

Le contrôle de gestion et l'exportation : une combinaison originale de pratiques formelles et informelles*

Lionel TOUCHAIS

Université de Bretagne-Sud

Correspondance :

Crereg-Iut de Vannes
8, rue Montaigne, BP 561, 56017 Vannes Cedex
Tél : 02.97.46.31.91.
Email : lionel.touchais@iut-vannes.fr

Résumé : Cet article porte sur les pratiques de contrôle de gestion de l'exportation dans les firmes moyennes. Il tente de décrire ces pratiques à l'aide d'une enquête par questionnaires, complétée par trois monographies d'entreprises.

Nous montrons comment le contrôle de gestion contribue à une meilleure gestion de l'activité exportatrice. Cet outil ne permet cependant pas d'assurer une maîtrise complète de l'exportation, compte tenu des caractéristiques de celle-ci. Les entreprises développent donc d'autres pratiques de gestion complémentaires qui sont moins analytiques, moins objectives, plutôt informelles et qui s'appuient sur le relationnel.

Mots-clés : contrôle – contrôle de gestion – formel et informel – exportation.

Abstract : This article is about the practices of export management control in medium-sized businesses. It tries to describe those practices with a survey and three company monographs.

We show how management control allows the firms a better management of the export activity. Nevertheless, this tool cannot ensure a complete control of export, because of the characteristics of this activity. So, firms develop complementary tools which are less analytical, less objective, rather informal and based on personal relationships.

Key words : control – management control – formal and informal – export.

* Une première version de cet article a été présentée au 19e Congrès de l'AFC, Nantes 1998, et publiée dans le tome 2 des actes de ce colloque, p. 727-739, sous le titre «Le contrôle de gestion export dans les entreprises de taille moyenne : l'émergence de pratiques informelles complémentaires ».

L'exportation, définie comme une vente à partir du marché national et à destination d'un pays étranger, acquiert une dimension sans cesse croissante à l'heure de la mondialisation. Elle permet aux états d'équilibrer leur balance commerciale et de lutter contre la progression du chômage. Pour les entreprises, elle constitue de moins en moins un choix stratégique de croissance parmi d'autres mais de plus en plus une nécessité. L'exportation leur permet, notamment, de compenser l'étroitesse du marché intérieur, de combattre la concurrence étrangère en portant la lutte économique sur leurs marchés nationaux et d'allonger le cycle de vie des produits.

Dès lors que les ventes à l'étranger s'accroissent, cette activité se complexifie, l'entreprise ne dispose plus d'une vision de synthèse de son exportation. Elle doit mettre en place des moyens lui permettant d'assurer un véritable pilotage et suivi de son activité export. Le contrôle de gestion, outil par définition formalisé et analytique qui « consiste à orienter les décisions et les actions à court terme dans le sens de la stratégie et à s'assurer que les actions en cours se déroulent conformément à cette orientation » [M. Gervais 1997, p. 13], peut constituer un moyen efficace de contrôle de cette activité.

La question qui se pose est donc de savoir si, pour maîtriser cette exportation, l'entreprise introduit une certaine rationalité grâce au contrôle de gestion. En d'autres termes, dans quelle mesure cet outil s'applique-t-il à l'activité export ?

Si l'exportation a donné lieu à de nombreux articles et ouvrages, peu d'auteurs se sont penchés sur le contrôle de gestion des activités exportatrices. À notre connaissance, S. Evraert [1985] est le précurseur avec une recherche portant sur le système d'information développé par les entreprises afin d'apprécier les résultats de leur activité export. Lorsqu'il s'est intéressé à ce sujet, cet auteur a constaté que les travaux existants se limitaient essentiellement au contrôle des filiales. Ainsi, M. Brooke, L. Remmers [1973] ont porté leur attention sur les mécanismes de coordination entre les sociétés-mères et les filiales étrangères. S. Robbins, R. Stobaugh [1977] ont étudié le problème de l'évaluation des performances des filiales situées à l'étranger. Quant à H.R. de Bodinat [1977], il a porté son attention sur les difficultés du contrôle de

gestion des filiales étrangères et les solutions qu'il est possible d'y apporter. Depuis, d'autres travaux ont été réalisés. R. Tang [1992] a approfondi la notion de prix de cession international qui s'applique aux transactions entre les différentes sociétés dans le cas de multinationales. C. Robledo [1995] s'est intéressé, pour sa part, aux systèmes de contrôle dans les *joint-ventures* implantées à l'étranger et à leurs effets sur la performance. Cependant, l'exportation ne se résume pas aux seules filiales commerciales, d'autant plus que ces travaux concernent plutôt les filiales de production dans le cadre de multinationales.

Parallèlement, l'exportation a donné naissance à un courant de recherches qui tente d'expliquer les performances export au regard de différentes caractéristiques [P. Reffait, E. Roux 1981 ; T. Cavusgil 1984]. Il s'agit d'analyser dans quelle mesure les résultats obtenus à l'exportation peuvent s'expliquer par des éléments que P. Reffait et E. Roux classent en trois catégories :

- l'entreprise (taille, secteur d'activité, aspirations des dirigeants, proximité des marchés, ancienneté export) ;
- les dirigeants export (formation, expérience internationale, statut dans l'organisation) ;
- le comportement export (objectifs de l'exportation, politique commerciale export, organisation export, système d'information export).

Mais le contrôle de gestion n'est pas véritablement considéré comme une variable explicative potentielle. Même si P. Reffait et E. Roux retiennent le système d'information export, celui-ci porte exclusivement sur les informations préalables à l'accès aux marchés étrangers. Une telle variable ne saurait résumer, à elle seule, la notion de contrôle de gestion export.

Cet article cherche à combler une partie des lacunes constatées. Pour des raisons d'homogénéité, il porte uniquement sur les entreprises de taille moyenne (entre 50 et 499 salariés). En effet, elles ne présentent pas les mêmes besoins de gestion que les grandes sociétés et elles ne disposent pas des moyens humains et financiers pour développer un contrôle de gestion aussi complet et complexe. Elles ont, par ailleurs, longtemps été ignorées au profit des grandes entreprises, alors qu'il s'agit de la première entité économique française en termes d'emplois.

Enfin, les grandes entreprises ont souvent dépassé le stade de l'exportation avec le développement de filiales de production, de franchises et de licences.

En d'autres termes, l'objet de cette étude consiste à analyser la diffusion du contrôle de gestion dans les entreprises de taille moyenne, puis son fonctionnement et son utilité dans le cadre de l'activité exportatrice. Après avoir mené une réflexion théorique sur le sujet, deux études empiriques sont proposées.

1. L'état de la littérature

S'intéresser au contrôle de gestion de l'activité exportatrice dans les moyennes entreprises pose la question du contrôle de gestion dans les PME et dans le cadre de l'activité de ventes à l'étranger.

1.1. *Le contrôle de gestion et les PME*

Les PME se distinguent bien évidemment des grandes firmes par leur taille modeste. Or, l'accroissement de la taille de l'organisation entraîne une différenciation structurelle plus importante qui se traduit par le développement de moyens de coordination, dont le contrôle de gestion constitue un des composants. H. Mintzberg [1994, p. 217] exprime la même idée quand il écrit que « *plus une organisation est de grande taille, plus sa structure est élaborée : plus les tâches y sont spécialisées, plus ses unités sont différenciées, et plus sa composante administrative est développée* ». M. Kalika [1986, p. 214] confirme ces résultats pour les firmes françaises. Il montre que « *plus une entreprise est grande, plus sa structure est différenciée, standardisée, formalisée, décentralisée, planifiée et contrôlée* ». P. Khandwalla [1977, p. 297] aboutit à des résultats semblables : plus l'organisation est grande... plus elle tend à utiliser un système d'information et de contrôle sophistiqué.

La PME est souvent fortement centralisée avec une structure organisationnelle simple. Son dirigeant est un « homme orchestre » qui tient à remplir toutes les fonctions. À ce titre, il est plutôt réticent à déléguer

la prise de décision. Il souhaite garder le contrôle complet de tout ce qui se passe dans son entreprise. Cette forte centralisation rend moins nécessaire le recours au contrôle de gestion, ce qui ne préjuge pas de l'existence ou non d'un tel système. Celui-ci peut, en effet, s'avérer utile en tant qu'outil de pilotage et d'aide à la décision. Les dirigeants de ces organisations peuvent néanmoins préférer se fier à leur propre sensibilité plutôt qu'à des techniques d'administration. La prise de décision s'appuie alors essentiellement sur leur expérience, leur jugement ou leur intuition et, le plus souvent, elle s'inscrit dans une optique opérationnelle à court terme [N. Guerra Leone 1994]. Ils n'ont d'ailleurs pas toujours le temps et les moyens nécessaires pour adopter une approche plus analytique. La mise en place et le développement d'outils de contrôle formalisés exigent des moyens financiers et informatiques dont ils ne disposent pas forcément. À cela peuvent s'ajouter l'absence de contrôleur de gestion dans les PME et le manque de compétences du responsable financier pour développer de telles techniques. Cette fonction est d'ailleurs parfois occupée par un comptable plutôt que par un véritable directeur administratif et financier ou par un directeur général trop pris par ses autres fonctions.

Au fur et à mesure que l'entreprise croît, le dirigeant ne peut plus tout superviser. Passé un certain stade, il doit renoncer, en partie au moins, à son centralisme informel. La structure organisationnelle va devenir plus précise et s'accompagner d'une différenciation et d'une décentralisation accrues susceptibles d'entraîner la mise en place d'un système de contrôle de gestion ou le développement de celui existant. Le contrôle exercé par le « patron » sur ses subordonnés va s'assouplir, ces derniers disposent désormais d'une plus grande autonomie. Ce développement du contrôle de gestion s'avère d'autant plus nécessaire qu'avec l'accroissement de la taille, le besoin d'information et d'analyse devient plus important.

Les recherches effectuées sur l'existence du contrôle de gestion dans les PME sont néanmoins contradictoires. Certaines mettent en évidence un bon développement du contrôle de gestion dans les petites et moyennes entreprises [Y. Gasse 1989 ; P. Chapellier 1994 ; F. Busson-Villa 1996 ; V. Fernandez et *al.* 1996]. D'autres obtiennent

des résultats plus nuancés [C. Stoner 1983 ; R. McMahon, S. Holmes 1991 ; L. Bajan-Banaszak 1993]. Dans le cas de moyennes entreprises, on peut s'attendre à un meilleur développement du contrôle de gestion que dans les études précédentes. En effet, à l'exception de F. Busson-Villa, les échantillons incluent une forte proportion de petites, voire de très petites entreprises, et/ou excluent d'emblée les firmes moyennes d'une certaine taille (avec, par exemple, un effectif supérieur à 100 pour P. Chapellier ou à 250 pour Y. Gasse).

Quoi qu'il en soit, même si les PME développent les différents outils de contrôle de gestion mis à la disposition des entreprises par le corpus théorique, il est fort probable que leur utilisation soit différente par rapport aux grandes firmes. Après avoir réalisé une synthèse de plusieurs recherches empiriques, R. McMahon, S. Holmes [1991, p. 27] considèrent d'ailleurs que l'état des connaissances sur ce sujet reste insuffisant.

1.2. Le contrôle de gestion et l'exportation

Vendre à l'étranger demande un changement des mentalités au sein de l'organisation et notamment une ouverture d'esprit à d'autres cultures et d'autres moeurs. Cela oblige également l'entreprise à mettre en place un réseau de commercialisation sur les marchés étrangers, à adapter les produits aux normes techniques et commerciales de chaque pays, à embaucher du personnel connaissant les rouages du commerce international et disposant de compétences linguistiques (commerciaux et secrétaires), à créer un service export... Toutes ces opérations entraînent un surcoût et une complexité que seules les firmes les plus efficaces peuvent supporter sans remettre en cause leur compétitivité. Pour acquérir une envergure internationale, elles ont souvent dû, au préalable, résoudre toutes les difficultés inhérentes aux firmes moyennes (problèmes de trésorerie, d'organisation...). On peut, donc, se demander si les moyennes entreprises exportatrices ne sont pas plus dynamiques que les autres firmes moyennes à vocation locale, régionale ou nationale et, à ce titre, si elles ne disposent pas d'un système de contrôle de gestion plus développé.

Par ailleurs, la direction de l'entreprise maîtrise moins bien l'activité export, car elle n'est pas directement présente sur les marchés étrangers et le responsable export n'est pas souvent dans l'organisation. Ce dernier est amené à se déplacer fréquemment à l'étranger. Or, l'activité d'exportation est stratégiquement importante. Elle constitue, dans les moyennes entreprises, un axe de développement privilégié. La direction générale souhaite donc avoir un retour rapide d'information que ce soit sur les performances de cette activité, sur les salons, sur les marchés... Le système d'information export doit lui permettre à la fois de contrôler les performances du service chargé des ventes à l'étranger et de disposer de données permettant le pilotage. Pour le responsable export, ce système d'information va principalement remplir un rôle de gestion opérationnelle, d'aide à la décision, voire de contrôle hiérarchique lorsqu'il dispose de personnel sous sa responsabilité.

Par exemple, les frais engendrés par les ventes à l'étranger demandent, d'une part, à être suivis afin d'éviter tout dérapage, d'autre part, à être intégrés dans le coût des produits pour apprécier la rentabilité de l'exportation et pour définir les produits et les marchés les plus intéressants. Cela suppose l'existence d'un système régulier d'analyse des coûts qui prenne en compte ces différents frais. Cependant, cette première condition ne suffit pas, car :

- les objectifs de la comptabilité analytique mise en place peuvent ne pas présenter beaucoup d'intérêt pour le responsable export et son activité, surtout lorsqu'il s'agit d'évaluer les stocks ou de maîtriser les coûts de production¹ ;

- les différents coûts engendrés par l'exportation ne sont pas forcément pris en compte de façon satisfaisante, des charges variables ou directes étant parfois considérées comme fixes ou indirectes par l'entreprise lors du calcul du coût de revient export.

Le suivi des coûts peut être complété par un système budgétaire qui permet à la direction de l'entreprise de responsabiliser ses différents

¹ Le Plan comptable général précise que la comptabilité analytique « doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision » et en particulier : le coût des différentes fonctions de l'entreprise, l'évaluation de certains éléments du bilan et le coût des produits.

membres dont le responsable export, à moins qu'il ne serve surtout à prévoir et à réfléchir au futur proche et à coordonner les différentes fonctions de l'entreprise.

Ces deux outils de contrôle de gestion portent surtout sur des éléments financiers, voire quantitatifs, et tendent à négliger tous les aspects qualitatifs qui sont importants pour la réussite de l'activité export. Ils aboutissent à une modélisation financière, certes intéressante, mais insuffisante. Ils permettent surtout le pilotage et le contrôle sur la base d'indicateurs de résultats qui dépendent d'une bonne gestion en amont, laquelle ne peut être appréciée à l'aide d'éléments financiers. Le système d'information export rend également nécessaire le suivi d'éléments tels que les délais, la qualité, les parts de marché, le paiement des clients, le travail des intermédiaires étrangers ou, encore, l'évolution des marchés étrangers.

Dans le cadre d'une enquête auprès de soixante-treize entreprises, S. Evraert [1985] a mis en évidence les indicateurs les plus utilisés pour contrôler les résultats de l'activité exportatrice. Il montre que l'entreprise a surtout recours à des indicateurs financiers, de chiffres d'affaires, de marges et de coûts, accompagnés dans une moindre mesure de critères non financiers ayant trait aux délais d'en-casement des créances, de livraison, de traitement des commandes, au nombre d'articles vendus et à l'évolution de la clientèle. Cependant, cette recherche ne s'intéresse pas aux seules entreprises de taille moyenne. Par ailleurs, le questionnaire s'adressait surtout aux chefs d'entreprise. Or, les résultats risquent d'être différents selon que le système d'information export concerne le responsable de l'activité exportatrice ou la direction de l'entreprise, leurs préoccupations étant différentes.

Finalement, l'état de la littérature ne permet pas de se prononcer véritablement sur :

- la diffusion du contrôle de gestion dans les moyennes entreprises ;
- ses objectifs pour juger de son intérêt dans le cadre de l'activité de ventes à l'étranger ;
- l'intégration de l'exportation dans les outils de contrôle de gestion développés par ces entreprises et le contenu du système d'information export.

Afin d'avoir une idée plus précise du contrôle de gestion export dans les moyennes entreprises, une enquête par questionnaires et une analyse de monographies ont été menées.

2. L'étude empirique

L'enquête par questionnaires a été réalisée par voie directe plutôt que par voie postale. Ce choix a permis d'obtenir des données plus fiables et, surtout, d'enrichir la collecte des données grâce aux commentaires recueillis auprès des différents responsables rencontrés. Deux questionnaires ont été élaborés : le premier destiné aux responsables export et le second adressé aux responsables chargés du contrôle de gestion.

L'échantillon retenu se compose de cinquante entreprises industrielles exportatrices de taille moyenne implantées dans la région Bretagne. Il s'agit de firmes employant un effectif compris entre 50 et 499 salariés et réalisant un chiffre d'affaires minimum de 50 millions de francs². Toutes ces sociétés exportent une partie non négligeable de leur production, puisque leur chiffre d'affaires export est supérieur ou égal à 15 % du chiffre d'affaires global.

Trois monographies d'entreprises ont ensuite été réalisées pour confirmer et approfondir les résultats de l'enquête par questionnaires. En effet, les monographies fournissent la richesse de l'exemple et permettent souvent d'avoir une meilleure compréhension de la réalité. Selon les entreprises, nous avons rencontré entre deux et six personnes. Lors du travail d'analyse, ces responsables ont été recontactés à plusieurs reprises pour obtenir des compléments d'information et recueillir leur point de vue sur l'analyse effectuée.

² Pour définir une entreprise moyenne, l'idéal serait de retenir une combinaison de critères quantitatifs (effectif, chiffre d'affaires, bénéfice, actif net, valeur ajoutée) et qualitatifs (détention du capital par le(s) dirigeant(s) et leur famille...). Cependant, pour des raisons pratiques, l'ensemble de ces informations n'étant pas toujours disponible, les recherches portant sur les PME ne retiennent souvent que l'effectif.

Ces deux modes de recueil des données³ aboutissent à deux résultats principaux :

- il existe un bon développement du contrôle de gestion export dans les moyennes entreprises, ce qui permet d'assurer une certaine maîtrise de l'activité de ventes à l'étranger ;
- ce contrôle demeure toutefois insuffisant, ce qui explique l'existence de pratiques de gestion complémentaires.

Reprenons plus en détail les résultats⁴ de ces différentes études.

2.1. Les résultats de l'enquête par questionnaires

L'objet de cette première étude empirique consiste à repérer et à décrire les pratiques.

L'enquête remet en cause la notion de « pilotage à vue » dans les entreprises de taille réduite. En effet, au moins trois firmes sur quatre disposent d'une comptabilité analytique et d'un système budgétaire. Notons cependant que le recours à la planification stratégique n'est pas aussi systématique (44 % de l'échantillon) et que les entreprises ne ressentent pas la nécessité, compte tenu de leur taille, d'avoir des prix de cession interne.

Examinons comment les calculs de coûts, les budgets et les tableaux de bord sont utilisés dans le cadre de l'exportation.

2.1.1. Le système de suivi-analyse des coûts et l'exportation

D'après les responsables chargés du contrôle de gestion, la comptabilité analytique ne sert pas seulement à maîtriser les coûts de production et à valoriser les stocks à des fins fiscales. Les objectifs de maîtrise des autres coûts (dont ceux engendrés par l'exportation) et de détermination du coût des produits arrivent juste après celui de maîtrise des

³ Cette « inversion méthodologique » (enquête suivie de monographies) se justifie par de nombreux entretiens préalables avec des institutionnels du commerce international et des professionnels d'entreprises qui ont permis de bien cerner le problème et d'établir un questionnaire. Les monographies avaient alors surtout comme objectif de compléter la première étude.

⁴ Pour davantage d'informations, se reporter à L. Touchais [1998].

coûts de production. Cet outil ne semble donc pas éloigné des préoccupations du service export.

Quoi qu'il en soit, avec ou sans comptabilité analytique, les responsables de l'exportation ont tendance à suivre régulièrement leurs coûts export et, en particulier, les frais de déplacement qui sont jugés comme parmi les plus importants de leur activité.

Concernant les frais d'acheminement des marchandises qui peuvent également représenter des montants élevés, leur suivi est moins problématique, car ils ne sont pas toujours à la charge de l'exportateur : tout dépend de l'*incoterm* choisi⁵. Lorsque l'exportateur les supporte, il les refacture à ses clients dans la plupart des cas. Même s'il s'agit alors d'une opération neutre pour l'entreprise, le responsable export est néanmoins incité à comprimer ces frais au moment de la cotation de transport, s'il veut avoir des prix compétitifs. Le véritable contrôle de ces coûts consiste surtout à vérifier les factures des transporteurs et des transitaires par rapport aux devis négociés et, le cas échéant, à suivre ces frais à fréquence régulière à l'aide d'un récapitulatif.

Le responsable export dispose également du coût des différents produits qu'il est chargé de vendre sur les marchés étrangers, à l'exception de quelques entreprises. La question qui se pose est de savoir dans quelle mesure le coût des produits exportés intègre les frais engendrés par l'activité de ventes à l'étranger. Seules les charges export directes à la commande (transport, commission commerciale, couverture de change...) sont systématiquement retenues pour le calcul du coût des produits exportés (à l'exception de deux entreprises qui ne calculent pas de tels coûts). Les autres frais liés aux ventes à l'étranger ne sont pas toujours pris en compte. Lorsqu'ils le sont (77,1 % des firmes), ils sont considérés comme étant indirects. Ils donnent rarement lieu à une quote-part particulière par l'intermédiaire d'un centre d'analyse « service ex-

⁵ Les incoterms «*définissent, dans le cadre d'un contrat international, les obligations réciproques du vendeur et de l'acheteur occasionnées par le déplacement des marchandises, sur le triple plan des risques, des frais, et des documents* » [D. Chevalier, F. Duphil 1988]. En d'autres termes, ils permettent de connaître jusqu'à quel moment et à quel endroit précis l'exportateur supporte les dépenses et les risques engendrés par l'acheminement des biens, et s'il a la charge des documents nécessaires.

port » (seulement 16,6 % de l'échantillon total). Ils font plutôt l'objet d'une quote-part commune avec les frais généraux et les frais commerciaux France (33,4 %) ou avec seulement les frais commerciaux France (27,1 %). Remarquons que, parmi ces frais, figurent des charges directes à un pays ou à un produit (publicité, promotion, prospection...) qui sont généralement considérées comme des charges indirectes et sont donc imputées par l'intermédiaire de la quote-part définie précédemment.

Enfin, les frais préalables à l'exportation, qui sont à engager au début de tout processus d'exportation vers un nouveau pays (adaptation des produits aux normes réglementaires, prospection, implantation...), présentent plus le caractère d'investissements que de charges. Les entreprises les considèrent néanmoins comme des dépenses courantes ; elles ne les amortissent pas.

D'une manière générale, l'intégration des frais export lors du calcul du coût des produits n'est pas satisfaisante. Cette situation s'explique par le montant relativement faible de ces dépenses qui ne font pas partie des priorités de l'entreprise. Même s'il est envisageable techniquement de mieux intégrer ces frais, cela s'avère coûteux. Les contrôleurs de gestion s'efforcent de trouver un équilibre entre un niveau de précision acceptable des coûts des produits et une certaine facilité de calcul.

2.1.2. Le système budgétaire et l'exportation

Le système budgétaire remplit surtout un rôle de planification à court terme, un rôle de pilotage et, dans une moindre mesure, de contrôle des différents responsables de l'entreprise. Il est peu utilisé à des fins de coordination de l'organisation et de délégation-motivation. Les résultats obtenus sont assez surprenants car, à l'origine, le budget s'est souvent développé dans les entreprises afin de déléguer les responsabilités. Cette technique semble détournée de sa vocation initiale. En fait, il est possible que ces deux catégories d'objectifs soient plus adaptées aux grandes entreprises, les problèmes de coordination et d'animation étant moins aigus dans les PME. Par ailleurs, on peut légitimement s'interroger sur la pertinence du contrôle budgétaire comme outil de pi-

lotage car il fournit une vision uniquement financière, très réductrice et le plus souvent insuffisante.

Lorsqu'un système budgétaire existe, l'activité export est appréhendée par un budget de ventes et de dépenses dans les deux-tiers des entreprises et par un budget de ventes dans le tiers restant⁶. Si un même service s'occupe à la fois des ventes en France et à l'étranger, les budgets de recettes distinguent clairement les deux activités (à l'exception de deux firmes sur trente-sept). Les budgets de ventes export ont parfois une ventilation moins précise que les budgets France, ils sont généralement décomposés par groupe de produits, par pays et éventuellement par client. Quant aux budgets de dépenses, la distinction France-export n'est pas aussi systématique. Ils ne sont pas toujours ventilés par catégorie de frais et encore moins par pays. Il s'agit, dans certains cas, d'une somme globale à ne pas dépasser.

Les budgets export ne font pas l'objet de révisions régulières en cours d'année. Ils relèvent plus d'une démarche participative qu'autoritaire car, même s'il s'agit de moyennes entreprises, les budgets ne sont pas imposés par la direction. Pour la grande majorité de l'échantillon, ils sont issus d'une proposition des différents responsables puis d'une discussion avec la direction générale. Quant à la réalisation des budgets, elle est jugée très importante. Tout écart conduit la direction de l'entreprise à demander de prendre des mesures correctives (soit après accord de celle-ci, soit en laissant toute latitude au responsable export). Notons que ces caractéristiques budgétaires ne sont pas très différentes de celles que l'on rencontre dans les autres activités de l'entreprise.

Dans l'ensemble, le système budgétaire est jugé intéressant par les responsables export pour suivre et contrôler leur activité, même s'ils considèrent souvent qu'il s'agit d'un outil de la direction générale mis en place pour mieux les contrôler. Il indique au responsable de l'exportation la direction à suivre et les écarts par rapport aux objectifs prévisionnels.

⁶ Dans deux firmes, l'exportation donne seulement lieu à un budget de dépenses.

2.1.3. Le système d'information export (ou tableau de bord export)

Le système d'information export peut se décomposer en deux parties :

– *le système de pilotage du responsable export* qui constitue surtout son outil d'aide à la décision voire, éventuellement, un outil de contrôle de l'activité de ses subordonnés ;

– *le système de contrôle de la direction générale* à laquelle est généralement rattaché le responsable export, à moins qu'il ne soit lui-même le dirigeant de l'entreprise (16 % de l'échantillon) ; ce système doit surtout permettre à la direction de contrôler l'activité du service export et, dans une moindre mesure, de disposer d'informations à des fins de pilotage.

Les éléments de gestion jugés comme les plus importants par le responsable export pour le suivi et la gestion de son activité sont d'abord des éléments opérationnels (paiement des clients, délais, qualité) suivis par des indicateurs de résultats financiers (écart budgétaire, marge, chiffre d'affaires). Viennent ensuite d'autres éléments comme l'évolution des marchés étrangers, les intermédiaires commerciaux, la pénétration des marchés, les coûts et la politique commerciale. Pour autant, leur système de pilotage porte surtout sur les indicateurs de résultats financiers avec une fréquence essentiellement hebdomadaire ou mensuelle. Il s'agit, par ordre d'importance décroissante, des indicateurs portant sur : le chiffre d'affaires (90 % des entreprises dont 50 % avec une fréquence mensuelle et 40 % avec une fréquence hebdomadaire), les écarts budgétaires (70 % dont 56 % mensuelle et 14 % hebdomadaire), la marge (56 % dont 40 % mensuelle et 16 % hebdomadaire) et les coûts (52 % dont 44 % mensuelle et 8 % hebdomadaire). Quant aux éléments opérationnels, même s'ils constituent une préoccupation quotidienne, ils ne donnent pas systématiquement lieu à un suivi régulier : les délais (seulement 34 %), la qualité (38 %) et le paiement des clients (58 %). Seuls les intermédiaires commerciaux sont suivis régulièrement (92 %) avec une fréquence mensuelle (44 % de l'échantillon) et hebdomadaire (26 %).

Parmi les éléments du système de pilotage du responsable export, les indicateurs de résultats remontent systématiquement la hiérarchie (à

l'exception, parfois, des coûts et des parts de marché) à une fréquence plutôt mensuelle. Cependant, près d'un quart des responsables export remontent l'information de chiffre d'affaires et de marge à une fréquence plus importante que la fréquence mensuelle, ce qui laisse présager, dans ce cas, un contrôle financier hiérarchique assez rigoureux. Quant aux éléments opérationnels, il n'y a pas de remontée régulière à la direction dans la majorité des entreprises, sauf pour les intermédiaires commerciaux (fréquence mensuelle, voire hebdomadaire). Par exemple, les informations de délais, de qualité et, dans une moindre mesure, de paiement des clients ont tendance à ne pas remonter ou à remonter seulement ponctuellement quand le responsable export se trouve face à un problème important. Il informe alors sa hiérarchie, soit pour demander conseil, soit parce qu'il a l'obligation de l'avertir.

Les éléments financiers « remontés » le sont généralement dans le cadre d'un tableau de bord de direction générale. La direction prend connaissance des aspects plus qualitatifs de façon plus informelle lors de réunions régulières regroupant les différents responsables de l'entreprise (comités de direction, réunions hebdomadaires) et/ou lors des contacts fréquents « en tête à tête » ou au téléphone avec le responsable de l'exportation.

Les systèmes de pilotage et de contrôle comportent souvent de fortes similitudes en raison de leur interdépendance. Cette dernière se comprend aisément. Le contrôle de la direction générale influence le système de pilotage du responsable export, car il indique les priorités des dirigeants de l'entreprise et, donc, les éléments sur lesquels le responsable export doit assurer un suivi plus rigoureux. À l'inverse, le contrôle de la direction subit l'influence du système de pilotage du responsable export, ce dernier s'efforçant de faire comprendre à ses supérieurs les impératifs de son activité et, par voie de conséquence, les éléments sur lesquels leur attention doit se porter. Il convient également de noter que, s'agissant de firmes de taille moyenne, la direction générale connaît bien les impératifs de l'activité de ventes à l'étranger et, donc, les éléments qu'il lui faut contrôler.

En bref, les résultats obtenus par cette enquête mettent en évidence l'existence d'un système de contrôle de gestion export, permettant

d'exercer une certaine surveillance de l'activité mais présentant une forte dominante financière et étant plutôt tournée vers l'interne. Il ne s'agit pas seulement d'un outil *a posteriori* car, même s'il constitue un moyen de contrôle « après coup » des performances export, il remplit également un rôle *a priori* dans sa fonction d'aide à la décision (fixation des prix de vente, choix du type de voies d'accès aux marchés étrangers, effort commercial, décision d'exporter vers un pays...).

2.2. Les résultats des monographies d'entreprises

Notre seconde étude permet de confirmer la conclusion précédente et de montrer que ce contrôle de gestion demeure insuffisant pour suivre et maîtriser l'activité exportatrice. Plusieurs raisons sont mises en évidence :

- *Du fait de la pluralité des marchés étrangers, de l'éloignement, des différences culturelles et des difficultés linguistiques*, l'entreprise ne dispose pas de cette connaissance presque intuitive qu'elle a habituellement de son marché intérieur. Le besoin d'information à des fins de pilotage ne se réduit pas à de simples éléments financiers.

- Dans les moyennes entreprises, la vente à l'étranger se fait souvent par *le recours à des intermédiaires indépendants* qui se chargent à la place de l'exportateur de promouvoir et vendre ses produits sur les marchés extérieurs. Cela aboutit à rendre l'opération export opaque, car les intermédiaires constituent les seuls représentants de l'entreprise sur les marchés étrangers et donc la principale, sinon l'unique source d'information. Compenser ce handicap demande de multiplier les sources d'information ; un système de contrôle orienté vers l'interne ne peut répondre à ce besoin.

Lorsque les entreprises s'occupent elles-mêmes des ventes à l'étranger à l'aide de représentants salariés et de filiales commerciales, le retour d'information et le contrôle sont mieux assurés puisqu'il existe un lien de subordination ; le contrôle de gestion peut s'appliquer à l'ensemble du processus d'exportation ; par ailleurs, l'entreprise étant présente sur les différents pays, elle dispose d'une certaine connaissance des marchés étrangers. Malheureusement, les firmes moyennes

n'ont pas toujours des ressources financières et humaines suffisantes pour prendre en charge l'exportation du début jusqu'à la fin. Plutôt que de vendre directement au client, l'exportateur préfère souvent recourir à des intermédiaires⁷.

• *Le contrôle de gestion fournit des données essentiellement financières et quantitatives.* Connaître le détail du chiffre d'affaires et de la marge réalisés sur un pays est certes intéressant mais insuffisant. Ces éléments ne permettent pas de répondre au surcroît de besoins d'information sur le contexte concurrentiel, le marché, la politique commerciale et la façon de travailler de l'intermédiaire. Ils ne présentent pas, par ailleurs, de *caractère explicatif*. Comment expliquer par exemple une évolution défavorable du chiffre d'affaires dans un pays donné ? L'intermédiaire risque d'évoquer des difficultés comme l'âpreté de la concurrence ou une légère récession du marché. Il n'avouera pas la véritable raison qui peut être un certain désintéressement pour les produits de l'exportateur, la volonté de conduire l'entreprise à diminuer ses prix de vente pour augmenter sa marge ou à réaliser un effort promotionnel important dont il pourra tirer parti.

En résumé, l'entreprise est souvent incapable d'expliquer les performances ou les contre-performances dans certains pays, d'apprécier le sérieux et la compétence des intermédiaires, et de développer une offre adaptée à la situation de chaque marché étranger. « *Toutes les situations ne peuvent être décrites à l'aide d'indicateurs financiers ou quantitatifs (...). S'il existe des besoins d'information dans une organisation, il n'est pas certain qu'ils soient satisfaits par des moyens formels (type tableau de bord) ni que ces moyens formels soient la meilleure solution* » [J.L. Malo 1992, p. 935].

C'est pourquoi, dans le cas du recours à des intermédiaires (situation la plus fréquente dans les moyennes entreprises), l'exportateur met en place des outils complémentaires au contrôle de gestion, outils qui lui

⁷ Les entreprises ayant participé à l'enquête par questionnaires réalisent 61,7 % de leur exportation par l'intermédiaire d'agents à la commission (19,6 %) et d'importateurs distributeurs (42,1 %). Pour le reste, l'exportation est prise en charge par l'exportateur qui s'occupe de l'ensemble du processus de ventes à

permettent de mieux suivre et mieux maîtriser son activité de ventes à l'étranger.

Il s'agit tout d'abord d'un *contrôle contractuel* qui constitue un contrôle *a priori* en fixant dès le départ les règles du jeu. Ces contrats peuvent être de deux sortes. Le contrat de vente définit les termes de l'échange (les quantités, les prix, les délais de livraison et les conditions de paiement). Dans le cadre de relations suivies, l'exportateur peut recourir à des contrats de distribution qui permettent de fixer un chiffre d'affaires minimum à réaliser et des obligations d'ordre commercial à l'intermédiaire, en échange de l'exclusivité sur le pays. Le non-respect de ces conditions est susceptible d'entraîner la rupture du contrat, avec éventuellement le versement de dommages et intérêts. Ce type de contrat vise également à prévenir les litiges et à organiser la résiliation si la relation échoue.

Quoi qu'il en soit, un contrôle contractuel n'est pas suffisant. Dans le cas d'une sous-traitance industrielle, le travail demandé peut être fortement codifié, formalisé à l'aide d'un cahier des charges. Cela s'avère impossible lorsqu'il s'agit d'une impartition commerciale « hors de France », à cause d'une moins bonne connaissance des différents marchés étrangers.

D'autres pratiques de gestion export se développent donc : des visites régulières chez l'intermédiaire étranger, un contact téléphonique permanent, et la venue de cet intermédiaire chez l'exportateur au début de la relation, périodiquement ensuite. Cela permet à l'entreprise d'atteindre trois objectifs :

- *Réaliser un suivi commercial et compléter le suivi financier.* Il s'agit d'assurer une surveillance discrète des intermédiaires et faire le point avec eux pour éventuellement envisager des actions concrètes. Cette pratique permet d'obtenir un retour d'information des marchés étrangers où l'exportateur n'est pas directement présent, en recueillant des données lors des discussions techniques et commerciales mais aussi en allant sur le terrain avec son intermédiaire pour voir comment il travaille avec les clients et les distributeurs étrangers. Cette attitude donne

l'étranger, soit avec des filiales commerciales (11,5 %), soit par des ventes directes (26,8 %).

naissance à un savoir profond fondé sur une expérience intime des choses. Elle permet à l'exportateur d'acquérir un véritable « *ressenti* » de ses marchés étrangers. Elle procure une « *information profonde* » qui constitue « *une information riche en détails et en couleurs, loin de ce qui peut être quantifié ou agrégé* », une information qui est « *dénichée directement sur les lieux par ceux qui sont intimement impliqués dans le phénomène qu'ils désirent influencer* » [H. Mintzberg 1989, p. 516]. H. Mintzberg parle de « *management profond* » par opposition au « *management rationnel* » dont le contrôle de gestion est un des éléments constitutifs. En réalité, cette pratique constitue le premier système d'information export.

• *Établir et maintenir un certain contact relationnel afin de nouer des relations privilégiées et développer un climat de confiance.* Cela permet de compenser, au moins partiellement, l'absence de système de contrôle envers ces partenaires. En effet, dans une relation de confiance, chacun s'attend à ce que l'autre n'entreprene rien de négatif au regard du maintien et de la qualité de la relation et qu'il agisse de façon positive chaque fois qu'il en a la possibilité [M. Gervais 1997, p. 669]. Dès lors, il devient inutile de tenter d'imposer des directives aux intermédiaires. Il suffit pour l'exportateur de les convaincre du bien-fondé de ses demandes. Cependant, une telle confiance suppose au préalable une convergence d'intérêts et, donc, d'avoir choisi des partenaires véritablement intéressés par la distribution des produits avec, de préférence, des produits complémentaires plutôt que concurrents. Il s'agit d'avoir une démarche active et efficace de sélection et de prospection des intermédiaires et de ne pas se contenter de prendre le premier venu ou le « moins-disant ». Il convient ensuite de construire et maintenir une relation de confiance grâce aux pratiques précédentes par un contact permanent fondé sur « *l'honnêteté, l'intégrité et un véritable souci de l'autre* » [A. Baird, R. St-Amand 1995, p. 4]. Il peut être également intéressant de compléter les discussions techniques et commerciales, de moments propices à l'instauration d'une certaine cordialité (par exemple : visite touristique des endroits pittoresques lors de la venue de l'intermédiaire au siège, théâtre...).

En fait, les relations se fondent plus sur une logique de partenariat et de confiance que sur une logique de contrôle. Le seul véritable contrôle qui puisse exister se limite aux contrats qui permettent à l'exportateur de se protéger de certains abus de la part de l'intermédiaire et de dicter un certain nombre de ses comportements commerciaux. Mais cela ne permet pas de créer l'engagement de l'intermédiaire. Un succès de l'exportation doit s'appuyer sur le développement de relations interpersonnelles, c'est-à-dire sur un savoir-faire relationnel.

• *Pratiquer une animation commerciale* afin de dynamiser les ventes. Cela consiste à motiver l'intermédiaire et à l'assister en lui apportant une aide technique et commerciale (formation, documentation technique, supports commerciaux...). Une telle assistance permet également de développer une collaboration bilatérale qui vient, accessoirement, renforcer la confiance de l'intermédiaire vis-à-vis de l'exportateur.

Les entreprises peuvent aussi être tentées de rendre ces pratiques plus objectives et plus analytiques, en instituant par exemple *la rédaction d'un rapport de visite* après chaque déplacement à l'étranger ou des *rendez-vous* téléphoniques réguliers avec leurs différents intermédiaires.

Conclusion

Notre recherche a mis en évidence l'existence de deux types d'outils :

- *des outils analytiques, objectifs et formels*. Il s'agit du contrôle de gestion export et du contrôle contractuel ;
- *des outils moins analytiques, moins objectifs, plutôt informels et s'appuyant sur le relationnel*.

Ces deux types d'outils sont utilisés conjointement, de façon complémentaire.

Les pratiques de gestion informelles montrent qu'une logique de partenariat, d'animation et de confiance se substitue à la notion de contrôle vis-à-vis des intermédiaires, car ce contrôle s'avère impossible à instituer en raison de leur indépendance, à l'exception d'un contrôle contractuel qui est cependant insuffisant. Cette collaboration permet également

un échange d'informations, réciproque et honnête, permettant à l'exportateur de compléter les informations fournies par son système de contrôle de gestion, et ainsi d'acquérir une meilleure connaissance de ses marchés étrangers pour pouvoir prendre des décisions appropriées.

De tels résultats conduisent à penser que le contrôle de l'exportation dans les entreprises moyennes se rapproche de celui des firmes en réseau, d'un système réticulaire où l'exportateur constituerait la firme pivot, et les intermédiaires, les satellites chargés de la fonction commerciale à l'étranger. Les résultats obtenus peuvent être rapprochés des travaux de R. Dumoulin, A. Gbaka [1997] et de Y. Dupuy, N. Guibert [1997]. Les premiers distinguent deux types de réseaux avec, dans un cas, un contrôle très formalisé des satellites et, dans l'autre, un contrôle non codifié reposant fortement sur la confiance et le relationnel. Les seconds se sont intéressés au contrôle dans le cadre de la relation client-fournisseur interentreprises. Leurs résultats suggèrent « *l'idée d'une complémentarité du contrôle formel et du contrôle informel* ».

L'ensemble de ces résultats laisse apparaître une voie de recherche qui pourrait s'avérer prometteuse, consistant à ne pas se limiter à un seul type de contrôle – formel ou informel – mais à s'intéresser, de façon plus systématique, aux deux systèmes simultanément afin de mettre à jour leur complémentarité et leurs interactions. Il s'agirait de construire « *un modèle de contrôle organisationnel qui aurait une validité plus large que le modèle classique du contrôle de gestion* » [E. Chiapello 1996, p. 72].

Bibliographie

- Baird A., St-Amand R. [1995], « La confiance au sein des organisations », *Commission de la fonction publique du Canada*, parties 1 et 2, mai et octobre.
- Bajan-Banaszak L. [1993], « L'expert-comptable et le conseil de gestion en PME », *Revue Française de Comptabilité*, vol. 249, p. 95-101.
- Barrelier A. et al. [1992], *Exporter, pratique du commerce international*, Foucher, 9e éd.

- Bodinot (de) H. R. [1977], « Le contrôle des filiales à l'étranger », *Revue Française de Gestion*, vol. 8, p. 64-77.
- Bouquin H. [1997], *Le contrôle de gestion*, PUF, 3e éd.
- Brooke M., Remmers L. [1973], *La stratégie de l'entreprise multinationale*, Sirey.
- Burlaud A., Simon C. [1993], *Comptabilité de gestion*, Vuibert.
- Busson-Villa F. [1996], « L'utilisation du tableau de bord dans les PME », in M. Gervais (Éd.), *Recherches en contrôle de gestion*, *Économica*, p. 213-228.
- Cavusgil T. [1984], « Organizational Characteristics Associated with Export Activity », *Journal of Management Studies*, vol. 21, n° 1, p. 3-20.
- Chapellier P. [1994], *Comptabilités et système d'information du dirigeant de PME. Essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier, décembre.
- Chevalier D., Duphil F. [1988], *Le transport*, Foucher.
- Chiapello E. [1996], « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 2, n° 2, p. 51-74.
- Dumoulin R., Gbaka A. [1997], « Contrôle d'entreprises et réseaux stratégiques, une étude exploratoire », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 3, n° 1, p. 23-38.
- Evraert S. [1985], « Le contrôle des opérations à l'étranger dans les petites et moyennes entreprises », 7e Journées des IAE, Lille.
- Fernandez V. et al. [1996], « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue Internationale des PME*, vol. 9, n° 1, p. 79-102.
- Fernandez V. et al. [1996], « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME d'Ile de France », in *Cohérence, pertinence et évaluation*, *Économica*, p. 207-226.
- Gasse Y. [1989], « L'utilisation de diverses techniques et pratiques de gestion dans les PME », *Revue PMO*, vol. 4, n° 1, p. 3-11.
- Gervais M. [1997], *Contrôle de gestion*, *Économica*, 6e éd.

- Guerra Leone N. [1994], « L'organisation de la petite et moyenne entreprise », CEREG, Cahier de Recherche.
- Guibert N., Dupuy Y. [1997], « La complémentarité entre contrôle « formel » et contrôle « informel » : le cas de la relation client-fournisseur », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 3, n° 1, p. 39-52.
- Kalika M. [1986], *Structures d'entreprises*, Économica.
- Khandwalla P. [1977], *The Design of Organizations*, Harcourt Brace Jovanovich.
- Malo J.L. [1992], « Tableau de bord », in *Encyclopédie du management*, Vuibert, Tome 2, p. 923-939.
- McMahon R., Holmes S. [1991], « Small Business Financial Management Practices in North America : A Literature Review », *Journal of Small Business Management*, Avril, p. 19-29.
- Mintzberg H. [1990], *Le management : voyage au centre des organisations*, Les Éditions d'Organisation.
- Mintzberg H. [1994], *Structure et dynamique des organisations*, Les Éditions d'Organisation, 9e éd.
- Reffait P., Roux E. [1981], « Le profil idéal de la P.M.I. exportatrice », *Revue Française de Gestion*, vol. 29, p. 88-96.
- Robbins S., Stobaugh R. [1978], « L'imparfait contrôle des filiales étrangères », *Harvard-L'Expansion*, vol. 7, p. 15-23.
- Robledo C. [1995], *Les conditions de réussite des coentreprises à parent français implantées à l'étranger : identification des systèmes de contrôle et analyse de leur effet sur la performance*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Rennes, décembre.
- Stoner C. [1983], « Planning in Small Manufacturing Firms : A Survey », *Journal of Small Business Management*, vol. 21, n° 1, p. 34-41.
- Tang R. [1992], « Transfer Pricing in the 1990s », *Management Accounting*, February, p. 22-26.
- Touchais L. [1998], *Les pratiques de contrôle de gestion des activités exportatrices dans les moyennes entreprises industrielles bretonnes*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Rennes 1.