



HAL
open science

DE LA DIVERSITE DES CARACTERISTIQUES DES PME A LA DIVERSITE DE LEUR SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION : LE CAS D'UN TABLEAU DE BORD ACHAT ELABORE

Katia Dangereux, Philippe Chapellier, Fabienne Villesèque-Dubus

► **To cite this version:**

Katia Dangereux, Philippe Chapellier, Fabienne Villesèque-Dubus. DE LA DIVERSITE DES CARACTERISTIQUES DES PME A LA DIVERSITE DE LEUR SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION : LE CAS D'UN TABLEAU DE BORD ACHAT ELABORE. *Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul*, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899657

HAL Id: hal-01899657

<https://hal.science/hal-01899657>

Submitted on 19 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

DE LA DIVERSITE DES CARACTERISTIQUES DES PME A LA DIVERSITE DE LEUR SYSTEME DE CONTRÔLE DE GESTION : LE CAS D'UN TABLEAU DE BORD ACHAT ELABORE

FROM DIVERSITY OF SMEs' CHARACTERISTICS TO DIVERSITY OF THEIR MANAGEMENT CONTROL SYSTEM : THE CASE OF AN ELABORATE PURCHASE DASHBOARD

Katia Dangereux

Doctorante en Sc. de Gestion
Montpellier Recherche
en Management
Labex Entreprendre
katia.dangereux@univ-montp1.fr

Philippe Chapellier

MCF HDR en Sc. de gestion
Montpellier Recherche
en Management
Labex Entreprendre
philippe.chapellier@univ-montp2.fr

Fabienne Villesèque-Dubus

MCF HDR en Sc. de gestion
Montpellier Recherche
en Management
Labex Entreprendre
fabienne.villeseque@univ-perp.fr

Résumé :

Ce travail a pour objectif :

- de proposer une description d'un tableau de bord « achat » mis en place dans une PME afin de montrer qu'un outil de contrôle relativement sophistiqué peut s'avérer adapté aux besoins d'une PME,

- d'identifier les caractéristiques organisationnelles, environnementales et individuelles susceptibles d'expliquer le succès de la mise en place de cet outil relativement élaboré.

L'étude menée au sein d'une PME d'une cinquantaine de salariés dans le cadre d'une observation participante montre que les données de contrôle prennent du sens aux yeux des dirigeants de PME sous condition d'adaptation et que, dans certains cas, des systèmes de contrôle relativement sophistiqués, proches de ceux susceptibles d'être observés dans les grandes organisations, peuvent s'avérer adaptés aux besoins d'une PME.

Mots clés : Contrôle de gestion, tableaux de bord, PME, contingences

Abstract:

The aim of this work is:

- to propose a description of a "purchase" dashboard set up in a SME in order to show that a relatively sophisticated monitoring tool can be adapted to the SME's needs,

- to identify organizational, environmental and individual characteristics that might explain the success of implementation of this relatively elaborate tool.

The study led in a SME of about fifty employees within the framework of a participating observation shows that data of control are meaningful to top managers of SMEs on condition of adaptation and in some cases, relatively sophisticated control systems, similar to those likely to be observed in large organizations, can be adapted to the SME's needs.

Key Words: Management control, dashboards, SME, contingencies

Introduction

Au nombre de 3,2 millions, les PME représentent 99,9% du tissu économique français en 2013, soit plus de 52% de l'emploi total et 49% de la valeur ajoutée. Le poids des PME dans l'économie française est donc loin d'être négligeable ce qui rend la maîtrise des connaissances en la matière souhaitable, voire fondamentale.

Cela explique l'intérêt croissant de la recherche ces deux dernières décennies pour cette catégorie d'entreprises afin de palier un certain déséquilibre entre les études relatives aux grandes entreprises et celles s'intéressant aux PME. Bon nombre de ces travaux soulignent la spécificité des PME par rapport à « leurs grandes sœurs ». Julien (1997) énumère précisément les traits qui, au-delà de la petite taille, définissent les spécificités du système de gestion de la PME : une personnalisation de la gestion, une gestion centralisée, un circuit décisionnel court, une faible spécialisation interne, une stratégie intuitive ou peu formalisée, et un système d'information peu complexe, peu organisé, basé essentiellement sur les contacts directs. Pour prendre leurs décisions, les dirigeants de PME s'appuieraient plutôt sur les sources d'informations externes qu'internes, sur les sources informelles que formelles, et sur les sources non-financières que financières (Bescos et Mendoza, 1998 ; Beldi et Cheffi, 2005 ; Mintzberg, 2006 ; Vallerand et al., 2008). En tant que sources formelles, internes et financières, les données de contrôle de gestion, défini comme « *le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* » (Anthony, 1988, p.10), seraient plutôt mal adaptées aux besoins des dirigeants de PME et seraient reléguées au second plan par ceux-ci.

Le parti pris de la spécificité n'est cependant pas partagé par tous les chercheurs (Courrent et Villesèque-Dubus, 2008). Un second paradigme relatif aux PME souligne la diversité de leurs pratiques. Tel est le cas par exemple de la théorie du cycle de vie (Moore et Yuen, 2001) évoquant l'existence de plusieurs étapes de développement à l'origine de pratiques, notamment de contrôle, bien distinctes entre les PME. Il y aurait alors non pas « une PME » au visage unique et universel mais « des PME » diverses qui subissent des mutations au grès de leur avancement et positionnement dans le temps. Tel est le cas également de la théorie de la contingence qui affirme que de nombreux facteurs de contingences interagissent pour créer des situations uniques et atypiques rendant toutes tentatives d'uniformisation des organisations inutiles. Les caractéristiques des systèmes de contrôle en PME varieraient en fonction des caractéristiques structurelles et environnementales de l'entreprise et du profil des acteurs en présence (Rowe et al., 1994 ; Lavigne, 2002 ; Affès et Chabchoub, 2007). Torrès (2004) va même au-delà et affirme qu'il existe des PME « *contre-nature* » susceptibles de ne pas, ou ne plus, être spécifiques au point de ressembler aux grandes.

Les recherches empiriques réalisées sur le thème des systèmes de contrôle en PME aboutissent donc à des conclusions plutôt contrastées. Certains auteurs affirment que les dirigeants des entreprises les plus petites disposent de systèmes de contrôle peu complexes et peu formalisés (Davila, 2005 ; Zawadski, 2011). D'autres soulignent que cette vision ne correspond pas à la réalité de l'ensemble des pratiques en PME et relèvent que les caractéristiques des systèmes de contrôle varient d'une PME à l'autre (Affès et Chabchoub, 2007 ; Chapellier, 2011) pouvant même dans certains cas être similaires à celles des grandes (Torrès, 2004).

Afin de contribuer à ce débat, une étude a été menée au sein d'une PME d'une cinquantaine de salariés dans le cadre d'une observation non participante réalisée par l'un des co-auteurs sur une période de cinq mois. Dans la lignée de l'étude de Germain (2001) dont le but était de déterminer dans quelle mesure et sous quelles conditions les tableaux de bord pouvaient être adaptés au contexte « PME », deux objectifs sont attachés à ce travail :

- 1- Proposer une description d'un tableau de bord « achat » mis en place dans cette PME afin de montrer qu'un outil de contrôle relativement sophistiqué, voire proche de ceux susceptibles d'être observés dans les grandes organisations, peut s'avérer adapté aux besoins d'une PME ;
- 2- Identifier les caractéristiques organisationnelles, environnementales et individuelles susceptibles d'expliquer le succès de la mise en place de cet outil relativement élaboré.

Après avoir présenté une revue de la littérature et indiqué la problématique de la recherche, nous exposons la méthodologie mise en œuvre et les résultats obtenus. Ceux-ci sont ensuite discutés dans une dernière partie.

1. Revue de littérature et problématique

Alors que la littérature considérait dans un premier temps que les résultats des recherches sur les grandes entreprises étaient transposables aux PME, plusieurs auteurs ont, dès la fin des années 80, relevé le caractère spécifique de cette catégorie d'organisations (1.1). D'autres ont ensuite souligné la grande diversité des PME en présence et de leurs systèmes de contrôle (1.2).

1.1. La théorie de la spécificité des PME

1.1.1. Un mode de fonctionnement spécifique à l'ensemble des PME...

Les auteurs appartenant au courant de la spécificité des PME émettent l'idée selon laquelle les PME disposent d'un système de gestion qui présente des caractéristiques similaires, différentes de celles des grandes entreprises, et constituent de ce fait un groupe homogène. Julien et al. (2005) soulignent la présence d'un système d'information simple, d'une forte polyvalence et interchangeabilité entre les membres de l'organisation, d'une stratégie intuitive et d'un système de gestion centralisé. Raymond (1995) note la spécificité du système d'information, la spécificité psycho-sociologique, la spécificité environnementale et la spécificité décisionnelle et organisationnelle de la PME. Torrès (2000) met en exergue le rôle et l'importance de la proximité dans le contexte PME.

Ainsi, de façon plus ou moins nuancée, ces auteurs soutiennent la thèse de la spécificité des modes de fonctionnement et de l'uniformité de la « famille » PME. Les pratiques de contrôle de gestion en PME seraient de ce fait relativement homogènes. Elles se caractériseraient notamment par la simplicité et la faible formalisation du système de contrôle.

1.1.2. ... Avec un système de contrôle de gestion simple et informel

Une partie de la littérature laisse ainsi apparaître que bon nombre de dirigeants d'entreprises de taille petite ou moyenne ne disposent que d'outils de gestion embryonnaires et note l'attraction des dirigeants de PME pour les médias les plus informels et pour les informations verbales. Les chefs de PME auraient, pour prendre leurs décisions, le plus souvent recours à leurs seuls jugements, intuitions et expériences et auraient, pour la plupart, une propension naturelle à penser qu'ils sont capables de gérer leur affaire seuls, sans autre système d'information de gestion que celui constitué par quelques données comptables qu'ils jugent essentielles. Une vision réductrice du système d'information comptable, orienté principalement vers la production des documents obligatoires, dans des délais longs, et dans le seul but de satisfaire aux obligations imposées par l'administration fiscale, dominerait dans le contexte PME.

La comptabilité en général, et le contrôle de gestion en particulier, seraient mal adaptés aux besoins des dirigeants de PME pour deux raisons essentielles. La première concerne les difficultés du couplage entre des processus de décision peu ou pas structurés et l'usage d'outils structurants par nature. La seconde est liée à ce que les outils comptables sous-tendent des types de modèles de gestion bien structurés, leur vocation initiale serait donc celle d'une utilisation par des décideurs situés dans des environnements relativement stables et générateurs d'événements plutôt répétitifs. Or, les PME relèvent le plus souvent d'une logique du petit nombre d'événements, nécessairement peu répétitifs, peu réguliers.

Les systèmes de contrôle en PME se caractériseraient ainsi par une faible formalisation et une grande simplicité (Whitley, 1999). Le contrôle serait principalement réalisé à partir d'indicateurs financiers simples et classiques comme le chiffre d'affaires, la marge, la trésorerie, quelques calculs de coûts, et quelques ratios de rentabilité. Il serait pour l'essentiel assuré par le partage des valeurs véhiculées par le dirigeant et intériorisées par les membres de l'organisation. En contexte PME, le contrôle informel dominerait.

L'analyse d'une partie de la littérature montre ainsi que le système d'information des dirigeants de PME, entendu comme un ensemble de données pertinentes, devrait en principe laisser une place limitée aux données comptables en général, aux données de contrôles de gestion en particulier. Mais un autre pan de la littérature montre que les pratiques en la matière varient fortement d'une PME à l'autre.

1.2. Le paradigme de la diversité des PME

Tout un pan de la littérature sur la PME montre que la pluralité des caractéristiques des PME engendre une diversité des pratiques en général, et des systèmes de contrôle en particulier. Comme le souligne Van Caillie (2003), le paradigme de la spécificité gomme pour partie la multiplicité quasi infinie des caractéristiques même de chaque PME et ne retranscrit ainsi que partiellement la réalité des pratiques en PME.

1.2.1. Une multitude de caractéristiques propres à chaque PME qui influence les caractéristiques du système de contrôle...

Plusieurs recherches ont montré l'existence de liens entre les caractéristiques structurelles et contextuelles de la PME et son système de contrôle. Le facteur « taille » a notamment souvent été mis en avant par les auteurs. Il permet de relativiser l'idée selon laquelle les PME constitueraient un bloc homogène face à un second, celui des grandes entreprises. Dans quelle mesure est-il en effet pertinent d'envisager une homogénéité des pratiques entre une PME qui compte 10 salariés, une autre qui en compte une centaine et une troisième qui se rapproche des 250 salariés ? Nobre (2001) relève l'existence de deux stades du contrôle de gestion en fonction de la taille de la PME : le premier concerne les entreprises de moins de 100 salariés, le second regroupe celles qui comptent entre 100 et 250 salariés. Ce résultat rejoint ceux des auteurs de la théorie du cycle de vie de la firme (Moore et Yuen, 2001) qui relève l'existence de différents stades de développement des organisations induisant des conceptions différentes des systèmes de contrôle à l'œuvre au cours des étapes du cycle de vie. Les modes de gestion informels de la petite entreprise laisseraient place à un système de plus en plus formalisé au fur et à mesure que l'entreprise croît (Flamholtz, 1986) se rapprochant ainsi des systèmes observés dans les grandes entreprises. D'autres auteurs ont par ailleurs montré l'existence de liens entre le système de contrôle et la structure de propriété (Lavigne, 2002 ; Affès et Chabchoub, 2007 ; Cheffi et Nekhili, 2011), le niveau d'endettement (Coker et Hayes, 1992 ; Lavigne et Saint-Pierre, 2002), l'exportation (Lavigne, 2002 ; Vallerand et al., 2008), le type de stratégie (Chenhall, 2003 ; Jänkää, 2007 ; Boulianne, 2007), ou l'incertitude perçue de l'environnement (Haldma et Lääts, 2002 ; Germain, 2004 ; Abdel-Kader et Luther, 2008).

Mais la théorie de la contingence structurelle néglige l'influence des acteurs. D'autres auteurs (Affès et Chabchoub, 2007 ; Santin et Van Caillie, 2008, Chapellier, 2011) ont proposé pour cette raison d'élargir le cadre de recherche sur les systèmes de contrôle à la théorie de la contingence comportementale. Dans cette perspective, les caractéristiques individuelles de chaque acteur viennent modérer l'aspect normatif des variables structurelles. Un individu peut être actif par rapport à la situation et non contraint par elle. Ainsi, et plus précisément, les caractéristiques organisationnelles et environnementales peuvent certes, dans une certaine mesure, limiter et déterminer les choix de l'acteur, mais ce dernier n'en reste pas moins libre et doué d'intentionnalité. Il dispose d'une marge de liberté (Crozier et Friedberg, 1977). Les facteurs de contingence relatifs aux acteurs en PME retenus par les auteurs tournent le plus souvent autour de l'acteur central de la PME : son dirigeant. L'ensemble de la littérature s'accorde en effet pour souligner que le profil du dirigeant (formation, expérience, histoire, culture...) joue un rôle très particulier qui fait la spécificité de ce type d'organisation : « *comprendre la PME, c'est tout d'abord découvrir le profil et percer les motivations de son propriétaire-dirigeant* » (Raymond et al., 2004). Des caractéristiques telles que son niveau et son type de formation (Saboly, 1994 ; Chapellier, 2003), son expérience (Chapellier, 2003) son degré de participation au capital (Lavigne, 2002 ; Ngongang, 2007), impacteraient son système de contrôle.

Ce pan de la littérature montre ainsi que les systèmes de contrôle en PME sont différenciés car adaptés au contexte et aux profils des acteurs. Cette adaptation relève d'un « fit » entre des facteurs de contingence structurels et contextuels, et des facteurs de contingence comportementaux. Chapellier et al. (2013, p.68) explique ainsi qu'il n'existe pas de norme dictant le degré de formalisation adéquat du système de contrôle en PME : « *L'enjeu pour le*

dirigeant est de trouver le bon équilibre sur une sorte de balancier entre l'absence et l'excès de formalisation comptable... Si certains dirigeants de PME disposent d'un système de contrôle simple et peu formalisé, d'autres élaborent à fréquence régulière des données de contrôle diversifiées et détaillées ».

1.2.2... Pouvant conduire à un système de contrôle élaboré en contexte PME

La plupart des recherches réalisées sur le thème du système de contrôle en PME montrent que la vision réductrice du système d'information comptable, orientée vers la production des seuls documents obligatoires, dans des délais longs, et dans le seul but de satisfaire aux obligations imposées par l'administration fiscale, ne correspond pas à la réalité d'une grande majorité des PME (Chapellier, 2011).

Nobre (2001) constate que « *la procédure budgétaire et le calcul d'écart constituent des démarches très courantes, puisqu'elles sont mises en œuvre dans respectivement 70% et 81% des PME de l'échantillon* » (p.24) et que les tableaux de bord « *sont largement répandus, puisque seul 5 % de l'effectif ne les utilisent pas* » (p.22).

Chapellier et al (2013) notent que des situations comptables intermédiaires sont formalisées dans la plupart des 91 PME de leur échantillon, qu'une majorité d'entre elles dispose d'un système de calcul de coûts et d'un tableau de bord. Ils expliquent en revanche que les données budgétaires et les calculs d'écarts semblent moins présents.

Germain (2001) révèle que « *les tableaux de bord des entreprises de l'échantillon sont relativement complexes sur le plan technique* » (p.9).

Bergeron (2002) montre qu'une grande majorité des PME disposent de systèmes multidimensionnels de mesure de la performance. Elle note que 72%, 78% et 83% des PME de son échantillon sont respectivement dotées de mesures relatives à l'innovation, à la clientèle et à la qualité. Elle en conclut que des indicateurs de performance non financiers, en adéquation avec les objectifs stratégiques, sont présents dans les PME.

Ces auteurs montrent ainsi que les systèmes de contrôle en PME sont diversifiés et que si certains dirigeants disposent de systèmes de contrôle simples et informels, d'autres disposent de systèmes détaillés et diversifiés parfois assez proches de ceux observables dans les grandes entreprises.

Notre étude s'inscrit donc dans la continuité du paradigme de la diversité. Nous pensons que les caractéristiques des systèmes de contrôle en PME varient en fonction de variables structurelles et comportementales pouvant aboutir, selon le contexte, à la mise en œuvre et à l'utilisation de systèmes de contrôle relativement élaborés proches de ceux susceptibles d'être observés dans les grandes entreprises.

Deux objectifs sont attachés à cette étude :

- proposer une description d'un tableau de bord « achat » observé dans une PME afin de montrer qu'un outil de contrôle relativement sophistiqué, voire proche de ceux susceptibles d'être observés dans les grandes organisations, peut s'avérer adapté aux besoins d'une PME ;

- identifier les caractéristiques organisationnelles, environnementales et individuelles susceptibles d'expliquer le succès de la mise en place de cet outil relativement élaboré.

2. Méthodologie

Une étude a été menée, au sein d'une PME commerciale languedocienne, d'avril à août 2012, dans le cadre d'une observation participante réalisée par l'un des co-auteurs. Cette entreprise de 54 salariés, que nous appellerons Phonepro, est numéro un en France de la vente de téléphonie professionnelle par correspondance. Elle a vu le jour en 1999 et fut le premier acteur français de vente à distance de matériel de téléphonie pour les entreprises. Le concept a été importé du Royaume-Uni.

L'observation participante, d'une durée de cinq mois, a été réalisée au sein du service « achat » de l'entreprise. La forte volonté de la direction et de la responsable achat de se doter d'un instrument de suivi et de pilotage les a conduit à dessiner les contours de ce qui aura été la mission principale de cette observation participante : la conception et la réalisation, en collaboration avec cette responsable, d'un tableau de bord « achat ». Cette tâche a été réalisée en étroite collaboration avec un ingénieur informatique chargé de la récupération des données historiques et deux employées du service achat, dans le but de comprendre leurs tâches respectives au sein du service, d'identifier leurs différents interlocuteurs, de déterminer les enjeux majeurs du service pour l'entreprise, ses liens avec les autres services et ses liens avec les parties prenantes externes. La mission a consisté à sélectionner les indicateurs les plus pertinents et à façonner un outil de suivi et de gestion le plus performant possible, aux yeux des différentes parties prenantes, en termes de représentativité de l'activité du service, en termes de clarté et d'accessibilité des informations et en termes de facilité de mise à jour et de suivi des données.

Le système de contrôle de Phonepro compte désormais deux tableaux de bord :

- un tableau de bord financier historique mis en place plusieurs années auparavant par le contrôleur de gestion et mis à jour par le personnel du service comptable et financier,
- un nouveau tableau de bord « achat », objet de notre étude.

Notons que bien que l'un des co-auteurs ait participé au processus de conception de ce tableau de bord « achat », l'objet de cet article n'est pas de décrire ce processus de conception mais :

- de proposer une description de cet outil afin de montrer qu'un outil de contrôle relativement sophistiqué peut s'avérer adapté aux besoins d'une PME,
- d'identifier les caractéristiques organisationnelles, environnementales et comportementales de Phonepro susceptibles d'expliquer le succès de cette mise en place.

3. Résultats

Nous présentons dans un premier temps les caractéristiques du tableau de bord « achat » mis en place dans l'entreprise Phonepro. Nous décrivons ensuite la combinaison de caractéristiques qui expliquent cette mise en place.

3.1. Un tableau de bord « achat » formalisé et élaboré, complémentaire du tableau de bord financier

Le tableau de bord financier et le tableau de bord « achat » nouvellement créé apparaissent comme très complémentaires tant leur contenu et leurs buts diffèrent. Le premier est composé d'un vaste ensemble d'indicateurs financiers dont le but est de révéler la santé financière de l'entreprise sous divers angles (rôle réactif), et de fournir les informations attendues par les actionnaires (rôle de légitimation du dirigeant), et celles nécessaires aux documents comptables officiels. Le second contient un panel d'indicateurs beaucoup plus variés. Son rôle relève davantage du pilotage (rôle proactif).

Plus précisément, le nouveau tableau de bord rattaché au service achat a été mis en place à la demande de la direction et de la responsable du service achat dans l'objectif :

- d'améliorer la trésorerie grâce à une meilleure gestion des stocks,
- d'améliorer la performance des achats en garantissant une meilleure rentabilité grâce à un outil de suivi des fournisseurs (le tableau de bord est un outil de négociation), et une meilleure qualité et réactivité en surveillant les délais de livraison des fournisseurs,
- d'assurer un suivi du service achat dans sa globalité,
- d'instaurer une démarche qualité et d'amélioration continue,
- de faciliter une démarche globale de Supply Chain Management.

Il est composé de plusieurs « sous-tableaux de bord » :

- un tableau de bord « suivi des fournisseurs » : délai de livraison de chaque fournisseur ; nombres de commandes à chaque fournisseur ; montant des achats à chaque fournisseur...
- un tableau de bord « gestion des stocks » : valeur du stock ; délais de rotation des stocks ; taux de rebuts...
- un tableau de bord « gestion des références » : nombre de nouvelles références...
- un tableau de bord « gestion des achats » : montant global des achats ; taux de rupture ; délai de livraison aux clients...

Les indicateurs rattachés aux différents « sous-tableaux de bord » du tableau de bord « achat » doivent permettre :

- de mesurer la performance des différents partenaires du réseau global : celui de la supply chain (les fournisseurs, la logistique transport, celle relative à l'entreposage, la fonction approvisionnement, le service après-vente...),

- de piloter l'activité selon les principaux objectifs stratégiques de l'entreprise (maîtriser les niveaux de stocks ; garantir un taux de service optimal...).

On retrouve ainsi la vision que Morana et Pache (2000) ont du rôle du tableau de bord prospectif lorsqu'ils précisent que « *tout en gardant un œil, grâce aux indicateurs financiers, sur la performance à court terme, un tel tableau doit mettre en évidence les déterminants de l'amélioration de la performance concurrentielle à long terme par la définition d'indicateurs stratégiques* ».

Le tableau de bord achat global de Phonepro contient en effet quelques indicateurs financiers mais surtout des indicateurs non financiers étroitement corrélés aux facteurs clés de succès de l'entreprise et à sa stratégie concurrentielle. L'indicateur « nombre de nouvelles références » mesure par exemple le degré d'innovation dans l'offre de produits proposée aux clients, il est un indicateur indirect de la satisfaction des clients tout comme l'indicateur « taux de rupture ». Ces indicateurs sont en adéquation avec le positionnement stratégique de l'entreprise : avoir une offre sans cesse innovante et surprenante (une stratégie de pionnier) et assurer des délais de livraison les plus brefs possibles. De même, suivre le montant des achats par fournisseur et son évolution permet de mettre en concurrence les fournisseurs. C'est un outil de négociation qui permet garantir des coûts toujours plus bas aux clients. Un lien fort existe donc entre les indicateurs qui composent ce tableau de bord et la stratégie.

Au final, ce tableau de bord se caractérise à la fois par une diversité du contenu (données financières/non financières, internes/externes, quantitatives/qualitatives), une diversité des objets contrôlés (fonction approvisionnement, stockage, fournisseurs, prestataires logistiques...) et un degré de décentralisation relativement élevé puisqu'il est destiné à la fois à la direction, à la responsable achat mais aussi aux responsables financiers, logistique et aux employés « achats ».

Le tableau de bord achat de Phonepro peut par ailleurs être qualifié de réactif. Les données sont actualisées à minima chaque fin de mois. En pratique cela signifie qu'elles sont mises à jour en fonction des besoins et des urgences comme une réunion avec un des principaux fournisseurs, l'élaboration d'un nouveau catalogue... L'actualisation et l'utilisation du tableau de bord se font au grès des besoins et nécessités. Cela assure un fort degré de réactivité de l'outil et par la même de l'entreprise.

Cet outil de contrôle composé d'indicateurs financiers et non financiers en adéquation avec le positionnement stratégique de l'entreprise, diffusé au sein de la structure depuis la direction jusqu'aux employés « achats », et plutôt réactif, apparaît comme un outil de contrôle relativement élaboré. Le dirigeant de Phonepro s'est doté d'un véritable outil managérial.

3.2. Une combinaison de caractéristiques qui expliquent la mise en place d'un tableau de bord achat relativement « élaboré »

Puisque Phonepro compte 54 salariés, on pouvait s'attendre à ce que son système de contrôle soit le reflet des pratiques énoncées par une majorité d'auteurs c'est-à-dire simple et informel. Plusieurs éléments viennent chez Phonepro nuancer l'influence que peut avoir la taille sur le système de contrôle et conduisent à une situation surprenante (au regard de la littérature) et atypique.

3.2.1. Un dirigeant de formation gestionnaire et disposant d'une expérience en grande entreprise

Le dirigeant de Phonepro a été à l'initiative, avec la responsable du service Achat, de la mise en place du tableau de bord « achat ».

Ce dirigeant dispose d'une formation universitaire en gestion. Son parcours l'a, de son propre aveu, imprégné de la « doxa gestionnaire » et l'a conduit à mettre en place dans son entreprise les outils de gestion qui lui ont été enseignés pendant ses années passées à l'université. Cette observation peut être interprétée comme le fruit de pratiques isomorphes, voire mimétiques, liées à la formation des dirigeants poussant à l'adoption de pratiques de gestion identiques inculquées sur les bancs des universités ou des écoles de commerce.

Son expérience professionnelle préalable a aussi influencé le choix de l'outil puisqu'il a auparavant travaillé dans une entreprise de près de 1000 salariés et dans une société cotée en bourse de 10 000 employés. Les outils de gestion sophistiqués rencontrés dans les grandes structures lui sont donc familiers. Ces expériences ont influencé son choix de mettre en place chez Phonepro un tableau de bord « achat » relativement élaboré.

3.2.2. Les perspectives et objectifs de croissance de la firme

L'entreprise, à l'origine familiale, compte désormais une dizaine d'actionnaires. Elle n'est plus dans une logique d'indépendance patrimoniale mais davantage dans une logique de croissance. Ses perspectives sont claires : continuer à croître et augmenter ses parts de marché par-delà les frontières. Or, être dans une volonté et démarche de croissance induit une complexification de l'organisation avec de plus en plus d'employés, de services et de niveaux hiérarchiques à gérer. Le suivi et le contrôle de la bonne marche de l'entreprise, la communication, la motivation, le pilotage de l'activité et des stratégies dans une telle optique ne peuvent plus être assurés de manière trop informelle. En ce sens, la direction de Phonepro a exprimé un besoin de formalisation de son système de contrôle justifiant, entre autre, la mise en place du tableau de bord « achat ».

3.2.3. La présence d'un ERP et d'un ingénieur informatique

Phonepro dispose d'un ERP récemment mis en place et paramétré dans le but de doter l'organisation et chacun de ses membres d'un grand nombre d'informations dans un très bref délai. Cet ERP, qui enregistre, stocke et traite les informations relatives à l'entreprise, a permis la mise en place du tableau de bord « achat ». Il constitue une source d'informations relativement riche qui alimente le tableau de bord. Disposer d'un ERP permet ainsi, à tout

moment, de dresser, dans un délai très court, un historique d'un ou plusieurs indicateurs jugés importants. Disposer d'un ERP permet aussi l'automatisation des calculs des indicateurs constituant le tableau de bord. Ceci engendre un gain de temps et un gain de fiabilité de l'information et contribue à maintenir à jour cet outil de contrôle et de prise de décision, conditions importantes de sa durabilité et de sa légitimité.

L'observation participante a par ailleurs révélé l'importance de la présence d'un ingénieur informatique qui a facilité l'implémentation et l'automatisation des indicateurs retenus. Les solutions techniques qu'il a su proposer ont constitué un des éléments clé du succès de la mise en place du tableau de bord « achat ».

3.2.4. La mise en place d'une démarche de Supply Chain Management (SCM)

Peu avant l'observation participante et la mise en place du tableau de bord « achat », la direction de Phonepro a exprimé le besoin de mettre en place une démarche de SCM. La SCM était perçue comme un facteur décisif d'avantage concurrentiel. Cette démarche a justifié la mise en place du tableau de bord « achat » car elle a fait apparaître la nécessité de sélectionner d'autres indicateurs que ceux contenus dans le tableau de bord financier. Ce résultat rejoint ceux de Abernethy et Lillis (1995) qui montrent que les entreprises déployant une stratégie axée sur la flexibilité et la personnalisation, qui souhaitent répondre au plus près à la demande des clients, auront moins recours à des indicateurs de performances « traditionnels » que les autres.

3.2.5. Une structure organisationnelle hiérarchisée avec des salariés disposant d'une forte technicité

La structure de Phonepro est hiérarchique par opposition à un organigramme dit « écrasé », ou structure simple qui, selon Mintzberg (1982) caractérise la PME. Un responsable est en place à la tête de chaque service. L'entreprise compte ainsi un responsable achat, un responsable informatique, un responsable logistique, un responsable marketing, un responsable financier, et deux responsables commerciaux. Par ailleurs, on observe dans les services financier, achat et marketing, la présence de sous-responsables attachés à des fonctions différentes.

Les salariés ne sont par ailleurs pas polyvalents. Ils sont spécialisés et disposent d'une forte technicité et souvent d'un savoir-faire unique. Chacun représente ainsi un maillon précieux d'une chaîne fragile et complexe. La forte imbrication des services les uns avec les autres et la forte spécialisation des individus les rendent indispensables à la bonne marche de l'entreprise.

Cette structure organisationnelle explique pour partie la configuration particulière du système de contrôle chez Phonepro. Le fait que les différents services soient séparés mais interdépendants implique une gestion rigoureuse et la mise en place d'outils formalisés. Chaque responsable de services doit rendre des comptes au dirigeant et informer les responsables des autres services auxquels il est relié. Le responsable du service « achat » par exemple est en relation avec les responsables de tous les services. L'impact important des achats et des stocks sur la trésorerie oblige le responsable achat et le responsable financier à se rencontrer régulièrement et à prendre des décisions à partir d'indicateurs majeurs présents dans le tableau de bord achat. De même, des indicateurs tels que le nombre de références obsolètes ou le délai de rotation des stocks oblige le responsable achat et le responsable

commercial à travailler ensemble et pourront conduire à des prises de décisions telles que « casser les prix sur le produit X » ou bien « un produit Y acheté, un produit X offert »...

Au final, la structure organisationnelle de Phonepro composée de services fonctionnels séparés, explique pour partie la mise en place du tableau de bord achat. Cet outil ne rend pas seulement compte de l'activité du service achat, il facilite aussi les relations entre ce service et les autres services.

3.2.6. *Un environnement perçu comme hostile et versatile*

La conjoncture économique étant difficile, la place de leader de Phonepro est chaque jour menacée par la présence sur le marché de cinq concurrents majeurs, mettant en œuvre des stratégies agressives en termes de prix.

Pour faire face à cette situation, Phonepro a mis en place un système de contrôle permettant de surveiller l'activité et d'assurer la performance de l'entreprise en déjouant les menaces et en mettant à jour les opportunités de son environnement. Par exemple, pour résoudre un problème de dégradation de la marge sur certains produits occasionnée par l'alignement sur les prix des concurrents, Phonepro a renforcé les négociations avec les fournisseurs sur le prix d'achat. Le tableau de bord achat permet de rendre compte de ce nouvel impératif. Cette vive concurrence a également conduit Phonepro à suivre d'autres facteurs clé de succès qui la différencient de ses concurrents comme le délai de livraison ou le taux de rupture. L'environnement jugé hostile a poussé l'entreprise à prendre des décisions stratégiques qui ont impacté les outils de contrôle de gestion en général et justifié la nécessité de mettre en place un tableau de bord achat.

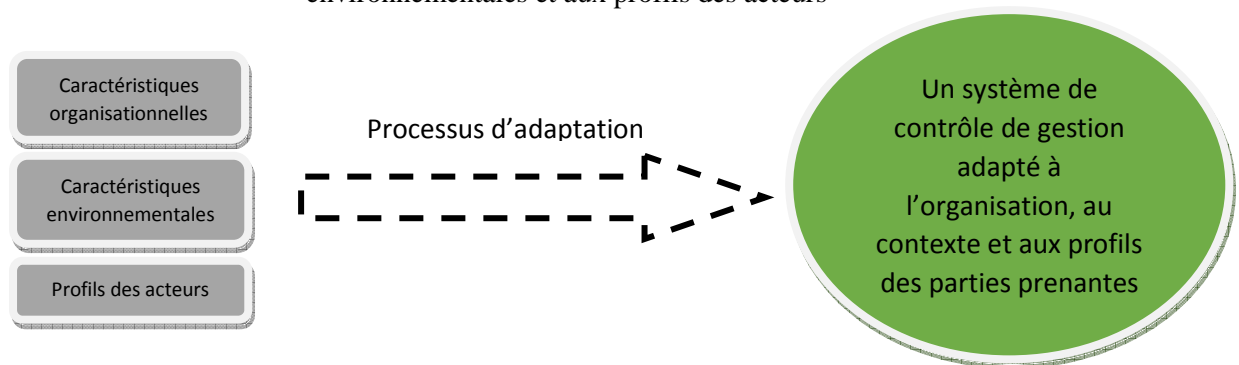
4. Discussion

Quelques années avant la mise en place de cet outil, une première tentative de mise en œuvre d'un tableau de bord achat avait été lancée sans succès chez Phonepro. Il est ressorti de l'analyse de cet échec que le tableau de bord mis en place contenait tout d'abord un trop grand nombre d'indicateurs limitant sa lisibilité et donc son efficacité. La responsable achat indique à ce sujet que « *les voyants majeurs étaient noyés parmi un vaste ensemble d'indicateurs secondaires* ». Ces indicateurs étaient par ailleurs manuels. L'ingénieur informatique n'avait pas été sollicité et aucune automatisation des calculs n'avait été prévue. Cet outil n'avait enfin pas été le fruit d'une construction et d'une volonté collective. Quelques parties prenantes n'avaient pas été impliquées à sa conception et y étaient pour certaines opposées. In fine, ce tableau de bord jugé par certains illisible, par d'autres très lourd à actualiser, avait été rapidement abandonné.

Quelques années après, le tableau de bord achat observé dans le cadre de cette recherche a été mis en place à l'initiative du dirigeant et de la responsable achat. Ces deux acteurs ont dès le départ cru en l'utilité de cet outil et ont communiqué leur volonté de le mettre en place à l'ensemble des parties prenantes. Il a été le fruit d'une co-construction entre un chercheur externe et plusieurs salariés de l'entreprise. Le chercheur a en effet été l'interface active entre la direction, l'ingénieur informatique maîtrisant l'accès aux données et les rendant exploitables sous forme d'informations, la responsable achat et les employés du service achat

au fait des principaux enjeux et difficultés du service et du réseau de la supply chain. Ensemble, les différentes parties prenantes ont œuvré à la sélection d'un nombre significatif mais limité d'indicateurs de gestion de l'activité du service. Forte de l'expérience de l'échec passé, l'entreprise s'est lancée dans la construction de ce nouvel outil sans reproduire les mêmes erreurs. Ce tableau de bord achat relativement élaboré a été adapté aux caractéristiques de l'entreprise, de son environnement, et au profil de son dirigeant et des différentes parties prenantes (figure 1). Il est aujourd'hui utilisé avec succès chez Phonepro. La construction de ce nouveau tableau de bord a été le fruit d'un apprentissage collectif et, tel un cercle vertueux, a contribué à son tour à l'apprentissage collectif.

Figure 1 : Un système de contrôle adapté aux caractéristiques organisationnelles, environnementales et aux profils des acteurs



Au final, ce cas montre la grande capacité d'adaptation du tableau bord et confirme les résultats de Germain (2001) qui explique que cet outil présente des attributs le rendant parfaitement approprié au contexte PME. Pour l'auteur, « *le tableau de bord fournit une certaine représentation de l'entreprise, plus concrète et plus complète que celle induite par les outils traditionnels de contrôle de gestion... Echappant à tout cadre normatif, l'outil peut facilement être conçu selon des schémas ad hoc et être personnalisé de manière à répondre très précisément aux besoins de l'utilisateur* » (Germain, 2001, p.5). Mais cela suppose que ses concepteurs s'inscrivent dans une démarche d'adaptation de l'outil en fonction des besoins, des ressources et de l'environnement de la PME. La diversité des situations observées dans le monde de la PME nous conduit à penser, comme Oriot et Misiaszek (2012, p.39) que « *c'est aux systèmes de management de la performance de s'adapter aux réalités des différentes PME et non à ces dernières de passer sous les fourches caudines de modèles prédéfinis quels qu'ils soient* ». Notre étude montre ainsi que la diversité des contextes et des acteurs oblige les experts internes (notamment les contrôleurs de gestion) ou externes (notamment les experts comptables), à tenir compte des spécificités organisationnelles, environnementales et individuelles quand ils mettent en place des outils de gestion en PME. Il ne s'agit pas d'apporter aux dirigeants des solutions « toutes prêtes » conformes à ce que Marchesnay (2003) appelle « *des préceptes managériaux* » supposés universellement applicables. Il ne s'agit pas d'imposer aux dirigeants un point de vue normatif mais de leur proposer une aide et des solutions spécifiques adaptées à l'organisation, à son contexte et aux profils qui sont eux-mêmes spécifiques.

Conclusion

Les recherches empiriques réalisées jusqu'à présent sur le thème du système de contrôle du dirigeant de PME aboutissent à des conclusions qui pourraient sembler contradictoires. Certaines montrent que les dirigeants des entreprises les plus petites disposent de systèmes de contrôle simples et peu formalisés (Davila, 2005 ; Zawadski, 2011). Mais d'autres soulignent que certains dirigeants de PME dispose de systèmes de contrôles relativement sophistiqués qu'ils utilisent pour prendre leurs décisions (Lavigne, 2002 ; Affès et Chabchoub, 2007).

Notre étude montre que ces deux pans de la littérature ne sont pas contradictoires. Dans certaines PME, les systèmes de contrôle sont simplifiés et peu formalisés non parce que ces données sont jugés inutiles ou peu pertinentes par les dirigeants, mais pour être adaptées au contexte, aux besoins et aux compétences qui sont eux-mêmes spécifiques. En l'occurrence, « *la simplicité apparente de la forme n'occulte pas la complexité de sens. Elle en conditionne au contraire l'émergence* » (Chapellier et Dupuy, 2013, p.145). Un système de contrôle très développé et formalisé, qui véhiculerait implicitement la référence à une rationalité plus ou moins substantielle, ne ferait finalement pas sens pour ce type de dirigeants.

D'autres dirigeants, comme celui de Phonepro, disposent en revanche de systèmes de contrôle plus élaborés et plus formalisés, parfois proches de ceux observés dans les grandes entreprises, parce que les caractéristiques organisationnelles et environnementales de leur PME et leur profil (notamment en termes de formation et d'expérience), le rendent possible voire nécessaire.

Nous pensons que les données de contrôle prennent du sens aux yeux des dirigeants de PME sous condition d'adaptation. Nous rejoignons ainsi Chapellier et Dupuy (2013, p.145) qui affirment que « *les dirigeants de PME ont besoin des données de contrôle de gestion adaptées pour assurer leur intelligence comptable, c'est-à-dire leur capacité à distinguer les problèmes à partir de ces données* ». Ignorer les particularismes et proposer aux dirigeants des outils standardisés serait inefficace. Les systèmes de contrôle en PME doivent être adaptés au contexte et aux profils des acteurs. Cette adaptation relève d'un « fit » entre des facteurs de contingence organisationnels, environnementaux, et individuels.

La prudence doit cependant présider à l'interprétation et à l'appréciation de nos conclusions compte tenu des limites de l'étude. Il s'agit en premier lieu d'une étude portant sur une seule PME. Il conviendrait de réitérer ce travail afin d'observer d'autres PME évoluant dans d'autres contextes organisationnels et environnementaux. Par ailleurs, nous ne nous sommes pas intéressés à la question du lien entre la présence d'un système de contrôle adapté et la performance de la PME. Or cette question est fondamentale.

Ces limites ouvrent des perspectives de recherches intéressantes que nous comptons exploitées à travers la mise en œuvre de nouvelles études portant sur les systèmes de contrôle en PME. Une multiplication d'analyses en profondeur permettrait en effet de mieux comprendre comment, avec un système de contrôle adapté à leurs besoins, au contexte et aux compétences, une fraction significative de dirigeants de PME parvient à des représentations riches et variées leur permettant de piloter efficacement leur organisation.

Bibliographie

- Abdel Kader, M., Luther, R. (2008), « The impact of firm characteristics on management accounting practices », *British Accounting Review*, vol. 40, n°1, p. 2-27.
- Abernethy, M.A., Lillis, A.M. (1995), « The impact of manufacturing flexibility on management control system design », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n°4, p. 241-258.
- Affès, H., Chabchoub, A. (2007), « Le système d'information comptable : les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie », *Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, n° 224/225, p. 59-68.
- Anthony R.N. (1988), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston. Trad. fr. La fonction contrôle de gestion, Publi-Union, Paris, 1993
- Beldi, A., Cheffi, W (2005), « La comptabilité de gestion : outil d'information ou dispositif de connaissance ? La perception des managers », 26ème Congrès de l'AFC, Lille, mai.
- Bergeron, H. (2002), « La gestion stratégique et les mesures de la performance non financière des PME », *Acte du 6^{ème} Congrès international francophone sur la PME*.
- Bescos, PL., Mendoza, C. (1998), « Les besoins d'information des managers sont-ils satisfaits ? », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p.117-128.
- Boulianne, E. (2007), « Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type », *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 8, p. 1-16.
- Chapellier, P. (2003), « Les apports d'Internet à la mission de l'expert-comptable dans les petites entreprises », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 2, p. 171-187.
- Chapellier, P., (2011), « Vers un modèle de gestion hybride pour le dirigeant de PME : Une étude de la triangulation entre système d'information formel, recours à l'expert et métier du dirigeant », HDR soutenue le 09 décembre 2011 à l'Université de Nice Sophia Antipolis.
- Chapellier, P., Dupuy, Y. (2013), « L'hybridation du système de gestion du dirigeant de la PME pérenne » in « Pilotage de la pérennité organisationnelle : normes, représentations et contrôle » coordonné par Sophie Mignon, avril 2013, Editions Management et Société
- Chapellier, P., Mohammed, A., Teller, R. (2013), « Etude du système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », *Revue Management et Avenir*, n°65, p.48-72, novembre.
- Cheffi, W., Nekhili, M. (2011), « Rôles assignés à la comptabilité de gestion par les managers et changement comptable : question d'adéquation ou simple désillusion ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 17, vol. 1, avril.
- 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, p. 127-168.
- Coker, J.W., Hayes, R.D. (1992), « Lenders' Perceptions of Income-Tax-Basis Financial Reporting by Small Business », *Journal of Small Business Management*, vol.30, n°3, p. 66-76.
- Courrent, J-M., Villesèque-Dubus, F. (2008), « Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration », *Acte du 29^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*.
- Crozier, M., Friedberg, E. (1977), « L'acteur et le système », Paris, Edition du Seuil.
- 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, n°3, p. 223-248.

- Flamholtz, E.G. (1986), « How to Make The Transition From an Entrepreneurship to a professionally Managed Firm », San Francisco, Jossey-Bass Publishers.
- Germain, C. (2001), « Le Pilotage de la performance dans les petites et moyennes entreprises : Les résultats d'une recherche empirique », *Acte du 22^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Germain, C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de la performance: les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 7, n°1, p.33-52.
- Haldma, T., Lääts, K. (2002), « Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies », *Management Accounting Research*, vol. 13, n°4, p.379-400.
- Jänkälä, S. (2007), « Management control systems (MCS) in the small business context: Linking effects of contextual factors with MCS and financial performance of small firms », Oulu Univ Press.
- Julien, P.A. (1997), « Pour une définition des PME », dans Julien (Éd.), *Les PME : bilan et perspectives*, Presses Inter Universitaires, 2^{ème} édition, Economica.
- Julien, P.A. et al. (2005), « Pour une définition des PME » dans Julien (Éd.), *Les PME: bilan et perspectives*, Presses Inter Universitaires, 3^{ème} édition, Canada.
- 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.
- Lavigne, B., Saint-Pierre, J. (2002), « Association entre le système d'information comptable des PME et leur performance financière », *6^{ème} Congrès International Francophone sur la PME*, Montréal, Québec.
- Marchesnay, M. (2003), « La petite entreprise : sortir de l'ignorance », *Revue Française de gestion*, n° 144, p.107-118.
- Mintzberg, H. (1982), « Structure et dynamique des organisations », Editions d'Organisation.
- Mintzberg, H. (2006), « Le manager au quotidien : les dix rôles du cadre », Paris, Les Editions d'Organisation (2^{ème} édition).
- Moore, Y., Yuen, S. (2001), « Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n°4, p.351-389.
- Morana, J., Pache G. (2000), « Supply chain management et tableau de bord prospectif: à la recherche de synergies », *Logistique & Management*, vol. 8, n°1, p.77-88.
- Ngongang, D. (2007), « Analyse des facteurs déterminants du système d'information comptable et des pratiques comptables des PME tchadiennes », *Revue des Sciences de Gestion*, n°224/225.
- Nobre, T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Revue Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p.119-148.
- Oriot, F., Misiaszek, E. (2012), « Le Balanced Scorecard au filtre d'une PME française: Ou pourquoi les PME préfèrent le « sur-mesure » », *Revue française de gestion*, vol. 38/225, p.27-43.
- Raymond, L. (1995), « Les systèmes d'information », dans *Les PME : bilan et perspectives*, Economica, 1ère édition, Paris.
- Raymond, L., Blili, S., et D. El-Alami (2004), « L'écart entre le consultant et la P.M.E. : analyse et perspectives », *Gestion*, vol. 28, n° 4 (hiver), p. 52-60.

- Rowe, F., Fernandez, V., Picory, C. (1994), « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME de l'île de France », *39^{ème} Conférence mondiale des PME*, Strasbourg.
- Saboly, M. (1994), « Les déterminants de la qualité des produits comptables : le rôle du dirigeant », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Poitiers, Université de Poitiers.
- Santin, S., Van Caillie, D. (2008), « Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative », *29^{ème} Congrès annuel de l'AFC*, Paris, Mai.
- Torrès, O. (2000), « Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME », *5^{ème} Congrès International sur la PME*, p.25-27.
- Torrès, O. (2004), « Essai de théorisation de la gestion des PME : de la mondialisation à la proxémie », Habilitation à Diriger des Recherches, soutenue à l'Université de Caen.
- Vallerand, J., Berthelot, S., Morrill, J. (2008), « Positionnement de la PME manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaire en administration », *9^{ème} CIFEPME*, Louvain la Neuve.
- 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.
- 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, p.507-524.
- Zawadzki, C. (2011), « L'évolution des routines organisationnelles en PME : leçons de l'échec d'une démarche d'introduction du contrôle de gestion », *32^{ème} Congrès de l'AFC*, Montpellier, Mai.