



HAL
open science

LA STRUCTURATION DU SYSTEME DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE AU SEIN D'UNE ETI LA DIFFERENCIE-T-ELLE DE LA PME? LE CAS D'UNE ETI FAMILIALE DU GRAND OUEST

Dominique Barbelivien

► **To cite this version:**

Dominique Barbelivien. LA STRUCTURATION DU SYSTEME DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE AU SEIN D'UNE ETI LA DIFFERENCIE-T-ELLE DE LA PME? LE CAS D'UNE ETI FAMILIALE DU GRAND OUEST. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899733

HAL Id: hal-01899733

<https://hal.science/hal-01899733>

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.

LA STRUCTURATION DU SYSTEME DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE AU SEIN D'UNE ETI LA DIFFERENCIE-T-ELLE DE LA PME ?

LE CAS D'UNE ETI FAMILIALE DU GRAND OUEST

Dominique Barbelivien

PRAG Economie et Gestion IEMN-IAE

Doctorante au LEMNA

Dominique.barbelivien@univ-nantes.fr

Résumé : Cet article propose une étude du cas d'une entreprise familiale qui vient d'entrer dans la catégorie des ETI par son chiffre d'affaires. Nous observons le début de la structuration de son système de pilotage de la performance. Nous nous proposons de montrer que la structuration d'un SPP ou tout du moins la volonté de la faire, peut permettre de différencier l'ETI de la PME.

Mots-clés : ETI, Système de pilotage de la performance, entreprise familiale

1 Introduction

Lorsqu'une PME atteint la taille ETI, peut-on observer une transformation de son Système de Pilotage de la Performance (SPP) ? Si oui, laquelle ? L'étude de ces questions par l'observation in situ d'une entreprise de cinquième génération, en croissance atteignant le seuil de 50 Millions d'euros chiffre d'affaires nous semble pouvoir contribuer à la compréhension de cette nouvelle catégorie d'entreprise définie aujourd'hui uniquement par des critères de taille quantitatifs. Ces critères ne révèlent que peu d'éléments quant au fonctionnement intime de ces organisations et aux outils qui en accompagnent la croissance.

Alors que la création de cette nouvelle catégorie semble répondre à une certaine réalité politique et économique en France, nous faisons la proposition suivante : au-delà du critère quantitatif de la taille, n'est-ce pas la mise en place d'outils de gestion structurés en un

système de pilotage cohérent et complet qui peut permettre de différencier qualitativement l'ETI de la PME ? Cette étude apporte une contribution à la légitimation académique de la catégorie des ETI.

PME et entreprises familiales ont fait l'objet de recherches multiples. Celles-ci nous servons de point de départ pour l'étude des ETI familiales. Nous nous proposons d'explorer une ETI familiale, créée en 1895, par une étude qualitative et longitudinale afin de développer un premier cas, lequel s'insérera à terme dans une étude étendue à un échantillon plus large d'ETI familiales, pérennes, en croissance, opérant dans le secteur industriel, dans l'ouest de la France. Nous adopterons une approche qualitative de proximité, à caractère ethnographique et contribuerons ainsi à la constitution d'un ensemble de cas nécessaires à la compréhension approfondie de cette nouvelle catégorie d'entreprises.

Parmi les différents cas disponibles dans notre terrain, une entreprise familiale française de l'Ouest, du secteur agro-alimentaire présente un intérêt particulier. Elle mène une politique de développement dynamique combinant croissance interne et croissance externe qui s'est accélérée depuis 2008. Elle passe aujourd'hui, selon les critères retenus par la statistique publique, du statut de PME à celui d'ETI (son chiffre d'affaires dépasse en 2013 les 70 M€ et son nombre de salariés est de 110 en 2012). Dans le même temps, le PDG a décidé de recruter un contrôleur de gestion afin de structurer le service comptabilité en un véritable service contrôle de gestion. Jusqu'à ce jour, le service comptable assurait un reporting financier bimestriel tandis que différents éléments de pilotage à caractère industriel étaient émis par les responsables des sites de production. Le PDG ressent aujourd'hui un manque d'outils de pilotage formalisés et structurés, utilisables au sein de comités de pilotage réguliers, destinés à la prise de décision opérationnelle comme stratégique.

L'étude de ce passage concomitant de PME à ETI et de système de contrôle de gestion embryonnaire à un SPP structuré ouvre la voie à une réflexion sur la différenciation des ETI et des PME par leur SPP et, plus largement à des questions portant sur la place de la structuration du SPP dans la dynamique de croissance des entreprises de taille intermédiaire.

La première partie de l'article présente les principaux résultats des recherches concernant les entreprises familiales et les outils de gestion de la PME. La deuxième partie décrit la méthodologie et le terrain retenu. La troisième partie concerne la discussion du cas en rapport avec la littérature présentée et enfin, la dernière partie conclut l'étude.

2 Un cadre de référence pour analyser la structuration du SPP d'une ETI familiale

La littérature en gestion concernant les ETI est aujourd'hui encore éparse, bien que cette catégorie d'entreprise existe maintenant depuis cinq ans. Il existe des statistiques nationales et régionales, mais les études qualitatives restent peu nombreuses, à l'exception de rapports de cabinets d'audit, qui ont décelé dans ce terrain un potentiel de clients attractifs pour leur activité.

L'objectif est de déterminer un cadre de référence afin d'étudier ce qui pourrait différencier les ETI des PME en matière d'outils de gestion se structurant de façon concomitante à

l'accroissement de la taille de l'entreprise. Notre intention première est de pouvoir mettre en lumière les étapes de la structuration du contrôle de gestion dans une entreprise familiale en phase de forte croissance interne et externe, dans l'industrie de première transformation agro-alimentaire.

Le point de départ choisi fait donc référence aux études portant sur les PME, particulièrement celles portant sur le système de pilotage de la performance de ces entreprises. Il est croisé avec le cadre d'analyse des entreprises familiales, afin d'extraire les caractéristiques particulières du développement de ce type d'entreprise et de comprendre le processus de structuration du SPP dans une PME familiale en croissance qui atteint la catégorie ETI. Nous pourrions ainsi apporter en conclusion une première réponse à la question de la structuration du SPP, comme facteur différenciant l'ETI de la PME.

2.1 Le cadre d'analyse du SPP dans la PME

Alors que les études portant sur les PME connaissent un fort développement dès les années 1980, en 2004, G. Reyes s'interrogeait encore sur la pertinence de cette catégorie et posait clairement la question de l'existence réelle de la PME. G. Reyes, évoquant l'article de M. Marchesnay (1997), concluait sur la complexité de sa définition. La question se pose aujourd'hui pour la catégorie des ETI en France. Notre article se propose d'étudier une catégorie d'ETI : les ETI familiales, au travers du prisme de son Système de Pilotage de la Performance (SPP).

Le contrôle de gestion sera ici défini selon les préconisations d'Otley (1999) et Ferreira et Otley (2009). La conception moderne du contrôle de gestion montre qu'il s'agit d'un système mettant en relation des acteurs (décideurs, concepteurs, utilisateurs) et des outils afin piloter les différents niveaux de décision (stratégique, tactiques et opérationnels) dans l'entreprise et d'orienter les comportements. Un SPP présente donc un système complet et cohérent d'outils de prévision, de mesure et de contrôle de la performance financière et non-financière. Son objectif est « la maîtrise des leviers de la création de valeur » (Berland, 2004). Les éléments qui le composent sont une structure (des ressources humaines, financières, budgétaires et un système d'informations), et un management qui fixe des objectifs, en contrôle et en mesure les réalisations ce qui permet d'orienter les comportements des individus. Il s'accompagne de la mise en place d'outils adaptés : budgets, calculs de coûts et tableaux de bords destinés à mesurer l'efficacité et l'efficience à tous les niveaux hiérarchiques. Cette conception permet d'embrasser l'ensemble du système de pilotage de la performance et de développer une approche complète du système de contrôle de gestion, en prenant en compte les niveaux stratégiques et opérationnels, les outils comme les acteurs. C'est donc dans ce cadre de référence que nous nous plaçons pour étudier les particularités des ETI en matière d'outils de gestion.

Grâce aux travaux de Marchesnay (1991), puis Torrès (1997 et 1998), Nobre (2001) et Reyès (2004), nous savons que la PME présente des spécificités en matière d'outils du contrôle de gestion : peu formalisés, construits et utilisés par un dirigeant-proprétaire, épars et embryonnaires. Ils se résument souvent au calcul de coûts et aux budgets. Ils tendent à se structurer cependant avec l'accroissement de la taille de l'entreprise, comme le montrent Meyssonier et Zawadzki (2008). La littérature fait ainsi ressortir le seuil de 250 employés comme celui qui voit les outils de contrôle de gestion s'organiser en système de pilotage.

Comme le souligne Van Caillie (2003), la particularité du système de contrôle de gestion en PME provient tout d'abord des besoins en information du chef d'entreprise, acteur majeur du système de décision. De nature comptable en interne, de nature commerciale et concurrentielle en externe, ces besoins amènent à la mise en œuvre d'outils « simples et peu formalisés » (Van Caillie, 2003). Leur conception comme leur exploitation est essentiellement concentrée dans les mains d'un acteur unique, le dirigeant-proprétaire, dans le cadre d'une supervision directe. Leur élaboration et en particulier le choix des indicateurs de performance dépendent donc étroitement des valeurs de ce dernier – de sa formation et de son parcours professionnel. Ceci correspond en fait à la simplicité de la structure hiérarchique rencontrée habituellement en PME, à laquelle correspond un ensemble d'outils simples aussi (Berland, 2004) : budgets et calculs de coûts, absence de fonction contrôle de gestion, reporting à caractère essentiellement comptable. Enfin, la question de l'appropriation de ces outils par des acteurs divers est elle aussi simplifiée par le fait qu'ils sont principalement utilisés par le dirigeant seul, dans une relation de très forte proximité avec ses activités de production comme l'explique Torrès (2000). A contrario, l'accroissement de la taille de l'entreprise s'accompagne de la création de postes de responsables fonctionnels notamment, concepteurs et utilisateurs d'outils de pilotage qui nécessitent d'être normalisés. Le nombre de parties prenantes augmentant, la structuration d'un SPP accepté par tous devient un enjeu important afin de développer un langage commun à ces parties prenantes multiples, d'apporter une réelle aide à la décision et de permettre d'orienter les comportements vers les objectifs de la direction. Néanmoins, rares sont les études de cas analysant de façon longitudinale la structuration d'un SPP en PME. Celle de Meyssonier et Zawadzki (2008) porte sur l'analyse des raisons de l'échec de l'introduction d'un SPP au sein d'une PME en croissance. Elle met en exergue la nécessité de s'assurer de l'appropriation des outils par les différents acteurs et, par conséquent, l'importance de s'interroger sur les acteurs concernés par la structuration en amont de la mise en place du SPP. Elle démontre aussi qu'il ne va pas de soi qu'une entreprise en croissance s'accompagne d'outils de pilotage de la performance. Par ailleurs, les connaissances restent lacunaires quant au lien entre la structuration d'un SPP et le chemin de croissance de la PME vers l'ETI avec maintien durable dans cette catégorie. Ceci nous semble justifier l'intérêt d'une analyse portant, de façon longitudinale sur un cas de ce type, afin de multiplier les situations possibles et prolonger les travaux sur la PME de Nobre (2001), Meyssonier et Zawadzki (2008) et Zawadzki (2011).

2.2 Les apports de la littérature sur les entreprises familiales

Selon les termes de Davis et Tagiuri (1982), une entreprise familiale est définie comme « une organisation où un ou plusieurs membres de la famille étendue influencent la marche (la direction) de l'entreprise à travers des liens de parenté, des postes de management ou des droits de propriété sur le capital ». Une condition supplémentaire est ajoutée par Cadieux, Lorrain, Hugron (2002) à savoir l'intention de transmettre l'affaire familiale à la prochaine génération des membres de la famille. Cette définition est aussi celle de Chua, Chrisman et Sharma (1999) pour qui « *a family business is a governed and/or managed with the intention to shape and pursue the vision of the business held by a dominant coalition controlled by members of the same family or a small number of families in a manner that is potentially*

sustainable across generation of the family or families ». Ces définitions mettent l'accent sur une des particularités importantes des entreprises familiales: le caractère dominant d'une partie prenante – la famille.

Malgré le poids important des entreprises familiales française dans le tissu économique (40% des ETI seraient familiales selon l'enquête DGCIS (L'industrie en France, édition 2009)), les travaux français portant sur ce type d'entreprises sont relativement récents en regard des études réalisées aux Etats-Unis et dans le reste de l'Europe. Ces entreprises présentent pourtant des fragilités particulières puisque, selon Faccio et Lang (2002), elles seraient 30% seulement à franchir le cap de la 2ème génération et 15% celui de la 3ème génération. Pour comprendre celles qui survivent à plusieurs générations, et qui font partie de ces entreprises menant des stratégies de croissance significatives, seules de rares recherches ont été menées. Mignon, (2000, 2012), Blondel et Dumas, (2008) proposent une perspective s'appuyant sur le rôle de la famille, comme partie prenante prépondérante dans la pérennité de l'entreprise. Cette dernière définit en toute indépendance ses objectifs de performance (financière et non-financière) et ce, sans subir la contrainte liée aux marchés financiers. Bien que la famille ne représente pas une partie prenante totalement homogène, les membres de la famille partagent des valeurs communes qui les portent à de plus grands sacrifices (notamment financiers) afin de préserver l'avenir de leur entreprise (Astrachan (1988)). L'observation des entreprises familiales indépendantes permet donc de déterminer un terrain dans lequel les décisions stratégiques sont aux mains du dirigeant-proprétaire ou d'un cercle restreint de membres de la même famille, avec un objectif commun de pérennité à long terme de leur entreprise. C'est dans ce terrain encore peu exploré que nous porterons notre regard afin d'étudier le cas d'une entreprise familiale de quatrième génération qui, en l'espace de quatre années, passe du statut de PME à celui d'ETI.

3 Méthodologie et étude du cas d'une entreprise familiale en croissance, en phase de structuration de son SPP

Pour étudier le problème posé, nous avons retenu le cas d'une entreprise de meunerie, que nous renommerons SAS Du Moulin pour des raisons de confidentialité située dans l'Ouest de la France, dans une zone de tradition agricole. Sa création remonte à 1895, lors de l'achat d'un premier moulin par un agriculteur local, arrière-grand-père de la génération actuelle. La quatrième génération des Du Moulin est aujourd'hui à la tête d'une entreprise dynamique, en croissance, qui franchit le cap de la taille ETI selon le critère du chiffre d'affaires. Ce cas propose donc l'opportunité d'observer l'évolution de l'organisation et des outils de gestion en situation réelle.

3.1 Méthodologie retenue

L'objectif de notre recherche est de comprendre en profondeur un phénomène : le choix et la structuration d'un SPP dans le cas d'une entreprise familiale, indépendante et en croissance. Afin d'atteindre cet objectif, nous procédons par une étude de cas exploratoire poursuivie pendant plusieurs années, pendant laquelle nous avons pu suivre le processus de mise en place du contrôle de gestion dans une phase de forte croissance de l'entreprise. Cette méthode obéit

aux recommandations de Yin, puisqu'il s'agit d'observer le développement d'un phénomène de manière qualitative, sur une période longue (Yin, 2009). Les premiers contacts pris avec cette entreprise remontent à 2010. Une première interview est ainsi réalisée en 2010 avec trois membres de la famille dirigeante-proprétaire, l'actuel dirigeant, sa mère et son épouse. En 2011, des étudiants de deux masters réalisent d'une part une étude portant sur le secteur de la meunerie et d'autre part une monographie de l'entreprise Du Moulin. Enfin, à partir du printemps 2013, nous débutons une collaboration plus étroite avec le chef d'entreprise afin d'observer la structuration du système de pilotage de la performance qu'il vient d'initier. La durée totale des interviews s'élève aujourd'hui à environ douze heures, neuf avec le PDG et trois avec sa mère, laquelle a dirigé l'entreprise avec son mari, puis seule pendant plus de quatre décennies avant d'en transmettre la direction à son fils aîné.

La méthode qui a été retenue est celle de l'entretien non directif dans un premier temps, afin de laisser émerger les thématiques propres à cette entreprise, complétée par des entretiens plus ciblés sur les thèmes suivants : gouvernance, stratégie, outils de gestion, conduits avec le dirigeant-proprétaire actuel. Une deuxième étape nous conduira à interviewer l'ensemble des responsables fonctionnels et des responsables de moulins de l'entreprise. Par ailleurs nous recueillons un ensemble de matériaux mis à disposition par le chef d'entreprise : documents écrits issus de la comptabilité générale et tableaux de suivis construits par les différents responsables autour d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs de production. Enfin, des études sectorielles du Ministère de l'Agriculture (2012) et du cabinet Ernst & Young (2010) complètent les ressources documentaires.

Le cas que nous nous proposons d'approfondir reflète cette phase dans le développement des entreprises où les outils sont faiblement développés et où la nécessité se fait sentir d'en développer de plus pertinents et formalisés pour la prise de décision et le management des équipes. Elle permet donc d'étudier ce passage entre la PME peu outillée et l'entreprise de plus grande taille structurant son SPP.

3.2 Une entreprise en croissance dans un secteur à faible valeur ajoutée soumis à des quotas

Afin de situer précisément la problématique de gestion de la SAS Du Moulin, nous décrivons dans un premier temps son secteur, puis, dans un deuxième temps sa stratégie.

Le métier de meunier est au cœur de la filière blé-farine-pain. En France plusieurs organisations professionnelles défendent les intérêts des meuniers. L'Association Nationale des Meuniers Français contribue à l'amélioration de la qualité des blés et farines et défend les intérêts des moulins français sur le marché national et international. Elle regroupe l'essentiel des minotiers autour d'un noyau dur de très grands moulins. Le Groupement Général des Farines est une coopérative qui a été créée au début des années 1980 à l'initiative de dix meuniers français indépendants, dont la minoterie Du Moulin. Il promeut et défend les intérêts des minoteries familiales indépendantes des grands groupes français ou internationaux, en développant son label de qualité pour la production du blé (CRC, Culture Raisonnée Contrôlée, créé en 1989).

3.2.1 Un secteur en forte concentration, à faible valeur ajoutée, soumis à un système de quotas

Le nombre de minoteries en France est passé d'environ 40 000 Moulins en 1900, à 1 200 en 1985, et à seulement 320 en 2012. Le chiffre d'affaires total du secteur en 2011 est de 2,15 Mds d'euros. Le marché français de la meunerie est dominé par des entreprises de taille européenne voire internationale : le Groupe NutriXo (Grands Moulins de Paris), la société Soufflet (marque Baguépi), les Grands Moulins de Strasbourg, le Groupe Terrena (Evalia, sa branche meunerie) et Axial, un regroupement de plusieurs coopératives. La SAS Du Moulin se situe dans les dix premiers producteurs français juste derrière les entreprises précédentes. Il s'agit du plus important meunier indépendant de France.

Ce secteur de tradition millénaire ne procure qu'une faible valeur ajoutée sur les farines conventionnelles. Le marché des farines biologiques présente un attrait plus élevé de ce point de vue. De nouveaux entrants notamment turcs concurrencent aujourd'hui les producteurs français en proposant sur les marchés européens des farines à bas prix.

A ce renforcement récent de la concurrence, il faut ajouter un facteur spécifique de contingence : l'existence sur le territoire français, depuis 1935 de droits de mouture sur la production de farines pour l'alimentation humaine. Ces droits sont la conséquence de capacités de mouture devenues excédentaires et résultent d'un décret-loi « contingents et droits de mouture » qui fixe pour chaque moulin une limite annuelle d'écrasement du blé tendre. Ils fonctionnent de manière similaire à des quotas de production comme ceux du lait et sont cessibles.

La conjonction de ces facteurs concurrentiels et légaux ainsi que la forte automatisation de la production a conduit au phénomène de concentration décrit plus haut, que l'on peut considérer comme une réponse à la nécessité de disposer de moyens financiers pour la modernisation de l'appareil productif et pour le développement de la production par rachat de droits de mouture.

3.2.2 La stratégie du dirigeant de la SAS Du Moulin : croissance interne et externe accélérée depuis 2008

L'histoire de la SAS Du Moulin débute en 1895 par l'achat d'un premier moulin lors d'une vente à la bougie organisée suite aux difficultés financières rencontrées par son précédent propriétaire. Le dirigeant actuel représente la cinquième génération de meuniers de cette famille. Il en a pris la tête en 1986, après avoir suivi des études supérieures de commerce puis une spécialisation à l'École Nationale Supérieure de Meunerie et des Industries Céréalières. Le parcours de l'entreprise est marqué par une volonté de croissance très affirmée dans les cinq dernières années. Cette volonté s'inscrit dans une tradition familiale renouvelée à chaque génération de transmettre l'entreprise à un enfant de la famille. Ceci en fait un représentant type d'entreprise familiale.

Le développement de l'entreprise est constitué d'une combinaison de stratégies de croissance interne et de stratégies de croissance externe menées par les générations successives. En complément de l'activité d'écrasement de blé, un laboratoire d'analyse de la farine, de recherche de variétés de blé et d'hygiène est mis en place dès 1927. Durant les années 1920, le moulin est modernisé et adopte rapidement les systèmes de mouture à cylindres bien plus

efficaces que les anciennes meules. En 2001, un moulin à la pointe de la technologie est construit afin d'intégrer une production auparavant sous-traitée. Par ailleurs, cette politique de croissance interne est complétée par la construction d'un atelier dédié à la formation de la clientèle de boulangers. La société qui est créée alors est aujourd'hui un organisme de formation agréé.

Une politique de croissance externe est conduite parallèlement au travers d'acquisitions de moulins existants, donnant de fait à la SAS des capacités de moutures supplémentaires. Le groupe s'élargit à un deuxième moulin en 1987, auquel s'ajoutent un troisième en 2008, puis un quatrième et un cinquième en 2012. 2013 devrait voir une sixième acquisition. Ces dernières sont réalisées dans un périmètre géographique de plus en plus éloigné de la localisation historique de la SAS : les derniers moulins acquis sont situés en Mayenne et dans les Côtes d'Armor, le projet de 2013 dans le département des Yvelines.

Enfin, cette stratégie de développement s'accompagne d'une diversification de la clientèle, l'entreprise se portant sur le segment des Industries Agro Alimentaire (65% du CA aujourd'hui, contre 90% pour la boulangerie traditionnelle auparavant) et sur les marchés étrangers (Europe du Nord, Liban et Singapour) ; d'une diversification sur les farines animales dans les années 1950 (abandonnée depuis) et dans les farines bio et labellisées aujourd'hui, présentant de plus fortes valeurs ajoutées. En amont, la SAS a depuis 2010 mis en place un accord de coopération pour la collecte de blés en Roumanie afin de s'assurer de la qualité d'une partie de ses approvisionnements.

En résumé, l'arrivée du dirigeant actuel à la tête de Du Moulin a donné l'impulsion à une période de forte croissance, qui correspondait à son profil d'entrepreneur au sens de Marchesnay (1991). Cette volonté de croissance s'est encore affermie puisque à une phase de développement organique succède depuis 2007 une phase d'acquisition de moulins existants. Le chiffre d'affaires passe en conséquence de 20 millions d'euros en 2007 à plus de 70 millions d'euros en 2012, marquant le passage de la taille de PME à celle d'ETI au sens purement statistique. Depuis 2012, le chef d'entreprise s'inquiète du manque d'outils de prévision, de contrôle et de pilotage dans son quotidien. Cela le conduit à initier un processus de changement dans son organisation et ses outils de contrôle de gestion.

4 Analyse du cas et discussion

Des pressions internes à la famille et à l'entreprise ainsi qu'externes s'expriment aujourd'hui et conduisent le dirigeant actuel à structurer son système de pilotage. Ceci tend à transformer l'organisation en la dotant de la capacité à mesurer et contrôler la performance d'unités de production éloignées géographiquement du siège. L'observation des prémisses de la mise en place du SPP de cette entreprise permet de prolonger les travaux de Meyssonier et Zawadzki (2008) en particulier en ce qui concerne les facteurs déclencheurs de sa structuration, le type d'outils choisis et le processus suivi.

Nous analyserons donc successivement les facteurs déclenchant la structuration du SPP puis la démarche de structuration. Ceci nous permettra de formuler une réponse à notre problématique quant à la place du SPP comme élément différenciant ETI et PME.

4.1 La nécessité de structurer le SPP pour le dirigeant

L'entreprise Du Moulin paraît atteindre aujourd'hui un seuil significatif en matière de taille et la problématique de son pilotage se pose de manière pressante à son PDG. La stratégie de croissance qu'il a choisie a multiplié les sites de production, lesquels sont de plus en plus éloignés géographiquement du siège historique, et diversifié ses activités (collecte de blé et transformation de farines de qualités différentes, formation des boulangers).

Ainsi, le Groupe Du Moulin a suivi une évolution accélérée depuis 5 ans, passant d'un seul moulin (et une seule société) jusqu'en 1985 à aujourd'hui 9 sociétés avec notamment la construction d'un moulin en 2001 et le rachat de trois moulins en 2011. Le Groupe est aujourd'hui structuré autour d'une holding détenue à 100% par la famille Du Moulin, qui regroupe les activités administratives et de support.

L'accroissement de la taille du groupe a donc été très rapide depuis 2010. Elle met en exergue les difficultés à piloter une activité qui, si elle ne présente pas un processus de production très complexe, est néanmoins soumise à des risques spécifiques au secteur des matières premières agricoles. Il est donc nécessaire de rationaliser la prise de décision en définissant des indicateurs clés homogènes dans toutes les activités du groupe et de structurer un SPP efficace face à la complexité croissante de l'environnement interne et externe, dans une situation de croissance rapide.

4.1.1 Le choix de la croissance, facteur déclencheur d'un nouveau besoin en outils de contrôle

Le dirigeant actuel est le représentant de la 5^{ème} génération dans cette famille de meuniers. Il reprend l'entreprise suite au décès prématuré de son père au milieu des années 1980. Sa mère reste à la tête de l'entreprise à ses côtés afin de l'épauler, notamment lors des décisions d'investissement. Le profil de ce dirigeant se rapproche du CAP (Croissance, Activité, Pérennité) de Marchesnay (1991) : « ... *j'aime bien le côté entreprendre, faire, avoir une entreprise avec des collaborateurs, entreprendre, créer. Créer, développer* ». Cette orientation l'a donc porté à investir tant dans un nouveau moulin que dans un nouveau siège social, dans lequel sont situés les locaux destinés à la formation de ses clients, mais aussi dans le rachat de moulins existants. Ces dernières années, le PDG a pris de multiples décisions engageant l'avenir de son entreprise sans disposer d'outils de pilotage. Il compensait cette lacune par une supervision directe quotidienne de son moulin. Aujourd'hui, ce mode de management est devenu intenable du fait de la multiplicité des sites et de leur éloignement géographique. Par ailleurs, le caractère familial de cette entreprise s'exprime aussi : tandis que les enfants du dirigeant atteignent l'âge auquel ils peuvent faire le choix de rejoindre leur père, la mère de ce dernier se retire complètement, alors qu'elle l'accompagnait jusqu'à présent dans ses décisions stratégiques.

4.1.2 Une nécessité ressentie par le propriétaire-dirigeant, en lien avec sa volonté de pérenniser et faire croître l'entreprise familiale

Des pressions internes et externes s'expriment aujourd'hui dans cette entreprise pour déclencher la mise en place d'un SPP.

En externe, le renforcement de la concurrence et le mouvement de concentration du secteur nécessitent une veille plus attentive afin de procéder aux investissements nécessaires à la survie de l'entreprise, notamment lorsqu'il s'agit du rachat de droits de mouture ou de la surveillance de la concurrence étrangère ainsi que de la qualité des blés fournis et des farines fabriquées. Par ailleurs, la crise de 2008 a provoqué une volatilité durable sur les marchés des matières premières où se fournit l'entreprise pour le blé tendre.

« Alors donc 2007 (...) ça a été un moment très important pour le changement de fonctionnement de la vente de farine. Alors je m'explique, les industriels comme nous d'ailleurs, on vendait sur des périodes données, on disait voilà notre prix, il est valable du 1er janvier au 31 décembre par exemple, sur des volumes habituels (...) sauf que ça, ça marche quand les blés n'ont pas beaucoup de fluctuation de prix. Du jour que vous avez un prix de blé qui double, si le client il fait 10% de plus, vous êtes obligé de vous recouvrir, d'acheter des blés en plus mais s'ils ont doublé le prix c'est plus la même musique, c'est-à-dire que là vous allez vendre à contre marge. Et alors la première année, en 2007, on a été obligé, c'est la première fois de ma mémoire d'homme, même ma mère ne connaissait pas ça, c'est qu'on a été obligé toute la meunerie française de casser des contrats. Alors, il y a certains industriels qui ont dit « excusez nous, nous c'est signé noir sur blanc, si vous nous faites sauter le contrat, nous on va au tribunal » (...) nous on a perdu plusieurs centaines de milliers d'euros, je crois que c'est 300000 euros cette année là parce qu'on n'a pas pu, il aurait fallu qu'on augmente nos prix de farine et on n'a pas pu vis-à-vis de certains clients. »

Les dernières années sont donc marquées par une hausse du risque opérationnel, liée en particulier à la variabilité des marges sur coût d'achat des matières premières. A ce phénomène s'ajoute la multiplication des sites de production. Celle-ci rend impossible la supervision directe qui était le mode de management naturel du chef d'entreprise. Comme dans de nombreuses entreprises familiales, l'ancien siège social se situait dans la maison familiale, face au moulin et permettait de surveiller au quotidien l'ensemble de la production. Par la suite, il a été transféré dans ce même moulin historique, puis, plus récemment dans des locaux construits en 1999 à cinq kilomètres de la maison familiale. Aujourd'hui, quatre des cinq unités de production se situent au-delà du regard direct du chef d'entreprise, qui a donc recruté des responsables de sites. De plus, les développements récents ont diversifié les activités de l'entreprise tant du point de vue de sa clientèle que de ses sources d'approvisionnement et de ses produits. Cette complexité nouvelle ajoute une pression supplémentaire en matière de pilotage, en multipliant notamment les décisions opérationnelles et les acteurs impliqués dans ces décisions.

Le dirigeant prend aujourd'hui conscience des effets que génère cette augmentation de la taille. Son entreprise n'est plus une structure simple à la ligne hiérarchique quasi-plate.

« La stratégie de pilotage, le gros changement, il arrive maintenant pourquoi ? Quand on est juste à côté du moulin et qu'on connaît bien son entreprise, je dirais que là-dessus, on a (...)

un gros échange oral, on fonctionne très oralement, ça m'a été reproché même pas mal par les jeunes qui arrivent, enfin les jeunes, les recrues qui me disent qu'il n'y a pas trop de hiérarchie chez vous, c'est un peu très informel, les comités de pilotage ça serait bien qu'on en fasse ! ». Alors, on en a fait puis on en a plus fait, puis on en a refait puis ça y est c'est passé mais sauf que maintenant, pourquoi je vous dis maintenant, c'est parce que depuis qu'on a repris la minoterie X, la minoterie Y, là c'est deux gros outils quand même, bah là maintenant je n'arrive plus à tout voir quoi. Autant quand vous êtes juste à côté du moulin, vous passez dans l'entreprise, voilà c'est intuitif ! Quand on connaît bien son entreprise, on voit ce qui marche et ce qui ne marche pas, on voit les talons d'Achille, on voit les points de faiblesses mais quand on est à 150 ou 200 kilomètres du moulin même si j'y passe très régulièrement, bah on n'est pas en permanence dans l'entreprise même s'il y a des bons relais dans l'entreprise, on a besoin de ces relais là qui vous envoient les informations dont on a besoin. La véritable rupture, elle est maintenant. »

Par ailleurs, le recrutement récent d'un responsable de production provenant d'une grande entreprise du secteur agro-alimentaire a provoqué une prise de conscience du chef d'entreprise et son attention a été attirée sur le manque d'indicateurs de pilotage. Cet avertissement provenant d'une personne qualifiée et expérimentée a précipité la décision de structurer un SPP.

A ceci s'ajoute une contrainte familiale qui impose au chef d'entreprise souhaitant transmettre ce patrimoine à ses enfants d'en assurer la pérennité jusqu'à ce qu'ils soient prêts. Atteignant aujourd'hui la cinquantaine, le PDG anticipe une transmission à ses enfants respectivement âgés de 16 et 20 ans en 2013. Cette contrainte est un trait spécifique des entreprises familiales et peut jouer comme un aiguillon quant à la mise en place d'un SPP, afin de rationaliser la gestion de l'entreprise.

Enfin, il est intéressant de noter l'impact de l'appartenance du chef d'entreprise à des réseaux professionnels et locaux, (dans lesquels il retrouve son expert comptable) dans cette décision. En effet, le dirigeant fait partie de deux organisations professionnelles : l'ANMF et le Groupement des Farines, dont il est un membre fondateur. Par ailleurs, il appartient aussi à un réseau, le Club A. qui regroupe des entreprises locales (toutes situées dans un périmètre de quelques dizaines de kilomètres). Ces réseaux lui apportent un soutien nécessaire : *« Le Club A. me donne de l'ouverture d'esprit pour l'entreprise. Il y a aussi une association dont je suis président, tout un groupement de meuniers qui a fait progresser l'entreprise. Maintenant, j'en ai des responsabilités en tant que président »*. L'activation du réseau personnel du dirigeant semble bien jouer un rôle positif dont l'impact reste à mesurer.

Ces différents facteurs jouent le rôle de déclencheurs dans la décision de structurer le SPP. Ils sont résumés tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1 : Les facteurs déclencheur de la structuration du SPP

Facteurs externes	Facteurs internes
<p>Maitrise des ressources en amont de la filière : volatilité du marché du blé, contrôle du coût des approvisionnements, maîtrise du risque de variation des prix des achats.</p> <p>Menace de la concurrence turque sur les farines à bas coûts.</p> <p>Réseaux professionnels du dirigeant</p>	<p>A l'entreprise : politique de croissance forte ; recrutement d'un responsable de production</p> <p>A la famille du dirigeant : volonté de transmettre l'entreprise et de perpétuer le patrimoine financier et culturel de la famille.</p>

On y retrouve des éléments liés à la pression concurrentielle du secteur, mais aussi des facteurs plus spécifique au type d'entreprise choisi ici. En effet, la volonté de transmettre relève particulièrement du caractère familial de l'entreprise. Ainsi que la littérature sur les entreprises familiale a pu le démontrer, l'imbrication de la sphère famille et de la sphère entreprise représente une contrainte spécifique à ce type d'entreprise (Antheaume et al., 2013; Habbershon et Williams, 1999; Arrègle et al., 2004). Le dirigeant-proprétaire est amené à anticiper la transmission de son entreprise dans les meilleures conditions possibles. Il est donc enclin à préparer son entreprise et à la doter d'outils de gestion adéquats.

4.2 Une évolution décidée vers un pilotage rationalisé

Les facteurs déclenchant la mise en place d'un SPP étant posés, il reste à analyser la démarche mise en œuvre. Cela nous conduit à détailler dans un premier temps l'évolution de la structure et des outils choisis, puis la démarche initiée au cours de l'année 2012 suite à la politique de croissance par rachats de moulins très rapide en deux ans. L'observation de cette entreprise nous conduit à mettre en lumière des facteurs qualitatifs différenciant l'ETI de la PME, dans la situation précise où l'entreprise étudiée franchit un des seuils définis par la statistique publique. Le changement dans les pratiques de décision est conditionné par la normalisation des informations collectées et traitées et l'utilisation systématique d'outils d'aide à la décision, ce qui différencie la gestion de cette entreprise de celle d'une PME. En conséquence, les savoirs tacites laissent place à l'explicite et l'informel au formel dans la mise en place d'un véritable système de pilotage.

4.2.1 L'élargissement progressif des outils de pilotage et la structuration d'un service de CG décidée au printemps 2013 accompagnent une structure en croissance

Un premier pas dans l'utilisation d'outils complexes a été réalisé suite à la crise de 2008 sur les marchés du blé. Afin de réduire l'impact financier de la volatilité du prix de sa matière première, le dirigeant utilise le MATIF (Marché à Terme des Instruments Financiers) depuis 2008. Il s'agit d'un outil pointu et exigeant destiné à couvrir le risque de variabilité des charges d'approvisionnement en matières premières. Le recours aux options financières implique cependant un suivi très régulier des cours boursiers de ces produits dérivés et s'est donc accompagné du recrutement d'un comptable compétent. Lorsque la crise a touché les

marchés de céréales, l'entreprise n'était pas prête à traiter ce nouveau risque. Son dirigeant s'exprime ainsi : « (...) on était pas du tout préparés. Et puis euh... Ma foi, on a terminé l'exercice à zéro, quoi. C'est-à-dire que, d'habitude, on termine à... avec un résultat de 2-3%. Donc ça nous a bien, inquiétés, disons, ça nous a un peu ébranlés quand même. On s'est dit : là, il va falloir faire quelque chose, il va falloir mettre des outils en place et on a mis des outils en place ».

Un reporting financier sur la base des données de la comptabilité générale est aussi effectué depuis la même époque et vient compléter le suivi budgétaire mensuel préexistant, réalisé jusqu'en 2012 par la mère de l'actuel dirigeant. Certains des salariés recrutés sont à l'initiative : « j'ai des salariés qui me disent bah voilà, du reporting il y a aucun souci, nous on demande que ça de t'en faire. Et ça, là par exemple j'ai un nouveau collaborateur qui s'occupe de la minoterie X [qui] me fait des reporting hebdomadaires parce qu'il a fonctionné comme ça, il était dans une grosse boîte avant(...) ». »

Ces nouveaux outils ne répondent cependant que de manière très parcellaire aux exigences de la gestion de l'entreprise. La volonté du chef d'entreprise se traduit aujourd'hui par le recrutement (en interne) d'un contrôleur de gestion lancé au printemps 2013 avec pour mission la réorganisation du service comptable au sein d'un service contrôle de gestion et la mise en place d'outils de pilotage. Au terme du processus d'élaboration défini par le dirigeant, le système de pilotage devrait présenter les caractéristiques traditionnelles qu'on attend de lui.

4.2.2 La démarche initiée

On peut dater le début du processus de structuration du SPP de l'année 2012. Comme indiqué plus haut, le directeur de la production recruté dans un groupe de l'agro-alimentaire suggère le recours à des outils de suivi plus adéquats. Le dirigeant prend donc la décision de recruter un contrôleur de gestion, de préférence par promotion interne.

Elle peut être résumée Tableau 2.

Tableau 2 : Objectifs, Moyens et Résultats attendus de la structuration du SPP

Objectifs déterminés par le chef d'entreprise	Ressources	Résultats attendus
<p>Rationalisation et homogénéisation de la mesure de la performance économique.</p> <p>Définition d'indicateurs de marge standards par produit, par moulins, par clients.</p>	<p>Humaines : création du poste de contrôleur de gestion, puis recrutement interne.</p> <p>Matérielles : Implantation d'un nouveau système d'information comptable.</p> <p>Activation du réseau personnel du dirigeant : association de dirigeants locaux et nationaux, participation à des rencontres</p>	<p>Amélioration de la pertinence et de la rapidité de la prise de décision au niveau stratégique et opérationnel.</p> <p>En matière de gestion interne : Pilotage des résultats. Contrôle des performances des unités de production géographiquement éloignées. Contrôle des comportements des</p>

	au sein de l'université de sa région, recours aux conseils de son expert comptable.	<p>responsables des unités de production (en remplacement de la supervision directe).</p> <p>En matière de position sur le marché : Augmentation de la réactivité sur un marché concurrentiel.</p> <p>Gestion des risques inhérents au marché des céréales.</p>
--	---	---

Cette démarche conduit à la mise en place de nouveaux outils permettant un pilotage de l'ensemble des unités de production. Elle transforme la gestion de l'entreprise, créant un formalisme beaucoup plus grand dans la communication et le pilotage qui s'accompagne d'une complexification de sa structure. Alors que le dirigeant cumulait jusqu'à présent les fonctions de PDG, Directeur Commercial et Directeur des Ressources Humaines, il est amené à décentraliser les responsabilités et à s'appuyer sur de nouveaux collaborateurs.

Tableau 3 : La transformation du contrôle chez Du Moulin

Éléments concernés	Avant 2013	A partir de 2014
Structure organisationnelle de l'entreprise	Structure simple Supervision directe, informelle	Structure complexe Standardisation par supervision des résultats
Organisation du contrôle	Pas de comité de pilotage Pas de service contrôle de gestion 1 comptable	Comité de pilotage Promotion interne d'un contrôleur de gestion qualifié au niveau de la holding
Outils mis en œuvre	Budgets de trésorerie suivis de façon hebdomadaire (Mme Du Moulin – Mère jusqu'en 2012) Reporting comptable annuel au niveau de la holding Suivi sous Excel	Comptabilité de gestion avec méthodes harmonisées entre les unités de production ERP Tableaux de bords stratégiques et opérationnels au niveau de chaque moulin
Informations diffusées	Centralisation remontant vers le dirigeant Indicateurs comptables	Décentralisation Indicateurs quantitatifs et qualitatifs sur la production et les ventes

4.2.3 Un SPP en structuration qui différencie peu à peu la gestion de cette ETI de celle d'une PME

Alors que jusqu'en 2010 le Groupe n'était composé que de deux sites de production localisés à moins de 10 kilomètres l'un de l'autre, l'activité s'étend aujourd'hui sur quatre départements dans un rayon de plus de 150 kilomètres autour du siège social. On constate donc le passage d'une structure simple à un mode beaucoup plus complexe d'organisation qui ne permet plus une supervision directe. La communication entre le siège – son directeur et les différents sites de production nécessite la mise en place de procédure et d'outils formalisés. Le contrôle se fait par la normalisation des résultats et la mise en place d'outils de reporting et de comités de pilotage. Le besoin est d'ailleurs ressenti à la fois par la direction générale et par les différents responsables de sites et responsables fonctionnels. Ces éléments différencient cette ETI de la PME telle que décrite par Torrès (1999).

En résumé, actuellement, le SPP partage des caractéristiques propres aux PME (Torres, 2002): le dirigeant est resté très proche des responsables opérationnels de son environnement géographique immédiat et pratique encore une supervision directe des unités de production locales. Mais il est tout à fait conscient que sa politique de croissance externe ne lui permet plus d'agir ainsi, notamment vis-à-vis des moulins éloignés. Il abandonne donc des pratiques de direction informelles basées principalement sur l'intuition, pour s'entourer de spécialistes compétents, formés et expérimentés en gestion. Cette transition le conduit à réfléchir à la décentralisation des décisions et des responsabilités. Il atteint donc la phase où il lui paraît indispensable de structurer son système de pilotage pour pouvoir maîtriser la croissance de son entreprise. Le recours à du personnel compétent aboutit à déconnecter le type de SPP du profil du dirigeant, car, bien que celui-ci dispose du pouvoir de choisir les outils, les fonctions et les hommes, la structuration du SPP repose ici sur les compétences majeures de deux responsables principalement. Il s'agit d'un responsable de la production recruté chez un concurrent qui a joué le rôle de facteur déclencheur en amenant sa réflexion et son expérience antérieures sur les outils utilisés dans le secteur agro-alimentaire ; et du contrôleur de gestion en recrutement actuellement dont la première tâche sera de définir et mettre en œuvre le processus de changement. Ce partage nouveau des responsabilités est bien une caractéristique différenciant de la PME. A ceci s'ajoute la volonté de standardisation des mesures de performance, ce qui modifie la nature même des pratiques en matière de traitement de l'information et fait sortir cette entreprise du type PME. Enfin, son caractère familial relève finalement des facteurs déclencheurs de la structuration. La pérennité de l'entreprise reste l'objectif majeur de son dirigeant, dans l'optique de sa transmission d'ici une dizaine d'années à ses enfants aujourd'hui adolescents. Cela joue comme un aiguillon dans la rationalisation des processus de décision comme vecteur de bonne santé financière de l'entreprise et de préservation du patrimoine familial.

Cependant, certains traits caractéristiques de la PME persistent. Ses outils de gestion sont encore embryonnaires et partiels. La procédure budgétaire est aux mains du seul dirigeant, tandis que les responsables de sites utilisent des tableaux de suivi des coûts hétérogènes, développés individuellement sur tableur. Aujourd'hui, l'entreprise porte son attention et ses efforts sur l'amélioration de ces processus, lesquels, comme le montre Zawadzki (2011), nécessitent un temps long ainsi que l'adhésion des différents acteurs impliqués (sans avoir l'assurance de réussir).

5 Conclusion

En conclusion cette étude de cas montre une situation de structuration débutante d'un SPP, initiée par le PDG et ressentie comme un besoin interne d'amélioration des processus de décision, alors que l'entreprise se développe rapidement. L'accroissement de la taille de l'entreprise semble effectivement être un facteur déclencheur. En cela, une fois le processus achevé, l'ETI sera bel et bien différente de la PME qu'elle était cinq ans auparavant. Elle disposera alors d'outils de gestion cohérents et complets, ainsi que d'un service fonctionnel dédié. Elle aura donc subi une modification profonde de son pilotage : de totalement centralisé et informel, aux mains du PDG, à un mode de production d'informations normalisées, confié aux différents responsables. Dans la phase de transition, une difficulté à surmonter pour le chef d'entreprise est de se représenter la complexité du processus de conception et de mise en place du SPP. Recruter un nouveau responsable pour le service contrôle de gestion pour concevoir puis mettre en œuvre de nouveaux outils de gestion, faire adhérer l'ensemble de son personnel à leur usage, représentent des enjeux difficiles à mesurer a priori. L'observation de cette entreprise doit donc se poursuivre, afin d'alimenter la réflexion initiée notamment par C. Zawadzki et enrichir notre connaissance des outils de gestion dans ces entreprises qui ne sont plus des PME peu outillées et qui se dotent de moyens plus performants pour leur développement, mais dont les responsables semblent souvent démunis, face à la complexité de la tâche.

6 Bibliographie

- Allouche J. et Amann B. (2000). L'entreprise Familiale: Un état de l'art. *Finance Contrôle Stratégie* 3 (1): p.33–79.
- Antheaume N., Robic P. et Barbelivien D. (2013). French family business and longevity: Have they been conducting sustainable development policies before it became a fashion? *Business History* 55 (6): p.942–962.
- Arrègle J.-L., Durand R. et Very P. (2004). Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales. *M@n@gement* Vol. 7 (2): p.13–36.
- Arrègle J.-L. et Mari I. (2010). Avantages ou désavantages des entreprises familiales? *Revue française de gestion* (1): p.87–109.
- Astrachan J.H. (2010). Strategy in family business: Toward a multidimensional research agenda. *Journal of Family Business Strategy* 1 (1): p.6-14.
- Berland N. (2004). *Mesurer et piloter la performance*, Editions de la performance.
- Chatelain-Ponroy S. et Sponem S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion. *Economie et Management* (123): p.12-18.
- 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* 28 (2): p.127–168.

- Chiapello È. (1996). Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 2 (2): p.51-74.
- Collier P.M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting. *Management Accounting Research* 16 (3): p.321-339.
- Condor R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME: une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 25 (2): p.77-97.
- Ferreira A. et Otley D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research* 20 (4): p.263-282.
- Greiner L.E. (1972). Evolution and revolution as organizations grow.
- Habbershon T.G. et Williams M.L. (1999). A Resource-Based Framework for Assessing the Strategic Advantages of Family Firms. *Family Business Review* 12 (1): p.1-25.
- Marchesnay M. (1991). La PME: une gestion spécifique. *Économie rurale* 206 (1): p.11-17.
- Meyssonier F. et Zawadzki C. (2008). L'introduction du contrôle de gestion en PME. *Revue internationale P.M.E.: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 21 (1): p.69.
- Mignon S. (2000). La pérennité des entreprises familiales: un modèle alternatif à la création de valeur pour l'actionnaire. *Finance Contrôle Stratégie* 3 (1): p.169-196.
- Nobre T. (2001a). Le contrôleur de gestion de la PME. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (1): p.129-146.
- Nobre T. (2001b). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance Contrôle Stratégie* 4 (2): p.119-148.
- Otley D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review* 35 (4): p.309-326.
- Otley D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research* 10 (4): p.363-382.
- Retailleau Les entreprises de taille intermédiaire au coeur d'une nouvelle dynamique de croissance (rapport Retailleau).
- Reyes G. (2004). La moyenne entreprise est-elle spécifique. *Proceedings of 7ème Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, Montpellier, France.*
- Santin S. et Caillie D.V. (2008). Le design du contrôle de gestion-: une quête de stabilité adaptative. In *29ème congrès de l'AFC. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité.*
- Simons R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard business review* 73 (2): p.80-

- Simons R. (1994). *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*, Harvard Business Press.
- Tessier S. et Otley D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research* 23 (3): p.171–185.
- Torres O. (2000). Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME. *5ème Congrès International sur la PME*: p.25–27.
- Torres O. (1997). Pour une approche contingente de la spécificité de la PME. *Revue internationale PME* 10 (2): p.9–43.
- Torrès O. (1999). *Les PME*, Flammarion Paris.
- Torrès-Blay O. (1998). *PME: de nouvelles approches*, Economica.
- Villesèque-Dubus F. et Courrent J.-M. (2008). Recherches en contrôle de gestion et PME: évolution et logiques de structuration. In *29ème congrès de l'AFC*. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité.
- Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives de recherches en gestion*.
- Widener S.K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7–8): p.757-788.
- Yin R.K. (2009). *Case study research: Design and methods*, sage.
- Zawadzki C. (2011). L'évolution du fonctionnement de la PME lors de l'introduction du contrôle de gestion: leçons d'un échec. In *32ème Congrès de l'AFC*. Comptabilités, économie et société.