

Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME

Thierry NOBRE

Université Louis Pasteur Strasbourg

Classification JEL : M100, M410

Correspondance :

LARGE

Université Louis Pasteur de Strasbourg

61, Avenue de la Forêt-Noire

67 085 Strasbourg Cedex

Tél. : 03 90 41 41 32

Email : nobre@cournot.u-strasbg.fr

Résumé : Il s'agit, à partir d'une enquête réalisée auprès de 86 entreprises, d'étudier les caractéristiques des méthodes et outils du contrôle de gestion (CDG) utilisés dans les PME. Deux thèmes principaux sont abordés : les méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix puis les outils de pilotage. Après une première approche descriptive, une typologie est proposée pour chacun des thèmes. Cela conduit à souligner le rôle de la taille de l'entreprise pour expliquer l'utilisation d'outils de pilotage. En revanche, pour les méthodes de calcul de coût et de fixation des prix, les caractéristiques concernant le processus de production, les produits et le rôle joué par les clients s'avèrent plus déterminants.

Mots clés : contrôle de gestion – coût – PME – outils de pilotage – prix.

Abstract : The aim of this article is to analyse practices of management accounting in small businesses. A study based on a sample of 86 firms examines, (1) costs and price methodologies, and (2) management tools. After a descriptive approach the author proposes a typology for each item. The size seems to be significant to explain the use of management tools. The production process, products characteristics and the role of clients are more relevant for cost and price methodologies.

Key words : cost – management accounting – management tools – price – small business.

Le contrôle de gestion est l'objet de profondes mutations. L'introduction de la dimension stratégique et la focalisation sur la valeur ont suscité le développement de nouvelles méthodes et de nouveaux outils comme l'ABC, le *target-costing* ou le *benchmarking*. Toutefois, ces évolutions concernent principalement les grandes entreprises. Aussi, il est important de s'interroger sur la situation actuelle du contrôle de gestion dans les PME à l'aube de la généralisation éventuelle de ces nouvelles approches. En effet, les études précédentes analysent soit le contrôle de gestion en général, c'est-à-dire sans privilégier une catégorie d'entreprises [APEC 1996, E. Chiapello 1990, C. Guyon 1990], soit l'utilisation d'un outil particulier dans le cadre des PME [M. Chadeaux et *al.* 1991, P.L. Bescos 1991, L. Ravignon et *al.*, 1998]. Pourtant, une première catégorie de travaux se plaçant dans une perspective contingente dresse un premier bilan de la situation du contrôle de gestion (CDG) dans les PME. Il s'agit de privilégier une ou plusieurs variables expliquant la nature du CDG. Suivant les auteurs, ces variables peuvent être la taille de la PME, le rôle du chef d'entreprise, les caractéristiques de l'offre et de la demande définissant l'espace concurrentiel. Ces études s'intéressent cependant plus particulièrement aux plus petites PME, celles qui ont moins de 50 salariés. C'est pourquoi la cible visée par cette recherche est constituée par les PME qui ont été le moins étudiées jusqu'à maintenant, celles qui ont un effectif compris entre 50 et 500 salariés. L'objectif est double : il s'agit, à partir d'une enquête réalisée en face à face dans 86 entreprises, de recenser les méthodes et outils de CDG utilisés dans ces PME et, dans une perspective contingente, d'étudier les profils de comportements à partir de l'analyse des correspondances multiples.

La problématique est présentée dans la première partie à partir d'une synthèse des études précédentes analysant le contrôle de gestion dans les PME. Dans une deuxième partie, nous précisons le cadre de notre recherche. Cela conduit à rappeler la définition de la PME, puis à exposer les choix méthodologiques opérés et à préciser le contexte empirique, en présentant les caractéristiques de l'échantillon étudié. Une troisième partie présente les résultats, en développant les deux thèmes centraux retenus pour décrire les pratiques. Tout d'abord, il s'agit de pré-

senter les méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix. Puis, nous nous intéressons aux méthodes de pilotage utilisées au sein des entreprises étudiées, en analysant les divers outils de gestion employés.

1. Problématique

Afin d'exposer la problématique de cette recherche, il est nécessaire de rappeler au préalable la position de la fonction contrôle de gestion dans la PME. Sont ensuite présentés les travaux précédents analysant le CDG dans les PME. Ils permettent d'apporter un premier élément de réponse sur la nature du CDG et de mieux positionner la problématique centrale, en définissant les variables influençant les pratiques. Cela conduit à préciser les notions d'outils et de méthodes de contrôle de gestion car ces concepts peuvent se révéler ambigus.

Une première réponse à notre questionnement est apportée par M. Marchesnay [1995]. Il rappelle quelques caractéristiques de la PME, le rôle déterminant du chef d'entreprise et la non-différenciation des tâches qui expliquent la faible visibilité du contrôle de gestion dans ce type d'entreprise. C. Fournier [1992] précise, par exemple, que la fonction contrôle de gestion dans les PME est très souvent confondue avec la fonction financière et qu'elle est traditionnellement sous-structurée. D'autres travaux confirment cette situation : M. Marchesnay, C. Fourcade [1997] recensent les différentes fonctions de l'entreprise présentes dans la PME : gestion des ressources humaines, commerciale, production, financière mais pas le contrôle de gestion. De même, P.A. Julien [1994] mentionne comme fonction : la gestion des opérations, ce qui est une vision restreinte du contrôle de gestion, puisqu'elle est fortement centrée sur la gestion de production. La faible visibilité de la fonction contrôle de gestion ne doit pourtant pas conduire à conclure à son inexistence. Cette fonction est associée à d'autres entités organisationnelles. En particulier, elle s'insère dans les activités comptables et financières.

Comme le rappelle H. Bergeron [2000], les travaux sur les outils du contrôle de gestion en PME sont encore peu nombreux. Néanmoins,

quelques contributions permettent de faire avancer la connaissance sur ce sujet.

L'étude de G. Bajan-Banaszak [1993] est plutôt orientée sur les petites entreprises ; seulement 5 % des entreprises sur les 893 étudiées ont une taille supérieure à 50 personnes. Ce travail établit plusieurs constats :

- 48 % des entreprises utilisent une comptabilité financière orientée gestion et seulement 27 % disposent d'outils de gestion autres que la comptabilité. Les taux d'utilisation sont les suivants : comptabilité analytique 18 %, tableaux de bord 19 %, prévisions globales 19 %, écart 12 %, budget par fonction 7 % ;

- l'accroissement de la taille s'accompagne d'une diversification et d'une complexification des outils de gestion ;

- une analyse sectorielle montre que les entreprises industrielles sont les plus outillées, viennent ensuite les prestataires de service puis les entreprises du bâtiment et enfin les entreprises commerciales.

P. Chapellier [1997], étudie des entreprises ayant un effectif compris entre 10 et 100 salariés. Il établit un lien entre le profil du dirigeant et les pratiques de comptabilité de gestion. Trois profils de dirigeants de PME apparaissent : les managers ambitieux, les débutants incertains et les conservateurs anciens. L'auteur fait ensuite émerger trois catégories de liens entre ces profils et les pratiques de comptabilité de gestion.

- Entre le profil des dirigeants et les types de pratiques comptables de gestion : les deux tiers des « conservateurs anciens » ont des pratiques « faibles ou très faibles », une légère majorité des « débutants incertains » et une grande majorité des « managers ambitieux » ont des pratiques de comptabilité de gestion « fortes ou très fortes ».

- Entre le profil des dirigeants et la complexité des systèmes de comptabilité de gestion (SCDG). Les « managers ambitieux » disposent de données comptables plus diverses, plus détaillées et élaborées plus fréquemment que les « conservateurs anciens ». Les « débutants incertains » disposent de SDCG de complexité hétérogène.

- Quant à l'utilisation des différentes techniques comptables, aucune relation significative n'apparaît entre le profil du dirigeant et les pratiques de comptabilité générale, de comptabilité analytique et d'analyse du

risque. En revanche, de telles relations existent entre le profil du dirigeant et les autres types de techniques comptables envisagées. Les « managers ambitieux » ont, pour la plupart, des pratiques plus complexes que les « conservateurs ambitieux » en matière de contrôle de gestion, de gestion budgétaire, d'analyse de rentabilité, d'élaboration de tableau de bord.

En résumé, les SDCG rudimentaires et peu utilisés appartiennent le plus souvent à des dirigeants de type « conservateurs anciens » ; les dirigeants de type « managers ambitieux » semblent disposer de modèles de gestion plus structurés, les « débutants incertains » ont des pratiques hétérogènes.

V. Fernandez et *al.* [1996] analysent les dimensions instrumentales du contrôle de gestion (suivi, analyse et prévision) dans 102 PME dont 64,3 % ont un effectif inférieur à 50 salariés. La nature contingente du contrôle de gestion est étudiée par rapport à l'espace concurrentiel qui comprend l'espace production et l'espace marché. L'espace concurrentiel est instrumenté à partir de la typologie définie par K. Pavitt [1984] comprenant quatre secteurs :

- les secteurs caractérisés par une intensité élevée de recherche de base (*science based*) ;
- les secteurs caractérisés par une dimension organisationnelle élevée (*scale intensive*) ;
- les secteurs orientés par la demande (*specialized suppliers*) ;
- les secteurs traditionnels.

Les caractéristiques des dimensions instrumentales du contrôle de gestion sont celles rappelées dans le tableau 1.

Ces résultats conduisent les auteurs à proposer deux métamodèles de contrôle de gestion propres aux espaces concurrentiels.

Un métamodèle de régulation *ex ante* des activités correspondant aux firmes à dimension organisationnelle élevée et aux firmes à forte intensité de recherche de base. Il s'agit d'un métamodèle structuré par une boucle procédurale : la planification-pilotage. La clé de voûte du modèle de contrôle est la planification. La régulation, si ce n'est la rationalisation, des activités se fait *ex ante*. Le pilotage permet de boucler vers celles-ci.

Tableau 1 – *Caractéristiques des outils de gestion en fonction*

	Indicateur de suivi	Indicateur d'analyse	Indicateur de prévision
Traditionnel	Supérieur	Normal	
Dimension organisationnelle élevée	Très faible		Normal
Orientée par la demande		Normal	Très inférieur
Intensité élevée de la recherche de base			Normal

des secteurs

Un métamodèle de contrôle *ex post* des activités pour les firmes orientées par la demande et les firmes traditionnelles. Il s'agit d'un métamodèle structuré par une logique de pilotage à vue. Ces résultats viennent compléter une étude antérieure [V. Fernandez et al., 1994] qui privilégiait très nettement l'importance de l'effet taille sur le développement des outils de gestion. L'analyse sectorielle au sens de K. Pavitt vient ainsi nuancer l'impact de l'effet taille. Cette remise en cause de la variable taille, essentiellement mesurée par l'effectif, peut s'avérer lourde de conséquences, puisqu'elle interroge la spécificité de la PME comme objet de recherche.

Ainsi, ces travaux se situant dans une perspective contingente envisagent trois catégories de variables pour expliquer les pratiques de contrôle de gestion développées dans les PME : la taille, le rôle du chef d'entreprise, l'espace concurrentiel. Toutefois, ces études se sont plus particulièrement intéressées aux petites entreprises ayant moins de 50 salariés. Notre travail, toujours dans une perspective contingente, vise à analyser les pratiques développées dans les PME qui ont été le moins étudiées jusqu'à maintenant : celles qui ont dépassé ce seuil de 50 salariés.

Au préalable, nous apportons quelques précisions conceptuelles et sémantiques concernant les deux notions centrales que nous utilisons. Le recours aux concepts de méthodes et d'outils implique d'approfondir leur définition et de donner un éclairage sur les relations qui existent entre eux pour préciser les frontières et les éventuelles zones de recouvrement. Selon le dictionnaire, un outil est un objet fabriqué qui sert à

faire un travail et une méthode un ensemble de démarches suivant un ordre pour être exécutées. Dans le domaine des sciences de gestion, M. Berry [1983] regroupe les outils et les méthodes dans l'ensemble des instruments de gestion. Ces deux notions sont donc complémentaires.

Les outils sont des construits conceptuels (par exemple le taux d'actualisation, le coût complet) qui se matérialisent par des formalisations comptables, financières, quantitatives ou qualitatives. Les méthodes sont des construits procéduraux qui définissent les étapes opérationnelles permettant d'aboutir aux outils de gestion. Par exemple, la méthode budgétaire permet d'obtenir, entre autres, le budget de trésorerie et les différents états prévisionnels. Les méthodes ont pour objectif de mettre en œuvre les outils et de définir le cadre procédural dans lequel ceux-ci vont être créés, implantés et utilisés. Les outils sont une réponse à la complexité, ils impliquent et visent des automatismes de décision et de comportements.

2. Le cadre méthodologique

2.1. *Quelles PME ?*

Le premier problème rencontré lors de l'étude du CDG pratiqué dans les PME concerne l'objet d'analyse lui-même. La très forte hétérogénéité des PME entraîne une incertitude non négligeable sur la définition même de la PME [B. Duchéneau 1995 ; P.A. Julien 1994 ; CEPME 1991 ; D. Taddei , B.Coriat 1993 ; J. Stanworth, G.C. Chapman 1991 ; G. Forsyth et *al*, 1991 ; Commissariat général du plan 1989 ; G. Hirigoyen 1984]. Parmi les critères quantitatifs permettant de mesurer la taille (l'effectif, le chiffre d'affaires, le montant de l'actif), l'effectif est celui qui est le plus généralement pris en compte, le plafond de 500 personnes étant limite pour définir les PME. D'autres critères qualitatifs peuvent toutefois être pris en compte pour affiner la définition. Il s'agit principalement du type de propriété et du degré d'indépendance. Sont considérées comme PME des entreprises qui sont indépendantes par rapport à des groupes ou à de grandes entreprises et

qui sont, dans la plupart des cas, de nature familiale. Dans le cadre de notre étude, deux critères ont donc été retenus pour choisir les entreprises.

Le premier concerne l'effectif : il s'agit d'entreprises ayant un effectif inférieur à 500 personnes et supérieur à 50 pour compléter les études précédentes.

Le second critère concerne le degré d'indépendance. L'objectif est d'étudier les pratiques qui se sont développées au sein d'une PME indépendante. Plus particulièrement, il s'agit d'exclure du champ de l'étude les méthodes et outils qui sont le prolongement ou la déclinaison, au niveau de filiales, d'un contrôle de gestion conçu, développé et piloté par une société mère.

Enfin, compte tenu de la très forte hétérogénéité des PME, nous n'avons retenu que des entreprises de production de biens ou de services, excluant ainsi toutes les activités de négoce ou purement commerciales.

Il s'agit donc de présenter puis d'analyser les pratiques de contrôle de gestion développées en toute indépendance dans des entreprises de production de biens et de services, ayant un effectif compris entre 50 et 500 personnes.

2.2. L'enquête

L'enquête a été réalisée dans 86 entreprises, à partir d'entretiens face à face d'environ une heure, avec le contrôleur de gestion ou le chef d'entreprise. Le questionnaire comprend sept rubriques collectant des informations concernant :

- les caractéristiques de l'entreprise (effectif, secteur, indépendance, type de production, type de produit) ;
- le chef d'entreprise (formation, cursus, priorité, spécialité) ;
- les outils utilisés (tableaux de bord, système d'objectifs collectifs, système d'objectifs individuels) ;
- les méthodes utilisées pour les coûts et les prix et l'analyse de la rentabilité ;
- les acteurs du contrôle de gestion et la place du CDG ;

- le système d'information ;
- le rôle dans la stratégie.

Les données ont été exploitées à partir du logiciel SPAD.

L'étude de chacun des différents thèmes est réalisée suivant deux étapes. Dans un premier temps, une analyse descriptive présente les principales caractéristiques du thème développé. Ensuite, une analyse des correspondances multiples permet d'envisager une typologie pour intégrer simultanément différentes variables dans l'analyse.

2.3. *Caractéristiques de l'échantillon*

Les principales variables retenues pour décrire l'échantillon des entreprises concernent : la taille (déterminée à partir de l'effectif), le secteur d'activité, le type de processus de production, l'origine de la définition du produit ou du service, le degré d'indépendance, les priorités du chef d'entreprise.

- *La taille des entreprises*

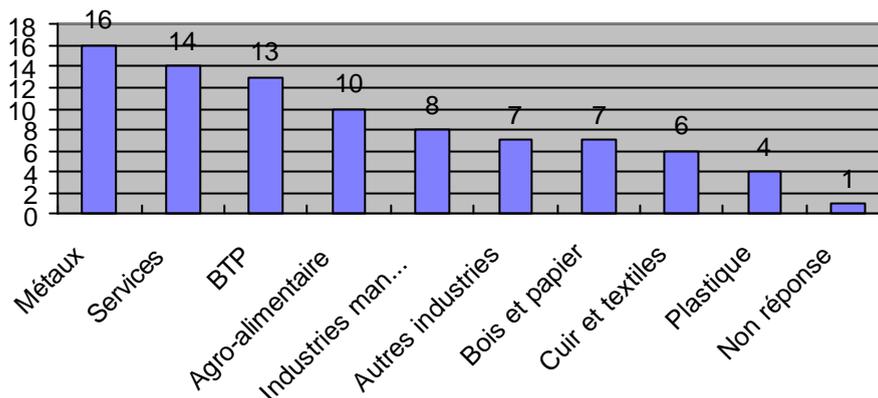
Tableau 2 – *La taille des PME*

Effectifs	50-100	101-200	201-300	301-500
	35 %	30 %	15 %	20 %

Par rapport à la population des PME, l'échantillon présente une sur-représentation des PME de grande taille. Dans la population nationale, les PME de 50 à 200 salariés représentent 85 % (65 % dans l'échantillon) et celles de plus de 200 salariés 15 % (35 % dans l'échantillon).

- Les secteurs d'activité

À partir de la nomenclature française des secteurs d'activités (NAF) en 17 sections définis par l'INSEE, les entreprises de l'échantillon se répartissent dans les 9 catégories présentées dans le tableau 3. La diversité des secteurs représentés dans l'échantillon permet d'intégrer dans l'analyse l'hétérogénéité des PME, en évitant une sectorisation des résultats.

Tableau 3 – Le secteur d'activité des entreprises

- *Le processus de production*

Tableau 4 – Le processus de production des PME

Grandes séries	Petites séries	En continu	À la commande	Plusieurs processus	Autre	Non-réponse
11,6 %	8,1 %	5,8 %	25,6 %	35 %	11,6 %	2,3 %

Le processus de production des PME s'avère fortement différencié avec toutefois plus du tiers des entreprises qui ont recours à plusieurs types de processus de production, entraînant ainsi une plus forte complexité.

- *La définition des produits/services*

Tableau 5 – Les produits/services des PME

Définition des produits/services	Produits propres	Produits définis par les clients	Les deux types de produits	Non-réponse
	30 %	49 %	15 %	6 %

La définition des produits/services montre que seulement 30 % des entreprises étudiées maîtrisent totalement la définition de ceux-ci. Dans 64 % des cas étudiés, les clients interviennent dans le processus.

- *Le degré d'indépendance*

C'est le critère juridique de la propriété qui a été retenu pour mesurer le degré d'indépendance. D'autres phénomènes peuvent limiter la marge de manœuvre des PME en matière d'outil de gestion (les relations de sous-traitance, le développement du juste à temps) et créer de véritables liens de dépendance. Mais seul le pourcentage de capital détenu par un groupe industriel a été retenu comme critère pour évaluer le niveau d'indépendance.

La répartition s'est révélée être presque dichotomique sur les valeurs extrêmes. En effet dans l'échantillon, 66 % des entreprises ont une part de leur capital détenue par un groupe inférieure à 50 % et peuvent ainsi être considérées comme indépendantes, avec une très forte majorité d'entreprises n'ayant aucune participation (54 %, cf. tableau 6).

Tableau 6 – *L'indépendance des PME par rapport aux groupes industriels*

% de capital détenu par un groupe	0 %	de 10 à 20 %	de 30 à 40 %	70 %	100 %
% de l'effectif des PME	54 %	4 %	7 %	1 %	33 %

Les autres entreprises (34 %) ont été conservées dans l'échantillon, car elles se considèrent comme des PME. Dans ce cas, on constate une très forte polarisation (33 %) sur la valeur extrême de 100 %. Ces entreprises correspondent à deux types de situation. Le premier cas est celui d'entreprises qui viennent d'être récemment intégrées dans un groupe et qui, par conséquent, n'ont pas eu le temps de modifier leurs méthodes de gestion. La deuxième catégorie est constituée d'entreprises qui font partie d'un groupe mais qui estiment être suffisamment libres pour se comporter comme les autres PME. Dans tous

les cas, les méthodes du contrôle de gestion ont été développées au sein de l'entreprise, indépendamment du groupe.

- *Les priorités du chef d'entreprise*

Tableau 7 – *Le classement des priorités des chefs*

L'ordre des priorités	ACP	APC	CAP	CPA	PAC	PCA	Non-réponses
	8 %	5 %	10 %	23 %	23 %	26 %	5 %

A : Autonomie, C : Croissance, P : Pérennité.

Le rôle-clé joué par le chef d'entreprise dans la PME incite à considérer les objectifs de celui-ci comme déterminants pour le mode de management. M. Marchesnay [1988] distingue l'entrepreneur-artisan PIC (pérennité, indépendance, croissance) de l'entrepreneur opportuniste CAP (croissance, autonomie, pérennité). Le classement des priorités des chefs d'entreprise de l'échantillon montre un profil plus différencié, puisque seulement 23 % des entrepreneurs sont de nature PAC et 10 % de nature CAP. Toutefois, on constate une forte polarisation sur la pérennité, puisque dans 49 % des PME, elle est classée en premier objectif, alors que l'autonomie ne figure que dans 13 % des cas en première position. La prépondérance de la pérennité semble confirmer la nature familiale des firmes de l'échantillon (pour transmettre l'entreprise, il est nécessaire qu'elle se perpétue).

3. Les résultats

3.1. *Le calcul des coûts et la fixation des prix*

Le calcul des coûts constitue l'une des tâches de base du contrôle de gestion. Aussi, nous recensons d'abord les méthodes utilisées par les entreprises. Nous analysons ensuite les méthodes de fixation des prix. Enfin, compte tenu des interrogations actuelles sur la comptabilité par activité, nous abordons ce thème dans un paragraphe spécifique, afin de déterminer la place occupée par cet outil dans les PME.

3.1.1. Les méthodes de calculs de coûts

Les méthodes utilisées dans les entreprises pour calculer le coût des produits ou des services sont les suivantes :

Coût complet : 42 % ; coût complet et imputation rationnelle : 6 % ; coût complet et *direct costing* : 10 % ; coût complet et autre méthode : 2 % ; *direct costing* : 17 % ; *direct costing* et imputation rationnelle : 5 % ; imputation rationnelle : 7 % ; autre méthode : 6 % ; non-réponse : 5 %.

La première constatation concerne la suprématie du coût complet, puisqu'il est adopté, seul ou avec une autre méthode, par 60 % des entreprises (cf. tableau 8). On observe ensuite que 66 % des entreprises utilisent une seule méthode de calcul de coût.

Tableau 8 – *Le calcul de coûts dans les PME de l'échantillon*

Méthodes de calcul de coût	Coût complet	Coût Complet et imputation rationnelle	Coût Complet et autres méthodes	Coût Complet et direct costing	Direct costing	Direct costing et imputation rationnelle	Imputation rationnelle	Autres méthodes	Non-réponses
	42%	6%	2%	10%	17%	5%	7%	6%	5%
	Coût complet 60%								
				Direct costing 32%					
						Imputation rationnelle 18%			

Les entreprises ont été amenées à évaluer le niveau de fiabilité de leur méthode de calcul de coûts. Les entreprises paraissent plutôt satisfaites. Le calcul des coûts est perçu comme fiable, totalement dans 21 % des entreprises ; beaucoup, 12 % ; suffisamment, 47 %, et seulement faiblement dans 13 % des cas, avec un taux de non-réponse de 7 %.

L'analyse des coûts par fonction montre la forte polarisation sur les coûts de production (67 % des entreprises).

Tableau 9 – *Le calcul de coûts par fonction dans les PME de l'échantillon*

	Oui	Non	Non-réponses
Production	67 %	23 %	10 %
Qualité	32 %	57 %	11 %
Marketing	43 %	47 %	10 %
R/D	30 %	60 %	10 %
Distribution	44 %	46 %	10 %
SAV	20 %	70 %	10 %

Enfin, l'analyse des coûts de la concurrence est une démarche plutôt active. Les coûts de la concurrence sont analysés très souvent dans 36 % des cas, souvent 30 %, quelquefois 24 %, jamais 10 %.

3.1.2. *Les méthodes de fixation des prix*

Trois méthodes de fixation des prix sont utilisées par les PME de l'échantillon. La première consiste à ajouter une marge à un coût de revient, quel que soit le type de coût de revient utilisé. La seconde conduit les entreprises à s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché. La troisième méthode consiste à valoriser un élément de charge de référence (main-d'œuvre directe, matière première) jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire. La première méthode est utilisée seule par 37 % des entreprises et avec une confrontation aux prix du marché dans 23 % des cas. Dans 22 % des cas, les entreprises s'alignent sur les prix du marché pour fixer leurs propres prix.

Tableau 10 – *La fixation des prix dans les PME de l'échantillon*

Méthode de fixation des prix	A Coût de revient + marge	B Marché	A et B	Un élément de charge + taux de structure	Non-réponse	Autre
	37 %	22 %	23 %	12 %	1 %	5 %

3.1.3. *La typologie des PME relative aux méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix*

L'analyse des correspondances multiples permet de prendre en compte simultanément plusieurs variables pour définir des ensembles homogènes. Dans notre cas, quatre catégories de variables s'avèrent pertinentes pour regrouper les PME. Il s'agit des méthodes de calcul de coût, des méthodes de fixation des prix, du mode de production et de l'origine de la définition des produits. La figure 1 présente les résultats de cette analyse et fait apparaître deux axes révélateurs de deux dimensions : l'influence et le poids des clients, pour les abscisses ; la complexité du système de production, pour les ordonnées.

En effet, pour l'axe des abscisses, dans la partie gauche de la figure, sont présentes les entreprises qui définissent les produits et maîtrisent le lancement de la production. Dans la partie droite, les clients définissent les produits et déclenchent la production à partir de leurs commandes. En position centrale, on constate que les produits peuvent être définis aussi bien par les entreprises que par les clients. En conséquence, plus les entreprises sont situées sur la droite de la figure plus le poids des clients est fort.

L'axe des ordonnées traduit la complexité du fonctionnement des PME étudiées. La partie inférieure de la figure regroupe les modalités des variables pour lesquelles il y a unicité :

- unicité du mode de production (en continu ou petites séries ou grandes séries ou à la commande) ;
- unicité de l'origine des produits (définis par l'entreprise ou définis par les clients).

La partie supérieure fait apparaître les modalités indiquant que les entreprises utilisent simultanément plusieurs modes de production et qu'elles connaissent plusieurs modes de définition des produits (des produits définis par l'entreprise et des produits définis par le client).

L'analyse des correspondances multiples fait ainsi apparaître trois types d'entreprises : les entreprises orientées sur le produit/process, les entreprises orientées client et les entreprises hybrides.

Dans les entreprises orientées produit/process, le produit est défini par l'entreprise et il n'y a qu'un seul type de production (grandes séries

ou petites séries ou continue). L'entreprise maîtrise donc le produit et le processus de production. La méthode de calcul de coût est, soit le coût complet seul ou avec une autre méthode, soit le *direct costing* seul. Les prix sont calculés, soit à partir du coût complet plus une marge, soit à partir du marché. Une analyse complémentaire approfondie serait nécessaire pour préciser les déterminants des quatre configurations possibles définies à partir des deux méthodes de calcul de coût et des deux méthodes de fixation des prix des entreprises orientées produit/process.

Figure 1 – *Typologie des PME en fonction du calcul des coûts et de la fixation des prix*

Dans les entreprises orientées client, le produit est défini par le client et la production se fait à la commande. Le client est ainsi à l'origine du produit et du déclenchement du processus de production. Le calcul des coûts utilise l'imputation rationnelle seule ou avec le coût complet. Le désir d'estimer l'incidence de la variation d'activité due à la maîtrise par le client du déclenchement des commandes apparaît nettement. La fixation des prix se fait principalement à partir du calcul d'un coût de revient auquel on ajoute une marge.

Dans les entreprises hybrides, la firme a des produits qui sont définis soit par elle-même, soit par ses clients. Elle utilise simultanément différents modes de production. Le calcul des coûts est une combinaison du coût complet et du *direct-costing* ou du *direct-costing* et de l'imputation rationnelle. Dans les deux cas, la complexité due à la double origine de la définition des produits et à la diversité du processus de production se traduit par deux phénomènes : l'utilisation de deux méthodes de calcul de coûts, et l'utilisation d'au moins une méthode intégrant la prise en compte de la variation d'activité (*direct-costing* et/ou imputation rationnelle).

Tableau 11 – *Modalités des variables prises en compte dans l'analyse des correspondances multiples*

Méthodes de calcul de coût	Méthodes de fixation des prix	Mode de production	Définition des produits
CC = Coût complet	CC + MARGE = C. complet + une marge	Petites séries	Définis par l'entreprise
DC = Direct costing	Marché = alignement sur les prix du marché	Grandes séries	
IR = Imputation rationnelle	Marché+ autre = alignement sur les prix du marché et autres méthodes	En continue	Définis par les clients
CC/Autre = C. complet + autres méthodes		Plusieurs types de production	
CC/DC = C. complet et D. costing	Divers CR + autre = Divers coûts de revient + une marge	A la commande	Définis par l'entreprise et les clients
CC/IR = C. complet et I. rationnelle	Autre = Autre méthode	Autre	
DC/IR = D. costing et I. rationnelle			

3.1.4. Et la comptabilité par activités !

L'avènement de la comptabilité par activités dans les années 1980 a suscité de nombreuses études pour évaluer la pénétration de cette méthode dans les pratiques des entreprises [P.J. Clark et *al.* 1999 ; E. Shim, A.J. Stagliano 1997 ; J. Innes, F. Mitchell 1995 ; H.P. Schock et *al.* 1994 ; C. Drury, M. Tayles 1994 ; C.O. Benjamin et *al.* 1994 ; J.Z. Szendi, R.C. Elmore 1993 ; B. Nichols 1993]. Le premier constat conduit à relativiser le poids de l'ABC dans les pratiques concrètes [M. Gosselin 1999]. D'autres travaux incitent à bien différencier les déclarations et les pratiques réelles [D. Swenson 1997 ; M. Robert, R. Silvester 1996]. De plus, l'effet de mode [A. Stahl 1990 ; G.Y. Kerven 1986 ; C. Midler 1986 ; M. Thévenet 1985] incite les en-

entreprises à présenter une image innovante de leurs pratiques de gestion, en se référant aux méthodes récemment développées. Ce constat nous a conduit à adopter une démarche très prudente. L'ABC ne figurait pas en tant que telle dans les méthodes de calcul de coûts. En revanche, une rubrique « autre » permettait aux entreprises concernées d'indiquer toute méthode non présente dans les méthodes proposées. Le caractère innovant de cette méthode et le poids des mécanismes à mettre en œuvre pour son implantation constituent des éléments tels que l'utilisation de l'ABC est un enjeu majeur pour le contrôleur de gestion. Il était donc attendu que les entreprises utilisant cette méthode le précisent dans la rubrique « autre ». Par ailleurs, plus loin dans le questionnaire, afin de vérifier les déclarations faites dans la question concernant le calcul des coûts, il était demandé si les entreprises calculaient, d'une part, des coûts par activité, d'autre part, des coûts par processus.

- *Des résultats ambigus...*

Les résultats obtenus paraissent dans un premier temps, plutôt pessimistes pour l'introduction de l'ABC dans les PME. Dans la rubrique « autre » de la question concernant les méthodes de calcul de coût, aucune entreprise n'a mentionné explicitement la comptabilité par activités. Cette première information laisserait supposer qu'aucune des entreprises de l'échantillon n'utilise la méthode ABC. Mais, l'exploitation des questions ultérieures concernant le calcul des coûts par activités et par processus donne des résultats plus encourageants pour l'ABC. Parmi les entreprises, 22 % déclarent calculer des coûts par activités, 31 % par processus, 16 % par activités et processus, 27 % ni par activités ni par processus, 3 % ne répondent à aucune des deux questions (le taux de non-réponse à la question sur le calcul des coûts par processus est de 3 % et de 28 % à la question sur le calcul de coûts par activités). Le décalage entre les réponses à ces deux séries de questions censées étudier la même réalité traduit deux phénomènes.

Tableau 12 – *L'ABC et les méthodes traditionnelles de cal-*

Calcul des coûts par Méthode de calcul des coûts	Activités		Processus		Act. et Proc.		Ni A Ni P		Non-réponse		Total	
	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%
Autre	1	0.01	2	0.02	1	0.01	1	0.01	0	0.00	5	0.06
Coût complet	7	0.08	10	0.12	7	0.08	11	0.13	1	0.01	36	0.42
Coût complet et autre	2	0.02	0	0.00	0	0.00	0	0.00	0	0.00	2	0.02
Coût complet et direct costing	1	0.01	4	0.05	2	0.02	2	0.02	0	0.00	9	0.10
Coût complet et imputation rationnelle	0	0.00	1	0.01	1	0.01	3	0.03	0	0.00	5	0.06
Direct costing	4	0.05	4	0.05	1	0.01	5	0.06	1	0.01	15	0.17
Direct costing et imputation rationnelle	0	0.00	3	0.03	0	0.00	1	0.01	0	0.00	4	0.05
Imputation rationnelle	3	0.03	0	0.00	2	0.02	0	0.00	1	0.01	6	0.07
Non réponse	1	0.01	3	0.03	0	0.00	0	0.00	0	0.00	4	0.05
Total	19	0.22	27	0.31	14	0.16	23	0.27	3	0.03	86	1.00

cul de coûts dans les PME de l'échantillon

D'une part, il s'agit de la forte ambiguïté de la notion d'activité et de processus. Il paraît peu vraisemblable que 31 % des entreprises étudiées aient modélisé leur processus selon la définition de la méthode ABC. D'autre part, ce décalage s'explique par la nature déclarative des informations obtenues. Il n'est pas interdit de penser que les réponses soient en fait plus révélatrices de ce que les entreprises souhaiteraient faire que ce qu'elles font réellement. Compte tenu de ces restrictions, les réponses sont interprétables pour déterminer non plus les pratiques réelles mais les aspirations. Aussi, l'exploitation du croisement des réponses concernant les méthodes de calcul de coûts et des questions portant sur le calcul des coûts par activités et par processus, présenté dans le tableau 12, nous incite à une très grande prudence. Il semblerait que les notions de coûts par activités et par processus ne soient pas encore très répandues et ne fassent pas l'objet de suffisamment de consensus pour être comprises, du moins dans les PME.

- *...mais néanmoins révélateurs*

Toutefois l'utilisation de l'analyse des correspondances multiples nous apporte un autre éclairage sur ces résultats *a priori* difficilement interprétables.

Les réponses faites aux questions concernant le calcul des coûts par activités et le calcul des coûts par processus recourent les profils d'entreprises déterminés précédemment à partir des méthodes tradition-

nelles de calcul des coûts. En particulier, comme le montre la figure 2, les entreprises ayant comme modalité « non-réponse » aux deux questions appartiennent aux entreprises à orientation produit/process. Les entreprises déclarant calculer des coûts par processus font partie du groupe des entreprises hybrides. Les entreprises déclarant calculer des coûts par activités ont une orientation client. Malgré des réponses qui apparaissent après une analyse descriptive à la limite de la cohérence, il semble possible de donner un sens aux informations obtenues. Il faut toutefois souligner que cet exercice n'est légitime que dans la mesure où l'on souligne que ces réponses sont révélatrices d'un discours et non d'une pratique. Autrement dit, les déclarations des contrôleurs de gestion, même si elles ne traduisent pas la réalité des pratiques de management au sein de leur entreprise, sont révélatrices d'interrogations concernant les méthodes de calcul de coût.

Dans les entreprises hybrides, c'est-à-dire confrontées à la complexité due à la multiplicité des processus de production et à la double définition des produits, par l'entreprise et les clients, les contrôleurs déclarent calculer des coûts par processus. La complexité des processus de conception et de production induit une forte polarisation sur le contrôle des processus.

Dans les entreprises à orientation client, les contrôleurs de gestion déclarent calculer des coûts par activités. Dans ce cas, la forte interaction avec le client, dans la définition du produit et le déclenchement des commandes, incite les contrôleurs à privilégier la maîtrise des activités.

Dans les entreprises à orientation produit/processus de production, l'unicité du processus de production et de la méthode de calcul de coûts et la maîtrise de la définition des produits par l'entreprise entraînent une certaine stabilité qui provoque une indifférence des contrôleurs de gestion. Cela se traduit par les modalités « non-réponse » qui montrent, soit une méconnaissance des concepts, soit un désintérêt pour la question posée.

Figure 2 : *L'analyse du discours relatif à l'ABC*

Les résultats ne nous informent pas sur les pratiques de l'ABC dans les PME ou semblent indiquer, à partir de la question portant sur les méthodes de calcul des coûts, qu'aucune des entreprises de l'échantillon n'utilise la comptabilité par activités. En revanche, les réponses obtenues à propos du calcul des coûts par activités ou par processus sont révélatrices de la perception de certaines insatisfactions concernant les méthodes utilisées ou, au contraire, d'une relative sérénité. L'opposition insatisfaction/sérénité peut être reliée à la complexité du fonctionnement de l'entreprise. Une faible complexité entraîne une indifférence par rapport à l'ABC. Une complexité plus forte focalise les déclarations, soit sur le concept d'activités, soit sur le concept de processus.

3.2. Les outils de pilotage

Pour étudier les outils de pilotage employés dans le cadre du contrôle de gestion, nous nous intéressons, dans un premier temps, à leur diffusion et à leur degré de pénétration. Ensuite, une analyse des correspondances multiples nous conduit à préciser les variables déterminantes du degré d'instrumentation dans les pratiques de pilotage.

3.2.1. L'utilisation des outils de pilotage

Cette analyse est réalisée à partir des outils de gestion existants au sein des entreprises étudiées. Les outils retenus sont : le tableau de bord, la définition d'objectifs individuels, la définition d'objectifs collectifs, l'analyse d'écart, la procédure budgétaire, la production de résultats intermédiaires.

Les tableaux de bord sont largement répandus, puisque seul 5 % de l'effectif ne l'utilisent pas. Ils sont systématiquement employés par l'équipe de direction dans 56 % des cas, alors que dans 38 % des entreprises, seuls quelques membres de la direction y ont recours.

Tableau 13 – *L'utilisation de tableaux de bord dans les PME de l'échantillon*

Utilisation par	Chaque responsable	Quelques responsables	Aucun responsable	Non-réponse
de tableaux de bord	56 %	38 %	5 %	1 %

Quant à la démarche de fixation d'objectifs au sein de l'entreprise, il s'agit, dans un premier temps, d'étudier la fixation d'objectifs collectifs, c'est-à-dire d'objectifs concernant une subdivision de l'entreprise placée sous l'autorité d'un responsable, qui, dans la plupart des cas, compte tenu de la taille des firmes, fait partie de l'équipe de direction.

L'analyse de l'utilisation d'objectifs collectifs révèle que cette pratique est également largement répandue. Dans 56 % des cas, la totalité des responsables ont des objectifs définis pour leur zone de responsabi-

té, alors que dans 27 %, seuls quelques responsables disposent de cet outil.

Tableau 14 – *L'utilisation d'objectifs collectifs dans les PME de l'échantillon*

Définition pour	Chaque responsable	Quelques responsables	Aucun responsable	Non-réponse
d'objectifs collectifs	56 %	27 %	8 %	8 %

Les réponses à la question concernant la démarche de fixation d'objectifs individuels montrent une pénétration progressive de cette pratique. Dans 26 % des cas, l'ensemble des membres de l'entreprise se voit fixer des objectifs ; cela signifie que tous les acteurs sont concernés par l'outil, indépendamment de leur niveau hiérarchique. Dans 27 % des cas, des objectifs individuels sont utilisés par tous les membres de l'équipe de direction, c'est-à-dire seulement l'ensemble des proches collaborateurs du chef d'entreprise. Dans 24 % des cas, quelques responsables ont des objectifs individuels. Enfin, dans 17 % des cas aucun responsable et, par conséquent, aucun membre de l'entreprise n'est concerné par la démarche.

Tableau 15 – *L'utilisation d'objectifs individuels dans les PME de l'échantillon*

Définition pour	Chaque membre	Chaque responsable	Quelques responsables	Aucun responsable	Non-réponse
d'objectifs individuels	26 %	27 %	24 %	17 %	6 %

La pratique de la détermination de résultats mensuels semble largement répandue dans les PME de l'échantillon, puisque pratiquement les deux tiers des entreprises déclarent l'utiliser.

Tableau 16 – *Le calcul de résultats intermédiaires dans les PME de l'échantillon*

Résultats intermédiaires	Mensuels	Trimestriels	Semestriels	Aucun
	62 %	23 %	13 %	2 %

De même, la procédure budgétaire et le calcul d'écarts constituent des démarches très courantes, puisqu'elles sont mises en œuvre dans respectivement 70 % et 81 % des PME de l'échantillon.

Tableau 17 – *L'utilisation de la procédure budgétaire et de l'analyse d'écarts dans les PME de l'échantillon*

	Oui	Non	Non-réponse
Procédure budgétaire	70 %	28 %	2 %
Analyse d'écart	81 %	18 %	1 %

L'analyse des résultats est réalisée dans 58 % des PME à partir du produit. Dans 40 % des cas, cette analyse est réalisée par client.

Tableau 18 – *L'analyse des résultats dans les PME de l'échantillon*

Analyse des résultats	Oui	Non	Non-réponse
par produit	58 %	42 %	
par client	40 %	60 %	
par zone géographique	28 %	71 %	1 %

3.2.2. L'instrumentation du pilotage

L'analyse des correspondances multiples (cf. figure 3) entre les différentes variables relatives à l'utilisation des outils de pilotage permet d'expliquer la différence du degré d'instrumentation des pratiques en fonction de deux variables : la taille et l'indépendance par rapport à un groupe. Le degré d'instrumentation représente l'intensité de l'utilisation

d'outils formalisés permettant l'analyse puis la prise de décision. Ce résultat confirme l'hypothèse intuitive liant le développement des pratiques de gestion à la taille de l'entreprise.

Les entreprises de petite taille (50-100 personnes) utilisent peu ou pas le tableau de bord, la procédure de fixation d'objectifs individuels ou collectifs, la procédure budgétaire et l'analyse d'écarts ; les résultats intermédiaires sont calculés trimestriellement voire semestriellement.

L'effectif de 100 personnes semble être le seuil permettant de différencier l'utilisation des outils de pilotage. Ce constat renforce l'intérêt des travaux centrés sur le rôle du chef d'entreprise dans ce type d'organisation [P. Chapellier 1997]. En effet, si le pilotage n'est pas assuré par une instrumentation de gestion formalisée, ce sont d'autres modes de coordination qui remplissent la fonction. Toutes les entreprises ayant un effectif supérieur à 100 personnes utilisent les outils de gestion formalisés et les résultats intermédiaires sont calculés mensuellement.

Figure 3 – *L'instrumentation du contrôle de gestion*

La différenciation entre les méthodes de calcul de coûts et les outils de pilotage permet d'affiner l'impact des facteurs de contingence sur les pratiques du contrôle de gestion.

La taille de l'entreprise constitue un facteur de contingence explicatif pour les pratiques de pilotage : l'utilisation d'outils comme les tableaux de bord, la formalisation d'objectifs, la démarche budgétaire ou le calcul d'écarts sont liés à l'effectif de l'entreprise.

Tableau 19 – *Modalités des variables prises en compte dans l'analyse des correspondances multiples de l'instrumentation du pilotage*

Effectif	Utilisateurs de tableau de bord	Utilisation d'objectifs collectifs	Utilisation d'objectifs individuels	Résultats intermédiaires	Utilisation de la procédure budgétaire	Utilisation de l'analyse d'écart
50/100	Chaque responsable	Chaque responsable	Tout le personnel	Mensuels	Oui Proc budg	Oui Analyse d'écart
100/250	Quelques responsables	Quelques responsables	Chaque responsable	Trimestriels	Proc budg	Analyse d'écart
250/500	Aucun responsable	Aucun responsable	Quelques responsables	Semestriels	Non Proc budg	Non Analyse d'écart
			Aucun responsable	Aucun	Proc budg	Analyse d'écart

Pour le calcul des coûts et la fixation des prix, l'analyse conduit à définir trois catégories de PME. La taille n'intervient donc pas comme élément déterminant. C'est le rôle joué par les clients ou la caractéristique du processus de production et du produit qui influencent fortement les méthodes utilisées. Les entreprises ont ainsi une orientation client ou une orientation processus/produit. La troisième catégorie est constituée d'entreprises hybrides. Ces catégories offrent, de plus, la possibilité d'expliquer les discours révélant les aspirations des contrôleurs de gestion à propos de la comptabilité par activités.

De tels résultats permettent de réconcilier l'approche sectorielle développée par V. Fernandez et *al.* [1996] et les approches privilégiant la taille comme élément explicatif. L'approche sectorielle est fondée sur les caractéristiques de l'offre et de la demande, comprenant entre autres les caractéristiques du processus de production et les caractéristiques du rôle joué par les clients. Elle se vérifie, pour les méthodes déployées par le contrôle de gestion visant à calculer les coûts et à fixer les prix. Il s'agit ainsi d'un déterminisme technico-économique. Par contre, en matière de pilotage, le déterminisme est organisationnel, il est lié à la taille de l'entreprise. L'accroissement de la taille renforce la complexité de la coordination, ce qui nécessite la mise en œuvre d'outils de pilotage. L'effectif de 100 personnes semble être un seuil significatif expliquant la mise en place de différents outils de pilotage.

Conclusion

L'analyse du contrôle de gestion au sein des PME, dont l'effectif est compris entre 50 et 500 salariés, a permis de compléter les approches précédentes plutôt orientées sur les plus petites PME, en différenciant les méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix et les outils de pilotage. L'approche contingente définit ainsi un déterminisme technico-économique pour les premières et un déterminisme organisationnel pour les secondes. Néanmoins, une certaine prudence doit présider à l'interprétation et à l'appréciation des résultats, compte tenu des limites de l'étude. En premier lieu, la taille de l'échantillon incite à les considérer comme une piste de travail à approfondir. Il s'agit d'une démarche exploratoire demandant à être confirmée sur une échelle plus large. Ensuite, la nature déclarative des données, même si elles ont été recueillies de vive voix, doit conduire le chercheur à une grande prudence. Il peut exister un décalage important entre les discours et les pratiques effectives. D'autres modes d'appréhension du réel seront nécessaires pour confirmer les résultats obtenus.

Bibliographie

- APEC [1996], *Les métiers du contrôle de gestion*, Les Éditions d'Organisation.
- Bajan-Banaszak G. [1993], «L'expert-comptable et le conseil en gestion», *Revue Française de Comptabilité*, n° 249, octobre, p. 95-101.
- Benjamin C.O., Siriwardane H.P., Laney R. [1994], «Activity Based Costing in Small Manufacturing Companies. The theory/practice gap», *Engineering Management Journal*, n° 4, December, p. 7-12.
- Bergeron H. [2000], « Les indicateurs de performance en contexte PME, quel modèle appliquer ? », 21^e Congrès de l'Association Française de Comptabilité. Angers.
- Berry M. [1983], *Les outils de gestion, une technologie de l'invisible*, Centre de gestion scientifique de l'École Polytechnique.
- Bescos P.L. [1991], « Un nouvel outil de gestion pour les PME », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, septembre.
- CEPME [1991], *Les PME et leurs dirigeants*, CEPME.

- Chadefaux M., Dandon O., Langevin P. [1991], « Les prévisions dans les PME », *Revue Française de Comptabilité*, n° 229, décembre, p. 29-35.
- Chiapello E. [1990], « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », *Échanges*, n° 92, p. 7-37.
- Commissariat général du plan [1989], « *La France, l'Europe, Xe plan : Rapport de la sous-commission PME* », La Documentation Française.
- Chapellier P. [1997], « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », *Revue Internationale des PME*, vol. 10, n° 1, p. 9-43.
- Clark P.J., Hill N.T., Stevens K. [1999], « Activity Based-Costing in Ireland : Barriers to, and Opportunities for Change », *Critical Perspectives on Accounting*, n° 10, p. 443-468.
- Drury C., Tayles M. [1994], « Product Costing in UK Manufacturing Organization », *European Accounting Review*, n° 3, p. 443-469.
- Duchesnaut B. [1995], *Enquête sur les PME françaises*, Maxima.
- Fernandez V., Picory C., Rowe F. [1996], « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue Internationale des PME*, vol. 9, n° 1, p. 79-102.
- Fernandez V., Picory C., Rowe F. [1994], « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME de l'Île de France », *39th International Council on Small Business World Conference*, Strasbourg, 27-29 juin, p. 295-304.
- Forsyth G., Mount J., Zingler T. [1991], *Entrepreneurship and Small Business Development*, Prentice Hall.
- Fournier C. [1995], *Techniques de gestion de la PME*, Les Éditions d'Organisation.
- Gosselin M., Ouellet G. [1999], « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 5, vol. 1, mars.
- Guyon C. [1990], « L'irrésistible mutation du contrôle de gestion », *Échanges*, n° 92, p. 37-42.
- Hirigoyen G. [1984], « La fonction financière dans les moyennes entreprises industrielles et familiales », *Revue Française de Gestion*, n° 44, janvier-février.

- Innes J., Mitchell F. [1991], « A Survey of Activity Based Costing in the UKs Largest Companies », *Management Accounting Research*, n° 2, p. 137-153.
- Julien P.A. [1994], « Pour une définition des PME », in *Les PME bilan et perspectives*, GREPME-PE-Économica.
- Kerven G.Y. [1986], « L'évangile selon Saint-Mac », *Gérer et comprendre*, mars, p. 41-49.
- Marchesnay M. [1995], « ABC et CBA en TPE : CQFD », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, p. 377-389.
- Marchesnay M., Fourcade C. [1997], *Gestion de la PME/PMI*, Nathan.
- Midler C. [1986], « Logique de la mode managériale », *Gérer et comprendre*, juin, p. 74-87.
- Nichols B. [1992], « Activity Based Costing in the UK. A Status Report », *Management Accounting*, May, p. 22-23.
- Pavitt K. [1984], « Sectoral Patterns of Technical Change : Towards a Taxonomy and a Theory », *Research Policy*, n° 13, p. 343-373.
- Ravignon L., Bescos P.L. [1998], *La méthode ABC/ABM : Piloter efficacement une PME*, Les Éditions d'Organisation.
- Roberts M., Silvester R. [1996], « Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir », *L'Expansion Management Review*, mars, p. 34-44.
- Shank J.K., Govindarajan V. [1995], *La gestion stratégique des coûts*, Les Éditions d'Organisation.
- Schoch H.P., Yap T.H., Hye L.M. et Kong Beng A. [1996], « Activity Based Costing in the Electronic Industry : The Singapore Experience », *Journal of Small Business and Entrepreneurship*, vol. 11, n° 2, p. 28-37.
- Shim E., Stagliano A.J. [1997], « A Survey of U.S. Manufacturers on Implementation of A.B.C. », *Journal of Cost Management*, March-April, p. 38-41.
- Stahl A. [1990], « Le Management : les écueils de la mode », *Gérer et comprendre*, mars 1990, p. 74-87.

Stanworth J., Chapman G.C. [1991], *Bolton 20 years on : the Small Firms in the 1990s*, Paul Chapman Publishing.

Swenson D. [1997], « Best Practices in Activity-Based Management », *Journal of Cost Management*, November-December, p. 6-14.

Szendi J.Z., Elmore R.C. [1993], « Management Accounting : Are New Techniques Making In-Roads with Practitioners ? », *Journal of Accounting Education*, vol. 11, n° 1, p. 61-77.

Taddei D., Coriat B. [1993], *Made in France*, LGF.

Thévenet M. [1985], « L'écot de la mode », *Revue Française de Gestion*, n° 53-54, p. 19-29.