'ensemble de ces constatations nous amène ainsi à proposer plusieurs pistes de recherches futures. Tout d'abord, il serait intéressant de reproduire cette étude au sein d'autres secteurs et mener une étude comparative, ce qui nous permettrait de développer les relations proposées par Fernandez et al. (1996). Ensuite, l'usage de contrôles mécanistes et organiques gagnerait à être approfondis en contexte PME. La démarche exploratoire que nous avons menée mériterait aussi d'être confirmée à une plus grande échelle. Enfin, l'influence de l'origine de la propriété et du contrôle de l'entreprise (création – reprise externe – reprise interne) mériterait une attention particulière.

VI. Notes

(1) L'auteur reconnaît néanmoins que certains contrôles formels sont aussi dérivés de la culture de l'entreprise.

(2) Nous nous inspirons de la revue de littérature de Chenhall (2003) pour cette section.

VII. Bibliographie

ABERNETHY M.A., BROWNELL P. (1997), « Management control systems in research and development organizations: the role of accounting, behavior and personnel controls », *Accounting, Organisations and Society*, vol. 22, n° 3/4, pp. 233-248.

ABERNETHY M.A., LILLIS A. (1995), « The impact of manufacturing flexibility on management control system design », *Accounting Organizations and Society*, vol.20, n° 4, pp. 241–258.

ANTHONY R. N. (1965), *Planning and control Systems : a framework for analysis*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.

ARNAUD H., GARMILIS A., VIGNON V. (2001), *Le contrôle de gestion en action*, 2^{ème} édition, Editions Liaisons, Paris.

BAJAN-BANASZAK G., « L'expert-comptable et le conseil en gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 249, pp. 95-101.

BRAGARD L. (1992), *La PME et l'information*, Fondation Roi Baudouin Editeur, Bruxelles.

BROWNELL P. et MERCHANT K. (1990), « The budgetary and performance influences of product standardisation and manufacturing process automation », *Journal of Accounting Research*, Automne, pp. 177-203.

BRUNS W.J. Jr, WATERHOUSE J.H. (1975), « Budgetary control and organizational structure », *Journal of Accounting Research*, Automne, pp. 177-203.

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

- CHENHALL R. H. (1997), « Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance », *Management Accounting Research*, vol.8, pp.187-206.
- CHENHALL R. H. (2003), « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n°2-3, pp. 127-168.
- CHENHALL R.H., MORRIS D. (1986), « The impact of structure, environment and interdependencies on the perceived usefulness of management accounting systems », *Accounting Review*, vol.61, pp.16 – 35.
- DAVILA T. (2000), « An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, pp. 383-409.
- DAVILA T., (2005), « An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, Issue 3, pp. 223-248.
- DE RONGE Y. et CERRADA K. (2005), *Contrôle de gestion*, Pearson Education, 262 p.
- DONCKELS R. (1995), « Taking over a Company: an Exciting Career Alternative... but not for Adventurers », *Gestion 2000*, vol. 6, pp. 143-160.
- DONCKELS R., VAN CAILLIE D., LIEVENS J., AERTS R., COTTYN M. (1993), *Pleins Feux sur les PME - De la théorie à la pratique*, Fondation Roi Baudouin & Roularta Books.
- EISENHARDT K.M. (1989), « Building Theories from Case Study Research », *Academy of Management Review*, vol. 14, n°4, pp.532-550.
- FERNADEZ V., PICORY C., ROWE F. (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue Internationale PME*, Vol. 9, n°1, pp. 79-102.
- FLAMHOLTZ E.G. (1983), « Accounting, budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, pp.153-174.
- FLAMHOLTZ E.G., DAS T.K. et TSUI A. (1985), « Toward an Integrative Framework of Organizational Control », *Accounting, Organizations and Society*, pp. 35-50.
- GALBRAITH J. (1973), *Designing complex organizations*, Addison Wesley Publishing, USA.
- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, Economica, 7ème édition, Paris.
- GERVAIS M. (2005), *Contrôle de gestion*, Economica, 8ème édition, Paris.
- GUILDING C. (1999), « Competitor-focused accounting: an exploratory note », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 7, pp. 583-595.
- GOVINDARAJAN V. et FISCHER J. (1990), « Strategy, control systems and resource sharing: effects on business unit performance », *Academy of Management Journal*, vol. 10, pp. 153-179.
- HIRIGOYEN G. (1981), « Caractéristiques des moyennes entreprises industrielles (MEI) en France », *Analyse et gestion financière*, pp. 855-862.
- HIRST M.K. (1981), « Accounting information and the evaluation of subordinate performance : a situational approach », *The Accounting Review*, vol. 56, pp. 771-784.
- HOPWOOD A. (1972), « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation », *Journal of Accounting Research, Supplement*, pp. 156-182.
- ITTNER C.D., LARCKER D.F. (1995), « Total quality management and the choice of information and reward systems », *Journal of Accounting Research*, vol. 33, pp. 1–34.
- JULIEN P.A. (1994), « Pour une définition des PME » dans JULIEN (1994) (sous la direction de), *Les PME: bilan et perspectives*, Economica, 1^{ère} édition, Paris.

- JULIEN P.A. (2005), « Pour une définition des PME » dans JULIEN (2005) (sous la direction de), *Les PME: bilan et perspectives*, Presses Inter Universitaires, 3^{ème} édition, Canada.
- KABWIGIRI C. (2007), « Le design des systèmes de contrôle de gestion en contexte d'incertitude : une étude empirique du cas des spin-offs académiques de haute technologie », Thèse de Doctorat, HEC- Ecole de Gestion de l'Université de Liège.
- KABWIGIRI C. et VAN CAILLIE D. (2007), « Le design des systèmes de contrôle de gestion adoptés par les spin-offs académiques de haute technologie : le rôle de l'incertitude perçue », *Actes du 28^{ème} Congrès de l'AFC*, Poitiers.
- KHANDWALLA P. (1972), « The effects of different types of competition on the use of management controls », *Journal of Accounting Research*, Automne, pp. 275-285.
- LANGFIELD-SMITH (1997), « Management Control Systems and Strategy: A critical review », *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 22, n°2, pp. 207-232.
- LAVIGNE B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », *Actes du 23^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Toulouse.
- LEVRATTO, N. (2004), « Propositions pour une définition opératoire de la PME : une analyse en termes de cohérence entre l'organisation interne et le marché », *Communication du 10^{ème} Congrès international francophone sur la PME*, Montpellier, Octobre.
- MACINTOSH N. B. (1994), *Management Accounting and Control Systems: An Organisational and Behavioral Approach*, John Willey and Sons, Chichester, UK.
- MARCHESNAY M. (1989), « La mercatique de la Petite Entreprise », *Revue Internationale PME*, Vol.1, n°3, pp. 259-276.
- MERCHANT K.A. (1985), « Budgeting and the propensity to create budget slack », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, pp. 201-210.
- MERCHANT K.A. (1998), *Modern Management Control Systems: Text and Cases*, Prentice-Hall, New Jersey.
- MERCHANT K. et VAN DER STEDE W. (2007), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall, UK.
- MEYSSONNIER F. et ZAWADZKI C. (2008), « L'introduction du contrôle de gestion en P.M.E. : Etude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance », *Revue Internationale PME*, Janvier, à paraître.
- MINTZBERG H. (1994), *The rise and fall of strategic planning*, Free Press, New-York.
- NOBRE T. (2001), « Le contrôle de gestion de le PME » ; *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Tome 7, Vol. 1, pp. 129-146.
- NOBRE T. (2001), « Méthodes et outils de contrôle de gestion dans les PME », *Finance – Contrôle – Stratégie*, Vol. 4, n°2, pp. 119-148.
- OTLEY D. (1980), « The contingency theory and management accounting: achievement and prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n°4, pp. 413-428.
- OTLEY D. (1994), « Management control in comptemporary organizations: towards a wider framework », *Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 289-299.
- OTLEY D. (1999), « Performance management : a framework for management control systems research », *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 363-382.
- OTLEY D., BROADBENT J. et BERRY A. (1995), « Research in Management Control: An Overview of its Development », *British Journal of Management*, Vol. 6, Special Issue, pp. 31-44.

- OUCHI W.G. (1979), « A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms », *Management Science*, vol.25, pp. 129-141.
- OUCHI W.G. (1980), « Markets, bureaucracies, and clans ». *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, n°1, pp. 129-141.
- PERROW C. (1970), *Organizational analysis: a sociological view*, Wadsworth Publishing Company, Californie.
- RAYMOND L. (1994), « Les systèmes d'information » dans JULIEN (1994) (sous la direction de), *Les PME: bilan et perspectives*, Economica, 1^{ère} édition, Paris.
- RAYMOND L. et BLILI S. (2005), « Les systèmes d'information » dans JULIEN (1994) (sous la direction de), *Les PME: bilan et perspectives*, Presse Inter Universitaire, 3^{ème} édition, Canada.
- REID G. C., SMITH J.A. (2000), « The impact of contingencies on management accounting systems development », *Management Accounting Research*, vol. 11, pp. 427-450.
- ROCKNESS H. et SHIELDS M. (1984), « Organizational control systems in research and development », *Accounting, Organization and Society*, vol. 9, pp. 165-177.
- SHIELDS J.F. et SHIELDS M. (1988), « Antecedents of participative budgeting », *Accounting, Organization and Society*, vol. 23, n° 1, pp. 49-76.
- SIMONS R. (1995), *Levers of Control*, Harvard Business School Press: Boston, MA, USA.
- STOREY D. (1997), *Understanding the Small Business Sector*, London, International Thompson Business Press.
- TIMMONS J. A. (1994), *New Venture Creation*, Irwin, 4^{ème} édition, USA, 796p.
- TORRES O. (2002), « Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises », *Actes du 6^{ème} CIFEPME*, novembre, Montréal.
- VAN CAILLIE D. (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, Université de Liège.
- VAN CAILLIE D. (2003), « L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge », *Actes du 25^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain La Neuve, mai.
- WELSH J.A. et WHITE J.F. (1981), « A small business is not a little big business », *Harvard Business Review*, vol. 59, n° 4, pp. 18-32.
- WHITLEY R. (1999), « Firms, institutions and management control: the comparative analysis of coordination and control systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol.28, n°5/6, pp.507-524.
- WITTERWULGHE R.(1998), *La PME, une entreprise humaine*, De Boeck Université, Bruxelles.
- YIN R.K. (1989), *Case study research: Design and methods*, Sage Publications.