



HAL
open science

La formalisation du contrôle de gestion dans les PME : analyse de l'influence des difficultés

Yao Messah Kounetsron, Nadédjo Bigou-Lare

► To cite this version:

Yao Messah Kounetsron, Nadédjo Bigou-Lare. La formalisation du contrôle de gestion dans les PME : analyse de l'influence des difficultés. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900548

HAL Id: hal-01900548

<https://hal.science/hal-01900548>

Submitted on 26 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 formalisation du contrôle de gestion dans les PME : analyse de l'influence des difficultés

Yao Messah KOUNETSRON

Nadédjo BIGOU-LARE

Résumé :

Le contrôle de gestion est reconnu contingent et influencé par plusieurs facteurs dont la taille, la stratégie et l'incertitude de l'environnement. Cependant, c'est un outil né dans les grandes entreprises et justifié essentiellement par la complexité liée à la taille. Il est alors curieux de voir ces outils se développer dans les petites et moyennes entreprises, d'où la nécessité de chercher à connaître les raisons qui poussent les petites et moyennes entreprises à mettre en place le contrôle de gestion de façon formelle. C'est l'objectif poursuivi par ce papier qui part de l'hypothèse selon laquelle, ce sont les difficultés qui poussent à la formalisation du contrôle de gestion dans ces entreprises. L'analyse à partir d'une vingtaine de PME sur la base de la méthode comparative a permis de trouver des relations entre les difficultés et des dimensions du contrôle de gestion. Les compétences de l'équipe dirigeante jouent un rôle déterminant dans cette relation d'influence.

Mots clés : Contrôle de gestion, formalisation, influence, difficultés.

Abstract

Management control is known as contingent and influenced by factors like size, strategy and environment uncertainty. But, management control started in big size firms and was justified by de complexity due to the size. It is curious to see this tools implement in small and medium size enterprises. So it is necessary to research factors that justify the formalization of management control in these enterprises. This is the aim of this paper which supposes the existence of relation between management control formalization and difficulties faced by SMEs. Analyses from twenty SMEs trough a comparative method confirmed relations between difficulties and dimensions of management control and shown the importance of management board ability.

Key words: Management control, formalization, influence, difficulties.

Les PME sont des entreprises identifiées par la littérature comme étant dominées par un management informel (GREPME, 1994 ; Messeghem, 2001). Cependant, on peut remarquer dans certaines PME la présence des outils formels de gestion à l'image des grandes entreprises. Ces PME, classées dans le groupe des PME dénaturées (Torrès, 1997), suscitent une curiosité qui poussent à chercher les causes de ce comportement qui paraît anormal surtout lorsque la formalisation touche les outils de contrôle de gestion car l'apparition du contrôle de gestion est essentiellement justifiée par la complexité caractéristique des grandes

entreprises (Bouquin, 1994). Il apparaît alors opportun d'identifier les déterminants de la formalisation du contrôle de gestion dans les PME. Plusieurs études ont essayé d'expliquer la présence du contrôle de gestion dans les PME. Chapellier (1997) s'est focalisé sur les données comptables de gestion utilisées dans les PME. Il releva le fait que la présence d'outils de gestion formels soit liée au profil du dirigeant. Nobre (2001) a examiné les fonctions du contrôle de gestion dans des PME de 50 à 500 salariés et a constaté que la taille de l'entreprise influence le développement des outils de contrôle de gestion. Germain (2004, 2005) releva aussi l'effet de la taille sur les indicateurs et l'équilibre des tableaux de bord mis en place dans les PME. Fernandez et al. (1996) mettent en exergue l'influence de l'environnement concurrentiel sur la nature du contrôle de gestion dans les PME.

Ces études montrent bien que la nature du contrôle de gestion dans les PME, est influencée par plusieurs facteurs notamment la taille, le profil du dirigeant et l'environnement concurrentiel dans lequel évolue l'entreprise. Il s'agit principalement dans ces études, d'appréhender l'adaptation des outils au contexte sans se focaliser sur la cause de cette présence formelle du contrôle de gestion dans les PME. Selon la théorie du cycle de vie des organisations, la formalisation des outils de gestion est une réponse aux difficultés que connaissent les entreprises à un moment donnée (Rogot, 2005). On peut alors considérer que la formalisation du contrôle de gestion dans les PME soit aussi une réaction de cette organisation en face des difficultés. La littérature est muette sur l'analyse de l'influence des difficultés sur la formalisation du contrôle de gestion dans les PME même s'il est clair que ce sont les difficultés liées à la taille notamment la complexité et la distance hiérarchique qui justifient la naissance du contrôle de gestion dans les grandes entreprises au début du 20^e siècle. Cet article veut explorer cette piste pour comprendre le mécanisme d'implantation formelle du contrôle de gestion dans les PME. Sur la base des données collectées dans 20 PME, nous avons identifié la nature des dimensions du contrôle de gestion et les difficultés auxquelles ces entreprises sont confrontées.

La première section est consacrée à l'analyse des conséquences des difficultés des PME en termes de pratiques de contrôle de gestion. La deuxième présentera la méthodologie utilisée. La troisième section présentera les résultats et discussions.

1. Relations difficultés / contrôle de gestion

Afin de mettre en exergue les relations qui peuvent exister entre les difficultés que connaissent les PME et les outils de gestion en l'occurrence de contrôle de gestion utilisés, nous présenterons dans un premier temps une synthèse de la littérature sur les difficultés des PME. Nous exposerons ensuite les implications qui peuvent résulter de ces difficultés.

1.1. Difficultés des PME : une synthèse de la littérature

Les difficultés des PME sont liées à plusieurs facteurs parmi lesquels la littérature relève le déséquilibre de la structure financière (Duchéneau, 1995 ; Wtterwulghé et Jansen, 1998), la dépendance des ressources contrôlées par des parties prenantes (Bernardes et Sergi, 2006), l'étroitesse du marché des PME (Torrès, 1999) et enfin la qualité du management (Fournier, 1992).

La structure financière des PME souffre d'un déséquilibre dû à la faiblesse des ressources stables. Selon OSEO (2006), les capitaux propres des PME sont faibles. Ceci limite leur capacité d'endettement. Les conséquences de ce déséquilibre sont essentiellement en termes de difficultés de financement des investissements et l'accès difficile au financement bancaire. Ainsi les PME se retrouvent incapables de financer leurs besoins par des ressources propres et dépendent alors des parties prenantes. Duchéneau (1995) a révélé que les PME ont plus de difficulté à obtenir le crédit fournisseurs ou à récupérer leurs créances sur les clients.

La faiblesse des ressources propres des PME peut être liée à l'étroitesse de leurs marchés. Le marché des PME est souvent local car l'exportation peut être synonyme de complexité dont la maîtrise exige des compétences spécifiques en management des organisations. La qualité du management apparaît alors comme une des sources de difficultés. Les dirigeants des PME, n'ont pas les formations en management devant leur permettre d'éviter certaines erreurs qui peuvent se révéler fatales.

En résumé on peut identifier quatre catégories de difficultés : la faiblesse des ressources propres, un marché limité, un accès au financement limité et peu de soutiens en provenance des partenaires que sont les clients et les fournisseurs.

1.2. Influence des difficultés sur la gestion des PME

Face aux difficultés, les dirigeants des PME peuvent réagir ou ne pas réagir. Dans le cas d'une réaction, ils peuvent choisir deux attitudes : soit trouver des solutions ponctuelles ou chercher

des solutions permanentes en mettant en place des outils appropriés de management. Ainsi on peut imaginer des relations entre les difficultés et les dimensions du contrôle de gestion.

Une entreprise en situation de limitation de ressources propres aura besoin d'abord d'assurer la bonne utilisation des moyens limités dont elle dispose. Comme réaction, on peut s'attendre au développement des outils de suivi et évaluation visant l'efficacité. Par contre dans un contexte d'instabilité ou d'incertitude de l'environnement, le comportement attendu sera le développement des outils d'anticipation. Les difficultés liées au marché, provoquées par l'intensification de la concurrence peuvent être la source de l'incertitude ou de l'instabilité de l'environnement. Lorsque l'entreprise n'est pas en mesure de compter sur le respect des engagements par ses clients, ni sur les fournisseurs pour bénéficier des crédits, les outils de gestion prévisionnelle devraient être développés dans un objectif de limitation de l'incertitude. Ces mêmes outils de gestion prévisionnelle doivent permettre de mettre en confiance les partenaires financiers comme les banques, et réduire ainsi les difficultés d'accès au financement.

On attend alors qu'en face de difficulté, les dirigeants des PME mettent en place des outils de gestion formelle notamment en contrôle de gestion. Cependant une relation de déterminisme entre difficultés et dimensions du contrôle de gestion reste à prouver.

2. Méthodologie

L'étude porte sur 20 PME ayant un effectif salarial compris entre 10 et 50. Les données ont été recueillies par entretien semi-directif avec les dirigeants de ces entreprises. Les variables retenues pour l'analyse sont les difficultés des PME et les dimensions du contrôle de gestion.

Concernant les difficultés, quatre types ont été identifiés : les difficultés liées à l'insuffisance de ressources propres, les difficultés liées au marché des PME, les difficultés liées à l'accès au financement et les difficultés liées aux partenaires.

Les dimensions du contrôle de gestion retenues sont de cinq : la gestion prévisionnelle, le suivi des activités, l'évaluation des activités, la prise de décision et le mode de communication.

La méthode d'analyse utilisée est la méthode quali-quantitative comparée fondée sur l'algèbre de Boole (Curchod, 2003). Sa mise en œuvre se fait en trois étapes à savoir : la construction du tableau de vérité qui présente pour chaque cas la situation du phénomène étudié en terme

de présence ou d'absence suivant les déterminants retenus ; l'analyse des différentes combinaisons ; et enfin, la prise en compte des faits et des idées afin de juger de la pertinence des variables explicatives et de l'existence éventuelle d'autres variables. La présence d'une variable explicative est symbolisée par le chiffre 1 et l'absence par le chiffre 0 dans les tableaux de vérité résumant la situation du phénomène étudié dans l'ensemble des entreprises étudiées. Ainsi une équation de Boole peut être écrite et dont la simplification donne une synthèse des données et montre les conditions d'apparition du phénomène étudié.

3. Résultats et discussions

L'analyse des données issues des entretiens avec les dirigeants des PME a permis l'identification des difficultés et la nature des dimensions du contrôle de gestion. Ces résultats seront présentés sous forme de matrice pour chaque dimension du contrôle de gestion et les équations booléennes qui en découleront permettront d'avoir une vision d'ensemble des résultats.

3.1. Présentation des résultats

Les résultats obtenus sont présentés dans un premier temps suivant les cinq dimensions du contrôle de gestion. Ensuite l'examen de deux cas atypiques permettra de tirer une conclusion.

3.1.1. Formalisation de la gestion prévisionnelle

Le tableau suivant présente la situation des entreprises ayant une gestion prévisionnelle formelle au regard des différentes difficultés qu'elles présentent.

Tableau 1 : contingence formalisation de la gestion prévisionnelle – difficultés des PME

	IRP(A,a)	DAF (B,b)	DLM (C,c)	DLP(D,d)
E8	0	0	1	1
E10	1	0	1	1
E11	0	0	0	0
E17	1	1	1	1

Ainsi l'équation booléenne de la formalisation de la gestion prévisionnelle en fonction des difficultés des PME qui découle de ce tableau 1, est la suivante :

$$FGP = abCD + AbCD + abcd + ABCD$$

Après simplification, nous obtenons l'équation suivante :

$$FGP = CD + abcd$$

Cette équation de Boole montre que les facteurs C et D, qui représentent respectivement les difficultés liées au marché et aux partenaires (clients et fournisseurs), sont déterminants dans la formalisation de la gestion prévisionnelle. L'expression « abcd » montre que la gestion prévisionnelle peut être formelle même en l'absence de toutes les difficultés. C'est dire que les difficultés ne sont pas les seuls facteurs qui poussent à la formalisation de la gestion prévisionnelle dans les PME. Ceci se justifie par la présence de l'entreprise E11, qui ne présente aucune des difficultés mais qui dispose d'une gestion prévisionnelle formelle.

3.1.2. Formalisation de la dimension « suivi »

Cette dimension du contrôle de gestion apparaît formelle dans 12 des 20 entreprises étudiées. Le tableau suivant présente la situation des entreprises ayant des outils de suivi formels en fonction des difficultés.

Tableau 2 : Contingence de la formalisation de la dimension « suivi » du contrôle de gestion

	IRP (A, a)	DAF (B, b)	DLM (C, c)	DLP (D, d)
E2	1	0	1	0
E6	1	1	1	1
E7	1	1	0	1
E8	0	0	1	1
E10	1	0	1	1
E11	0	0	0	0
E12	0	0	1	1
E14	1	1	1	1
E17	1	1	1	1
E18	1	1	1	1
E19	1	1	0	0
E20	1	0	0	0

L'équation booléenne de la formalisation du suivi est la suivante :

$$FS = AbCd + Abcd$$

Après simplification, on obtient : $FS = A + ab$

L'équation simplifiée montre qu'en fin de compte qu'il existe deux types d'entreprises dans ce groupe. Il s'agit des entreprises ayant des ressources propres insuffisantes (groupe symbolisé par « A ») et les entreprises ne souffrant pas d'insuffisance de ressources propres et ni de difficulté d'accès au financement. L'insuffisance des ressources propres apparaît comme une condition de formalisation du suivi mais cette condition n'est pas suffisante car, on peut identifier dans le groupe une entreprise qui ne vérifie pas la condition. Il s'agit encore de l'entreprise E11.

3.1.3. Relations entre les difficultés et la nature de l'évaluation des activités

La dimension évaluation apparaît formelle dans 11 entreprises sur le 20 étudiées soit plus de la moitié de l'échantillon. Le tableau 3 résume la situation de ces entreprises par rapport aux difficultés.

Tableau 3: Contingence de la formalisation de l'évaluation des activités

	IRP (A, a)	DAF (B, b)	DLM (C, c)	DLP (D, d)
E1	1	1	1	1
E2	1	0	1	0
E4	1	1	1	0
E6	1	1	1	1
E8	0	0	1	1
E9	0	0	0	0
E10	1	0	1	1
E11	0	0	0	0
E17	1	1	1	1
E19	1	1	0	0
E20	1	0	0	0

De ce tableau découle les équations suivantes :

$$FE = ABCD + Abcd$$

$$FE = AC + ab + cd$$

La seconde équation qui est la forme simplifiée de la première montre une typologie en trois catégories des entreprises ayant recours à des outils d'évaluation formels. La première catégorie (AC) regroupe les entreprises combinant les difficultés d'insuffisance des ressources propres et des difficultés liées au marché. Ainsi la présence de ces deux difficultés peut être considérée comme une condition de la formalisation de la dimension évaluation du contrôle de gestion. Il faut aussi remarquer une formalisation de l'évaluation dans des cas d'absence de difficultés représentés par la deuxième (ab) et la troisième catégorie (cd) révélées par l'équation de Boole. Ces cas d'absence de difficultés méritent des analyses approfondies.

Ce tableau de contingence montre la présence de difficulté dans toutes les entreprises ayant des dispositions formelles d'évaluation sauf pour deux entreprises où aucune difficulté n'est signalée. Ceci montre que les difficultés influencent la formalisation de moyens d'évaluation, mais ne sont pas les seuls déterminants de la formalisation de l'évaluation dans les PME car, les entreprises E9 et E11 ne présentent aucune difficulté mais disposent des outils formels d'évaluation.

3.1.4. Relations entre les difficultés et la nature de la prise de décision

La prise de décision apparaît formelle dans moins de la moitié des entreprises étudiées. Le tableau 4 suivant expose la situation de ces entreprises en fonction des difficultés.

Tableau 4 : contingence prise de décision et difficultés

	IRP (A, a)	DAF (B, b)	DLM (C, c)	DLP (D, d)
E1	1	1	1	1
E2	1	0	1	0
E6	1	1	1	1
E8	0	0	1	1
E9	0	0	0	0
E10	1	0	1	1
E17	1	1	1	1
E19	1	1	0	0

E20	1	0	0	0
-----	---	---	---	---

Sur la base de ce tableau, nous avons obtenu l'équation booléenne suivante :

$$FPD = ABCD + Abcd$$

Après simplification, cette équation devient :

$$FPD = AC + ab + cd$$

L'interprétation qui découle de cette équation est que les difficultés liées à l'insuffisance des ressources propres et celles liées au marché des PME, sont des conditions de la formalisation de la prise de décision, bien qu'elles ne soient pas des conditions nécessaires et suffisantes. Les entreprises E8 et E9 font exception dans le groupe car ne présentant pas ces difficultés.

3.1.5. Relations entre les difficultés et la nature des modes de communication

Les modes de communications sont formels dans moins de la moitié des entreprises étudiées. La situation de ces entreprises par rapport aux difficultés est résumée dans le tableau 5 ci-après.

Tableau 5 : contingence modes de communication et difficultés

	IRP	DAF	DLM	DLP
E4	1	1	1	0
E8	0	0	1	1
E9	0	0	0	0
E11	0	0	0	0
E12	0	0	1	1
E14	1	1	1	1
E17	1	1	1	1
E19	1	1	0	0
E20	1	0	0	0

L'équation booléenne de la formalisation des modes de communication est la suivante :

$$FMCOM = ABCd + abCD + abcd + abCD + ABCD + ABcd + Abcd$$

Après simplification, nous obtenons l'équation suivante :

$$FMCOM = AB + ab$$

De ces équations, nous déduisons la présence de deux catégories d'entreprises disposant des moyens formels de communication. Il s'agit d'une part des PME combinant les difficultés liées à la faiblesse des ressources propres et d'accès au financement (AB), et d'autre part des PME qui ne souffrent pas de ces deux difficultés identifiées dans la première catégorie. La seconde catégorie d'entreprise représente les deux cas atypiques E9 et E11 qui ne présentent aucune difficulté mais ayant des modes de communication formels.

De façon générale, pour les cinq dimensions retenues du contrôle de gestion, on remarque que certaines difficultés apparaissent comme conditions de formalisation. Mais ces conditions à chaque fois ne sont pas suffisantes car on retrouve des cas ne vérifiant pas ces conditions. L'exclusion de ces entreprises atypiques de la base d'analyse permet de simplifier d'avantage les équations booléennes qui se résument finalement pour les cinq dimensions du contrôle de gestion aux premiers groupes (FGP= CD ; FS = A ; FE = AC ; FPD = AC et FMCOM = AB). Il apparaît alors clairement que les difficultés conditionnent la formalisation des dimensions du contrôle de gestion dans les PME. La présence des cas atypiques suggère un approfondissement de l'analyse.

3.2. Analyse des cas atypiques

La prise en compte des deux cas atypiques peut se faire suivant deux considérations. La première consiste à dire que ces entreprises ont connu aussi des difficultés au moment où elles mettaient en place un dispositif formel de contrôle de gestion. La seconde revient à considérer qu'il existe un facteur autre que les difficultés qui justifie la formalisation du contrôle de gestion. La première option rejoint la conclusion du point précédent à savoir les difficultés conditionnent la formalisation des dimensions du contrôle de gestion dans les PME. Ainsi la seconde option sera privilégiée dans le but d'identifier d'éventuels autres facteurs déterminant la formalisation du contrôle de gestion. Un retour sur les caractéristiques de ces deux entreprises est nécessaire pour identifier des points communs pouvant justifier leurs pratiques de contrôle de gestion.

L'entreprise E9 est une entreprise de service spécialisée dans le conseil fiscal. Le propriétaire dirigeant dispose d'un bac+5 en fiscalité et d'une équipe composée de plusieurs salariés ayant un diplôme de niveau bac+4 en droit des affaires et d'un salarié ayant un bac+4 en Sciences de gestion. On y note une répartition claire des tâches. Une évaluation est faite par dossier en vue de s'assurer de la qualité des prestations et du respect des délais. La prise de décision est toujours fondée sur l'examen des réalisations.

L'entreprise E11 est une entreprise de service ayant des activités très diversifiées. Elle a commencé par un bureau de secrétariat public auquel se sont ajoutés les services en transport logistique et douane, la représentation commerciale et le négoce. Son dirigeant fondateur est un diplômé d'Université avec un bac+4 en Sciences de Gestion. En plus on trouve parmi ses collaborateurs deux diplômés bac+5 en Comptabilité et Contrôle de Gestion. La gestion est décentralisée avec un responsable pour chaque activité principale. L'entreprise est dans une dynamique d'expansion. Le dirigeant nourrit l'ambition de créer un groupe en transformant chaque activité principale en une filiale.

Le premier point commun de ces deux entreprises est qu'elles ne connaissent aucune des difficultés telles qu'identifiées dans les autres entreprises étudiées. En plus on peut remarquer que ce sont des entreprises de service qui sont créées et dirigées par des personnes ayant un niveau universitaire d'au moins bac+4. En dehors du propriétaire – dirigeant, l'équipe de management comporte plusieurs diplômés de niveau bac+4 et plus. Ces constats nous amènent à penser que la formalisation du contrôle de gestion dans les PME nécessite la présence d'acteurs qualifiés pouvant exploiter les outils mis en place. Les dirigeants ne peuvent faire recours qu'à des outils qu'ils sont capables de maîtriser ou accessibles à leurs collaborateurs proches. En l'absence de ces compétences, les outils de gestion de ces entreprises resteront moins développés avec un système de contrôle embryonnaire. Ainsi les difficultés seules n'entraînent pas systématiquement une formalisation du contrôle de gestion, les compétences disponibles conditionnant la réaction face aux difficultés. Lorsque l'entreprise ne dispose pas en son sein les compétences nécessaires, l'usage du contrôle de gestion devient ponctuel car mis en œuvre par des acteurs externes pour résoudre un problème à un moment donné.

La formalisation des dimensions du contrôle de gestion dans les PME, bien que déterminée par les difficultés auxquelles ces entreprises sont confrontées, reste assujettie à la disponibilité des compétences pouvant exploiter ces outils.

3.3. Discussion des résultats et conclusion

Les résultats de cette étude montrent que, en face de difficultés, l'adoption du contrôle de gestion de façon formelle dépend de la présence des ressources en termes de compétence du dirigeant ou de ses collaborateurs. La compétence de l'équipe dirigeant peut alors être considérée comme une variable supplémentaire qui détermine la formalisation du contrôle de gestion. Cependant, cette condition ne peut pas être considérée comme suffisante car on a des

entreprises qui disposent des compétences de niveau bac+5 en Sciences de gestion mais qui n'ont pas toutes les dimensions formelles du contrôle de gestion. On peut dire que c'est la combinaison de l'effet des difficultés et de la disponibilité des compétences qui induit la formalisation. Ainsi certaines difficultés peuvent entraîner les développements de certaines dimensions du contrôle de gestion.

Les résultats montrent que la gestion prévisionnelle répond aux difficultés liées au marché et aux partenaires. On peut alors estimer que dans un environnement incertain ou instable, les PME ont tendance à faire des anticipations d'où la formalisation de la gestion prévisionnelle. Par contre on constate que la formalisation du suivi est la conséquence de l'insuffisance des ressources propres des PME. Ce résultat apparaît logique car, il y a besoin de suivre plus rigoureusement l'utilisation faite des ressources limitées de l'entreprise. Concernant la formalisation des dimensions évaluation et prise de décision, deux difficultés paraissent déterminantes. Il s'agit de l'insuffisance des ressources propres et des difficultés liées au marché. Ainsi, on voit que dans un contexte de difficulté de marché c'est-à-dire un contexte de concurrence et de marché restreint, la prise de décision suit un processus formel et fondée sur l'évaluation formelle des réalisations. Enfin, la formalisation des modes de communication est déterminée par la présence des difficultés liées à l'insuffisance des ressources propres (A) et les difficultés d'accès au financement. Compte tenu des ressources propres limitées, les PME dépendent des ressources externes dont l'accès demande une amélioration du système d'information de ces entreprises. Ceci peut expliquer le fait que les difficultés liées au financement des PME entraînent une formalisation des modes de communication au sein de ces entreprises.

Le profil du dirigeant est alors prépondérant dans l'adoption du contrôle de gestion. Ce résultat confirme alors ceux de Chapellier (1996) selon lesquels le profil des dirigeants de PME influence les données comptables de gestion utilisées dans les PME.

Bibliographie

- Bernardes, M. E. B., Sergi V. (2006). *La perspective constructiviste de la stratégie en contexte de PME : une voie de renouvellement*. 8e Congrès International en Entrepreneuriat et PME, Fribourg.
- Bouquin, H. (1994). *Les fondements du contrôle de gestion*. PUF, Paris.
- Chapellier, Ph. (1997). Profils de dirigeants et données comptables de gestion en PME. *Revue internationale P.M.E.* 10 (1) : 9 –41.

- Duchéneaut, B. (1995). *Enquête sur les PME françaises : Identité, Contextes, Chiffres*. Paris : Maxima,
- Fernandez, V., Picory, C., Rowe F. (1996). Outils de gestion et espace concurrentiels des PME. *Revue internationale P.M.E.* 9 (1) : 79-102.
- Fournier, C. (1992). *Techniques de gestion de la PME, approche pratique*, les éditions d'organisation. Paris : collection PME.
- Germain C. (2004), « La contingence des systèmes de mesure de performance : les résultats d'une recherche empirique sur le secteur des PME », *Finance – Contrôle – Stratégie*, 7 (1) : 33 – 52.
- Germain C. (2005). Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises. *Finance – Contrôle – Stratégie* 8 (3) : 125 – 143.
- GREPME (1994), *Les PME : Bilan et Perspectives*, Economica, Paris, 437p (P.-A. Julien, dir)
- Messeghem K. (2001), *Peut-on concilier logique managériale et entrepreneuriale en PME ?* 10^e conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Québec
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils de contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie* 4 (2) : 119 – 148.
- Rojot J. (2005), *Théorie des organisations*. 2e édition Paris : ESKA.
- Torrès O., (1997), « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », *Revue internationale P.M.E.* 10 (2) : 9 – 43.
- Wtterwulghé R., Janssen F. (1998). *La PME, une entreprise humaine*. Bruxelles : De Boeck.