

# **LE CHOIX DES MODES D'ORGANISATION EN FONCTION DES PRATIQUES DE PILOTAGE DES PME : UNE RELECTURE À L'AUNE DE LA THÉORIE DES NB**

TUO Katiénéfoa Seydou  
Doctorant en Sciences de Gestion  
Université Félix Houphouët Boigny, Abidjan / Côte d'Ivoire  
katchtuo02@gmail.com

Dagou Hermann Wenceslas DAGOU  
Docteur en Sciences de Gestion  
Centre de Recherches Microéconomiques du Développement  
Université Félix Houphouët Boigny Abidjan/ Côte d'Ivoire  
ddhgeek@gmail.com

**RÉSUMÉ :** Si au premier stade de développement, la PME est la projection de son dirigeant fondateur comme le constate Meyssonier (2015, p. 37), le contrôle et la coordination sont réalisés par le biais d'interactions fréquentes et informelles. Par conséquent, les PME pourraient tirer avantage de l'utilisation de contrôles informels qui s'appuient sur des valeurs organisationnelles et axées sur l'interaction. Cette recherche objective de mettre en évidence les formes de pilotage des PME avec comme pour angle d'analyse, la transaction au sens de Williamson (1999). Cette recherche veut contribuer aux travaux de Speklé (2001), de Covalieski et al. (2003) et Bernard (2019) sur la manière dont l'analyse par les attributs des transactions peuvent être appliquée aux questions de choix des modes d'organisation des PME. À partir d'une étude exploratoire qualitative sur 5 cas, trois formes de pilotage se dégagent : le premier concerne les pratiques d'investigation et une proximité intra fonctionnelle, pour un mode d'organisation de marché, le second prône un dialogisme et une proximité hiérarchique pour un mode d'organisation de hiérarchie, et le troisième mode hybride suggère une proximité temporelle par une multiplication des contacts dans le but d'assurer une bonne médiation sémiotique.

**Mots clés :** Transaction, Proximité, PME, Forme de pilotage

**ABSTRACT:** While at the first stage of development, the SME is the projection of its founder leader, as Meyssonier notes (2015: 37), control and coordination are achieved through frequent and informal interactions. As a result, SMES could benefit from the use of informal controls that are based on organizational and interaction values. This objective research aims to highlight the forms of management of Smes, with as an angle of analysis, the transaction in the sense of Williamson (1999). This research is intended to contribute to the work of Speklé (2001), Covalieski et al. (2003) and Bernard (2019) how the analysis by the attributes of transactions can be applied to the questions of choice of the modes of organisation of Smes. From a qualitative exploratory study of 5 cases, three forms of steering emerge: the first concerns investigative practices and an intra-functional proximity, for a market organisation mode, the second advocates dialogue and hierarchical proximity for a hierarchical mode of organization, and the third hybrid mode suggests temporal proximity by multiplying contacts in order to ensure good semiotic mediation.

**Keywords:** transaction, proximity, sme, form of piloting

## **INTRODUCTION**

Les petites et moyennes entreprises (PME) forment la majorité des entreprises dans la plupart des pays du monde (Julien 2008, p. 120 ; Mayer-Haug et al. 2013). Elles permettent de

stimuler la compétitivité, de créer de l'emploi, et de participer à la croissance de l'économie (Peel et Bridge 1998 ; Ab Rahman et Ramli 2014). Toutefois, cela pose problème, non seulement parce que les PME apportent une contribution considérable, mais bien parce qu'elles présentent des caractéristiques spécifiques qui nécessitent des approches de recherche plus approfondies et multidimensionnelles. La simple dichotomie formelle et informelle est évidemment inadéquate et trompeuse. En effet, les PME ont tendance à être plus flexibles, soumises à des contraintes financières plus strictes et reposant sur des processus et systèmes de gestion moins formels (Grant et al. 2014). C'est dans cet écosystème que l'une de leurs principales clés du succès sur le marché est liée à la poursuite d'un développement équilibré. Le terme «équilibré» est utilisé ici pour caractériser la cohérence entre différentes perspectives de performance, bien que liées entre elles. Micheli et Mari (2014) estimaient que la pertinence économique et les caractéristiques spécifiques des PME, l'importance de trouver un équilibre entre différentes demandes organisationnelles et l'interaction dynamique des systèmes formels et informels font de ces organisations un contexte idéal pour étudier les problèmes fondamentaux liés à la théorie et à la pratique.

Une vision dominante de la performance des PME a été traditionnellement centrée sur la rentabilité en tant que dimension majeure permettant de mesurer les succès (Garengo et al. 2005 ; Ates et al. 2013). En l'occurrence, les PME peuvent également avoir tendance à choisir un système de contrôle de gestion différent de celui des grandes entreprises puisqu'il peut s'avérer trop bureaucratique. De même, un contrôle informel qui fonctionne bien dans une petite organisation peut être inefficace dans une grande organisation. Meyssonier (2015, p. 37) fait le constat que la PME au premier stade de développement est d'abord la projection de son dirigeant fondateur par un fonctionnement informel et la supervision directe. Dans ce premier cas, le contrôle et la coordination peuvent être réalisés par le biais d'interactions fréquentes et informelles. Puis elle connaît des dysfonctionnements internes en raison de l'incongruence, d'une part, sa taille et les problèmes à prendre en charge et, d'autre part, un management souvent intuitif et extrêmement personnalisé. Dans ce second cas, Duréndez et al. (2016) montrent qu'à mesure que la taille de la PME augmente, les coûts de gouvernance associés à cette approche informelle augmentent également. Et Meyssonier (2015, p. 37) de poursuivre pour dire que, « la formalisation des procédures dans l'organisation devient donc indispensable ». La mobilisation de cette situation semble être prise pour acquise en négligeant deux écueils majeurs. Premièrement, les petites entreprises sont désavantagées par un contrôle de gestion formel, car elles ne disposent souvent pas des systèmes d'information capables de fournir les données nécessaires afin de libérer l'attention de la direction pour d'autres tâches (Davila 2005). Les raisons de cette lacune peuvent inclure des contraintes en ressources financières ou en personnel (Armitage et al. 2016) et un nombre d'employés insuffisant pour rendre ces systèmes «possibles, pratiques ou économiques». Par conséquent, la gestion non formalisée nécessite un contact direct entre les employés; mais à mesure que le nombre de personnes augmente, le nombre d'interactions possibles entre les membres de l'organisation augmente beaucoup plus rapidement. Si ces interactions entraînent des coûts de coordination et de contrôle, l'efficacité d'une telle gestion décroît rapidement avec la taille. Un deuxième facteur de différenciation est que les propriétaires-dirigeants de PME adoptent souvent un style de contrôle de gestion caractérisé par des interactions personnelles fréquentes avec les employés (Davila 2005) et par une implication étroite dans un large éventail d'activités de l'entreprise (Ates et al. 2013). Ces deux facteurs ont tendance à faciliter l'absorption par les employés des valeurs et des convictions organisationnelles (Bernard 2019). Par conséquent, certains dirigeants de PME pourraient tirer avantage de l'utilisation de contrôles informels qui s'appuient sur des valeurs organisationnelles et sont moins coûteux que les contrôles formels.

Étant donné que la communication et le contrôle se font par contact direct, les membres de l'organisation doivent consacrer de plus en plus de temps au maintien d'un nombre croissant d'interactions. Pour retrouver l'efficacité de la gestion de l'organisation, des mécanismes de coordination et de contrôle sont formalisés. Cependant, une telle approche semble aujourd'hui trop limitée. En fait, bien que la rentabilité soit un principe fondamental à observer dans toute entreprise, la gestion de la performance nécessite également de se concentrer sur d'autres perspectives liées à la compétitivité et à la capacité de satisfaire les besoins sociaux. La recherche existante dans ce domaine a été axée sur l'identification des facteurs, tels que la taille (Davila et Foster 2008 ; Armitage et al. 2016), le niveau de croissance et le stade de développement de l'entreprise (Condor 2012), les caractéristiques du propriétaire dirigeant (Bernard 2019), des décisions des entreprises d'adopter des modes de contrôle formel et comptables (Meyssonier 2015). Différentes perspectives théoriques comme celle de l'acteur réseau (Nobre et Zawadzki 2015), de la dépendance des ressources (Voss et Brettel 2014), de l'approche stratégique (Bernard et Culié 2016) et des coûts de transaction (Brouthers et Nakos 2004) sont également mobilisées. Suivant Williamson (1999), la théorie des coûts de transaction décrit l'entreprise non pas en termes technologiques, en tant que fonction de production, mais en termes d'organisation, en tant que mode d'organisation. L'unité de base de l'analyse du succès de PME par la mobilisation des outils de gestion deviendrait alors la transaction que ce mode d'organisation est censé produire. Par transaction, on entend tout transfert de droits d'usage sur des biens et des services entre unités technologiquement séparables. Dès lors, la transaction dans le mode d'organisation intervient lorsqu'un outil de gestion ou de contrôle est transféré à travers une interface entre le dirigeant et ces collaborateurs. En effet, la combinaison de l'informel (Grant et al. 2014), de l'urgence à la croissance (Meyssonier 2015) et de la nécessité conduit à dire que le succès des PME dépend de leur capacité à équilibrer leurs objectifs à court et à long terme, de leur focalisation interne et externe, de leur contrôle et leur créativité, ainsi que la mise en œuvre de la stratégie actuelle.

Contrairement aux perspectives précédentes, cette recherche objective de mettre en évidence la nature du pilotage par différents modes d'organisation, avec comme pour déterminant principal la transaction au sens de Williamson (1999). En développant son cadre théorique complet pour intégrer l'économie de transaction et le contrôle de gestion, Speklé (2001, p. 439) conclut que si la logique des coûts de transaction est raffinée, elle peut être utilisée pour surmonter la fixation du contrôle de gestion sur le niveau individuel de l'organisation en reconnaissant que la coordination des activités est de plus en plus souvent le fait de toutes sortes de structures de collaboration. Cependant, les efforts de l'intégration pour Speklé (2001) reposent presque exclusivement sur la recherche d'efficacité de l'activité organisationnelle dans une approche instrumentale. En opposition, Covaleski et al. (2003) pensent que ce lien peut être renforcé en reconnaissant les dimensions sociopolitiques, inhérentes à la théorie des coûts de transaction. Dans le cadre des PME, la nature des activités et les contributions requises des acteurs sont associées à des problèmes de contrôle distinctifs qui composent la transaction. Le choix de « faire » plutôt que de « faire faire » dépend donc des propriétés comparées des modes d'organisation et de l'impossibilité de transposer des attributs d'activités qui fonctionnent bien dans l'autre. Ainsi tout en contribuant aux travaux de Speklé (2001), de Covaleski et al. (2003) et Bernard (2019) sur la manière dont l'analyse par les attributs des transactions peuvent être appliquée aux questions de contrôle de gestion des PME, la présente recherche se structure en quatre parties à savoir une revue de la littérature suivie de la méthodologie puis des résultats et la discussion.

## **1. LA REVUE DE LA LITTÉRATURE**

### **1.1. L'axiome du comportement des PME**

#### **1.1.1. La rationalité flexible du dirigeant à gestion unilatérale**

Bien qu'il n'existe pas de définition standard des PME, un certain nombre de tentatives ont été faites pour les définir (Ates et al. 2013). Cependant, ces définitions varient d'un pays à l'autre et font apparaître un manque de cohérence. Ces variations dépendent en grande partie de la taille de l'économie et des niveaux de développement. Les facteurs communs utilisés dans la définition des PME sont le chiffre d'affaires annuel et le nombre d'employés (Voss et Brettel 2014 ; Armitage et al. 2016). Selon la commission de l'Union Européenne (Makanyeza et Dzvuke 2015), les PME sont des entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros (32 797 850 000 de FCFA) ou dont le total du bilan n'excède pas 43 millions d'euros (2 623 828 000 de FCFA). Tandis qu'au Botswana, les PME emploient moins de 100 personnes avec un chiffre d'affaires maximum de 830 000 USD (492 174 843 de FCFA) par an. En Côte d'Ivoire, selon la loi n°2014-140 du 24 mars 2014 portant orientation de la politique nationale de promotion des PME en son chapitre 2, la petite et moyenne entreprise en abrégée PME désigne toute entreprise de production de biens et/ou services marchands qui emploie en permanence moins de deux cents personnes et qui réalise un chiffre d'affaires n'excédant pas 1 524 490 d'euros (1 000 000 000 de FCFA). Un trait particulier est que ces définitions laissent apparaître des variations, même délimitées, de la notion de chiffres d'affaires et du nombre d'employés, mais laisse contingent la question du style de gestion. La législation ivoirienne poursuit pour dire qu'elle est une entreprise autonome, légalement constituée et tenant une comptabilité régulière. De plus, elle peut exercer une activité économique à titre individuel ou familial, une société de personnes ou de capitaux. L'étude d'Ates et al. (2013, p. 46) confirme la nécessité d'une gestion plus efficace des performances basée sur les pratiques et les compétences des PME influencées par la planification interne et à court terme, alors qu'elles consacrent moins d'effort à posséder une vision à long terme des problèmes internes et externes. Dans cette recherche, les PME sont tout entreprises qui emploient en permanence moins de 200 personnes avec une centralisation de la gestion autour de la rationalité et l'opportunisme du dirigeant.

Julien (2008) estimait que les PME sont différentes en raison non seulement du caractère holistique de leur fonctionnement, mais aussi de leur hétérogénéité. La quête d'un ultime mécanisme de pilotage montre bien que les concepts et outils de la grande entreprise s'appliquaient peu ou mal ou devaient tout simplement être remplacés par des outils propres tant pour les très petites que les petites et les moyennes entreprises (Ngantchou 2005 ; Nobre et Zawadzki 2015).

#### **1.1.2. L'opportunisme du dirigeant**

Des travaux (Ngantchou 2013 ; Ngongang 2013) trouvaient que certaines caractéristiques telles qu'une proximité particulière avec le personnel de l'entreprise et la clientèle affectaient fortement leurs comportements et leur capacité à innover et à s'adapter finalement à chaque client. Dans cette perspective, Meyssonier (2015) propose de mobiliser le critère beaucoup plus qualitatif dans une perspective dynamique comme les moments dans le cycle de vie au sens de Condor (2012). Toutefois, ce dynamisme peut aussi se situer au niveau des activités. Ce qui revient à ne pas se concentrer sur la complexité syntaxique des systèmes, mais plutôt sur les processus d'organisation caractérisés par des formes sémantiques et pragmatiques des activités des PME. Lorino et al. (2011) proposent l'utilisation d'une théorie triadique de l'interprétation fondée sur la médiation sémiotique, l'investigation et le dialogisme. Par conséquent, la performance dans les PME peut faire référence à une perspective

concurrentielle, une perspective financière et une perspective sociale. La perspective concurrentielle ou l'investigation visent à satisfaire les besoins du marché en offrant de meilleurs rapports produits - services aux clients par rapport aux concurrents. La perspective financière ou le dialogisme vise à accroître la rentabilité de l'entreprise, à la fois pour soutenir les investissements futurs et récompenser les actionnaires. La perspective sociale ou la sémiotique vise à assurer un équilibre stable entre les contributions des parties intéressées et les avantages attendus que les PME leur fournissent. En tenant compte de cette forte charge interprétative, le concept de mix de proximité de Torrès (2007) dans le cadre des PME est sollicité. Pour ce dernier, le mix de proximité est un ensemble cohérent qui crée les conditions nécessaires à l'action et à la réflexion dans une organisation centralisée, faiblement spécialisée, dotée de systèmes d'information interne et externe simples et privilégiant des stratégies intuitives et peu formalisées. Chaque perspective de performance comprend un ensemble de ressources stratégiques dont l'acquisition et le déploiement de manière synergique impliquent la possibilité de générer certains résultats. Par exemple, une augmentation des liquidités (perspectives financières) permet à l'entreprise d'embaucher davantage d'employés (perspective sociale), susceptibles d'améliorer la qualité des produits / services et, partant, d'accroître la performance des PME.

## **1.2. L'axiome de l'activité lié à un mix proximité**

### **1.2.1. Proximité intrafonctionnelle liée à la spécificité des actifs.**

En contexte de la PME, le dirigeant raisonne très souvent à court terme, privilégiant les solutions rapidement efficaces au détriment de solutions d'ordre stratégique dont les effets positifs sont moins immédiats (Torrès 2003). Au sens de Julien (2008), les approches informelles et intuitives qui spécifient la stratégie de la PME trouvent explicitement leurs fondements dans la proximité puisque le propriétaire-dirigeant est suffisamment proche de ses employés-clés pour leur expliquer tout changement. Cette expérience située constitue une stratégie de court terme axée sur le pilotage à vue plutôt que l'anticipation. Ainsi, son champ d'action se limite souvent à l'environnement immédiat puisque c'est à ce niveau qu'il pense avoir la plus grande marge de manœuvre et disposer d'une plus grande contrôlabilité des conséquences de ses actions. Ce qui se comprend d'autant que dans ce processus, les médiations sémiotiques sont des porteurs de modèles socioculturels (Tsoukas et Chia 2002). La polyvalence d'Armitage et al. (2016) ne peut s'exercer que si le dirigeant et les membres de l'entreprise sont en contact permanent. La proximité entre les acteurs facilite la polyvalence en faisant de chacun d'eux, un participant des problèmes multiples qui se posent aux autres membres. Ce qui induit une meilleure connaissance et une plus grande sensibilisation à la complexité. La proximité favorise la polyvalence et donc l'absence de décomposition fonctionnelle. De son côté, Torrès (2007) retient la notion de proximité intra fonctionnelle des PME.

### **1.2.2. Proximité temporelle liée à la fréquence des contacts**

Les médiations sémiotiques construisent au sens Lorino et al. (2011), un monde commun de possibilités pratiques, partagé par les divers participants à la situation, qui favorise les interactions sociales et l'intelligibilité mutuelle. Le dirigeant arrive donc à enrôler par l'aspect intuitif de la formulation stratégique, la rapidité avec laquelle les décisions sont exécutées, ainsi la préférence pour la flexibilité, de souplesse, de réactivité, tous les acteurs comme une conscience commune que Torrès (2007) qualifie de proximité temporelle. Cet effet de microcosme illustre également le fait que la petitesse de la taille engendre souvent une augmentation de la fréquence des événements susceptibles de perturber l'activité décisionnelle du dirigeant (Torrès (2003).

### **1.2.3. Proximité hiérarchique : gestion de l'incertitude**

Au niveau de la PME, le fait que toutes les fonctions sont encapsulées ou du moins très fortement reliées au propriétaire-dirigeant appelle deux remarques. Premièrement, s'il n'y a pas de «vérité comme correspondance», il ne peut y avoir une validation pragmatiste des hypothèses, à travers leurs effets pratiques (Lorino et al. 2011). Au plan décisionnel, on observe également une forte imbrication entre les décisions de finalisation (stratégiques), d'animation (administratives) et d'exploitation (opérationnelles). À l'élaboration des mémoires d'une PME, on se limite souvent aux souvenirs personnels du patron, le capital de l'entreprise constitue sa fortune personnelle et les biens de l'entreprise sont ses objets personnels (Torrès 2003 ; Bernard et Culié 2016). Pour des raisons fiscales (Ngantchou 2005), comptables (Ngantchou 2013) et de compétences (Dagou et al. 2018) par exemple, le recrutement est l'affaire exclusive du dirigeant qui par auréole, choisit prioritairement dans sa famille puis dans ses relations s'attachant ainsi les services de subordonnés qui leur seront personnellement dévoués.

. Tsoukas (2009) souligne qu'un énoncé a un potentiel à signifier, mais son potentiel est réalisé grâce à la réponse d'un autre. Ainsi, les intentions du dirigeant sont mieux comprises comme un texte interprété puis réinterprété par les destinataires. Cette centralisation de la PME peut être interprétée comme une **proximité hiérarchique** (Torrès 2007).

En définitive, la forte centralisation des modes de gestion de la PME ainsi que la faiblesse de sa ligne hiérarchique sont des caractères qui ne peuvent que se renforcer dans un contexte de proximité.

### **1.3. La théorie de coûts de transaction en contexte PME**

Les travaux sur la théorie des coûts de transactions s'inscrivent dans une optique où le fait d'internaliser un ensemble de contrats permet d'économiser les coûts associés aux transactions marchandes (Williamson 1981). En effet les organisations existent parce qu'elles constituent un mode de coordination économique alternatif au marché : le recours au marché entraîne des coûts qui sont supérieurs au recours à l'organisation. L'entreprise se développera tant que les coûts de transaction seront supérieurs aux coûts d'organisation internes. Suivant Ghertman (2003), le niveau des coûts de transaction dépend de la nature des transactions dont Williamson perçoit trois attributs à savoir la spécificité des actifs, l'incertitude et la fréquence. Pour se prémunir contre des coûts de transaction élevés dus à l'opportunisme des agents, aux différentes formes d'incertitude ou à une fréquence élevée, il semble nécessaire que les dirigeants de PME et leurs collaborateurs aient des engagements réciproques crédibles.

Selon Meyssonier (2015, p. 37), au premier stade de développement de la PME, celle-ci est la projection de son dirigeant. Elle est caractérisée par un fonctionnement informel, une supervision directe. En effet, le contrôle et la coordination peuvent être réalisés par le biais d'interactions fréquentes et informelles. Elle connaît des dysfonctionnements internes en raison de l'incongruence, d'une part par sa taille et les problèmes à prendre en charge et, d'autre part, un management souvent intuitif et extrêmement personnalisé qui augmente les coûts de gouvernance avec la taille (Duréndez et al. 2016). Ainsi la formalisation des procédures devient indispensable. Les PME pourraient tirer avantage de l'utilisation de contrôles informels qui s'appuient sur des valeurs organisationnelles et sont moins coûteux que les contrôles formels. Suivant Williamson (1999), la théorie des coûts de transaction décrit l'entreprise non pas en termes technologiques, en tant que fonction de production, mais en termes d'organisation, en tant que structure de gouvernance. L'unité de base de l'analyse du succès des PME par la mobilisation des outils de gestion, deviendrait alors la transaction que cette structure de gouvernance est censée produire. Par transaction, on entend tout transfert de droits d'usage sur des biens et des services entre unités

technologiquement séparables (Everaert et al. 2010). En effet quel mode de gouvernance (le marché, le clan ou la hiérarchie) choisit le dirigeant selon la nature de la transaction et le comportement des collaborateurs ? Compte tenu de la complexité des transactions, dans quelles conditions les PME ont-elles intérêt à concevoir les outils de pilotage notamment les tableaux de bord dont elles ont besoin, et dans quelles conditions a-t-elle intérêt à le produire elle-même ? Autrement pour Brothiers et Nakos (2004), le critère déterminant dans la réponse à la question de “ faire ou faire faire ?” est le coût. Or, le coût de la transaction est, selon Williamson, fonction de deux paramètres : la rationalité limitée et l’opportunisme des agents économiques (Ghertman 2003). Le système de gestion des PME est caractérisé par un turnover élevé susceptible d’engendrer des comportements opportunistes soit du dirigeant envers ses collaborateurs ou vice versa. Quant à la nature de la transaction, elle est liée à la façon dont le dirigeant amène ses collaborateurs à travailler avec les outils dont dispose son entreprise, selon les compétences, les interactions (la fréquence des relations) et l’incertitude.

## 2. LA METHODOLOGIE DE L’ETUDE ET RECUEIL DES DONNEES

Pour Romano (1989), il est possible de mieux comprendre la petite entreprise et son interaction avec son environnement en collectant les données descriptives, puis en déterminant la théorie la plus appropriée pour expliquer son existence. La méthodologie adoptée dans cette recherche est exploratoire qualitative sur des cas intersites. Cette optique permet de trouver des similarités et des différences entre les sites. Ce qui conduit à déterminer exactement les conditions spécifiques de la survenance d’un résultat tout en facilitant la formation des catégories les plus générales (Miles et Huberman 2003, p. 308). En ce sens, la comparaison inter dirigeant et inter-entreprises est privilégiée pour constater soit une dynamique commune, soit des différences. Romano (1989, p. 35) estime que l’adaptation d’une approche d’étude de cas dans la recherche sur les PME offre la possibilité de mener des recherches exploratoires sur la manière dont elle est gérée dans le contexte dans lequel les processus sont appliqués. En l’occurrence, il peut être nécessaire que les faits aient la priorité sur la théorie, étant donné qu’il existe des doutes quant à elle. Ainsi, le nombre de cas dépend des conditions supposées exercer une influence sur le phénomène. En s’inspirant des travaux de Newby et al. (2003) et de Lewis et al. (2007), la présente étude porte sur cinq cas d’entreprises (Tableau 1). Dans ceux-ci, douze membres d’équipes dirigeantes ont été interviewés. Ils sont des comptables (33,33 %), des dirigeants (25 %), des contrôleurs de gestion (16,17 %), des responsables commerciaux (16,17 %) et une gestionnaire des opérations et des stocks.

Les entretiens ont été collectés au moyen d’un dictaphone. La durée des enregistrements était comprise entre 30 minutes et 2 Heures17 minutes avec une moyenne d’une heure. Ensuite le fichier audio obtenu a fait l’objet d’écoute et de retranscription dans son intégralité comme le suggèrent Romano (1989).

**Tableau 1 : Caractéristique des PME de l’échantillon**

Entreprise	Fonction de l’interviewé	Durée (min)	Temps de présence	Documents physiques
BATH	Contrôleur de Gestion Comptable	46 45	Une journée de travail	Support de déclinaison de la vision stratégique
BATB	Contrôleur de Gestion Comptable	61 30	Deux jours	Tableau de Bord sur

				Excel
FACTORY	Directeur Général	53	Deux jours pour les entretiens	Capture d'écran du tableau de bord
	Comptable	65		
	Gestionnaires des opérations et des stocks	65		
	Responsable commerciale	50		
MON RIZ	Directeur Général	49	2 jours pour les entretiens	tableaux physiques Excel
	Responsable commercial	137		
	Comptable	89		
CONSULT S	Directeur Général	49	3 mois	Participation à certaines activités
TOTAL	739			
61,33				

### Source : auteurs

L'analyse consiste au sens de Fourboul (2012, p. 74-75), à coder les notes de terrain tirées de l'observation ou d'entretien, noter des réflexions ou autres remarques dans la marge, trier les matériaux pour identifier des similarités (phrases, relations entre variables, modèles, thèmes, différences entre sous-groupes), isoler des modèles par grandes étapes de collection de données, graduellement élaborer un ensemble de généralisations portant sur les éléments consistants décelés dans la base de données, confronter ces généralisations à un corps formalisé de connaissances en forme de construit ou de théorie. Pour Romano (1989, p. 41), si les recherches doivent être convaincantes dans l'acquisition d'une compréhension des PME ou dans l'influence de leurs pratiques, elles doivent faire documenter de manière plus systématique ce qui se passe réellement pour réduire la possibilité d'interprétations alternatives.

## 3. LES RÉSULTATS DE L'ÉTUDE

### 3.1. Le cas de l'entreprise BAT H

#### 3.1.1. La présentation de l'entreprise et l'axiome de l'activité

L'entreprise BAT H est une Société à Responsabilité limitée (SARL) créée en 2002 exerçant dans le domaine des Bâtiments et Travaux Publics en Côte d'Ivoire. Elle est dotée d'un capital social de 3000 000 FCFA et se classe parmi les meilleures entreprises du BTP du pays. Son effectif, très hétérogène est constitué des ingénieurs, de techniciens supérieurs issus pour la plupart d'école polytechnique de renom et d'agents techniques expérimentés. Cette présence massive d'employés issus des écoles polytechniques s'explique par le tutorat<sup>1</sup> instauré dans ces écoles. En effet elle a un effectif de 115 employés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 2 milliards et dispose d'importantes immobilisations corporelles favorables à son secteur d'activité. Cela lui permettant de relever les défis modernes de la construction. L'entreprise est dotée d'une structure organisationnelle fonctionnelle. En effet elle est constituée de plusieurs fonctions rattachées à l'administrateur général : la comptabilité, les ressources humaines, la direction des travaux, qualité, sécurité et environnement, logistique et achat, la fonction contrôle de gestion insérée il y a deux ans. La direction des travaux agit en opérationnel par les conducteurs des travaux suivis des chefs de chantiers en dessous desquels se trouvent les chefs d'équipes et les ouvriers. La direction

<sup>1</sup> Système facilitant l'insertion des jeunes diplômés dans la vie active par les anciens de leurs établissements.



logistique quant à elle opérationnalise son activité par le chef mécanicien en dessous duquel se trouvent le mécanicien, le magasinier et les conducteurs d'engins. L'entreprise est dotée de plusieurs fiches processus. Sur la fiche processus de la direction générale, figure par ordre : le taux de croissance du résultat net, le taux de satisfaction des différents processus, le taux de satisfaction client, le taux de paiement des fournisseurs et le taux de satisfaction de la politique sociale. Ainsi le pilotage de l'entreprise couvre plusieurs dimensions de la performance : la performance financière (le taux de croissance du résultat net), la performance technique (le taux de satisfaction des différents processus), la performance commerciale (le taux de satisfaction des clients, le taux de paiement des fournisseurs) et la performance sociale (taux de satisfaction de la politique sociale). Il est effectué par le dirigeant qui délègue en partie le suivi des activités au contrôleur de gestion. À travers les fiches processus, le contrôleur de gestion suit quatre indicateurs : le temps (la durée du chantier), le pointage ou consommation du personnel, la consommation du matériel (le coût d'amortissement et d'entretien) le coût du chantier. Les tableaux de bord utilisés sont produits mensuellement avec un délai de production de 10 à 15 jours et intègrent divers outils de suivi : le calcul des coûts, la mesure de performance globale, des tableaux budgétaires, des tableaux de suivis des activités y sont régulièrement utilisés.

### **3.1.2. Axiome du comportement**

Le dirigeant est diplômé d'une école polytechnique occidentale et dotée de presque vingt ans d'expérience avant la création de son entreprise en 2002. Il dispose ainsi d'une qualité professionnelle reconnue par ses collaborateurs. Les propos du contrôleur de gestion « *Y a une qualité professionnelle ici c'est que l'administrateur a une grosse expérience du TP, avant de créer son entreprise, il avait presque vingt ans d'expérience et aujourd'hui dans le domaine des travaux publics, c'est une référence* » (CG BAT H). Le dirigeant a une notion du temps et se montre en exemple dans la ruse horaire de certains collaborateurs pour expliquer leur retard. Ainsi parlant de son Directeur, le comptable affirme que « *S'il te dit on se retrouve ici à 5H du matin, à 4H30 il sera déjà là entrain de t'attendre. C'est-à-dire que c'est toi-même, tu seras en retard.* » (Comptable BAT H). Il est le pilote principal de la direction de l'entreprise et du contrôle des travaux. Il détient le volet financier de son organisation et celui-ci n'est doté d'aucune fiche processus. Il partage peu sa vision et décide sur la base des rapports, des analyses et propositions de ces collaborateurs. « *Je soumetts un rapport avec mes analyses et mon explication et avec souvent des propositions. C'est lui qui dirige c'est lui qui décide en fonction des rapports qui sont mis sur la table* » (...). *Heuuh la vision est très peu, sinon jamais partagée par l'administrateur. Ce qui fait que très souvent on a tendance à ne pas savoir où est-ce qu'on va en fait* » (CG BAT H). Les relations sont clairement définies, connues et bien comprises par chaque responsable avec une hiérarchie aplanie, chaque individu est responsable de ses résultats et le contrôle (suivi de l'ensemble des activités) est en partie délégué à une personne : le contrôleur de gestion.

## **3.2. Le cas de l'entreprise FACTORY**

### **3.2.1. Présentation de l'entreprise et axiome de l'activité**

L'entreprise FACTORY est une SARL filiale d'un groupe africain qui opère dans le domaine de l'industrie agroalimentaire notamment la production et la vente du café. Elle réalise un chiffre d'affaires compris entre 150 et 500 millions et emploie 18 personnes avec une moyenne d'âge de 27 ans. L'entreprise s'est donné comme mission de démocratiser la consommation du café par la résolution du problème de l'amertume et de la teneur en caféine. De ce fait l'entreprise se propose de produire du café moulu d'excellente qualité, offrir un

service qualité/prix défiant toute concurrence, disponibilité rapide et fiable du café, célérité de la livraison, promouvoir d'autres saveurs et arômes africains compatibles avec le café. L'entreprise est en croissance. Dans cette dynamique, en proposant un café africain épicié pour des Africains, le dirigeant « *veut couvrir (...) d'abord l'Afrique, la sous-région (...) on a des présences dans certains pays.* » (DG de l'entreprise FACTORY).

La structure organisationnelle de l'entreprise est hiérarchicofonctionnelle. Le Directeur Général « encadré » par une secrétaire comptable, un magasinier et une gestionnaire des opérations a sous sa supervision deux départements. Le premier département regroupe en son sein le meunier et le conditionneur puis le deuxième département gère les différents commerciaux. L'entreprise est également dotée d'un turnover élevé tel que l'affirme le dirigeant : « *Souvent on fait avec des cas qu'on forme quand ils sont très bons ils trouvent qu'ils doivent rêver plus* ». L'entreprise dispose de deux produits: FACTORY 1 et FACTORY 2. FACTORY 1 contient deux gammes : FACTORY 1 ex 1 et FACTORY 1 ex 2. La position stratégique de l'entreprise repose sur l'innovation et l'utilisation des moyens modernes de marketing sur le marché traditionnel. En effet l'entreprise vend dans le marché traditionnel comme les autres, mais avec des outils modernes que les autres n'ont pas notamment l'animation et la récompense des tops 10 de Pareto (les 10 clients qui réalisent 80 % du chiffre d'affaires de l'entreprise). L'entreprise FACTORY poursuit donc une stratégie de différenciation orientée client et produit.

### **3.2.2. Axiome du comportement**

Le dirigeant rencontré est un ingénieur agroéconomiste doté d'une expérience professionnelle de moins de dix ans avec son entreprise. Lors de notre présence dans son entreprise, où pouvait constater son abnégation à la formation complémentaire qu'il donne à ses employés et sa passion pour la torréfaction. Ces proches collaborateurs, jeunes, moins expérimentés que lui sont « *au moins de niveau BAC +4* ». Il perçoit la performance en termes d'atteinte des résultats et d'utilisation efficiente des ressources. Pour lui son entreprise sera performante « *Si on atteint les objectifs qu'on s'est fixés c'est-à-dire de bien couvrir la sous-région d'avoir une bonne capacité de production c'est l'un de nos objectifs majeurs, de bien avoir une sécurité sociale employée bien établie, de s'approvisionner avec une facilité la plus déconcertante ou on a des milliers d'hectares de café, de nouveau produit, de nouveau client* ». À travers ses propos quatre axes de pilotage ressortent : la commercialisation dans toute la sous-région, la production, le personnel et l'approvisionnement. Divers indicateurs sont utilisés par le directeur. « *Au niveau du département financier le chiffre d'affaires, le taux de recouvrement et au niveau commercial, le taux de couverture, la capacité à faire venir de nouveau client, le taux de clients perdu, le taux de client fidélisé. Au niveau de la production, il y a la capacité de production journalière, la gestion des pannes. Il y a le rendement de la machine, on sait que le constructeur a dit qu'elle a un rendement de 78 % donc quand on est autour de 75 % ou 77 % c'est pas mal on sait que le rendement théorique d'une torréfaction c'est 80 % donc quand on chute jusqu'à 69 % on arrête tout et on regarde qu'est-ce qui ne va pas (...)* » Par ailleurs les indicateurs les plus suivis sont le prix d'achat de la matière première et les recettes. « *Le prix d'achat de la matière première peut constituer autour de 50 % de la structure de charge* ». Les outils de pilotage les plus utilisés sont les fiches de suivis dont il se sert pour actualiser les tableaux de bord. L'utilisation des tableaux de bord est à tous les niveaux de son organisation à travers un progiciel conçu selon ces attentes et ceux-ci couvrent plusieurs dimensions de la performance : la performance commerciale (les nouveaux clients, les clients perdus, le prix d'achat de la matière première), la performance financière (le chiffre d'affaires, le taux de recouvrement), la performance sociale. Lors du second passage, l'échange du dirigeant avec une entreprise de conseil afin d'obtenir un complément de

progiciel de gestion intégrée bien qu'il félicitait ses collaborateurs le passage précédent, d'avoir mis en place une stratégie de suivi des clients (sous Excel).

### **3.3. Le cas de l'entreprise MONRIZ**

#### **3.3.1. Présentation de l'entreprise et axiome de l'activité**

Créée en 2014, MONRIZ, filiale d'une brasserie est une entreprise de production, transformation, et commercialisation de riz avec un effectif de 12 personnes et un chiffre d'affaires compris entre 150 et 500 millions. L'objectif premier de l'entreprise est « *d'être parmi les premières entreprises exportatrices du riz ivoirien* » (DG de l'entreprise MONRIZ). Cette vision de l'entreprise est partagée aux autres collaborateurs de l'entreprise par le business plan. L'entreprise se distingue par son organisation interne et la qualité du produit. Elle intervient sur toute la chaîne comme le révèle le dirigeant « *c'est notre organisation, nous on intervient un peu sur toute la chaîne généralement les autres ils sont soit à la production soit à la commercialisation soit dans la transformation comme spécialisation, mais nous on apporte un appui en amont pour rassurer un peu notre approvisionnement pour nous permettre d'être efficace sur le terrain. Ensuite il y a le type de produit que nous mettons sur le marché. On met à la disposition des consommateurs un riz local qui est concurrentiel avec le riz importé en matière de goût, de propreté et tout* ».

Le pilotage sur lequel repose l'entreprise MONRIZ est une sélection d'indicateurs sous quatre axes : dossier approvisionnement, dossier commercial, dossier personnel, dossier comptable et financier. Le choix des indicateurs ne répond pas à une logique de carte stratégique directe. Cependant l'ordre suivi tel que libellé montre l'importance accordée au dossier approvisionnement et au dossier commercial. Le tableau de bord de l'entreprise contient 37 indicateurs dans un tableur MS Excel. Cependant les indicateurs du dossier comptable et financier ne semblent pas des indicateurs financiers et comptables. Il s'agit de frais de déplacement par mois, communication par mois, réparation des équipements de transformations par mois, échantillon par mois, frais de transport du riz blanc qui peuvent être regroupés en « axe technique ». Les propos recueillis auprès du dirigeant révèlent une performance en termes de résultat financier et d'atteinte des résultats du business plan « *La performance c'est un peu les résultats obtenus, les résultats financiers, les résultats au niveau des partenaires en fonction des prévisions dans le business plan.* » (DG MONRIZ.). Ce volet financier n'est pas pris en compte dans son outil de pilotage. Les outils sont produits en temps réels, par mois, trimestriellement et annuellement selon les objectifs du dirigeant.

#### **3.3.2. Axiome du comportement**

Le dirigeant de l'entreprise MONRIZ auparavant commercial d'une grande entreprise (du groupe), est ingénieur agroindustriel d'une école polytechnique, âgé de 32 ans avec une expérience professionnelle de sept ans. Le comptable, contrôleur de gestion de l'entreprise travail en free-lance sous recommandation du cabinet comptable qui suit l'entreprise. Dans le système de gestion, l'information comptable est d'abord gérée par le cabinet avant tout reporting. La gestion de son entreprise est basée sur l'utilisation de tableau de bord avant même le début effectif de son activité. Il a plus tard partagé l'outil à ces collaborateurs avec des éléments sensibles obligatoires auxquels ceux-ci pourraient ajouter des indicateurs de leur choix. Selon les collaborateurs l'aspect le plus important pour le dirigeant est le taux de profit et la protection du label à travers la qualité du produit. Lors de notre second passage dans l'entreprise, le dirigeant préparait sa sortie du groupe. Toutefois les pratiques managériales encore présentes étaient fortement guidées par le dirigeant qui remettait en cause certaines pratiques du groupe.

### 3.4. Le cas de l'entreprise BAT B

#### 3.4.1. Présentation de l'entreprise et axiome de l'activité

Exerçant dans le même environnement concurrentiel et le même secteur d'activité que BAT H, BAT B est également une SARL créée en 2011, par un ingénieur diplômé d'une école polytechnique et dotée d'une expérience solide dans le domaine du bâtiment et les travaux publics. Elle réalise un chiffre d'affaires compris entre 500 millions et 1 milliard de FCFA avec un effectif de 14 personnes. La vision du dirigeant est de faire de son entreprise une grande entreprise reconnue par la qualité de ses ouvrages. Dans le cadre de cette vision, l'entreprise s'est inscrite dans un processus de certification qualité. Cependant le mode de partage de cette vision est encore basé sur la communication orale et en janvier 2017 un contrôleur de gestion est recruté en vue de mettre en place un système d'information et suivre les activités. Le contrôleur de gestion, anciennement comptable de l'entreprise venait de finir sa formation au Master en Contrôle de gestion. Les propos du contrôleur de gestion traduisent un partage de la vision par le plan d'action (un plan d'action qui n'est cependant pas formalisé). Il énonce ceci : « *Bonh y a un plan d'action comme on peut dire par ce qu'on a une vision, cette vision est représentée en termes d'action. Chaque année on a des objectifs qu'on doit réaliser et en fonction des objectifs on a des séances de travail. Tous les jours on a nos réunions pour voir si les plans d'activités donc c'est là qu'on définit aussi les priorités de la semaine, les moyens à mettre en œuvre et ainsi de suite* ». En voulant savoir davantage sur les caractéristiques du plan d'action mise en œuvre en ce qui concerne le département comptabilité, il répond que « *le plan d'action ici n'est pas au fait formalisé, mais la comptable par exemple sait que quand elle a une facture, elle fait les étapes jusqu'à l'enregistrement de la facture* ». La structure organisationnelle de l'entreprise est fonctionnelle et constituée d'une Direction générale, d'un contrôleur de gestion, d'un service comptable, achat et logistiques. Les activités des opérationnels ne sont pas retracées par l'organigramme. Les activités des opérationnels sont directement supervisées par le contrôleur de gestion et le bureau d'étude.

#### 3.4.2. Axiome du comportement

Le pilotage de l'organisation est délégué au contrôleur de gestion qui a en charge la mise en place du système d'information et le contrôle du taux de réalisation du chiffre d'affaires. Les tableaux de bord (élaborés par le contrôleur de gestion à la demande du dirigeant) mis à disposition par le contrôleur de gestion montrent deux indicateurs : la rentabilité par chantier et le taux de réalisation du chiffre d'affaires. Ils correspondent à une logique de pilotage unidimensionnelle financière de production mensuelle ou semestrielle. En plus des tableaux de bord, l'entreprise BAT B utilise la comptabilité analytique, la gestion prévisionnelle, et le budget. Et tout cela est mis en « *terme de tableau de bord dire que voici ce qui a été réalisé voici les écarts, voici les actions d'amélioration* ». (Contrôleurs de gestion BAT B).

Le dirigeant semble laisser faire au contrôleur de gestion (le contrôleur de gestion est beaucoup partenaire de la direction générale au sens de Lambert (2005)). Cependant il est très autoritaire. Ainsi le style de management semble hybride entre l'autoritarisme et le démocratique. Le contrôleur de gestion de cette entreprise ne décide pas, ne propose pas il fait des suggestions. Il l'affirme en ces termes « *Les décisions appartiennent au DG. Mais si c'est bon hoo. Ce n'est pas bonhoo qu'est-ce que toi tu vas dire heehee parfois on lui fait des propositions sinon des suggestions* » (CG BAT B).

### 3.5. Le cas de l'entreprise CONSULT S

#### 3.5.1. Présentation de l'entreprise et axiome de l'activité

CONSULT S est une entreprise individuelle spécialisée dans le domaine des études et de la formation. Elle se présente comme un bureau d'étude dont le capital est détenu par son fondateur unique. Elle emploie en permanence 2 personnes et une personne en « stage contractuel<sup>2</sup> ». En effet ce dernier a une double rémunération. Une rémunération prime de stage et une rémunération indirecte liées aux différents marchés obtenus, exécutés et payés aux quels il a contribué. Il se présente comme coordonnateur pour l'entreprise de ces activités en dehors du directeur général. L'entreprise réalise un chiffre d'affaires annuel compris entre 30 et 150 millions. Elle ne dispose pas d'organigramme, seulement le directeur et son assistante. La vision telle que révélée par son directeur est de faire de son entreprise un empire. Le pilotage de cette entreprise n'est pas formalisé, pas d'organigramme, pas d'outil de gestion, un système d'information basée sur la communication orale *« quand il y a une information, nous disons l'information et les gens prennent l'information » (DG CONSULT S)*. Un mix de proximité lié à l'effectif. Le dirigeant est à l'afflux d'opportunité d'affaires. Il soumissionne aux marchés publics de prestation de service. Son activité principale est l'étude et la formation qu'il étend parfois à l'événementiel et aux fournitures de matériel et mobilier de bureau. Depuis la création de son entreprise en 2012 il obtient en moyenne un marché par an qu'il exécute conformément au cahier de charge, avec satisfaction des autorités contractantes. Son style de management est démocratique. Accepte et suggère les idées de ces collaborateurs et parfois s'aligne sur certaines décisions. Cependant la prise en compte effective de ces décisions dans la gestion de son entreprise est très rare. Il n'hésite pas à envoyer les membres de sa famille dans son organisation et ne fait aucune distinction entre les ressources de son entreprise et celles de sa famille. Cependant pour lui son entreprise n'est pas familiale, car lui-même il n'hérite pas et ne souhaite pas en faire un héritage par contre son deuxième collaborateur conventionnel est son épouse. Ne s'étant pas fixé de salaire, les ressources nécessaires aux besoins primaires de son domicile sont tirées directement de la caisse de l'entreprise que détient son épouse. Ainsi, l'entreprise est familiale même si le dirigeant ne l'admet pas. En effet elle répond au besoin du présent, c'est son activité, sa fonction, son métier. Force est de constater que le dirigeant connaît les difficultés de son entreprise et pour lui *« il y a plusieurs indicateurs sur lesquels il faut jouer. On craint aussi l'aspect fiscal. Par ce que si tu embauches des gens s'il y a l'impuni la fiscalité va te poursuivre, etc. or nos marchés que nous faisons on n'est pas vite payé donc on est obligé de se contenter de ce qu'on a d'abord »*. Ainsi l'aspect fiscal et les délais de paiement des marchés publics semblent être les obstacles pour le développement de son entreprise. Cependant la souscription aux marchés publics relève d'un choix et non d'une obligation. De ce fait les dirigeants ont le choix entre les marchés publics et privés. En effet, les dirigeants des PME évitent les engagements fermes et contraignants, les obligeants à se compromettre à long terme (Bernard et Culié 2016). Le futur de son entreprise l'inquiète et l'agace et à tout moment il s'interroge sur le futur de son entreprise *« Chaque jour même ce matin quand je suis seul je me pose des questions pourquoi ce n'est pas comme ça, mais quand je viens je suis seul je ne comprends pas sinon. Même la nuit j'interroge ma gestion et j'ai peur pour le futur »*. Ces propos traduisent une proximité fonctionnelle au sens de Torrès (2007). En effet avec une absence véritable de séparation de tâche entre le dirigeant et les fonctions, il se sent seul à tout faire. Il est omniprésent et révèle une certaine polyvalence même s'il s'inquiète pour le futur. Cette incertitude liée au futur ne semble pas perturber le dirigeant au point de lui prendre l'existence de son entreprise *« moi je sais où on va et qui sont ceux qui sont en face*

---

<sup>2</sup>Cette expression désigne le stagiaire qui a occupé une fonction dans l'entreprise, propose, est consulté même pour certaines décisions

*de moi. Donc quand je donne des instructions c'est des instructions très calculées ».* Par contre le dirigeant se fait une mauvaise gestion du temps, il arrive en retard sur des appels d'offres, à des rendez-vous, et ce, avant et après notre passage dans son entreprise. Il semble que le dirigeant ne vise pas la croissance, mais l'obtention d'un minimum de profit lui permettant d'assurer la survie de son entreprise et le bien-être de sa famille.

### **3.5.2. Axiome du comportement**

Le dirigeant est doté d'un niveau de formation universitaire supérieur au BAC +5 et d'une certification internationale en gestion. Cette formation lui a permis d'avoir une solide expérience dans le domaine de l'éducation formation et en entreprise notamment en micro finance. Cependant malgré ce niveau de formation, prédomine chez le dirigeant l'aspect religieux. Et pour lui aucune planification aussi efficace que soit-elle, ne peut empêcher la survenue d'un événement qui doit arriver. Ainsi le dirigeant planifie très peu ses activités et semble disposer de tout le temps pour le faire. Lors de notre présence dans l'entreprise, il est à constater que très rarement le dirigeant arrive tôt, quelque soit la planification mise en place la veille. À la question de savoir s'il utilise un tableau de bord, il reconnaît en utiliser un, mais de préciser que *« le tableau de bord n'est pas formel, mais c'est dans la tête. Les indicateurs de ce tableau-là c'est la compétence des hommes l'information à réunir et à pouvoir négocier le marché. Beuh, arriver à un moment on fait un bilan dans la tête. »*

## **4. DISCUSSION DES RESULTATS**

L'analyse des cinq cas dresse une diversité de pilotage des PME ivoiriennes.

### **4.1. Analyse comparative des cas.**

Selon le tableau 2 ci-dessous, tous les cas étudiés privilégient l'axe financier suivi de l'axe commercial. À cet effet un outil de pilotage de la PME devrait tenir compte de ces différents pilotages avec une causalité reposant sur les axes prioritaires. Les dirigeants qui privilégient la gouvernance par le marché sont avares sur les dimensions financières et commerciales de la performance. C'est le cas des entreprises FACTORY et MON RIZ. Un autre aspect de cette gouvernance par le marché pourrait s'expliquer par le regard du groupe. En effet le dirigeant s'apparente comme un responsable d'entité délocalisée et est amené à rendre compte de ses choix. Selon le même tableau la gouvernance du dirigeant de l'entreprise BAT H semble hiérarchique. Le dirigeant partage peu sa vision (faible fréquence des contacts), délègue le contrôle de certaines activités (faible incertitude) et privilégie la performance financière. À cet effet ses actifs sont très spécifiques et la compétence reconnue par les collaborateurs (opportunisme fort du dirigeant et faible des collaborateurs).

Les entreprises BAT H, MON RIZ, FACTORY et BAT B sont des entreprises en croissance. Ces entreprises présentent des similitudes quant aux caractéristiques de leurs dirigeants (tous ingénieurs), au secteur d'activité (agro-industrie pour MON RIZ et FACTORY, bâtiments et travaux publics pour BAT H et BAT B) et à la vision. Les dirigeants privilégient la croissance, l'autonomie et la pérennité de leur entreprise. La performance par la rentabilité et la satisfaction des clients. Ces entreprises ont toutes franchi le cap des cinq années. La présence des outils de pilotage formalisé pourrait s'expliquer par le profil des dirigeants (ingénieurs de formation avec expérience acquise dans les entreprises managériales) et par les secteurs d'activités (le bâtiment et l'agro-industrie). Ces secteurs sont caractérisés par des activités à forte dominance de calcul de coûts, forte utilisation de la comptabilité analytique.

**Tableau 2 : Synthèse des cas selon les axes de pilotage**

PME	Axe d'activité	Axe du comportement du dirigeant	Axe prioritaire pour le dirigeant	Observation
FACTORY	- Achat d'une technologie de pilotage adapté - Conception par les collaborateurs d'outils complémentaires	collaborateurs de niveau élevé issu du marché par effet de parrainage scolaire -Formation et mise en confiance des collaborateurs.	Financier et commercial	Un regard du groupe
MONRIZ	Outil de pilotage du cabinet d'expert-comptable adossé à celui du groupe.	Collaborateur de niveau élevé recruté par le marché et le cabinet comptable	Financier et commercial	L'entreprise tend à se séparer du groupe
BAT H	Outil de pilotage élaboré par le dirigeant et ses collaborateurs - Outils de marché dont l'ingénierie est remise en cause par les collaborateurs	Collaborateur de haut niveau comme le dirigeant	Financier	Contrôle partiellement délégué
BAT B	Absence d'outils de pilotage formalisés. Outil en élaboration par le contrôleur de gestion	Collaborateur de niveau moyen ( proche du dirigeant ) + marché	Financier	Contrôle délégué
CONSULT S	Absence totale d'outil de pilotage	Collaborateur très proche et familial		

**Source : auteurs**

Dans les autres entreprises notamment BAT B et CONSULT S le mode de gouvernance est respectivement hybride et clanique avec une préférence pour la dimension financière de la performance. En particulier, le modèle de pilotage de CONSULT S repose sur la communication orale, un système d'information non formalisée malgré que le dirigeant ait un profil de gestionnaire de haut niveau ayant assez d'expérience puis un mix de proximité lié à la taille. À un moment donné de la vie de son organisation, au jour le jour il produit, utilise, structure et mesure l'avenir de son organisation dans sa tête.

## 4.2. Les modes d'organisation de l'activité des PME

### 4.2.1. Des outils invisibles: l'enquête et la proximité intra fonctionnelle

Le modèle de pilotage du cas CONSULT S n'est ni formelle ni formalisés que le dirigeant produit utilise et consulte en temps réel dans sa tête, pratique à l'opposé de ce que Tsoukas (2009) et Ngongang (2013) préconisent. Il correspond en majorité à des entreprises en phase de démarrage, une durée d'existence inférieure à trois ans avec un chiffre d'affaires inférieur à

trente millions ce qui correspond aux micro-entreprises. Ces entreprises parfois non formelles qui « *emploient* » parfois assez de personnes paient la patente et ne se considèrent pas comme des entreprises, mais des « *faiseurs de petites activités, de métier pour survivre* », ce que Condor (2012) nomment des « *gazelles* ». Ce mode d'organisation reste un choix délibéré du dirigeant dans le présent cas. Un dirigeant expérimenté ayant un niveau de formation élevé en sciences de gestion, certifié dont son entreprise réalise un chiffre d'affaires au-dessus du seuil su indiqué avec une durée d'existence de plus de 6 ans comme l'entreprise BAT B. Ici, c'est l'acte d'autorité ou ordre du dirigeant qui tient lieu de mécanisme interne de coordination comme le suggère Bernard (2019). Ainsi le dirigeant se trouve à l'opposé de l'enquête, comme processus collectif résultant d'échanges permanents entre les sujets. Sa participation active à la transformation concrète de la situation n'est pas considérée comme une modalité d'observation, mais comme une alternative récurrente ayant donc un cycle de vie au sens de Davila (2005). Le mode d'organisation qui prévaut est la hiérarchie d'autant que les relations durables se construisent au fil du temps autour du dirigeant.

#### **4.2.2. Des pratiques classiques : le dialogisme et la proximité hiérarchique**

Le contrôle de gestion traditionnel, classique correspond au contrôle basé sur la mesure unidimensionnelle financière de la performance. Il correspond au modèle de pilotage de l'entreprise BAT B. Celui-ci met l'accent sur le taux d'exécution de son chiffre d'affaires, la rentabilité, le suivi en temps réel de la trésorerie correspondant à une priorité accrue, voire totale, à la dimension financière. Tsoukas (2009) soutient que cette vérité ne naît pas dans la tête d'un individu comme chez CONSULT S, mais entre des personnes la recherchant collectivement dans un processus d'interaction. En transposant cela au mode de gestion de la PME, le processus est fortement centralisé, voire incarné par la personne du dirigeant-proprétaire. En effet, la forte centralisation du pouvoir du propriétaire-dirigeant ne peut s'effectuer que dans des conditions de forte proximité et dans le cadre d'une structure compacte selon Davila et Foster (2008). C'est parce qu'il est présent auprès de ses salariés et donc légitime (Bernard et Culié 2016), que le dirigeant accroît sa domination hiérarchique. La faible dimension des PME facilite donc la fréquence des contacts directs et personnels ainsi qu'un style de commandement orienté souvent vers les tâches et les personnes. Chaque énoncé du dirigeant est individuel, mais chaque sphère dans laquelle il est utilisé développe ses propres types relativement stables de ces énoncés. Ainsi la performance (financière, sociale et commerciale) se co-construit par des énoncés. La performance s'obtient par la contribution des différents partenaires tant immédiat (les salariés à travers la mise en place et l'exécution des processus), interne (fournisseur, amis ou relations) et externe (implication des partenaires surtout pour la réduction des slack). Le mode d'organisation est ici le marché pour que l'échange soit nourri.

#### **4.2.3. Un benchmarking de pratique de gestion, sémiotique, proximité temporelle**

Les PME sont un point de rencontre entre plusieurs individus au sens large : des entreprises, des personnes, des écosystèmes, des États qui sont en interaction afin d'atteindre les buts de tout un chacun. Lorino et al. (2011) estime en ces sens que la médiation sémiotique implique la catégorisation, non pas comme une classification statique, mais comme une porte ouverte à de nouvelles relations avec d'autres objets. À cet effet une action de l'autre induit directement ou non une quelconque action pour ou contre l'autre. Dans le pilotage de leur organisation, les entreprises BAT H, FACTORY, et MONRIZ prennent en compte les fonctions de leur entreprise et plusieurs dimensions de la performance même si elles privilégient la satisfaction clientèle et la rentabilité. C'est le cas d'Ab Rahman et Ramli (2014) qui proposent un cadre intégratif reposant les ressources et les connaissances développées face à l'incertitude pour identifier les facteurs qui déterminent les performances des PME et capturer les performances globales dans le secteur de l'artisanat. Ces dirigeants ont un niveau de formation élevé de type



ingénieur et une vision réaliste de leur activité. Et il bénéficie d'encadrement externe par les cabinets comptables et les formations des réseaux dans lesquels ils se sont inscrit notamment les structures patronales, les associations professionnelles, les chambres de commerce et d'industrie. Ce type de pilotage répond aux exigences du mode d'organisation hybride dans lequel évoluent les entreprises d'aujourd'hui.

Afin de fournir, comme le suggèrent Garengo et al. (2005), aux PME des conseils utiles et des recommandations adaptées sur la manière d'améliorer leur mode d'organisation, il est nécessaire d'examiner en détail un état de leur pratique actuelle comme entamé dans le tableau 2.

Dans les PME, lorsque le dirigeant opte pour une performance commerciale, il choisira la compétence adéquate pour son activité (forte (+) proximité intra fonctionnelle). Il accentuera son contact avec la spécificité obtenue afin de protéger leur savoir-faire de la concurrence. Ainsi l'incertitude dans la gestion de son organisation baissera puisqu'il choisit ceux vers qui il doit vendre ces produits ou services. Dans la même optique, le dirigeant sera plus rationnel dans son choix. Cela affaiblit l'opportunisme tant du dirigeant que de la compétence. Elle fera la tâche pour laquelle, elle a été retenue dans l'entreprise (Tableau 3).

**Tableau 3 : Analyse des composantes de la transaction par type de performance**

		Performance commerciale	Performance sociale	Performance financière
<b>Axiome de l'activité</b>	<b>Proximité intrafonctionnelle</b>	Fort (+)	Faible (-)	Fort (+)
	<b>Proximité hiérarchique</b>	Fort (+)	Forte (+)	Faible (-)
	<b>Proximité temporelle</b>	Faible (-)	Très forte	Faible (-)
<b>Axiome de comportement du dirigeant</b>	<b>Opportunisme</b>	Faible (-)	Fort (+)	Fort (+)
	<b>Rationalité limitée</b>	Forte (+)	Faible (+/-)	Fort (+)

Une alternative serait que le dirigeant choisisse ses collaborateurs par affinité : les membres de sa famille (parents et amis) pour une fréquence forte. Le choix des actifs n'étant pas fondé sur les compétences de ceux-ci (spécificité faible de l'actif), la gestion s'apparente risquée, car le dirigeant est rarement contredit : forte incertitude, faible rationalité et opportunisme élevé. En effet les coûts de transaction (notamment de commutation et de substitution) liés au contrôle sont moins élevés (Brouthers et Nakos 2004). Il est plus intéressé par la structuration et la contribution de la richesse créées à la famille. La proximité hiérarchique au sens de Torrès (2007) ou la fréquence au sens de Williamson (1999), est présente dans les différents types de performance recherchée par les dirigeants ci-dessous, mais elle est encore forte lorsque le dirigeant opte pour une performance uniquement financière. Dans ce dernier cas, Speklé (2001) estime que le dirigeant privilégierait les compétences nécessaires à la réalisation de son activité (spécificité forte de l'actif), mais la forte hiérarchisation réduirait la fréquence des contacts entre lui et ses collaborateurs (faible fréquence et opportunisme). Everaert et al. (2010) analysent l'externalisation de tâches comptables courantes (saisie de factures, rapports intermédiaires) et non courantes (comptabilité de fin de période, préparation d'états financiers) des PME. Pour les tâches comptables courantes, la fréquence était associée de manière significative à la sous-traitance. Dans le même temps, pour les tâches comptables non courantes, spécificité des actifs et fréquence étaient associées de manière significative.

Pour Dagou et al. (2018), ces mêmes attributs affectent également la viabilité des dispositifs de contrôle disponibles pour faire face à ces problèmes. Le degré d'incertitude influe sur l'opportunisme et la rationalité du dirigeant pour orienter le comportement et, par conséquent le mode d'organisation hiérarchique. La spécificité des actifs est pertinente car elle définit l'accès au mode d'organisation par le marché et, plus généralement, aux mécanismes disponibles pour faire face à l'opportunisme (Peel et Bridge 1998). Le degré d'impact de l'information dénote la possibilité (ou l'impossibilité) de transformer, dans le processus d'exécution de l'activité, une condition d'incertitude ex ante en une situation de compréhension partagée de ce qui constitue une bonne performance et de la manière dont cette performance peut être réalisée.

## **Conclusion**

L'objectif de cette recherche était d'explorer les pratiques de pilotage des PME à afin de mettre en évidence la nature des modes d'organisation de celles-ci à travers la théorie des coûts de transactions. Les dirigeants de PME participent activement à la construction de sens autour d'opérations stratégiques en particulier de pilotage. Ce processus de construction génère lui-même des idéologies de rationalité et d'opportunisme qui légitiment et renforcent les activités au sein des PME. La proximité met en œuvre, par la transaction entre le comportement du dirigeant et l'activité, un mode d'organisation du pilotage. Le fait que les PME répondent et construisent à la fois ces transactions stratégiques rend ces modes d'organisation particulière «endogènes». En effet, le contenu et la signification de ces transactions sont déterminés dans les performances qu'elles sont censées produire. À travers une exploration hybride, dans une démarche qualitative, un échantillon de convenance de 5 petites et moyennes entreprises de divers secteurs d'activité est sélectionné. Cette recherche permet de mettre en évidence trois formes d'organisation. Le premier concerne les pratiques d'investigation ou d'enquête et une proximité intra fonctionnelle du faite de la spécificité des acteurs en contexte de PME, pour un mode d'organisation de marché. Le second prône un dialogisme et une proximité hiérarchique afin de réduire l'incertitude pour un mode d'organisation de hiérarchie, privilégiant les conseils. Enfin, le troisième mode hybride suggère une proximité temporelle par une multiplication des contacts dans le but d'assurer une bonne médiation sémiotique des outils de pilotage. Par conséquent, les dirigeants de PME et les acteurs qu'ils impliquent dans les transactions ne doivent pas uniquement considérer comme une recherche d'efficacité, mais plutôt comme une quête de légitimité pour transcender l'informel. Au fur et à mesure que la spécificité des actifs augmente et que les possibilités d'opportunisme dans les transactions deviennent plus importantes, exacerbant ainsi un contexte déjà dynamique, le rôle essentiel du contrôle serait celui de conseils enracinés.

## **Références**

- Ab Rahman, N. A., Ramli, A. (2014). Entrepreneurship management, competitive advantage and firm performances in the craft industry: Concepts and framework. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 145: 129-137.
- Armitage, H. M., Webb, A., Glynn, J. (2016). The use of management accounting techniques by small and medium- sized enterprises: A field study of canadian and australian practice. *Accounting Perspectives* 15 (1): 31-69.

- Ates, A., Garengo, P., Cocca, P., Bititci, U. (2013). The development of sme managerial practice for effective performance management. *Journal of small business and enterprise development* 20 (1): 28-54.
- Bernard, O. (2019). L'appropriation du système de contrôle de gestion par le propriétaire-dirigeant de petite entreprise: Trois étapes en lien avec le concepteur. *Revue internationale PME* 32 (1): 101-125.
- Bernard, O., Culié, J.-D. (2016). Le dirigeant de petite entreprise sollicite une aide pour la création d'un système de contrôle de gestion: La légitimité du concepteur. *Management Avenir* 86 (4): 15-34.
- Brouthers, K. D., Nakos, G. (2004). Sme entry mode choice and performance: A transaction cost perspective. *Entrepreneurship theory and practice* 28 (3): 229-247.
- Condor, R. (2012). Le contrôle de gestion dans les PME: Une approche par la taille et le cycle de vie. *Revue internationale PME: Économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 25 (2): 77-97.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Samuel, S. (2003). Changes in the institutional environment and the institutions of governance: Extending the contributions of transaction cost economics within the management control literature. *Accounting, Organizations and Society* 28 (5): 417-441.
- Dagou, D. H. W., Dieme, M., Ipoumb, G. P. (2018). Arbitrer entre « prescrit » et « construit » pour le territoire des PME ivoiriennes, sénégalaises et camerounaises : L'analyse de l'action des compétences sur la performance. *Revue internationale de gestion et d'économie Serie A - Gestion* 4 (1): 95-121.
- Davila, A., Foster, G. (2008). The adoption and evolution of management control systems in entrepreneurial companies: Evidence and a promising future. In *Handbooks of management accounting research*, Vol. Volume 3 (Eds, Christopher S. Chapman, A. G. H., Michael, D. S.). Elsevier, 1323-1336.
- Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society* 30 (3): 223-248.
- Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of Family Business* 6 (1): 10-20.
- Everaert, P., Sarens, G., Rommel, J. (2010). Using transaction cost economics to explain outsourcing of accounting. *Small Business Economics* 35 (1): 93-112.
- Fourboul, C. V. (2012). Ce que «analyse de données qualitatives» veut dire. *Revue internationale de Psychosociologie* 18 (44): 71-88.
- Garengo, P., Biazzo, S., Bititci, U. (2005). Performance measurement systems in smes: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews* 7 (1): 25-47.
- Ghertman, M. (2003). Oliver williamson et la théorie des coûts de transaction. *Revue française de gestion* 142 (1): 43-63.
- Grant, C. M., Jeffrey, S. B., Paul, C. G. (2014). Africa, the informal economy, and the hermeneutic circle. In *Advancing research methodology in the african context: Techniques, methods, and designs*, Vol. 10: Emerald Group Publishing Limited, 133-166.
- Julien, P.-A. (2008). Trente ans de théorie en PME: De l'approche économique à la complexité. *Revue internationale PME: économie et gestion de la petite et moyenne entreprise* 21 (2): 119-144.
- Lewis, K., Massey, C., Harris, C. (2007). Learning by doing: Six dimensions of complexity in researching smes. *Qualitative Research in Accounting & Management* 4 (2): 151-163.

- Lorino, P., Tricard, B., Clot, Y. (2011). Research methods for non-representational approaches to organizational complexity: The dialogical mediated inquiry. *Organization studies* 32 (6): 769-801.
- Makanyeza, C., Dzvuke, G. (2015). The influence of innovation on the performance of small and medium enterprises in zimbabwe. *Journal of African Business* 16 (1-2): 198-214.
- Mayer-Haug, K., Read, S., Brinckmann, J., Dew, N., Grichnik, D. (2013). Entrepreneurial talent and venture performance: A meta-analytic investigation of smes. *Research Policy* 42 (6): 1251-1273.
- Meyssonnier, F. (2015). Quel contrôle de gestion pour les start-ups ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 21 (2): 33-61.
- Micheli, P., Mari, L. (2014). The theory and practice of performance measurement. *Management Accounting Research* 25 (2): 147-156.
- Miles, M.-B., Huberman, A.-M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. Bruxelles: De boeck.
- Newby, R., Watson, J., Woodliff, D. (2003). Sme survey methodology: Response rates, data quality, and cost effectiveness. *Entrepreneurship Theory and Practice* 28 (2): 163-172.
- Ngantchou, A. (2005). Distorsions fiscales et solvabilité de la petite entreprise: Evaluation à partir d'un échantillon de PME camerounaises. *Gestion* 2000 22 (6): 151-167.
- Ngantchou, A. (2013). L'influence du profil éthique du propriétaire-dirigeant sur le contenu informatif des nombres comptables. *Revue internationale PME* 26 (2): 13-36.
- Ngongang, D. (2013). Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises camerounaises. *La Revue Gestion et Organisation* 5 (2): 113-120.
- Nobre, T., Zawadzki, C. (2015). Analyse par la théorie de la traduction de l'abandon et du détournement d'outils lors de l'introduction d'un contrôle de gestion en PME. *Finance Contrôle Stratégie* (18-1).
- Peel, M. J., Bridge, J. (1998). How planning and capital budgeting improve sme performance. *Long Range Planning* 31 (6): 848-856.
- Romano, C. (1989). Research strategies for small business: A case study approach. *International small business journal* 7 (4): 35-43.
- Speklé, R. F. (2001). Explaining management control structure variety: A transaction cost economics perspective. *Accounting, organizations and society* 26 (4-5): 419-441.
- Torrès, O. (2003). Petitesse des entreprises et grossissement des effets de proximité. *Revue française de gestion* 144 (3): 119-138.
- Torrès, O. (2007). Approche descriptive de la spécificité de gestion des PME : Le mix de proximité. In *Management des PME, de la création à la croissance* (Ed, Filion, L.-J.). Paris: Editions Pearson Education, 23-46.
- Tsoukas, H. (2009). A dialogical approach to the creation of new knowledge in organizations. *Organization science* 20 (6): 941-957.
- Tsoukas, H., Chia, R. (2002). On organizational becoming: Rethinking organizational change. *Organization science* 13 (5): 567-582.
- Voss, U., Brettel, M. (2014). The effectiveness of management control in small firms: Perspectives from resource dependence theory. *Journal of Small Business Management* 52 (3): 569-587.
- Williamson, O. E. (1981). The economics of organization: The transaction cost approach. *American journal of sociology* 87 (3): 548-577.
- Williamson, O. E. (1999). Strategy research: Governance and competence perspectives. *Strategic management journal* 20 (12): 1087-1108.