

Quelles pratiques du contrôle de gestion dans les PME au Maroc : Etat des lieux et facteurs explicatifs

EJBARI Zouhair

Enseignant chercheur à la FSJES de Tanger
Groupe de recherche en économie et territoire (GRET), UAE, MAROC.

Nous tentons dans le cadre de cet article d'exposer les résultats d'une étude sur les pratiques du contrôle de gestion des PME marocaines.

Le modèle conçu met en interaction des variables explicatives : le profil du dirigeant, la taille et le type d'activité et les pratiques de CDG selon une double dimension instrumentale et comportementale.

Cette étude des pratiques du contrôle de gestion se veut à la fois descriptive et explicative, elle met en relief deux aspects relatifs respectivement à :

1. L'existence des outils du contrôle de gestion : comptabilité analytique, gestion budgétaire, tableaux de bord, etc.
2. Les déterminants de la production et de l'utilisation des données/informations du système du CDC des PME.

L'échantillon a été constitué de 51 PME de la région de Tanger-Tétouan.

Les résultats montrent une faible présence/existence des principaux outils et systèmes du contrôle de gestion jumelée à une utilisation très limitée par les dirigeants des données produites par les systèmes recensés aux fins du contrôle. Les dirigeants des PME enquêtées continuent de préférer ou de recourir à des systèmes informels pour le contrôle de leurs entreprises. Cependant plus la taille devient importante plus les systèmes des données du CDG se développent et se formalisent. La complexité et/ou la nature industrielle de l'activité poussent à la formalisation des systèmes de données du CGD alors que le profil du dirigeant s'avère sans impact.

Mots clés : PME, Dirigeants, contrôle de gestion, facteurs de contingence.

De nos jours, l'information est abondante, variée, multiforme et d'accès facile, tant pour le grand public que pour les organisations. L'internet, les smart phones, les tablettes etc. et leurs multiples applications en sont les principaux vecteurs de diffusion. Devant cette abondance apparente se pose de nombreuses interrogations quand à la pertinence de ces données/informations pour les utilisateurs.

Dans le champ spécifique des entreprises en général et des PME plus particulièrement, la disponibilité, l'utilité et la pertinence de l'information est depuis toujours une préoccupation majeure des dirigeants. En témoigne les soucis quotidiens des dirigeants pour la conception, la mise en place et la mise à jour des systèmes d'information de gestion (SIG) de leurs entreprises.

Le contrôle de gestion, par ses principales composantes que sont la comptabilité analytique d'exploitation, le système budgétaire et les tableaux de bord, forme le noyau dur des SIG d'entreprises. Le contrôle de gestion fait aussi l'objet de profondes mutations avec l'introduction de la dimension stratégique et la focalisation sur la valeur qui 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 où la manipulation des outils classiques du contrôle de gestion peut être qualifiée de pratique courante et de routine. Dans les PME de nombreux manquements sont relevés dans leur existence et dans l'utilisation de leurs données par les responsables de ces entreprises et plus spécifiquement les dirigeants. Aussi, il est important de s'interroger sur la situation actuelle du contrôle de gestion dans les PME marocaines à l'aube de la généralisation des nouvelles méthodes, outils et technologies de l'information et de la communication.

Notre objectif à travers cet article est d'apporter un éclairage sur les pratiques de contrôle de gestion des dirigeants des PME marocaines selon une perspective double.

- Une approche descriptive qui renseigne sur l'état des lieux de ces pratiques.
- Une approche explicative qui renseigne sur les facteurs de différenciation dans les pratiques observées.

C'est un travail, qui s'inscrit dans une perspective contingente, comme c'est le cas de nombreuses études sur le même thème dans le contexte des pays francophones. Il vise à analyser les pratiques

relatives au CDG développées dans les PME marocaines (approche descriptive) et à travers le modèle de recherche que nous avons construit, il tente d'expliquer les divergences possibles dans les pratiques de CDG des PME étudiées (approche explicative).

I. Les recherches sur le CDG dans les PME : Revue de la littérature

Plusieurs chercheurs se sont préoccupés du contrôle de gestion, d'autres ont analysé les spécificités des PME, mais les recherches relatives au contrôle de gestion dans les PME restent encore rares. A partir des années 90 et même un petit peu avant, un certain nombre de travaux portant sur l'existence du contrôle de gestion dans le contexte des PME se sont apparus. (Chapellier, 1997 ; Fernandez et al. 1996 ; Van Caillie, 2002 ; Lavigne, 2002 ; Nobre 2001, Z. Ejbari (2004), Abi Azar (2005). Ces différentes recherches sont néanmoins contradictoires, certaines mettent en évidence un bon développement des outils de contrôle dans le contexte des petites et moyennes entreprises, d'autres présentent des résultats plus nuancés.

Plusieurs de ces travaux se placent dans une perspective contingente et fournissent une première situation de l'état du contrôle de gestion (CDG) dans les PME. Dans ces travaux, une ou plusieurs variables sont avancées pour expliquer la nature du CDG. Ces variables diffèrent selon les chercheurs, il s'agirait entre autres de la taille de la PME, du profil du dirigeant, de la nature du marché et de l'état de la concurrence.

Nous allons exposer certaines de ces recherches selon un ordre chronologique et selon la dimension du CDG retenue par le chercheur : organisationnelle : telle la position dans la structure, instrumentale : les outils du CDG et managériale : la nature et la fréquence d'utilisation des données du CDG.

I.1. Position du CDG dans la structure organisationnelle

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.

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.

Marchesnay [1995] rappelle quelques caractéristiques de la PME dont 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.

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.

La fonction contrôle de gestion dans les PME est souvent sous structurée, elle est souvent assimilée à la fonction comptable ou financière. Plusieurs études montrent que, pour la plupart des dirigeants, le système de contrôle de gestion est défini, par le système de comptabilité conçu principalement pour rendre compte aux autorités fiscales. Cependant on ne doit pas considérer que la fonction de contrôle de gestion, dans une PME, n'existe pas. Dans ce contexte particulier, elle est souvent associée à d'autres fonctions.

La position dans l'organigramme est fonction du nombre de personnes et des services mis en place : d'une part, ce peut être le comptable qui élabore les budgets et utilise les techniques du contrôle, et d'autre part, c'est le dirigeant personnellement qui souhaite coordonner et suivre les activités.

I.2. Les Outils du CDG recensés dans les PME

H. Bergeron [2000], avance que 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.

Chadefaux (1991), a étudié les prévisions dans les PME de moins de 500 salariés à travers une enquête réalisée en auprès de 1000 PME. Cette étude a montré que les PME réalisent des prévisions essentiellement à court terme, et ne présentent aucun objectif stratégique.

Bescos (1991) présente à travers une analyse critique les apports et les limites des tableaux de gestion mis au point dans le cadre des PME.

McMahon et Holms (1991) ont observé que les outils financiers traditionnels tels les écarts financiers, les budgets, les systèmes de coût de revient, sont largement présents dans les PME.

Le travail de G. Bajan-Banaszak [1993], qui concerne plus les petites entreprises, 5 % seulement des entreprises sur les 893 étudiées ont une taille supérieure à 50 personnes. L'étude 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 et l'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.

Rowe, Fernandez et Picory (1994), à travers une étude réalisée dans 102 PME dont 64,3% ont un effectif inférieur à 50 salariés, ont entrepris de montrer que le pilotage des PME n'était pas dû uniquement à des décisions intuitives. Dans cette perspective, ils ont recensé une batterie d'outils de gestion très utilisés dans les PME. Le premier objet de leur recherche, affirment-ils, est de montrer que de nombreux outils de gestion existent dans les PME. Ces outils s'inscrivent dans la dimension instrumentale du contrôle de gestion. Ainsi les outils de prévision, de suivi, et d'analyse sont la concrétisation des phases de finalisation, de pilotage et d'évaluation.

- Les outils de prévision : Les outils de prévision sont matérialisés par les plans et les budgets. Il s'agissait de repérer la diffusion de ces outils dans les PME. Les taux élevés de réponses positives conduisent les auteurs à s'interroger sur le degré de confiance à accorder à ces résultats. En effet, parce que l'élaboration de certains outils (plan de formation, plan prévisionnel de rentabilité des investissements) est complexe, les taux de réponses doivent, selon eux, être plus faibles. Toutefois, ils constatent qu'il existe une relation inverse entre le degré de complexité de l'outil et son utilisation dans l'entreprise.

- Les outils de suivi : Les outils de suivi sont représentés dans les tableaux de bord. Ce recensement permet entre autres, de se faire une idée sur la variété des indicateurs que l'on trouve dans un tableau de bord de dirigeant de PME et de leur poids respectif dans l'aide à la décision. Cette étude montre que la gestion à court terme est

privilegiée tant au niveau du suivi des indicateurs de rentabilité, de la demande, que de la production.

- Les outils d'analyse : Les outils d'analyse sont matérialisés par la comptabilité analytique, ils sont la concrétisation de l'amendement du contrôle de gestion. Les résultats montrent que dans les PME, c'est la méthode des coûts complets qui est utilisée alors qu'elle est de plus en plus remise en cause par les chercheurs. De plus, le calcul des coûts est utilisé pour remplir ses rôles traditionnels de fixation des prix et de calcul de la marge.

Une étude menée sous la direction de M.Gervais dans les PME du Grand-Ouest concernant les tableaux de bord, présente les mêmes indicateurs déjà cités par Rowe et al. (1994).

La liste des outils recensés par Rowe et al. (1994) a été complétée une autre étude de ces mêmes auteurs (Fernandez et al., 1996). Les outils recensés à partir de cette dernière sont : pour les outils de prévision : les plans prévisionnels des ventes, le plan prévisionnel de production ; - pour les outils de suivi : le chiffre d'affaires, le nombre de commandes, les délais fournisseurs, les stocks de matières premières; - Pour les outils d'analyse : les coûts unitaires de fabrication et les écarts sur prévision des quantités

L'étude de Chapellier (1997) est une recherche qui s'est voulue exhaustive dans la mesure où elle essaye de caractériser globalement les pratiques comptables des PME, définies en termes de production et d'utilisation des données par le dirigeant, relativement aux quatre champs suivants de la comptabilité : générale, contrôle de gestion, analyse financière et tableau de bord.

D'autres études, notamment celles de Lavigne (1999), se sont concentrées sur le champ particulier de la comptabilité générale. Ces différentes recherches en s'inscrivant dans le courant de la théorie de la contingence, ont démontré l'hétérogénéité du système comptable des PME et ont identifié certains de ses déterminants.

Nobre (2001), à partir d'une étude réalisée auprès de 86 entreprises de taille supérieure à 50 employés, précise que les outils de pilotage comme le tableaux de bord, la fixation d'objectifs collectifs, la fixation d'objectifs individuels, la détermination de résultats mensuels, la procédure budgétaire et le calcul d'écarts, sont largement répandus au sein des PME. Cet ensemble d'outils recensés forme une liste qui nous semble assez complète.

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. On observe ensuite que 66% des entreprises utilisent une seule méthode de calcul de coût. Quand aux pratiques de fixation de prix, trois méthodes sont utilisées par les PME. La première, qui est la plus courante, consiste à ajouter une marge au coût de revient 37%, quelque soit le type de coût de revient utilisé. La seconde conduit à s'aligner sur les prix pratiqués sur le marché 22%. La troisième méthode consiste à valoriser un élément de charge de référence jugé prépondérant dans le coût de revient, et à appliquer un taux de structure permettant d'intégrer les autres charges et la marge bénéficiaire 23%.

I.3. Déterminants de la production et de l'utilisation des données du CDG par les dirigeants des PME

V. Fernandez et al. (1996) analysent la nature contingente du contrôle de gestion 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 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. 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 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.

L'étude de Chapellier (1997), 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.

D'après l'étude de Nobre (2001) un système de comptabilité analytique doit être approprié aux spécificités de la PME. Bien que la majorité des PME débutent leur activité sans avoir un système de comptabilité analytique, son utilité apparaît au propriétaire-dirigeant, au fur et à mesure que l'activité se développe. Toutes les entreprises qui opèrent dans un même secteur n'ont pas les attentes identiques vis-à-vis de la comptabilité analytique. Selon la taille les moyennes entreprises ont besoin d'un système plus complexe qui leur permet de prendre des décisions sur le coût et les prix de leurs produits. Quelque soit la taille de l'entreprise un système de comptabilité analytique, simple, efficace, flexible et adapté à l'activité est fondamental pour la planification, le contrôle et la prise de décision dans l'entreprise.

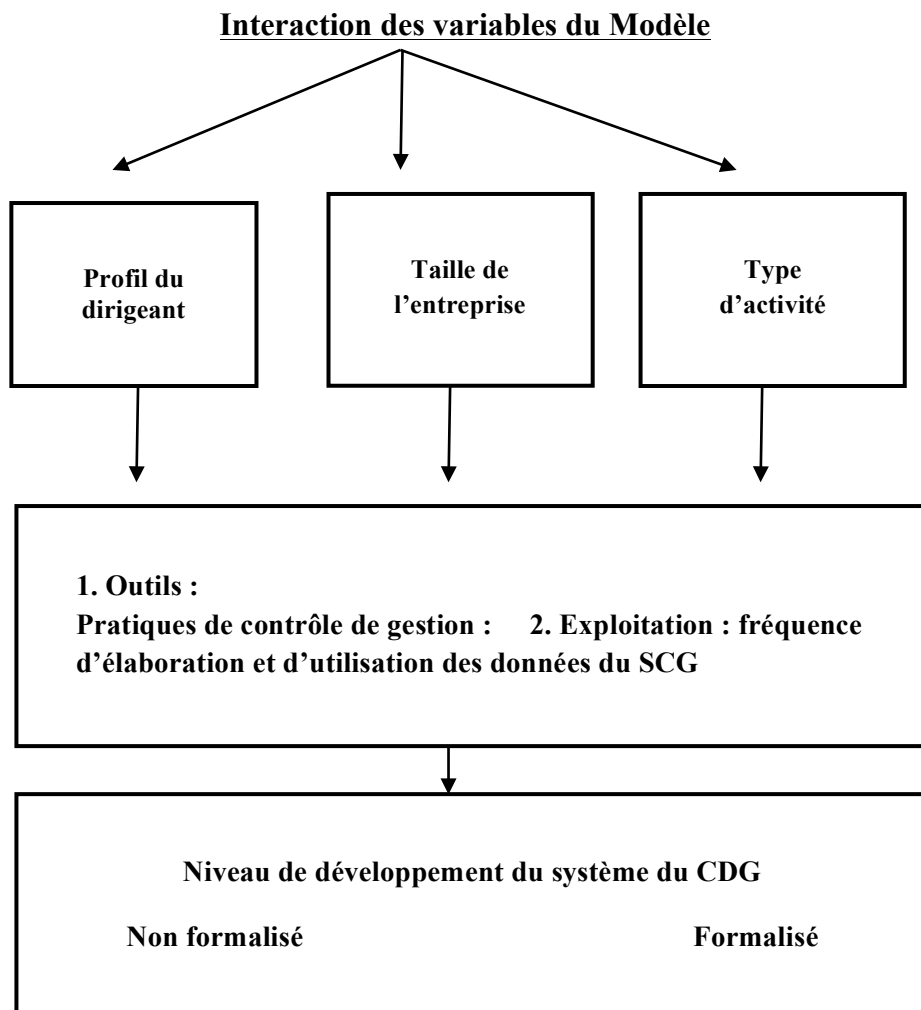
L'étude de Lavigne (2002) part quand à elle, de la consultation de données émanant de 282 PME manufacturières. Cette recherche permet de conclure que, bien que majoritairement informatisés, les systèmes d'information comptable des PME sont divers et déterminés principalement par des facteurs de contingence structurelle, dont la taille qui joue un rôle essentiel, et le mode de croissance de l'entreprise. Une hypothèse particulière liée à l'utilisation d'informations comptables de gestion est émise : les PME plus complexes et ayant des acteurs comptables plus influents adoptent davantage des pratiques de comptabilité de gestion pour favoriser la performance financière et organisationnelle des entreprises. Le calcul des coûts constitue l'une des tâches de base de la comptabilité analytique.

II. Cadre théorique et modèle de recherche.

En effet, la plupart des travaux ci-dessus mentionnés se situent dans une perspective contingente et 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. Notre travail, toujours dans une perspective contingente, vise à analyser les pratiques de CDG développées dans les PME marocaines qui ont été peu étudiées jusqu'à maintenant.

Cependant, il nous faut préciser au préalable le modèle et les hypothèses retenus dans le cadre de cette recherche. En effet pour

expliquer les pratiques des dirigeants de PME par rapport aux pratiques de contrôle de gestion nous retenons le modèle ci-dessous :



Ce modèle dispose de trois variables explicatives qui sont : le profil du dirigeant, la taille de l'entreprise et le type d'activité.

L'opérationnalisation Les variables indépendantes/explicatives du modèle de recherche peuvent être affinées comme suit :

Version affinée des variables indépendantes du modèle de la recherche

<i>Taille</i> 1-Très Petite entreprise 2-Petite entreprise 3-Moyenne entreprise	<i>Type d'activité</i> 1-Simple 2-Semi-complexe 3-Complexe	<i>Profil du dirigeant</i> 1-Age 2-Formation 3-Objectifs poursuivis
--	---	--

La variable dépendante que sont les pratiques de contrôle de gestion est approchée selon une dimension instrumentale que sont les outils de CDG et une dimension comportementale en l'occurrence la fréquence d'élaboration et d'utilisation des données du CDG.

L'hypothèse de base du modèle est la suivante :

Les pratiques du contrôle de gestion des PME sont dépendantes du profil du dirigeant, de la taille de l'entreprise et du type de son activité. Des variables affinées du modèle, on déduit les hypothèses dérivées suivantes :

Code	Hypothèses formulées
H1	Plus la taille de l'entreprise est importante plus son système de CDG est formalisé
H1.1	Plus l'effectif de la PME est élevé, plus son système de CDG est formalisé
H1.2	Plus le chiffre d'affaires de l'entreprise est élevé, plus son système de CDG est formalisé
H2	Plus les activités de l'entreprise sont simples plus son système de CDG est peu formalisé.
H2.1	Les PME relevant du secteur industriel présentent un système de CDG plus formalisé que les PME commerciales ou de services.
H2.2	Plus l'entreprise a une orientation marché export, plus son système de CDG est formalisé.
H2.3	Plus l'entreprise développe plusieurs activités, plus son système de CDG est formalisé.
H2.4	Les entreprises ayant des systèmes productifs en série ou de production sur commande indépendante développent des système de CDG plus formalisés
H3	que les entreprises de production sur commande de sous-traitance.
H3.1	Le système de CDG des PME est largement tributaire du profil de son dirigeant.
H3.2	Plus le dirigeant de la PME est jeune, plus son système de CDG est formalisé.
H3.3	Les dirigeants de formation économiques et de gestion ont des systèmes de CDG plus formalisés que les dirigeants autodidactes ou de formation technique.
H3.4	Les dirigeants qui poursuivent des formations ou des stages en gestion ont des systèmes de CDG plus formalisés.
H3.5	Plus les objectifs du dirigeant sont clairs plus son système de CDG est formalisé.
H3.6	Plus les objectifs du dirigeant sont clairs plus son système de CDG est formalisé.
	Les dirigeants qui poursuivent en priorité l'objectif de rentabilité disposent de SIG plus formalisés que les autres
	Le dirigeant qui poursuit en priorité l'objectif de croissance dispose d'un système de CDG plus formalisé.

III.1. Définition de la 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 [livre blanc PME ;B. Duchéneaut 1995 ; P.A. Julien 1994; CEPME 1991 ; D. Taddei, B.Coriart 1993 ; J. Stanworth, G.C. Chapman 1991 ; G. Forsyth et al, 1991 ; Commissariat général du plan 1989 ; G. Hirigoyen 1984]. Les critères quantitatifs permettant de mesurer la taille sont : l'effectif, le chiffre d'affaires, le montant de l'actif. L'effectif est le critère le plus retenu

par les chercheurs et le plafond de 500 personnes constitue la limite pour définir les PME. Des critères qualitatifs sont aussi pris en compte pour affiner la définition de la PME dont principalement le type de propriété et le degré d'indépendance. Ainsi, on considère comme PME les entreprises qui sont indépendantes par rapport à des groupes ou à de grandes entreprises et dans la plupart des cas, de nature familiale.

Dans le cadre de notre étude, Les PME sont définies **comme « toute entreprise indépendante qui emploie moins de 200 salariés, qui est gérée par son ou ses propriétaires et qui n'a pas de position dominante sur son marché ».**

La répartition des entreprises de l'échantillon selon les valeurs prises par les variables indépendantes

Taille de l'entreprise		Type d'activité de l'entreprise		Profil du dirigeant	
Valeur	Effectif	Valeur	Effectif	Valeur	Type
Très petite	34	Simple	37	Âge	Génération
Petite	11	Semi-	8	Formation	Type et
Moyenne	6	complexe	6	Objectifs	niveau
		complexe			R, I, C, S
Total	51		51		51

III.2. Les pratiques du contrôle de gestion

Les entreprises doivent faire face aujourd'hui à un environnement de plus en plus hostile, complexe, incertain et en perpétuelle mutation: les concurrents sont plus nombreux, les clients plus exigeants. Face à la mondialisation et à la concurrence qui se durcit, les entreprises doivent développer leurs outils de contrôle de gestion. Comment approcher les pratiques de contrôle de gestion au sein des PME ?. Est ce que par recensement des outils mais lesquels, par l'existence d'une entité en charge de cette tâche ou par la fréquence de production et d'utilisation des données de gestion.

En se référant aux travaux de Moisdon (1997), il importe de faire plusieurs distinctions. Un outil de gestion n'est pas une règle dans la mesure où une règle peut être informelle : elle peut être justifiée par l'expérience ou le savoir-faire par exemple, et rester tacite alors qu'un

outil de gestion sera formalisé. Un outil de gestion est une «formalisation de l'activité organisée ».

Les outils de CDG sont nombreux et toute étude ne peut prétendre les approcher dans leur totalité. Nous pouvons cependant affirmer que les outils de base du système du CDG sont la comptabilité des coûts, les prévisions/budgets et les tableaux de bord de gestion.

III.2.1. La comptabilité analytique et les techniques de calcul de coûts

Le calcul des coûts joue un rôle fondamental dans tout système de contrôle de gestion. Il assure la cohérence de l'action par rapport aux objectifs globaux, Et l'allocation des moyens au sein de l'entreprise pour atteindre ses objectifs par un langage simple, commun et clair.

Le calcul des coûts permet de quantifier les objectifs, de valoriser les moyens mis en œuvres, et de montrer les résultats obtenus ou prévus par produit. Enfin, c'est un outil pour la prise de décision que le manager ne doit pas sous estimer. N'étant généralement pas obligatoire comme pour la comptabilité générale, la raison d'être de la comptabilité analytique est son utilité. Dans le contexte des PME, la connaissance des coûts est essentielle pour la compétitivité des PME dans l'environnement actuel et le contrôle des décisions et des actions permet de mieux orienter les décisions.

La comptabilité des coûts devient nécessaire dès que la complexité de l'activité de l'entreprise va en croissant. La comptabilité générale à elle seule ne suffit plus, celle-ci est généralement vécue par les entreprises comme une contrainte plutôt que comme source de renseignements utiles à la gestion KEISER (1994). Les objectifs assignés à la comptabilité des coûts, appelée aussi comptabilité de gestion et comptabilité analytique, peuvent globalement s'énumérer comme suit : l'analyse des performances de l'entreprise, l'évaluation des stocks, la production des informations aux fins du contrôle de gestion et l'aide à la prise des décisions de gestion.

Les méthodes de calcul des coûts sont nombreuses et en évolution, de même, leur champs d'application ne cesse de s'élargir. Pour BURLAUD et SIMON (1985), l'analyse des coûts et le contrôle de gestion sont à la fois fruit et source d'une évolution économique et sociale. Les méthodes de calcul des coûts les plus fréquentes sont : le coût complet, les coûts partiels, l'imputation rationnelle des charges fixes et les coûts standards. D'autres méthodes plus récentes sont

apparues récemment telle que la méthode ABC qui est venue inverser la logique de calcul des coûts. Désormais, on part du produit pour arriver au coût au lieu de partir des coûts pour arriver au produit LEBAS (1994).

Le calcul des coûts, outre sa fonction légale d'évaluation des stocks, est une source fondamentale de production de l'information aux fins d'une gestion rigoureuse de l'entreprise notamment aux niveaux des prévisions et des contrôles. Les techniques de calcul des coûts sont en constante évolution et chacune d'elles répond à des préoccupations particulières. Il est généralement recommandé aux entreprises de mettre en place des systèmes de calcul de coûts plurifonctionnels COOPER, KAPLIN (1989), KIPFER (1991). En outre, le développement de l'outil informatique a rendu ce type de système réalisable et accessible à des coûts supportables par les PME.

III.2.2. La gestion budgétaire

La gestion budgétaire, de part l'importance des fonctions qu'elle remplit, constitue un outil de plus en plus déterminant de la qualité du management et de la performance d'entreprises. Elle constitue à côté de la comptabilité des coûts le noyau dur du contrôle de gestion. Pour J, MEYER (1979), la gestion budgétaire est une véritable technique de l'administration des entreprises. Elle est, pour d'autres auteurs, KOONTZ, O'DONNELLS (1980), BOUQUIN (1994), l'outil de contrôle fondamental des entreprises.

Plusieurs définitions de la gestion budgétaire sont proposées dans la littérature en gestion. Nous retenons celle de J, MEYER pour qui, « la gestion budgétaire s'appuie sur des prévisions, fonction des conditions intérieures et extérieures à l'entreprise. A partir de ces prévisions, les responsables de l'entreprise reçoivent après accord, des attributions – programmes et moyens – pour une durée limitée – en valeur (et en quantité si possible). Un rapprochement a lieu régulièrement entre ces budgets et les réalisations afin de mettre en relief les différences qui en découlent. L'explication et l'exploitation de ces écarts, constituent le contrôle Meyer (1979). Dans les entreprises, trois catégories de budgets sont généralement identifiés : les budgets directement reliés au cycle de production/vente (le budget des ventes, le budget des approvisionnements, le budget de production, etc.); les budgets d'investissement et les budgets des unités non fonctionnellement reliées à la production et à la vente (les services qui forment le staff de l'entreprise).

III.2.3. Les tableaux de bord de gestion

Le tableau de bord qui forme une composante de base du système de contrôle de gestion se définit comme « un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions» BOUQUIN (1991). Une autre définition plus explicite du tableau de bord de gestion est proposée par VOYER, P, pour qui ce tableau « est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter l'information (les indicateurs) de façon sommaire et ciblée, en général sous forme de « flash » accompagnée de reportage ventilé ou synoptique. Le tableau de bord est constitué d'un certain nombre d'indicateurs essentiels et pertinents ; il met en évidence les résultats significatifs, les exceptions, les écarts et les tendances.... ; il présente les indicateurs sous une forme compréhensible, évocatrice et attrayante, pour en faciliter la visualisation » VOYER (1994).

Les tableaux de bord s'opposent au contrôle budgétaire, à la comptabilité analytique et à la comptabilité générale pour plusieurs raisons. En effet, les données du tableau de bord ne sont pas uniquement comptables et financières, elles peuvent être de natures diverses. Les tableaux de bord sont la solution naturelle au suivi d'indicateurs physiques, d'indicateurs non produits par l'organisation, d'indicateurs sur l'environnement ou encore d'indicateurs transversaux CHIAPELLO, DELMOND (1994). Les tableaux de bord permettent une grande réactivité qui se matérialise par des délais d'élaboration rapides, des formats de présentations adaptées des informations et des consultations sommaires mais facilitant la prise de décision (données en prise directe avec les problèmes opérationnels).

Le tableau de bord se distingue aussi par la nature de la modélisation qu'il fait de l'activité de l'entreprise. Celle-ci s'éloigne des modèles comptables classiques et s'approche plutôt de l'action et des préoccupations opérationnelles de l'entreprise. Les tableaux de bord se concentrent essentiellement sur les variables clés de gestion DE GUERNY (1978). Ils cherchent non seulement à mesurer des valeurs mais aussi à comprendre les rouages de la création de ces valeurs.

Enfin, le tableau de bord se caractérise par sa grande adaptabilité au niveau de pilotage qu'il représente (tableau de bord du contremaître,

tableau de bord du directeur commercial, tableau de bord de la direction générale), à la forme de l'information qu'il contient et à la fréquence de son élaboration.

III.3. Méthodologie et conduite de l'enquête

L'échantillon de l'étude se compose de 51 entreprises dont 47 sont installées sur la place de Tanger, 3 entreprises à Larache et une à Tétouan. La collecte des données s'est faite au travers d'un questionnaire administré par nos soins. La plupart des entreprises contactées sans intermédiaire ont refusé de nous assigner un rendez-vous sous le prétexte que les informations demandées sont confidentielles. Nous avons été obligés de constituer notre échantillon par les entreprises dans lesquelles le dirigeant ou un haut responsable était connu par un ami ou un proche afin de faciliter la prise de contact.

Nous avons qualifié ce procédé de constitution de l'échantillon par la technique du relationnel de proximité. C'est une démarche répandue chez les chercheurs au travers le monde tel au Liban, ABI AZAR (2005). Trois motifs justifient le choix de cette technique : non existence d'une base préétablie de sondage ; faible ouverture des dirigeants à de telles enquêtes sans recommandation de la part de personnes de confiance. Une information pertinente. Les données de l'étude sont extraites de l'enquête menée dans le cadre de notre thèse de doctorat EJBARI (2004).

IV. Résultats et implications

Dans le cadre de ce travail, nous allons dans un premier point, dresser l'état des lieux des outils de contrôle de gestion recensés dans les PME de l'échantillon, avant d'essayer dans un deuxième point d'examiner l'existence ou non de relation de dépendances entre les variables du profil des dirigeants, de la taille et du type d'activité sur le niveau de développement des systèmes de DCG.

IV.1. L'identité des entreprises de l'échantillon

La présentation de l'identité des entreprises qui forment l'échantillon constitue la première étape de l'analyse. Nous examinerons successivement les variables de la date de création, de la forme juridique, des effectifs employés, du chiffre d'affaires et de la branche d'activité.

IV.1.1. L'âge des entreprises

Plus de la moitié des entreprises a un âge qui varie entre 2 et 10 ans, et plus de 84% des entreprises ont un âge inférieur à 20 ans. En outre 15 entreprises, soit environ 15,7% de l'échantillon, ont un âge supérieur à 20 ans. Enfin, une entreprise seulement de l'échantillon est encore en phase critique du démarrage. L'ancienneté relative des entreprises de notre échantillon est synonyme de grandes possibilités de survie de ces entreprises qui ont dans leur majorité dépassée la phase critique du démarrage et/ou du lancement.

IV.1.2. La forme juridique

Les entreprises de l'échantillon sont en majorité des sociétés à responsabilité limitée (SARL), elles représentent 74,5% des cas. Ensuite la forme juridique de la personne physique vient en deuxième position avec 15.7%. La forme juridique de société anonyme et de société en nom collectif sont peu représentées avec respectivement 5.9% et 3.9%. Ceci confirme la tendance générale observée quant à la forme juridique des entreprises marocaines, dominée par les sociétés à responsabilité limitée.

IV.1.3. Le chiffre d'affaires

32 des entreprises de l'échantillon, soit près de 79% des cas, réalisent un chiffre d'affaires inférieur à 25 millions de Dirhams. Les entreprises qui réalisent cette tranche de chiffre d'affaires sont classées par la charte des PME dans la catégorie des toutes petites et petites entreprises. La catégorie des moyennes entreprises, c'est-à-dire celles qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 25 millions de dirhams ne représente que 10% des cas.

Nous estimons que le critère du chiffre d'affaires ne fournit pas, dans le contexte marocain, une mesure réaliste de la taille des entreprises. Les sensibilités qu'il provoque chez les répondants les poussent souvent à minorer les chiffres d'affaires déclarés. Et toute analyse qui se base sur cette variable doit être relativisée.

IV.1.4. L'effectif des employés

Comme pour le chiffre d'affaires 43 entreprises de l'échantillon, c'est-à-dire plus de 84% des cas, emploient moins de 100 salariés. Cette tranche des effectifs employés correspond selon le classement de la charte des PME à la catégorie des toutes petites et petites entreprises. La catégorie des moyennes entreprises selon le critère des effectifs employés est représentée dans l'échantillon par 8 entreprises soit un peu plus de 15%.

Nous pouvons conclure que, suivant les critères du chiffre d'affaires et des effectifs employés, notre échantillon est principalement composé de la catégorie de petites entreprises (34 cas), suivi de la catégorie de toute petites entreprises (11 cas) et enfin de la catégorie de moyennes entreprises (6 cas). Cette structure de la taille des entreprises de l'échantillon colle bien avec celle des entreprises de la place de Tanger. En effet, une lecture rapide des statistiques disponibles sur la population des entreprises de Tanger indique une prédominance des entreprises qui emploient des effectifs très réduits et les gros employeurs sont les entreprises du secteur du textile et de la confection.

IV.2. Les activités des entreprises de l'échantillon

Les entreprises de l'échantillon agissent dans des branches diversifiées. En conséquence, nous avons procédé par regroupements pour constituer des groupes homogènes d'activités. Le critère de regroupement retenu est celui de la proximité et/ou de la complémentarité des activités. Ainsi, nous avons regroupé les entreprises du textile et de la confection. Celles qui travaillent dans le secteur de la construction et des travaux publics soit en tant que prestataires de services soit en tant que fabricants de matériaux de construction ou des équipements sanitaires. Les entreprises de services et de vente de matériels électriques et d'automates industriels sont regroupées à part. Enfin, le secteur de la distribution diverse regroupe des entreprises de négoce de produits tels que le bois, le gaz, le papier, l'outillage industriel etc. Le tableau suivant résume les branches d'activités des entreprises de l'échantillon.

Le dépouillement des données indique que les secteurs les plus représentés sont le textile et la confection 23.5%, la construction et les travaux publics 19.6%, la distribution diverse, les industries alimentaires et l'informatique avec 11.8% chacune. Cette structure d'activité des entreprises de l'échantillon s'approche partiellement de la structure générale des entreprises de la place de Tanger largement dominée par les entreprises de la confection et du textile et les entreprises qui interviennent dans le secteur du bâtiment.

IV.3. Le profil des dirigeants des entreprises de l'enquête

Le profil du dirigeant a été employé par plusieurs chercheurs en sciences de gestion comme facteur explicatif des comportements des entreprises en général et des PME en particulier. Dans les PME, la

personne du dirigeant, souvent propriétaire, influence largement la culture et les comportements de ces entreprises. Dans cette étude, nous avons intégré cette variable pour étudier son impact sur le développement des SDCG.

IV.3.1. L'âge, la nationalité et le sexe du dirigeant

L'âge renseigne sur la génération à laquelle appartient le dirigeant. Nous avons utilisé pour la mesure de l'âge une échelle à intervalle identique. Le tableau suivant récapitule la répartition de l'âge des dirigeants de l'échantillon :

La lecture de ce tableau indique que 51% des dirigeants sont dans la classe des matures. Les dirigeants très jeunes ne sont représentés que par un seul cas, alors que les classes des très matures et des vieux ne représentent que moins de 20%. Ces derniers sont souvent assistés dans leurs fonctions par leurs fils. En définitive, la tranche d'âge comprise entre 30 et 49 ans regroupe plus de 80% des cas. Ceci montre que, sur la place de Tanger, la responsabilité de direction d'une PME ne commence qu'à partir de l'âge de 30 ans.

L'ancienneté dans le poste du dirigeant est une variable qui montre une forte corrélation avec l'âge de l'entreprise. En effet, dans 96.1% des cas, le dirigeant de l'entreprise est son fondateur. Les dirigeants créent les entreprises et les gèrent tant qu'ils sont encore en vie. Il n'y a que la mort du dirigeant ou de l'entreprise qui les sépare. Le tableau suivant compare l'ancienneté dans le poste du dirigeant avec l'âge de l'entreprise :

Les dirigeants de notre échantillon sont à 96.1% de sexe masculin ; les femmes entrepreneuses ne sont représentées que par deux entreprises. La première dirige une unité de confection et l'autre dirige un salon de vente de produits esthétique et de coiffure. La prédominance du sexe masculin dans le monde des affaires à Tanger ne fait que refléter la tendance générale observée au Maroc en la matière.

Enfin, La nationalité des dirigeants est en majorité marocaine dans plus de 94% des cas. Les nationalités étrangères arabe et de l'union européenne ne représentent respectivement que 3.9% et 2% des cas. La faible représentation des dirigeants étrangers vient essentiellement du fait que nous avons choisi comme base de sondage les PME et que la majorité des investissements étrangers, sur la place de Tanger, sont établis sous la forme de filiales ou de succursales de grandes entreprises étrangères.

IV.3.2. L'expérience antérieure et la formation des dirigeants

L'expérience antérieure des dirigeants est riche en enseignements. Elle montre l'évolution dans la carrière et les ambitions des dirigeants. Dans notre échantillon, 40 dirigeants soit 78.4%, ont déclaré avoir eu des expériences antérieures avant de créer leurs propres entreprises. Les expériences antérieures des dirigeants sont variées et multiples. Une analyse sommaire des expériences passées montre que, plus de la moitié, soit près de 53% des dirigeants étaient des cadres (35,3%) ou des techniciens (17.6%) dans d'autres entreprises. Les autres expériences sont : Associé dans une autre entreprise (9.8%), des résidents marocains à l'étranger (7.8%), des fonctionnaires (7.8%), des ex-banquiers (2%) et des enseignants (2%). Enfin, les dirigeants qui ont déclaré ne pas avoir d'expériences antérieures sont au nombre de 11, soit 21.6% des cas. Il ressort de ces résultats que la possession d'une expérience antérieure dans une entreprise est un facteur qui encourage l'initiative d'entreprendre ; elle procure une certaine confiance pour affronter le monde des affaires.

Quant à la formation, 43 dirigeants, soit un peu plus de 84% des cas, déclarent avoir un diplôme. Par contre, 8 dirigeants, soit 15.7%, sont des autodidactes. Les types de diplômes se partagent respectivement entre l'économie et gestion 46,6% et les études techniques et professionnelles 53.7%. Le niveau d'étude des dirigeants est très variable comme le montre le tableau ci-dessous :

Les dirigeants de l'échantillon disposent d'un niveau de formation relativement élevé. Ainsi, la catégorie des études supérieures au baccalauréat compte 29 dirigeants, soit plus de 67%. Dans cette catégorie, quelques dirigeants disposent de plus d'un diplôme. La catégorie des études secondaires et du baccalauréat représente près de 28% des cas.

La formation continue, qui est censée perfectionner les compétences des dirigeants, ne concerne que 24 dirigeants, soit 47% des cas. 27 dirigeants, soit 53%, n'ont poursuivi aucune formation dans leur carrière de dirigeant. La nature de la formation continue poursuivie par les dirigeants est en majorité technique et professionnelle (60%). Les formations en sciences de gestion ne représentent que 40% des cas. L'afflux vers les formations techniques et professionnelles s'explique en partie par le fait qu'elles sont souvent proposées gratuitement par les partenaires étrangers ou nationaux des entreprises, alors que les formations en techniques de

gestion sont souvent payantes et nécessitent des compétences de base chez les participants. Il ressort de ces données que les principaux soucis des dirigeants sont l'amélioration de leurs compétences techniques à des coûts réduits. Les améliorations des compétences managériales ne viennent qu'en seconde position puisqu'elles sont coûteuses.

Nous distinguons alors trois catégories de dirigeants en fonction de leur formation : les dirigeants sans formation, les dirigeants de formation intermédiaire et les dirigeants de formation supérieure. En outre, le tri croisé de la variable âge du dirigeant avec les autres variables du profil du dirigeant fait ressortir que les dirigeants jeunes et matures sont ceux qui ont les formations les plus élevées et qui poursuivent le plus des formations continues. Nous analyserons, par la suite, l'effet du niveau de formation des dirigeants sur les SDCG.

IV.4. Données du contrôle de gestion : outils et utilisation

Les outils de contrôle de gestion des entreprises de l'échantillon se caractérisent par une grande diversité de pratiques et de situations. Nous allons présenter successivement les résultats obtenus pour les différents composants étudiés.

IV.4.1. La comptabilité des coûts

La comptabilité analytique, outil essentiel de management des entreprises, est un système qui ne se présente que dans 27 PME, soit près de 53% de l'échantillon. 24 entreprises déclarent ne disposer d'aucun système de calcul des coûts. Ces résultats sont contradictoires avec ceux obtenus lors de l'étude de la variable relative aux modalités de fixation des prix de ventes. À titre de rappel, 34 entreprises, soit 66.7%, ont déclaré établir leurs prix de vente en fonction du coût de revient majoré d'une marge bénéficiaire. En effet, toutes les entreprises de l'échantillon disposent plus ou moins d'un mode de calcul de coûts de revient qui n'est pas nécessairement formalisé. Plusieurs dirigeants se contentent de calculer des coûts approximatifs selon des procédés qui leur sont propres.

Les informations analytiques disponibles sont en premier lieu les coûts détaillés par article et/ou par produit référencé dans l'entreprise (16 cas), suivi des coûts fonctionnels globaux (8 cas) et enfin, les coûts détaillés par atelier et ou par service (5 cas). Les types de coût calculés sont: les coûts complets (18 cas), les coûts directs (12 cas), les coûts variables (6 cas) et le coût marginal (2 cas). En outre, 22 entreprises déclarent calculer le seuil de rentabilité. L'analyse de la

structure des données analytiques produites dans les PME enquêtées montre que la préoccupation principale des dirigeants est la maîtrise des coûts de revient des produits et ou des services qu'ils produisent ou qu'ils commercialisent pour établir des prix de vente qui génèrent des gains.

IV.4.2. Les pratiques des budgets et des prévisions

Sur les 12 entreprises qui disposent d'un système de budgets, 6 seulement, élaborent le Bilan et le CPC prévisionnels. En outre, le cadre budgétaire est global dans 6 entreprises. Il est ventilé par activité ou par atelier/service dont respectivement 3 cas chacun. Ces budgets ne couvrent une année civile que dans 4 entreprises. Pour les autres, la périodicité des budgets et des prévisions est courte. Elle est semestrielle dans 2 cas, trimestrielle dans 3 cas et mensuelle dans 2 entreprises. Les comparaisons des réalisations aux prévisions sont d'une fréquence mensuelle dans 9 cas, annuelle dans 2 cas et ponctuelle dans 1 seul cas.

Les budgets établis par les PME de l'échantillon

Budgets	Effectif	Fréquence
Aucun budget	39	76.5%
Trésorerie finance	9	17.6%
Vente/distribution	8	15.7%
Achats/approvisionnements	8	15.7%
Production/fabrication	7	13.7%
Investissements/projets	6	11.7%

IV.4.3. La tenue de tableaux de bord

Les pratiques de la tenue de tableaux de bord de gestion sont à l'image des systèmes de budgets et de prévisions. En effet, seulement 14 dirigeants, soit 27.5% de l'échantillon ont déclaré disposer de tableaux de bord. Les informations contenues dans ces tableaux sont principalement d'origine interne où on retrouve principalement, le chiffre d'affaires, les principaux postes de charges, les commandes encours et prévisibles. Un seul dirigeant a été très attentif aux données macro-économiques et à l'évolution de la situation des compétences distinctives de son entreprise. La fréquence de mise à jour des données des tableaux de bord est journalière et/ou hebdomadaire dans 3 cas, mensuelle dans 8 cas, trimestrielle ou ponctuelle dans respectivement 2 et 1 seul cas.

IV.4.4. L'élaboration et d'utilisation des données du contrôle de gestion

L'élaboration des données relatives au contrôle de gestion est principalement une tâche des dirigeants dans 31 entreprises. Le service comptabilité de l'entreprise s'en charge dans 17 cas. Enfin, ces informations sont sous-traitées aux comptables externes dans 4 cas. Le recours à l'outil informatique pour l'élaboration de ces données est absent dans 21 cas. Il est systématique ou ponctuel dans respectivement 18 et 12 cas. Les logiciels utilisés sont l'Excel (15 cas), des logiciels spécifiques (11 cas), le Sari (5 cas) et Ciel-comptabilité (2cas).

Les fréquences d'utilisation de ces données par les dirigeants sont variables selon le type de données produites comme le montre le tableau ci-dessous.

Fréquences d'utilisation des données du contrôle de gestion

Fréquence	Données	Les coûts		Les budgets	
Jamais		7	13.7%	37	72.5%
ponctuelle		7	13.7%	1	2%
Hebdomadaire		17	32.3%	0	0%
Mensuelle		15	29.4%	10	19.6%
Trimestrielle		4	7.8%	0	0%
Semestrielle		0	0%	0	0%
Annuelle		1	2%	3	5.9%
		51	100%	51	100%

La mesure du temps alloué chaque semaine par les dirigeants à l'utilisation des données du CDG montre une forte dispersion des pratiques comme le montre le tableau ci-dessous :

Le temps hebdomadaire alloué à l'utilisation des données du CDG par les dirigeants

Temps alloué par semaine aux données de CDG	Effectif	Fréquence
Aucune heure	4	7.8%
Moins d'une heure	14	27.5%
Entre 1 et 3 heures	18	35.3%
Entre 3 et 5 heures	5	9.8%
Plus de 5 heures	10	19.6%
Total	51	100%

Le temps alloué est une mesure personnelle fournie par les dirigeants qui ont toujours tendance à minimiser ce temps pour exprimer, devant une tierce personne, leur mécontentement sur la marche des affaires. Ainsi, selon les mesures fournies, 14 dirigeants consacrent en moyenne moins d'une heure par semaine à l'utilisation des données du CDG. 35.3% d'entre eux leur consacrent entre 1 et 3 heures par semaine. 15 dirigeants se sont déclarés très utilisateurs de ces données en leur allouant entre 3 et plus de 5 heures par semaine. Enfin, 4 dirigeants ont déclaré qu'ils ne consacrent aucun temps aux données du CDG.

Les différentes analyses descriptives approfondies ci dessus ont été l'occasion de fournir un état des lieux des outils de CDG existants dans les PME enquêtées et de renseigner sur les pratiques différenciées en matière de fréquence d'élaboration et d'utilisation des données du CDG par leurs dirigeants.

IV.5. Déterminants de production et d'utilisation des données du CDG.

Dans ce paragraphe nous allons exposer les relations significatives que nous avons dégagées des différentes analyses statistiques entre les variables explicatives et les pratiques du CDG dans les PME enquêtées. ils ont au moins confirmé l'existence de pratiques différenciées au niveau des composants des systèmes des données du contrôle de gestion.

IV.5.1. Profil du dirigeant et Systèmes de données du CDG

Les résultats de l'ACP sont globalement peu significatifs. De même, l'utilisation de la technique du scoring et les tests de corrélation ont conclu que les hypothèses relatives au profil du dirigeant n'ont pas pu être vérifiées dans leur globalité. En effet, nous n'avons pas pu relever l'existence d'aucune relation de dépendance

significative entre les variables de l'âge, de la formation et des objectifs poursuivis par les dirigeants avec le score de la variable du SDCG. L'hypothèse H3 est donc rejetée.

IV.5.2. Type d'activité et données du CDG

Les variables qui décrivent les activités des entreprises, en l'occurrence : le type et la branche d'activité, sont de nature qualitative. Nous avons synthétisé ces items dans le cadre d'une nouvelle variable de type quantitatif échelle appelée « comact ». Celle-ci mesure la complexité des processus de production des entreprises de l'échantillon en fonction du nombre des activités exercées (prestation de services, négoce, industrie). Trois niveaux de complexité ont été définis : simple pour les entreprises mono-activité, semi-complexe pour celles à la fois commerciales et de prestation de services et complexe pour les entreprises qui disposent de processus productifs adaptables.

La régression de la variable « comact » avec les scores totaux et partiels des sous systèmes de DCG en premier lieu et avec le classement de ces sous systèmes en fonction de la technique du scoring en deuxième lieu n'a abouti à aucune relation significative. Ce qui veut dire que la mesure de la complexité des activités à elle seule et telle que nous l'avons conçue, ne peut expliquer la variabilité des pratiques de CDG dans les PME enquêtées.

Cependant, il est à rappeler que la classification automatique des données a permis de relever que les entreprises prestataires de services sont généralement très peu formalisées par rapport aux entreprises commerciales et industrielles. Et sans pouvoir le prouver statistiquement, on peut confirmer que la formalisation des systèmes de DCG a une relation de dépendance significative avec le type d'activité.

En effet, le niveau de formalisation des systèmes de DCG des dirigeants va dans le sens croissant suivant : les entreprises prestataires de services, les entreprises commerciales et les entreprises industrielles. En se basant sur les résultats de la classification automatique des données on peut dire que les hypothèses H.2.1 et H.2.4 sont partiellement vérifiées.

Pour les composants du système des données de contrôle de gestion, nous avons noté que les entreprises prestataires de services sont les moins productrices et les moins utilisatrices des données comptables de gestion. Alors que les entreprises industrielles de taille

relativement importante se caractérisent par des pratiques de contrôle de gestion relativement développées.

IV.5.3. Taille de l'entreprise et données du CDG

Le CA présente avec le score total des données du CDG dans son ensemble et avec ses composants des relations de dépendance positives plus ou moins fortes. Le tableau ci dessous résume les statistiques relatives à la régression de la variable « chca » et le score total des données du CDG « stddc » :

Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	Variation de F	ddl 1	ddl 2	Modification de F signification
1	0,767	0,588	57,012	1	40	0,000

Coefficients du modèle

Modèle		Coefficients non standardisés	Erreur standard	Coefficients standardisés	t	Signification	Intervalle de confiance à 95% de B	
		B		Bêta			Borne inférieure	Borne supérieure
1	(constante)	-8,912	6,861		-1,299	0,201	-22,779	4,954
	Chiffre d'affaire TTC	21,149	2,801	0,767	7,551	0,000	15,488	26,810

Les données de ces tableaux indiquent ce qui suit :

- Equation de régression : **stddc=21.15 chca -8.91** ;
- Degré de précision, voir tableau ci-dessus (intervalle de confiance) ;
- Le coefficient de corrélation présente une valeur positive relativement forte (0.767) entre les variables du chiffre d'affaires et le sous système des données du CGG. La variable du chiffre d'affaires arrive en effet à expliquer 58.8% de la variabilité du score des données du CDG.
- Le F de Fisher calculé est égal à 57.01 qui est largement supérieur au F lu sur la table = 4.08. On peut conclure que le modèle est très significatif dans son ensemble. Ceci est confirmé par le test

marginal de Student où le t calculé pour $\hat{\alpha}$ est égal à 7.55, pour un seuil de risque nul, qui est largement supérieur au t lu sur la table à 40 degré de liberté (2.02).

On peut conclure que la taille de l'entreprise représentée par le volume du chiffre d'affaires a une relation de dépendance positive forte avec le sous-système des données du CDG.

Le critère du CA, est à l'encontre de celui des effectifs, présente des relations de dépendances significatives avec l'ensemble des sous-systèmes de gestion et d'information fonctionnels ainsi qu'avec les composants du système des données du CDG. Le CA est en conséquence, un facteur plus discriminant et très explicatif des pratiques informationnelles des dirigeants de PME.

V. Discussion et comparaison des résultats

Les résultats relatifs aux systèmes des données du CDG des PME de l'enquête montrent qu'ils sont globalement peu développés et formalisés. Les systèmes de calcul des coûts sont formalisés dans un peu plus de la moitié des PME de l'enquête. Ils sont centrés sur l'établissement des coûts complets des produits et ou des services offerts par les entreprises. Les autres dirigeants utilisent des techniques de calcul de coûts intuitives selon des démarches qui leur sont spécifiques. Les budgets et les prévisions sont des pratiques peu développées dans la mesure où moins de 25% des dirigeants en disposent. Les budgets élaborés couvrent de courtes périodes et se rapportent aux principales fonctions avec une attention spécifique portée à la trésorerie. Les pratiques des tableaux de bords sont à l'image de celles des budgets : seulement 27.5% des dirigeants en détiennent avec une fréquence de mise à jour mensuelle dans la plupart des cas. Les informations contenues dans ces tableaux de bord sont d'origine interne et se rapportent aux commandes traitées ou encours de traitement, au chiffre d'affaires réalisé et aux principaux postes de charges. Peu de dirigeants y incorporent des données extraverties.

La production des données du CDG non obligatoire est l'œuvre des dirigeants aidés principalement par les comptables internes et accessoirement par les comptables externes. Le recours à l'outil informatique pour la production de ces données est soit systématique soit ponctuel chez 58.9% des entreprises qui utilisent principalement des tableurs et accessoirement des logiciels spécifiques de comptabilité. En outre, les fréquences d'utilisation des données du

CDG sont très liées à leur nature. En effet, Le suivi des coûts et de la rentabilité sont les plus fréquents et les plus réguliers et se font selon une fréquence hebdomadaire ou mensuelle alors que les budgets sont d'une utilisation mensuelle.

Pour le test des hypothèses du modèle, il ressort que de la taille de l'entreprise est la variable la plus discriminante dans les pratiques du CDG observées suivie de la nature et de la complexité des activités des entreprises. La variable profil du dirigeant exprimée par sa formation, son âge et ses objectifs s'est avérée d'une portée explicative non significative.

Ces résultats semblent se rapprocher de ceux exposés ci-dessus, G. Bajan-Banaszak (1993), Bescos (1991) McMahon et Holms (1991), Chadefaux (1991) P. Chappelier (1997), Nobe(2001), Abi Azar(2005). Ces résultats ont relevé que dans l'ensemble, les pratiques de CDG en PME existent avec des niveaux de développement variables. Peu de dirigeants se disposent de toute production et de toute utilisation des données comptables à des fins de gestion. L'analyse des relations entre facteurs d'ordre structurel et pratiques de CDG en PME permet d'avancer que la taille de l'entreprise est sans conteste un facteur déterminant dans l'explication des pratiques du CDG des dirigeants de PME : la complexité des CDG et l'utilisation des données comptables par les dirigeants de PME augmentent avec la taille des entreprises (le seuil de la complexité croissante est celui de la trentaine de salariés). En outre le type d'activité n'est que partiellement associé aux pratiques de CDG observées dans ces PME. Par contre les conclusions sur les rapports entre le profil du dirigeant et le système de DCG ne concordent pas avec ceux de Chappelier(1997) pour qui le profil du dirigeant, et tout particulièrement sa formation et les objectifs qu'il poursuit (recherche ou non de croissance), semble exercer une influence dominante dans la détermination des propriétés objectives et subjectives des systèmes d'information comptable en PME.

Le peu de développement et de formalisation des données du CDG peut trouver une explication dans la nature même de ces informations. En effet, Kaplan (1989) a souligné dans une série d'articles et d'ouvrages fondamentaux, que les systèmes de comptabilité de gestion développés et utilisés par les entreprises ne fournissent plus les informations essentielles à la gestion. De même, MINTZBERG (1990) explique que le dirigeant peut attendre peu de choses du système d'information traditionnel formalisé et que, dans la pratique, les

gestionnaires cherchent pour une large part des données externes, actuelles, incertaines qui ont la nature d'un stimulus, ce que ne fournit pas le système de données comptables. SAPORTA (1986) souligne que « les informations classiques de type comptable essentiellement introverties, reflétant le passé et concernant des opérations précises doivent céder le pas à des informations extraverties (concernant l'environnement), de nature prospective et globale, se présentant sous une forme plus qualitative que quantitative et que les sources de ces informations sont surtout externes à l'entreprise ». SIMON (1980) précise aussi que l'essentiel de l'information nécessaire à une bonne prise de décision ne peut provenir des archives de l'entreprise ni d'un point quelconque de l'organisation mais elle concerne l'environnement extérieur et ne peut provenir que de sources extérieures.

Bibliographie

- Abi Azar J. LES OUTILS DE CONTROLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE DES PME : CAS DES PMI AU LIBAN. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom. <halshs-00581105>.
- 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, pp. 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 ? », 21e Congrès de l'Association Française de Comptabilité.
- Bescos P.L. (1991), « Les tableaux de gestion CNC : Un outil de diagnostic pour les PME ? », Revue Française de Comptabilité, no 226, Septembre, pp.42-46.
- Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, QSJ, PUF, no2892, Paris.
- Bouquin H. (1998), Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, 4^{ème} édition, Paris.
- BURLAUD A, SIMON. C. Coûts/contrôle, Vuibert Gestion, Paris, 1985.
- CEPME [1991], Les PME et leurs dirigeants, CEPME.
- Chadeaux M., Dandon O., Langevin P. [1991], « Les prévisions dans les PME », Revue Française de Comptabilité, n° 229, décembre, p. 29-35.
- Chapellier P. [1997], « Profils de dirigeants et données comptables de gestion », Revue Internationale des PME, vol. 10, n° 1, p. 9-43.
- Chappell E, DELMOND M, « Les tableaux de bord de gestion, outils d'introduction du changement », Revue Française de gestion, Jan-Fév, 1994.
- Chappell E. [1990], « Contrôleurs de gestion, comment concevez-vous votre fonction ? », Échanges, n° 92, p. 7-37.
- 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.
- Commissariat général du plan [1989], « La France, l'Europe, Xe plan : Rapport de la sous-commission PME », La Documentation Française.
- COOPER. R, KAPLIN S. « Mesurer vos coûts pour prendre les bonnes décisions », Harvard-l'Expansion, été 1989.

- Coupal M. (1994), « les PME, copie conforme de son fondateur », *Revue Organisation*, Vol 3, No 1.
- DE GUERNY et all., *Tableau de bord de gestion, ce qu'il vous faut savoir*, J. Delmas et Cie, 1978.
- Drury C., Tayles M. [1994], « Product Costing in UK Manufacturing Organization », *European Accounting Review*, n° 3, p. 443-469.
- Duchéneau Bertrand (1997), « Le profil du dirigeant de moyenne entreprise », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 95-110.
- Duchesnaut B. [1995], *Enquête sur les PME françaises*, Maxima.
- Ejbari Z. *Les systèmes d'information et de gestion des dirigeants de PME marocaines : une analyse des pratiques formelles et informelles*, thèse de doctorat, Université Mohamed V, Rabat Agdal, 2004.
- Fallery B. (1983), « Un système d'information pour les PME », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, pp. 70-76. –
- Fernandez V., Picory C., Rowe F. (1994). « Diversité, cohérence et pertinence des outils de gestion dans les PME », *Compte rendu du séminaire ECOSIP du 23 Sept*, 23 p.
- Fernandez V., Picory C., Rowe F. (1996). « Outils de gestion et espaces concurrentiels des PME », *Revue internationale des PME*, vol. 9, no 1, pp. 79-102. –
- 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.
- 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.
- Fournier C. (1995), *Techniques de gestion de la PME*, Les Éditions d'Organisation, Paris. - GROUPE de RECHERCHE en ECONOMIE et GESTION des PME (G.R.E.P.M.E.), (1994), *Les PME Bilan et perspectives*, sous la direction de P.A. Julien, Economica, Presse Inter Universitaire.
- Gervais M., (1991), *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, Economica, Paris.
- Gervais M., (1994), *Contrôle de gestion*, Economica, Paris.
- 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.
- J, MEYER., Gestion budgétaire, Bordas, Paris, 1979.
- Julien P.A. [1994], « Pour une définition des PME », in Les PME bilan et perspectives , GREPME-PE-Économica.
- Julien P.A., et Marshesnay M. (1988), La petite entreprise, Vuibert, Paris.
- Julien P.A., et Marshesnay M. (1996), l'entrepreneuriat, gestion Poche, Economica, Paris.
- Kalika M. (1987), Structures d'entreprises, Economica, Paris.
- KAPLAN R, S.(1989) « Calcul des coûts : un seul système ne suffit pas »,
- KEISER A. Comptabilité analytique et de gestion, Edition ESKA, Paris, 1994.
- KIPFER J. « Quelle comptabilité de gestion ? Pour quoi faire ? », Revue Française de Comptabilité, 226-Septembre 1991.
- KOONTZ H, O'DONNELL C., Management : principes et méthodes de gestion, Mc Craw Hill, 1980
- Lauzel P., Teller R. (1992), contrôle de gestion et budgets, Sirey.
- Lavigne B. (1999), « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », Thèse de Sciences de Gestion - Université Paris IX – Dauphine.
- Lavigne B. (2002), « Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptable des PME : une approche empirique », Actes du XXIIIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.
- LEBAS M. « Du coût de revient au management par les activités », Revue Française de Comptabilité, 258-Juillet-Août 1994. p47.
- Lefebvre E. (1991), « profil distinctif des dirigeants de PME innovatrices », Revue Internationale PME, Vol 4, No3, pp. 7-26 –
- Maeder R. (1991), « De nouvelles missions pour le contrôle », Revue Française de Gestion, janvier-février, pp.58-59.
- Marchesnay M. [1995], « ABC et CBA en TPE : CQFD », in Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon, Foucher, p. 377389.
- Marchesnay M., Fourcade C. [1997], Gestion de la PME/PMI.
- McMahon, G.P. et S. Holmes (1991), « Small Business financial management practices in North America: A literature review », Journal of small business Management, avril, pp.19-29.

- Mintzberg H. (1982), Structure et dynamique des organisations, Les Editions d'Organisation, Paris.
- Moisdon J.C. (1997), Du Mode d'Existence des Outils de Gestion, Seli Arslan, Paris,
- 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.
- Nobre T. (2001), « Le contrôleur de gestion de la PME », Comptabilité – Contrôle – Audit, Vol. 7, Mars, pp. 129-146.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », Finance Contrôle Stratégie, Vol. 4, n° 2, Juin, pp. 119-148.
- Pavitt K. [1984], « Sectoral Patterns of Technical Change : Towards a Taxonomy and a Theory », Research Policy, n° 13, p. 343-373.
- Ravnignon 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.
- SAPORTA B. « La PME face aux problèmes de l'information », Cahiers de recherche de l'IAE de TOULOUSE, n°57, 1986.
- 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. 2837.
- 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.
- SIMON H. Le nouveau management : la décision par les ordinateurs, Paris, Economica, 1980.
- 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.
- Thiétart R.A. et coll. (2003), Méthodes de recherche en management, Dunod, Paris. –

- Torrès O. (1997), « Pour une approche contingente de la spécificité de la PME », *Revue Internationale PME*, Vol 10, n°2, pp. 9-43 –
- Van Caillie D. (2002), « Enquête sur les pratiques et les besoins en matière de contrôle de gestion dans les PME wallonnes », *Cahier de Recherche*, Collection du Département de Gestion de l'Université de Liège.
- VOYER P. *Tableaux de bord de gestion*, Presses de l'Université du Québec, 1994.