

Le contrôle de gestion dans les PME **Une approche par la taille et le cycle de vie**

Roland Condor

Volume 25, numéro 2, 2012

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1015800ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1015800ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

Presses de l'Université du Québec

ISSN

0776-5436 (imprimé)

1918-9699 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME : une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale P.M.E.*, 25(2), 77–97.
<https://doi.org/10.7202/1015800ar>

Résumé de l'article

La recherche sur le contrôle de gestion dans les PME a connu un fort développement depuis 2000. Mais alors que des travaux ont développé une approche par le cycle de vie (orientant leurs recherches sur les firmes en démarrage ou en début de croissance), peu de travaux francophones ont repris cette approche. Ce papier restitue ainsi une synthèse des recherches sur le contrôle de gestion dans les PME intégrant une approche par la taille et une approche par le cycle de vie. Nous concluons sur le fait qu'il y a beaucoup d'opportunités pour les chercheurs qui souhaitent étudier le contrôle de gestion dans les PME. L'approche par la taille peut encore être poursuivie tandis que la vision par le cycle de vie devrait être davantage mobilisée.

Le contrôle de gestion dans les PME

Une approche par la taille et le cycle de vie¹

Roland CONDOR
EM Normandie – Laboratoire METIS
NIMEC, IAE de Caen Basse-Normandie

MOTS CLÉS

**Contingence – Contrôle de gestion – Croissance
Cycle de vie – PME – Taille**

L'AUTEUR

ROLAND CONDOR est titulaire de la chaire Entrepreneuriat de l'EM Normandie et professeur de stratégie et de management de projet; ces travaux portent sur le contrôle de gestion dans les PME, l'entrepreneuriat en équipe et l'approche projet appliquée à l'entrepreneuriat. Il est également trésorier de l'Académie de l'entrepreneuriat et de l'innovation. Adresse: EM Normandie, 30, rue de Richelieu, 76087 Le Havre cédex, France. Tél.: 02 32 92 17 12. Courriel: <cr.condor@em-normandie.fr>.

RÉSUMÉ

La recherche sur le contrôle de gestion dans les PME a connu un fort développement depuis 2000. Mais alors que des travaux ont développé une approche par le cycle de vie (orientant leurs recherches sur les firmes en démarrage ou en début de croissance), peu de travaux francophones ont repris cette approche. Ce papier restitue ainsi une synthèse des recherches sur le contrôle de gestion dans les PME intégrant une approche par la taille et une approche par le cycle de vie. Nous concluons sur le fait qu'il y a beaucoup d'opportunités pour les chercheurs qui souhaitent étudier le contrôle de gestion dans les PME. L'approche par la taille peut encore être poursuivie tandis que la vision par le cycle de vie devrait être davantage mobilisée.

1. L'auteur remercie les trois évaluateurs anonymes pour leurs remarques constructives et leurs suggestions.

ABSTRACT

The research on management control in SMEs has known an important development since 2000. But, whereas some colleagues have developed a life cycle approach (focusing their studies on the start-up or early growth firms), few works in the French-speaking area are based on this approach. Then, this paper is a synthesis of the researches on management control in SMEs integrating a size approach and a life cycle approach. We conclude that there are a lot of opportunities for the researchers who want to study the management control in SMEs. The size approach could still be followed, whereas the life cycle view should be used more.

RESUMEN

La investigación sobre el control de gestión en las PyMEs ha conocido un fuerte crecimiento desde el año 2000. Mientras que se ha desarrollado un método por el ciclo de vida (que centra su investigación en las empresas puesta en marcha o en las primeras fases de crecimiento), pocos estudios francófonos han tomado este enfoque. En este trabajo se recrea una síntesis de la investigación sobre el control de gestión en las PyMEs con un enfoque integral por el tamaño y el ciclo de vida. Llegamos a la conclusión de que hay muchas oportunidades para los investigadores que desean estudiar el control de la gestión en las PyMEs. El enfoque por el tamaño todavía puede ser procesado mientras que la visión del ciclo de vida debe estar más utilizada.

Introduction

Les recherches sur le contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises (PME) sont paradoxales. L'état de l'art sur ces 10 dernières années met clairement en évidence l'importance du sujet et son caractère récent (Abdel-Kader et Luther, 2008; Abi Azar, 2006; Affès et Chabchoub, 2007; Bergeron, 2000; Bernard, 2010; Berthelot et Morrill, 2006; Chapellier et Mohammed, 2010; Collier, 2005; Condor et Rebut, 2008; Germain, 2005, 2006; Jänkälä, 2007; Hodges et Kent, 2006; Lavigne, 2002; Meyssonier et Zawadzki, 2008; Mitchell et Reid, 2000; Nobre, 2001a, 2001b; Perren et Grant, 2000; Reid et Smith, 2000; Santin et Van Caillie, 2008; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008; Van Caillie, 2002, 2003; Wijewardena *et al.*, 2004; Zawadzki, 2009) mais les travaux portant sur les firmes en démarrage ou en début de croissance (Davila, 2005; Davila et Foster, 2005, 2007; Davila, Foster et Li, 2009; Granlund et Taipaleenmäki, 2005; Kallunki et Silvola, 2008; Moores et Yuen, 2001; Sandelin, 2008; Sandino, 2007) sont très peu exploités.

Pourtant, les start-ups et autres gazelles intéressent de plus en plus la communauté de chercheurs en PME (Julien, 2001; St-Jean, Julien et Audet, 2008). En effet, les entreprises en début de cycle de vie sont souvent de petite

taille. Il y a alors questionnement sur ce qui est vraiment à l'origine de leurs pratiques de gestion. Est-ce la taille (associée à un manque de ressources notamment) ou est-ce la jeunesse de l'entreprise (et plus généralement sa position sur la courbe du cycle de vie) qui explique ses modes opératoires particuliers ? On touche ainsi à la question de la contingence dans les systèmes de contrôle de gestion (Gordon et Miller, 1976).

La recherche sur le contrôle de gestion dans les PME est restée longtemps focalisée sur le facteur de contingence qu'est la taille (Amat, Carmona et Roberts, 1994 ; Bajan-Banaszak, 1993 ; Chadefaux, Dannon et Langevin, 1991 ; Chapellier, 1997 ; Fernandez, Picory et Rowe, 1996 ; Gorton, 1999 ; Gul, 1991 ; Holmes et Nicholls, 1988, 1989 ; McMahon et Holmes, 1991 ; Nayak et Greenfield, 1994 ; Romano et Ratnatunga, 1994). La vision par le cycle de vie n'est apparue que récemment après la parution des travaux de Moores et Yuen (2001).

Alors que les recherches sur le contrôle de gestion dans les PME connaissent un fort développement depuis 2000, il importe de faire un bilan de celles-ci et de voir dans quelle mesure les travaux sur le cycle de vie peuvent y être intégrés. Nous procéderons ainsi en deux temps. La première partie dressera un état des lieux de la recherche sur le contrôle de gestion dans les PME et les jeunes entreprises depuis 2000. De ce travail de recension et d'analyse, nous effectuerons une synthèse ; celle-ci nous amènera à comparer les deux approches et à envisager de nouveaux sujets de recherche².

1. Revue de la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME

Les années 1990 ont vu apparaître quelques travaux sur le sujet avec une dominante qu'est l'approche par la taille. Les années 2000 vont être beaucoup plus prolifiques et vont voir émerger les recherches sur les entreprises en phase de démarrage ou en début de croissance. Nous évoquerons ainsi, dans un premier temps, les recherches basées sur la taille avant d'aborder celles se référant au cycle de vie.

2. À notre connaissance, un tel bilan n'a pas été fait dans le registre du contrôle de gestion alors qu'il l'a été dans d'autres domaines comme la planification stratégique (d'Amboise et Bakanibona, 1990 ; Goy, 2001). Notons la synthèse de Shields (1997) qui porte sur la recherche en contrôle de gestion en général (tous facteurs de contingence confondus) au cours des années 1990.

1.1. Les travaux privilégiant une approche par la taille

L'approche par la taille part du postulat que les petites et moyennes entreprises ont des caractéristiques bien différentes des grands groupes, ce qui induit des pratiques et des besoins en contrôle de gestion particuliers. Ces entreprises ont par ailleurs des moyens limités, ce qui rend l'accès aux outils plus difficile. Ces travaux ont ainsi pour mission d'identifier les pratiques de contrôle de gestion des petites et moyennes entreprises (1.1.1.) tout en se demandant s'il existe d'autres facteurs de contingence à l'origine de ces pratiques (1.1.2.).

1.1.1. Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME

Les cinq caractéristiques de la PME évoquées par Julien (1987) expliquent la plupart des pratiques de contrôle de gestion. Premièrement, Julien définit la PME par sa taille. Il s'agit d'entreprises dont l'effectif ne dépasse pas un certain plafond : 250 salariés en Europe et 500 au Québec. Le seuil est généralement de 50 salariés (Commission européenne, 2006), les entreprises situées en dessous devant être considérées comme des petites entreprises (de 10 à 49 salariés) ou comme des microentreprises (de 0 à 9 salariés). Il s'agit également, d'après la Commission européenne, d'entreprises indépendantes, c'est-à-dire de firmes qui n'appartiennent pas à un groupe ; leur chiffre d'affaires ne dépasse pas les 50 millions d'euros et leur total de bilan est inférieur ou égal à 43 millions d'euros.

Deuxièmement, la PME se caractérise par une centralisation de la gestion et de la décision. Le propriétaire-dirigeant est le seul maître à bord. S'il peut déléguer à ses salariés la remontée d'informations, il contrôle et diffuse lui-même celles-ci. La gestion au sens financier du terme va également être monopolisée par lui, même s'il peut être appuyé dans certains cas par une petite équipe de comptables ou bien par un expert extérieur.

Troisièmement, il y a une faible spécialisation des tâches dans les PME : les salariés sont polyvalents. Le personnel de la comptabilité, par exemple, peut effectuer des opérations de contrôle de gestion et être mobilisé pour des problématiques juridiques, de gestion des ressources humaines ou d'informatique.

Quatrièmement, les systèmes d'information internes et externes sont simples ou peu organisés. Contrairement à des filiales de grands groupes, le *reporting* est plus limité, car l'entreprise n'a pas à justifier l'utilisation de ses ressources ou l'atteinte de ses objectifs à un donneur d'ordres.

Enfin, cinquièmement, la stratégie est intuitive et peu formalisée. Le dirigeant n'a pas de vision stratégique ou bien il en a une, mais elle n'est pas écrite ni communiquée de façon formelle aux salariés.

Ces caractéristiques ont été reprises par Torrès (2002) à travers sa loi proxémique (Torrès, 2000). Appliquée au contrôle de gestion, celle-ci signifie qu'en raison de la proximité spatiale, hiérarchique et fonctionnelle, le contrôle de gestion s'opère de façon informelle dans les PME. Le dirigeant étant proche de ses équipes, les objectifs sont fixés et contrôlés sans normes ni procédures, l'oral étant privilégié. La centralisation de la décision fait que si certaines opérations de contrôle de gestion sont réalisées par des collaborateurs (calcul des coûts, analyse des écarts, élaboration de tableaux de bord), il incombe au dirigeant de prendre les décisions (fixation des prix, détermination du budget, clarification des objectifs). L'environnement étant local et peu complexe, les systèmes d'information sont simples. Les tableaux de bord sont peu développés et l'entrepreneur se soucie principalement de la santé financière de son entreprise. En termes de comptabilité analytique, le nombre de produits et de services est relativement faible, ce qui entraîne une structure de coûts peu complexe.

Globalement, les résultats des travaux de recherche vont dans le sens du principe de proxémie. Le tableau 1 reprend les principales observations faites à partir d'une recension de la littérature.

Les résultats des recherches confortent ainsi les hypothèses émises à partir des définitions de la PME. La petitesse de ces entreprises rend le contrôle formel et la sophistication des outils pratiquement inutiles. La centralisation du pouvoir et surtout la proximité avec les employés facilitent la communication et le contrôle des objectifs. Ainsi, le contrôle de gestion en PME n'a pas vocation à gérer le personnel en fonction de la stratégie de l'entreprise. Il s'agit plutôt de déterminer les prix et de suivre la santé financière de l'entreprise.

Les chercheurs reconnaissent néanmoins qu'il existe de nombreux facteurs de contingence. Cela expliquerait, par exemple, que certaines PME effectuent un pilotage stratégique global ou bien qu'elles ont des systèmes de contrôle de gestion plus complexes que la normale.

TABLEAU 1
Les pratiques de contrôle de gestion dans les PME

Thème	Résultats	Auteurs
Les missions du contrôle de gestion	Les missions sont principalement le calcul des coûts et la détermination des prix.	Chapellier et Mohammed, 2010; Nobre, 2001b; Van Caillie, 2003.
La nature formelle ou informelle du contrôle	Le contrôle informel est dominant. Les objectifs sont fixés de façon orale.	Collier, 2005; Greenhalgh, 2000; Hodges et Kent, 2006; Perren et Grant, 2000; Santin et Van Caillie, 2008.
L'implémentation des systèmes formels de contrôle de gestion	Ils se font le plus souvent à la suite de crises.	Meyssonnier et Zawadzki, 2008; Reid et Smith, 2000; Santin et Van Caillie, 2008; Zawadzki, 2009.
Les acteurs du contrôle de gestion	La prise de décision est entre les mains du dirigeant ou d'un directeur financier. Les tâches opérationnelles en amont sont effectuées par des salariés comptables. Les experts-comptables jouent un faible rôle en matière de contrôle de gestion.	Chapellier et Mohammed, 2010; Nobre, 2001a; Van Caillie, 2003.
Les tableaux de bord	Faible intérêt pour le pilotage stratégique. Les tableaux de bord sont souvent limités à des aspects financiers. Il s'agit essentiellement de contrôler la santé financière de l'entreprise.	Abi-Azar, 2006; Berthelot et Morrill, 2006; Germain, 2005, 2006; Hodges et Kent, 2006; Jänkälä, 2007; Santin et Van Caillie, 2008; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008.
La fréquence des contrôles	Les résultats sont suivis et mis à jour mensuellement.	Germain, 2006; Hodges et Kent, 2006; Nobre, 2001b; Van Caillie, 2003.
Le calcul des coûts	La méthode des coûts complets est la plus utilisée.	Chapellier et Mohammed, 2010; Nobre, 2001b.
Les budgets	Ils sont utilisés par 60 % à 85 % des PME. Les budgets de trésorerie sont les plus courants. L'horizon temporel est l'année.	Abi-Azar, 2006; Berthelot et Morrill, 2006; Lavigne, 2002; Nobre, 2001b; Van Caillie, 2003.

1.1.2. Les facteurs de contingence

Les différents seuils de taille (10, 20, 50, 100 salariés) figurent parmi les facteurs de contingence les plus étudiés dans les études recensées. Une majorité de recherches excluent les petites ou très petites entreprises de leurs travaux pour se concentrer sur des sociétés de plus de 50 personnes. Le motif évoqué est que plus l'entreprise est petite, plus le système de contrôle de gestion est simple (Affès et Chabchoub, 2007; Chapellier et Mohammed, 2010) et plus la sophistication est faible (Abdel-Kader et Luther, 2008; Berthelot et Morrill, 2006; Lavigne, 2002; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008). Par ailleurs, l'envergure du contrôle de gestion est plus réduite: le nombre de méthodes utilisées est faible; le service comptable est plus limité en taille; la fréquence des contrôles baisse et le dirigeant se concentre sur des données financières (Berthelot et Morrill, 2006; Nobre, 2001b; Van Caillie, 2003).

Pour Nobre (2001b), la taille impacte différemment les méthodes. Par exemple, elle a peu d'impact sur le calcul des coûts et des prix. Ce sont davantage le rôle joué par le client et les caractéristiques du processus de production/produit qui influencent les méthodes utilisées (déterminisme technicoéconomique). Concernant les outils de pilotage, la taille est clairement un élément explicatif (déterminisme organisationnel). Une petite entreprise a moins besoin de piloter son activité qu'une plus grande. On retrouve ainsi l'idée de proxémie spatiale, hiérarchique et fonctionnelle (Torrès, 2000, 2002).

Le seuil des 100 salariés est considéré comme critique (Nobre, 2001b; Speckbacher et Wentges, 2007; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008). Les entreprises de 50 à 100 salariés utilisent peu les tableaux de bord, la fixation d'objectifs individuels et collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse des écarts (Nobre, 2001b). Dans les entreprises de plus de 100 personnes, le système de contrôle de gestion est plus complexe, les outils sont plus sophistiqués. Ces entreprises utilisent plus de mesures de performances que celles ayant moins de 100 salariés et elles recourent davantage à des outils de pilotage stratégique comme la *Balanced Score Card* (Speckbacher et Wentges, 2007). Les travaux montrent ainsi que les pratiques de contrôle de gestion sont différentes selon la taille de la PME. D'autres facteurs de contingence sont également évoqués dans la littérature (tableau 2).

TABLEAU 2
Les facteurs de contingence autres que la taille

Facteur de contingence	Résultats	Auteurs
Les buts du dirigeant	Les pratiques divergent selon que l'entrepreneur recherche la croissance ou la pérennité de son entreprise. Plus la stratégie est offensive, plus le contrôle de gestion est développé.	Bergeron, 2000; Bernard, 2010; Chapellier et Mohammed, 2010; Jänkälä, 2007; Lavigne, 2002; Van Caillie, 2002, 2003; Wijewardena <i>et al.</i> , 2004.
Les caractéristiques du dirigeant	Le niveau et la nature de la formation, l'âge ainsi que l'expérience du dirigeant influencent la mise en place de nouvelles méthodes.	Affès et Chabchoub, 2007; Chapellier et Mohammed, 2010; Lavigne, 2002; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008.
Le caractère familial de l'entreprise	Les pratiques de contrôle de gestion sont moins formelles, moins sophistiquées, moins ouvertes sur l'environnement. Il y a moins de réactivité dans les entreprises familiales que dans les autres PME.	Germain, 2006; Meyssonier et Zawadzki, 2008; Perren et Grant, 2000; Speckbacher et Wentges, 2007.
La stratégie	Les méthodes de contrôle vont être plus ou moins sophistiquées selon la stratégie adoptée (différenciation, domination par les coûts, internationalisation...).	Abdel-Kader et Luther, 2008; Berthelot et Morrill, 2006; Chapellier et Mohammed, 2010; Jänkälä, 2007; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008; Van Caillie, 2002, 2003; Wijewardena <i>et al.</i> , 2004.

La stratégie, la nature familiale de l'entreprise, le profil (caractéristiques et buts) des dirigeants et la taille de la PME font ainsi partie des facteurs ayant une influence majeure sur les pratiques de contrôle de gestion. D'autres éléments sont mis en avant, mais à des niveaux moindres : l'incertitude perçue, l'endettement, les caractéristiques du service comptable, l'implication de la banque, l'offre de l'entreprise, le secteur d'activité (Abdel-Kader et Luther, 2008; Affès et Chabchoub, 2007; Chapellier et Mohammed, 2010; Condor et Rebut, 2008; Germain, 2005) et, plus récemment, le cycle de vie de l'entreprise.

1.2. Les travaux se référant au cycle de vie

La phase du cycle de vie dans laquelle se trouve l'entreprise est peu évoquée dans la littérature sur le contrôle de gestion dans les PME. Les travaux qui traitent de ce facteur de contingence sont en fait peu nombreux comparativement à ceux sur la taille et ils sont récents.

Deux recherches semblent être à l'origine de leur développement au cours des années 2000 (Moores et Yuen, 2001 ; Reid et Smith, 2000).

La recherche de Reid et Smith (2000) pourrait être intégrée dans les recherches sur la taille, car leur travail ne traite pas directement du cycle de vie. Leur papier s'inscrit d'ailleurs dans un dossier sur le contrôle de gestion dans les PME (Mitchell et Reid, 2000). Cependant, ils traitent de crises au cours de la vie de l'entreprise qui pourraient avoir un impact sur la mise en place de méthodes de contrôle de gestion. On retrouve ainsi une notion chère à l'un des précurseurs de l'approche par le cycle de vie (Greiner, 1972).

Leur travail a été peu suivi par la littérature postérieure. Leur conclusion principale, qui consiste à dire que certaines méthodes de contrôle de gestion surviennent à la suite de crises de trésorerie, d'innovation ou d'investissement, a été peu creusée. De plus, ils se focalisent sur des microentreprises. C'est un positionnement rare dans la littérature et qui n'a pas vraiment été suivi. Au final, leur recherche, bien qu'originale sur de multiples points, n'a pas eu beaucoup d'échos.

La recherche de Moores et Yuen (2001) a eu un succès beaucoup plus important (Davila, 2005 ; Davila et Foster, 2005, 2007 ; Davila, Foster et Li, 2009 ; Granlund et Taipaleenmäki, 2005 ; Kallunki et Silvola, 2008 ; Sandelin, 2008 ; Sandino, 2007). Il s'agit d'un travail qui porte sur les pratiques de contrôle de gestion dans des firmes positionnées sur les cinq phases du cycle de vie, à savoir la naissance, la croissance, la maturité, la relance et le déclin (Miller et Friesen, 1983, 1984). On retrouve ainsi en arrière-plan plusieurs travaux fondateurs sur le cycle de vie des entreprises (Adizes, 1979 ; Churchill et Lewis, 1983 ; Greiner, 1972 ; Miller et Friesen, 1983, 1984 ; Quinn et Cameron, 1983 ; Scott et Bruce, 1987)³.

Moores et Yuen (2001) constatent que les contrôles se multiplient et se formalisent à mesure que l'entreprise évolue, mais que la tendance s'inverse au cours de la phase de relance et de déclin. L'aspect formel du contrôle de gestion (en termes de sélection et de présentation de l'information) s'accroît fortement de la naissance à la croissance ; il stagne à la maturité ; il s'accroît

3. Pour une synthèse des approches dans le champ des PME, voir l'ouvrage de Gasse et Carrier (1992).

légèrement à la relance et, enfin, il diminue en phase de déclin (Moore et Yuen, 2001). Concernant l'envergure du contrôle de gestion, les entreprises situées en croissance ou en maturité utilisent une plus large palette d'outils de contrôle de gestion que les firmes naissantes, en phase de relance ou de déclin. Par ailleurs, les informations sont plus variées en croissance et en relance que dans les autres phases.

Leurs conclusions vont ainsi dans le sens des travaux de Quinn et Cameron (1983). Sur la base des travaux de Quinn et Rohrbaugh (1983), ces derniers montrent que les critères d'efficacité changent selon les phases du cycle de vie. Au cours de l'étape entrepreneuriale (naissance de l'organisation), ce sont des critères de flexibilité (innovation et adaptation) et d'ouverture (atteinte d'objectifs organisationnels et non pas individuels) qui sont importants. Lors de l'étape suivante dite de «collectivité», l'ouverture est toujours importante, mais l'entreprise s'intéresse de plus en plus à la satisfaction du personnel. La rupture est opérée au cours de la phase 3 dite de «formalisation et de contrôle». À ce niveau, ce qui est crucial n'est plus la flexibilité, mais le contrôle interne et externe. En phase 4 (élaboration de la structure), le contrôle est moins important. L'entreprise est relativement équilibrée en termes de flexibilité/contrôle et d'ouverture sur l'interne/l'externe.

La phase de naissance (Miller et Friesen, 1983, 1984), appelée également étape de créativité (Greiner, 1972) ou d'existence (Churchill et Lewis, 1983; Lester et Parnell, 2008), est celle où le contrôle formel est le plus limité. La structure organisationnelle étant simple et très centralisée, c'est le contrôle informel qui domine. Par ailleurs, la stratégie de l'entreprise étant essentiellement basée sur l'innovation et la différenciation, l'analyse des coûts a peu d'importance à ce stade.

La situation évolue fortement en phase de croissance. La stratégie de niche laisse place à une stratégie de volume, ce qui induit une attention plus grande aux coûts et, en même temps, un accroissement de la taille de l'entreprise. L'augmentation des effectifs engendre un besoin de pilotage de l'activité et de coordination des équipes. Le système d'information devient également plus complexe. Une spécialisation des tâches apparaît et la centralisation de la décision diminue.

Le contrôle de gestion se formalise davantage en phase de maturité. L'informel a laissé place à des normes et des procédures. L'organisation est plus complexe et les systèmes d'information plus sophistiqués. L'innovation n'est plus la priorité de l'entreprise. C'est la maîtrise des coûts qui domine.

Au cours de la phase de relance, on assiste à une diversification de l'activité. Cette stratégie engendre une réorganisation de l'entreprise sous

la forme de centres de profit. Des mesures de suivi de la performance des managers vont donc être mises en place. Par ailleurs, un besoin de coordination apparaît : les réunions et projets transversaux se développent.

La phase de déclin entraîne une diminution de la taille de l'entreprise et une gestion plus serrée des coûts. Les indicateurs de performance sont moins présents, car l'entreprise est organisée par fonctions et non plus par divisions. La structure bureaucratique entraîne des lenteurs dans le système d'information et un retour à la centralisation. Par ailleurs, l'entreprise ne se projette plus dans l'avenir. La planification stratégique est limitée.

Comme le montre le tableau 3, les travaux publiés à la suite de Moores et Yuen (2001) confirment globalement les conclusions issues de la théorie du cycle de vie.

TABLEAU 3
Synthèse des travaux récents se référant au cycle de vie

Thème	Résultats	Auteurs
Le contrôle de gestion dans les start-ups	Faible activité de contrôle de gestion. L'énergie est consacrée à la R-D et au marketing. Lorsque le contrôle existe, il est informel et personnel. L'entreprise privilégie les actions intuitives et rapides.	Davila, 2005 ; Grandlund et Taipaleenmäki, 2005 ; Sandelin, 2008.
Le contrôle de gestion dans les entreprises en croissance	Le contrôle de gestion devient plus formel et plus sophistiqué au stade de la croissance. Le nombre et la variété des contrôles augmentent. Les budgets (opérationnels et de trésorerie) sont mis en place en premier.	Davila, 2005 ; Davila et Foster, 2005, 2007 ; Davila, Foster et Li, 2009 ; Grandlund et Taipaleenmäki, 2005 ; Sandelin, 2008.
Le contrôle de gestion dans les firmes matures	La méthode ABC est plus courante dans ces entreprises que dans celles en croissance ou en démarrage.	Kallunki et Silvola, 2008.
Le rôle des investisseurs	La présence d'investisseurs fait augmenter le nombre de contrôles et leur sophistication. La vitesse d'implémentation augmente aussi.	Davila, 2005 ; Davila et Foster, 2005, 2007 ; Grandlund et Taipaleenmäki, 2005 ; Sandelin, 2008.

Bien que nouvelles, les recherches reposant sur les théories du cycle de vie confirment des conclusions déjà anciennes. Leur intérêt est cependant

de se focaliser sur des entreprises en démarrage ou en début de croissance, choix qui a été peu opéré avant les années 2000. Dans la mesure où les jeunes entreprises sont également petites (Lester et Parnell, 2008), il est nécessaire d'étudier conjointement ces deux types de travaux.

La section qui suit a pour objectif d'identifier des points de convergence et de divergence entre les deux approches. De cette comparaison sortiront quelques pistes de recherches pour la communauté de chercheurs en PME.

2. Synthèse et perspectives

Loin d'être opposées, les deux approches sont en fait complémentaires. Il s'agit simplement de deux facteurs de contingence qui se focalisent sur deux populations proches (2.1). Y a-t-il intérêt à recourir à l'une des deux approches plus que l'autre ? Nous verrons qu'on ne peut aboutir à une telle conclusion. Néanmoins, la mise en parallèle des deux visions appelle des recherches croisées (2.2).

2.1. Deux visions différentes qui se complètent

Comme l'indique Greiner (1972), la taille de l'entreprise suit la logique de croissance de celle-ci. Lorsque l'entreprise est au début de sa vie, elle est petite ; puis, à mesure qu'elle vieillit, sa taille se développe. Ainsi, la taille et le cycle de vie sont fortement corrélés : lorsqu'on s'intéresse à de jeunes entreprises, on travaille quasi automatiquement sur des PME.

Les objectifs sont toutefois différents. L'approche par la taille suggère une comparaison avec les grandes entreprises, ou bien une comparaison des PME entre elles. Avec le cycle de vie, il s'agit plutôt de comparer les jeunes entreprises à des entreprises matures. Le modèle n'est pas la grande entreprise, mais la firme qui a réussi à passer le stade de croissance et à se maintenir en vie. Si les entreprises sont de la même taille, dans un cas comme dans l'autre, les objectifs qui animent les chercheurs sont donc différents ; cela explique ainsi les différences constatées dans le tableau 4.

Les deux courants s'intéressent à des méthodes identiques : les budgets, l'analyse des écarts, les tableaux de bord et l'analyse de coûts entre autres. L'approche par le cycle de vie élargit toutefois l'étude à d'autres domaines comme les ressources humaines, la gestion de production, le marketing ou la vente (Davila, 2005 ; Davila, Foster et Li, 2009 ; Davila et Foster, 2007 ; Sandino, 2007). Mais ce choix est culturel, certains chercheurs privilégiant cette largesse, y compris dans les travaux sur les PME (Abdel-Kader et Luther, 2008 ; Berthelot et Morrill, 2006 ; Jänkälä, 2007 ; Vallerand, Morrill et Berthelot, 2008).

TABLEAU 4
Comparaison des deux approches

	Approche par la taille	Approche par le cycle de vie
Entreprises visées	Majoritairement des entreprises ayant entre 50 et 250 salariés. Sans critère d'âge.	Start-ups/gazelles âgées de moins de 10 ans et ayant entre 50 et 150 salariés.
Secteurs	Principalement l'industrie.	High-tech (IT, biotechnologies).
Méthodes étudiées	Budgets, analyse des écarts, tableaux de bord, analyse des coûts.	Toutes les méthodes de contrôle quelles que soient les fonctions de l'entreprise (finance, RH, marketing...).
Facteurs de contingence étudiés	Tailles intermédiaires, buts et profil du dirigeant, structure de propriété de l'entreprise, stratégie...	Présence d'investisseurs, stratégie, secteur, taille...

Les théories mobilisées par les deux courants expliquent certaines différences au niveau des populations observées et des problématiques. Par exemple, les secteurs high-tech (nouvelles technologies ou biotechnologies) sont privilégiés dans les travaux mobilisant les théories du cycle de vie. Cela s'explique par la présence de start-ups et de gazelles, c'est-à-dire d'entreprises à croissance rapide (Julien, 2001 ; St-Jean, Julien et Audet, 2008). Pour ces entreprises, l'approche par le cycle de vie semble plus judicieuse que celle par la taille. En effet, l'entreprise atteint des seuils de taille plus rapidement que dans des secteurs traditionnels. Le rythme de croissance est donc un important facteur de contingence. Il agit sur la taille et, par conséquent, sur les systèmes de contrôle de gestion. On retrouve l'idée de Greiner (1972) selon laquelle la taille croît continuellement, mais avec des rythmes d'évolution différents selon que le secteur est en forte, moyenne ou faible croissance.

L'autre différence majeure entre les deux approches concerne les problématiques. L'approche par le cycle de vie engendre des questionnements relatifs au temps d'adoption des nouvelles méthodes de contrôle de gestion (Davila et Foster, 2005, 2007 ; Davila, Foster et Li, 2009 ; Sandino, 2007) alors que l'approche par la taille ne s'intéresse pas à cet aspect. On trouve également dans ces recherches un facteur absent dans les travaux privilégiant la taille : la présence d'investisseurs. Cela s'explique par les secteurs d'activité sur lesquels portent les études empiriques (biotechnologies, IT...). Ce sont

aussi les secteurs où les investisseurs sont les plus présents. Les études qui portent sur les pratiques de contrôle de gestion dans les PME manufacturières sont moins sensibles à celui-ci, mais trouvent plus intéressant d'étudier la structure familiale de l'entreprise par exemple.

Ainsi, l'angle de vision entre les deux approches n'est pas le même. Cependant, il n'y a pas de raison de penser que les recherches sur les jeunes entreprises en démarrage ou en début de croissance sont à exclure des travaux sur les PME, la petite taille des jeunes entreprises étant un élément motivant ; on peut voir ainsi dans ces travaux de belles perspectives de recherche.

2.2. De nouveaux sujets à explorer

L'examen de la littérature et la réflexion menée précédemment ne doivent pas conduire trop vite à inciter les chercheurs (notamment francophones) à abandonner l'approche par la taille au profit d'une approche par le cycle de vie.

Pour ce qui est de l'approche par la taille, plusieurs sujets ne semblent pas avoir été suffisamment exploités (Chenhall, 2003). Le premier concerne les très petites structures. Les chercheurs ont plutôt tendance à dire que cette piste n'est pas intéressante, car les systèmes de contrôle de gestion ne sont pas assez sophistiqués ou sont trop informels. Cependant, à l'image de certains travaux (Collier, 2005 ; Perren et Grant, 2000 ; Santin et Van Caillie, 2008), il est nécessaire de dépasser la logique purement formelle du contrôle de gestion et d'intégrer davantage des dimensions sociologiques, psychologiques et organisationnelles. Cela est d'autant plus important que le contrôle de gestion est fortement dépendant du comportement du dirigeant dans ces entreprises (Bernard, 2010).

Un autre sujet essentiel se rapporte aux pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises familiales. La structure de propriété de l'entreprise est reconnue depuis longtemps comme un facteur de contingence, mais peu de travaux ont creusé cet aspect. Les chercheurs ont essayé de comprendre si certaines méthodes de contrôle de gestion comme les budgets (Germain, 2005, 2006) ou les outils de pilotage stratégique (Speckbacher et Wentges, 2007) étaient appliquées. Mais il reste beaucoup de choses à apprendre sur les pratiques réelles de ces entreprises et les difficultés auxquelles elles se heurtent dans l'implémentation des systèmes (Meyssonier et Zawadzki, 2008 ; Zawadzki, 2009).

Plus généralement, il manque une approche par les processus dans les publications. Les études longitudinales comme celle de Meyssonier et Zawadzki (2008) sont rares. Or, des travaux expliquant les facteurs de succès

et d'échec des nouveaux systèmes de contrôle de gestion pourraient être menés. Cela est d'autant plus intéressant que l'approche par le cycle de vie s'y prête bien. Granlund et Taipaleenmäki (2005) ainsi que Sandelin (2008) utilisent cette approche pour illustrer la façon dont les entreprises font évoluer leur contrôle de gestion. Reid et Smith (2000) ne développent pas assez cette méthodologie pour analyser les crises qui amènent les changements. La théorie de Greiner (1972) pourrait servir de support pour analyser des cas d'évolution de systèmes de contrôle de gestion en PME.

D'une manière générale, les chercheurs francophones (qui ont peu travaillé l'approche par le cycle de vie) ont tout intérêt à développer des recherches sur le sujet, car le terrain est vierge. Les start-ups ou les gazelles de la nouvelle économie présentent peut-être moins d'intérêt aujourd'hui en raison d'une situation économique qui les valorise moins qu'au début des années 2000. Mais des recherches peuvent être menées dans des secteurs moins soumis aux aléas (les services par exemple).

L'approche par le cycle de vie amène à s'interroger sur les pratiques des entreprises à différents stades du cycle de vie, mais toutes les phases sont-elles intéressantes à étudier ? Y a-t-il un intérêt, par exemple, à étudier les méthodes mises en place dans les entreprises déclinantes ? Sur le sujet, les recherches ont clairement mis l'accent sur les entreprises en phase de démarrage ou en début de croissance écartant ainsi les firmes matures et occultant la phase de relance et de déclin.

Lester et Parnell (2008) estiment qu'il faut s'intéresser aux entreprises en déclin. Il s'agit, en effet, d'entreprises dont la taille est comparable aux plus jeunes, mais avec la créativité en moins (Greiner, 1972). Ces entreprises ont des systèmes d'information lourds, peu efficaces et peu efficaces. Par ailleurs, elles ont besoin de nouvelles méthodes pour gérer leurs coûts. Même si ces entreprises présentent cet intérêt, nous ne pensons pas qu'il y ait ici une opportunité pour les chercheurs, à moins de travailler pour des entreprises en début de déclin et qui possèdent un potentiel de redressement.

Comme l'indiquaient déjà Quinn et Cameron (1983), les recherches ne se penchent pas suffisamment sur les firmes entrepreneuriales. Prenant appui sur le handicap de la nouveauté (Stichcombe, 1965), Quinn et Cameron (1983) avancent qu'une majorité d'entreprises de moins d'un an sont défailantes. McMahon et Holmes (1991) soulignent, pour leur part, que l'absence de contrôle de gestion est à l'origine de cette situation.

Dans les travaux actuels sur les entreprises en démarrage ou en début de croissance, les très jeunes entreprises sont peu étudiées. Bien qu'elles n'aient pas les mêmes besoins que les entreprises plus âgées (notamment

en termes de pilotage et de calcul des coûts), elles fonctionnent selon un mode informel qui mériterait d'être approfondi. C'est particulièrement le cas dans les entreprises créées en équipe où les questions de coordination et de contrôle vont se poser très tôt, parfois même avant la création de l'entreprise.

Conclusion

Si les recherches sur le contrôle de gestion dans les PME ont suivi un chemin différent, leur analyse comparative n'en est pas moins riche d'enseignements pour les chercheurs. Les travaux récents sur le cycle de vie apportent une vision différente de celle de l'approche par la taille. Les start-ups ainsi que les gazelles fournissent de nouvelles problématiques qui n'apparaissent pas dans les autres travaux. C'est le cas par exemple de la rapidité dans la mise en place des nouveaux systèmes de contrôle ainsi que de l'impact de la présence d'investisseurs.

L'approche par la taille n'a toutefois pas été approfondie sur certains points. Les entreprises familiales mériteraient plus d'intérêt de la part des chercheurs, de même que les très petites entreprises et plus globalement toutes les PME qui fonctionnent selon un mode informel.

Au final, le contrôle de gestion dans les PME apparaît comme un thème de recherches ayant encore un beau potentiel. Il y a là de belles opportunités pour les chercheurs et un réel besoin pour les praticiens.

Bibliographie

- ABDEL-KADER, M. et R. LUTHER (2008), «The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis», *The British Accounting Review*, vol. 40, n° 1, p. 2-27.
- ABI AZAR, J. (2006), «Les outils de contrôle de gestion dans le contexte des PME : cas de PMI au Liban», Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Tunis.
- ADIZES, I. (1979), «Organizational passages: diagnosing and treating life cycle problems in organizations», *Organizational Dynamics*, vol. 8, p. 3-24.
- AFFÈS, H. et A. CHABCHOUB (2007), «Le système d'information comptable: les déterminants de ses caractéristiques et son impact sur la performance financière des PME en Tunisie», *La Revue des sciences de gestion, Direction et gestion*, n°s 224-225, p. 59-67.
- AMAT, J., S. CARMONA et H. ROBERTS (1994), «Context and change in management accounting systems: a Spanish case study», *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 107-122.

- BAJAN-BANASZAK, G. (1993), «L'expert-comptable et le conseil en gestion», *Revue française de comptabilité*, n° 249, p. 95-101.
- BERGERON, H. (2000), «Les indicateurs de performance en contexte PME. Quel modèle appliquer?», Congrès de l'Association française de comptabilité, Angers.
- BERNARD, O. (2010), *Système de contrôle de gestion et trajectoire du propriétaire-dirigeant de petite entreprise: le secteur de l'agencement d'intérieur dans le Grand-Est*, Thèse de doctorat de l'Université Paris-Est, Marne-la-Vallée.
- BERTHELOT, S. et J. MORRILL (2006), «Stratégies, systèmes de contrôle de gestion performance: une étude empirique auprès des petites et moyennes entreprises», Congrès annuel de l'ACPC, Niagara Falls, Ontario.
- CHADEFAUX, M., O. DANNON et P. LANGEVIN (1991), «Les prévisions dans les PME», *Revue française de comptabilité*, décembre, p. 79-84.
- CHAPELLIER, P. (1997), «Profils de dirigeants et données comptables de gestion», *Revue internationale PME*, vol. 10, n° 1, p. 9-41.
- CHAPELLIER, P. et A. MOHAMMED (2010), «Les pratiques comptables des PME syriennes dans un contexte de libération de l'économie», Congrès de l'Association française de comptabilité, Nice.
- CHENHALL, R.H. (2003), «Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future research», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n°s 2-3, p. 127-168.
- CHURCHILL, N.C. et V.L. LEWIS (1983), «The five stages of small business growth», *Harvard Business Review*, mai-juin, p. 30-50.
- COLLIER, P.M. (2005), «Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting», *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 321-339.
- COMMISSION EUROPÉENNE (2006), *La nouvelle définition des PME*. <http://ec.europa.eu/entreprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_fr.pdf>.
- CONDOR, R. et K. REBUT (2008), «Déterminants et modes opératoires du contrôle de gestion dans les PME», Congrès international francophone sur l'entrepreneuriat et les PME, Louvain-la-neuve.
- D'AMBOISE, G. et A. BAKANIBONA (1990), «La planification dans les PME: une synthèse de résultats empiriques. Conclusions et recommandations», *Revue internationale PME*, vol. 3, n° 2, p. 147-165.
- 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, p. 223-248.
- DAVILA, A. et G. FOSTER (2005), «Management accounting systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies», *The Accounting Review*, vol. 80, n° 4, p. 1039-1068.

- DAVILA, A. et G. FOSTER (2007), « Management control systems in early-stage start-up companies », *The Accounting Review*, juillet, vol. 82, n° 4, p. 907-937.
- DAVILA, A., G. FOSTER et M. LI (2009), « Reasons for management control systems adoption: insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, p. 322-347.
- FERNANDEZ, V., C. PICORY et F. ROWE (1996), « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue internationale PME*, vol. 9, n° 1, p. 79-102.
- GASSE, Y. et C. CARRIER (1992), *Gérer la croissance de sa PME*, Montréal, Les éditions de l'Entrepreneur.
- GERMAIN, C. (2005), « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 3, p. 125-143.
- GERMAIN, C. (2006), « Le pilotage de la performance dans les PME en France : une comparaison des pratiques de tableaux de bord des organisations familiales et des filiales », *Revue internationale PME*, vol. 19, n° 1, p. 69-94.
- GORDON, L. et D. MILLER (1976), « A contingency framework for design of accounting information systems », *Accounting, Organization and Society*, vol. 1, n° 1, p. 59-76.
- GORTON, M. (1999), « Use of financial management techniques in the U.K.-based small and medium sized enterprises: empirical research findings », *Journal of Financial Management Analysis*, vol. 12, p. 56-64.
- GOY, H. (2001), « De la nécessité de poursuivre la recherche sur la planification des PME », *Revue internationale PME*, vol. 14, n° 2, p. 85-108.
- GRANLUND, M. et J. TAIPALEENMÄKI (2005), « Management control and controller-ship in new economy firms – a life cycle perspective », *Management Accounting Research*, vol. 16, p. 21-57.
- GREENHALGH, R.W. (2000), « Information and the transnational SME controller », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 413-426.
- GREINER, L.E. (1972), « Evolution and revolution as organizations grow », *Harvard Business Review*, juillet-août, p. 37-46.
- GUL, F.A. (1991), « The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance », *Accounting and Business Research*, vol. 22, n° 85, p. 57-61.
- HODGES, H.E. et T.W. KENT (2006), « Impact of planning and control sophistication in small business », *Journal of Small Business Strategy*, automne, vol. 17, n° 2, p. 75-87.
- HOLMES, S. et D. NICHOLLS (1988), « An analysis of the use of accounting information by Australian small business », *Journal of Small Business Management*, vol. 26, p. 57-68.
- HOLMES, S. et D. NICHOLLS (1989), « Modelling the accounting information requirement of small business », *Accounting and Business Research*, vol. 19, n° 74, p. 143-150.

- 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*, Academic Dissertation, University of Oulu, Finlande.
- JULIEN, P.-A. (1987), « Pour une définition des PME » dans P.-A. Julien (dir.), *Les PME. Bilan et perspectives*, Paris, Economica, p. 1-43.
- JULIEN, P.-A. (2001), « Les PME à forte croissance et la métaphore du jazz. Comment gérer l'improvisation de façon cohérente », *Revue internationale PME*, vol. 14, n^{os} 3-4.
- KALLUNKI, J.P. et H. SILVOLA (2008), « The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing », *Management Accounting Research*, vol. 19, p. 62-79.
- LAVIGNE, B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », *Actes du XXIII^e Congrès de l'Association française de comptabilité*, Toulouse.
- LESTER, D.L. et J.A. PARNELL (2008), « Firm size and environmental scanning pursuit across life cycle stages », *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 15, n^o 3.
- MCAHON, R.G.P. et S. HOLMES (1991), « Small business financial management practices in North America: a literature review », *Journal of Small Business Management*, vol. 29, n^o 2, p. 19-29.
- MEYSSONNIER, F. et C. ZAWADZKI (2008), « L'introduction du contrôle de gestion en PME. Étude d'un cas de structuration tardive de la gestion d'une entreprise familiale en forte croissance », *Revue internationale PME*, vol. 21, n^o 1, p. 60-92.
- MILLER, D. et P.H. FRIESEN (1983), « Successful and unsuccessful phases of the corporate life cycle », *Organization Studies*, vol. 4, n^o 3, p. 339-356.
- MILLER, D. et P.H. FRIESEN (1984), « A longitudinal study of the corporate life cycle », *Management Science*, vol. 30, n^o 10, p. 1161-1183.
- MITCHELL, F. et G.C. REID (2000), « Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 385-390.
- MOORES, K. et S. YUEN (2001), « Management accounting systems and organizational configuration : a life-cycle perspective », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, p. 351-389.
- NAYAK, A. et S. GREENFIELD (1994), « The use of management accounting information for managing micro businesses », dans A. Hughes et D.J. Storey (dir.), *Finance and the Small Firm*, Londres, Routledge.
- NOBRE, T. (2001a), « Le contrôleur de gestion de la PME », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mars, p. 129-146.
- NOBRE, T. (2001b), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance-Contrôle-Stratégie*, juin, p. 119-148.

- PERREN, L. et P. GRANT (2000), «The evolution of management accounting routines in small businesses: a social construction perspective», *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 391-411.
- QUINN, R.E. et K. CAMERON (1983), «Organizational life cycles and shifting criteria of effectiveness: some preliminary evidence», *Management Science*, vol. 29, n° 1, janvier, p. 33-51.
- QUINN, R.E. et J. ROHRBAUGH (1983), «A spatial model of effectiveness criteria: towards a competing values approach to organizational analysis», *Management Science*, vol. 23, n° 3, mars.
- REID, G.C. et J.A. SMITH (2000), «The impact of contingencies on management accounting system development», *Management Accounting Research*, vol. 11, n° 4, p. 427-450.
- ROMANO, C.A. et J. RATNATUNGA (1994), «Growth stages of small manufacturing firms: the relationship with planning and control», *British Accounting Review*, vol. 26, p. 173-195.
- SANDELIN, M. (2008), «Operation of management control practices as a package. A case study on control system variety in a growth firm context», *Management Accounting Research*, vol. 19, p. 324-343.
- SANDINO, T. (2007), «Introducing the first management control systems: evidence from the retail sector», *The Accounting Review*, vol. 82, n° 1, p. 265-293.
- SANTIN, S. et D. VAN CAILLIE (2008), «Le design du système de contrôle de gestion des PME: une quête de stabilité adaptative», XXIX^e Congrès de l'Association francophone de comptabilité, Paris.
- SCOTT, M. et R. BRUCE (1987), «Five stages of growth in small business», *Long Range Planning*, vol. 20, n° 3, p. 45-52.
- SHIELDS, M. (1997), «Research in management accounting by North Americans in the 1990s», *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 3-61.
- SPECKBACHER, G. et P. WENTGES (2007), «The impact of firm size and family ownership on management control systems in small and medium-sized enterprises», IIIrd Workshop on Family Firms Management Research, EIASM, Jonköping, Suède, juin.
- ST-JEAN, E., P.-A. JULIEN et J. AUDET (2008), «Factors associated with growth changes in "gazelles"», *Journal of Enterprising Culture*, vol. 16, n° 2, p. 161-188.
- STICHCOMBE, A.L. (1965), «Social structure and organizations», dans J.G. March (dir.), *Handbook of Organizations*, Chicago, Ill., Rand McNally.
- TORRÈS, O. (2000), «Du rôle et de l'importance de la proximité dans la spécificité de gestion des PME», V^e Congrès international francophone sur la PME, octobre, Lille.
- TORRÈS, O. (2002), «Essai de conceptualisation proxémique de la petitesse des entreprises», VI^e Congrès international francophone sur la PME, novembre, Montréal.

- VALLERAND, J., J. MORRILL et S. BERTHELOT (2008), «Positionnement de la PME manufacturière canadienne face aux outils de gestion enseignés dans les programmes de formation universitaire en administration», IX^e Congrès international francophone sur l'entrepreneuriat et les PME, Louvain-la-Neuve.
- VAN CAILLIE, D. (2002), «Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallones», Cahier de recherche, Université de Liège.
- VAN CAILLIE, D. (2003), «L'exercice du contrôle de gestion en contexte PME : étude comparée des cas français, canadien et belge», Congrès annuel de l'Association francophone de comptabilité, Louvain-la-Neuve.
- WIJewardena, H., A. DE ZOYSA, T. FONSEKA et B. PERERA (2004), «The impact of planning and control sophistication on performance of small and medium-sized enterprises : evidence from Sri Lanka», *Journal of Small Business Management*, vol. 42, n° 2, p. 209-217.
- ZAWADZKI, C. (2009), *Enjeux et difficultés de l'introduction du contrôle de gestion : une étude de cas en PME*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paul-Verlaine, Metz.