



Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion

Laboratoire de Recherche : Laboratoire Interdisciplinaire de Recherche en Economie, Finance
et Management des Organisations (LIREFMO)

**Thèse pour l'obtention du Doctorat
en Sciences Economiques et Gestion**

Sous le thème :

**L'impact du contrôle de gestion sur la performance
des entreprises: cas des PME Marocaines**

Présentée et soutenue par :

Mme. Asmae EL KORCHI

Sous la direction du professeur :

M. Toufiq KARIMI

Membres du jury :

Pr. Toufiq KARIMI	P.E.S - FSJES - FES	Président
Pr. Youssef PHENIQI	P.E.S - FSJES - FES	Suffragant
Pr. Abdelbar EJBARI	P.H - FP- LARACHE	Rapporteur
Pr. Tarik JELLOULI	P.H - FSJES - FES	Rapporteur
Pr. Ahmed AZOUGAGH	P.H - FSJES - FES	Rapporteur
Pr. Mohamed AIT OUDRA	P.H - FSJES - FES	Suffragant

Année universitaire :2020/2021

Dédicaces

A mes parents, aucun mot ne pourrait exprimer à leur juste valeur le remerciement et la gratitude que je leur dois. Que dieu leur procure bonne santé et longue vie.

A mon mari Abdelkrim qui m'a encouragé tout au long de mon travail

A mon petit chou, l'étoile de ma vie « **Mohamed reda** ». Son arrivé m'a éclairé la vie et son anniversaire coïncide le jour de ma soutenance. Que dieu le garde et le protège.

A mes grandes mères, mes tantes et mes oncles ainsi que toute la famille sans oublier mes amies.

A l'âme de mon grand père que dieu le garde dans son paradis.

Remerciements

C'est un grand plaisir pour moi de remercier toutes personnes qui ont permis à ce travail d'être ce qu'il est.

Je tiens tout d'abord à remercier chaleureusement mon directeur de thèse, le professeur Toufik KARIMI qui m'a fait l'honneur de présider le jury de cette thèse. Ces qualités professionnelles et humaines, m'ont donné le courage d'aller jusqu'au bout de ce travail.

Je tiens ensuite à exprimer mes sincères remerciements à tous les professeurs membres du jury, Monsieur le professeur Tarik JELLOULI, Monsieur le professeur Ahmed AZOUGAGH, Monsieur le professeur Abdelbar EJBARI, Monsieur le professeur Youssef PHENIQI et Monsieur le professeur Mohamed AIT OUDRA. Qui m'ont fait l'honneur d'accepter d'évaluer ma thèse, malgré leurs charges académiques et surtout dans un contexte épidémique sensible.

Sommaire

Liste des abréviations.....	1
Introduction	2
Chapitre 1 : Les approches théoriques du contrôle de gestion	9
Section 1. Les filiations théoriques du modèle Financier de contrôle de gestion	10
Section 2. Les théories du modèle du pilotage	20
Section 3. La cohabitation entre les modèles de contrôle de gestion.....	43
Chapitre 2 : Les concepts clés de contrôle de gestion	50
Section 1. Les définitions et les objectifs du contrôle de gestion.....	51
Section 2. Le rôle des contrôleurs de gestion et de la fonction de contrôle de gestion	72
Section 3. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions	78
Chapitre 3 : La performance et le contrôle de gestion	89
Section 1. La présentation de la performance	89
Section 2. Les outils du contrôle de gestion	102
Chapitre 4 : La pratique du contrôle de gestion et son impact sur la performance des PME marocaines.....	146
Section 1. Le champ de la recherche : les PME marocaines	146
Section 2. La Méthodologie de la recherche.....	164
Section 3. L'analyse de la pratique du contrôle de gestion dans les PME.....	185
Conclusion générale	211
Bibliographie	215
La liste des figures	224
La liste des tableaux	225
Questionnaire.....	227

Liste des abréviations

- ABC : Activity Based Costing
- CNC : Conseil Nation de Comptabilité
- CA : Chiffres d’Affaires
- CDG : Contrôle de gestion
- CGEM : Confédération Générale des Entreprises du Maroc
- E B E : Excédent Brut d’Exploitation
- EVA: Economic Value Added
- OEC : Ordre des Experts Comptables
- OST : Organisme Scientifique du Travail
- FAC : International Fédération of Accountants.
- PME : Petite et Moyenne Entreprise
- PMI : Petite moyenne Industries
- ROI : Return On Investissement ou retour sur investissement
- TDB : Tableau De Bord
- TDBP : Tableau de bord prospectif
- TPE : Très Petite Entreprise
- RN : Résultat Net
- VA : Valeur Ajoutée

Introduction

Le contrôle de gestion est considéré depuis longtemps comme une valeur stratégique en raison de son importance, il est devenu la pierre angulaire du fait qu'il est source d'évolution et d'amélioration potentiels à tous les types d'entreprises. C'est une pratique nécessaire dans les organisations structurées et une fonction qui a pour but d'aider les responsables et les inciter à prendre des décisions stratégiques contribuant à atteindre les objectifs fixés par l'organisation.

En effet, avec la mondialisation de l'économie et l'ouverture des frontières, les entreprises se livrent à une concurrence impitoyable et acharnée pour l'écoulement de leurs produits. Pour ces raisons seules les entreprises bien structurées peuvent avoir une bonne part de marché. Chaque entreprise doit s'adapter aux changements profonds du marché et de se doter d'une panoplie des moyens nécessaire pour survivre dont l'outil de contrôle de gestion.

Le contrôle de gestion a pour mission de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés dans les meilleurs délais avec le moindre coût et une meilleure qualité, conformément aux prévisions.

Suite à l'importance de contrôle de gestion dans l'entreprise et vue la domination des PME dans le tissu économique de notre pays, notre recherche sera focalisée essentiellement sur les PME qui ont un caractère particulier.

Historiquement la recherche sur les PME a commencé à partir des années 70. A cette époque se sont identifiées les spécificités des dites PME, pour être élargies et organisées par la suite afin de constituer un objet de recherche.

Des recherches antérieures ont montré qu'une PME « ne peut plus être considérée comme un simple modèle réduit d'un archétype d'entreprise (...) elle constitue un être qui a sa propre réalité et sa propre existence »¹.

Dans cette introduction nous allons exposer successivement les principaux éléments fédérateurs de notre recherche qui sont au nombre de six : la problématique, le modèle de recherche, les objectifs, l'intérêt de sujet, la méthodologie adoptée et enfin le plan de ce travail.

1- La problématique générale et le modèle de la recherche

En ce qui concerne la problématique, il importe avant de l'annoncer de situer le cadre générale de notre recherche. En effet l'environnement actuel est caractérisé par les turbulences, la complexité et une concurrence dure. Toutes les entreprises essayent de se doter des moyens et des outils importants afin de maîtriser leurs activités et de piloter leur performance.

Chaque entreprise doit se méfier des ressources dont elle dispose et des moyens dont elle utilise pour réaliser une performance souhaitée. Ainsi une entreprise performante est celle qui suit et analyse tous ses résultats à travers un ensemble d'indicateurs qui s'inscrivent dans un système de contrôle de gestion.

En outre, notre travail vise les PME marocaines, il est certain que la pratique de contrôle de gestion au sein des PME marocaines est encore très limitée mais il

¹ Julien P.A, et Marshesnay M « La petite entreprise » Vuibert paris 1988

s'avère nécessaire de traiter ce sujet afin de déterminer l'ensemble de variables qui impactent la pratique de contrôle de gestion et de vérifier si le contrôle de gestion influence la performance des PME enquêtées. Il s'agit d'éclairer les déterminants de la pratique de contrôle de gestion au sein des PME et de vérifier si cette pratique influence la performance de la PME.

Par conséquent notre problématique peut être formulée de la manière suivante : qu'elles sont les déterminants de la pratique de contrôle de gestion au sein d'une PME ? Et qu'il est l'impact de la pratique de CDG sur la performance des PME marocaines ?

Le traitement de cette question n'est pas facile. Il importe alors de montrer la démarche suivie dans le choix des variables. Ainsi qu'après une revue de la littérature sur la pratique de contrôle de gestion dans les PME, nous avons choisi de traiter les variables suivantes: la taille, le secteur d'activité, profil dirigeant, le climat social et la performance réalisée.

Ainsi notre problématique s'articule autour des hypothèses suivantes² :

H.1.1. Le contrôle de gestion au sein des petites et moyennes entreprises est de nature traditionnel.

H.1.2. Plus les moyens humains et techniques sont suffisants plus le contrôle de gestion est développé.

H.2.1. Plus la taille est importante plus le CDG est développé.

H3.1. Plus le secteur de la PME est industriel plus le contrôle de gestion est développé.

H3.2. Plus les activités sont simples plus le contrôle de gestion est moins développé.

² Veuillez trouver le détail des hypothèses dans le 4 ème chapitre. Nous allons juste les annoncer.

H4.1. Si le dirigeant de l'entreprise est jeune le contrôle de gestion pratique est de nature développé.

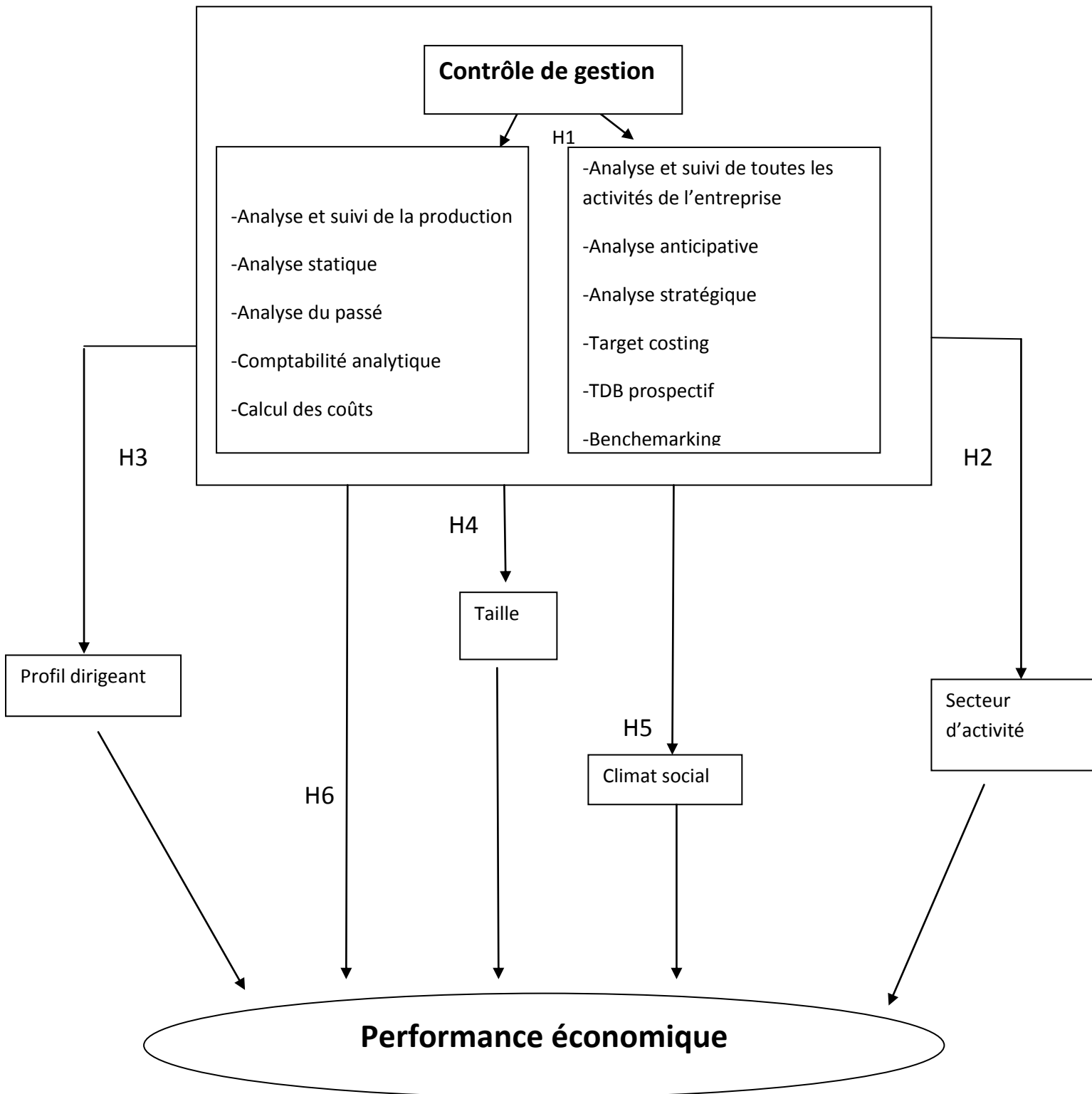
H4.2. Si le dirigeant est bien formé le contrôle de gestion est de nature développé.

H5.1. Plus le coté social de la PME est favorable plus le CDG est développé.

H6.1. Le CDG influence la performance réalisée par la PME.

Afin de comprendre et de vérifier ces hypothèses, nous avons élaboré un modèle de recherche basé sur la revue de littérature sur la pratique de contrôle de gestion. Ce modèle traduit une représentation d'un système destiné à vérifier les hypothèses proposées :

Figure1 : Le modèle de la recherche



Préparé par nous même

2- Les objectifs

Notre objectif à travers cette recherche est de montrer les différents facteurs qui ont un impact sur la pratique de CDG au sein des PME et d'éclairer la relation entre cette pratique et la performance réalisée. Contrairement aux approches classiques de l'organisation qui préconisent une vision normative et prescriptive de la réalité, le courant de la contingence stipule qu'il n'existe pas une organisation idéale et que l'efficacité est conditionnée par l'adaptation permanente à des facteurs contextuels. Il existe un très grand nombre de travaux qui relient certaines caractéristiques de structures des organisations à un certain nombre des variables aussi bien internes qu'externes. Notre travail s'intéresse aux variables internes suivantes : la taille, profil dirigeant, secteur d'activité, le climat social et la performance. Notre objectif est de vérifier l'impact de ces variables sur la pratique de contrôle de gestion au sein des PME marocaines.

3-L'intérêt de sujet

L'intérêt de notre recherche peut être scindé en trois volets :

-Un manque d'études et de travaux antérieurs sur l'impact de contrôle de gestion sur la performance et spécialement dans les PME. La plupart des travaux³ ont porté sur les grandes entreprises où le contrôle de gestion et la fonction de contrôle de gestion sont bien instaurés. D'autres travaux⁴ avaient pour objectif de comprendre la réalité de la contribution du contrôle de gestion au pilotage dans le secteur public.

-Face à un environnement instable et une concurrence acharnée entre les entreprises, les dernières sont menacées d'être marginalisées et éliminées, ce

³ SAID.A « contribution à la compréhension de l'apport de contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines » thèse de doctorat université cad i ayyad 2006

⁴ JELLOULI T « contrôle de gestion et pilotage dans le secteur public : cas des Etablissements publics marocain » thèse de doctorat université Mohamed V AGDAL 2012

qui les pousse à se doter des outils importants dans la gestion de leurs activités pour garantir leur pérennité sur le marché et d'être plus compétitives.

-Enfin on trouve la sensibilisation des dirigeants sur l'importance du contrôle de gestion au sein de leurs entités.

4- Le plan

Pour réaliser notre travail, d'une part nous allons analyser la littérature existante portant sur la pratique de contrôle de gestion et de préciser les facteurs qui ont un impact sur cette pratique. D'autre part nous allons vérifier empiriquement cette relation à travers l'élaboration d'un questionnaire, la collecte des informations, l'analyse et le traitement des données collectées. Notre travail sera exposé en quatre chapitres :

- Le premier chapitre exposera les différentes approches théoriques du contrôle de gestion. Il s'agit essentiellement des théories sur le contrôle de gestion du modèle financier au nouveau modèle de contrôle de gestion ainsi que la théorie de contingence qui cohabite entre les deux modèles ;
- Le deuxième chapitre traitera le contrôle de gestion sous ses différents concepts ;
- Le troisième chapitre sera réservé à la présentation des différents concepts de la performance et les outils de contrôle de gestion ;
- Enfin le quatrième chapitre sera consacré à l'étude empirique. Il est scindé en trois sections : La première section présente notre champ de recherche, nous allons traiter les PME d'une manière générale et les PME marocaines en particulier. La deuxième section abordera les aspects méthodologiques adoptés dans notre recherche, ainsi que les méthodes utilisées pour collecter, analyser et interpréter les données collectées. Enfin la troisième section aura pour objet d'analyser les résultats et de tester les différentes hypothèses.

Chapitre 1 : Les approches théoriques du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion d'aujourd'hui est un résultat de plusieurs travaux. Les théories des organisations ont permis de fixer les objectifs, les rôles et les enjeux du contrôle de gestion.

Les classiques sont les premiers qui ont abordé la notion de contrôle de gestion. D'autres écoles se sont succédées pour améliorer et compléter les réflexions sur le contrôle de gestion.

Depuis son apparition, le concept du contrôle de gestion n'a pas cessé d'évoluer intégrant de plus en plus des problématiques assez variées touchant à toutes les fonctions de l'entreprise. Par ailleurs, l'organisation et le fonctionnement du contrôle de gestion ont connu d'importantes mutations.

La littérature en gestion met en évidence deux modèles de contrôle de gestion à savoir : le modèle classique et le modèle de pilotage. Ces deux modèles sont influencés par les principes et les théories du fonctionnement des entreprises.

Dans ce chapitre nous allons traiter les apports théoriques les plus importants qui ont donné naissance à ces deux modèles.

Il importe d'analyser l'évolution du contrôle de gestion, en traitant les différentes approches : de l'école classique à la théorie évolutionniste. Nous allons présenter les approches du modèle classique du contrôle de gestion (section1) et ses limites justifiant le recours au modèle de pilotage (section2).

L'apport de la théorie de la contingence est considérable, elle a pu mettre le point sur l'adaptabilité du contrôle de gestion aux spécificités des entreprises. La

théorie de contingence donne une importance à la fois au modèle classique et au modèle de pilotage (section 3).

Section 1. Les filiations théoriques du modèle financier de contrôle de gestion

Face à une économie mondiale caractérisée par l'ouverture des marchés, la libération des échanges et l'avènement des nouvelles technologies, le concept du contrôle de gestion a connu d'importantes mutations. Par conséquent, l'évolution des théories des organisations a largement influencé la nature et l'évolution du contrôle de gestion.

Le modèle financier de contrôle de gestion regroupe plusieurs théories : La théorie classique, la théorie néoclassique, la théorie d'agence, l'approche cybernétique.

Nous allons aborder les théories qui ont contribué à l'émergence et au développement de contrôle de gestion, dans cette section nous allons citer ces approches et leurs apports en matière du contrôle de gestion.

§1. Les apports de l'école classique et le contrôle de gestion

L'approche classique se développe au début du 20ème siècle. Elle est marquée par les travaux de Taylor F.W (1856-1915)⁵, Fayol H (1811-1925) et Weber Max (1864-1920). Taylor est considéré comme le fondateur de ce qu'on appelle l'organisation scientifique de travail, ses idées ont été largement adoptées par les entreprises.

Ainsi seront traité dans cette partie les principes de l'organisation scientifique de travail et l'apport de l'école classique en matière du contrôle de gestion

⁵ EKOKA B « Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à sa source » Cahier de recherche n° 2003-160 Octobre 2003 .

1.1. L'organisation scientifique du travail

L'organisation scientifique de travail a pour but de ⁶ :

- Obtenir plus de résultat en moins de temps avec moins d'efforts.
- Courir moins de dangers, risques (accidents, échecs, fatigue, surmenage) ;
- Augmenter la disponibilité du personnel ;
- Permettre au personnel de dominer ses tâches au lieu d'être submergé par elles ;
- Supprimer les retards et les coups de feu des événements ;
- Simplifier les opérations, les rendre accessibles à un personnel moins habile et moins qualifié.

L'approche classique est caractérisée par les éléments suivants : la spécialisation des tâches, la distribution des fonctions, la hiérarchie administrative, la recherche du résultat et la rémunération selon le rendement. Cette approche repose sur deux volets: l'organisation scientifique de travail et l'organisation administrative du travail.

1.2. L'approche classique et le contrôle de gestion

La pensée classique a été développée dans un contexte où les entreprises industrielles s'intéressaient à la production de masse, à la standardisation des produits et la centralisation de pouvoirs. Il faut produire en grande quantité des produits standards, répondre à la demande et réduire les coûts. Pour cette approche, le contrôle de gestion concernait la fonction de production où le rôle principale était la réduction des coûts de revient. Les formes du contrôle de gestion dans cette approche trouvent leur source dans la comptabilité

⁶ L'organisation scientifique de travail au laboratoire d'enseignement « tentative d'application de la simplification de travail à la préparation des expériences et travaux pratique », Bulletin de l'union des physiciens, p 1156

industrielle qui permet de donner la manière de calculer des coûts et d'établir les standards. Ces derniers peuvent être le poids, le temps, ou bien l'heure de travail des employés.

Cette approche considère l'employé comme un être inactif qui n'a qu'à exécuter les ordres de son supérieur sans exprimer aucun besoin et d'être contrôlé et menacé et même sanctionné dans le cas où il y a un écart par rapport aux standards fixés par la société. Selon Alzard .C⁷ le contrôle de gestion classique permet de mesurer quantitativement des actions pour les comparer aux normes préétablies et les corriger en cas de besoin.

Donc le contrôle de gestion classique repose sur la séparation des coûts directs, indirects, fixes et le coût unitaire, le découpage de l'activité en décomposant le coût de production selon les étapes techniques, le calcul et analyse des écarts constatés pour contrôler l'exécution des tâches.

En définitive, le contrôle de gestion selon l'approche classique peut être résumé dans les points suivants :

- Etablir les normes ou des standards ;
- Comparer les résultats avec les normes et sanctionner les exécutants ;
- Un contrôle à postériori.

§2.La théorie néoclassique et le contrôle de gestion

L'approche néoclassique vient pour compléter et faire face aux insuffisances de l'approche classique.

⁷ ALZARD C et SEPARI S « Contrôle de gestion, manuel et applications » Edition Dunod, Paris, 2001, 7^{ème} Edition, p 30

Nous allons présenter l'approche néoclassique, ensuite l'apport des néoclassiques en matière de contrôle de gestion.

2.1. La pensée néoclassique

Elle cherche à gérer la complexité créée par la stratégie de différenciation jointe avec la production de masse. Elle considère l'agent économique comme un acteur rationnel qui cherche à maximiser sa fonction d'utilité. L'approche néoclassique se base sur le principe de l'information parfaite dans le marché et elle cherche les conditions d'équilibre entre l'offre et la demande de biens ou services.

Elle repose sur quatre principes à savoir :

- L'agent économique est un acteur rationnel qui cherche à maximiser sa fonction d'utilité.
- Les objectifs des agents économiques sont uniques et définis de façon exogène.
- Le principe de l'individualisme en considérant tout agent économique comme un décideur unique.
- La recherche de l'équilibre entre l'offre et la demande, en utilisant un système de prix dans un marché concurrentiel où l'information est parfaite et disponible aux agents dans leurs échanges.

2.2. L'apport des néoclassiques en matière de contrôle de gestion

Cette approche a mis une nouvelle conception de contrôle de gestion. Elle se base sur la décentralisation de la gestion selon des centres de responsabilité (divisions). Il s'agit de faire un contrôle, en rapprochant les résultats réels et les résultats escomptés pour chaque division. Donc chaque responsable de division assume sa responsabilité selon sa gestion de ses dépenses, de ses recettes et

aussi le choix de ses investissements, à travers un nouveau moyen introduit par cette approche qui est **le budget**.

L'approche néoclassique repose sur les calculs des coûts de revient pour contrôler l'activité de l'entreprise. Elle a introduit le budget ou bien le contrôle budgétaire. Ce dernier permet pour chaque entreprise de fixer un budget prévisionnel au début pour être comparé avec le budget réalisé et de mesurer les écarts.

Le contrôle budgétaire est considéré comme un ancien outil de contrôle au sein des entreprises, ainsi le ROI⁸. Ce dernier est le plus original des instruments classiques de contrôle⁹, garant d'une cohésion long terme/court terme, il consiste à diviser le bénéfice par le total des investissements (Bénéfice/Investissements) et il est le produit de deux ratios : un taux de marge (Bénéfice/Chiffre d'affaires) et un taux de rotation (Chiffre d'affaires/Investissements).

Le contrôle budgétaire, le calcul des coûts et le ROI constituent les premiers outils qui ont servi les grandes entreprises à contrôler leurs performances au début du vingtième siècle. C'est ainsi que le contrôle budgétaire a permis aux entreprises de suivre les coûts et de contrôler leurs performance en utilisant comme indicateurs le chiffre d'affaires réalisé, le résultat net, etc.

Le contrôle budgétaire a permis aux grandes entreprises de fixer la prévision détaillée des indicateurs comptables de ROI. Selon H.Bouquin « ce qui a permis au contrôle de gestion contemporain d'apparaître c'est la résolution d'un

⁸ Return on investissement ou retour sur investissement élaboré dès 1912 par D.Brown pour calculer les résultats d'une division de DUPONT DE NEMOURS, il met en évidence la rentabilité des investissements en combinant rotation du capital avec la marge bénéficiaire (Bénéfice/Investissement). Il constitue un chiffre d'objectif qu'assignent les actionnaires aux dirigeants et ces derniers aux opérationnels.

⁹ RMFES 'revue de management, finance et économie' num1, 2015, p329

véritable paradoxe : certains managers sont en fin parvenus à décentraliser tout en recentralisant comme jamais auparavant ». ¹⁰

En somme, l'approche néoclassique a complété l'approche classique en introduisant des nouveaux outils de contrôle comme le budget et l'analyse des écarts.

§3. L'approche cybernétique et le contrôle de gestion

C'est Norbert Wiener qui a développé la notion de la cybernétique ¹¹ dans son ouvrage « cybernetics or contrôle and communication in the animal and the machine », pour définir l'art de gouvernement des hommes. Dès sa naissance la cybernétique s'est focalisée sur l'homme. Plus tard, d'autres auteurs ont étendu son champ d'intérêt à toutes questions concernant l'autorégulation, la reproduction et l'apprentissage.

Seront traité successivement la portée de cette approche et son apport en matière de contrôle de gestion

3.1. La portée de l'approche cybernétique

C'est une discipline spécialisée dans la synthèse des méthodes d'analyse communes des sciences existantes pour produire des lois, concepts et des formes. C'est une science qui étudie les processus des commandes de contrôle et de communication dans les systèmes technologique ou naturelles. Elle a pour objectif de réduire l'écart entre le résultat réel et le résultat estimé, elle représente un modèle de contrôle par feed-back dont le processus consiste à mesurer le résultat, comparer à l'objectif et prendre des décisions correctives.

¹⁰ BOUQUIN H « Les fondements du contrôle de gestion » Paris, puf, collection « que sais je » 1994 , p 18

¹¹ NORBERT.W "control and communication in tne animal and the machine".1er Edition, 1948

Selon K.Tocher¹² l'approche cybernétique ne peut pas fonctionner que si les quatre conditions suivantes sont respectées :

- L'existence d'un objet ;
- La possibilité de mesurer les résultats ;
- L'existence d'un modèle prédictif pour le système de contrôle ;
- Le contrôleur du processus doit avoir l'accès aux différentes solutions possibles pour agir et ajuster le modèle.

3.2. La cybernétique en matière de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion selon l'approche cybernétique est un contrôle de mesure des actions réalisées, afin de corriger les erreurs détectées du système. En effet Low a défini le contrôle de gestion par « est un système qui saisit et traite l'information sur l'organisation, un système de responsabilité et de feedbacks, conçu pour apporter l'assurance que l'entreprise s'adapte aux changements de son environnement et que le comportement de son personnel au travail est mesuré par référence à un système d'objectifs opérationnels en cohérence avec les objectifs d'ensemble, de telle sorte que toute incohérence entre les deux puisse être identifiée et corrigée »¹³.

C'est un processus qui permet aux dirigeants de prendre les décisions, et de s'assurer que ces dernières sont optimales. On peut dire aussi que la définition proposée par Anthony.R demeure l'une des définitions présentant un aspect assez complet de l'approche cybernétique «le processus par lequel les managers

¹² TOCHER K. «Control», Organizational Research Quarterly, June, 1970, pp 159-180

¹³ LOWE E A « on the idea of a management control system: integrating accounting and management control » 1971 the Journal of Management Studies, Vol 8 N° 1, p 5

s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacité pour atteindre les objectifs de l'organisation »¹⁴.

En définitive le contrôle de gestion selon cette approche est perçu comme une vérification, une maîtrise des actions, et un processus d'animation entre tous les acteurs. Cependant cette approche apparaît insuffisante pour appréhender tous les dimensions du contrôle.

§4. La théorie de l'agence et le contrôle de gestion

La théorie d'agence est venue pour pallier aux insuffisances du modèle classique et pour donner un renouvellement du modèle financier.

Dans un premier temps nous allons présenter la théorie d'agence puis son apport en matière du contrôle de gestion.

4.1. La présentation de la théorie de l'agence

Après la crise de 1970, on a assisté à un renouvellement des hypothèses économiques néoclassique et une mise en cause les hypothèses anciennes des classiques sur le contrôle de gestion. Parmi ce renouvellement on trouve la théorie de l'agence définie par Jensen et Mecling « un contrat dans lequel une personne (ou plusieurs personnes) a recours aux services d'une autre personne, pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent »¹⁵.

Il s'agit donc, de déléguer une tâche à une ou plusieurs personnes afin d'exécuter et d'assurer une pleine responsabilité. Donc c'est une délégation de pouvoir entre le principal et l'agent pour exécuter une tâche en efficacité. Cette théorie suppose une information parfaite entre le principal et l'agent et d'avoir

¹⁴ ANTHONY R N « Planning and control systems: A Framework for analysis» Harvard business school, Boston 1965

¹⁵ FAMA E.F et JENSEN M.C " Agency problems and residual claims". Journal of law and economics,1983

un intérêt et un objectif commun entre eux. Donc on peut dire que cette condition peut mettre en cause la faisabilité de cette théorie, si l'agent et le principal travaillent dans un environnement où il y a une asymétrie d'information.

La relation d'agence présente deux risques à savoir :

-Risque moral, là où le principal n'admet pas les décisions prises par l'agent.

-Risque de cachette des informations, là où le principal n'est pas assuré d'avoir toutes les informations nécessaires dont dispose l'agent.

Cette théorie cherche à construire un système de surveillance pour garantir les intérêts de principal mais ce système de surveillance induit des coûts, ce qu'on appelle les coûts d'agence¹⁶.

Donc, on peut dire que la théorie d'agence permet de privilégier les intérêts du principal en utilisant d'une part, un mécanisme de surveillance des actions menées par l'agent et de contrôler si ces actions sont en adéquation avec les objectifs du principal, d'autre part de sanctionner les agents s'il y a un écart alarmant.

4.2. L'apport de la théorie de l'agence et le contrôle de gestion

Avec cette théorie, il y a un contrôle de gestion entre le principal et l'agent qui exécute la tâche. Ce contrôle s'effectue à deux niveaux : Le premier en amont de l'action, en participant à la fixation des objectifs à atteindre. Le deuxième contrôle s'effectue à la fin de l'action, en comparant les réalisations aux objectifs fixés au départ et de mesurer la performance réalisée.

¹⁶ JENSEN M .C & MECKLING W.H « Les nouvelles théories de l'entreprises » Paris, Librairie Générale Française,1995 p 95

Le contrôle de gestion, dans cette théorie est au service du principal. Il veille à ce que les décisions prises par l'agent soient correctes et s'écartent le moins possible des objectifs du principal. Donc il cherche à mettre l'agent sur la même ligne des stratégies et des objectifs fixés par le principal, en éliminant le plus possible toutes les déviations des objectifs.

Cependant cette théorie souffre de plusieurs insuffisances on cite :

-Elle considère le contrôle de gestion comme un outil de surveillance et non pas de pilotage puisque les objectifs sont fixés à l'avance ;

-L'Information est supposée être objective alors que dans la pratique les directeurs qui ont les mêmes contrats d'agence interprètent différemment l'information ;

-Le contrôle de gestion de cette théorie est traditionnel ;

-Cette théorie se base sur les contrats, alors qu'elle ne donne aucune indication sur le processus qui permet d'arriver à un contrat optimal ;

-Les performances réalisées sont individualisées car chaque organisation développe un contrôle de gestion différent des autres organisations ;

-Les objectifs sont souvent peu clairs ce qui risque de freiner le système du contrôle de gestion.

Conclusion de la section

Dans cette section, nous avons présenté les théories du modèle classique (financier) les plus marquantes de contrôle de gestion. Il s'agit de : l'école classique et néoclassique, l'approche cybernétique et la théorie d'agence.

Nous avons cité l'ensemble des outils développés par ces approches comme ROI, le budget, les coûts dont la plupart font partis de l'école classique.

La gestion budgétaire instaurée au sein des entreprises américaines et européennes constitue un vrai changement et un grand développement pour les entreprises.

Nous avons déduit d'une part que le modèle classique du contrôle de gestion se base sur l'organisation scientifique de travail développé par Taylor. Ce modèle a été complété par les travaux des théoriciens des écoles néoclassiques et cybernétiques. D'autre part le modèle classique est un modèle traditionnel où le budget est l'outil le plus important pour contrôler l'activité de l'entreprise et d'améliorer son rendement et sa rentabilité. Donc du modèle classique traditionnel nous allons présenter le modèle de pilotage du contrôle de gestion dans la deuxième section.

Section 2. Les théories du modèle du pilotage

Le modèle financier constitue la base de contrôle de gestion. Il inclut les premières approches des classiques, néoclassiques et cybernétiques. Le modèle financier est un modèle traditionnel du contrôle de gestion car il traite l'être humain comme un objet qui n'a qu'à exécuter les tâches sans réfléchir et sans donner aucun point de vue. Dans le modèle financier on trouve le budget et l'analyse des coûts comme les premiers outils de contrôle de gestion. Le modèle de pilotage est venu pour compléter le rôle du contrôle de gestion en introduisant l'être humain comme une personne active qui a ses propres besoins et en utilisant de nouveaux outils de pilotage économique et sociale. Nous allons traiter dans cette section la théorie psychologique, l'approche décisionnelle, l'approche évolutionniste et l'approche communicationnelle

§1. La théorie psychologique et le contrôle de gestion

Au regard de la multiplicité des changements nul n'a doute sur leur performance et leur complexité. La réussite de cette adaptabilité exigée par l'environnement est liée à la prise en considération de la dimension sociale et humaine dans une organisation. Pour mener à bien les transformations des organisations productives les dirigeants doivent intégrer la science sociale dans la gestion de leurs entreprises.

En outre, la théorie psychologique est venu pour mettre en évidence l'importance de l'individu dans la société et de montrer la relation interdépendante entre les objectifs fixés par la société et les objectifs de chaque individu. Pour cela, nous allons traiter dans cette partie l'approche des relations humaines et son apport en matière de contrôle de gestion, puis l'approche sociologue et son apport en matière de contrôle de gestion.

1.1. La théorie des relations humaines

Contrairement à l'école des classiques, qui considère que le seul moyen pour renforcer la productivité des employés est celui des sanctions, de suivi et de menaces, l'école des relations humaines considère l'employé comme un agent actif, créatif qui a des besoins et des objectifs à atteindre. Selon Mayo E. (1880-1949), le père fondateur de cette pensée a démontré que les conditions de travail et les motivations des employés influencent d'une manière directe leur productivité.

L'école des relations humaines est née avec les travaux d'Elton Mayo (1880-1949), débutés à l'usine Western Electric de Hawthorne, produisant des relais téléphoniques, des appareils destinés aux centres téléphoniques et des câbles de différents modèles près de Chicago dans les années 1930. Mayo, explique que les conditions matérielles et techniques du travail influencent la productivité

si les conditions suivantes sont respectées : avoir un salaire acceptable, environnement agréable, horaires bien étudiés, sécurité au poste, sécurité de l'emploi, une bonne relation entre les supérieurs et les employés, etc.

Elton Mayo débute sa recherche en composant un groupe test dans un atelier séparément des autres ateliers d'assemblage de circuits électroniques, afin de vérifier si des conditions de travail différentes influencent la productivité. Mayo a introduit plusieurs changements matériels pour l'atelier test comme l'éclairage par exemple, en gardant les autres ateliers dans les conditions habituelles. Le résultat de ces améliorations des conditions matérielles du groupe test a montré qu'il avait tendance à faire progresser la productivité. Les nouvelles conditions de travail comme diminution des horaires, droit de parler pendant le travail, repas gratuit, ont permis d'augmenter la productivité.

Mayo a conclu que les exécutants donnent leurs mieux lorsqu'il y a un bon encadrement et une reconnaissance de la société des efforts déployés par eux. En outre, les chercheurs de l'équipe Mayo, constamment présents dans l'atelier, comme observateurs ont su entretenir de bonnes relations avec le personnel, ce qui a donné des répercussions positives sur la productivité.

De cette recherche deux résultats sont conclus :

- Le salaire ne constitue pas le seul moyen de motivation du personnel, ne motive pas les employés et ne conduit pas à une amélioration de la productivité le facteur humain n'est pas l'origine du rendement c'est plutôt le côté social, le climat dans lequel s'exerce le travail qui est souvent plus important que le contenu même du travail.

-L'origine de l'amélioration de la productivité et du rendement réside dans l'intérêt que donne les supérieurs aux employés, autrement dit l'ouvrier travaille en efficacité et rendement s'il y a une reconnaissance de la société.

Elton Mayo considère l'organisation comme un système social où la motivation des ouvriers est influencée par les relations quelles soient horizontales et/ou verticales avec leurs supérieurs. Une bonne relation entre les ouvriers et les supérieurs se manifeste par une satisfaction des ouvriers ainsi par un bon rendement et une bonne productivité. Donc le mouvement des relations humaines est fondé en grande partie des travaux de Mayo et de ses collaborateurs.

L'école de relations humaines a démontré que chaque individu a besoin de sentir une appartenance dans le groupe où il travaille. Ainsi l'estime et la reconnaissance de ceux avec qui il est associé à accomplir une tâche et aussi le respect et une considération de travail qu'il fait.

Lorsque l'individu sent qu'il appartient à l'entreprise il se sent satisfait, ce qui se traduit par un travail en coopération et à une adhésion aux objectifs de l'entreprise. Il est indispensable aux dirigeants de montrer au personnel qu'il est utile et qu'il joue un rôle non négligeable dans la bonne marche de l'entreprise.

Chaque entreprise doit tenir compte des besoins sociaux de ses ouvriers et de les encourager à prendre des initiatives dans tout ce qui concerne la gestion courante, en accord avec les objectifs connus et reconnus de tous. Un bon climat social et des avantages matériels permettent à un individu de se satisfaire et de mieux s'intégrer à l'entreprise et d'y avoir une activité plus intense.

De plus, dans ce mouvement des relations humaines on retrouve avec la théorie des besoins d'Abraham Maslow (Etats unis, 1908-1970), l'auteur des deux principaux ouvrages « motivation and personality » et « toward a psychology of

being », qui s'intéressent aux facteurs de motivations de l'homme. Pour Maslow chaque individu a « Besoins physiologiques, besoin de sécurité, besoin d'appartenance, besoin d'estime et besoin d'accomplissement personnel ».

Cette théorie est liée à la motivation au travail comme présente la pyramide ci-dessous :

Figure 2 : Pyramide de Maslow



De ce fait, ce mouvement insiste sur l'existence d'un bon climat, des meilleures conditions de travail, une augmentation de salaire et de meilleures relations.

En outre, dans ce mouvement de relations humaines il y a aussi Mc Gregor D (1906-1964), connu par la théorie de X et Y¹⁷. La première théorie stipule que les employés sont paresseux et qu'ils ont besoin d'être dirigés, contrôlés et menacés et sanctionnés. La deuxième stipule que les employés sont actifs capable de prendre et d'assumer leur responsabilité.

¹⁷ MCGREGOR D « dimension humaine de l'entreprise » Collection Homme et Organisation, Gauthier, villars, Paris

En somme, on peut dire que l'école des relations humaine considère l'individu comme un homme actif, créatif, responsable et aussi capable de réaliser le bien être de l'entreprise. Cet homme, en contre partie a besoin d'une reconnaissance d'appartenance à l'entreprise pour que les objectifs des individus adhèrent avec les ceux de la société. Cela aboutira aux améliorations et aux développements de la société.

1.2. L'apport de l'école des relations humaines en matière du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dans l'approche des relations humaines est considéré selon Alzard C comme un moyen pour stimuler les acteurs de l'organisation.

L'approche des relations humaines repose sur les principes suivants :

- La décentralisation des décisions.
- Donner plus d'importance à la responsabilité qu'au contrôle.
- La place du contrôleur est très importante, en tant que membre du groupe.
- Le salarié est un être humain actif, ayant des besoins à satisfaire. Il est considéré comme un homme main plus un cœur¹⁸ .

Le mouvement des relations humaines a donné une nouvelle conception aux individus et aux relations hiérarchiques entre eux et leurs directeurs. Ce qui suppose l'existence selon cette approche d'une direction participative par objectifs. L'individu cherche à réaliser les objectifs fixés par l'entreprise tout en cherchant à réaliser ses propres besoins, ce qui se traduit par une direction participative basée sur la motivation du personnel et le respect de ses propres besoins.

¹⁸ ALZARD C et SEPARI S « contrôle de gestion, manuel et applications » Edition Dunod, Paris, 2001, 7ème Edition p 26

Avec cette école, le contrôle de gestion apparaît comme un style de direction, fondé sur l'initiative des ouvriers et complémentarité des objectifs entre les ouvriers et les directeurs.

Après avoir traité l'approche des relations humaines, nous allons voir dans le point suivant l'approche sociologique et son apport en matière de contrôle de gestion.

§2. La sociologie et le contrôle de gestion

2.1. La sociologie

La sociologie est la science du social¹⁹. Dans le langage courant le terme social et société ont plusieurs significations comme la pauvreté, la scolarité, liberté individuelle/ collective et aussi une nation, une culture etc. La sociologie repose sur l'analyse des faits comme le chômage. La sociologie étudie les êtres humains en tant qu'ils vivent en groupe et les inter-relations entre les groupes.

Auguste Comte, fondateur de l'école de pensée positiviste et le créateur du concept de sociologie entendue au sens de science de l'organisation et de l'évolution des sociétés. Comte identifie deux sortes de sociologies : La sociologie statique qui analyse la composition des éléments sociaux, leur structure et leur ordre et la sociologie dynamique qui pense à l'évolution des sociétés à travers l'histoire.

Ainsi selon Claude Lévi-Strauss, le fondateur de l'approche structurale, il faut comprendre une société en étudiant les relations structurelles qui existent dans cette société, en cherchant aussi les invariants qui fondent cette société. Cette recherche des invariants est propre à la sociologie structurale qui développe une vision statique des événements et des groupes figés dans des typologies.

¹⁹ TSCHANNEN O « histoire de la sociologie et théories sociologique » support de cours

En outre, on trouve une nouvelle forme de sociologie qui tente de rendre compte des phénomènes sociaux qui s'appelle la sociologie du complexe élaborée par Edgard Morin. Il suppose que tout est complexe par nature dans la société. Rien ne se donne de manière absolument objective et positive, rien n'est simple. Chaque fait et chaque chose dans la société est entièrement complexe.

Emile Durkheim est l'auteur qui a donné naissance de la science sociologie comme une science autonome. Pour cela, il a identifié les spécificités du sociologue dans leurs investigations. Le sociologue doit adopter une attitude scientifique par rapport à ce qu'il observe et ne pas partir de considérations psychologiques. Le sociologue selon Durkheim fait comme le physicien qui observe avant tout des faits. La sociologie est une science qui se base sur une méthode comparative qui établit des ressemblances mais surtout recense des différences entre les faits, les groupes et les sociétés.

La sociologie est une science comme les autres. Son but est la découverte des relations générales entre les phénomènes. Les travaux de Durkheim semblent aujourd'hui dépassés mais son approche a dotée cette science de sa propre méthodologie. La sociologie cherche à expliquer les relations et de mettre les actions de la société en harmonie avec le monde qui l'entoure. « L'observation ne doit pas être un simple compte rendu car le sociologue ne décrit pas les faits. Il doit les constituer »

En somme, toutes les observations doivent être faites de façon impersonnelle, utilisable et vérifiable par tous la sociologie est une science qui a donné les constats suivant:

-Les phénomènes sociaux doivent être étudiés par le sociologue comme des choses, des faits physiques ;

-Les phénomènes sociaux sont extérieurs à la conscience des individus et ont un caractère contraignant ;

-L'observation repose sur la comparaison des phénomènes sociaux.

2.2. L'apport de la sociologie en matière du contrôle de gestion

L'organisation est un système de relations que ses membres entretiennent les uns avec les autres ainsi qu'avec tout acteur dans l'environnement. C'est un lieu de coopération et d'interdépendance entre tous ces membres mais aussi un lieu de conflits et des intérêts contradictoires. Il existe des fortes tensions entre les fonctionnels et les opérationnels²⁰, ces tensions risquent de bloquer le rôle de contrôle de gestion. Le système de contrôle de gestion suscite une grande méfiance de la part des responsables opérationnels qui considèrent que ces systèmes sont imposés par la direction générale pour les surveiller et les contrôler.

Le contrôle de gestion dans l'approche sociologue retient l'idée que les relations des individus sont complexes par nature et doivent être traitées, observées et analysées pour comprendre leurs attitudes vis-à-vis de la société et entre eux. Le contrôle de gestion doit mettre l'accent sur la confiance, la loyauté envers les objectifs de la firme, l'intimité des relations humaines et la reconnaissance envers tous les membres de la firme. Le contrôleur de gestion joue un rôle intermédiaire entre la direction générale et les responsables opérationnels. Il doit changer le comportement de ces derniers et de converger leurs intérêts avec ceux de la firme.

L'approche sociologue considère l'homme comme un être actif qui a ses propres besoins et ses propres objectifs. Pour cela chaque entreprise est censée de

²⁰ MINTZBERG H, « le pouvoir des organisations », Les Editions d'Organisation.1986

comprendre l'attitude et les comportements de ses personnels afin de répondre à leurs attentes et de les satisfaire pour avoir en contre partie un travail adéquat, rentable et en évolution.

En somme la sociologie a pour but d'étudier les relations et les phénomènes de la société. Elle cherche à expliquer l'interrelation des individus entre eux et avec leur société. L'approche de sociologie est en même objet avec l'approche de relations humaines celui de satisfaire l'homme. Le contrôle de gestion est un moyen de changer les comportements à long terme et d'augmenter la productivité à court terme²¹

§3. L'approche décisionnelle et le contrôle de gestion

L'approche décisionnelle trouve son fondement dans les travaux de Simon March et Cyert²². Elle repose sur la rationalité limitée et absolue où les décideurs choisissent selon les informations disponibles la décision la plus optimale et satisfaisante pour l'entreprise et pour tous ses membres.

Nous allons traiter d'abord l'apport de la théorie décisionnelle puis son apport en matière de contrôle de gestion

3.1. La décision et la rationalité limitée

Selon les classiques, l'homme est un être passif et n'a qu'à exécuter les ordres de son dirigeant. L'homme occupe donc une place accessoire dans l'organisation.

²¹ BURLAUD et MAYO. « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion » Revue Française de comptabilité. Voir annexe4, Février 1988, p305

²² CYERET R.M & MAECH J G «A behavioral theory of the firm » Prentice Hall, 1963 Traduction Française, « processus de décision dans l'entreprise» Dunod, 1970.

Selon H.Simon²³, l'organisation est un lieu de problème et de complexité, un lieu de décision individuel. Pour lui, toute analyse passe par l'étude des choix individuels. Il s'agit d'étudier les décisions dans leurs adaptations avec les objectifs fixés par l'entreprise. Il a développé le modèle de rationalité limitée/absolue. La rationalité est définie par le choix d'un acteur d'une solution, qui aboutira aux meilleurs résultats. Cette vision de rationalité correspond à celle de l'homoeconomicus.

Contrairement aux néoclassiques qui considèrent que la rationalité est illimitée, H Simon a apporté la rationalité limitée. Il rejette l'idée de la rationalité parfaite du décideur en proposant une rationalité limitée et partagée.

La rationalité est limitée puisque tout individu a une connaissance et des comportements limités. Chaque individu a une capacité de traitement de l'information de la perception des choses différente des autres, chacun a un niveau de compréhension et de stockage de l'information ce qui entraîne un choix rationnel des individus. La rationalité est partagée par tous les membres de l'organisation, chacun réalise un choix, quel que soit son niveau dans l'entreprise.

En effet, selon Simon le décideur ne dispose pas de l'information partielle et il se trouve dans l'incapacité de connaître toutes les dimensions de la situation à laquelle il est confronté, vu que l'environnement n'est plus stable, turbulent et incertain. Simon a proposé un modèle appelé IMC²⁴ (en anglais : intelligence, modélisation, choice) qui stipule :

²³ OP cit, p 50

²⁴ « Le contrôle de gestion à travers les théories de l'organisation » sur le site www.controledegestion.com

I : Formulation du problème à résoudre et délimitation de champ d'analyse.

M : - Recherche et collecte de toutes les informations nécessaires pour résoudre le problème.

- Elaboration de toutes solutions alternatives possible.

C : Détermination d'un critère de choix pour sélectionner la plus satisfaisante.

Simon a introduit la rationalité limitée, selon laquelle tous les membres de la société peuvent choisir la solution la plus satisfaisante et non pas optimale car les informations dont disposent l'entreprise sont parfaites et fluctuantes. Pour cela, les dirigeants doivent encadrer les individus, les encourager à prendre la décision la plus satisfaisante.

En somme, Simon a changé le principe de la solution optimale du modèle classique par la solution satisfaisante.

A la suite des travaux de Simon, Cyert et March, proposent une théorie comportementale de l'organisation. Ils considèrent l'entreprise comme une coalition des individus. Chacun a un objectif différent de l'autre. L'objectif recherché par l'entreprise doit être le produit d'un marchandage complexe entre les groupes, plutôt que le fruit d'un processus de choix rationnel. Donc, chaque entreprise doit prendre en considération la motivation et d'assurer une formation pour que son personnel apporte un surplus pour l'entreprise.

3.2. L'approche décisionnelle et son apport en matière du contrôle de gestion

Ces nouvelles approches ont fortement influencé le sens du contrôle en général et le contrôle de gestion en particulier.

L'introduction de la dimension qualitative, la délégation et la décentralisation de pouvoir ne peuvent qu'améliorer l'utilisation du contrôle de gestion au sein des entreprises. Le contrôle de gestion a largement évolué en passant par la vérification ex-post des actions à un suivi permanent de l'action, avant, en cours et après l'action, ainsi en passant d'un contrôle de régularité conforme aux normes fixés par l'entreprise, à un contrôle de performance en cherchant l'efficacité et l'efficience.

Le contrôle de gestion avec l'approche décisionnelle est appréhendé comme un moyen de coordination des acteurs, de cohérence des décisions et aussi une meilleure communication de l'information au sein de l'entreprise.

Selon Simon, l'entreprise est un environnement complexe et conflictuel, vu que les intérêts des acteurs sont divergeant. Le contrôle de gestion doit jouer un rôle moteur de modération et de coordination entre tous les membres de la société, en animant et en gérant les conflits, en facilitant les échanges et en explicitant les objectifs satisfaisante pour chaque membre, d'où le rôle primordial et important du contrôle de gestion au sein des entreprises.

En raison, de la rationalité limitée des individus, le contrôle de gestion doit assurer une alimentation des informations nécessaires pour leur permettre de choisir les solutions satisfaisantes. De ce fait, le contrôle de gestion est responsable de la diffusion des informations nécessaires à tous les membres de l'entreprise, au niveau horizontale comme au niveau verticale.

§4. L'approche évolutionniste et le contrôle de gestion

La théorie évolutionniste est une approche qui donne une grande valeur aux savoirs-faires et aux apprentissages au sein de chaque entreprise.

Cette approche trouve son fondement des travaux des NELSON et WINTER²⁵

Cette théorie dépasse les hypothèses du modèle classique, d'équilibre statique, de rationalité parfaite et de comportement de maximisation²⁶. Nous allons présenter cette approche, puis son apport en contrôle de gestion.

4.1. L'approche évolutionniste

Cette approche repose sur les modèles biologiques en étudiant la cohérence de l'entreprise. Elle a pour objet d'expliquer les évolutions affectant les entreprises et les mécanismes de l'innovation. L'évolution est définie comme un processus de sélection qui prend en considération les personnes et les structures sociales qui ont la capacité de comprendre et d'apprendre toutes les nouveautés. Cette évolution ne permet pas de garantir une performance optimale car la capacité de survivre pour chaque entreprise dépend des compétences et de l'apprentissage de ses personelles.

Les auteurs de la pensée évolutionniste définissent l'entreprise comme un ensemble de compétences, dépendante de la capacité d'apprentissage dans son environnement et de ses routines organisationnelles. Cette pensée considère la firme comme un ensemble des routines organisationnelles²⁷. Ces routines définissent les spécificités de la firme, stabilisent ses structures et expliquent ses performances. Par exemple les procédures comptables constituent une routine organisationnelle qui permet d'enregistrer et de classer toutes les informations de fonctionnement de la société en élaborant des relations entre les différentes ressources consommées, les différentes activités productives et les résultats réalisés.

²⁵ NELSON R & WINTER D « An evolutionary theory of economic change » Belknap Press of Harvard, University press, Cambridge

²⁶ CHARREAUX G & PITOL-BELIN J P article « Les théories des organisations » p 12

²⁷ NELSON R & WINTER D OP cit, p 97

Dans l'approche évolutionniste, les firmes sont traitées et analysées sous l'angle cognitif. Les routines organisationnelles stockent les connaissances qui entraînent la réalisation des performances. Le savoir faire de la firme qui se matérialise par les routines aboutit à la réalisation de la performance. NELSON et WINTER définissent le savoir faire comme suit « les savoirs faire individuels sont analogues des routines organisationnelles, l'analyse du rôle des skills dans le fonctionnement individuel permet donc de comprendre le rôle joué par la routine dans le fonctionnement organisationnel »²⁸.

En effet, les routines organisationnelles stockent un savoir productif, un savoir qui permet de faire une action répétitive (remember by doing). Ces routines aboutissent donc à l'élaboration des liens entre le passé et le présent de la firme vu que les connaissances mémorisées déterminent son comportement.

Dans chaque organisation, il y a un grand nombre de membres différents agissant d'une manière différente et autonome. Ils peuvent se comporter d'une manière discrétionnaire en fonction de leurs propres répertoires de routines. L'existence d'un répertoire d'un individu adapté à l'activité de la l'entreprise ne signifie pas toujours que cet individus agira toujours en accord avec le fonctionnement de l'entreprise. Il faut donc tenir compte des conflits inter-organisationnels. Les motivations du personnel doivent être introduites dans chaque entreprise. On parle alors de la dimension sociale, c'est ce qui est appelé par Nelson et Winter par « **la trêve du conflit** »²⁹.

Winter ³⁰, parle du contexte « motivation/relationnel » de la routine. Il a donné une importance à la dimension sociale, qui inclut toutes les relations dont les

²⁸ JACOBY N « NELSON R et WINTER D : an evolutionary theory of economic change» 1982" l'encyclopédie multimedia de l'Organisation R&O pp CD-Rom, 2010 'hal-00605363'

²⁹ NELSON R & WINTER D Op cit

³⁰ Nelson R.R. [1995], «Recent Evolutionary Theorizing About Economic Change», Journal of Economic Literature, vol XXXIII (March), p 48 et 90

êtres humaines faisant partie de l'organisation, entretiennent avec eux dans leurs activités. Selon Winter et Nelson, elle est un moyen de coordination, une source de trêve entre les conflits des individus³¹.

L'approche évolutionniste a introduit l'hypothèse de la trêve, en prenant en compte les conflits inter-organisationnels qui persistent sous des formes, manifestes ou latentes. Donc la dimension cognitive ne peut pas à elle fonder l'analyse des routines organisationnelles.

En somme, l'évolutionnisme considère la firme comme un ensemble d'individus différents, ayant des caractéristiques cognitives, agissant selon leurs routines organisationnelles. Cette approche considère que la cohérence entre les individus se fait selon des routines qui harmonisent leurs comportements. Ainsi que la firme est une entité où les individus sont en interaction entre eux, et agissent selon des routines organisationnelles.

Cette approche considère les compétences des individus comme des références ayant des caractéristiques cognitives. Elle repose sur la dimension cognitive et aussi sur la dimension humaine.

4.2. L'approche évolutionniste et le contrôle de gestion

L'approche évolutionniste se base sur l'existence des routines organisationnelles au sein de chaque firme. Ces routines sont adaptables en fonction des changements et des perturbations des marchés, ce qui constitue un point important pour le contrôle de gestion. Ces routines sont aussi transférables entre les membres de l'organisation et entre ses systèmes qui la composent, par exemple transfert des routines entre la comptabilité et le contrôle de gestion et le reporting. Donc cette approche permet au contrôle de gestion de développer

³¹ LANGEVIN.P « Contrôle de gestion et théories économiques des organisations » séminaire GEFAG-SFA faire de la recherche en contrôle de gestion » 1999, p 211

les systèmes d'informations et le fonctionnement de la société. C'est une approche qui repose sur l'apprentissage et l'amélioration.

En somme, le contrôle de gestion peut être considéré comme un ensemble de routines ayant un caractère évolutif et d'apprentissage garantissant la pérennité et le développement de l'entreprise.

§5. L'approche communicationnelle et le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a connu une grande évolution en passant par la vision taylorienne centrée sur la tâche, vers une vision plus humaine qui prend en compte tous les acteurs de l'entreprise, et ceci grâce aux changements et aux complexités de l'environnement où se trouve confrontées toutes les entreprises. Les dirigeants doivent assurer le maximum de cohérence et de coordination en se basant sur un bon réseau de communication. La communication est un échange des informations au sein de l'entreprise au niveau horizontal comme au niveau vertical. Nous allons traiter dans cette partie l'approche communicationnelle en présentant les différents concepts liés à cette approche : communication, information, puis la place du contrôle de gestion dans cette approche.

5.1. L'approche communicationnelle

L'approche communicationnelle comme son nom l'indique repose sur le concept de communication. L'objet de cette partie est de définir le concept de communication, de clarifier sa signification et de présenter les différents concepts liés avec la communication tels que l'information et la relation.

5.1.1. La communication

La communication est un échange d'information entre tous les composants de l'entreprise en vue de changer le comportement d'autrui, en utilisant des canaux et des technologies de transmission. Elle est définie³² « quand les personnes ne sont pas communicantes, la technologie n'y remédie pas : Si elles passent leur temps à s'agresser quand elles sont à côté l'une de l'autre...la technologie ne fera que leur permettre de s'agresser à plus grande distance...et ceci n'est pas une communication...ce n'est que la relation conflictuelle à plus grande distance ». Donc la communication nécessite que les communicants soient en bonne connaissance de l'information qu'ils communiquent aux autres.

5.1.2. L'information

Le concept de l'information est souvent confondu avec le concept de communication. C'est un objet qu'on peut stocker, analyser, traiter, classer et envoyer. Elle présente seulement une transmission des données structurées vers un récepteur actif qui l'utilise.

5.2. L'approche communicationnelle et le contrôle de gestion

La communication est un outil de contrôle. Elle est considérée comme un instrument d'un système de contrôle³³ où le dirigeant est l'émetteur et le salarié est le récepteur. La transmission des informations passe par voie hiérarchique descendante, de haut vers le bas et aussi ascendante, du bas vers le haut sous forme des analyses, des reporting et des tableaux de bord, pour permettre aux dirigeants de prendre leur décisions et de corriger leurs actions.

³² TOURNEBISE T « Se comprendre avec ou sans mots : un concept original pour améliorer nos relations humaines » Editions Drangles, saint jean de Braye, 1995.

³³ LARAME.A « La communication dans les organisations.une introduction théorique et pragmatique » Presse de l'université du Québec, Télé-université, Sillery 1989.

Selon les classiques, les communications informelles ou interpersonnelles ne sont pas appréciées dans les entreprises, elles sont considérées comme des entraves à la production³⁴. Les communications sont faites par les dirigeants, en fonction de leurs plans d'actions, leurs planification, coordination, leurs commandement et contrôle. Une meilleure communication est réalisée par l'obéissance et l'exécution des commandes par l'ouvrier d'une manière exacte.³⁵

Contrairement aux deux approches classique et néoclassique qui donnent de l'importance aux calculs des coûts et techniques organisationnelles. Elle est venue pour mettre en évidence l'homme comme une dimension humaine et qu'il faut prendre en considération dans chaque entreprise. La dimension sociale se traduit dans l'entreprise comme une communication informelle où les salariés sont à la fois émetteurs et récepteurs afin de maîtriser l'ensemble des communications organisationnelles. La direction doit faire un contrôle à la fois, des activités de communications formelles et non formelles. Ces interactions formelles ne doivent pas être négligées et éliminées. En effet la communication constitue un moyen de motivation et de satisfaction des salariés et aussi un processus linéaire de transmission des informations, lié aux instructions liées aux tâches à exécuter.

Selon Simon « il ne saurait y avoir d'organisation sans communication »³⁶. Il accorde une grande importance à la transmission de l'information au sein de tous les membres de l'organisation. Dans cette approche la communication fait partie du processus de contrôle de gestion dans la phase d'accès à l'information, ainsi que dans la phase de diffusion et de transmission en niveau ascendant et

³⁴ SHOCKLEY-ZALABACK P « Fundamentals of organizational communication: knowledge Sensitivity, Skills, Values, Longman, New York» p7

³⁵ " The informed worker would be the productive worker" cite par Redding W C dans son ouvrage *stumbling toward identity: the emergence of organizational communication as a field of study* in *organizational communication: traditional them and news directions*, vol 13, Sage annual review of communication research, Sage publication Beverly Hills, p 15

³⁶ SIMON H,A, « Administration et processus de décision », Economica, Paris, 1983 p136

descendant, car c'est le contrôle de gestion qui va formuler les informations ascendantes nécessaires à la prise de décision, il est responsable de la remontée de tous flux d'information à la direction générale.

Dans cette conception, on considère le dirigeant à la fois un récepteur et émetteur qui doit développer les circuits de communication, afin d'avoir accès à toutes les informations nécessaires à la bonne gestion des activités de son entreprise.

En somme, la communication est un moyen au service de contrôleurs de gestion et des dirigeants pour comprendre l'ensemble des informations formelles et informelles qui circulent au sein de l'entreprise afin d'avoir une communication efficace et pertinente entre tous les membres de l'organisation.

§6. L'approche systémique du contrôle de gestion

Avant 1950, les théoriciens ont analysé l'entreprise comme un système fermé et stable. L'avènement de l'approche cybernétique et systémique a permis d'analyser l'entreprise comme un système en interrelation avec tous les éléments de l'entreprise et de son environnement. Donc c'est quoi un système ? C'est quoi le contrôle de gestion dans l'approche systémique?

6.1. La notion de système

La notion du système est développée au départ, par les travaux de WIENER en cybernétique, dans les mathématiques, philosophie, logique etc.

Selon V.BERTANFFY³⁷ « un système est un tout organisé ou complexe, un assemblage ou une combinaison de choses, ou de parties formant un tout complexe ou unifié. Le système est un complexe d'éléments en interaction ».

L'approche systémique met l'accent sur la nécessité d'étudier l'organisation dans son ensemble et non pas comme un élément unique, de l'étudier dans son environnement, au lieu d'isoler ses parties et de les considérer indépendamment les unes des autres. Les différentes études sur la définition de système mettent l'accent sur deux éléments à savoir : l'interrelation et la totalité.

Selon J.L.LE MOIGNE, un système « est un ensemble d'éléments identifiables, disposant d'attributs et de leur interrelations, ensemble borné dont on définit par un choix discrétionnaire, politique, les frontières »³⁸

Donc un système est un ensemble des parties coordonnées en vue d'atteindre un ensemble d'objectifs. C'est un tout composé des sous-systèmes, qui peuvent eux même être classés en des modules, qu'on doit analyser et étudier dans leur ensemble et non pas isolément. L'analyse systémique permet d'étudier le système, les sous-systèmes, les modules et d'analyser aussi les interrelations entre eux.

6.2. Le contrôle de gestion selon l'approche systémique

Le contrôle de gestion selon l'approche systémique a pour objectif de faire une finalisation correcte du système et de faire en sorte que les couplages entre sous-systèmes permettent le guidage vers les objectifs fixés par l'entreprise. Donc il s'agit d'étudier l'ensemble de l'entreprise avec ses éléments et de gérer

³⁷ ALAOUÏ I « L'apport du contrôle de gestion au pilotage de la performance de l'entreprise » Mémoire de DESA en 2006 /2007 p 40

³⁸ LE MOIGNE J.L « Analyse des système »Les Editions d'Organisation, 1973

les interrelations du système, de sous-systèmes et modules, afin d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Le tableau suivant résume la dimension systémique du contrôle de gestion

Tableau 1 : la dimension systémique du contrôle de gestion

Dimension d'un système	Application au contrôle
Finalités	-Mission d'efficacité (cohérence des comportements avec les objectifs) -Mission d'efficience et d'économie (inciter à gérer les ressources de manière productive) Au sens de H.Bouquin
Environnement	Le contrôle s'exprime sur un environnement ouvert susceptible d'être modifié
Fonctions	-Fonction de mesure -Fonction de pilotage Au sens de H.Bouquin
Transformations	Le contrôle évolue en fonction des outputs de l'organisation

Source : F.LACROUX ³⁹(1999)

Selon Gervais M (2001,p 21), le système de contrôle de gestion est un ensemble d'outils d'information susceptibles d'orienter l'action et la prise de décision en utilisant :

- Des plans à long terme ;
- Les informations des opérations courantes.

³⁹ LACROUX F « Fonder le contrôle de gestion sur la science des système » Faire de la recherche en contrôle de gestion p 225 , 1999

-Les tableaux de bords et système budgétaire.

-La comptabilité analytique et générale.

En guise de conclusion, on peut dire que le système de contrôle de gestion permet d'étudier l'entreprise dans sa totalité en utilisant des moyens et outils de contrôle, afin d'atteindre les résultats estimés.

Conclusion de la section

Le modèle de pilotage du contrôle de gestion, a introduit un ensemble des modifications et de changements au sein des sociétés, en passant du modèle de mesure basé sur le calcul des coûts et de contrôle d'activité, vers un nouveau modèle.

Le contrôle de gestion est devenu comme un outil qui prend en considération plusieurs aspects :

- L'approche évolutionniste qui repose sur la rationalité limitée, où le contrôle de gestion a permis à chaque membre de la société de faire leur choix et d'une manière optimale.
- L'approche sociologique mis l'accent sur le personnel, en cherchant leurs satisfactions et leurs collaborations avec la société, pour développer la performance des entreprises.
- L'approche communicationnelle où le contrôle de gestion est un bon outil de transmission des informations et des données, pour tous les membres de la société.

Selon les approches de pilotage, l'être humain est devenu un acteur principale dans toute entreprise, de même des nouveaux outils sont apparus comme la méthode ABC, le reporting, le benchmarking, target cost, et les tableaux de bord prospectifs. Ces nouveaux outils font l'objet d'un nouveau contrôle de

gestion. Cependant la théorie d'agence est venue pour résoudre ce problème de contrôle de gestion financier ou pilotage, elle a démontré que chaque entreprise choisit selon ses spécificités et son contexte les outils les plus adéquats avec son fonctionnement, on parle alors de la cohabitation entre les deux modèles classique et de pilotage.

Section 3. La cohabitation entre les modèles de contrôle de gestion

Il n'existe pas un contrôle de gestion standard pour toutes les entreprises mais plutôt un contrôle de gestion contingent selon le contexte. De nos jours avec la concurrence, les changements de l'environnement et les nouvelles technologies, le contrôle de gestion doit permettre aux entreprises de s'adapter aux perturbations et aux changements du contexte pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise.

La théorie de contingence montre que le modèle de contrôle de gestion n'est pas unique et valable pour toutes les entreprises et le choix de la mise en place d'un contrôle de gestion de mesure ou de pilotage passe par une analyse du contexte de l'entreprise. Pour cela nous allons voir dans cette section la définition de la théorie de contingence, ensuite l'évolution de contrôle de gestion avec cette théorie.

§1. L'approche contingente et le contrôle de gestion

Contrairement aux idées des classiques et néoclassiques qui considèrent qu'il y a une norme et une loi applicable à tout moment, la théorie de contingence remet en cause toutes ces idées en introduisant la notion de contingence et de changement des modèles applicables pour les entreprises.

Nous allons présenter dans cette partie l'approche contingente et son apport en matière de contrôle de gestion.

1.1. L'approche contingente

Cette approche repose sur l'idée qu'il n'existe pas des modèles universels applicables à toutes les entreprises mais qu'il existe plusieurs facteurs externes et internes à prendre en compte dans chaque système de contrôle de gestion.

En effet, les facteurs de contingences sont nombreux, nous allons détailler les plus importants :

-Les technologies : la stratégie et le contrôle de gestion à mettre en place sont contingents en fonction des technologies utilisées au sein des entreprises, si les entreprises produisent en masse, unitaire ou bien par projet, tout suppose un certain type d'organisation et un contrôle de gestion spécifique.

-La taille de l'entreprise : l'effectif de chaque entreprise suppose un type de contrôle adéquat. Les petites entreprises où l'effectif ne dépasse pas les 500 personnes ont une structure assez simple et ne demandent pas un niveau élevé de contrôle et de suivi contrairement aux moyennes et grandes entreprises où la structure est développée et demande un contrôle assez important et rigide pour maîtriser l'activité de l'entreprise.

-L'environnement : les auteurs T.BURNS et G.STALKER⁴⁰, ont été les premiers à aborder le management des innovations dans les années soixante. Ils ont démontré qu'une structure efficace est étroitement liée au type d'environnement de l'entreprise, cet environnement est caractérisé par la turbulence, un changement perpétuel et instable.

⁴⁰ « Le contrôle de gestion à travers les théories de l'organisation » sur le site www.controledegestion.com

1.2. Le contrôle de gestion et l'approche contingente

Devant tous ces facteurs de contingence, il n'existe pas un contrôle de gestion unique et standard pour toutes les entreprises mais un contrôle spécifique pour chaque entreprise, un contrôle qui prends en considération tous les facteurs externes et internes de l'entreprise.

Le contrôle de gestion n'est plus considéré comme un outil standard valable pour chaque entreprise. Il doit permettre aux entreprises de maîtriser ses moyens techniques, sociales et de bien communiquer les informations entre les acteurs et tous les autres services de la société.

Le contrôle de gestion doit s'adapter aux changements et aux perturbations des marchés, en maîtrisant les coûts et en gérant d'une manière efficace et efficiente les ressources et les moyens au sein de l'entreprise.

Le contrôle de gestion ne doit pas être rigide, il doit s'adapter aux changements de l'environnement. Toutefois la mise en place d'un contrôle de gestion doit passer par plusieurs étapes :

- Diagnostiquer et analyser le fonctionnement de l'organisation, et les intentions qui améliorent les modes de gestion. Ce diagnostic vise à trouver les clés de succès ou d'échec de l'entreprise.
- Analyser les moyens à mettre en place, les moyens matériels et aussi humains car on ne peut pas parler d'un contrôle de gestion sans disposer de moyens adéquats.
- Mettre en premier plan les stratégies suivies par l'entreprise pour présenter les objectifs à atteindre.

Donc la mise en place d'un contrôle de gestion dépend du contexte dans lequel est confronté chaque entreprise, car les entreprises n'ont pas toutes les mêmes spécificités ni les mêmes problèmes à résoudre par conséquent le système de contrôle de gestion doit être conçu de manière à ce qu'il puisse répondre aux besoins de chaque entité.

Selon Lorino, Le contrôle de gestion ne s'exerce pas sur l'action mais sur le comportement des acteurs afin d'orienter leur comportements⁴¹, la mesure n'est qu'un élément de pilotage. L'avenir de contrôle de gestion n'est plus d'abandonner le contrôle de gestion de mesure mais dans son application dans différents domaines (qualité, temps etc).

L'apport de la théorie de contingence a pu mettre le point sur l'adaptabilité du CDG aux spécificités des entreprises. Il a été montré que les modèles classiques n'étaient pas généralisables à toutes les situations et à tous les contextes. En effet ce qui est convenable à une entreprise ne l'est pas pour les autres et par conséquent un contrôle de gestion appliqué dans les grandes entreprises ne peut pas convenir à une PME.

En définitive, l'approche contingente passe de l'approche classique universelle à une approche plutôt flexible et souple qui s'adapte aux exigences du contexte, pour atteindre une meilleure efficacité.

Conclusion de la section

La rupture avec les principes universels du management adoptés par l'école classique remonte au début des années 1970, par les travaux des théoriciens de la contingence qui mettent en avant l'influence de plusieurs facteurs de contingences à savoir : la taille, l'environnement, et la technologie.

⁴¹ MEYSSONNIER F « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure » faire de la recherche en contrôle de gestion FNEGE 1996, p 58

L'approche de contingence a contribué à renouveler la réflexion sur le contrôle et l'organisation dans laquelle est mis en place.

En effet un système de contrôle de gestion standard n'existe pas, il doit prendre en considération plusieurs facteurs internes et externes à l'entreprise. Il doit s'adapter aux spécificités de chaque entreprise.

La cohabitation entre les deux modèles de contrôle de gestion reste un choix pour les entreprises selon leur environnement, la complexité avec laquelle l'entreprise est confrontée.

Conclusion du chapitre

Au terme de ce chapitre, nous avons pu mettre l'accent sur les différentes théories de contrôle de gestion. Ce dernier a beaucoup évolué par rapport à l'époque de son émergence aux années trente du siècle passé. Ses outils et ses démarches n'ont pas cessé d'évoluer afin de répondre aux attentes des entreprises.

Nous avons présenté les théories qui ont démontré l'évolution de CDG du modèle financier au modèle de pilotage.

Le modèle financier a donc le mérite de faire apparaître le concept de contrôle de gestion, il a intégré les principes des classiques, néoclassiques, cybernétiques et théorie d'agence.

Le modèle financier a permis de générer l'un des premiers outils de contrôle de gestion c'est le budget. En effet l'insuffisance du modèle financier et la perturbation du marché ont donné naissance à un renouvellement de contrôle de gestion c'est le nouveau modèle de contrôle de gestion : le modèle de pilotage.

Le coût cible est un outil développé du modèle de pilotage, son principe consiste dans le fait que l'entreprise doit fixer un objectif de coût, en relation avec les conditions de marché d'une part et la marge que l'entreprise souhaite réaliser. Le modèle de pilotage repose également sur l'intégration du personnel aux objectifs fixés par l'entreprise et de le considérer comme un être actif.

En outre, nous avons pu répondre à la question de cohabitation des deux modèles de contrôle de gestion à travers la théorie de contingence. Un système de contrôle de gestion qui s'adapte à toutes les situations n'existe pas. Chaque entreprise selon ses caractéristiques et ses besoins doit mettre en place un

contrôle de gestion qui répond le mieux à ses spécificités organisationnelles telles que la structure, la stratégie, la culture, la taille, l'environnement etc.

La théorie de contingence a le mérite de montrer que le contrôle de gestion doit être flexible et adaptable selon la situation et le contexte de l'entreprise.

Chapitre 2 : Les concepts clés de contrôle de gestion

La fonction du contrôle de gestion est apparue dans le 19ème siècle avec l'apparition de l'entreprise industrielle. Au début de son apparition le contrôle de gestion s'est imposé seulement pour les grandes entreprises industrielles.

Mais, actuellement le contrôle de gestion est devenu une fonction principale pour chaque entreprise quelle que soit sa taille petite, moyenne ou grande. La théorie de contingence stipule la spécificité du contrôle de gestion pour chaque type d'entreprise et non pas la généralisation d'un seul contrôle de gestion pour toutes les entreprises. Elle a démontré que le contrôle de gestion n'est pas unique mais il doit s'adapter en fonction de la société, de sa structure et de sa stratégie.

Le contrôle de gestion n'est pas une discipline simple à aborder. Pour comprendre la notion du contrôle de gestion, nous allons présenter dans la première section les définitions les plus importantes du contrôle de gestion, son évolution et son émergence dans le temps. Puis dans une deuxième section nous allons mettre l'accent sur le rôle de la fonction du contrôle de gestion, et de traiter les différents critères d'un contrôleur de gestion. Enfin dans une troisième section, nous allons examiner la relation étroite de la fonction du contrôle de gestion avec les autres formes de contrôles et les autres fonctions de la société, sachant que le système de contrôle de gestion travaille dans un système en interrelation où l'information doit être connue et partagée entre les différents départements de la société afin d'assurer un contrôle efficace et un bon suivi de l'activité de l'entreprise.

Section 1. Les définitions et les objectifs du contrôle de gestion

La complexité de l'environnement, la globalisation, les mutations du management liées à la compétition économique sont des contraintes qui ont permis de développer la notion du contrôle de gestion. Il s'avère nécessaire de traiter l'émergence et l'évolution de contrôle de gestion. Donc nous allons traiter les questions suivantes : Quelle est l'évolution qu'a connue le concept du contrôle de gestion ? C'est quoi le contrôle de gestion ? Quels sont ses objectifs ?

§1. L'émergence et l'évolution du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est une discipline du management. Certains considèrent que le contrôle de gestion est une utilisation améliorée des techniques comptables afin de maîtriser les chiffres et l'activité de l'entreprise. D'autres considèrent le contrôle de gestion comme une véritable fonction de la direction générale qui regroupe un vaste champ commençant de la stratégie suivie, l'organisation, la planification et la gestion des ressources humaines. Nous allons aborder dans un premier lieu l'apparition et l'émergence du contrôle de gestion et dans un second lieu l'évolution de ses différentes conceptions.

1.1. L'apparition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion trouve ses origines dans la pensée managériale classique. Selon Bouquin.⁴² le contrôle de gestion est inséparable de l'apparition des grandes organisations et de leur devenir. Le contrôle de gestion s'est propagé au sein des entreprises américaines dans les années trente du 19ème siècle,

⁴² BOUQUIN H, « Les fondement du contrôle du gestion », Paris, PUF, Collection « Que sais je », n°2892, 1994 (2èmes Edition.1997), p5

l'époque où ces entreprises ont connu un grand succès. Il jouait un rôle très important dans la maîtrise des coûts et la gestion de l'entreprise, par la coordination du travail et la délégation des responsabilités.

Au début le rôle du contrôle de gestion était de coordonner les activités d'entreprise afin de maintenir son efficacité et son développement.

Le contrôle de gestion était à cette époque une nécessité pour les entreprises de grande taille ayant une production de masse et travaillant sur des marchés différents.

À partir des années 1960, le contrôle de gestion s'est propagé dans les entreprises européennes à travers les travaux d'Anthony R (1965), qui a proposé une première définition au concept de contrôle de gestion « le processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficacie pour atteindre les objectifs de l'organisation »⁴³.

Donc, la conceptualisation du contrôle de gestion a trouvé son origine à partir de cette définition. C'est ainsi que Lorino P⁴⁴ montre que les premières méthodes et principes du contrôle de gestion sont apparus entre 1850 et 1910.

Mais on peut dire que la notion du contrôle de gestion est née avec l'apparition de la comptabilité industrielle dans les années 1830. Selon Leon P, la comptabilité est installée au cœur des entreprises vers le début de 19ème siècle, l'objectif de cette comptabilité était lié au contrôle des entreprises.

Selon Bouquin.H⁴⁵ les analyses de Taylor F.W sur le contrôle de productivité, peuvent être considérées comme un modèle de base du contrôle de gestion où

⁴³ ANTHONY R N « Planning and control systems: A Framework for analysis» Harvard Business School, Boston,1965

⁴⁴ LORINO P «Le contrôle de gestion stratégique » Dunod, Paris 1991 p 7

⁴⁵ BOUQUIN H, Op cit

tout repose sur la notion de responsabilité. On peut dire aussi que plusieurs théoriciens⁴⁶ considèrent Taylor comme le père fondateur du contrôle de gestion. C'est à Taylor (1856 - 1915) que revient le mérite de réfléchir sur les problèmes de gestion et d'organisation qui se posent à l'entreprise. Taylor a proposé une nouvelle organisation, basée sur un partage des fonctions au niveau opérationnel et aussi au niveau administratif.

En outre Fayol (1841-1925) a complété le management classique, en introduisant la fonction administrative, connue sous le fameux cycle (planifier, organiser, diriger et contrôler), qui avait pour vocation d'organiser l'entreprise selon une division fonctionnelle. Sans aucun doute, Taylor et Fayol ont permis de résoudre les problèmes organisationnels et ont introduit premiers principes constituant la base importante du contrôle de gestion.

Jusqu'ici, on trouve un modèle du contrôle de gestion très limité. C'est à partir des années trente du 20^{ème} siècle que le contrôle de gestion est développé aux Etats-Unis sous plusieurs formes à savoir les prix de revient, le budget, le ROI, l'étude de rentabilité etc.

Donc le contrôle de gestion est apparu aux Etats-Unis dans les années trente du siècle passé et arrivé en Europe dans les années soixante par l'intermédiaire des multinationales américaines. Le contrôle de gestion a connu un grand essor en France et la fonction du contrôle de gestion s'est propagée, notamment avec la création de l'association nationale des conseillers et contrôleurs de gestion 1967, devenue en 1973 l'association des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion.

⁴⁶ Exemple de l'auteur Lorino PH 1993 P8 ou il considère Taylor comme suit « Taylor a développé la comptabilité analytique, le chronométrage et le suivi des temps de main d'œuvre directe, les standards, l'allocation des coûts indirects sur la base des temps de main d'œuvre ou des temps de machine, la gestion des stocks et des matières et la rémunération au rendement dès les années 1889 à 1895 »

En somme la genèse du contrôle de gestion traduit un besoin des entreprises de s'adapter aux turbulences et aux changements des marchés. On peut dire alors qu'il s'agit d'un développement du modèle du contrôle de gestion à travers le temps et cela nous a permis de dire que même la définition du contrôle de gestion a connu aussi un développement. Il nous paraît donc utile de présenter dans l'axe suivant les différentes définitions du contrôle de gestion.

§2.C'est quoi le contrôle de gestion

Les différentes définitions du contrôle de gestion trouvent leurs origine dans le mot contrôle. Il s'avère nécessaire de définir la notion du contrôle, ses différents types et le concept du contrôle de gestion.

2.1. La définition de mot contrôle et de ses différents types

2.1.1 Le contrôle

En français le mot contrôle pose un problème d'interprétation puisque sa signification n'est pas la même pour tous les auteurs. Le mot contrôle a deux sens : la vérification et la maîtrise.

-Le contrôle signifie la vérification dans le sens de sanctionner les employés en cas d'erreurs. Donc il s'agit d'une relation d'autorité entre le contrôleur et l'exécutant (contrôlé).

-Au sens anglo-saxon du terme, le contrôle doit être entendu comme l'action de maîtrise⁴⁷. Il s'agit d'une relation de collaboration entre le contrôleur et le

⁴⁷ La maîtrise ne s'exerce pas seulement à un niveau spécifique, mais peut et doit s'étendre à l'organisation : il s'agit d'un acte de management. pour plus de détail : BOISSELIER, PATRICK, CHALENCON, LUDIVINE, DORIOL, DAVIS, « contrôle de gestion » Ed Vuilbert, 2013 p 9.

contrôlé dans le but de s'adapter et de bien gérer les turbulences du marché et de faire un autocontrôle actif entre le contrôleur et le contrôlé.

Le système de contrôle a pour but de contrôler, cela signifie la possibilité de comparer entre, d'une part un programme d'action, un objectif, une norme ou un standard et d'autre part, une réalisation réelle, un résultat déjà réalisé et effectué par une organisation.

Selon H.Bouquin⁴⁸ les deux sens de contrôle sont complémentaires « contrôler, c'est maîtriser, et pas seulement vérifier. La vérification n'est qu'une bonne maîtrise, sinon le constat d'échec est fatal. Mais pour que la maîtrise soit réelle, on ne peut guère se passer de vérification : contrôle à priori et à posteriori sont complémentaires et inséparables ». On peut dire alors que le mot contrôle signifie à la fois la vérification et au sens large la maîtrise.

2.1.2 Le processus de contrôle

On peut décomposer le contrôle en phases suivant:

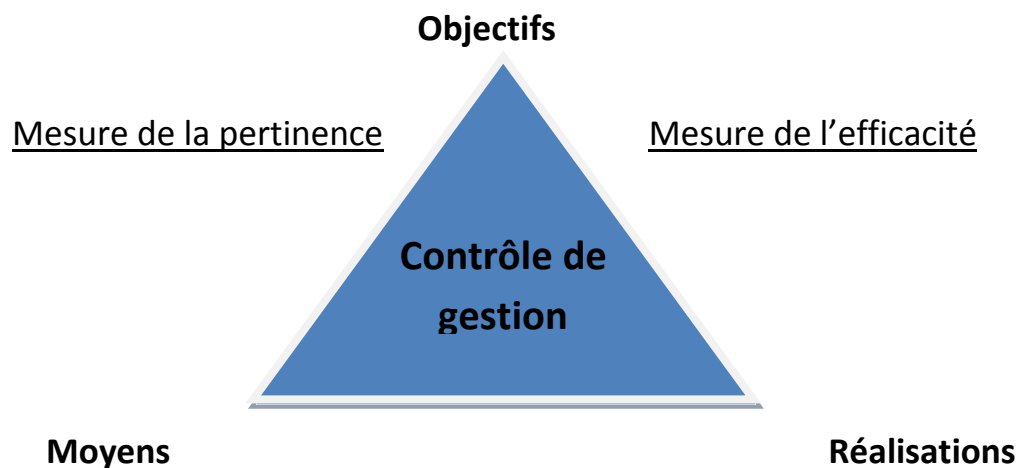
- L'évaluation des variables contrôlables, comme les faiblesses internes de la société et non contrôlables par exemple l'environnement et l'information extérieure ;
- La définition des objectifs et des buts. Chaque entreprise doit définir ses objectifs et ses buts qu'elle cherche à réaliser et à obtenir ;
- L'établissement d'un programme d'action qui concerne le long et le court terme ;
- L'analyse de résultat, c'est de pouvoir comparer entre les réalisations effectuées et les normes et standard fixés au début ;

⁴⁸ BOUQUIN.H « Contrôle de gestion : Le temps réel implique un retour aux sources » Revue Française de Gestion, Novembre-Décembre 1991, p 17.

-La dernière étape est celle de formulation des recommandations et des actions pour corriger les erreurs.

Pour mieux connaître les phases de contrôle de gestion, il est possible de faire référence au « **triangle du contrôle de gestion** »⁴⁹.

Figure 3 : Triangle du contrôle de gestion



A partir de ce schéma, les objectifs à atteindre, les moyens à utiliser et les réalisations obtenues sont trois éléments nécessaires du contrôle de gestion. C'est ainsi que Marc Missud⁵⁰, affirme qu'il est possible de mettre un lien entre:

-les objectifs avec les moyens et les moyens avec les objectifs.

-les objectifs avec les résultats et les résultats avec les objectifs.

-les résultats avec les moyens et les moyens avec les résultats.

- Objectifs /Moyens : il s'agit ici de bien définir les moyens à utiliser par les gestionnaire et les opérationnels afin d'atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. (axes budgétisations et plans d'action).

⁴⁹ JILBERT P « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques » .Editions d'Organisation.1980

⁵⁰ MISSUD M « Contrôle de gestion et service public.mise en place d'un système d'information et de pilotage de la gestion : enjeux et pratique » Marc.missud@cira.premier-ministre.gov.fr

- Moyens/objectifs : c'est de bien savoir les moyens existants et les résultats que l'on peut atteindre. (axes : Aide à la formulation d'objectifs et identification des leviers de gestion).
- Résultat/moyens : Il s'agit ici d'analyser le résultat obtenu afin de modifier et réutiliser d'autres moyens pour corriger les anomalies. (axes : budget flexible et réorganisation des services).
- Moyens/résultat : il s'agit ici de comparer les moyens utilisés, avec les résultats obtenus et de trouver une source de comparaison pertinente. (Benchmarking).
- Objectifs/résultat : le contrôle de gestion permet d'analyser les résultats escomptés avec les objectifs fixés par l'entreprise. C'est l'analyse des écarts et des prévus par rapport aux réels. (axes : constat et explication des écarts entre le prévu et le réel).
- Résultats/objectifs : d'analyser les écarts, entre les résultats et les prévus, et de mener des actions correctives. (seuil d'alerte).

2.1.3. Les différents types de contrôle

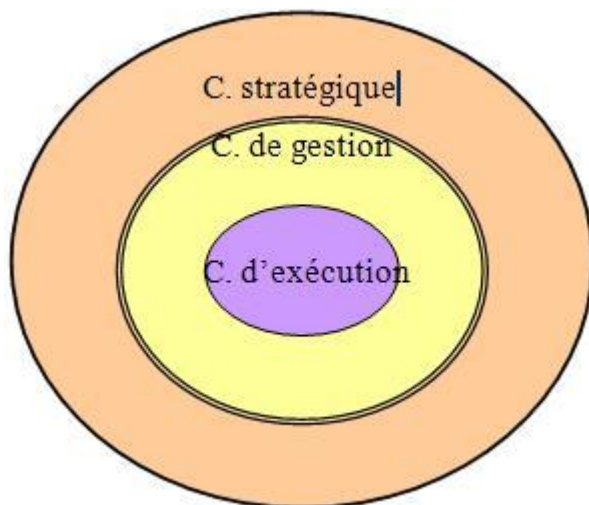
La forme du contrôle dépend du type d'organisation, de son domaine d'activité et de son environnement. On distingue alors entre:

- Le contrôle à postériori : connu sous forme du contrôle budgétaire. Il s'effectue après les réalisations en comparant les budgets anticipés et ceux réalisés afin d'avoir une idée sur l'évolution de certains éléments et de vérifier si les résultats sont conformes aux objectifs fixés par l'organisation.
- Le contrôle anticipé : c'est un contrôle de correction qui s'effectue avant que l'action soit réalisée. Le but est de corriger l'action.

- Le contrôle interne: c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise a pour but d'assurer la sauvegarde, la protection du patrimoine et de la qualité de l'information d'une part et d'assurer la réalisation des objectifs et l'amélioration des performances d'autre part.

H. BOUQUIN définit de son côté trois niveaux de contrôle organisationnel:

Figure 4 : Les trois niveaux de contrôle organisationnel



(source: H. Bouquin, *le contrôle de gestion*, 1986, p54)

Selon H.Bouquin, le contrôle de gestion constitue une composante principale du contrôle organisationnel qui englobe en plus du contrôle de gestion, le contrôle d'exécution (ou opérationnel) et le contrôle stratégique. Ces niveaux concernent des décisions, des horizons différents et aussi des niveaux hiérarchiques distincts mais cela n'empêche pas de dire que ces trois niveaux du contrôle sont complémentaires.

2.1.3.1. Le contrôle organisationnel

Selon H.Bouquin, « le contrôle organisationnel est celui qui est au service des dirigeants de la hiérarchie. Il est conçu pour orienter leurs propres actions, celles de leurs subordonnés et plus spécifiquement pour maîtriser les transactions

internes et externes »⁵¹. Donc ce contrôle s'exerce à trois niveaux le premier en amont de l'action, le deuxième au cours de l'action et le dernier c'est en aval de l'action.

Le contrôle organisationnel a pour objectif d'améliorer les règles et les procédures qui structurent les décisions et auxquelles les décideurs se réfèrent pour déterminer leurs comportements. Ainsi R. Anthony décompose le processus organisationnel en trois composantes : la stratégie, la gestion courante et les opérations élémentaires. Chaque niveau est associé à un processus du contrôle : le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle d'exécution.

2.1.3.2. Le contrôle stratégique

Selon H. Bouquin « le contrôle stratégique est formé des processus et systèmes, qui permettent à la direction d'arrêter et d'ajuster les choix des missions, métiers domaines d'activités et facteurs clés de succès »⁵². Le contrôle stratégique concerne une longue période commençant par la définition de la stratégie à suivre par l'entreprise jusqu'au résultat escompté.

Le contrôle stratégique a pour objet d'orienter la stratégie de l'entreprise. L'entreprise étant considérée comme un agent de création de valeur, son contrôle vise à maximiser la valeur de l'entreprise. Il permet aussi de s'assurer en permanence qu'il suit le cap fixé tout en s'adaptant aux changements extérieurs.

⁵¹ BOUQUIN H « Contrôle de gestion : Le temps réel implique un retour aux sources » Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1991, p 21

⁵² OP cit p 37

Il a pour vocation la mise en place d'un tableau de bord stratégique composé d'éléments d'informations synthétiques, cohérents avec la stratégie choisie afin d'aider les dirigeants à piloter leur actions, à suivre l'activité de l'entreprise et à mener des actions correctives des écarts détectés.

2.1.3.3. Le contrôle d'exécution

Ce contrôle s'effectue pour les opérations répétitives, afin de corriger les anomalies et les différences constatées. Il est formé des processus et des systèmes qui permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérentes notamment grâce au contrôle d'exécution.

Ce contrôle concerne les tâches répétitives quotidiennes. Son domaine d'intervention se place à un niveau bas de la hiérarchie, à savoir les exécutants. Selon H. Bouquin « le contrôle d'exécution est formé de processus et des systèmes, conçus pour garantir aux responsables que les actions qui relèvent de leur autorité, seront, sont et ont été mises en œuvre conformément aux finalités confiées, tout en disposant ces responsables de piloter directement ces actions »⁵³

On peut dire donc que l'objectif principal du contrôle d'exécution est d'assurer aux responsables que les ordres et les règles édictés seront appliqués. Il s'agit de faire un suivi quotidien des activités courantes de l'entreprise afin de mener des actions correctives au bon moment.

⁵³ OP cit, p 34

2.1.3.4. Le contrôle de gestion

Selon H.Boquin, il y a une relation d'interdépendance entre le contrôle de gestion, le contrôle d'exécution et le contrôle stratégique. Il n'existe pas un contrôle de gestion sans contrôle stratégique, ni un contrôle de gestion sans contrôle d'exécution du fait que le contrôle de gestion cherche à contrôler en amont, en cours et en aval toutes les activités pour garantir une efficacité et une performance à l'entreprise.

Le contrôle de gestion est en interrelation avec tout autre contrôle au sein de la firme.

2.2. La présentation du contrôle de gestion

La notion de contrôle de gestion est apparue entre les deux guerres aux Etats unis. Son apparition officielle peut être liée à la création d'un institut de contrôleurs de gestion en Amérique en 1931, « controllers institute of America ». A partir des années 1940, le contrôle de gestion a connu un grand changement et le mot du contrôle de gestion est apparu dans la langue française à la fin des années soixante⁵⁴

Au début des années soixante, le contrôle de gestion est pratiqué dans les grandes entreprises telles que les firmes General Motors et Oil afin d'améliorer leur structures pour arriver plus tard aux petites et moyennes entreprises. Le contrôle de gestion vise au départ la performance de production, le suivi de l'activité commerciale et les coûts de distribution. Ses outils se sont développés avec le temps pour atteindre l'informatique, les mathématiques, la sociologie, l'économie et autres.

⁵⁴ Il s'agit d'une erreur de traduction de la langue anglaise à la langue française du terme management control de fait que le contrôle chez les anglo-saxons se traduit par la maîtrise alors que pour les français une vérification.

Le rôle du contrôle de gestion était la collecte, l'analyse des informations sur le comportement des acteurs de l'entreprise, et vers la fin des années soixante, on a arrivé à l'apparition du budget à base zéro.

La crise des trente glorieuses a accéléré la recherche des nouveaux outils de contrôle de gestion, au même temps le succès des sociétés japonaises à cette époque a apporté de nouvelles méthodes de management des entreprises.

La naissance des nouveaux outils du contrôle de gestion a permis l'élargissement du champ de son intervention, comme l'indique R. Anthony⁵⁵, le contrôle de gestion a un double rôle « éclairer des dirigeants pour aborder l'avenir » et « de chef d'orchestre pour les opérationnels ».

La proposition d'une définition du contrôle de gestion n'est pas une tâche facile puisque sa définition diffère d'un auteur à l'autre et selon la conception de l'entreprise à une autre. On ne peut pas présenter toutes les définitions mais nous allons nous limité aux définitions qui nous apparaissent intéressantes.

2.2.1. La définition de R .Anthony

Le cadre conceptuel d'Anthony, constitue une référence pour la recherche en contrôle de gestion. Ainsi, ses fameuses définitions du contrôle de gestion sont très souvent utilisées dans les textes de recherches de la discipline. Selon Anthony « le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation ».⁵⁶

⁵⁵ ANTHONY R N, "The management control function" the Harvard Business Scholl, Boston 1988, p 15

⁵⁶ ANTHONY R. N. " ,Planning and control systems, a framework for analysis, Division of Research", Harvard Business School, Boston, 1965. P17

Trois éléments qu'on peut ressortir de cette définition. Le premier c'est le caractère instrumental du contrôle de gestion c'est-à-dire, qu'il est au service de la stratégie suivie par l'organisation. Le deuxième élément c'est l'obtention de l'efficacité (par rapport au résultat réalisé) et l'efficience (par rapport aux moyens utilisés pour atteindre les résultats). Le troisième élément c'est la maîtrise et le contrôle à posteriori.

En 1988, il revient sur la première définition pour donner un sens plus large au contrôle de gestion «le contrôle de gestion est le processus par lequel, les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour appliquer les stratégies». ⁵⁷

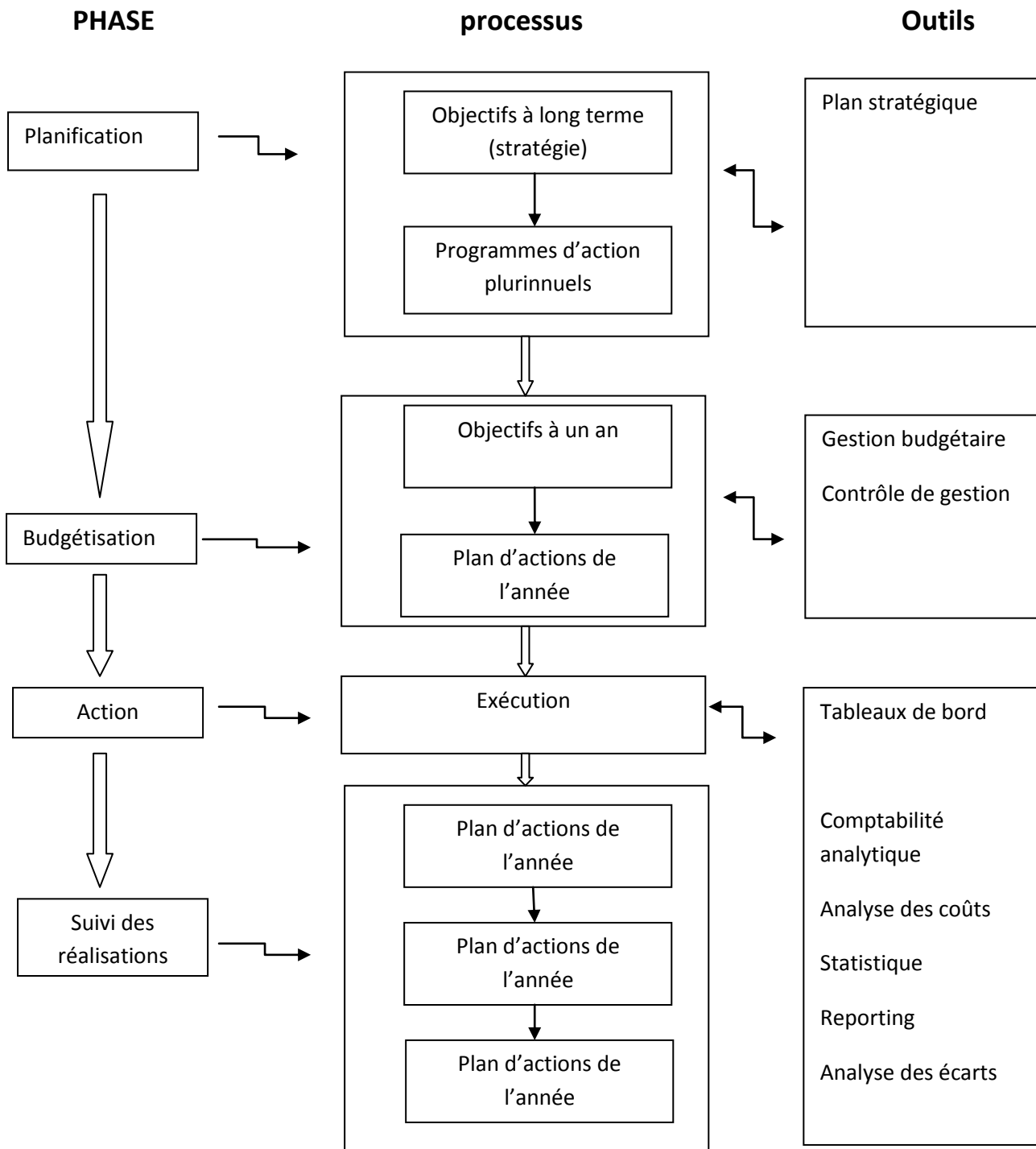
Les deux définitions se rejoignent dans le sens où les managers sont considérés comme étant des propriétaires du processus de contrôle. Mais l'action qu'ils doivent effectuer a changé. Dans la première définition il y avait '**obtiennent l'assurance**' et dans la deuxième on trouve le terme '**assure**'. Il ne s'agit pas d'un système de vérification d'efficience et d'efficacité, mais plutôt un processus de convergence des buts⁵⁸.

On peut dire que deux éléments sont communs entre la première et la deuxième définition : c'est le fait d'être au service de la stratégie et la question d'efficacité et d'efficience. Ces définitions se diffèrent de la première, puisque le contrôle ne se traduit pas seulement par un suivi mais plutôt par un instrument d'action et de prise de décision, au service des dirigeants. On peut présenter le processus de contrôle de la gestion comme suit :

⁵⁷ ANTHONY R. N., The management control function, The Harvard Business School Press, Boston, 1988. Trad. Française La fonction Contrôle de Gestion, Publi-Union, Paris, 1993 p10

⁵⁸ BOUQUIN H « Robert Newton Anthony : la référence » in les grands auteurs en contrôle de gestion Bouquin H (dir) EMS 2005 p 495

Figure 5 : Le processus de contrôle de gestion selon Anthony⁵⁹



⁵⁹ ANTHONY R. N. "Planning and control systems, a framework for analysis, Division of Research", Harvard Business School, Boston, 1965.

2.2.2. La définition de A. Khemakhem (2001)

« Le contrôle de gestion est le processus mis en œuvre au sein d'une entité économique pour s'assurer d'une mobilisation efficace et permanente des énergies et des ressources en vue d'atteindre l'objectif que vise cette entité. »⁶⁰

A.Khemakhem, insiste dans cette définition sur la flexibilité du contrôle de gestion pour tenir compte des spécificités de chaque entreprise et de chaque situation. Il insiste aussi sur la mobilité des énergies et des ressources pour atteindre les objectifs prévus de l'entité.

2.2.3. La Définition de H. Bouquin

« On conviendra d'appeler contrôle de gestion, les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes »⁶¹.

Selon H. Bouquin, les managers qui sont chargés de définir la stratégie ont besoin de dispositifs et processus pour s'assurer que l'action quotidienne des individus est cohérente avec la stratégie. Donc le contrôle de gestion est un régulateur des comportements.

2.2.4. La définition de R. Simon (1995)

« Les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation »⁶².

⁶⁰ ARNOUD H. « Le contrôle de gestion... en action »; Edition Liaisons 2001; p 9

⁶¹ BOUQUIN H (1994). Les fondements du contrôle de gestion. Presse Universitaire de France « Que sais-je ? » ; N°2892 ; Paris.

Donc, on peut dire que pour R.Simon, l'information constitue la matière première du contrôle de gestion.

2.2.5. Le contrôle de gestion selon le modèle de Sloan-Brown : un contrôle de gestion trop financier

Selon grand nombre d'auteurs, (Chandler, 1977, Johnson et Kaplan 1987 et Bouquin 2005), le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 grâce à Alfred Sloan et Donaldson Brown, respectivement président et vice président de la firme General Motors (GM).

Le modèle de Sloan-Brown, repose sur trois hypothèses essentielles. La première est celle de découpage vertical de l'entreprise en centres de responsabilités jugés sur la base de leurs performances comptables et financières réalisées, avec utilisation des prix de cession interne. La deuxième hypothèse se base sur la coordination des projets par une planification traduite dans les états comptables. La troisième hypothèse repose sur la relation contractuelle plus hiérarchique entre la direction générale et les autres membres de la société, ce qui se traduit par l'objectivité de l'évaluation et l'amélioration des performances.

Selon Bouquin⁶³, le modèle a réalisé un succès en raison de trois critères : le choix des décisions basé sur le retour sur investissement⁶⁴ (ROI), des instruments de mesure et un processus de fonctionnement basé sur l'anticipation grâce au recours aux budgets.

⁶² SIMONS R. « Levers of Control: How Managers use Innovative Control Systems to drive Strategic Renewal», Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1995, p 5.

⁶³ BOUQUIN H. « Les fondements du contrôle de gestion » PUF Paris 1^{ère} Ed 1994

⁶⁴ Return on investissement ou retour sur investissement élaboré dès 1912 pour le calcul de la rentabilité des investissements en combinant rotation du capital avec la marge bénéficiaire (Bénéfice/Investissement)

En fait, ce modèle classique de contrôle de gestion tel qu'il était utilisé par la firme Général Motors repose essentiellement sur l'approche purement comptable en considérant la comptabilité comme un instrument de mesure, de prévision, de coordination et de motivation des opérationnels. Il ne s'agit pas d'un contrôle de gestion mais d'un contrôle financier.

§3. Les objectifs du contrôle de gestion

L'objectif de contrôle de gestion a évolué avec l'amélioration de la conception de l'entreprise et de son environnement, en passant de mesure et maîtrise au pilotage de l'activité.

Donc d'une manière générale, on peut dire que le contrôle de gestion est un processus destiné à aider les responsables de services à piloter leur activités et d'agir positivement sur la stratégie de la firme. Il permet donc de réaliser les objectifs fixés par l'entreprise et il doit se baser sur un système d'information très fort.

3.1. La maîtrise de la gestion et de l'activité

Pour maîtriser la gestion de la société, le contrôleur de gestion doit vérifier que les objectifs constituent un ensemble cohérent et que les plans sont bien établis permettant de réaliser ces objectifs fixés par l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit mesurer l'activité de l'entreprise et ses principales unités opérationnelles. Il doit chercher les gains de productivité, la rentabilité, par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts et il doit étudier tous les risques susceptibles d'influencer l'activité de l'entreprise.

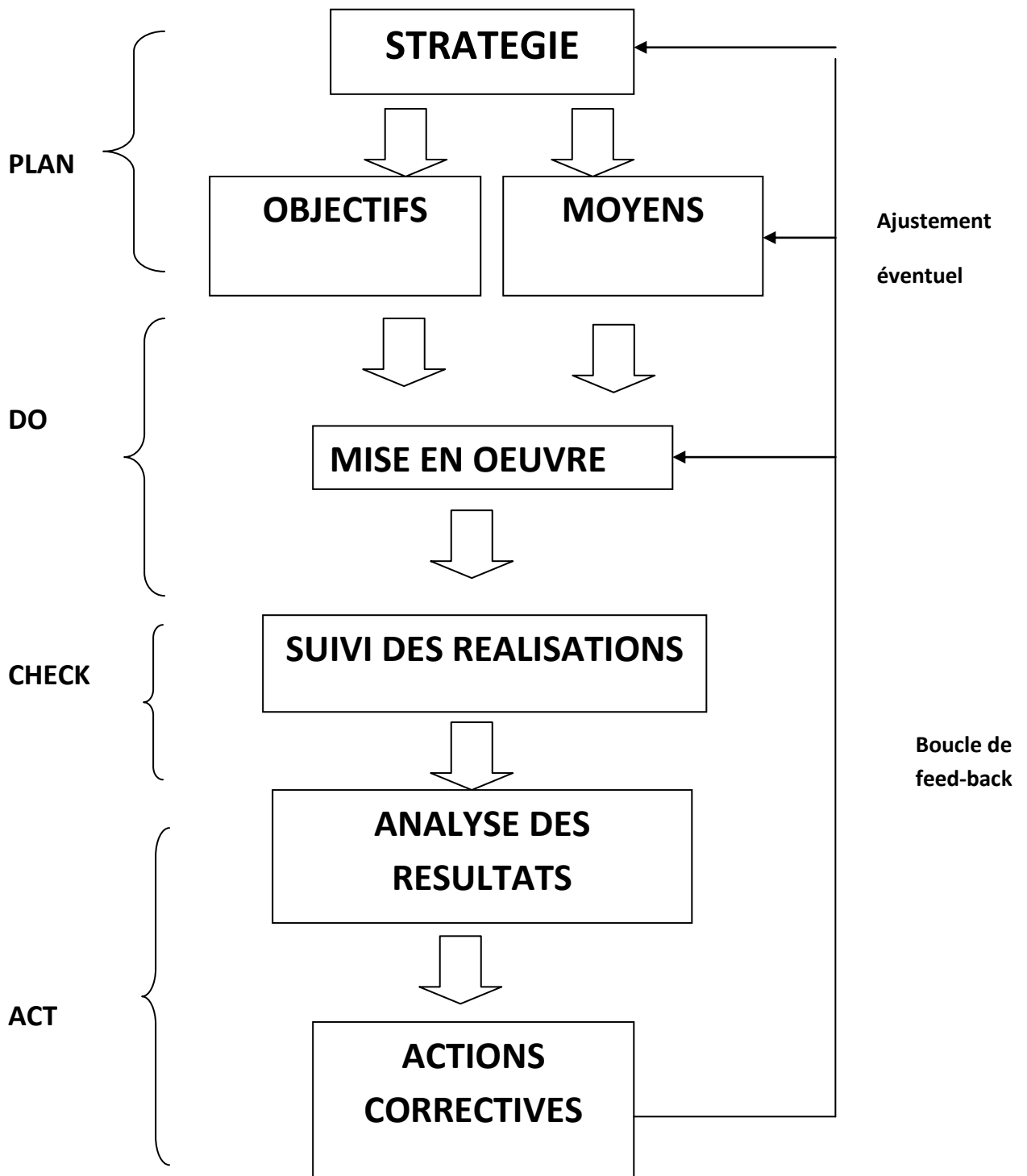
3.2. Le contrôle de gestion outil de pilotage au sein des entreprises

Le contrôle de gestion est souvent défini comme une démarche destinée à maîtriser le cheminement d'une organisation vers ses objectifs⁶⁵.

Il est composé de trois étapes : La première consiste à la définition de la stratégie. La deuxième c'est la définition des objectifs à atteindre. La troisième c'est la comparaison entre le réel et l'estimé et l'analyse du résultat. Donc il s'agit de trois phases : la fixation des objectifs à atteindre, puis l'action c'est à dire établir les plans d'action à suivre, et enfin la réaction c'est à dire les actions correctrices.

⁶⁵ DESIRE L, MARI N, HIRSCH, DANIEL, KACHER, NATHALIE « Le grand livre du contrôle de gestion » Ed Eyrolles 2013 p 10

Figure 6 : Le processus du contrôle de gestion



Source : inspiré de H.loning, Y.pesqueux. Le contrôle de gestion. Dunod

Donc les modalités d'intervention du contrôle de gestion peuvent être résumées comme suit :

- Il concourt à la définition des objectifs issus des buts organisationnels de la firme ;
- La détermination des plans d'action et la fixation du budget. Cette dernière sert à déterminer l'activité de l'entreprise dans chaque centre de responsabilité et à développer le processus de contrôle de gestion. Il faut distinguer le budget global des budgets fonctionnels. Le budget global regroupe tous les budgets fonctionnels (budget global = la somme des budgets fonctionnels), les budgets fonctionnels comme leur noms l'indique est réparti par chaque centre de responsabilité ;
- Apporter un jugement ; c'est la phase du contrôle la plus importante. Il s'agit de savoir si on est dirigé vers les objectifs fixés, ou bien s'il y'a des erreurs et des anomalies à corriger et à faire face.

En bref, le contrôle de gestion est un outil d'aide à la prise des décisions qu'elles soient en amont, en cours, et en fin des actions. Le contrôle de gestion fixe et fixera ou a fixé les plans d'action, d'où le rôle important du contrôle de gestion au sein des entreprises. Mais cela ne peut être efficace que s'il y a un système d'information développé et disponible au sein de l'unité.

3.3. La nécessité d'un système d'information

La prise d'une décision au sein de l'entreprise demande l'existence des systèmes d'informations solides, un système de traitement des informations en amont et en aval de toute décision.

Il existe plusieurs formes de système d'information, comme le système d'information pour les décideurs, le système de veille stratégique qui permet d'anticiper les turbulences de marché et le système d'information opérationnel qui permet d'établir des prévisions budgétaires, d'aider les responsables à élaborer leurs objectifs, de définir les moyens matériels et humains à utiliser, de suivre de manière permanente les performances et d'infléchir leurs actions par l'analyse des écarts constatés.

Selon Malo et Mathé⁶⁶, le système d'information constitue le principal instrument du contrôle organisationnel. Il a un rôle de connaissance et de couplage avec l'environnement. Il a aussi un rôle de participation aux décisions afin de garantir un fonctionnement coordonné et finalisé de l'organisation.

Ces différents systèmes d'information doivent être structurés et fiabilisés. Ils doivent être assis sur des procédures strictes et conformes à l'organisation. Cette partie du travail est extrêmement importante. Elle permet de définir les tâches, les canaux de communication, les outils de travail, les obligations administratives et comptables à respecter, etc. Les procédures sont généralement consignées dans un manuel de procédures, appelé souvent familièrement la « bible » de l'organisation. Elles doivent être régulièrement mises à jour et nécessitent pour ce faire des contrôles fréquents. Un des moyens d'évaluer le contrôle est l'audit.

Conclusion de la section

Devant les problèmes auxquels sont confrontés les gestionnaires au début du 20^{ème} siècle, les dirigeants, les chercheurs, et les ingénieurs ont essayé de trouver un processus de fonctionnement des entreprises capable d'améliorer les

⁶⁶ MAYO J.L ,MATHEa J.C « L'essentiel de contrôle de gestion » Les Editions d'Organisations

démarches de gestion dans chaque entreprise. Plusieurs études et analyses se sont succédé afin de mettre en place la fonction de contrôle de gestion au sein des entreprises.

Nous avons essayé dans cette section de clarifier le sens du mot contrôle ainsi que son origine et aussi la notion de contrôle de gestion et les différents étapes de son développement.

En outre, nous avons présenté les définitions les plus importantes présentées par les auteurs.

Enfin, nous avons mis en évidence l'objectif de contrôle de gestion qui réside dans la maîtrise de l'activité et la prise de décision au sein de chaque entreprise.

Section 2. Le rôle des contrôleurs de gestion et de la fonction de contrôle de gestion

Lorsqu'on parle du contrôle de gestion, on parle d'une fonction qui s'est imposée durant ces dernières années au sein de l'entreprise, vue son rôle important au sein de chaque entité quelle que soit sa taille petite, moyenne ou grande. La fonction de contrôle de gestion n'est pas un métier simple, elle est caractérisée par la complexité et l'évolution. Pour cela le contrôleur de gestion doit se doter de plusieurs qualités pour être capable d'exercer cette fonction.

§1. Le rôle de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion occupe un poste stratégique: il fixe des outils permettant de piloter l'entreprise et d'atteindre les objectifs.

Il oriente la direction de l'entreprise vers le suivi financier de la stratégie qu'elle s'est fixée. Donc quelle est la mission d'un contrôleur de gestion ? Sa formation, ses qualités et sa rémunération ?

1.1. La mission d'un contrôleur de gestion

La mission principale d'un contrôle de gestion est d'interpréter les données chiffrées fournies par la comptabilité à des fins du contrôle, de planification et de suivi⁶⁷. Afin de contrôler, il utilise des tableaux de bord et des indicateurs qui lui servent à mesurer en permanence l'activité de l'entreprise dans tous ses départements. C'est également la personne de la planification qui établit des prévisions budgétaires et qui fixe des objectifs détaillés et en mesure la réalisation. Il a une relation directe et étroite avec toutes les unités de l'entreprise et leurs responsables : marketing, achats, DRH, forces commerciales, management, ingénierie etc. Parmi les tous premiers rôles du contrôleur de gestion c'est l'administration et l'animation⁶⁸ des procédures et des systèmes d'information dans la société où il travail. De même il joue un rôle de conseiller et aussi d'aide à la décision des actions à mener pas les dirigeants de la société.

Généralement le contrôleur de gestion est directement rattaché à la direction générale ou administrative. Il peut dans une PME exercer en même temps d'autres fonctions comme la comptabilité, l'administration ou la gestion du personnel. Contrairement, dans une filiale son rôle et sa mission sont bien définies.

Le contrôleur de gestion est en relation directe avec la gestion commerciale : Il travaille sur le chiffre d'affaires en participant à l'élaboration des marges et des

⁶⁷ P L BESCOS P.L, DOBLER P « Contrôle de gestion et management » 2^{ème} Edition p 95

⁶⁸ LONING H, MALLERET V, e MERIC J, PESQUEUX Y, CHIAPELLO E, MICHEL D et SOLE A « Le contrôle de gestion, outils et pratiques » 3^{ème} Edition Dunod,2008, p 270

tarifs, la rentabilité des produits par zone, saisonnalité, marché, etc., jusqu'à la distribution.

Dans le secteur industriel, le contrôleur de gestion doit être sur terrain c'est-à-dire, qu'il soit au sein des sites de production. Il veille alors aux achats, aux coûts de revient, à la valorisation des stocks de matières premières, des encours. Il gère les inventaires, établit des indicateurs opérationnels, ayant une utilité dans la gestion et le suivi de l'activité de l'entreprise⁶⁹.

En outre, rattaché au siège, le contrôleur de gestion travaille sur l'ensemble du budget de fonctionnement de l'entreprise. Par exemple, avec la direction des ressources humaines il va superviser les budgets annuels de formation, de salaires, de primes, d'embauches. Avec la direction commerciale, il va superviser les budgets de ventes annuels et aussi mensuels, le niveau de stock minimum, le budget des achats.

Selon Bescos⁷⁰, le contrôleur de gestion occupe à la fois une fonction de conception et de compréhension globale de l'entreprise et une fonction d'animation pour assurer un bon fonctionnement de la société. Ainsi selon C.Alazard « le contrôleur de gestion ne contrôle pas. Il conseille, aide à la décision, conçoit des systèmes d'informations, évalue les performances, met en place des indicateurs de qualité »⁷¹.

La fonction de contrôle de gestion fait appel à des nouvelles compétences orientées vers les systèmes informatiques. Plus le contrôleur de gestion maîtrise l'outil informatique, plus il peut affiner ses indicateurs en décomposant toujours plus finement les comptes de l'entreprise. Or, la nouvelle génération de

⁶⁹ MEKKAOUI M « Précis de contrôle de gestion » Edition 2007 p 12

⁷⁰ BESCOS AL « Contrôle de gestion et management », Edition Montcherstien E.j.A, Paris, 1993, p :94

⁷¹ ALZARD C , SEPARI « Contrôle de gestion :manuel et application », Editions DUNOD 2010, p :32

contrôleurs de gestions est née avec ces systèmes et les utilise avec précision. En définitive le véritable rôle du contrôleur de gestion n'est probablement pas de contrôler la gestion mais d'inciter les responsables opérationnels à le faire⁷². Pour cela le contrôleur de gestion doit être compétent et en adéquation avec son poste.

1.2. La formation et les qualités d'un contrôleur de gestion

- La formation

Le noyau dur de la formation du contrôleur de gestion est constitué des connaissances comptables et financières. Le contrôleur de gestion doit se doter d'une base solide en comptabilité de gestion, en comptabilité financière et finance d'entreprise⁷³. Il doit avoir un cursus d'études supérieures bac + 4 ou 5⁷⁴, en école de commerce ou en cycle de gestion, d'un certificat supérieur d'expertise. Ce cursus garantit pour le contrôleur une rigueur et une aisance dans le traitement des problèmes comptables et une compétence à comprendre et analyser les chiffres. L'idéal étant qu'il dispose, en plus, d'une formation en comptabilité, car son travail est attaché à la comptabilité, ce qui exige une bonne maîtrise de la comptabilité. Si le contrôleur de gestion ne comprend pas la comptabilité il doit suivre des formations dans ce domaine. De nombreux contrôleurs de gestion débutants commencent leur carrière en audit, pour apprendre à lire un bilan, appréhender les comptes, repérer les irrégularités, faire du reporting, etc.

Dans les grandes entreprises, la connaissance et la maîtrise des méthodes de consolidation IAS IFRS et les méthodes de financement et de placement à court

⁷² COUCOUREUX M , AL, « Contrôle de gestion :manuel et application », Edition NATHAN, Paris, 2010

⁷³ LONING H, MALLERET V, MERIC J, PESQUEUX Y, CHIAPELLO E, MICHEL D et SOLE A « Le contrôle de gestion, outils et pratiques » 3^{ème} Edition Dunod, 2008

⁷⁴ Avoir un bac plus 5 n'est pas une condition obligatoire pour occuper le poste d'un contrôleur de gestion.

terme, peuvent constituer un atout supplémentaire pour le contrôleur de gestion. Au delà des connaissances financières, le contrôleur doit avoir une base solide dans le domaine des organisations, des systèmes d'information et des ressources humaines car il doit être une personne compétente et pluridisciplinaire

- Les qualités

Patience, rigueur, esprit d'analyse⁷⁵ et de synthèse sont indispensables à ce pilier de l'entreprise. Il doit être curieux, car le contrôleur de gestion doit être capable de s'intéresser à tout. Amené à prendre la parole et à dialoguer avec différents départements, le collaborateur doit avoir un bon relationnel tout en sachant négocier, communiquer et savoir convaincre les autres collaborateurs en utilisant des analyses fortes et solides.

Enfin, la maîtrise des langues est essentielle pour communiquer avec les filiales de l'entreprise et ses différents partenaires.

1.3. La rémunération d'un contrôleur de gestion

La fonction du contrôleur de gestion connaît une évolution importante dans le temps où toutes les entreprises cherchent à maîtriser leurs activités et de s'adapter aux turbulences du marché. Il faut dire que ce poste n'est plus l'apanage des grandes entreprises. Les PME s'arment aussi d'un contrôleur de gestion.

⁷⁵ Un esprit d'analyse est une qualité très essentielle pour un contrôleur de gestion étant donné que le contrôle de gestion utilise l'analyse des écarts constatés pour comprendre d'abord les erreurs et les anomalies afin de les améliorer et de les corriger.

Sa rémunération varie peu selon la taille de l'entreprise qui l'emploie. Elle peut progresser rapidement, sous forme de primes sur objectifs personnels (reporting à temps, économies budgétaires, période de clôture).

Bien sûr, la rémunération varie en fonction de la formation : les candidats diplômés des plus grandes écoles de commerce ou d'ingénieurs et qui disposent d'un parcours international gagneront plus que les autres.

§2. Le rôle de l'information pour le contrôle de gestion

L'information constitue le noyau du contrôle de gestion. Le système d'information est un élément essentiel dans le processus du contrôle de gestion. Le contrôleur de gestion traite, façonne et sélectionne les informations utiles pour ensuite analyser les chiffres et comprendre l'activité de l'entreprise. De même on est passé du rôle d'administration des chiffres et des procédures vers une animation de l'information. Le contrôleur doit aussi assurer une transmission efficace des informations vers la direction générale en utilisant le reporting par exemple et autres moyens de communication. En effet, le système d'information produit des informations de gestion et des indicateurs pour assurer le pilotage et le management des activités de l'entreprise. Il automatise et garantit le déroulement du processus administratif et de conduite des activités.

L'information est à la base du contrôle de gestion, le besoin de traitement de l'information s'accroît avec le changement et l'évolution des activités. Les logiciels utilisés par l'entreprise doivent être innovants, et adéquats avec l'activité de l'entreprise.

Conclusions de la section

Au début le contrôle de gestion était pratiqué seulement par les grandes entreprises américaines fabriquant le matériel militaire. Son développement lui a permis d'être pratiqué par toutes les entreprises européennes. Actuellement le contrôle de gestion est devenu une fonction primordiale et essentielle au sein de chaque entreprise. Pour cela, le contrôleur de gestion doit se doter des qualités et de parcours universels importants pour qu'il puisse pratiquer sa fonction d'une manière efficace.

Le contrôle joue un rôle très important dans la gestion des entreprises, il permet d'aider les responsables fonctionnels à prendre leurs décisions et les responsables opérationnels à contrôler leurs actions et de suivre leurs activités.

D'une manière générale, le contrôle de gestion est utile pour les grandes entreprises comme pour les PME. Malheureusement dans la plupart des PME, il n'y a pas un service de contrôle de gestion autonome, mais ses tâches s'effectuent souvent par le service comptable.

Nous avons présenté dans cette section les différentes qualités et missions qu'il faut avoir pour être un contrôleur de gestion.

Section 3. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions

Le contrôle de gestion est défini comme un système informatique qui a une relation étroite avec toutes les autres fonctions de la société. Une relation avec la comptabilité, la planification, l'audit interne, la stratégie, le management et toutes les autres fonctions et contrôle de la société. Nous allons traiter dans un premier axe, la relation du contrôle de gestion avec les autres types de contrôles

et dans un deuxième axe la relation du contrôle de gestion avec les fonctions les plus marquantes dans une entreprise.

§1.La relation du contrôle de gestion avec les autres types de contrôles

Dans chaque entreprise il existe plusieurs types de contrôles qui permettent aux entreprises de s'adapter aux besoins du marché et d'avoir un bon fonctionnement. Parmi ces contrôles, on trouve le contrôle interne, le contrôle de gestion, l'audit interne et l'audit légal. On peut dire que le contrôle de gestion est en relation directe avec tous ces types de contrôles.

1.1. Le contrôle de gestion et l'audit interne

L'audit interne est une fonction de contrôle exercée par des salariés d'une entité économique. Pour cela nous allons présenter la définition retenue par IFAC⁷⁶:

« L'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise ou d'un organisme, une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations. Il est au service de la direction ».

On peut ajouter aussi, la définition suivante « L'Audit Interne⁷⁷ est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée ».

L'objectif de l'audit interne est de produire aux membres de la direction des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées. L'auditeur interne est concerné

⁷⁶ International Fédération of Accountants.

⁷⁷ Définition selon le site web suivant www.ifaci.com le 2/6/11

par toute phase de l'activité de l'entreprise qui intéresse la direction. En somme l'audit interne fait un contrôle vérificateur alors que le contrôle de gestion fait le contrôle maîtrise et aide. Donc l'audit interne se préoccupe de la protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entité alors que le contrôle de gestion cherche la performance et la productivité du personnel. On ajoute aussi que l'audit interne est une mission ponctuelle alors que le contrôle de gestion est une fonction permanente au sein de l'entité.

Le contrôle de gestion considère l'audit interne comme une base de données qui lui permet d'avoir une information sincère sur l'activité de l'entreprise. Le contrôle de gestion se sert de l'audit interne pour comprendre l'activité de l'entreprise.

1.2. Le CDG et l'audit légal

L'audit⁷⁸, comme de nombreux autres concepts, a fait l'objet de plusieurs définitions. Evidemment, on peut notamment le définir par « L'audit est l'examen auquel procède un professionnel, compétent et indépendant afin d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays ou l'entreprise a son siège »⁷⁹.

On peut aussi faire appel à une définition présentée dans une formation, professionnelle, visant le diplôme d'expert-comptable, qui stipule que « l'audit financier et comptable est l'examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une

⁷⁸ Le mot audit vient du verbe latin « Audire » qui signifie « écouter » et dans le dictionnaire en anglais le mot audire signifie : Examen ou correction d'un compte, d'un dossier

⁷⁹ EL GADI A « Audit et contrôle de gestion », Edition p 75

opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui faite de donner en toutes circonstances dans le respect des patrimoines des situations financières et de ses résultats ».

L'objectif de l'audit est de certifier les comptes. Cette certification est définie comme étant de « garantir aux actionnaires et aux tiers concernés, qu'un professionnel qualifié, après être conforme aux règles de diligences fixées par la profession a acquis la conviction que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice ».

Ainsi on peut le définir aussi par « une mission d'opinion, confiée à un professionnel indépendant, utilisant une méthodologie spécifique de diligences acceptables par rapport à des normes »⁸⁰.

A partir de ces définitions, on peut conclure que l'audit légale est un ensemble des procédures effectuées, par un expert indépendant et compétent, visant à témoigner la régularité et la sincérité des comptes et des documents financiers de l'entreprise, présentés aux responsables concernés afin de donner une image fidèle de la situation de l'entreprise auditée à un moment donné.

En définitive, on peut dire que l'audit légal constitue une base d'analyse de la sincérité de l'information fournie par l'entreprise et permet au contrôleur de détecter ses faiblesses et ses points fort et lui recommande des corrections pour ajuster ses informations financières et ses problèmes.

⁸⁰ Article sur démarche générale d'audit

1.3. Le contrôle de gestion et le contrôle interne

Selon le CNC⁸¹ et l'OEC⁸² marocain ont défini le contrôle interne par « un processus mis en place par la direction générale, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs :

- Réalisation et optimisation des opérations,
- Fiabilité des informations financières,
- Conformité aux lois et réglementation en vigueur. »

A partir de cette définition on peut dire que le contrôle interne est un processus finalisé, mis en place par tous le personnel de l'entreprise et qui a pour objectif d'effectuer les opérations, toute en respectant les lois et la réglementation en vigueur d'où le lien étroit entre un contrôle de gestion et le contrôle interne. Ce dernier constitue une base d'information pour le contrôleur de gestion.

En outre, Le contrôle interne à pour vocation la sauvegarde le patrimoine de la société contre tous les risques tels que la perte, l'inflation, le taux de change etc.

Le contrôle interne procède à l'analyse des procédures et les circuits de documents afin de détecter les faiblesses et les points fortes de la société et de formuler des recommandations nécessaires à la bonne conduite de la société.

Le contrôle de gestion constitue un système d'aide à la décision qui s'appuie sur un système d'information. Il permet de maîtriser la gestion et l'activité de l'entreprise.

⁸¹ Acronyme de « conseil nation de comptabilité »

⁸² Acronyme de « ordre des experts comptables »

Le contrôle de gestion et le contrôle interne convergent vers la maîtrise de l'entreprise, son évolution et sa performance ainsi que les risques qu'elle peut encourir.

§2.La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions

Le système de contrôle de gestion est en interrelation avec toutes les fonctions pour but de collecter et d'analyser toutes les informations nécessaires à l'activité de l'entreprise. Nous allons traiter dans ce paragraphe le lien de contrôle de gestion avec les fonctions qui nous paraissent les plus importantes.

2.1. Le contrôle de gestion et le service financier

La comptabilité analytique ou financière donne une idée sur la situation financière de l'entreprise. Elle permet de maîtriser les charges, de les imputer aux différents services de l'entreprise et d'expliquer les résultats obtenus. De ce fait elle constitue un outil de management, au service des gestionnaires. Donc on peut dire que la comptabilité analytique est au service du contrôle de gestion afin d'aider aux bonnes décisions et à la performance de la société.

2.2. Le contrôle de gestion et le management

Le contrôle de gestion met à la disposition des managers un ensemble d'outils, d'analyses et d'études techniques qui leur permettent de prendre des décisions efficace pour la bonne gestion et la performance de l'entreprise. Dans ce cadre il existe un lien étroit entre le contrôle de gestion et la vision des managers. Ce qui permet en plus à ces managers une grande capacité de fixer, planifier, organiser les objectifs, moyen et long termes de l'entreprise.

En conclusion, la fonction du contrôle de gestion est étroitement liée aux autres fonctions de l'entreprise.

§3.La relation du contrôle de gestion avec la stratégie

3.1. La définition de la stratégie

La stratégie concerne les processus de formulation des objectifs généraux de l'organisation et de décision sur les moyens à atteindre⁸³. C'est aussi un ensemble de choix, moyens ou long terme que l'entreprise adopte en fonction de son environnement et ses turbulences. Ces choix ou ces décisions stratégiques portent sur la nature des moyens qu'elle envisage utiliser pour une action déterminée. Une stratégie peut être définie par le choix des moyens les plus adéquats pour atteindre un objectif fixé.

Selon Mintzberg la stratégie⁸⁴ « -Un plan, moyen conçu et sélectionné pour réaliser une mission.

-Un stratagème, un plan au sens militaire pour une manœuvre ou une cible donnée.

-Un ensemble d'actions mises en œuvre selon une logique de comportement.

-Un positionnement, situer l'entreprise par rapport à son secteur.

-Une perspective, se situer par rapport au marché ».

⁸³ DESIRE L, MARIE N,HIRSCH, DANIEL,KACHER, NATHALIE « Le grand livre du contrôle de gestion » Ed Eyrolles 2013 p 110.

⁸⁴ MINTZBERG H « Grandeur et décadence de la planification stratégique » Dunod 1999 p120

3.2. Les orientations stratégiques

Chaque entreprise doit délimiter son champ d'activité, le couple produit-marché sur lesquels elle va se positionner, si elle va produire un seul produit ou elle va diversifier son portefeuille d'activité. Elle doit définir également la dimension de son domaine d'activité au niveau national ou international.

3.3. La place de contrôle de gestion dans le processus stratégique

Les décideurs utilisent les outils de contrôle de gestion afin de diagnostiquer les facteurs clés du succès au sein de l'entreprise. Il existe une interrelation⁸⁵ entre les objectifs de contrôle de gestion et les stratégies de l'entreprise. Les techniques à utiliser, permettent à contrôler et coordonner l'activité de l'entreprise, dans le but la réalisation d'une stratégie efficace et efficiente.

Donc on peut dire que le contrôle de gestion cherche à réaliser des plans stratégiques que la société fixe au début afin d'atteindre ses objectifs et d'être performante sur le marché

3.4. La relation de contrôle de gestion avec la planification

La planification a un rôle moteur au sein des sociétés. Faire une bonne planification permet à l'entreprise d'être efficace, performante et économe. La planification revêt deux formes, une stratégique et autre opérationnelle. La planification stratégique comme l'indique son nom est stratégique c'est-à-dire, liée à la direction générale où les dirigeants fixent leur stratégies à suivre au long terme. La deuxième forme est opérationnelle qui consiste à fixer des objectifs du long ou du court terme et à évaluer les moyens à mettre en œuvre pour y

⁸⁵ BATAJ & ERRAMI Y « Le rôle de contrôle de gestion dans l'adaptation stratégique des banques, le cas d'une banque de détail » comptabilité et connaissances May France, 2005, p4

arriver, d'où le rôle interdépendant du contrôleur de gestion avec le planificateur qui a besoin des informations pour fixer les plans, des objectifs fixés pour cadrer son budget et ses objectifs avec les plans établis.

§4. La relation du contrôle de gestion avec la structure

L'étude de la relation entre le contrôle de gestion et la structure n'est pas facile à présenter car plusieurs questions se posent : si le contrôle de gestion doit suivre la structure de l'entreprise ? Ou bien le contrôle de gestion doit influencer et imposer la structure de l'entreprise ? Beaucoup de questions se posent dans ce sens. Pour cela nous allons définir dans ce paragraphe dans un premier point la structure de l'entreprise et dans le deuxième point la relation entre la structure et le contrôle de gestion.

4.1. La définition de la structure

La structure peut être définie, par la décomposition des services, des tâches et des relations hiérarchiques. Il existe plusieurs formes de structure⁸⁶ à savoir :

- La structure fonctionnelle où l'autorité est découpée selon les activités de l'entreprise. Le pouvoir est donné à chaque service au sein de l'entreprise.
- La structure hiérarchique où l'autorité est reliée à un seul chef, le pouvoir descendant est fort.
- La structure hiérarchico-fonctionnelle relie à la fois les deux formes précédentes comme indique son nom. Les services hiérarchiques assurent le contrôle et les services fonctionnels assurent le conseil sans avoir un pouvoir.

⁸⁶ BONENFANT J & LACROIX J « Structure de l'entreprise » auto-formation comprendre le mode de l'entreprise centre de langue chambre de commerce et d'industrie paris.

-La structure matricielle où l'autorité est reliée à chaque chef de produit et à chaque responsable fonctionnel. Il s'agit d'une décentralisation de pouvoirs au sein des services.

4.2. La relation de contrôle de gestion et la structure

Pour être performante et pertinente, chaque entreprise doit se doter d'un système de contrôle de gestion adaptatif à sa structure. Le fondateur du premier cadre conceptuel du contrôle de gestion, Anthony R, préconise que le contrôle de gestion doit s'adapter à la structure organisationnelle telle qu'elle a été définie par l'entreprise « si une organisation est décentralisée, elle devrait employer tel ou tel système de contrôle et si elle est centralisée, elle devrait utiliser des systèmes différents »⁸⁷.

Le contrôle de gestion doit s'adapter à la structure de l'entreprise, afin de bien maîtriser son activité, d'assurer une performance et une pertinence sur le marché.

Conclusion de la section

Le contrôle de gestion est un ensemble de moyens et de méthodes de toutes natures, permettant à une entreprise d'atteindre ses objectifs en préparant ses actions et en corrigeant à tout instant les décisions prises par les dirigeants. Le contrôle de gestion est une fonction qui en relation directe avec toutes les autres fonctions de l'entreprise, il représente un système en interrelations avec tous les autres systèmes.

⁸⁷ ANTHONY R N « Planning and control systems: A Framework for analysis» Harvard business school, Boston 1965 p8

Conclusion du chapitre

Au terme de ce chapitre, nous avons pu mettre l'accent sur les différentes présentations et définitions du concept du contrôle de gestion. Nous avons présenté l'émergence et l'évolution du contrôle de gestion dans le temps.

Le contrôle de gestion s'est développé et évolué par rapport à ce qu'il était au début de son apparition. En outre on a pu donner les différentes définitions du contrôle de gestion apportée par les auteurs.

Le contrôle de gestion est une fonction, qui exige un certain nombre de critères pour être pratiqué, comme les qualités requises, le niveau d'étude et la maîtrise de plusieurs langues pour pouvoir communiquer avec les différents intervenants de l'entreprise.

Le contrôleur de gestion doit être un bon analyste et un connaisseur de différents outils informatiques et logiciels pratiqués par l'entreprise.

Nous avons pu aussi présenter, les différentes relations qui existent entre la fonction de contrôle de gestion et les autres types de contrôle ainsi que les différents départements de la société.

Chapitre 3 : La performance et le contrôle de gestion

Dans ce chapitre, nous allons essayer de définir la notion de performance, associée à sa composante économique et financière.

A travers l'analyse de l'évolution de ce concept, nous souhaitons examiner le concept de performance dans les entreprises et son évolution dans le temps.

Après avoir présenté une revue de littérature dressant la notion de performance dans la première section, nous allons présenter dans la deuxième section, les différents outils de contrôle de gestion.

Section 1. La présentation de la performance

Nous allons présenter la notion de performance, telle qu'elle a été théorisée dans la littérature, afin de bien clarifier le concept. Liée originellement au pilotage de l'activité des entreprises industrielles du secteur marchand, la définition de la performance s'est enrichie avec la recherche d'approches organisationnelles, reflétant notamment les mutations de l'environnement économique général et se traduit aujourd'hui en termes très opérationnels à travers sa composante d'évaluation.

La performance est un concept multidimensionnel qui fait intervenir plusieurs paramètres. Pour cette raison nous allons essayer de présenter plusieurs définitions du concept et de rappeler son évolution.

§1. Le concept de la performance

La performance est un concept polysémique. En revenant aux origines étymologique du terme, on constate que la langue française et anglaise ont porté une même définition, celle de l'accomplissement des tâches. La performance trouve son origine dans le latin « to performare »⁸⁸, pour être utilisée par la langue anglaise au XVème siècle. En effet le mot « to perform »,

⁸⁸ LORINO P « Méthodes et pratiques de la performance » Editions d'Organisation 2001

signifie accomplir une tâche avec régularité, l'exécuter et l'achever d'une manière correcte et parfaite.

Selon G.charreaux⁸⁹, la performance occupe une place centrale dans le mécanisme de contrôle. Annick Bourguignon a défini la performance comme un terme à caractère polysémique⁹⁰. En effet, les interactions de la performance avec d'autres concepts tels que l'efficacité, la productivité, l'efficacité donnent lieu aux débats pour pouvoir comprendre le concept de performance. Il a défini aussi la performance « d'une façon générale, la performance désigne la réalisation des objectifs organisationnels.....au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action) ».

On constate alors que la notion de la performance est directement liée à la notion de résultat d'une action ou d'une tâche.

Dans le langage courant, la notion de performance signifie succès ou exploit, la réussite liée aux réalisations, elle renvoie à quatre significations :

- Les résultats de l'action : la performance correspond alors à un résultat mesuré par des indicateurs comparés par rapport à un référent qui peut être endogène ou exogène ;
- Le succès : la performance désigne un résultat positif. Elle traduit aussi la réussite propre à chaque individu et à chaque établissement ;
- L'action : la performance désigne à la fois, les résultats et les actions utilisés pour les atteindre, c'est à dire un processus ;
- La capacité : la performance est liée au potentiel.

⁸⁹ CHARREAUX G et PITOL-BELIN J P article « Les théories des organisations » p 18

⁹⁰ BOURGUIGNON A « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable », [1997], Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 3, Vol. 1, pp 89-101.

En outre, MICHEL L ⁹¹ a défini la performance de gestion, en dépassant la définition de Bourguignon par l'utilisation de la notion d'être performant. Il a exposé la différence, entre performance et être performant. L'adjectif performant signifie la capacité et le degré d'atteindre l'objectif fixé par l'entreprise alors que la performance est le résultat d'un acte déjà fait et passé. Michel Lebas précise qu'il faut connaître le modèle de causalité des résultats passés, afin de comprendre si les conditions et les événements futurs permettent la prolongation de la tendance observée. Jusqu'ici, cette méthode permet aux gestionnaires de piloter leur activité en se basant sur la connaissance de performance et le modèle de causalité qui a généré ce résultat.

La notion de performance n'est pas nouvelle car elle était utilisée par A. Smith dans son ouvrage « la richesse des nations » que l'efficacité résulte de la spécialisation et la division de travail.

Selon P. Voyer la performance « consiste à répondre à la mission, à produire des résultats de qualité correspondant aux objectifs et aux besoins des clients internes ou externes, de le faire de façon efficiente, tout en respectant les conditions organisationnelles reliées aux ressources »⁹².

Chandler⁹³ a défini aussi la performance « est une association entre l'efficacité fonctionnelle et l'efficacité stratégique ». L'efficacité fonctionnelle consiste à améliorer les fonctions, telles que la production, le marketing, etc. L'efficacité stratégique signifie d'être leader sur le marché et de dépasser les concurrents.

⁹¹ LEBAS M « Performance : mesure et management faire face aux paradoxes » groupe HEC Paris 1998

⁹² VOYER.P « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance » 2^{ème} Edition Presse de l'Université du Québec, p 84

⁹³ CHANDLER « Organisation et performance des entreprises » T1 Editions d'Organisation, 1992

Certes la performance est une notion multidimensionnelle. Mais d'après ces définitions on peut conclure que la notion de performance est toujours liée aux efficiences, efficacités, et résultats.

§2. Les types de la performance

La performance est une notion difficile à définir car il existe plusieurs types qu'on trouve au sein des entreprises. Nous allons cités les plus connus

2.1. La performance économique

Elle représente les résultats issus de la comptabilité, ce résultat est mesuré par les indicateurs suivant :

- Le flux global de l'activité pour les entreprises commerciales. Il s'agit de mesurer la marge commerciale, qui se calcule par la différence entre les ventes des marchandises et leurs coûts d'achats. Pour les entreprises de production ce flux correspond à la production ;
- La valeur ajoutée qui correspond à la contribution productive ou la valeur créée par l'entreprise : La valeur ajoutée = Production – Achats réalisés ;
- L'excédent brut d'exploitation qui désigne le résultat économique brut lié à l'activité des entreprises. Il représente la vraie rentabilité réalisée par les entreprises $E B E = V A +$ les subventions d'exploitation impôts, taxes et versements assimilés au charges personnel ;
- Le résultat brut d'exploitation correspond aux ressources additionnelles, finançant les investissements futurs de l'entreprise et l'efficacité de l'exploitation, après la soustraction des charges financière comme présente la formule suivante : $R B E = E B E +$ les résultats financiers ;
- Le résultat financier c'est un solde qui permet de découvrir la rentabilité et la performance réalisée par l'entreprise :

$R N = R B E \text{ dotation} + \text{Résultats exceptionnel impôt.}$

2.2. La performance organisationnelle

Elle est inspirée des travaux de Taylor et Fayol, elle a alimenté l'organisation scientifique du travail (OST) dans le premier demi siècle. Elle s'est ensuite propagée en Europe lors de la première guerre mondiale.

Elle concerne la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs. Ainsi il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle à savoir :

- Le respect de la structure d'entreprise ;
- La bonne circulation de l'information, tant au niveau verticale qu'au niveau horizontale ;
- La flexibilité de la structure de l'entreprise face aux changements et aux turbulences de l'environnement ;
- Une bonne relation entre toutes les composantes de l'entreprise.

On définitive on peut dire que la performance organisationnelle est un résultat d'une meilleure organisation de l'entreprise.

2.3. La performance financière

Elle est étroitement liée à la performance économique. Elle peut être déterminée en utilisant les ratios suivant :

- La rentabilité : Ce ratio est calculé par le rapport entre les résultats et les capitaux propres ;

-Le ratio de Tobin Q⁹⁴ : il permet de calculer les rentes anticipées au long terme. Il se calcule par le rapport entre la valeur des titres détenues des investisseurs et le montant des capitaux qu'ils ont investis ;

-Le ROI : il consiste à diviser le bénéfice par le total des investissements (Bénéfice/Investissements) et il est le produit de deux ratios : un taux de marge (Bénéfice/Chiffre d'affaires) et un taux de rotation (Chiffre d'affaires/Investissements).

-EVA (economic value added) : il constitue une mesure de performance au sein des entreprises. Il s'agit d'une estimation du résultat économique de l'entreprise, qui prend en considération les comptes du bilan et aussi du résultat. EVA se calcule en rapportant le résultat économique (ou opérationnel) et le coût d'utilisation du capital ou aussi l'écart entre le rendement des capitaux et le coût des capitaux employés.

2.4. La performance stratégique et concurrentielle

La performance stratégique est apparue dans les années soixante, dominante jusqu'aux années quatre-vingt. Elle repose sur des prévisions à long terme permettant la pérennité des entreprises.

La performance concurrentielle c'est de prendre une distance par rapport aux concurrents sur le marché à travers une logique à long terme. La performance n'est plus liée aux actions menées par l'entreprises, mais aussi à sa capacité de s'accommoder, de maintenir les règles du jeu concurrentiel du secteur. L'entreprise doit disposer d'un système concurrentiel fort qui lui permet d'être plus compétitive sur le marché et de pouvoir exploiter l'existant de ces moyens

⁹⁴ TREMBLY D,G, PH.D « Productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir » note de recherche 2003-2013 de la chaire de recherche du Canada, p 17.

et ressources, et aussi de développer de nouvelles formes plus concurrentielles par anticipation et estimation de l'avenir et de changements du marché.

2.5. La performance humaine

La performance humaine présente aujourd'hui une occupation de tous les auteurs, elle a une place importante pour les manager, les dirigeants et les salariés, car elle est considérée comme un facteur de développement économique de l'entreprise.

Dans l'approche taylorienne, les salariés n'ont qu'à exécuter les tâches, mais avec le développement de la société et devant la turbulence du marché, le salarié est devenu un acteur principal dans l'amélioration et la pérennité de l'entreprise. Il intervient d'une manière directe dans l'action par sa compétence et sa motivation.

Selon M.lebas⁹⁵ la performance humaine ne concerne pas seulement les résultats escomptés de travail des salariés mais plutôt la capacité d'action en amont c'est-à-dire de mener des le départ des initiatives de créativité.

Depuis les années 80, plusieurs études ont été réalisées pour mieux cerner la notion de performance humaine. Ces différents travaux ont mis en évidence la compétence ainsi que son développement et sa gestion. Ces derniers constituent les principaux leviers dans la performance humaine. Selon Michel et ledru⁹⁶, la compétence est un facteur essentiel pour l'atteinte de performance globale dans une entreprise, mais elle n'est pas suffisante à elle seule pour réaliser la performance car avec des compétences égales on réalise des performances différentes.

⁹⁵ LEBAS M « Performance : mesure et management faire face aux paradoxes » groupe HEC Paris 1998

⁹⁶ MICHEL et LEDRU « Performance globale et ses déterminants » CREG-la performance

2.6. La performance sociale

La performance sociale découle de l'apport de l'école des relations humaines qui met l'accent sur les dimensions humaines de l'organisation. Elle est souvent liée aux efforts sociaux déployés par l'entreprise et aux attitudes de ses salariés.

La performance sociale est définie aussi par le niveau de la satisfaction des salariés, et par l'adhésion aux objectifs globaux de l'entreprise. Plusieurs recherches considèrent que la satisfaction du personnel et le climat social constituent un facteur clé de la performance.

En outre une performance sociale se traduit par l'existence de plusieurs conditions comme la reconnaissance de la société face aux efforts déployés par l'ouvrier, une bonne collaboration entre les opérateurs et les dirigeants, une rémunération suffisante et aussi l'absence de conflits interne etc.

2.7. La performance managériale

La performance managériale traduit le degré et la capacité de manager à atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Une étude menée récemment⁹⁷ met l'accent sur la performance managériale qui repose sur la qualité et la compétence des managers à gérer leur équipe. Un manager doit jouer un rôle de soutien et de maintenance et d'accompagnement des collaborateurs. Ainsi on dit qu'un manager est considéré non performant lorsqu'il est en difficulté relationnelle avec son équipe, absence d'adhésion et de motivation, ce qui aboutira à une mauvaise performance managériale.

L'activité managériale est un art et sa pratique suppose l'engagement de son acteur, avec une prise de risque, et une démarche d'essai-erreur et beaucoup de

⁹⁷ Etude faite par l'EM Lyon et Hommes & Performance en partenariat avec l'APEC, intitulée "développer la performance managériale : ce que font vraiment les entreprises" www.manpowergroup.fr

régulations. Le manager utilise la force de sa personnalité, pour influencer son équipe, la motiver et l'encourager dans ses activités pour aboutir à un résultat positif et atteindre les objectifs. Cependant la mesure de la performance managériale à l'aide d'indicateur quantifiable peut paraître impossible à mettre en œuvre.

On peut dire qu'il y a une performance managériale lorsqu'il y a un nombre suffisant des réunions effectuées, une adhésion et une appartenance de tous les membres de l'entreprise aux objectifs et aux stratégies suivies.

§3. Les théories de la performance

Il est certain qu'il y a plusieurs approches qui ont traité la performance mais nous allons nous limiter aux deux courants les plus importants à savoir : l'approche financière et l'approche non financière.

3.1. L'approche financière de la performance

C'est une approche classique qui repose sur l'efficacité économique de l'entreprise. Elle s'exprime par le rapport entre la quantité produite et les ressources utilisées. Cependant cette mesure est stable dans le temps, un bon indicateur doit être mesurable et quantifiable et simple à comprendre et utiliser. Cette approche repose surtout sur la productivité. L'entreprise est dite non performante si son concurrent produit les mêmes quantités avec un minimum de moyens, de même si les concurrents produisent autant de quantité avec minimum de moyens.

La comptabilité classique constitue le système de mesure de cette approche, sa modélisation consiste à « produire une représentation chiffrée d'une entité économique »⁹⁸ et l'indicateur privilégié, le résultat net comptable.

Avec le développement de l'économie des marchés, les indicateurs financiers sont devenus une nécessité au sein des entreprises.

Le bénéfice ou le profit réalisé par l'entreprise constitue une mesure de performance comptable, ce bénéfice est la différence positive entre, les ventes de produits ou des services et les coûts de production ou de réalisation de ces produits ou services. La rentabilité est un indicateur plus large, c'est l'écart des marges obtenues par rapport à une référence comptable.

Ce modèle permet également de décliner l'objectif stratégique de maximisation du profit en objectifs plus opérationnels, appréhendables, et maîtrisables à une échelle managériale. Associés à ces objectifs, les indicateurs transposés dans une dimension opérationnelle constituent le « système de pilotage ». La performance économique est mesurée par la rentabilité, elle est dite positive si le rendement sur investissement est positif. Celui-ci doit refléter la stratégie choisie par l'entreprise, pour parvenir à son objectif de retour sur investissement le retour sur investissement est un pourcentage qui mesure le montant d'argent gagné ou perdu par rapport à un investissement.

Il y a deux grands objectifs que cette approche cherche à atteindre :

- L'amélioration de taux de marge en utilisant les processus de production et les moyens utilisés par l'entreprise.
- L'amélioration de niveau de vente réalisé en cherchant d'autres produits et d'autres marchés pour accroître les ventes.

⁹⁸ AMBLARD M « Performance financière : vers une relecture critique du résultat comptable » XVIème conférence internationale du management stratégique, Montréal 6-9 juin, 2007

Certes les auteurs classiques ont cherché une approche objective, qui repose sur plusieurs indicateurs. Cependant cette approche était largement critiquée, dès les années 1980 par les chercheurs qui ont mis en évidence les insuffisances de cette approche. Les principales critiques concernent d'une part la difficulté de mesure de la performance où les chiffres sont assez facilement manipulables en fonction des objectifs fixés. D'autre part, sa dimension court-termiste de maximisation de profit, matérialisé par les dividendes versés.

Dès les années 1990, l'incohérence de cette approche est mise en évidence par les besoins en investissements imposés par un monde qui se globalise et en pleine mutation technologique.

En juin 2007 à Montréal, Marc Amblard va jusqu'à remettre en cause dans son intervention à la XVIème Conférence Internationale de Management Stratégique tout le modèle comptable, montrant que le résultat net comptable n'est autre qu'une construction sociale. Son raisonnement s'appuie sur l'idée que la construction normée de ce modèle comptable est le fait de conventions sociales, ou d'accords collectifs, confortés par les réglementations établies en renfort, permettant aux utilisateurs de ne pas réaliser leurs propres choix.

On définitive on peut dire que 'approche financière est insuffisante pour appréhender l'ensemble des problèmes auxquels sont confrontées toutes les entreprises. Elle est davantage une évaluation des conséquences opérées par les décisions passées plutôt que la réalité mise en place d'un système de pilotage orienté vers l'avenir⁹⁹.

⁹⁹ ECCLES R G « The performance measurement manifesto», 1991 Harvard Business Review Janvier –Fevrier, pp 131-137

3.2. L'approche plurielle de la performance

L'approche plurielle est une approche non financière. Elle vient pour pallier aux insuffisances de l'approche financière en utilisant des indicateurs comme la satisfaction des clients, l'impact des produits de l'entreprise, part de marché de l'entreprise par rapport à ses concurrents et l'impact de la marque sur les consommateurs.

Elle ne repose pas sur les indicateurs de retour sur investissement comme l'approche financière car elle cherche à intégrer des indicateurs qui seront utilisables à court terme et à caractère non financier.

Cette approche mesure la performance en utilisant le Balanced Scorecard de Kaplan et Norton qui modélise la performance selon quatre axes dans la performance financière mais à laquelle s'ajoutent la satisfaction des clients, la maîtrise des processus internes et le degré de mobilisation des salariés.

Les indicateurs utilisés par cette approche doivent être :

- Des indicateurs objectifs : par exemple le nombre de plaintes et durée de leur traitement, nombre de recours à la garantie, nombre de retours, pourcentage de livraisons à temps, pourcentage de commandes satisfaites, etc. ;
- Des indicateurs subjectifs qui tentent de capturer l'expérience subjective des individus sur la base d'échelles de satisfaction et qui sont obtenues par le biais d'enquêtes: valeur perçue des biens et services offerts, indice global de satisfaction des clients.

Un système de mesure de la performance peut être considéré comme un portefeuille de mesures permettant de délivrer une évaluation équilibrée de la performance de l'organisation. Il s'agit d'un système qui permet de prendre des décisions et de mener des actions avisées à la lumière de l'efficacité et

l'efficacité des actions passées grâce à l'acquisition, la vérification, le tri, l'analyse, l'interprétation et la diffusion des données appropriées¹⁰⁰.

Contrairement à la vision rétrospective de l'approche financière, l'approche globale semble beaucoup plus dynamique car elle utilise des indicateurs observables en temps réel, les gestionnaires sont en mesure d'évaluer les impacts des décisions prises et de mettre en place des actions correctives, sans attendre la clôture périodique.

On peut conclure que l'approche non financière a un caractère dynamique dans le temps et elle permet à l'entreprise de mener des actions correctives pour atteindre les objectifs fixés par l'entreprise. Il s'agit donc d'un outil d'aide à la décision pour les gestionnaires.

Conclusion de la section

Nous avons présenté dans cette section la notion de la performance ainsi les deux théories de la performance à savoir : théorie financière et théorie non financière.

La théorie financière est une approche qui utilise les outils traditionnels comme le ROI pour le calcul de la performance réalisée.

La théorie non financière avait le mérite de traiter les nouveaux outils et les nouveaux indicateurs pour le calcul de la performance réalisée comme le tableau de bord prospectif et autre.

Il est clair que la performance des entreprises est définie, mesurée par plusieurs outils du contrôle de gestion : point qui sera abordé dans la deuxième section.

¹⁰⁰ MYKITA P. TUSZYNSKI J « Contrôle de gestion, prévisions et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance » Les Editions Foucher Paris 2002

Section 2. Les outils du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un outil de pilotage et de mesure de la performance. La performance constitue l'objectif recherché du contrôle de gestion¹⁰¹. Nous allons voir dans cette section les différents outils du contrôle de gestion.

Afin de piloter l'entreprise et de maîtriser son activité chaque entreprise cherche à déployer des méthodes efficaces en commençant par la mise en place dans un premier temps d'une stratégie claire, bien précise et ensuite de traduire cette stratégie en des actions quotidiennes, maîtrisées à l'aide d'un contrôle, en amont, en cours, et aval de chaque opération. D'une manière générale, le contrôle de gestion et ses outils contribuent à la performance de l'entreprise car l'utilisation de la comptabilité de gestion permet une analyse des coûts, des marges des produits. Le contrôle budgétaire et les tableaux de bords permettent de traduire les actions stratégiques en actions opérationnelles, ce qui permet d'apprécier la faisabilité des actions stratégiques, de détecter les points faibles et forts de la société et d'améliorer la performance.

Les entreprises utilisent les outils de contrôle de gestion tels que le reporting, l'analyse des coûts, les tableaux de bord prospectif et le budget afin de maîtriser, de contrôler et de suivre le déroulement de son activité. L'utilisation de ses outils dépend de la manière dont l'entreprise opère. Elle peut utiliser deux ou trois ou bien tous les outils selon son orientation et ses moyens, comme elle peut suivre les outils imposés par la société mère.

Il existe plusieurs outils de contrôle de gestion en passant de la comptabilité¹⁰² premier moyen de contrôle de gestion, qui constitue une traçabilité des actions

¹⁰¹ GIRAUD F. Olivier Sulpic O, NAULLEAU G, DELMOND M H et BESCOS P L « Contrôle de gestion et pilotage de la performance » 2^{ème} Edition Collection Business, Gualino Editeur 2004

¹⁰² La notion de comptabilité est née avant 1800 dont le but est de garder une traçabilité des actions de l'entreprise et de l'orienter vers la continuité et la pérennité sur le marché

menées par l'entreprise à d'autres outils qui ont été mis en œuvre par d'autres auteurs et d'autres théories, tels que les tableaux de bords prospectifs, reporting et d'autres. Nous allons présenter les outils de contrôle de gestion traditionnel et aussi les nouveaux outils de contrôle de gestion

§1. Les outils classique de contrôle de gestion.

Nous allons présenter dans cette partie les outils traditionnels, qui constituent les premiers outils utilisés par les entreprises à savoir : la comptabilité, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord.

1.1. La comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion est l'un des outils les plus anciens du contrôle de gestion. Appelée anciennement par la comptabilité analytique, elle permet de calculer les coûts complets des différents produits fabriqués à l'époque, par les différentes usines de la société. Mais aujourd'hui la notion de la comptabilité revêt d'une importance remarquable. Son objectif principal est d'aider les dirigeants à prendre leurs décisions.

Afin de bien définir la comptabilité de gestion et de comprendre ses bases, nous allons voir dans cette section la définition de la comptabilité analytique et les différentes notions utilisées par celle-ci ensuite nous allons étudier l'objet de la comptabilité et enfin les méthodes utilisées par la comptabilité analytique.

1.1.1 La comptabilité analytique ou de gestion

La comptabilité analytique¹⁰³ est apparue dans le 18^{ème} siècle et propagée dans les grandes sociétés au 20^{ème} siècle. Au début la comptabilité analytique est appelée comptabilité industrielle car elle permet au gestionnaire de contrôler les

¹⁰³ DEGOS J G « la comptabilité Française, ses racines et son histoire » E-thèse 2010 p 10

coûts de revient des produits. Elle est adoptée par toutes les organisations qu'elles soient industrielles, commerciales, ou de services, ce qui a entraîné un développement accru de la comptabilité analytique. La comptabilité de gestion est un système d'information comptable qui permet aux managers de prendre des décisions en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et finalités poursuivies¹⁰⁴.

La comptabilité analytique constitue une analyse des conditions d'exploitation car elle permet aux sociétés de calculer les coûts, d'évaluer le stock et les encours et de déterminer des résultats analytiques. C'est une technique de contrôle qui fournit aux gestionnaires des informations essentielles d'aide à la décision. Elle permet au gestionnaire d'avoir les informations nécessaires en calculant différents coûts, d'évaluer son actif et d'analyser les résultats. La comptabilité analytique se différencie de la comptabilité générale car cette dernière repose sur l'output et l'extérieur de la société imposée par la loi, alors que la comptabilité analytique repose sur l'input et l'output de la société non imposée par la loi.

La comptabilité analytique repose sur le principe que chaque valeur dans l'entreprise (désignée par « produit » en comptabilité) doit être rapprochée des coûts qui ont permis de la générer. Sa mise en place dans l'entreprise a pour objectif de connaître avec précision chaque poste de dépense et de comprendre les différents coûts qui sont mis en œuvre. Même si elle n'est pas obligatoire, la tenue d'une comptabilité analytique donnera une interprétation fiable de certains indicateurs financiers et pourra permettre aux décideurs de prendre les décisions adéquates.

¹⁰⁴ BERLAND N « Mesurer et piloter la performance », E-book, www.management.free.fr, 2009, p 18

La comptabilité est un outil d'information mis à la disposition de contrôle de gestion car on ne peut pas trouver une fonction de contrôle de gestion sans qu'il existe une comptabilité analytique.

1.1.1.1. Les définitions des différentes notions liées à la comptabilité analytique

Dans ce point, nous allons essayer de définir plusieurs notions, utilisées par la comptabilité analytique :

-Le centre d'activité et fonction

Un centre d'activité existe pour les grandes sociétés, ayant des activités différentes comme le cas des cliniques ou il y a plusieurs activités telles que la radiologie, consultation et autres. Henri Fayol¹⁰⁵, en 1916 a défini la fonction en six fonctions fondamentales au sein de l'entreprise à savoir : La fonction technique, la fonction commerciale, la fonction de sécurité, la fonction financière, la fonction de comptabilité et la fonction administrative

Dans la plupart des entreprises la comptabilité analytique retient un découpage selon son organigramme mais cela ne veut pas dire qu'elle se préoccupe de l'organigramme mais plutôt de l'affectation des charges qui permettent de calculer les coûts.

-Le centre de responsabilité

Un centre de responsabilité est un centre qui a une autonomie d'agir et de réaliser des actions ayant une influence sur les coûts ou le résultat du centre en question. Ces centres peuvent être soit des centres de coûts lorsque le

¹⁰⁵ FAYOL H « Administration industrielle et générale » le contexte fondateur du management Dunod Paris, 1916 p 70

responsable ne peut pas décider que les dépenses de son centre et de maîtriser les coûts en adéquation avec son budget, soit des centres de résultat lorsque le responsable décide à la fois ses dépenses et ses charges, afin de maximiser le profit du centre.

-La notion de charge et de produit

On appelle une charge¹⁰⁶ toute dépense présente ou future liée à l'exploitation enregistrée en comptabilité et qui entraîne une minimisation du résultat d'un exercice donné. Lorsque la charge n'est pas liée à l'exploitation on l'appelle charge hors exploitation ou charges payées à l'avance ou charges sur exercices antérieurs.

On appelle produit toute recette présente ou future liée à l'exploitation enregistrée en comptabilité et qui entraîne une majoration du résultat d'un exercice donné. Lorsque le produit n'est pas lié à l'exploitation de la société, on l'appelle produit hors exploitation ou produits accessoires ou produits sur exercices antérieurs.

-La charge corporelle et non incorporelle

Toutes les charges enregistrées¹⁰⁷ par la comptabilité générale de l'entreprise qui seront reprises par la comptabilité analytique sont qualifiées par des charges incorporables. Les charges incorporelles sont des charges qui seront utilisées pour calculer les coûts de l'entreprise comme les coûts d'achat, les coûts de fabrication et les coûts de revient. Alors que les charges non reprises par la comptabilité analytique sont qualifiées des charges non incorporelles, c'est à dire non incorporées au prix de revient par exemple les charges non courantes et les charges ou dotations non courante.

¹⁰⁶ FERRE, FRANCOIS, ZARKA, FABRICE , POULARD et BENJAMIN « Comptabilité » Dunod 2014, p46

¹⁰⁷ DEGOS J G « La comptabilité Française, ses racines et son histoire » E-thèque 2010, p 14

-La charge variable et charge fixe

Une charge variable varie en fonction de l'activité de l'entreprise comme la main d'œuvre, alors qu'une charge fixe reste stable quelque soit la variation de l'activité comme le loyer.

-Charge directe et charge indirecte

Une charge directe¹⁰⁸ n'est pas forcément une charge fixe, c'est une charge qui est lié directement au coût du produit par exemple la matière première qui entre dans la fabrication du produit. Une charge indirecte n'est pas forcément une charge variable, c'est une charge qui nécessite une répartition, pour être inclus dans le coût d'un produit donné à titre d'exemple les loyers et les charges locatives.

-La notion de coût

En comptabilité analytique, le coût est composé d'une somme des charges. Ces coûts peuvent être calculés selon différentes analyses : par fonction, par activité, section, stade de fabrication, par produit, par nature et autres. Plusieurs types de coûts existent : coût de revient, coût directe, coût indirect et autres.

-La notion d'unité d'œuvre

L'unité d'œuvre, c'est l'unité que l'on définit pour mesurer l'activité d'une section, d'un centre, dont l'objectif est d'imputer le coût d'un centre ou d'une section aux comptes de coût de produit ou de commande donnée.

¹⁰⁸ DUBRULLE, LOUIS, JOURDAIN et DINIER « comptabilité analytique de gestion » Dunod, 2013, p 53

-La notion du résultat analytique

Le résultat analytique est la différence entre le prix de vente et le prix de revient d'un produit donné. Le résultat analytique traduit le gain ou les bénéfices dégagés par l'entreprise.

1.1.1.2. L'objet de la comptabilité analytique

D'une manière générale, on peut dire que la comptabilité analytique a pour objet de :

- Définir les éléments qui permettent de calculer le coût de revient et le prix de vente et de contrôler leur rentabilité.
- Analyser les charges d'exploitation et les écarts constatés.
- Evaluer l'entreprise.

- L'analyse des charges

Pour pouvoir calculer le coût de revient d'un produit on doit d'abord analyser les charges de l'entreprise. Pour cette fin la comptabilité analytique retient plusieurs types d'analyse des charges :

- ✓ Par nature : l'analyse par nature est adoptée par la comptabilité générale, afin d'analyser les produits et les charges rarement utilisées par la comptabilité analytique sauf dans le cas où elle traite ces charges par nature pour déterminer celles qui sont incorporelles et celles non incorporelle.
- ✓ Par variabilité : il s'agit ici d'analyser les charges selon leur variabilité en fonction de la variation de l'activité de l'entreprise et selon les charges fixes qui n'ont pas une relation avec le volume et la variation de l'activité.
- ✓ Par groupe de frais : l'analyse des charges selon le regroupement des frais ayant un caractère homogène.

- ✓ Par produit ou par groupe de produit : d'analyser les charges ayant une relation avec le produit afin de déterminer son coût de revient.
- ✓ Par fonction : les charges sont analysées puis regroupées selon les fonctions qui lui sont attachées.
- ✓ Par centre de responsabilité : les charges sont regroupées selon un centre de responsabilité qui lui est attaché.
- ✓ Activité : analyse des charges par activité lorsque l'entreprise a plusieurs activités.

-Le calcul des coûts

La comptabilité analytique a pour objectifs de calculer les coûts¹⁰⁹ et le prix de revient. Plusieurs types de coûts sont possible : le coût direct /indirect, le coût variable/fixe, coût réel, coût standard, etc. La comptabilité analytique définit le coût par une somme de charges. Elle permet de calculer plusieurs coûts :

- ✓ Le coût d'achat : il regroupe toutes les charges liées à l'achat et l'approvisionnement.
- ✓ Coût de revient : c'est la somme de tous les coûts cités ci-dessus, il représente le coût final de produit final. Le coût de revient correspond au stade final du produit c'est à dire au stade de vente.

-L'évaluation de stock

L'évaluation de stock ou bien l'inventaire de stock permet à l'entreprise de déterminer les valeurs figurants à son bilan. Il existe deux types d'évaluation de stock, un inventaire permanent et un inventaire intermittent :

¹⁰⁹ GRANDGUILLOT F, GRANDGUILLOT B « La comptabilité de gestion 2015,2016 » coût complet, et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et le coût cible analyse des écarts, Gualino, 2015 ,p 181

- ✓ Un inventaire permanent : c'est un inventaire qui a pour objectif d'évaluer le stock de la société à tout moment de la période de l'année et qui permet de connaître l'existant réel au sein de la société.
- ✓ Un inventaire intermittent : c'est un comptage périodique de l'existant de l'entreprise et qui permet de connaître les consommations d'une période donnée.

L'inventaire de stock est un élément essentiel de la comptabilité analytique car il permet de détecter la valeur réelle du stock et de la consommation réalisée. Cette dernière est la matière de base pour le calcul des coûts.

1.1.2. Les méthodes de la comptabilité analytique

Au début, la comptabilité analytique avait pour objectif principal le calcul des coûts des produits fabriqués par l'entreprise, en utilisant des méthodes traditionnelles de calcul de coût complet des produits. L'insuffisance de ces méthodes traditionnelles ont conduit à l'apparition des nouvelles méthodes plus pertinentes et plus fiables.

1.1.2.1. Les méthodes traditionnelles de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique est apparue au début du 18^{ème} siècle pour calculer les coûts de tous les produits fabriqués en utilisant la méthode de centre d'analyse, appelé aussi méthode de section homogène. Mais cette méthode est remise en cause pour aboutir à la genèse d'une autre méthode appelée méthode d'imputation rationnelle.

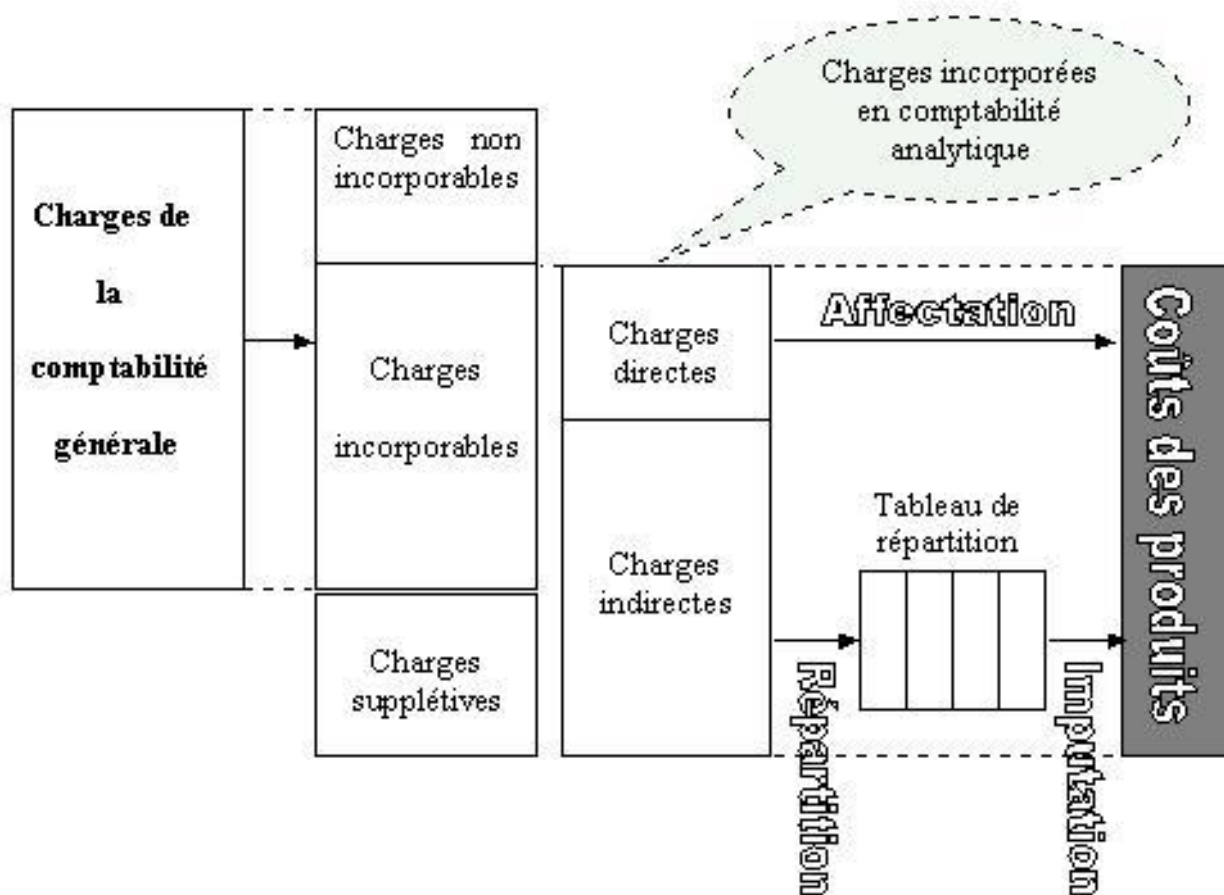
1.1.2.2. La méthode des sections homogènes

Cette méthode constitue la première méthode de calcul des coûts complets, utilisés dans les années trente. C'est un système d'analyse de calcul des coûts

complets qui a pour objectif de faciliter la gestion et la maîtrise des ressources consommées. Elle repose sur l'analyse des charges directes et indirectes. Elle consiste à calculer les coûts de chaque section en se référant aux charges directes et de répartir selon un coefficient bien défini, les charges indirectes pour chaque section. Afin de réaliser son objectif cette méthode se base sur trois préoccupations à savoir : le degré de traçabilité, c'est-à-dire de suivre les ressources de l'entreprise dès l'entrée jusqu'à la sortie, aussi sur la causalité, c'est-à-dire le degré d'efficience des ressources utilisées et enfin sur l'homogénéité des charges regroupées dans la même section.

La méthode de section homogène consiste à rattacher aux produits l'ensemble des coûts variables. Il s'agit de calculer le coût de produit en intégrant les charges directes et aussi les charges indirectes après répartition. Cette méthode a joué un rôle très important dans le calcul des produits dans les années trente. Mais elle est remise en cause et vivement critiquée par les théoriciens.

Figure 7 : la base de calcul de méthode de sections homogène¹¹⁰



Une section est un compartiment d'ordres comptables dans lequel sont regroupées les charges indirectes. Les charges de section doivent être rapportées à une unité commune, d'où la qualification de « section homogène ».

Une section peut être principale ou auxiliaire. Une première répartition permet d'obtenir les montants de frais des sections principales et auxiliaires, c'est la répartition primaire.

Dans une répartition dite secondaire, on distribue les montants des sections auxiliaires aux sections principales suivant une clé « Clé de répartition ».

¹¹⁰ GRANDGUILLOT F, GRANDGUILLOT B « La comptabilité de gestion 2015,2016 » coût complet, et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et le coût cible analyse des écarts, Gualino , 2015

Sur le tableau secondaire on divise les montants finaux des sections principales sur le nombre d'unités d'œuvre, pour trouver une charge unitaire, leur accumulation donne le coût unitaire du produit.

La méthode des sections homogènes, comme son nom l'indique repose sur le principe d'homogénéité qui est difficile à trouver dans une entreprise diversifiée.

Cette méthode connaît des insuffisances telles que :

- L'absence de référence autre que des références historiques et la difficulté de fixer une unité d'œuvre valable pour tous les éléments de la même section.
- Le calcul des coûts réels qui ne permet pas de chiffrer les devis et d'évaluer les encours.

En guise de conclusion, la méthode des centres d'analyse trouve une grande difficulté dans la répartition des charges indirectes. Ce problème n'était pas remarquable avant la fin du 19^{ème} siècle, où la majorité des coûts des produits fabriqués ont été formés de coûts directs. Le développement des sociétés et la concurrence dure ont mis en question le problème des coûts indirects. Cette méthode a connu une amélioration considérable en introduisant le niveau réel de l'activité, c'est ce qu'on appelle la méthode d'imputation rationnelle.

1.2.2.3. La méthode d'imputation rationnelle

Cette méthode d'imputation rationnelle¹¹¹ est une méthode de calcul des coûts complets. Elle se diffère de la méthode des centres d'analyse, en introduisant une proportion de coût de structure dans le calcul des coûts des produits fabriqués. « Cette méthode de calcul des coûts reprend donc les principes généraux de calcul des coûts complets, en modifiant simplement le traitement

¹¹¹ Grandguillot Francis, Grandguillot Béatrice « La comptabilité de gestion 2015,2016 » coût complet, et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et le coût cible analyse des écarts, Gualino, 2015, p 125

des charges de structure. Elle consiste à incorporer dans les coûts non pas le montant réel des charges de structure mais un montant proportionnel à l'activité constatée d'un centre ou de l'entreprise entière »¹¹².

La méthode d'imputation rationnelle prend en considération la partie des charges indirectes en calculant un coefficient d'imputation :

$$-CI^{113} = \frac{\text{L'activité réelle}}{\text{L'activité normale}}$$

-Les charges de structure imputée = les charges de structure réelle * CI

Le coefficient d'imputation des charges indirectes est un rapport entre l'activité réelle et l'activité normale de l'entreprise. Certes que cette méthode est venu pour corriger et améliorer la méthode des centres d'analyse, mais elle souffre aussi d'insuffisances. Ce coefficient est calculé à partir de l'activité normale de l'entreprise qu'il est difficile à définir surtout pour les entreprises diversifiées.

La méthode des centres d'analyses et la méthode d'imputation rationnelle ne fournissent pas des informations réelles sur le coût des produits fabriqués. Le problème de ces méthodes réside dans l'incapacité de donner une répartition exacte des charges indirectes de l'entreprise, donc une information incomplète sur les coûts.

1.2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire permet de comparer les réalisations avec les prévisions, détecter les écarts et de mener des actions correctives pour les corriger. Le

¹¹² COUCOUREUX M & AL «Contrôle de gestion : Manuel et application» Edition Nathan, Paris, 2010, p 195

¹¹³ DUBRULLE, LOUIS, JOURDAIN et DINIER « comptabilité analytique de gestion » Dunod, 2013, p 129

contrôle budgétaire permet de maîtriser le budget et de vérifier les performances de différents centres de responsabilités au sein de la société.

Le contrôle budgétaire est un outil de contrôle de gestion qui permet d'analyser les écarts entre les prévisions et les réalisations. Il est composé en deux mots, le premier mot signifie la maîtrise de l'activité de l'entreprise par le biais de son budget.

Le budget est un outil de gestion très utilisé par les entreprises. Souvent synonyme de « bonne gestion ». Il occupe une place centrale au sein du système de contrôle de gestion. Défini par Bouquin H. (1997) « l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme convergent vers la réalisation des plans opérationnels ». Il permet de décliner la stratégie et sa mise en œuvre par les opérationnels.

1.2.1. Le processus budgétaire

Le contrôle budgétaire repose sur trois phases à savoir : la prévision, la budgétisation et le contrôle.

1.2.1.1. La prévision

La prévision est un terme qui vient du latin *praevisio* et qui se réfère à l'action et à l'effet de prévoir. Prévoir c'est deviner ce qui va arriver par l'interprétation des indices ou des signaux.

Selon le dictionnaire français la rousse, la prévision est l'ensemble des techniques ayant pour but d'évaluer la situation économique à une échéance plus au moins lointaine. C'est l'action de voir le futur, de prédiction et d'anticipation.

Dans cette étape, l'entreprise prévoit selon ses moyens techniques, matériels et autres, les objectifs et les plans stratégiques à mettre en œuvre dans le futur. Elle estime la demande future de ses biens ou services, en utilisant les données historiques ou bien la connaissance du marché ou bien les deux.

La prévision permet à l'entreprise de réduire l'incertitude du marché. Il existe plusieurs méthodes de prévisions :

- ✓ Les méthodes qualitatives comme les sondages d'opinion, l'étude de marché, etc.
- ✓ Les méthodes quantitatives se basent sur les données historiques de l'entreprise, comme les séries chronologiques (analyse des tendances, moyenne, etc).

1.2.1.2. La budgétisation

La budgétisation peut être définie par l'ensemble des moyens et d'objectifs que l'entreprise cherche à réaliser. Il s'agit de définir les charges, les produits, les investissements et les désinvestissements que l'entreprise compte faire lors de son prochain exercice. La totalité de ces investissements va être résumée dans un fichier qui s'appelle budget.

Il existe plusieurs types de budget : Le budget de vente, Le budget de production, le budget d'approvisionnement ou d'achat, le budget d'investissement et le budget de trésorerie.

Le budget de vente et de production constitue la base pour l'élaboration des autres budgets.

1.2.1.3. Le contrôle

Il s'agit de comparer les prévisions fixées par l'entreprise avec ses réalisations et d'analyser l'origine de ces écarts.

La comptabilité analytique est un outil au service de contrôle de gestion qui permet de calculer les différents coûts, d'analyser et d'expliquer les écarts qui en résultent. Elle permet de trouver deux types d'écarts :

- Les écarts budgétisés : Se sont les écarts qui résultent de la différence entre le réel et le budget établi par la société.
- Les écarts standards : se sont les écarts qui résultent de la différence entre le réel et les standards fixés par la société.

Ces écarts peuvent résulter soit sur un écart de coût –directe/indirecte- ou bien sur chiffre d'affaire. Les explications des écarts sur les coûts peuvent être soit par différence de quantité, défaut de qualité, des rebuts, les déchets ou une mauvaise définition des standards etc. Les écarts sur les chiffres d'affaires peuvent être expliqués, soit par une inflation de prix, mauvaise politique d'approvisionnement etc.

1.2.2. L'élaboration du budget

L'élaboration du budget global passe par la préparation des toutes les budgets de l'entreprise, cité ci-dessus, le budget de production et des ventes sont à la base de calcul des autres budgets.

1.2.2.1. Le budget de vente

Le budget de vente demande la réalisation au préalable des prévisions, des ventes futures en terme quantité et prix pour cela les entreprises doivent faire les prévisions de vente qui doivent être ventilées par période, par zone

géographique, par responsable commerciale etc. Le budget de vente est lié à la capacité de production des entreprises.

Le budget de vente est élaboré selon plusieurs méthodes. Certaines se fondent sur les résultats obtenus des exercices précédents sur les études de marchés ou de marchés tests. D'autres méthodes sont basées sur des études statistiques de prévision de volumes, en utilisant les méthodes d'extrapolation des tendances passées, séries technologiques etc.

- Les méthodes des tendances générales des ventes : il s'agit de mettre en relation deux variables, les ventes exprimées en quantité (y) et le temps (x) selon la fonction suivante $Y=f(X)$.
- Méthodes des tendances linéaires : la tendance linéaire¹¹⁴, suppose que les ventes augmentent d'un nombre presque égal par période, la représentation graphique des ventes passées seront regroupée par un nuage de point.
- La méthode des tendances non linéaire : il existe deux types, la forme exponentielle $y=a.b^x$ lorsque la progression des ventes augmente d'un pourcentage presque identique et la forme $y=b.x^a$ lorsque la progression des ventes se fait selon des taux différents.

L'entreprise utilise ces techniques pour calculer les budgets de vente, mais elle prend en considération aussi les informations extérieures telles que la concurrence, la fluctuation des taux et les informations intérieures telles que les ressources humaines.

Une fois le budget des ventes est défini l'entreprise peut élaborer son budget d'approvisionnement.

¹¹⁴ RAGAIGNE ,AURLIEN, FREIXINOX T et CAROLINE « Menentos LMD-contrôle de gestion » Gualino, 2015, p 76

1.2.2.2. Le budget d'approvisionnement

Le budget d'approvisionnement prend¹¹⁵ en compte deux notions à savoir la politique d'approvisionnement qui doit être optimal et une gestion optimale de stock effectué par les responsables.

Dans la préparation de ce budget, on prend en considération les éléments suivant : prix, quantité à acheter, délai de livraison et les mouvements de stock.

Lors de la préparation de ce budget, le responsable doit tenir compte des variations futures des prix et de la conjoncture économique, il fixe à partir du budget de vente la quantité à acheter en tenant en compte la variation de stock et la nécessité d'avoir un stock minimum au sein de la société afin d'éviter la surestimation ou la sous-estimation.

Le responsable de l'élaboration du budget doit intégrer les coûts qui peuvent être générés à cause d'une mauvaise gestion de stock.

Il est certain que l'élaboration de budget nécessite une gestion d'approvisionnement. Cette dernière a pour objectif de s'assurer que les matières premières seront fournies en quantité et qualité suffisante au bon moment. Il s'agit de fixer les quantités des matières premières et les dates de livraison, tout en prendront en considération les ventes et la capacité de vente de l'unité de production.

Il existe plusieurs types de stock :

-Stock minimum : le niveau des matières premières et de production minimale que l'entreprise doit avoir en stock.

¹¹⁵ OP cit, p 113

-Stock maximum : le niveau supérieur de matière et de production que l'entreprise ne doit pas dépasser.

-Stock moyen : la moyenne entre le stock maximum et le stock minimum.

-Stock de sécurité : il permet de réaliser une commande exceptionnelle en évitant la rupture de stock, il représente la quantité d'articles en stock en dessous de laquelle on ne doit pas descendre.

-Stock outil : il correspond aux livraisons et aux consommations qui sont régulières au sein de la société, il a un caractère permanent et durable au sein de l'unité.

-Stock critique : il correspond au niveau de stock où il faut lancer une commande pour éviter une rupture de stock.

Il y a plusieurs méthodes de gestion de stock dont l'objectif est de minimiser le coût de stockage : La méthode ABC et 20/80.

-La méthode 20/80 : cette méthode permet de classer les articles en deux classes la première classe contient des articles qui représentent 20% de stock et 80% de valeur ainsi que la deuxième classe qui contient des articles ayant 80% de stock et 20% de valeur dont l'objectif est de gérer avec rigueur la première classe.

-La méthode ABC¹¹⁶ : cette méthode présente la continuité de la méthode 20/80.

Elle permet de diviser le stock en 3 groupes comme traduit le tableau ci-après :

¹¹⁶ OP cit, p116

Tableau 2 : La méthode ABC

Groupes	Quantité en pourcentage	Valeur en %
A	5 à 10 %	60 à 70 %
B	25 à 30 %	25 à 30 %
C	60 à 70 %	5 à 10 %

Dans cette méthode le groupe A représente la partie la plus importante en stock et obtiendra un suivi rigoureux le groupe B aura une attention particulière et le groupe C un suivi modeste.

La gestion des approvisionnements permettent de minimiser les charges d'approvisionnement et aussi de faciliter le calcul de budget d'approvisionnement car ce dernier représente les différentes commandes que l'entreprise va réaliser dans son exercice suivant. Avec ce budget l'entreprise détient les principaux éléments de calcul de coût complet des marchandises associées en charges fixes et variables.

Le budget d'approvisionnement présente une étape importante dans l'élaboration globale du budget. Ce budget peut être fait par périodes constantes ou par quantités constantes ou bien à commande, tout dépend de la stratégie suivie par l'entreprise.

1.2.2.3. Le budget de production

La production peut être soit unique avec un seul et unique produit, ou bien une production diverses avec plusieurs articles. Pour bien gérer cette production chaque entreprise trouve une obligation d'établir son budget de production, en prévoyant les quantités qu'elle arrive à produire dans son moyen ou long terme.

Ce budget est fortement lié au budget de vente et à la politique d'approvisionnement suivie par l'entreprise. Afin d'élaborer ce budget l'entreprise doit tenir compte d'une part de ses techniques humaines telles que la main d'œuvre disponible, nombre d'heures de travail et le taux d'absentéisme etc d'autre part de ses moyens matériels tels que la capacité de production des machines, le taux de productivité etc.

Le budget de production fixe les quantités des articles que l'entreprise doit produire pour son exercice futur. Il existe une méthode de programmation linéaire qui facilite le calcul de la combinaison des articles qu'il faut produire en tenant en compte ses contraintes intérieures et/ou extérieures et qui lui permettront de maximiser son résultat.

1.2.2.4. Le budget des frais généraux

Le budget des frais généraux ne peut être fixé qu'après avoir déterminé les besoins des fonctions d'approvisionnements et commerciales. Ces frais ont tendance à augmenter d'une année à une autre. Le calcul de ce budget s'effectue le plus souvent à la base des frais des années passées en rajoutant un pourcentage dû aux augmentations des salaires et aux changements des conditions conjoncturelles et sociales.

1.2.2.5. Le budget d'investissement

Il s'agit des prévisions des investissements que l'entreprise estime faire dans les années avenir. Ces prévisions seront regroupées dans un plan d'investissement de l'entreprise. La décision des investissements futurs rejoint les plans stratégiques que l'entreprise souhaite suivre dans le long terme.

La préparation du budget d'investissement nécessite de faire un plan de financement de ces investissements.

1.2.2.6. Le budget de trésorerie

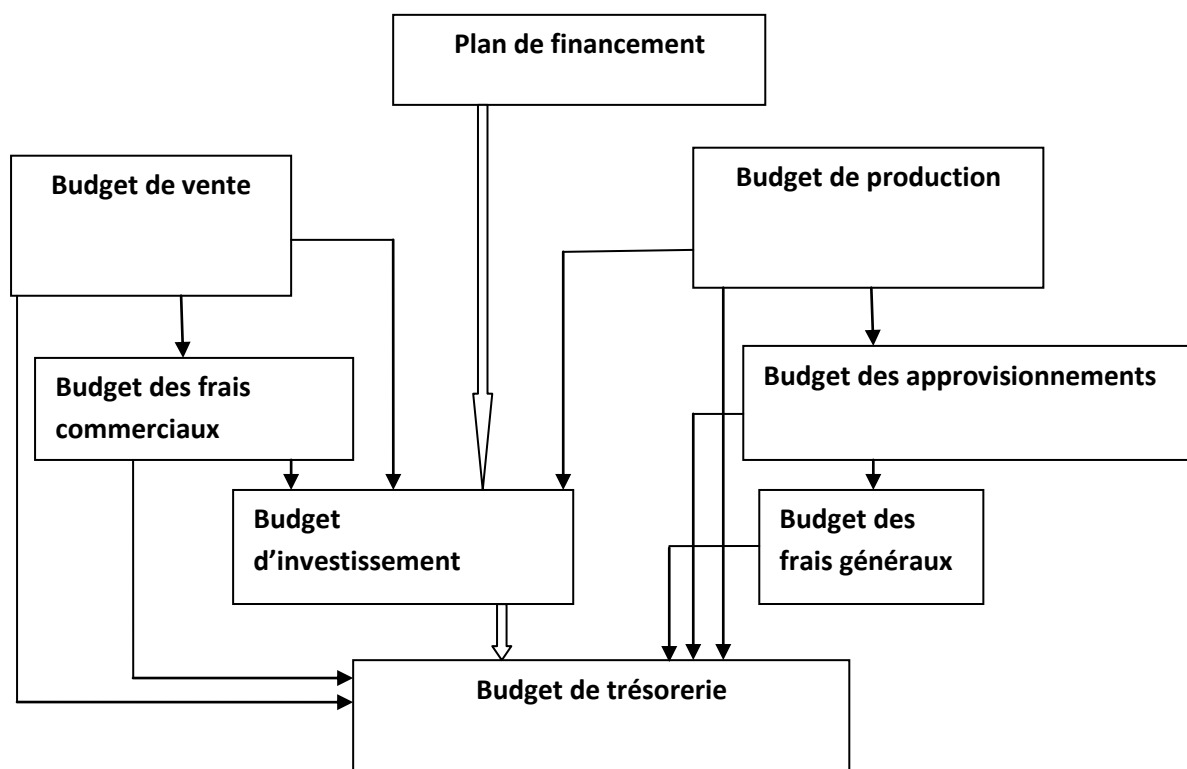
Ce budget a pour objectif de traduire les dépenses et les recettes prévues sous forme de flux monétaires prévisionnels. Il regroupe l'ensemble des encaissements et des décaissements prévus. C'est un élément qui est souvent produit en même temps que le bilan prévisionnel.

IL traduit l'ensemble des charges et produits qui vont être faites par l'entreprise dans les années à venir. Il constitue le résultat des budgets cités ci-dessus. Il produit une synthèse monétaire des décaissements et des encaissements futures et par conséquent il permet de déterminer les besoins de trésorerie. Il se calcule en utilisant la formule suivante : Solde de trésorerie de départ + encaissements prévus sur la période – décaissements prévus sur la période = solde final de trésorerie.

Dans la plupart du temps, la périodisation de ce budget se fait d'une manière mensuelle mais il peut être hebdomadaire ou même journalière est ce en cohérence avec les autres budgets. Le solde de ce budget permet de préciser les excédents ou insuffisances et le solde sera reporté au mois suivant.

Le budget de trésorerie est un budget de résultat. Il doit prendre en considération tous les éléments des budgets d'exploitations cités ci-dessous et aussi des mouvements de fond hors exploitation, tels que les impôts sur les résultats, les dividendes, les apports en capitaux etc. on peut présenter ce budget par le schéma suivant :

Figure 8 : Le budget de trésorerie



Confectionné par nous même

La difficulté est double pour construire le budget de trésorerie : il faut à la fois être capable de lister toutes les entrées et les sorties de trésorerie et également de les échelonner correctement dans le temps.

1.2.2.7. La synthèse du contrôleur de gestion

Une fois ces budgets seront établis, le contrôleur de gestion procède à la production des documents suivants :

- Le compte de résultat prévisionnel : il regroupe les charges et les produits pour leur montant hors taxe ;
- Le bilan prévisionnel : il regroupe aussi quelques données du bilan de l'exercice précédent, les budgets d'approvisionnement, de production et les données du compte de résultat prévisionnel ;

-Le plan de financement prévisionnel : il regroupe les emplois et les ressources à partir du budget de financement et aussi l'équilibre financier à partir du budget de trésorerie.

1.2.3. L'analyse des écarts

Le contrôle budgétaire a pour rôle principal l'analyse du budget et la connaissance des origines des écarts budgétaires afin de recourir à des actions correctives. Donc le contrôle de gestion repose sur deux étapes essentielles ; la première consiste à la détection des anomalies et des écarts par rapport aux résultats estimés, la deuxième consiste à trouver les explications à ces écarts et de mener des actions correctives.

1.2.3.1. La détection des anomalies

La recherche des anomalies constitue l'objectif principal de contrôle budgétaire. Pour cela le contrôleur procède à la comparaison des résultats estimés et ceux réalisés afin de trouver les écarts. Il existe plusieurs types d'écarts sur chiffres d'affaires, sur résultats, sur production etc.

La comparaison entre le réel et l'estimé peut être faite chaque mois selon la périodisation des budgets, par exemple le budget de vente estimé dans le mois de janvier de l'année N est comparé avec le réel du mois de janvier de la même année qui sort de la comptabilité générale.

Donc la première tâche du contrôleur de gestion est de faire une comparaison détaillée des budgets avec le réel, d'analyser et de trouver l'origine de ces écarts.

Afin de comparer le réel au budget, le contrôleur de gestion peut utiliser des moyens qui lui permettent de bien explorer les données sortantes de la comptabilité générale et celles constituées au début de l'exercice. Ces outils

sont nombreux, on peut citer l'Excel, SAP et autres ERP, d'où la nécessité de se doter de connaissance en informatique pour extraire et analyser les informations retenues.

1.2.3.2. L'analyse et actions correctives

L'analyse des écarts se fait selon une logique « top-down » du global vers le détail. Les écarts sur les budgets de vente et les dépenses de l'entreprise du mois écoulé représentent l'écart global du mois. Cet écart global a un rôle très important pour la direction générale. Il se peut que cet écart global ne soit pas significatif mais les sous écarts auront une grande importance, ensuite le contrôleur procède à la recherche des autres lignes des budgets.

Une fois ces écarts seront détectés, le contrôleur doit chercher les causes de ces écarts. Ces derniers peuvent être du : aux variations des prix, problème au niveau de la chaîne de production, inflation des prix, etc.

Le responsable doit s'intéresser à l'impact de ces écarts sur l'exercice en cours, et de mener des actions correctives afin de corriger ces écarts. Il s'agit d'un suivi budgétaire qui permet à l'entreprise au cours de l'année d'analyser si son orientation mènera à la réalisation des objectifs fixés dès le départ.

On peut dire aussi que le suivi budgétaire permet d'expliquer les écarts positifs ou négatifs afin de mener des actions correctives, que se soit au cours des actions ou bien enfin pour contribuer à une meilleur maîtrise de l'activité de l'entreprise et l'atteinte de objectifs.

1.3. Les tableaux de bord

Nous allons essayer de définir les tableaux de bord et le reporting comme un outil de gestion.

1.3.1. Les tableaux de bord

Un tableau de bord de gestion est une façon de sélectionner, d'agencer et de présenter les indicateurs essentiels et pertinents, de façon sommaire et ciblée. En général il est sous forme de « coup d'œil », accompagné de reportage ventilé ou synoptique, fournissant à la fois une vision globale et la possibilité d'entrer dans les niveaux de détail¹¹⁷. Chaque responsable a une vision différente sur la manière d'élaborer ses tableaux de bord, on peut même dire qu'autant de responsables autant de tableaux de bord.

Le tableau de bord est un outil de contrôle de gestion qui a un caractère propre pour chaque entreprise. Les tableaux de bords n'ont pas un caractère unique et standard dans toutes les entreprises, si on demande à différents responsables de donner un tableau de bord, chacun aura sa vision sur la méthode de contrôle et les indices qu'il faut mettre dans ce tableau.

Le tableau de bord doit être fait et établi par des personnes ayant un contact direct avec les ateliers et les opérations courantes de l'entreprise, c'est-à-dire être intégré dans l'activité de l'entreprise, cela suppose une grande connaissance de l'activité de l'entreprise.

Ils ont un rôle très important dans la gestion et le contrôle de l'activité puisqu'ils permettent de trouver les anomalies et les écarts et de mener rapidement des actions correctives au cours de la période afin de corriger les erreurs, de les rectifier et d'orienter l'entreprise vers ses objectifs.

1.3.1.1. La définition et les principes des tableaux de bord

Selon M. Gervais (1995) « le tableau de bord correspond à un système d'information permettant de connaître en permanence et le plus rapidement

¹¹⁷ VOYER P « Tableaux de bords et indicateurs de performance » 2^{ème} Edition, Presses de l'Université Québec, 2009 p 39

possible les données indispensables pour contrôler la marche de l'entreprise à court terme et faciliter, dans celle-ci, l'exercices des responsabilités »¹¹⁸.

Il ressort de cette définition trois volets essentiels. Le premier c'est de considérer le tableau de bord comme un système en interrelation avec toutes les autres fonctions de l'entité. Le deuxième volet est de considérer le tableau de bord comme un outil de contrôle des données réalisées par rapport aux budgets et de détecter le dysfonctionnement au sein de l'unité. Le troisième volet c'est celui d'aide à la prise de décision où il permet d'agir et de mener des actions correctives pour s'orienter vers les objectifs et les stratégies suivies par l'entreprise.

On peut ajouter aussi la définition présentée par Claude Alzard et Sabine Sépari « un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en système suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner et à contrôler les actions d'un service »¹¹⁹.

Claude Alzard et Sabine Sépari (2001)¹²⁰ ont défini le tableau de bord comme un ensemble d'indicateurs qui permettent de contrôler l'activité de l'entreprise.

C'est est un ensemble d'indicateurs suivis par une même entité, en nombre limité et organisés en système¹²¹.

1.3.1.2. Les indicateurs

Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux. Ils traduisent une meilleure gestion de l'activité de l'entreprise. Ils doivent se doter des conditions suivantes :

¹¹⁸ GERVAIS M. « Contrôle de gestion » Editions Economica, Paris, 2005

¹¹⁹ ALAZARD C., SEPARI S., DCG11 « Contrôle de Gestion » Manuel et Applications ,Dunod, Paris,2001

¹²⁰ OP cit p 120

¹²¹ Mottis Nicolas « le contrôle de gestion » 2^{ème} édition EMS Editions, Collection Pratiques d'Entreprises, 2006, p 109

-Pertinence : l'indicateur doit être adapté et conforme au besoin décisionnel de l'utilisateur de tableau de bord.

-Cohérence : l'indicateur doit être cohérent avec les objectifs des responsables et de la société que se soit les objectifs de court terme ou de long terme.

-Fiabilité : l'indicateur doit fournir une information fiable est en mesure avec les besoins de la société.

Un bon indicateur doit être : réaliste mais aussi ambitieux, simples, claire, mesurable, négocié et cohérent avec les objectifs de la société¹²². Il peut être présenté sous plusieurs formes telles que :

-Les écarts : le contrôle budgétaire permet de contrôler et de maîtriser un certain nombre d'écarts en trouvant les points forts et faibles de l'entreprise¹²³ ;

-Les ratios : un ratio¹²⁴ est un rapport entre les grandeurs significatives de fonctionnement de l'entreprise. En principe, un ratio ne doit pas être seul et sans signification car c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative. En outre l'évolution d'un ratio doit traduire une amélioration de la situation. Ci-dessous un tableau des ratios possibles utilisés par les entreprises.

¹²² DESIRE L, MARI N, HIRSCH, DANIEL, KACHER, NATHALIE « grand livre du contrôle de gestion » Ed Eyrolles, 2013, p 258

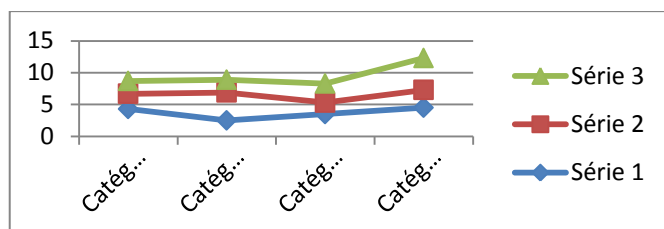
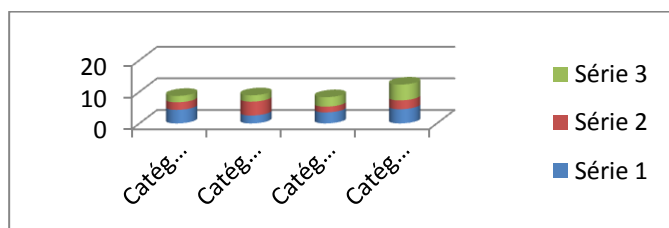
¹²³ ALAZAD C & SEPARI DCG 11 « contrôle de gestion » Edition Dunod, 2001, p 634

¹²⁴ OP cit, p 641

Tableau 3 : Les ratios

Directeur d'usine	Directeur commercial	Directeur financier	Directeur du personnel	Directeur général
Coût de production nombre des pièces fabriquées	Marges sur achats Chiffres d'affaires	Charges financières emprunts	Charges sociales Effectifs	Résultat Chiffre d'affaire
Quantités fabriquées Heures des machines	Chiffre d'affaire Nombres des vendeurs	Capitaux propres Emprunts permanent	Chiffre d'affaire effectif	Résultat Capitaux propres

-Les graphiques : ils permettent de mettre en évidence les évolutions et les changements réalisés par l'entreprise, il y a plusieurs formes telles que :



-Clignotants : Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action, leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Tous ces instruments ne se révéleront performants que dans la mesure où ils constituent un outil d'aide à la décision. Il s'agit d'une notion essentiellement contingente puisqu'elle dépend des entreprises, des secteurs d'activité, des niveaux hiérarchiques, des délégations de pouvoirs etc.

Un tableau de bord doit contenir des indicateurs utiles pour la gestion de l'entreprise. Il doit être élaboré par les gestionnaires et les responsables qui sont en relation directe avec l'activité. Le rôle du contrôleur de gestion est de synthétiser tous les indicateurs de différents centres, et de faire sortir des informations nécessaires à la prise de décision, la mise en action, pour corriger et ajuster l'activité.

Pour qu'une action soit corrective, il faut que les indicateurs respectent la contrainte du temps car si l'indicateur n'est pas fourni en bon moment, il n'y aura aucune importance. Donc l'indicateur doit être donné dans un temps minimum par exemple dans 10 à 15 jours de chaque mois, pour permettre aux contrôleurs de gestion d'agir et de prendre des actions nécessaires.

En outre, on peut ajouter que l'indicateur doit être fourni au bon moment et d'une manière permanente, mais il y a certaines indicateurs qui prennent une longue durée, comme le cas des investissements, les amortissements ...

Le choix des indicateurs pertinents par les gestionnaires, constitue une étape adéquate pour la bonne gestion des activités de l'entreprise. Si le contrôleur de gestion établit une liste des indicateurs d'une manière efficace, il arrivera à bien connaître l'activité de l'entreprise, ses défaillances, ses points forts et de bien gérer l'entreprise.

1.3.1.3. Les constructions des tableaux de bord

Le tableau de bord est dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison, mais le système d'information constitue aussi un outil de dialogue et de communication, ainsi qu'une aide à la décision. Pour construire un tableau de bord il faut commencer tout d'abord par définir et extraire les

objectifs¹²⁵ de la stratégie de l'entreprise puis décomposer ces objectifs selon les axes de tableau de bord : axe financier, axe de processus interne, axe client et axe apprentissage. Ensuite définir pour chaque axe les indicateurs à prendre en compte. Ainsi de collecter les informations nécessaires pour chaque indicateur. Et enfin, renforcer l'analyse de chaque tableau de bord et la manière d'agir, de réagir pour corriger toutes actions menées.

En somme, on doit suivre plusieurs étapes pour élaborer un tableau de bord. Il faut définir dans un premier temps la mission du responsable du système à piloter. Puis d'identifier les différents clés de succès pour réussir sa mission. Ensuite de convertir ses clés de succès en indicateur de performance. Puis de préciser le délai de sortie des informations de ces indicateurs et aussi la manière de présentation de ces informations sous forme de ratios, graphique, pourcentage etc. Et enfin de tester le fonctionnement correct de ces indicateurs auprès de ses utilisateurs.

Donc, après la mise en œuvre des indicateurs au niveau de chaque centre de responsabilité, le contrôleur de gestion synthétise ces indicateurs à son niveau afin d'avoir une information utile.

§2. Les nouveaux outils de contrôle de gestion

2.1. Les nouvelles méthodes de la comptabilité analytique

Le recours aux méthodes traditionnelles était utile avant les années 80 où la méthode des coûts complets fournissait une idée sur le coût des produits fabriqués par l'entreprise. Mais avec la concurrence, le développement des sociétés, la turbulence et l'incertitude des marchés ces méthodes sont remises en cause pour donner naissance à de nouvelles méthodes.

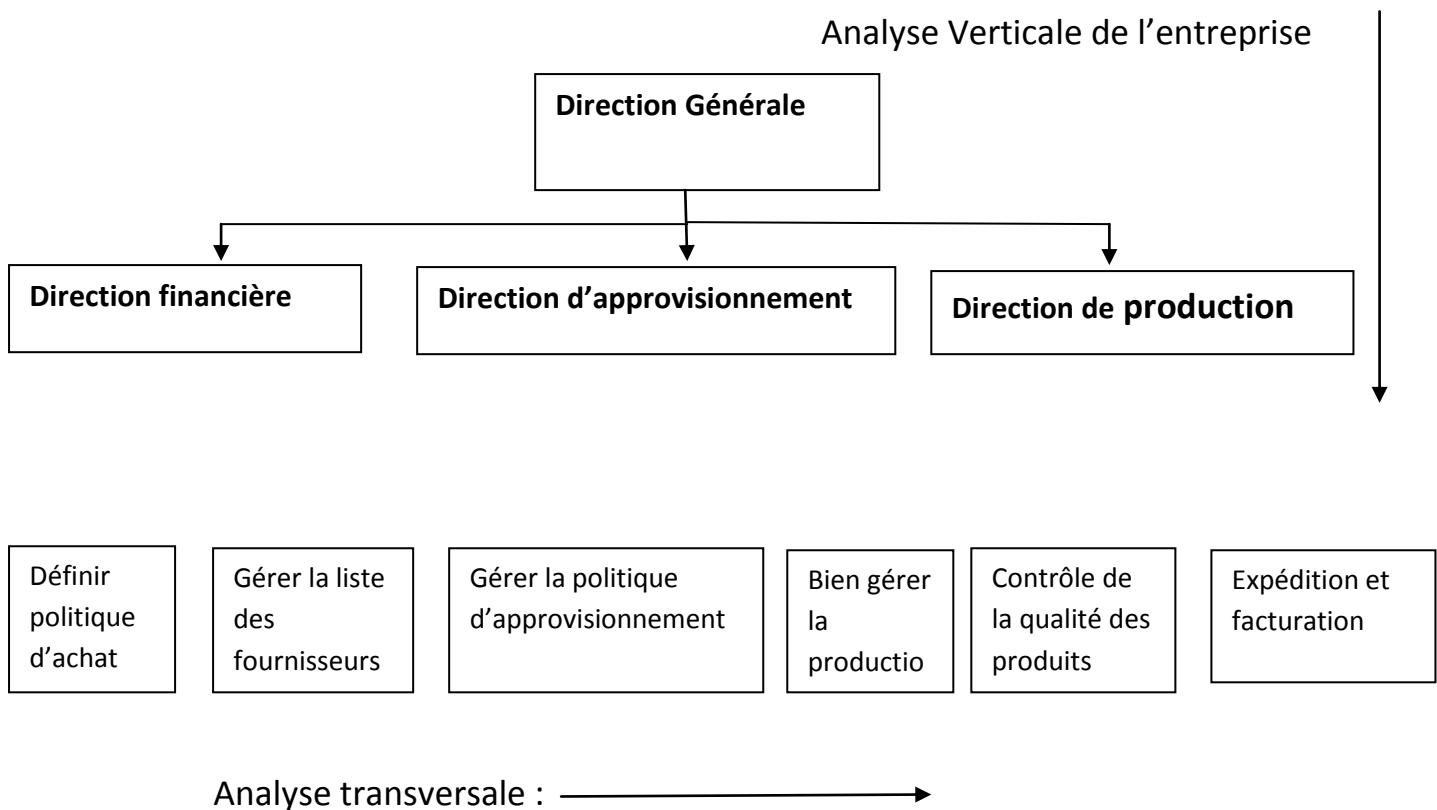
¹²⁵ GIRAUD F, SAULPIC O, NAULLEAN G, DELMOND M.H, ELMOND et BESCOS P.L « contrôle de gestion et pilotage de la performance » 2^{ème} édition Collection Business, 2004, p 163

2.1.1. La méthode Activity Based Costing (ABC)

La méthode ABC (activity Based costing), ou aussi comptabilité à base d'activités a fait son apparition en comptabilité de gestion¹²⁶ depuis 1990. Elle cherche à redéfinir le traitement des charges indirectes et de les répartir en les découpant en activités. L'objectif de cette méthode est d'instaurer une meilleure traçabilité des coûts¹²⁷ et des charges indirectes.

Cette méthode repose sur un découpage de l'entreprise en activités et non pas en termes des fonctions. Donc c'est un découpage transversal et non pas vertical comme illustre le schéma ci-dessous :

Figure 9 : Le découpage de l'entreprise en activité



¹²⁶ KAPLIN & JOHSON « Relevance lost rise and fall of management of management accounting» Harvard Business School Press Bosten 1987 p 58.

¹²⁷ CHATELAIN-PONROY S, SPONEM S, « Evolution et performance du contrôle de gestion » Economie et Management n°123 avril 2007.

On peut définir l'activité par un ensemble des tâches en interrelation entre elles. Selon Mévellec¹²⁸ « une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations », ainsi Lebas la définit par « l'ensemble des actions ou des tâches, qui ont pour objectif de réaliser à plus ou moins court terme, un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur »¹²⁹.

Les étapes de la méthode ABC se résument comme suit :

- Etudier et recenser l'ensemble des activités de l'entreprise afin de comprendre le fonctionnement de l'entreprise, en utilisant les manuels des procédures, l'ensemble de documentations disponibles et aussi les enquêtes auprès des personnels des différents niveaux hiérarchiques ;
- Affecter les ressources aux activités, les ressources présentent les différentes charges consommées par chaque activité. L'affectation des ressources aux activités se fait par des enquêtes auprès des responsables ou membres des entités concernées et par l'analyse des documents de gestion ;
- Identifier les inducteurs d'activité, il s'agit ici de chercher les facteurs expliquant le mieux la consommation de ressources. Cet inducteur traduira la relation de causalité entre la consommation de ressources et l'activité.
- Calculer le coût de l'inducteur, en utilisant la formule suivante :

$$\text{Coût d'inducteur} = \frac{\text{Ressource consommée par l'activité}}{\text{Volume d'inducteur}}$$

Bescos et Mendoza (1994) définissent l'inducteur de coût par « le facteur influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de

¹²⁸ MEVELLEC P « Outils de gestion la pertinence retrouvée » Editions comptables Malesherbes, Paris ,1990, p 115

¹²⁹ LEBAS M « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités » revue française de comptabilité n226 septembre, 1991, p 51

ressources...ce type d'inducteur est donc utilisé pour le management de la performance »¹³⁰.

L'inducteur est en conséquence ce qui cause l'effet. Il traduit une causalité dans la consommation des ressources là où les unités d'œuvre n'étaient que des corrélations. On distingue deux inducteurs d'activité et de coût:

-L'inducteur d'activité (activity drivers) permet, à court terme, de mesurer les ressources consommées par l'activité et de qualifier la cause apparente qui relie les coûts aux produits. Cet inducteur mesure la charge de travail de l'activité. Il existe plusieurs facteurs de causalité des coûts, et certains sont plus apparents que d'autres.

-L'inducteur de coût (cost drivers), dans une perspective à long terme, est la loi qui détermine le niveau des coûts à travers l'organisation de l'activité. Nous citons quelques inducteurs à titre d'exemple : le nombre de composants, le nombre de références, le nombre de clients, le nombre de lots ou de séries et l'heure de main d'œuvre, etc.

La méthode ABC permet de découper l'entreprise en activités et de répartir les charges indirectes sur chaque activité. Elle traduit une relation de causalité entre les ressources consommées et l'activité. Donc cette méthode permet d'imputer aux coûts des objets les ressources réellement consommées. Les productions en grandes séries ne sont pas pénalisées par la production des petites séries. Cette méthode permet l'aide à la décision¹³¹. Cependant elle souffre d'une complexité qui réside dans la définition des activités de l'entreprise et la définition des inducteurs.

¹³⁰ BECOS et MENDOZA « Le management de la performance » Ed Comptables Malesherbes, Paris, 1994, p 42

¹³¹ CHANERIH T et GODY B « ABC: Outil d'aide à la décision de coopération » Conférence Juillet et Août, Revue de Gestion 2000 num 4-1998

2.1.2. La méthode des coefficients des frais généraux

Cette méthode consiste à déterminer un coefficient pour répartir les frais généraux afin de les imputer aux coûts des produits. Il s'agit de fixer un pourcentage pour pouvoir répartir les frais généraux et de calculer le coût de revient du produit. Cette méthode est considérée comme étant simple et permettant de gagner le temps. Mais elle est rarement utilisée.

Cette méthode permet de :

- Maîtriser l'évolution des frais généraux en démontrant l'utilisation qui est faite des services généraux par les services « opérationnels ».
- Responsabiliser les managers des services « opérationnels », en affectant la part des frais généraux qu'ils consomment dans leur compte de résultat.
- Connaître la rentabilité réelle complète d'un service, d'une entité juridique ou encore d'un produit, pour prendre des décisions en tenant compte de tous les éléments.

2.1.3. La méthode de direct costing ¹³²

Cette méthode est apparue dans les années cinquante aux Etats unis sous l'appellation « direct costing ». Elle repose sur l'analyse des charges variables. Elle ne prend pas en considération toutes les charges fixes, et permet donc de mettre en évidence les marges sur les coûts variables par produit et par l'ensemble de l'entreprise.

Le développement de cette méthode a permis de prendre en considération une partie des coûts fixes spécifiques sans être répartis. La méthode de direct

¹³²http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/contrôle-gestion/approfondir/centre-ressources-interministeriel-contrôle-gestion-cri-cg/qualite-contrôle-gestion/methode-abc#.VclS_PI_Oko

costing¹³³ ne prend pas en calcul les charges fixe en totalité, mais seulement une partie appelée des frais spécifique, pour cela elle se diffère de la méthode de direct costing full qui prends on considération toutes les charges variables et fixes sans les répartir.

Donc la méthode de direct consting requiert des avantages énormes, puisque elle intègre les charges variables précises et fiables de même les charges fixes indirectes ne peuvent être imputées comme illustre le tableau suivant :

Tableau 4 : la méthode de direct consting

Les charges	Charges indirectes	Charges directes
Charges fixes	Exclues	Exclues
Charges variables	A imputer	A affecter

En guise de conclusion cette méthode permet de calculer avec précision les coûts, surtout que le coût unitaire ne sera pas influencé par le niveau de l'activité. Cependant cette méthode souffre aussi d'insuffisance de fait de la complexité de préciser les charges fixes et les charges variables d'une entreprise.

2.2 Les tableaux de bords prospectifs (le Balaced scorcard)

Le tableau de bord prospectif est un outil de management orienté de haut en bas. Il est fondé sur des facteurs clés de succès, les objectifs, les mesures de performance, et les valeurs cibles des actions visant à obtenir des améliorations.

¹³³ GRANDGUILLOT F, GRANDGUILLOT B, « La comptabilité de gestion 2015,2016 » coût complet, et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et le coût cible analyse des écarts, Gualino, 2015, p 207

C'est une démarche de suivi et de contrôle permanent. Il repose sur une bonne communication de la stratégie entre tous les niveaux de l'entreprise en assurant un alignement entre quatre domaines (Caplan et Norton 1996) :

- Les financiers : la santé financière, comment les actionnaires considèrent-ils l'entreprise.
- Les clients : la satisfaction clientèle
- Le processus : le contrôle de processus. Comment contrôler les principaux processus et créer de valeurs pour les clients.
- L'apprentissage organisationnel : les compétences et les attitudes des employés, la capacité d'apprentissage de l'entreprise.

2.3. Le reporting

Le reporting est un outil très utilisé par les entreprises. Il constitue un moyen de présentation des informations importantes dans la société.

2.3.1. La définition du reporting

La notion du reporting est apparue dans les années 90, dans les travaux de Kaplan Robert, professeur à l'université Harvard, et David Norton, chercheur dans Boston. Ils ont démontré l'importance de reporting dans la gestion et la mesure de performance¹³⁴ des entreprises. Quatre ans plus tard, plus de 1000 entreprises ont mis en œuvre l'outil de reporting dans la gestion de leurs activités.

Le reporting constitue une remontée d'information depuis les centres de responsabilité ou entités décentralisés jusqu'au sommet stratégique de l'entreprise. Cette procédure formalisée de transmission ascendante

¹³⁴ CRACCO E « Le reporting financier et la politique comptable des entreprises françaises cotées » Revue Gestion 2000 Volume 24 num 2-2007

d'informations commerciales et financières, le long de ligne hiérarchique, est standardisée dans son contenu, sa présentation et sa fréquence. Elle est très répandue dans les groupes, de même que dans les enseignes de grandes distributions et magasins à succursales multiples. En général, le reporting est trimestriel. Mais ces dernières années, sous les pressions financières qui s'exercent sur les firmes, le reporting a eu tendance à intensifier sa fréquence, chaque trimestre ou chaque mois selon les cas¹³⁵.

Donc, on peut dire que le reporting est un processus de transmission des informations financières et commerciales au sommet stratégique. Il est utilisé par les entreprises multi-interactionnelles, où les contrôleurs de gestion transmettent à leur société mère et à la direction générale les informations nécessaire à la prise de décision.

Le reporting est un fichier où le contrôleur de gestion centralise toutes les informations, qui viennent des tableaux de bords, de la comptabilité analytique et autre, sous formes des écarts qu'ils soient positifs ou négatifs, pour les transmettre à la direction générale et à la société mère. Pour cela chacun des responsables des centres doit assumer sa responsabilité et expliquer les écarts constatés. Le reporting qu'il soit mensuel ou trimestriel doit traduire la situation financière, commerciale de la société, et aussi donner des explications des écarts favorables et défavorables, il s'agit d'un écart des résultats réalisés par rapport aux budgets. Le fichier de reporting doit contenir des explications détaillées pour chaque ligne du budget mensuel et aussi du cumul.

¹³⁵ NARO, GENERALI, AUGRE et BERBARD « Mini manuel de contrôle de gestion : cours + exos' » Dunod, 2011, p 208

2.3.2. Les objectifs du reporting

Le reporting de gestion est l'outil de gestion interne de l'entreprise. Il permet d'analyser l'activité et de piloter l'entreprise. Il intègre toutes les informations financières, opérationnelles et il comprend l'ensemble des dimensions d'analyse nécessaires à la bonne compréhension des résultats.

Donc le reporting a pour objectif :

-Instrument de pilotage : assure la fiabilité et la cohérence des chiffres fournis par l'entreprise et il permet d'accélérer l'obtention des chiffres et des informations pertinentes au moment nécessaire.

-Instrument d'aide à la décision : constitue une base d'informations de référence qui permet d'avoir pour chaque fonction les analyses nécessaires pour comprendre son fonctionnement et d'agir au bon moment et corriger les actions.

-Instrument de dialogue : un outil de dialogue, puisqu'il permet de transférer à des moments précis des informations pertinentes dans la gestion de l'activité de l'entreprise. C'est à la fois une communication interne entre les départements de l'entreprise et aussi externe vers les sociétés mères, aux actionnaires et au public.

Le reporting consiste à rendre compte de ce qui a été fait ou décidé. Donc il constitue un outil de contrôle et d'évaluation.¹³⁶

2.3.3. Les contraintes liées au reporting

Le reporting est l'ensemble des documents d'essence essentiellement financière et comptable, envoyés périodiquement vers le siège d'un groupe par

¹³⁶ PIGE, BENOIT « Reporting financier et gouvernance des entreprises » EMS Editions, 2005, p23

ses différents business unit¹³⁷. De cette définition on peut dire que la société mère exige l'envoi périodiquement du reporting qui contient des informations très utiles. Donc le contrôleur est soumis à la fois à la contrainte de temps et aussi de la qualité de l'information fournie.

Le contrôleur doit envoyer au siège périodiquement un rapport du reporting qui contient plusieurs fichiers et plusieurs informations, qui traduisent la situation financière et économique de la société. Ces derniers doivent être efficaces dans la prise des décisions. Ce qui nous permet de dire que le contrôleur ne trouve pas assez de temps pour la préparation de toutes ces informations et tous ces documents.

En outre, on trouve le problème de capacité de collecter toutes les données qualitatives et quantitatives pertinentes, surtout avec une complexité des entités et des filiales à fournir tous les moyens au contrôleur pour analyser l'activité de l'entreprise. Il existe plusieurs moyens qui permettent au contrôleur de collecter, centraliser et analyser les informations recueillies à savoir les ERP d'où la nécessité de maîtrise des ces outils par le contrôleur.

En conclusion, on peut dire que le reporting reste un moyen de communication importante au sein des entreprises. Mais il doit être fiable, permettre de bien comprendre l'activité de l'entreprise, de la piloter et de l'orienter vers la réalisation des objectifs.

2.4. Le benchmarking

Le benchmarking est une démarche de recherche. Il consiste à chercher au niveau mondial l'entreprise ou les entreprises qui réalisent une tâche ou un

¹³⁷ DESIRE L, MARI N, HIRSCH, DANIEL, KACHER, NATHALIE « grand livre du contrôle de gestion » Ed eyrolles, 2013
p 257

processus d'une manière performante, développée, d'aller étudier ce processus et de l'adapter à sa propre entreprise.

Robert C distinguent quatre types de benchmarking¹³⁸ :

-Le benchmarking interne : il s'agit de préciser les processus dont disposent l'entreprise, sur différent site, régions, pays ou continents. Dans ce cas, la comparaison se fait au niveau interne de l'entreprise sans aller voir ce qui se passe ailleurs.

-Le benchmarking concurrentiel : c'est de comparer le processus de l'entreprise avec ses concurrents on ce qui concerne la productivité, les coûts, et la gestion des ressources humaines.

-Le benchmarking fonctionnel : dans le même secteur, les entreprises concurrentes ou non comparent leur processus de support (administration, ressources humaines, technologies etc.) et prennent les idées capables de développées leurs performance.

-le benchmarking générique : c'est un benchmarking externe. C'est de comparer une entreprise avec une autre dans un secteur totalement différent. Dans ce cas l'entreprise peut trouver dans un autre secteur les meilleurs pratiques qui peuvent améliorer son fonctionnement.

Conclusion de la section

Dans cette section nous avons présenté les différents outils de contrôle de gestion : outils traditionnels et les nouveaux outils.

Les outils traditionnels de contrôle de gestion sont la comptabilité de gestion, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord. Ces outils ont été les premiers outils

¹³⁸ ALEXANDRE.J, BAZINET.M, BONNEAN-BLAIRE.I, CHADBEC.G, COUSIN.J.C, DURAND.J, GAUTRON.J, HAURET.B « Guide de benchmarking »Editions d'Organisation 2003.P37

qui ont donnée naissance à la fonction de contrôle de gestion au sein des entreprises.

Les nouveaux outils de contrôle de gestion sont nombreux mais nous avons cités les plus marquants comme le target cost, le benchmarking, le reporting, TDB prospectif et la méthode ABC.

En effet les outils de contrôle de gestion que se soient les outils traditionnels ou bien les nouveaux ont permet aux entreprises de se doter d'un atout concurrentiel, d'un outil efficace pour gérer leurs activités. Le contrôle de gestion est un outil qui permet a chaque entreprise de mesurer et de piloter son activité d'une manière efficace.

En définitive on peut dire alors que les outils traditionnels constituent la base de contrôle de gestion et que les nouveaux outils sont venus pour pallier aux insuffisances des outils traditionnels.

Conclusion du chapitre

Dans ce chapitre, nous avons essayé de définir la performance et de présenter les outils de contrôle de gestion en commençant par le premier outil utilisé, par les entreprises dans les années 80, à savoir la comptabilité de gestion ou analytique. Son utilisation était réservée au début à l'analyse des coûts. Cette méthode s'est développée avec le temps en introduisant un outil important qui est celui de budget. Le budget est un moyen de prévision qui permet de comparer les réalisations avec les standards et de détecter les écarts pour les corriger. Cet outil de contrôle budgétaire a permis de maîtriser le fonctionnement des entreprises, cependant ces outils classiques ont été juste un outil de contrôle en amont de l'activité et n'a aucune relation avec la prise de décision au sein des entreprises.

En outre, avec le développement des entreprises et l'ouverture de l'économie et la concurrence forte entre les entreprises, se sont apparus des outils de contrôle de gestion d'aide à la décision qui permettent de traduire les grandes lignes des stratégies poursuivies par les entreprises, à savoir les méthodes des tableaux de bords prospectif, méthode ABC, le reporting et autres qui ont permis aux entreprises la maîtrise de toutes les données quantitatives, qualitatives et le contrôle de chaque décision prise.

En conclusion, on peut dire que le contrôle de gestion est un outil important, au profit des entreprises qui cherchent à comprendre leur environnement, à accompagner le changement et de faire aussi un bouleversement de l'environnement, mais son application dépend de plusieurs critères à savoir :

-Se doter des contrôleurs de gestion en grande qualité et maîtrise de l'outil informatique et de toutes les activités de l'entreprise.

-Donner aux contrôleurs tous les moyens nécessaires à la gestion et aux recueils des informations fiables et pertinentes.

-Assurer une meilleure communication entre les départements de l'entreprise ainsi que entre l'entreprise et son entreprise mère.

-Assurer un suivi et un contrôle en amont et en aval.

-S'assurer toujours de la pertinence des indicateurs utilisés.

Après avoir cité la notion de la performance et aussi les différents outils de contrôle de gestion, il est nécessaire de traiter la pratique de contrôle de gestion dans le chapitre suivant.

Chapitre 4 : La pratique du contrôle de gestion et son impact sur la performance des PME marocaines

Les PME marocaines présentent la principale composante du tissu économique et commercial du pays. Elles permettent de développer l'économie du Maroc mais le contexte du marché et ses turbulences mettent les PME en danger. Afin d'assurer leurs existence sur le marché et leurs capacité de confrontés les problèmes, elles sont sensées de se doter d'un service de contrôle de gestion efficace et performant. La plupart des PME marocaines ne donnent pas beaucoup d'importance à cet outil et ne l'instaure pas au sein de leurs entités vu son coût. C'est pour cette raison nous allons étudier et analyser dans ce chapitre l'impact du contrôle de gestion sur la performance réalisée par les PME Marocaines et aussi l'impact d'un ensemble des variables (de la taille, le profil des dirigeant, le secteur d'activité et le climat social) sur la pratique de contrôle de gestion. Notre travail débute par une présentation de champ de recherche (section 1), ensuite sera exposé la méthodologie suivie (section 2) et enfin la troisième section sera consacrée aux différents résultats de la recherche.

Section 1. Le champ de la recherche : les PME marocaines

Dans cette section, nous allons présenter les PME au niveau international et ensuite nous définissons les spécificités des PME marocaines.

§1. La présentation des PME

A partir des années 70, les recherches ont commencé sur les PME. A cette époque, on a commence à chercher et identifier les spécificités des PME par rapport aux grandes entreprises. Ces recherches sont progressivement multipliées pour aboutir à un objet de recherche.

La recherche sur les PME se base sur deux courants : le premier tient compte de la spécificité des PME et essaye de l'unifier dans une seule approche¹³⁹. Le deuxième est une approche contingente où il n'existe pas une théorie unique des PME. Il les réunit sous une seule approche homogène qui rassemble leurs caractéristiques spécifiques (petite taille, gestion centralisée, simple système d'information, ect). Dans notre recherche nous avons adopté le premier courant qui tient compte de la spécificité des PME.

1.1. La définition de la PME

Les PME ne sont pas les grandes entreprises en miniature, selon Welsh et Jeffrey « Small business is not a little big business »¹⁴⁰. Les recherches antérieures ont montré que les PME ne sont pas un simple modèle réduit des grandes entreprises. Toutefois, il n'existe pas une définition unique pour les PME mais on peut les présenter sous plusieurs typologies rassemblant leurs similitudes. On trouve deux typologies. La première quantitative se base sur des critères : les effectifs, le chiffres d'affaires, le bilan, ou par la combinaison de plusieurs critères. La deuxième typologie plus complexe et plus globale¹⁴¹ est celle qualitative.

Ainsi, selon Julien les PME « est avant tout une entreprise juridiquement, sinon financièrement indépendante, opérant dans des secteurs primaires, manufacturiers ou de services et dont les fonctions de responsabilité incombent le plus souvent à une personne en général seul propriétaire du capital »¹⁴². Pour définir les PME nous allons essayer de présenter les spécificités et les

¹³⁹ Julien P.A et Marchesnay M, « La petite entreprise » Vuibert Paris, 1988

¹⁴⁰ Welsh et Jeffrey et White , J.F 1981 « A small business is not a little big business Harvard business Review, 59 (4), 18-26.

¹⁴¹ Groupe de recherche en économie de gestion des PME (G.R.E.P.M.E). Les PME bilan et perspectives sous la direction de P.A .Julien, Economica , presse Inter Universitaire, 1994, p137

¹⁴² Julien P.A et Marchesnay M, « la petite entreprise » Vuibert Paris, 1988

caractéristiques des PME ayant un lien avec la problématique de notre recherche.

1.1.1. La taille

En économie, la définition de la taille de la petite et moyenne entreprise se fait selon des critères strictement quantitatifs, comme les effectifs des salariés, les chiffres d'affaires ou d'autres critères. Les entreprises classées selon leur taille se subdivisent en trois catégories : la petite, la moyenne et la grande qui comporte respectivement entre 10 et 49 effectifs, entre 50 et 499 effectifs, et plus de 500 effectifs. En effet, la classification des entreprises par leur taille, diffère d'un pays à l'autre. Chaque pays possède sa propre définition de la PME selon la réglementation sociale, fiscale ou juridique mais aussi à l'intérieur du même pays chaque secteur à ses propres référence de taille. Ainsi, l'union Européenne a adopté la recommandation (2003/361/CE)¹⁴³ selon laquelle, la PME est constituée des entreprises qui ont moins de 250 salariés et le chiffre d'affaires annuel n'excède pas cinquante millions d'euros et dont le bilan n'excède pas quarante millions d'euros.

1.1.2. Le dirigeant

Selon Fallery « une caractéristique essentielle de la petite entreprise est le rôle très particulier que joue son dirigeant »¹⁴⁴. Les recherches qui traitent le rôle fondamental de dirigeant des PME dans le management et le développement de l'entreprise montrent qu'il a un rôle particulier et primordial dans la gestion de l'entreprise et que la PME ne peut s'expliquer qu'à travers sa personnalité.

¹⁴³ Recommandation sur la définition des micros, petite et moyennes entreprises – (2003/361/CE) de la commission européenne publiée le 20 mai 2003 dans le journal officiel de l'UE –L 124 P36, entrée en vigueur 1 er janvier 2005.

¹⁴⁴ Fallery , B « Un système d'information pour les PME » Revue Française de Gestion, Novembre, Décembre, 1983, p 70-76

Il est souvent le fondateur de son entreprise. Il joue le rôle de directeur de gestionnaire et de manager. D'une manière générale, le dirigeant prend ses décisions en se basant sur leurs propres intuitions et expériences. Il refuse de déléguer leurs pouvoirs aux autres auteurs, il ne recourt pas au système d'information formalisé.

Le dirigeant de la PME est considéré comme un « homme d'orchestre »¹⁴⁵, c'est lui qui oriente et dirige son entreprise selon son intuition. Dans le but de simplifier le rôle de dirigeant au sein de la PME, certains auteurs ont synthétisé les activités des dirigeants en deux typologies : la première est dite statique, qui met en avant les activités quotidiennes standardisées des dirigeants. La deuxième est dite animée, qui met en avant la complexité des dirigeants caractérisés par ses interactions et des paradoxes de tout genre¹⁴⁶.

1.1.3. Le système d'information peu développé

C'est un système interne peu complexe qui est souvent standard, peu organisé et simple. La plupart des dirigeants ne veulent pas investir dans un système d'information développé, ils optent pour un système de communication et d'information peu formalisé où l'information circule d'une manière informelle.

De même, le système d'information externe dans les PME est un système simple et peu développé qui permet au dirigeant de contrôler son contact extérieur avec son environnement comme les clients, fournisseurs et les banques.

1.1.4. Les compétences en PME

Les recherches sur les compétences en PME restent un peu rares. Les réalités communes de ces recherches montrent que les compétences au sein des PME

¹⁴⁵ Wtterwulghe R «La PME : une entreprise humaine : De Boeck Supérieur » 1998

¹⁴⁶ Mintzberg.H « Le management. Voyage au centre des organisations » Paris, Editions d'Organisation, 1973, p155

sont très limitées. Elles se traduisent par ce que la PME sait faire. Elles sont liées aux interactions dynamiques que les individus ou groupes d'individus ont entre eux et avec leurs environnement¹⁴⁷.

1.1.5. La prise de décision

La PME est caractérisée par la structure simple et une taille réduite, ce qui permet au dirigeant de prendre toute la PME en main et de prendre rapidement les décisions et de réagir aux turbulences du marché. Le dirigeant s'intéresse aux actions opérationnelles dans la prise de sa décision, en se basant sur ses intuitions et ses expériences. La prise de décision au sein de PME est de court terme, le dirigeant ne prend pas des décisions à moyen et long terme. La PME est caractérisée par une centralisation de gestion et un pouvoir chez une seule personne c'est le propriétaire dirigeant.

§2. La PME marocaine

Actuellement, la PME marocaine est considérée comme un moteur de la croissance économique. Elle représente aujourd'hui 98% d'entreprises dans le tissu productif marocain¹⁴⁸. Toutefois, elle souffre de plusieurs problèmes tel que le problème de financement, on trouve que sa part dans la création de la valeur ajoutée est très faible, elle ne dépasse pas 20% de l'ensemble de la valeur ajoutée engagée. Nous allons présenter la définition de la PME marocaine, ses vulnérabilités, ainsi sa répartition sectorielle, géographique, son poids dans le chéquier économique et enfin sa compétitivité nationale.

¹⁴⁷ Hamel, G et Prahalad, C « strategic intent » Harvard Business Review 67 (3) – 63-76, 1989.

¹⁴⁸ Source : Inforisk, Etude « éclairage sur la situation des PME AU Maroc » Mai 2011.

2.1. La définition de la PME marocaine

Il n'existe pas une définition universelle de la PME, chaque pays opte sa propre définition. Au Maroc, il n'existe pas une seule définition légale de la PME mais plusieurs définitions. Elle a évolué en fonction des dispositions contenues dans les différents textes ayant cherché à encourager cette catégorie d'entreprise, en raison de sa taille réduite et de sa fragilité relative¹⁴⁹.

2.1.1. La définition de la banque centrale : Bank al Maghrib

La banque centrale a retenu comme critère le chiffre d'affaires annuel et le montant de crédits dont la PME bénéficie. Le circulaire n° 8/G/2010 relative aux exigences en fonds propres pour la couverture des risques des crédits a établi les critères de segmentation prudentiels que les établissements de crédits doivent appliquer. Il s'agit de :

- La grande entreprise : le chiffre d'affaires hors taxes ou celui de groupe d'intérêt auquel appartient est supérieur à 175 Millions de Dirhams ;
- La petite et moyenne entreprise : y compris les entrepreneurs individuels est celle qui répond à l'une des critères suivants : chiffre d'affaires hors taxe supérieur à 10 Millions de Dirhams, chiffre d'affaires hors taxe inférieur à 10 Millions de Dirhams et le montant global des créances détenues est supérieur à 2 Millions de Dirhams.
- La très petite entreprise : le chiffre d'affaires hors taxe est inférieur à 10 Millions de Dirhams et le montant global des créances détenues à son égard est inférieur à 2 Millions de Dirhams.

¹⁴⁹ Colloque international « la vulnérabilité des TPE et des PME dans un environnement mondialisé » 11^{ème} journée, scientifiques du réseau entrepreneuriat INRPME-AUF-AIREPME 27 au 29 mai 2009, Hanane Rochdane.

2.1.2. La définition du code des investissements

Dans les années 1983, le code des investissements industriels limitait l'octroi des avantages fiscaux aux seules PMI « toute entreprise dont le programme d'investissement comporte des équipements de production pour une valeur minimale de 100.000 DH et maximale de 5 millions de DH et dont le coût d'investissement par emploi stable est inférieur à 70.000 DH ». Cette définition ne donne pas une importance aux nombres d'emplois créés mais au coût d'investissement par emplois.

On outre, on trouve la définition retenue par le Plan de développement économique et social 2000-2004, la sous- commission en charge de la PME a opté pour les critères suivants¹⁵⁰ :

- Moins de 200 personnes comme effectifs employés.
- Un chiffre d'affaires inférieur à 5 millions de DH en phase de création à 20 millions de DH pour la phase de croissance et à 50 millions de DH pour la phase de maturité.

La PME est au cœur de tous les secteurs de l'activité économique marocaine tels que l'industrie, l'artisanat et les bâtiments, travaux publics, les commerces et enfin les services.

Dans le domaine industriel en particulier parmi les 500.000 emplois¹⁵¹ que compte aujourd'hui le secteur, la PMI représente près de la moitié, répartis comme suit: textile et habillement (35%), chimie et para-chimie (26%), agro-alimentaire (24%), mécanique, métallurgie (12%), électrique et électronique (3%).

¹⁵⁰ Op cit

¹⁵¹ D'après la communication écrite du 31 Octobre 2014, du Professeur Karim KHADOUJ sous le thème « les PME Marocaines en difficulté : essai d'analyse ».

Dans le secteur artisanal, la PME prédomine encore plus dans la pêche, la sylviculture, l'élevage et surtout dans les métiers traditionnels à forte valeur ajoutée culturelle et sociale (tapis, produits de terre, métaux, cuir, couture traditionnelle, etc).

La PME accuse également, une présence très remarquée dans le secteur du BTP où mis à part la production des matériaux de construction (sidérurgie, cimenterie, fabrication de conduites). La grande majorité des entreprises marocaines de construction entrent dans cette catégorie. Ainsi, l'ensemble de ce secteur artisanal qui compte près de 2 millions d'emplois est constitué dans sa plus grande majorité de PME.

Le secteur du commerce qui compte 888.000 emplois¹⁵², (hors informel) est constitué dans presque son intégralité de PME. Dans le secteur des services, on trouve le secteur du tourisme qui compte près de 600.000 emplois, la PME constitue un outil privilégié dans la promotion de l'hôtellerie, de la restauration et des agences de voyage.

Dans le secteur de communications, les grandes mutations liées aux technologies de l'information et la privatisation du secteur ont engendré une apparition de PME nouvelles dans les services de l'internet, des publiphones, de la téléphonie sans fil, de l'audio-visuel et de la réception par satellites, ...

Par ailleurs, la privatisation du secteur de transport au milieu des années 90, a également accusé une présence accrue de la PME dans le domaine des transports urbains et inter-urbains.

¹⁵² Op cit.

2.2. Les faiblesses de la PME marocaine

La PME marocaine souffre de plusieurs problèmes qui handicapent leur mise à niveau, les unes tiennent à des facteurs externes et les autres à des facteurs internes propres à la PME :

2.2.1. Les problèmes internes liés à son environnement interne

Il y a plusieurs problèmes on trouve :

- L'existence d'une organisation déstructurée, une sous capitalisation endémique, un encadrement à la limite de l'ignorance des principes modernes de management et un manque de visibilité ;
- L'absence de nouvelle méthode de gestion et aussi d'un système d'information développé ;
- Les problèmes humains et sociaux liés à l'absentéisme, à la qualification, à l'insuffisance de rendement et à l'adhésion du personnel ;
- La centralisation de pouvoir et de prise de décision en une seule personne c'est le propriétaire gérant de la PME ;
- La faiblesse des pratiques manageriel ;
- La faiblesse de l'encadrement ;
- L'absence de motivation et de la formation des employés de la PME.

2.2.2. Les problèmes externes liés aux contraintes de son environnement externe

Parmi ces problèmes on trouve :

- L'absence de cadre général et inefficience des mesures de la promotion de la PME ;

- Le manque d'information entre les différents intervenants ;
- La difficulté d'accès aux marchés publics ;
- Les obstacles d'ordre administratif et judiciaire qui résident dans la complexité des procédures administratives, le non engagement des organismes impliqués et l'absence d'une coordination entre les départements concernés ;
- L'incapacité à exercer un pouvoir sur le marché notamment d'influencer le prix des biens ;
- L'insuffisance d'information financière. Beaucoup des chefs d'entreprise qui seraient éligible au crédit sont peu au courant des pratiques bancaires et des sources alternatives de financement, tels que le crédit-bail, le factoring, le capital risque, ce qui engendre un grand obstacle dans la prise de la décision financière optimale.

2.3. La répartition sectorielle et géographique des PME marocaines

La répartition des PME se caractérise de son inégalité aussi bien au niveau sectoriel que géographique.

Ainsi, les PME sont très fortement concentrées dans les activités commerciales et de services. Si 72% des PME travaillent dans le secteur tertiaire et 27% dans le secteur secondaire, on peut considérer que le développement du secteur tertiaire au Maroc suit la tendance générale observée au cours de l'évolution des pays industrialisés.

1% seulement exercent dans le secteur primaire. Cela tient sans doute à des raisons culturelles et individualistes. La constitution de société au sens formel du terme, n'est pas encore enracinée dans les mœurs rurales. Cela tient aussi, au fait que la majorité des exploitations agricoles sont de petites superficies, en

raison du morcellement dû aux successions et que l'exploitation s'effectue soit à titre individuel soit dans le cadre familial.

Le nouveau découpage territorial intervenu en 1996 a donné lieu à l'institution de 16 régions économiques. Il a tenté de corriger les disparités héritées du découpage administratif antérieur mais faute de ressources financières locales suffisantes, la décentralisation au niveau communal comme au niveau régional demeure impuissante pour assumer les nouvelles charges que l'Etat lui a transférées. L'examen de la faible répartition des PME par région économique s'explique par la persistance de grandes inégalités inter et intra régionales.

Ces disparités se traduisent par une très forte concentration des PME dans la région du Centre. Selon les données de la direction de la statistique de 2006 relève que sur 70000 PME recensées en 2005, le grand Casablanca regroupe 40% des PME-PMI, 10% pour Tanger et Tétouan, 8% pour Rabat-Salé-Khémisset, 9% pour Fès et 33% se répartissent sur les autres régions.

Ainsi, près de la moitié des établissements œuvrant dans le secteur industriel, commercial et des services, sont implantées dans la région du Grand Casablanca, qui représente également la part prépondérante dans la majorité des grandeurs économiques relatives à ces secteurs.

En somme, pour réduire les inégalités sociales, relancer la croissance et créer des postes de travail, il faut mettre en place une politique d'aménagement du territoire qui incite à la délocalisation des entreprises et une stratégie qui favorise l'investissement et encourage les PME à se regrouper pour constituer des grappes.

2.4. Le poids relativement significatif de la PME marocaine

D'après la fédération de la PME (affiliée à la CGEM), le poids de la PME représente 98%¹⁵³ de l'ensemble du tissu productif national et occupant plus de 50% des salariés du secteur privé. La part des PME est de plus de 90% dans toutes les branches.

Malgré les défaillances statistiques et les difficultés de la PME marocaine, on ne peut pas ignorer son poids dans l'économie nationale ; 40% dans la production nationale, 50% des emplois du pays, 30% des exportations, 50% de l'investissement national et générant 20% des recettes de l'impôt sur les sociétés et 30% de l'impôt sur les revenus. Il est clair que la PME marocaine occupe un pain entier de l'économie marocaine, elle participe activement à la croissance économique du pays et elle est présente dans tous les secteurs de l'activité économique.

2.5. La compétitivité des PME/TPE marocaines

Les mesures prises pour la libéralisation de l'économie ont très largement contribué à valoriser les activités exportatrices. Elles ont eu aussi un impact favorable sur la compétitivité des entreprises marocaines qui sont exposées à la concurrence.

La mondialisation des économies et la stratégie d'ouverture du marché marocain sur l'extérieur nécessitent impérativement la mise en place d'une politique de soutien en faveur des PME/TPE. En contre partie de cette ouverture, les exportateurs marocains (de textile, d'habillement ou de l'agro-industriel...) vers le principal client du pays (l'UE) doivent s'attendre à faire face à une concurrence

¹⁵³ Source : Inforisk, Etude « Eclairage sur la situation des PME AU Maroc » Mai 2011.

étrangère accrue que ce soit au niveau de leurs débouchés traditionnel ou sur leur propre marché interne.

Etant moins équipées, moins organisées et ne bénéficiant d'aucune politique spécifique de l'Etat, les PME /TPE marocaines risquent d'avoir peu de chance de relever les défis de la compétitivité face aux entreprises européennes et celles des autres pays émergents.

§3. La place de CDG dans les PME

Plusieurs recherches se sont préoccupées par le contrôle de gestion au sein des grandes entreprises, mais elles restent un peu limitées et rares pour les petites et moyennes entreprises.

A partir des années 90, un certain nombre de recherches portent sur l'existence du CDG dans les PME¹⁵⁴ (M Chadeaux et al 1991, P.L Bescos 1991, L Ravignon et al 1998). Les résultats de ces travaux se trouvent contradictoires, certains mettent en évidence un bon développement du CDG dans les PME, d'autres mettent en doute même son existence.

Pourtant une première catégorie de travaux se plaçant dans une perspective contingente dresse le premier bilan de la situation du CDG dans les PME, il s'agit de privilégier une ou plusieurs variables expliquant la nature du CDG tels que la taille de la PME, le rôle du dirigeant et l'espace concurrentiel.

Nous allons présenter certaines de ces recherches selon la position du CDG dans les PME puis les outils de contrôle de gestion utilisés par la PME et aussi les déterminants du CDG dans les PME.

¹⁵⁴ Plusieurs auteurs comme M Chadeaux et al 1991, P.L Bescos 1991, L Ravignon et al 1998 ont menés des recherches sur la pratique de CDG dans les PME

3.1. La position du CDG dans les PME

M.Marchesnay (1995) rappelle les caractéristiques de la MPE ou il y a une dominance du chef d'entreprise et la non différenciation des tâches ce qui explique la faible visibilité du CDG dans les PME.

C.Fournier (1992) précise par exemple que la fonction de contrôle de gestion dans la PME est très souvent confondue avec la fonction financière et qu'elle est traditionnellement sous structurée.

P.A.Julien (1994¹⁵⁵) mentionne comme fonction les gestions des opérations ce qui est une vision restreinte du CDG puisqu'elle est fortement centrée sur la gestion de production.

En outre on trouve les travaux de M.marchesnay, C.Fourcade (1997) recensent les différentes fonctions de l'entreprise présentent dans la PME : gestion des RH, commerciale, production et financière mais l'absence de la fonction CDG.

La faible visibilité de la fonction contrôle de gestion ne doit pas conduire à conclure à l'inexistence du CDG dans les PME, elle est souvent assimilée à la fonction comptable ou financière.

3.2. Les outils de CDG dans les PME

Les travaux sur les outils du contrôle de gestion au sein de PME sont peu nombreux, mais on trouve quelques contributions permettent de clarifier ce sujet. Rowe.Fernandez et Picory ¹⁵⁶(1994) à travers une étude réalisée sur 102 PME dont 64,3% ont un effectif inférieur à 50 salariées, ils ont montré qu'il y a

¹⁵⁵ Groupe de recherche en économie de gestion des PME (G.R.E.P.M.E). Les PME bilan et perspectives sous la direction de P.A Julien, Economica , presse Inter Universitaire, 1994

¹⁵⁶ Rowe.Fernandez et Picory 1994 « Dvesrité, cohérence et pertinence des outils de gestion : le cas des PME d'île de France » communication présentée à la 39^e International Council on Small Business World Conférence Strasbourg, 27-29 juin 1994 p 295-304

plusieurs outils utilisés par les PME. Ces outils de gestion s'inscrivent dans la dimension instrumentale du CDG

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 privilégiée 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.

Le travail de G. Bajan-Banaszak ¹⁵⁷[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.

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.

3.3. Les déterminants du CDG dans les PME

3.3.1. L'effet taille

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

¹⁵⁷ Revue internationale du Chercheur (revue Française) ISSN : 2726-5889 Volume 1 num 4. Bajan-banazak L « L'expert comptable et le conseil de gestion en PME » revue française de Comptabilité n°249, Octobre P 95-101,1994

conséquences, puisqu'elle interroge la spécificité de la PME comme objet de recherche.

D'après l'étude de Nobre Thierry¹⁵⁸ (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.

3.3.2. L'effet dirigeant

L'étude de Chapellier (1997)¹⁵⁹, 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

¹⁵⁸ Norbbe T « le contrôleur de gestion de la PME » dans Comptabilité Contrôle Audit 2001 /I Tome 7

¹⁵⁹ Chapellier P « Profit de dirigeants et données comptable de gestion en PME » Revue internationale PME, Vol 10 n°1, p9-41

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.

3.3.3. L'Effet secteur

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.

Section 2. La méthodologie de la recherche

Cette section nous allons présenter les hypothèses de la recherche et le modèle retenu, en suite nous allons présenter la méthode empirique, qui consiste à l'élaboration et l'administration du questionnaire et aussi son exploitation, ainsi la présentation de l'échantillon et la méthode de l'échantillonnage suivie.

§1. La présentation des hypothèses et du modèle synthétique de la recherche

La recherche en contrôle de gestion comme d'autres branches sociales peut suivre deux raisonnements :

-la déduction : c'est l'expression courante du positivisme, elle commence avec les analyses théoriques exprimées dans des hypothèses pour être par la suite testées et validées sur le terrain. La déduction ou bien l'hypothético-déductive repose sur la formulation des hypothèses puis la collecte des informations afin de vérifier la validité des hypothèses supposées dans la recherche.

-la recherche inductive : part du constat et de la découverte du terrain où le chercheur induit de ses observations une formalisation théorique en élaborant ses hypothèses. Ces derniers sont considérées comme des principes et des règles pour expliquer et prédire d'autres expériences.

Le but de notre recherche est d'expliquer l'impact de la pratique de contrôle de gestion sur la performance des PME à partir d'un modèle de recherche basé sur des hypothèses, à vérifier et valider sur le terrain. Nous avons opté pour **la démarche déductive**.

Notre démarche s'appuie sur un raisonnement déductif qui suppose une présentation préalable des hypothèses et une formulation du modèle de recherche.

1.1. Les hypothèses de la recherche

Les hypothèses représentent des affirmations provisoires qui entretiennent des relations entre deux ou plusieurs paramètres et qui font l'objet d'une vérification empirique. Une hypothèse traduit une réponse anticipée à la question posée par le chercheur.

La nature du contrôle de gestion n'est pas la même, pour toutes les entreprises. Plusieurs éléments comme la taille, l'âge, l'activité ... influencent la conception et la nature du contrôle de gestion. Il n'existe pas un contrôle de gestion unique pour toutes les entreprises. Chaque entreprise pratique un contrôle de gestion qui lui convient avec sa stratégie, sa culture et plusieurs autres facteurs.

Le contrôle de gestion utilisé par les PME peut être soit de nature développée, formalisé ou bien non développé, non formalisé ou bien très développé et formalisé. Le contrôle de gestion développé est présenté par l'utilisation des premiers outils du contrôle de gestion à savoir ; l'analyse des écarts, le calcul des coûts et le budget. Tandis qu'un contrôle de gestion très développé utilise des outils de gestion bien développés, à savoir les tableaux de bord prospectifs, ABM, et autres. Ainsi qu'un contrôle de gestion non développé c'est un contrôle de gestion qui se base sur les données de production et quelques outils de contrôle de gestion.

Notre question principale de cette recherche est de vérifier l'impact de la pratique du contrôle de gestion sur la performance réalisée par les PME. Pour cela, nous allons soustraire plusieurs sous-questions qui représentent les hypothèses de notre recherche. Elles représentent la base de notre modèle qui doit être testée sur le terrain pour savoir si elles sont vraies ou fausses.

Nous avons retenu les hypothèses suivantes :

H1 : La première hypothèse est liée à la nature de contrôle de gestion pratiquée au sein des PME ;

H2 : La deuxième hypothèse met l'accent sur la taille de la PME et son impact sur le CDG ;

H3 : La troisième hypothèse met l'accent sur le secteur de la PME et son impact sur le CDG ;

H4 : La quatrième hypothèse porte ainsi sur le profil du dirigeant de la PME et la pratique du contrôle de gestion ;

H5 : la cinquième hypothèse présente le côté social de la PME et sa relation avec le niveau de développement de CDG.

H6 : la sixième hypothèse présente le lien entre le CDG et la performance réalisée par la PME.

H.1.1 le contrôle de gestion au sein des petites et moyennes entreprises est de nature traditionnel,

Le contrôle de gestion traditionnel est un contrôle qui repose sur l'analyse des chiffres comptables et financiers. Il permet de mesurer la performance de l'entreprise en utilisant les budgets et l'analyse des écarts et la maîtrise des coûts de l'entreprise. Notre recherche porte sur les PME, cela nous permettra de présenter les outils de contrôle de gestion utilisés par la PME marocaine

H.1.2. Plus les moyens humains et techniques sont suffisants plus le contrôle de gestion est développé.

La mise en place d'un contrôle de gestion nécessite à la fois les moyens humains suffisants en termes d'effectif et de formation¹⁶⁰ et aussi des moyens techniques. L'utilisation des technologies et des outils informatiques facilite l'analyse et le travail de contrôle de gestion dans la maîtrise et aussi le pilotage de l'entreprise.

¹⁶⁰ Nous avons étudié dans le premier chapitre les qualités et les compétences d'un contrôleur de gestion

Les moyens humains sont indispensables à la mise en place d'un contrôle de gestion au sein des entreprises.

Les moyens techniques ou bien les technologies utilisées dans le contrôle de gestion constituent un élément important pour la maîtrise et le pilotage de l'activité et de la stratégie des entreprises.

Dans cette hypothèse, nous allons vérifier si les moyens humains et techniques sont en relation avec le développement du contrôle de gestion.

H.2.1 Plus la taille est importante plus le CDG est développé

Il s'agit de vérifier si la pratique de contrôle de gestion est en relation directe avec la taille de l'entreprise en termes d'effectifs et de CA

H3.1 Plus le secteur de la PME est industriel plus le contrôle de gestion est développé

Le contrôle de gestion pratiqué au sein des PME marocaine qui opèrent dans le secteur industriel est de nature développé tandis que le contrôle de gestion pratiqué dans le secteur de commerce ou de service est moins développé

H3.2 Plus les activités sont simples plus le contrôle de gestion est moins développé

Les entreprises dans le secteur industriel optent pour une diversification des activités alors que le secteur de commerce ou de service sont moins compliqué.

Les PME du secteur de commerce ou de service ont des activités simples ou moins compliqué par rapport aux PME du secteur industriel.

H4.1 Si le dirigeant de l'entreprise est jeune le contrôle de gestion pratique est de nature développé

Dans cette hypothèse nous cherchons de vérifier si l'âge de dirigeant joue un rôle important dans le développement du contrôle de gestion, un dirigeant jeune ambitieux donne une pratique développé du CDG

H4.2 Si le dirigeant est bien formé le contrôle de gestion est de nature développé.

Le dirigeant de la PME qui a un cursus académique et une formation développée opte pour utiliser un contrôle de gestion développé

H5.1 Plus le coté social de la PME est favorable plus le CDG est développé

Il s'agit ici de vérifier la relation des difficultés sociales et le niveau de contrôle de gestion pratiqué par la PME. Dans cette hypothèse on suppose que le climat social favorable dans une PME influence positivement son niveau de développement et sa pratique en matière de contrôle de gestion. Si le climat social est favorable le contrôle de gestion est développé.

H6.1 La pratique de CDG influence la performance réalisée par la PME.

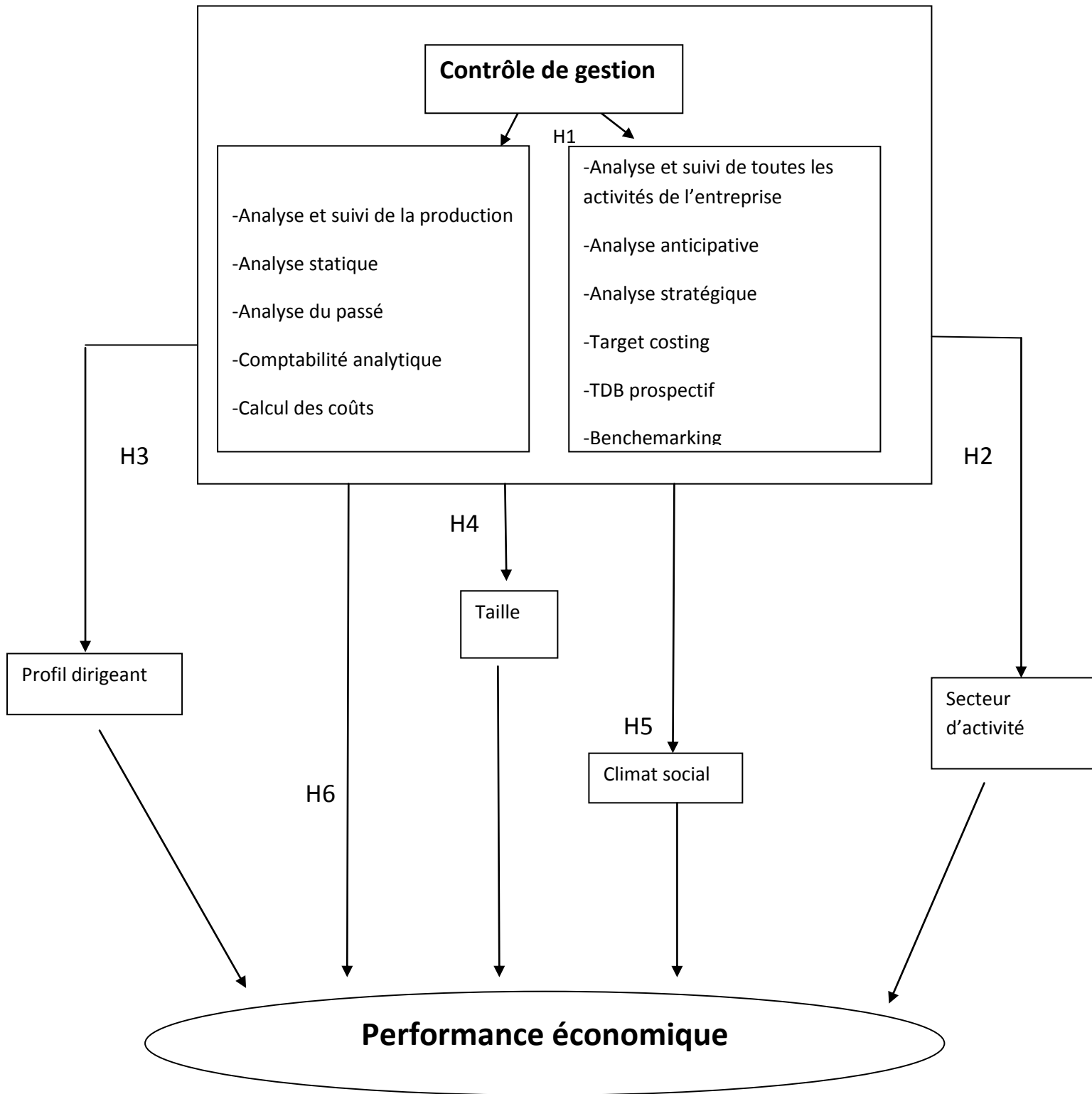
La pratique de contrôle de gestion est contingente selon plusieurs facteurs nous allons vérifier dans cette hypothèse si les PME qui mettent en place un contrôle de gestion développé réalisent une performance économique supérieures que celle réalisée dans les autres qui n'ont pas un contrôle de gestion.

1.2. La présentation du modèle de la recherche

La pratique du contrôle de gestion dans les PME marocaine et son impact sur la performance réalisée, peut être analysée de différentes manières. Pour pouvoir modéliser cette relation, nous avons besoin de déterminer et de fixer les différents indicateurs qui influencent cette relation. Nous allons produire un modèle simplifié pour pouvoir schématiser cette relation.

Notre modèle de recherche sera comme suit :

Figure10 : Le modèle de la recherche



1.2.1. Les facteurs de contingence

L'approche de contingence propose neuf facteurs de contingence, à savoir : la taille, le type d'activité, l'âge de l'entreprise, la structure, l'environnement, l'informatisation, la formation, le secteur d'activité...ect.

- La taille de l'entreprise

Les PME ont une taille modeste par rapport aux grandes entreprises. Elles constituent une principale composante du tissu économique du pays. Elles sont qualifiées petites et moyennes entreprises, selon la méthode quantitative des salariés ou du chiffre d'affaires.

-Quelle est la taille de votre entreprise en termes d'effectif et du chiffre d'affaires ?

-La nature d'activité

Il s'agit de définir la nature d'activité exercée par l'entreprise à savoir : activité commerciale, industrielle ou de service.

Pour cela nous avons posé la question suivante :

-Quelle est votre activité ?

-nombre d'activités exercées ?

-L'âge d'entreprise

Il s'agit de connaître le nombre d'année d'existence de l'entreprise, en posant la question suivante aux personnes interrogées :

-Quelle est la date de création de votre entreprise ?.

-La nature du contrôle de gestion

Il faut connaître le contrôle de gestion utilisé au sein de l'entreprise. S'il est développé ou non et s'il se sert des outils informatiques essentiels à l'analyse de l'information et des activités de l'entreprise.

La question utilisée pour répondre à ce critère c'est :

-Disposez-vous d'un système de contrôle bien/peu/non/développé ? Et le contrôle de gestion se sert des outils informatiques ?

Ainsi de connaître le nombre des personnes, travaillant au sein du service du contrôle de gestion et si il est suffisant ou non, en posant la question suivante :

-Combien de personne travaillant en contrôle de gestion ? et dispose t-il de suffisamment de moyens humains ?

- La nature des tableaux de bord

Les tableaux de bord constituent un outil de traitement et d'analyse, pour le contrôle de gestion, la mise en place des tableaux de bord efficace, contenant des indicateurs pertinents, constitue une étape primordiale d'un bon contrôle et maîtrise de l'activité, pour cela nous avons posés plusieurs questions qui ont une relation avec les tableaux de bord à savoir :

-Combien des indicateurs contiennent votre TB ?

-Les types d'indicateurs que vous utilisez dans votre entreprise ?

-Les tableaux de bord sont des outils de pilotage ou bien de mesure dans votre entreprise ?

- Les stratégies du contrôle

La stratégie du contrôle est mesurée par le niveau de présence de mécanismes du contrôle, dans les stratégies suivies par l'entreprise. Si l'entreprise utilise la stratégie de contrôle lié au budget ou bien de maîtrise des coûts.

Pour cela nous avons posé les questions suivantes :

-Le contrôle de gestion pratique t-il la stratégie budgétaire pour maîtriser l'activité de l'entreprise ?

-Le contrôle de gestion contribue t-il à la maîtrise des coûts d'activité au sein de votre entreprise ?.

-Les difficultés liées à l'utilisation de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est un outil de maîtrise et aussi de pilotage au sein de l'entreprise, mais cela n'empêche pas l'existence de plusieurs difficultés qui entravent le système de contrôle de gestion, pour cela nous avons posé la question composé suivante :

-Veuillez préciser les difficultés dont souffre le contrôle de gestion dans votre entreprise ?

-manques des indicateurs pertinents, manque de tableaux de bord, insuffisance de compétence, ou d'effectifs du personnel du contrôle de gestion, absence d'autonomie des cadre, difficulté lié aux objectifs fixés, ou l'utilisation des outils traditionnels, ou rareté des réunions entre les cadre et les responsables.

La performance à atteindre par l'entreprise dépend des objectifs d'efficacité et d'efficience dont l'entreprise se dispose. La performance sera mesurée en étudiant deux blocs à savoir : les tableaux de bord et les coûts.

Pour le coût, nous avons posé les questions suivantes :

-Le contrôle de gestion contribue t-il à la maitrise des coûts et des charges de l'entreprise ?

-Utilisez-vous des logiciels d'analyse des coûts ou d'activité ?

En ce qui concerne les tableaux de bord, il s'agit de comprendre si l'utilisation des tableaux de bord est bénéfique pour l'entreprise, en termes de rendement, d'efficience et d'efficacité. En outre, nous chercherons de savoir s'il ya une relation étroite entre les tableaux de bord et l'amélioration des résultats. Pour cela nous avons posé les questions suivantes :

-Est ce que il y a un changement après l'implantation des tableaux de bord en terme de rendement, d'efficacité et d'efficience ?

-Est-ce que ce changement à des effets positifs direct sur le résultat de l'entreprise ?

§2.La méthode empirique

Nous allons exposer dans cette partie la méthode utilisée pour collecter les données ensuite nous allons présenter le choix de l'échantillon et la réalisation du questionnaire.

2.1. L'élaboration du questionnaire

La méthode de collecte des données utilisée dans cette recherche, est l'enquête par questionnaire qui nous parait la plus adéquate avec notre question de recherche. Le questionnaire¹⁶¹ peut être défini par une suite de questions standardisées, destinées à normaliser et à faciliter le recueil de témoignages. C'est un outil adapté pour recueillir des informations précises, auprès d'un

¹⁶¹ IBRAHIM A « Méthode scientifiques et sociales » 1999, p 273

nombre important de participants. Ainsi, le questionnaire est un instrument d'observation, destiné à recueillir auprès des personnes interrogées l'élément de réponse à des questions posées.

L'utilisation des enquêtes par questionnaire, permet de quantifier les résultats de la recherche et d'étudier la relation entre les variables grâce aux affirmations des personnes interrogées.

Le questionnaire est outil important de collecte des données. Pour cela, il doit contenir toutes les questions en relation directe avec la problématique et les hypothèses de la recherche.

Dans notre travail, nous allons traiter la pratique du contrôle de gestion et son impact sur la performance économique réalisée dans les PME, localisées sur des lieux géographique différents.

Pour l'élaboration du questionnaire, nous avons fait une revue de littérature, qui nous a permis d'étudier les différents outils de contrôle de gestion, qui ont un impact sur le développement et l'amélioration des entreprises. Pour cela, nous allons essayer de montrer la pratique du CDG par la PME et aussi l'impact de cette pratique sur la performance économique.

Notre questionnaire comporte des questionnes fermées et ouvertes, les premières demandent aux interrogés de répondre d'une manière directe, en choisissant les réponses justes soit un ou plusieurs choix, les deuxièmes permettent aux interrogés de s'exprimer en plusieurs phrases.

Le questionnaire utilisé dans notre recherche est composé de cinq parties, la première, concerne les caractéristiques de l'entreprise et du dirigeant, la deuxième partie, comporte des questions sur la description du système de contrôle de gestion de l'entreprise, la troisième partie, concerne une description

détaillée de des tableaux de bords, la quatrième partie, a pour objet d'étudier le contrôle de gestion et la manière, dont laquelle est pratiquée au sein des entreprises, et enfin, la cinquième partie, qui cherche à étudier la relation du contrôle de gestion avec la performance de l'entreprise.

Une fois le questionnaire rempli, la personne interrogée, nous donne une description d'elle-même, en précisant son sexe et son email et aussi sa fonction dans l'entreprise. Nous avons rédigé aussi une lettre d'accompagnement qui précise l'objet, l'intérêt et l'objectif de la recherche. Afin d'assurer les personnes interrogées, nous avons insisté sur le caractère confidentiel des informations retenues.

2.2. L'échantillonnage

Après avoir élaboré notre questionnaire, nous l'allons envoyer aux personnes interrogées, pour pouvoir recueillir les réponses, et l'analyser par la suite. L'envoi des questionnaires constitue une phase qui ne doit pas être négligée, car la qualité des informations obtenues, résulte de soin et d'importance accordée à cette opération. Par ailleurs la collecte des informations est un élément de base pour notre étude.

En effet, le succès de notre travail est dépendent de la qualité de l'information collectée ; pour cela un certain nombre de choix doit être fait. il s'agit de définir l'échantillon retenu et aussi les méthodes de collectes des informations.

2.2.1. La présentation de l'échantillon

Les PME constituent la population de base de notre recherche. Pour cela nous avons contacté plusieurs entreprises qui ont les deux critères suivants :

-La taille : les entreprises doivent avoir moins de 200 personnes, comme salariés permanent, pour être incluses dans notre échantillon.

-Le chiffre d'affaires doit être inférieur à 50millions de DH.

Après avoir présenté la base de population de notre recherche, il nous reste de présenter la méthode d'échantillonnage. En effet il existe deux types à savoir :

- la méthode probabiliste : l'échantillon est choisi par une procédure de tirage aléatoire, au cours de laquelle chaque élément de la population a une probabilité connue, non nulle d'être tiré.

- Empirique : il s'agit ici, de choisir un échantillon des entreprises, en appliquant certains critères pour regrouper la population cherchée.

Pour réaliser notre questionnaire, nous nous sommes basés sur ces deux méthodes d'échantillonnage.

2.2.2. La méthode d'envoi du questionnaire

Après avoir ciblé la population de notre recherche les PME et afin répondre à notre problématique, nous avons envoyé le questionnaire aux plusieurs entreprise en utilisant la voie électronique, postale, directe et aussi site web.

- la voie électronique

La première méthode utilisée pour envoyer le questionnaire aux entreprises, c'est la voie électronique, nous avons cherché sur internet une liste des entreprises PME opérant aux Maroc, ensuite nous avons envoyés les questionnaires.

La voie électronique est une méthode rapide qui permet d'envoyer a plusieurs entreprises dans un laps de temps minime et aussi le coût est quasiment nul.

- la voie postale

Nous avons envoyé des questionnaires par voie postale. Cette méthode est bénéfique car elle permet de transmettre le questionnaire d'une manière certaine à l'entreprise, mais elle souffre d'une insuffisance de taux de réponses des entreprises. Peu sont les entreprises qui répondent aux questionnaires par voie postale.

- Le directement chez les entreprises

Le face-face est une méthode délicate pour collecter les données. Elle permet d'expliquer aux interrogés les questions posées et de collecter les informations demandées. Cette méthode demande un grand effort pour se déplacer directement chez les entreprises dans différentes régions et de contacter les personnes adéquates pour répondre au questionnaire, surtout qu'il y a des entreprises situées dans des zones où l'accès est très difficile. Mais elle reste une bonne méthode de collecte des données.

- Les sites WEB

Le recours aux sites web, reste une méthode très importante pour inciter plusieurs entreprises à répondre au questionnaire. Nous avons utilisé un site appelé questionner, en précisant les gens qui peuvent répondre aux questionnaires. Ainsi nous avons utilisé le site Facebook en se référant aux groupes des entreprises, afin de remplir le questionnaire. Cette méthode permet de collecter des informations, avec un coût nul et aussi de viser les entreprises qui font l'objet de notre recherche.

Les méthodes utilisées pour envoyer le questionnaire aux entreprises nous a permis de collecter 49 réponses dont 19 réponses sont collectées par voie

postale et électronique, 25 réponses par face-face et 5 réponses par les sites WEB.

Le tableau 5: Les taux de réponses de l'enquête.

Nombre d'envois	Voie postale	Voie électronique	Directe	Les sites WEB	total
Nombre des questionnaires envoyés	60	100	30	50	240
Nombre des réponses obtenues	00	30	25	15	70
Nombre des questionnaires exploitable	00	19	25	5	49
Taux de réponse	00%	30%	83.30%	30%	29.16%

En somme sur 240 questionnaires envoyés seulement 49 questionnaires sont exploitable, ce qui représente un taux de réponse total de 20.41%. En réalité, nous avons reçu 70 questionnaires ce qui présente un taux de réponse de 29.16%, mais 21 questionnaires n'ont été pas bien remplis et plusieurs données ont été manquantes.

2.2.3. Les caractéristiques de l'échantillon

Notre questionnaire a été administré auprès de 49 entreprises petites et moyennes, appartenant à des régions différentes et opérant dans des secteurs d'activité différents. Nous allons présenter la répartition de l'échantillon selon le

secteur d'activité et selon la région géographique, ensuite nous allons présenter le profil des répondants.

-La répartition de l'échantillon selon le secteur d'activité

Tableau 6 : La répartition des PME selon le secteur d'activité

Le secteur d'activité	Nombre	Pourcentage
Industrie textile	17	43,7%
Bâtiment	3	6.1%
Industrie mécanique	14	28.8%
Agroalimentaire	9	18.4%
Service	6	12.2%
Total	49	100%

Comme montre le tableau ci-dessus, nous avons eu cinq grand axes de secteur d'activité, dont le secteur d'industrie textile présente plus de 43.7% de notre échantillon, suivi par le secteur d'industrie 28.8%, puis 18.4% pour le secteur d'agroalimentaire , 12.2% pour le secteur de service et enfin 6.1% pour le secteur bâtiment.

-La répartition selon la région géographique

Tableau 7 : répartition des PME selon la région géographique

Région	Nombre	Pourcentage
Fès	15	31%
Rabat	7	14%
Casablanca	8	16%
Tanger	6	12%
Meknès	13	27%
Total	49	100%

Nous avons étudiées les PME qui se situent dans la région Fès-Meknès avec un pourcentage de 58%, suivi de 16% pour Casablanca, puis 14% pour Rabat et enfin 12% pour Tanger. Nous avons focalise notre recherche dans notre région Fès-Meknès vu que les 25 des questionnaires remplient directs auprès des PME sont situés dans notre régions.

-Le profil des répondants

Notre questionnaire sur l'impact de contrôle de gestion et la performance des PME, ne peut être destiné qu'aux contrôleurs de gestion des PME, car ces derniers sont les plus aptes et les plus adéquates pour donner une réponse juste et claire. Mais, vu que notre travail est focalisé sur les petites et moyennes entreprises, la fonction de contrôle de gestion peut être effectuée, soit par un responsable financier ou bien un comptable où même un directeur général. Le tableau suivant, présente le profil des répondants à notre questionnaire :

Tableau 8 : Le profil des répondants

Les répondants	Nombre	Pourcentage
Comptable	30	59%
Directeur financier	15	31%
Directeur général	4	8%
Total	49	100%

Il ressort du tableau que 59% des répondants sont des comptables, suivi par les directeur financiers avec un taux de 31%, et enfin 8% par les directeurs généraux.

Ceci s'explique par le manque de service de contrôle de gestion au sein des PME enquêtées, ou il y a absence total du poste contrôleur de gestion. Dans la plupart des cas c'est le comptable qui fait le travail de suivi et calcul des coûts. La mission d'un contrôleur de gestion est incorporée dans le travail d'un comptable.

2.3. L'exploitation des questionnaires

Les questionnaires collectés sont analysés et vérifiés afin d'utiliser les questionnaires bien remplis par les répondants. Il s'agit de trier les questionnaires où les questions sont cohérentes et complètes. Ensuite, ces questionnaires vont être codifiés, cette codification consiste à donner pour chaque question un code, pour pouvoir saisir ces informations sur les logiciels.

Une fois les informations retenues sont rassemblées dans le fichier des données, nous allons traiter ces informations sur **le logiciel sphinx**, en utilisant à la fois le tri à plat et le tri croisés, le tri à plat permet de calculer les effectifs et les pourcentages des modalités de réponses pour les questions, ainsi que le tri

croisés permet de vérifier les relations de causalité entre deux ou plusieurs variables.

Conclusion de la section

Cette section, nous a permis de présenter les grands axes méthodologiques de la partie empirique. Nous avons présenté les hypothèses de recherche à savoir :

H.1.1 le contrôle de gestion au sein des petites et moyennes entreprises est de nature traditionnel.
H.1.2 Plus les moyens humains et techniques sont suffisants plus le contrôle de gestion est développé.
H.2.1. Plus la taille est importante plus le CDG est développé.
H.3.1 Plus le secteur de la PME est industriel plus le contrôle de gestion est développé.
H.3.2 Plus les activités sont simples plus le contrôle de gestion est moins développé.
H.4.1 Si le dirigeant de l'entreprise est jeune le contrôle de gestion pratique est de nature développé.
H.4.2 Si le dirigeant est bien formé le contrôle de gestion est de nature développé.
H.5.1 Plus le climat social est favorable plus qu'il un contrôle de gestion développé.
H.6.1 La pratique du CDG influence la performance réalisée par la PME.

Ainsi nous avons mis l'accent sur la méthode empirique en ce qui concerne la constitution de l'échantillon et aussi la méthode de collecte et de traitement des données. En outre nous avons présenté la conception du questionnaire et son administration et aussi le modèle de notre recherche.

Après avoir présenté les différents aspects méthodologiques, il convient de procéder à l'analyse des informations collectées afin de vérifier nos hypothèses et de répondre à notre problématique.

Section 3. L'analyse de la pratique du contrôle de gestion dans les PME.

Après avoir présenté notre modèle de recherche. Nous allons procéder à l'analyse et l'interprétation des informations collectées. Ceci va nous permettre de répondre à notre problématique et de tester nos hypothèses.

La pratique du contrôle de gestion au sein des PME varie selon différents facteurs comme : l'environnement, l'âge, le secteur ect. Dans notre étude de cas, nous allons vérifier l'impact des facteurs internes : taille, secteur d'activité, profil dirigeant et climat social, sur la pratique de contrôle de gestion au sein des PME étudiées.

Nous allons présenter dans cette section les résultats de notre recherche. Nous analyserons successivement dans la première partie, la nature du contrôle de gestion, l'impact de la taille de la PME, du secteur d'activité, du profil dirigeant, de climat social et enfin la relation du contrôle de gestion avec la performance réalisée. En outre dans la deuxième partie nous allons discuter les différents résultats obtenus.

§1. L'analyse des données collectées

Nous allons présenter dans cette partie la nature de contrôle de gestion, la taille des PME, le profil des dirigeant, le secteur d'activité et enfin le climat social des PME.

1.1. La nature du contrôle de gestion

La nature de contrôle de gestion dépend des outils utilisés dans ce contrôle. S'agit-il d'un contrôle de gestion traditionnel, qui utilise des outils de contrôle de gestion classique (budget, comptabilité, tableau de bord, calcul des coûts) ou bien d'un nouveau contrôle de gestion qui utilise les outils tels que target cost, ABC, benchmarking, TDB prospectif ou autre.

1.1.1. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique ou bien comptabilité de gestion permet aux entreprises de calculer les coûts. Elle permet de quantifier les objectifs, de déterminer les moyens utilisés, et de montrer les résultats obtenus ou prévus par produit.

Tableau 9 : La nature des coûts calculée par les PME

La nature des coûts	Nombre d'entreprises	%
Les coûts complets	28	57%
Les coûts Directs	18	36%
Les coûts variables	15	30%

Dans notre échantillon seulement 28 entreprises disposent d'un système de calcul de coût avec un pourcentage de 57%. Et ces PME marocaines ont tendance à utiliser les coûts complets avec un taux de 57%, suivi par les coûts direct 36%, et enfin les coûts variables 30%.

Ces coûts calculés par les PME se font comme montre le tableau suivant :

Tableau 10 : Les coûts calculés par les PME

Coûts	Nombre d'entreprises	%
Par fonction	7	14%
Par projet	2	4%
Par produit	25	51%
Par service ou département	5	10%

Les PME marocaines recours au calcul des coûts par produit avec un pourcentage de 51%, suivi des coûts par fonction 14%, puis des coûts par service ou département 10%, et enfin 4% par projet.

L'analyse de ces informations permet de conclure que l'objectif des dirigeants des PME enquêtées est le calcul des coûts de revient par les produits ou les services qu'ils produisent ou commercialisent pour fixer un prix de vente, car l'objectif cherché par le dirigeant des PME est de connaître le gain généré.

1.1.2. Le contrôle budgétaire

Le contrôle budgétaire au sein des PME rarement utilisé, 40 PME de notre échantillon ne recourent pas au système budgétaire dans sa gestion comme montre le tableau ci-après :

Tableau 11: Le système budgétaire dans les PME

Les budgets	Nombre d'entreprises	%
Aucun budget	40	45%
Vente	8	16%
Achats	5	10%
Production	4	8%
Investissement	6	12%
Trésorerie	8	16%

Seulement 9 PME qui emploient un système budgétaire. Le contrôle budgétaire est peu utilisé dans nos entreprises enquêtées. Nous avons 8 PME qui élaborent un budget de vente, de trésorerie, 6 entreprises établissent un budget d'investissement, 5 entreprises élaborent un budget d'achats et enfin 4 entreprises font un budget de production.

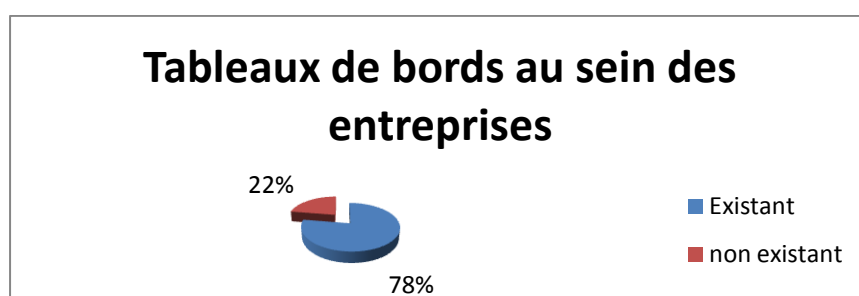
Tableau 12: La périodicité des budgets

Période	Nombre d'entreprises	%
Une année	3	33%
Semestrielle	2	22%
Trimestrielle	2	22%
Mensuelle	2	22%

Les PME qui ont un système budgétaire, ont une périodicité courte 2cas semestrielle, 2 cas trimestrielle, 2 cas mensuelle, et seulement 3 PME ont un budget longue, qui couvre toute l'année civile.

1.1.3. Les Tableaux de bord, les TDB prospectif et le benchmarking

Figure 11 : L'utilisation des tableaux de bord



Concernant les tableaux de bord, 78% des entreprises utilisent les tableaux de bord dans la gestion de leurs activités alors que 22% ne l'utilisent pas.

On relève des données de l'enquête que 78% des entreprises utilisent des tableaux de bord opérationnel, dans 26% des cas il s'agit des tableaux de bord financier et seulement 7% de nature stratégique.

Tableau 13: La nature des TDB

TDB	Nombre des PME	%
Stratégique	3	7%
Opérationnel	30	78%
Financier	10	26%

L'étude de nature de tableaux de bord utilisés en relation avec le secteur d'activité montre que dans le secteur textile ce sont les tableaux financiers et opérationnels qui sont les plus utilisés. Dans le secteur de l'industrie mécanique, les tableaux financiers et stratégiques sont plus utilisés. Alors que dans les autres secteurs, comme le montre le tableau suivant, les différents tableaux de bord sont pratiqués avec des proportions presque égales.

Tableau 14 : La relation entre les TDB et le secteur d'activité

Nature des TDB	TDB	TDB	TDB Financier
Secteur d'activité	stratégique	Opérationnel	
Textile	6,1%	18,4%	24,5%
Bâtiment	0,0%	6,1%	6,1%
Industrie mécanique	14,3%	8,2%	18,4%
Agroalimentaire	4,1%	8,2%	8,2%
Service	4,1%	8,2%	12,2%
Total	28,6%	49,0%	69,4%

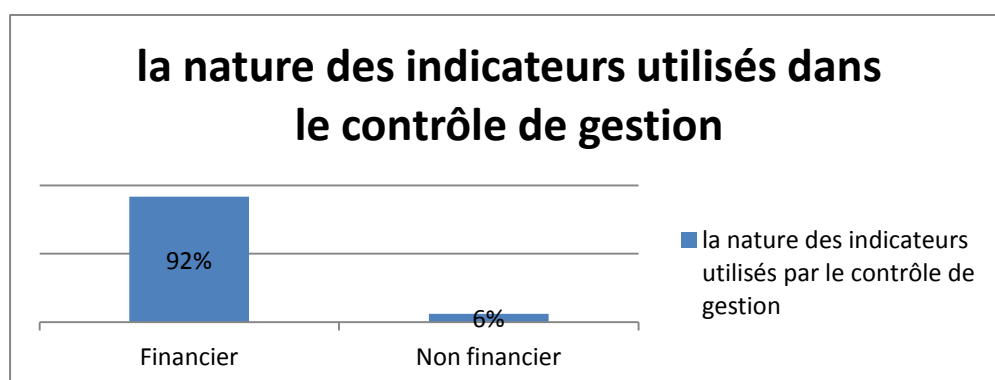
Les types des indicateurs utilisés par les PME, vont nous permettre de détecter les outils les plus adoptés dans le contrôle de gestion.

Tableau 15 : La nature des indicateurs utilisés

Indicateurs	Nombre d'entreprise	%
Suivi	30	78%
Performance	7	18%
Résultat	9	23%

La fonction de contrôle de gestion dans les entreprises étudiées utilise différents types d'indicateurs. Le tableau ci-dessus montre que les indicateurs de suivi sont les plus dominants avec 78% suivis par les indicateurs de résultats avec 23% et enfin viennent les indicateurs de performance dans 18% des entreprises étudiées. En plus la majorité des entreprises utilisent des indicateurs financiers comme le montre la figure suivante.

Figure 12 : La nature des indicateurs utilisés dans le contrôle de gestion



Il est important de signaler que aucune des entreprises de notre échantillon utilisent le tableau de bord prospectif et aucune d'elle ne recours au benchemrking dans la gestion de leurs activités.

On peut donc conclure qu'il n'y a pas un contrôle de gestion très bien développé au sein des PME puisqu'elles n'utilisent pas les nouveaux outils de contrôle de gestion (TDB prospectif, Benchmarking,...). Pourtant les PME enquêtées utilisent les outils traditionnels comme le calcul des coûts, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord

Conclusion : Le contrôle de gestion au sein des PME marocaines est de nature traditionnel, l'hypothèse H.1.1 est validée.

<u>H.1.1 le contrôle de gestion au sein des petites et moyennes entreprises est de nature traditionnel,</u>	<u>validée</u>
--	-----------------------

En récapitulant les résultats de la nature de contrôle de gestion des PME étudiées, on peut dire qu'il n'existe pas un contrôle de gestion très bien développé. Pourtant on peut dire que les PME contingentent les outils de contrôle de gestion traditionnel en fonction de leurs besoins et de leurs natures. En effet nous allons considérer le contrôle de gestion des PME qui utilisent un seul outil par un contrôle de gestion non développé, celles qui combinent entre deux outils ont un contrôle peu développé et celles qui utilisent plus de deux outils ont un contrôle de gestion très développé. Le résultat de ce regroupement est présenté dans le tableau suivant :

Tableau 16 : La nature de contrôle de gestion des PME

Nature de contrôle de gestion	Nombre des PME
Bien développé	9
Peu développé	29
Non développé	11

1.2. Les moyens techniques et humains

1.2.1. Les moyens humains

La répartition des ressources humaines qui font un contrôle dans les entreprises étudiées sont présentés par le tableau suivant :

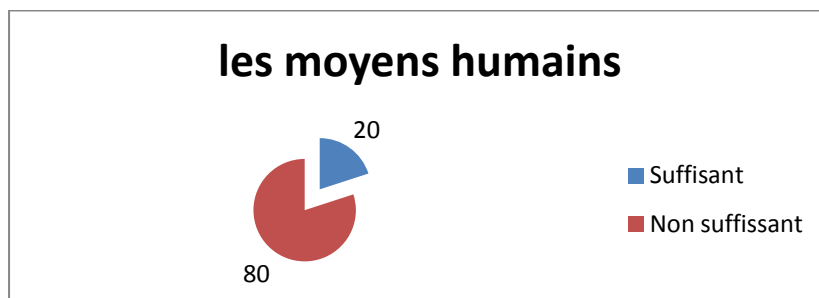
Tableau 17 : La répartition des ressources humaines au sein des PME

Effectifs	Nombre d'entreprise	%
Entre 1 et 5	45	91%
Entre 5 et 10	4	9%

Le nombre des personnes travaillant dans le service de contrôle de gestion est inférieur à 5 avec un taux de (91%), alors que seulement (4%) représente le taux pour l'effectif entre 5 et 10.

Le contrôle de gestion des PME est souvent exercé par les comptables ou bien le dirigeant lui-même.

Figure 13: Les moyens humains

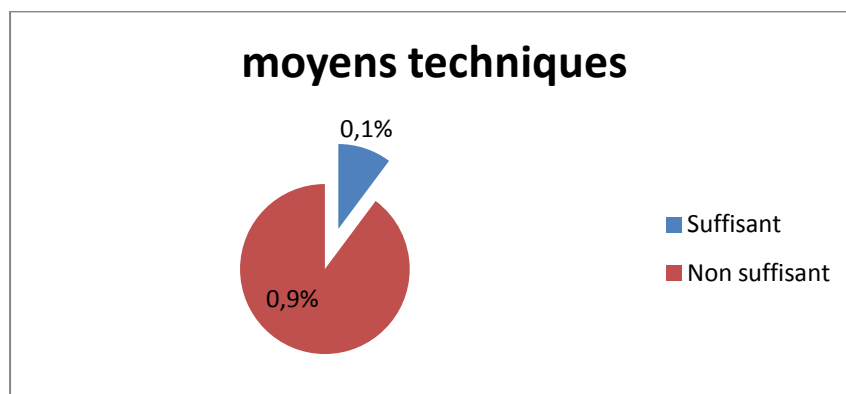


80% des PME étudiées considèrent que des moyens humains sont non suffisants, alors que 20% des PME jugent que les moyens humains sont suffisants.

1.2.2. Les moyens techniques

Les résultats seront présentés dans le graphique suivant :

Figure 14 : Les moyens techniques



Les moyens techniques utilisés par les PME étudiés sont insuffisantes avec un taux de 90% et suffisante pour 10%. La majorité des PME utilisent l'outil excel pour suivre son activité et travaille d'une manière non formalisé c'est ce qui explique que les outils techniques sont insuffisantes.

1.2.3. La relation entre les moyens humains et le niveau de développement

Dans cette question on a cherché à voir si le fait d'être doté de suffisamment de moyens humains constitue un atout dans le développement du contrôle de gestion dans les entreprises. Le tableau montre que 38,8% des entreprises étudiées ont des systèmes de contrôle de gestion qui n'ont pas assez de moyens humains et en même temps elles ont un contrôle de gestion peu développé. Ainsi 20,4% des entreprises étudiées possèdent un système de contrôle de gestion bien développé et jugent que les ressources sont suffisante.

Tableau 18 : La relation du contrôle de gestion avec les moyens humains

Moyens humains Niveau de développement du CDG	Non réponse	Oui	Non	TOTAL
non développé	6,1%	0,0%	10,2%	16,3%
peu développé	2,0%	22,4%	38,8%	63,3%
bien développé	0,0%	20,4%	0,0%	20,4%
TOTAL	8,2%	42,9%	49,0%	

1.2.4. La relation entre les moyens techniques et le niveau de développement du CDG

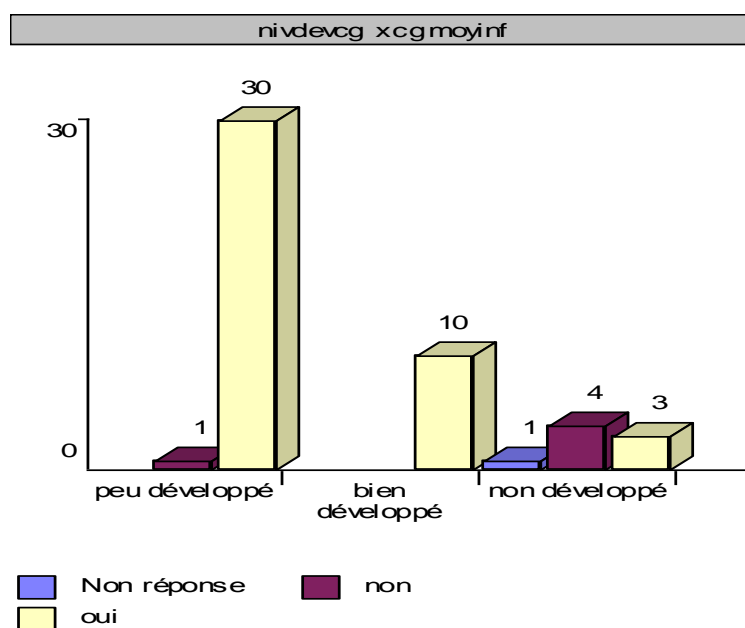
Dans cette question on a cherché à voir si le fait d'être doté de suffisamment de moyens techniques constitue un atout dans le développement du contrôle de gestion dans les entreprises. Le tableau montre que 80,0% des entreprises étudiées ont des systèmes de contrôle de gestion qui n'ont pas assez de moyens techniques et en même temps elles ont un contrôle de gestion non développé. Ainsi 23,3% des entreprises étudiées possèdent un contrôle de gestion bien développé et jugent que les ressources sont suffisante.

Tableau 19: La relation du contrôle de gestion avec les moyens techniques

Moyens techniques	Non réponse	Oui	Non	Total
Non développé	100%	7,0%	80,0%	16,3%
Peu développé	0,0%	69,8%	20,0%	63,4%
Bien développé	0,0%	23,3%	0,0%	20,4%
Total	100%	100%	100%	100%

La figure ci-dessous explique bien le lien de la pratique de contrôle de gestion avec les moyens techniques dont disposent les PME marocaines.

Figure 15: La relation du contrôle de gestion avec les moyens techniques



En conclusion : les moyens humains et techniques dont disposent les PME de notre recherche sont non suffisant, alors que le contrôle de gestion pratiqué est de nature traditionnel et peu développé donc l'hypothèse H1.2 est vérifiée.

<u>H.1.2. plus les moyens humains et techniques sont suffisantes plus le contrôle de gestion est développé.</u>	<u>Validée</u>
--	-----------------------

1.3. La taille des PME enquêtées

Tableau 20 : L'effectif des salariés dans les PME

Effectif	Nombre des PME	%
Entre 1 et 50 salariés	32	65%
Entre 50 et 100 salariés	10	20%
Entre 100 et 200 salariés	7	14%

Dans notre échantillon nous avons 32 PME ayant un nombre de salariés entre 1 à 50, suivi par 10 PME de 50 à 100 salariés et enfin 7 PME de 100 à 200 salariés.

Nous allons étudier la taille des PME en fonction de nombres des salariés, la tranche de 1 à 50 sera présenté par Niv 1, la 2ème tranche de 50 à 100 salariés sera présenté par Niv2 et enfin 3^{ème} tranche de 100 à 200 salariés sera présente par Niv3

Tableau 21 : Le niveau de développement du CDG avec la taille

Nombre des salariés	Niv 3	Niv 2	Niv 1	TOTAL
Niveau de développement du CG				
Non développé	12,5%	12,5%	75,0%	100%
Peu développé	3,2%	50,0%	15,2%	100%
Bien développé	71,4%	00,0%	2,0%	100%

Il ressort du tableau, que 75% des PME disposant d'un nombre de salariés entre 01 et 50 ont un service du contrôle de gestion non développé, et 50,0% des PME qui ont un effectif entre 50 à 100, ont un contrôle de gestion peu développé alors que 71,4% des entreprises enquêtées qui disposent d'un contrôle de gestion bien développée ont un nombre de salariés de 100 à 200 personnes. Ce qui nous permis de confirmer, qu'il y a une relation positif entre la taille et le niveau de développement du contrôle de gestion donc l'hypothèse H2.1 est validée

1.4. Le profil des dirigeants

1.4.1. L'âge des dirigeants

Dans notre étude de cas nous avons divisé l'âge en trois tranche, la première présente les très jeune entre 20ans et 30 ans, la 2^{ème} tranche les mature entre 30ans et 60ans et enfin les vieux qui ont un âge plus de 60ans.

Tableau 22 : L'âge des dirigeants

Age	Nombre des PME	%
Entre 20 et 30 salariés	7	14%
Entre 30 et 60 salariés	30	61%
Plus de 60ans	12	24%

La lecture de ce tableau montre que 61% des dirigeants sont des matures, suivi par 24% des vieux et enfin 14% pour les très jeunes. En définitive la tranche d'âge la plus représentative dans notre échantillon est la tranche des matures. Ce qui permet de dire que la direction d'une PME se fait dans la majorité des cas après l'âge de 30ans.

Dans notre échantillon nous avons 46 entreprises ayant des dirigeants du sexe masculin et seulement 3 cas féminin.

Tableau 23 : L'âge et le niveau de développement du CDG

Niv du CDG	Dév	Peu dév	Bien dév
Age des dirigeants			
Entre 20 et 30 salariés	02,5%	02,5%	05,0%
Entre 30 et 60 salariés	03,2%	06,0%	05,2%
Plus de 60ans	05,4%	03,0%	02,0%

La lecture de ce tableau nous permet de dire qu'il n'y a pas une corrélation entre la variable âge et le niveau de développement du CDG, nous avons 6% des dirigeants matures ont des PME qui pratiquent un contrôle de gestion peu développé, et 5% des dirigeants vieux ont des PME avec un contrôle de gestion non développé, ces chiffres ne nous permis pas de dire qu'il ya une relation positif entre les deux variable âges et niveau de développement de contrôle de gestion

Donc on peut conclure que l'hypothèse H4.1 est rejetée

1.4.2. La formation

Tableau 24 : La formation

Formation	Nombre des dirigeants	%
Etudes secondaires	7	14%
Baccalauréat	15	30%
Etudes supérieures	27	55%

Les dirigeants de notre étude de cas ont un niveau très élevé, 55% des dirigeants ont fait leurs études supérieures, suivi 30% des dirigeants ont un bac et seulement 14% ont fait leurs études secondaires.

Dans notre échantillon nous avons 45 dirigeants ont créé leurs PME avec une expérience antérieures et seulement 4 dirigeants ont créé leur entreprise sans expériences.

Tableau 25: La formation et le niveau de développement du CDG

Niv du CDG	Non Dév	Peu dév	Bien dév
Formation des dirigeants			
Etudes secondaires	01,5%	08,5%	03,0%
Baccalauréat	00,2%	04,0%	03,2%
Etudes supérieures	02,4%	09,0%	04,0%

La lecture de ce tableau nous permet de dire qu'il n'y a pas une corrélation entre la variable formation et le niveau de développement du CDG, nous avons 9% des dirigeants avec des études supérieures ont des PME qui pratiquent un contrôle de gestion peu développé, et 4% des dirigeants avec un baccalauréat ont des PME avec un contrôle de gestion peu développé, ces chiffres ne nous ont pas permis de dire qu'il y a une relation positive entre les deux variables formation et pratique de contrôle de gestion.

Donc on peut conclure que l'hypothèse H4.2 est rejetée.

1.5. Le secteur d'activité

1.5.1. Le type d'activité

Pour utiliser la variable type d'activité nous avons considéré les entreprises qui exercent une seule activité comme étant simple, deux à trois activités sont considérées semi complexes et enfin plus de trois activités sont considérées complexes.

Tableau 26 : Les types d'activités

Type	Nombre des PME	%
Simple	4	8%
Semi complexe	15	30%
Complexe	30	61%

D'après ce tableau 61% des PME étudiées exercent plusieurs activités, puis 30% des PME semi complexes et enfin seulement 8% de notre échantillon sont simples.

Tableau 27 : Le type d'activité et le niveau de développement de contrôle de gestion

Type d'activité Niveau de développement du CG	Simple	S.complexe	Complexe
Non développé	2,5%	02,5%	12,0%
Peu développé	3,2%	12,0%	0,2%
Bien développé	0,4%	09,0%	01,0%

D'après le tableau ci-dessous, on peut dire qu'il n'y a pas de corrélation entre les types d'activité et la pratique du contrôle de gestion et son niveau de développement. En fait les entreprises dans lesquelles le contrôle de gestion est

non développé sont des entreprises de types d'activité complexe (12%). En outre les entreprises ayant un contrôle de gestion bien développé sont des entreprises semi complexe (9%). D'après ces données on peut conclure qu'il n'y a pas une relation étroite entre la pratique du contrôle de gestion et la nature des activités exercées, donc hypothèse H.3.2 est rejetée

1.5.2. Le secteur d'activité

La répartition des entreprises selon le secteur d'activité et l'existence d'un contrôle de gestion comme le montre le tableau suivant permet de constater la dominance du secteur de l'industrie mécanique avec un taux de 26,5%, suivi par celui de textile avec un pourcentage de 20,4% malgré que ce dernier représente 34,7% de l'échantillon et le premier 28,6% de l'échantillon.

Tableau 28 : Le contrôle de gestion et le secteur d'activité

Niv de dvp de CDG Secteur d'activité	Développé	Non Développé	Total
Textile	20,4%	14,3%	34,7%
Bâtiment	6,1%	0,0%	6,1%
Industrie mécanique	26,5%	2,0%	28,6%
Agroalimentaire	10,2%	8,2%	18,4%
Service	2,2%	0,0%	12,2%
Total	75,5%	24,5%	

En effet le niveau de développement de contrôle de gestion est un peu élevé dans les entreprises industrielles suivi par les entreprises commerciales et enfin de

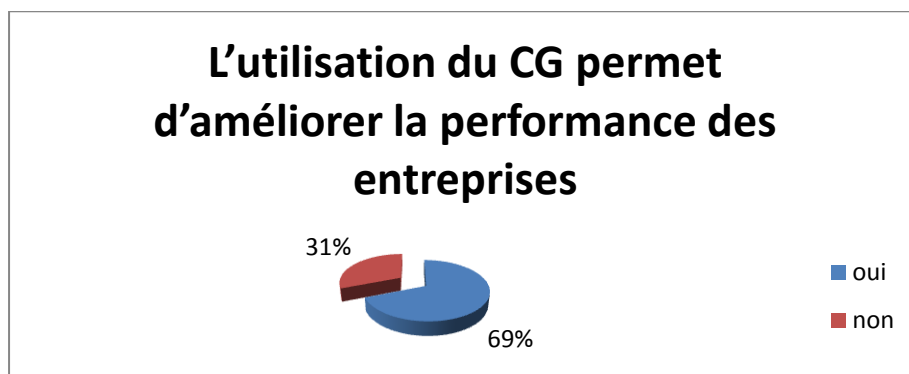
service. En se basant sur ces données on peut dire qu'il y a un lien positif entre le secteur et le niveau d'activité donc l'hypothèse H3.1 est validée

1.6. Le contrôle de gestion et la performance

L'impact du contrôle de gestion sur la performance est l'objectif de notre recherche, dans ce point nous essayerons de répondre, à notre problématique.

Le contrôle de gestion appliqué, dans chaque entreprise n'est pas unique, chacun a ses caractéristiques et ses outils utilisés, il permet au gestionnaire de contrôler et de piloter leurs entreprises. Nous avons posé une question directe aux entreprises, pour savoir s'il y a un impact du contrôle de gestion sur la performance économique des entreprises enquêtées comme illustre la figure ci-dessous.

Figure 16 : le contrôle de gestion lié à la performance réalisée



Le contrôle de gestion appliqué par les entreprises a un effet positif, sur la performance des entreprises en questions, avec un pourcentage de 69% et seulement 31% des entreprises n'ont pas remarqué un changement.

En conclusion, les PME étudiés ont un contrôle de gestion peu développé et utilisent des tableaux de bord financier afin de contrôler la gestion de leurs entreprises et de réaliser une performance économique On peut dire donc que

le contrôle de gestion influence positivement la performance des entreprises et permet aux dirigeants de maîtriser leurs entreprises, d'où on peut conclure que l'hypothèse H6.1 est validée.

<u>H6.1 Le contrôle de gestion au sein des PME influence positivement la performance économique.</u>	Validée
---	----------------

1.7. Le climat social des PME

Le contrôle de gestion pratiquée dans les entreprises souffre de plusieurs problèmes et insuffisances. Nous allons essayer dans cette partie de traiter les difficultés inhérentes du contrôle de gestion dans les PME.

1.7.1. Les difficultés sociales du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion au sein des PME marocaines souffre des problèmes sociaux qui seront présenté dans le tableau suivant :

Tableau 29 : Les difficultés sociales

Les difficultés	Nombre des entreprises	%
Absence d'autonomie des cadres	39	79%
Difficultés liés aux objectifs fixés	33	67%
Non amélioration du climat social	18	36%

Dans cette étude nous nous sommes aussi intéressés aux types de difficultés dont souffre la pratique du contrôle de gestion dans les entreprises. Du tableau ci-dessus on relève que les contraintes majeures sont par ordre d'importance, le manque d'indicateurs pertinents et l'absence d'autonomie des cadres dans 79,6% des cas, difficulté des objectifs fixés 67,3%, et non amélioration du climat social 36%.

Pour approfondir ce point nous avons essayé d'étudier les différentes difficultés en tenant compte du secteur d'activité. Le tableau ci-dessous montre les secteurs de textile et de l'industrie mécanique sont les plus exposés aux contraintes de contrôle de gestion.

Tableau 30 : Les difficultés des PME liées au secteur d'activité

Les Difficultés Le secteur	Absence d'autonomie des cadres	Difficultés liés aux objectifs fixés	Non amélioration du climat social
Textile	6.5%	4.5%	8.2%
Bâtiment	6.1%	2.0%	2.0%
Industrie mécanique	0.4%	0.4%	2.2%
Agroalimentaire	6.3%	2.2%	4.1%
Service	0.2%	8.2%	0.2%

D'après le tableau ci-dessous, on peut dire qu'il y a une corrélation entre les difficultés rencontrées dans la pratique du contrôle de gestion et son niveau de développement. En fait les entreprises dans lesquelles le contrôle de gestion est peu développé sont plus exposées aux différentes contraintes, donc on peut dire que l'hypothèse H5.1 est validée.

Tableau 31 : Les difficultés des PME liées au niveau de développement du CDG

Difficultés CDG	Absence d'autonomie des cadres	Difficultés liés aux objectifs fixés	Non amélioration du climat social
Niv de dvp du CDG			
Non développé	12,2%	8,2%	2,0%
Peu développé	46,9%	55,1%	8,2%
Bien développé	20,4%	16,3%	4,1%
Total	79,6	79,6%	14,3%

La performance sociale des PME souffre de plusieurs difficultés, le contrôle de gestion au sein des PME reste limité en ce qui concerne le sociale vue l'absence d'harmonie entre les cadres et les opérateurs, et aussi la convergence des intérêts entre eux. Le contrôle de gestion souffre aussi de manque de compétence pour les contrôleurs et l'insuffisance des personnes qui s'occupent de contrôle de gestion. Le contrôle de gestion n'a pas pu améliorer le climat social des PME et cela s'explique par le fait que les directeurs de ces PME n'accordent pas une grande importance aux personnels, ce qui est nécessaire pour eux c'est le résultat réalisé et la performance économique.

§2. La discussion des résultats obtenus

2.1. La nature de contrôle de gestion

Les données relatives à la nature de contrôle de gestion pratiqué par les PME de notre échantillon montrent qu'il est globalement peu développé. Nous avons trouvé que seulement 9 entreprises utilisent la comptabilité analytique, le budget

et les TDB, 29 entreprises utilisent seulement deux de ces outils, et enfin 11 PME recourent au calcul des coûts complets des produits ou services fabriqués.

Ces résultats sont plus proche aux travaux¹⁶² de chadefaux (1991), P.Chappelier (1997), Nobe (2001), qui stipulent que la pratique de contrôle de gestion au sein des PME est peu développé.

2.2. Les liens des facteurs internes avec la pratique de contrôle de gestion

L'analyse des relations des facteurs internes aux PME, permet de dire que la taille présente un facteur déterminant dans l'explication des pratiques de CDG, de même le secteur d'activité à un impact très important sur le niveau de développement de contrôle de gestion : les PME de secteurs industriels sont les plus développés que les entreprises des secteurs commerciales ou de services. Pourtant la complexité des tâches n'a pas un effet direct sur la pratique de contrôle de gestion.

En outre le facteur de profil dirigeant semble être négligeant en termes de formation ou bien d'âge. Un dirigeant bien formé et jeune ne signifie pas que son contrôle pratiqué dans la PME est formalisé et développé.

En ce qui concerne le climat social des PME, les tests nous a permis de juger un lien positif entre les difficultés et les problèmes rencontrés dans la PME et la pratique de contrôle de gestion. Cela nous permis de dire que le coté social ne doit pas être négligé par les dirigeants des PME, un bon climat interne peut aboutir à un bon système de contrôle et aussi une atteinte des objectifs recherché par la PME.

¹⁶² Nous avons cité dans la section 1 de chapitre 4 le lien de contrôle de gestion avec les facteurs contingentes

En fin nous avons pu tester la relation et la dépendance de la pratique de contrôle de gestion et la performance réalisée, nous pouvons confirmer que les PME ayant un contrôle de gestion formalisé et développé réalisent une performance économique.

Conclusion de la section

Après l'analyse des questionnaires collectés, nous avons pu tester nos hypothèses posées dès le début, s'elles sont validées ou non, le résultat de notre recherche sera présente comme suit :

Les hypothèses	Résultat
H.1.1. Le contrôle de gestion au sein des petites et moyennes entreprises est de nature traditionnel.	Validée
H.1.2. Plus les moyens humains et techniques sont suffisants plus le contrôle de gestion est développé.	Validée
H.2.1. Plus la taille est importante plus le CDG est développé	Validée
H.3.1. Plus le secteur de la PME est industriel plus le contrôle de gestion est développé	Validée
H.3.2. Plus les activités sont simples plus le contrôle de gestion est moins développé	Rejetée
H.4.1. Si le dirigeant de l'entreprise est jeune le contrôle de gestion pratique est de nature développé	Rejetée
H.4.2 Si le dirigeant est bien formé le contrôle de gestion est de nature développé.	Rejetée
H.5.1. Plus le climat social est favorable plus qu'il un contrôle de gestion développé.	Validée
H6.1. Le contrôle de gestion au sein des PME influence positivement la performance économique.	Validée

Conclusion du chapitre

Ce chapitre nous a permis de présenter les grands axes méthodologiques. Ceci afin de répondre à notre problématique principale et aux hypothèses de notre recherche. Ainsi nous avons adopté une méthode hypothético-déductive qui se réalise à partir des tests quantitatifs. Dans ce sens nous avons présenté l'ensemble des hypothèses et le modèle de recherche. Toutes les informations collectées sont traitées, analysées et interprétées pour tester la validité des hypothèses.

Les pressions environnementales poussent les entreprises de se doter d'un contrôle de gestion opportun et adéquat avec son activité, cependant le contrôle de gestion appliqué au sein des PME semble avoir beaucoup de difficultés et des enjeux dans différents volets comme les enjeux sociétaux et sociaux, humains et stratégiques. Nous avons ainsi exposé seulement les enjeux sociaux et stratégiques de la pratique de contrôle de gestion dans les PME.

Enfin, le contrôle de gestion a un impact positif sur la performance, malgré son caractère traditionnel dans les PME. Le contrôle de gestion au sein des PME souffre de plusieurs handicaps qui limitent son succès et son développement au sein des entreprises. Ces limites se présentent dans la relation entre la direction et les ouvriers et aussi les managers, dans la plupart des PME il existe une rareté d'encadrement et des réunions donc un manque d'information et un mauvais transfert des données, ce qui présente un grand problème pour les contrôleurs de gestion. En outre l'effectif des responsables qui font le contrôle de gestion au sein des PME est encore moyen qui ne dépasse pas 3 personnes. Pour cela le contrôle de gestion appliqué par les PME reste toujours peu développé utilisant des outils comme le budget et les coûts, ce qui limite cette pratique de donner ces fruits et d'améliorer davantage l'activité des entreprises.

Le contrôle de gestion traditionnel appliqué par les PME ne permet pas aux dirigeants de piloter leurs activités mais plutôt de contrôler ses coûts et aussi d'améliorer sa performance, ce qui nous a permis de répondre à notre problématique et de confirmer une relation positive de contrôle de gestion avec la performance économique des PME.

Conclusion générale

Notre travail constitue un prolongement des recherches scientifiques qui étudient la pratique de contrôle de gestion et son lien avec la performance réalisée. Pour conclure notre travail nous allons présenter la démarche suivie (1), puis nous allons exposer les résultats obtenus (2), ainsi que les apports éventuels de cette thèse (3), puis les limites de notre recherche (4) et enfin les pistes de réflexions pour des travaux futurs (5).

1- La démarche suivie dans notre recherche

Dans notre recherche nous avons étudié la problématique de contrôle de gestion en ce qui concerne la pratique de contrôle de gestion et sa relation avec la performance économique dans les PME marocaines.

pour répondre à notre problématique nous avons pu dégager un modèle de recherche, ce dernier tend à savoir si le contrôle de gestion est de nature traditionnelle, si les facteurs internes tels que la taille, le secteur d'activité, le profil des dirigeants et le climat social influencent la pratique de contrôle de gestion au sein des PME, et si cette pratique agit ainsi sur la performance des PME marocaines.

Nous avons présenté notre recherche en quatre chapitres. Dans le premier chapitre nous avons pu éclairer les différentes théories sur le contrôle de gestion en passant de modèle financier traditionnel à celui de modèle de pilotage et enfin la théorie de contingence qui cohabite entre ces deux modèles. Puis nous avons exposé dans le deuxième chapitre les concepts clés de contrôle de gestion. En outre dans le troisième chapitre nous avons pu contourner le concept de la performance et sa relation avec le contrôle de gestion. Et enfin le

quatrième chapitre qui expose les différents résultats de notre étude de recherche et la méthodologie suivie dans notre travail.

2- Les résultats de notre recherche

Les hypothèses	Résultat
H.1.1 Le contrôle de gestion au sein des petites et moyennes entreprises est de nature traditionnel.	Validée
H.1.2 Plus les moyens humains et techniques sont suffisants plus le contrôle de gestion est développé.	Validée
H.2.1 Plus la taille est importante plus le CDG est développé	Validée
H.3.1 Plus le secteur de la PME est industriel plus le contrôle de gestion est développé	Validée
H.3.2 Plus les activités sont simples plus le contrôle de gestion est moins développé	Rejetée
H.4.1 Si le dirigeant de l'entreprise est jeune le contrôle de gestion pratique est de nature développé	Rejetée
H.4.2 Si le dirigeant est bien formé le contrôle de gestion est de nature développé.	Rejetée
H.5.1 Plus le climat social est favorable plus qu'il un contrôle de gestion développé.	Validée
H6.1 Le contrôle de gestion au sein des PME influence positivement la performance économique.	Validée

3- Les apports de notre recherche

Notre recherche a pour objectif de traiter la pratique de contrôle de gestion et aussi son impact sur la performance économique. Nous avons mis l'accent sur les PME marocaines, vu que la pratique de contrôle de gestion dans les PME

reste encore limitée. Sachant qu'une économie émergente comme l'économie marocaine présente des caractéristiques spécifiques.

Nos résultats indiquent que le contrôle de gestion semble avoir un effet positif sur la performance perçue par les répondants. Cet outil de mesure ou de pilotage mis à la disposition des gestionnaires, joue un rôle important dans l'atteinte des objectifs escomptés. Nos résultats devraient intéresser les gestionnaires des PME d'améliorer en mieux la gestion de leurs entités.

Le contrôle de gestion permet aux gestionnaires de mieux se servir des outils de contrôle de gestion pour atteindre la performance souhaitée. L'impact positif du contrôle de gestion sur la performance économique peut inciter les dirigeants à développer d'autres outils de contrôle de gestion afin de piloter leurs activités en utilisant les tableaux de bord prospectifs qui constituent un outil de pilotage de la performance par excellence. Nos résultats vont permettre aux PME qui n'investissent pas dans la mise en place d'un service de contrôle de gestion de réfléchir sur l'utilité de ce contrôle et son lien positif avec la performance.

Cette recherche contribuera à l'avancement des connaissances dans le domaine de contrôle de gestion.

4- Les limites de notre recherche

Toutefois il importe de souligner que l'étude peut être limitée par un certain nombre de menaces conceptuelles et méthodologiques.

- Le nombre des répondants 49 entreprises limite la généralisation des résultats ;
- notre recherche est quantitatives basée sur des entrevues sans recours aux performances avec des chiffres.

- Difficultés liés aux mesures de la performance, Le concept de performance doit passer par des résultats financiers compétitifs en même temps que par la préservation ou le développement des capacités et compétences stratégiques de l'entreprise. La mesure de la performance ne se limite plus à la rentabilité et aux résultats financiers ; d'autres facteurs sont pris en considération. Les décideurs en matière de gestion sont confrontés à plusieurs informations qui ne sont pas directement tirées d'indicateurs financiers issus de systèmes d'information de gestion. En effet, ces indicateurs ne suffisent pas pour analyser et comprendre l'origine de leur réalisation ou leur variation. L'observation scientifique rapprochée des décideurs au sein des organisations montre que la prise de décision de gestion requière des indicateurs à la fois qualitatifs, quantitatifs et financiers. Le système de mesure en contrôle de gestion doit être rééquilibré afin de ne plus traiter uniquement les mesures de court terme comme le profit, la part de marché, les cash-flows, le chiffre d'affaire et les coûts.

5- pistes de réflexions pour des travaux futurs

Les résultats obtenus offrent des opportunités à des recherches futures, ils ouvrent la voie à d'autres recherches qui pourraient s'intéresser aux pays émergents ou en voie de développement. Nous proposons également que d'autres recherches tentent d'examiner la relation de contrôle de gestion avec la performance sociale et aussi d'étudier le contrôle de gestion et la performance selon des secteurs différents des PME. Ainsi nous proposons d'étudier les enjeux actuels de contrôle de gestion au sein des PME.

Bibliographie

OUVRAGES

- ALZARD C et SEPARI S « Contrôle de gestion, manuel et applications » Edition Dunod, Paris, 2001, 7ème Edition
- ALAZAD C & SEPARI DCG 11 « Contrôle de gestion » édition Dunod
- ALEXANDRE.J, BAZINET.M, BONNEAN-BLAIRE.I, CHADBEC.G, COUSIN.J.C, DURAND.J, GAUTRON.J, HAURET.B « Guide de benchmarking » Editions d'Organisation 2003
- ARNOUD H « Le contrôle de gestion... en action »; édition Liaisons 2001
- ANTHONY R. N « Planning and control systems, a framework for analysis, Division of Research» Harvard Business School, Boston, 1965.
- -AMBLARD M « Performance financière : vers une relecture critique du résultat comptable » XVIème conférence internationale du management stratégique, Montréal 6-9 juin 2007
- BOUQUIN ; H, « Les fondement du contrôle du gestion », paris, PUF, Collection « Que sais je ? », n°2892, 1994 2èmes édition.1997
- BOUQUIN H : « Robert Newton Anthony : la référence » in les grands auteurs en contrôle de gestion Bouquin H (DIR) EMS 2005
- BOUQUIN.H « Contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources » Revue Française de Gestion, novembre-décembre 1991
- BOISSELIER, PATRICK, CHALENCON, LUDIVINE,DORIOL, DAVIS « Contrôle de gestion » Ed Vuilbert 2013 P 9
- BESCOS AL « Contrôle de gestion et management », édition Montcherstien E.j.A, Paris, 1993

- BESCOS et MENDOZA « Le management de la performance » Ed comptables malesherbes, paris
- CHANDHER « Organisation et performance des entreprises » T1 Editions de l'organisation 1992
- COUCOUREUX M & AL « Contrôle de gestion: manuel et application » édition Nathan, Paris, 2010,
- CYERET R .M & MAECH J G «A behavioral theory of the firm» prentice Hall, 1963 traduction française, « Processus de décision dans l'entreprise» Dunod 1970.
- DESIRE L, MARI N, HIRSCH, DANIEL,KACHER, NATHALIE « Grand livre du contrôle de gestion » Ed eyrolles 2013
- DUBRULLE, LOUIS, JOURDAIN et DINIER « Comptabilité analytique de gestion » Dunod 2013
- DEGOS J G « La comptabilité Française, ses racines et son histoire » e-thèque 2010
- EL GADI A « Audit et contrôle de gestion », édition
- FAYOL H « Administration industrielle et générale » le contexte fondateur du management Dunod paris 1916
- FERRE, FRANCOIS, ZARKA, FABRICE, POULARD et BENJAMIN « Comptabilité »Dunod 2014
- FAMA E.F et JENSEN M.C « Agency problems and residual claims». Journal of low and economics,1983
- JILBERT P « Le contrôle de gestion dans les organisations publiques » .Editions d'organisation.1980
- JENSEN M .C & MECKLING W.H « Les nouvelles théories de l'entreprises » Paris, Librairie Générale Française,1995
- Julien P.A, et Marshesnay M « La petite entreprise » Vuibert paris 1988

- IBRAHIM A « Méthode scientifiques et sociales »,1999
- GERVAIS M. « Contrôle de gestion» éditions Economica, Paris 1997
- GERVAIS M. «Contrôle de gestion» 6^{ème} éditions Economica, Paris 2005
- GIRAUD F. Olivier SULPIC O, NAULLEAU G, DELMOND M H et BESCOS P L « Contrôle de gestion et pilotage de la performance » 2^{ème} édition collection Business, Gualino éditeur 2004.
- LARAME.A « La communication dans les organisations.une introduction théorique et pragmatique » Presses de l'université du Québec, Télé-université, Sillery 1989.
- LORINO P « Méthodes et pratiques de la performance » Editions Organisation 2001
- LORINO P « Le contrôle de gestion stratégique » Dunod, paris 1991
- LEBAS M « Performance : mesure et management faire face aux paradoxes » groupe HEC paris 1998
- LONING H, MALLERET V, e MERIC J, PESQUEUX Y, CHIAPELLO E, MICHEL D et SOLE A « Le contrôle de gestion, outils et pratiques » 3^{ème} édition Dunod
- LE MOIGNE .J.L « Analyse des système » les éditions d'organisation, 1973
- Mottis, Nicolas « Le contrôle de gestion 2^{ème} édition » EMS Editions
- MEVELLEC P. « Outils de gestion la pertinence retrouvée » 1990 édition comptables Malesherbes, paris
- MYKITA P. TUSZYNSKI J « Contrôle de gestion, prévisions et gestion budgétaire mesure et analyse de la performance » Les Editions Foucher paris 2002
- MCGREGOR D « Dimension humaine de l'entreprise » collection homme et organisation, Ghautier, villars, paris

- MINTZBERG H « Grandeur et décadence de la planification stratégique » Dunod 1999.
- MINTZBERG H « Le management. Voyage au centre des organisations » Paris , Editions d'organisation, 1973.
- MINTZBERG H, « Le pouvoir des organisations », Les Editions d'Organisation.1986
- MAYO J.L ,MATHEA J.C « L'essentiel de contrôle de gestion » édition d'organisation
- MEKKAOUI M « Précis de contrôle de gestion » édition 2007
- NARO, GENERALI, AUGRE et BERBARD : « Mini manuel de contrôle de gestion : cours + exos' » Dunod 2011
- PIGE, BENOIT « Reporting financier et gouvernance des entreprises » EMS Editions 2005
- SIMONS R « Levers of Control: How Managers use Innovative Control Systems to drive Strategic Renewal», Boston Massachusetts, Harvard Business School Press, 1995.
- SHOCKLEY-ZALABACK P « Fundamentals of organizational communication: knowledge Sensitivity, Skills, Values, Longman, New York»
- SIMON H,A « Administration et processus de décision », Economica, paris, 1983
- TOURNEBISE T « Se comprendre avec ou sans mots : un concept original pour améliorer nos relations humaines » Editions Drangles, saint jean de Braye 1995.
- VOYER P « Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance » 2^{ème} édition presses de l'université du Québec.

- WELSH et JEFFREY et WHITE , J.F 1981 « A small business is not a little big business Harvard business Review» 1981.
- Wtterwulghe R « La PME : une entreprise humaine :De Boeck Supérieur » 1998.

THESES

- ALAOUI I « L'apport du contrôle de gestion au pilotage de la performance de l'entreprise » Mémoire de DESA en 2006 /2007
- BENAMAR « Impact de l'environnement et modes organisationnels :cas de l'entreprise algérienne » thèse de doctorat en sciences économique, université Abou-Bakr Belkaid tlemcem, aux faculté des sciences économiques , commerciale, et sciences de gestion
- LAFAGE PH « Evaluation de la performance dans les organisations culturelles non lucratives » avril 2012 Mémoire de master II, majeure contrôle de gestion, audit interne et management de la performance.
- Said.A « Contribution à la compréhension de l'apport de contrôle de gestion à la performance des entreprises marocaines » thèse de doctorat université cadi ayyad 2006
- Jellouli T « Contrôle de gestion et pilotage dans le secteur public : cas des Etats publics » université mohamed v agdal 2012

REVUES ET ARTICLES

- BOISVERT H « Le modèle ABC du contrôle sanction au contrôle conseil » revue française de gestion, novembre-décembre 1991

- BONENFANT J & LACROIX J « Structure de l'entreprise » auto-formation comprendre le mode de l'entreprise centre de langue chambre de commerce et d'industrie paris.
- BATAJ & ERRAMI Y « Le rôle de contrôle de gestion dans l'adaptation stratégiques des banques le cas d'une banque de détail » comptabilité et connaissances May 2005 France
- BOURGUIGNON A « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable », [1997], Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 3, Vol1
- BURLAUD et MAYO. « Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion » Revue Française de comptabilité.
- CHANERIH T et GODY B « ABC: outil d'aide à la décision de coopération » conférence juillet et août 1998 revue de gestion 2000 num 4-1998
- CRACCO E « Le reporting financier et la politique comptable des entreprises françaises cotées » Revue Gestion 2000 volume 24 num 2-2007
- CHATELAIN-PONROY S, SPONEM S, « Evolution et performance du contrôle de gestion » Economie et management n°123 avril 2007.
- ECCLES R G « The performance measurement manifesto», 1991 Harvard business review jan-feb
- EKOKA B « Structuration du modèle financier du contrôle de gestion à travers les disciplines à sa source » Cahier de recherche n° 2003-160 Octobre 2003 .
- FILLION S « Etudes des enjeux pour l'évaluation de la performance en responsabilité sociétale des entreprises » Essai présenté au centre universitaire de formation en environnement et développement durable en vue de l'obtention du grade de maitre en environnement, université de Sherbrooke novembre 2014

- JACOBY N « NELSON R et WINTER D : an evolutionary theory of economic change » 1982 l'encyclopédie multimedia de l'organisation R&O pp CD-Rom, 2010 'hal-00605363'
- GRANDGUILLOT F, GRANDGUILLOT B, «La comptabilité de gestion 2015,2016 » coût complet, et méthode ABC, coûts partiels, coûts préétablis et le coût cible analyse des écarts, Gualino 2015
- CHARREAUX G & PITOL-BELIN J P article « Les théories des organisations » disponible sur le web :

[Http://perso.wanado.fr/Gerard.charreaux/perso/articles/thorga.pdf](http://perso.wanado.fr/Gerard.charreaux/perso/articles/thorga.pdf)
- MICHEL et LEDRU « Performance globale et ses déterminants » CREG-la performance
- LOWE E A « On the idea of a management control system: integrating accounting and management control» the journal of management studies, vol 8 N° 1
- LACROUX F « Fonder le contrôle de gestion sur la science des système » Faire de la recherche en contrôle de gestion , 1999
- LEBAS M « comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités » 1991 Revue Française de Comptabilité n226 septembre
- LANGEVIN.P « Contrôle de gestion et théories économiques des organisations » séminaire GEFAG-SFA faire de la recherche en contrôle de gestion », 1999
- HAMEL, G et PRAHALAD, C « Strategic intent » harvard business review 1989.
- MEYSSONNIER F « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure » faire de la recherche en contrôle de gestion FNEGE 1996

- MISSUD M « Contrôle de gestion et service public.mise en place d'un système d'information et de pilotage de la gestion : enjeux et pratique » sur le web :

Marc.missud@cira.premier-ministre.gouv.fr

- Nelson R.R. [1995], «Recent Evolutionary Theorizing About Economic Change», Journal of Economic Literature, vol XXXIII (March)
- Colloque international « la vulnérabilité des TPE et des PME dans un environnement mondialisé » 11 ème journée scientifiques du réseau entrepreneuriat INRPME-AUF-AIREPME 27 au 29 mai 2009, Hanane Rochdane.
- NELSON R & WINTER D « An evolutionary theory of economic change» Belknap press of Harvard, university press, Cambridge
- KAPLIN & JOHSON « Relevance lost rise and fall of management of management accounting» Harvard business school press bosten 1987
- Redding W C «The informed worker would be the productive worker» dans son ouvrage stumbling toward identity: the emergence of organizational communication as a field of study» in organizational communication: traditional them and news directions, vol 13, Sage annual review of communication research, Sage publication Beverly Hills
- SELIZNICK P « Institutionalism old and new », 1996 Administrative science quarterly n°2, vol 41
- TSCHANNEN O « Histoire de la sociologie et théories sociologique » support de cours
- TREMBLY D,G, PH.D « Productivité et performance : enjeux et défis dans l'économie de savoir » note de recherche 2003-2013 de la chaire de recherche du canada.

- BERLAND N « Mesurer et piloter la performance », e-book, www.management.free.fr, 2009
- L'organisation scientifique de travail au laboratoire d'enseignement « Tentative d'application de la simplification de travail à la préparation des expériences et travaux pratique » Bulletin de l'union des physiciens
- « Le contrôle de gestion à travers les théories de l'organisation » sur le site www.controledegestion.com
- Etude faite par l'EM Lyon et Hommes & Performance en partenariat avec l'APEC, intitulée « Développer la performance managériale : ce que font vraiment les entreprises » www.manpowergroup.fr
- Groupe de recherche en économie de gestion des PME (G.R.E.P.M.E). Les PME bilan et perspectives sous la direction de P.A .Julien, Economica , presse Inter Universitaire, 1994.
- Fallery , B « Un système d'information pour les PME » Revue Française de Gestion, Novembre, Décembre, 1983.

La liste des figures

Figure1 : Le modèle de la recherche.....	6
Figure 2 : Pyramide de Maslow.....	24
Figure 3 : Triangle du contrôle de gestion.....	56
Figure 4 Les trois niveaux de contrôle organisationnel.....	58
Figure 5 : Le processus de contrôle de gestion selon Anthony.....	64
Figure 6 : Le processus de contrôle de gestion.....	69
Figure 7 : La base de calcul de méthode de sections homogène.....	112
Figure 8 : Le découpage de l'entreprise en activité.....	124
Figure 9 : Le budget de trésorerie.....	133
Figure10 : Le modèle de la recherche.....	171
Figure 11 : L'utilisation des tableaux de bord.....	189
Figure 12 : La nature des indicateurs utilisés dans le contrôle de gestion.....	191
Figure 13: Les moyens humains.....	193
Figure 14 : les moyens techniques.....	194
Figure 15: La relation du contrôle de gestion avec les moyens techniques.....	195
Figure 16 : Le contrôle de gestion lié à la performance réalisé.....	203

La liste des tableaux

Tableau 1 : la dimension systémique du contrôle de gestion.....	41
Tableau 2 : La méthode ABC.....	122
Tableau 3 : Les ratios.....	131
Tableau 4 : La méthode de direct costing.....	138
Tableau 5 : Les taux de réponses de l'enquête.....	180
Tableau 6 : La répartition des PME selon le secteur d'activité.....	181
Tableau 7 : La répartition des PME selon la région géographique.....	182
Tableau 8 : Le profil des répondants.....	183
Tableau 9 : la nature des coûts calculée par les PME.....	186
Tableau 10 : Les coûts calculés par les PME.....	187
Tableau 11 : Le système budgétaire dans les PME.....	188
Tableau 12 : La périodicité des budgets.....	189
Tableau 13 : La nature des TDB.....	190
Tableau 14 : La relation entre les TDB et le secteur d'activité.....	190
Tableau 15 : La nature des indicateurs utilisés.....	191
Tableau 16 : La nature de contrôle de gestion.....	192
Tableau 17 : La répartition des ressources humaines au sein des PME.....	193

Tableau 18 : La relation du contrôle de gestion avec les moyens humains.....	195
Tableau 19: La relation du contrôle de gestion avec les moyens techniques.....	196
Tableau 20 : L’effectif des salariés dans les PME.....	197
Tableau 21 : Le niveau de développement du CDG avec la taille.....	197
Tableau 22 : L’âge des dirigeants.....	198
Tableau 23 : L’âge et le niveau de développement du CDG.....	199
Tableau 24 : La formation.....	199
Tableau 25: La formation et le niveau de développement du CDG.....	200
Tableau 26 : Les types d’activités.....	201
Tableau 27 : Le type d’activité et développement de contrôle de gestion.....	201
Tableau 28 : Le contrôle de gestion et le secteur d’activité.....	202
Tableau 29 : Les difficultés sociales.....	204
Tableau 30 : Les difficultés des PME liées au secteur d’activité.....	205
Tableau 31 : Les difficultés des PME liées au niveau de développement du CDG.....	206

Questionnaire

Cher (e) répondant (e) ;

Le présent questionnaire, auquel vous êtes priés de répondre, fait partie d'une thèse de doctorat national en sciences économiques sur le thème « **l'impact du contrôle de gestion sur la performance des entreprises marocaines** » sous la **direction du professeur Mr TARIK EL KARIMI.**

Ce questionnaire cherche à traiter la pratique de contrôle de gestion au sein des PME marocaines. Pour répondre au questionnaire veuillez cochez un ou plusieurs choix qui décrit clairement la situation de votre entreprise, en ayant la confiance totale que la confidentialité de vos informations sera respectée.

Les résultats de ce questionnaire seront utilisés pour une thèse académique cherchant la relation du contrôle de gestion avec la performance des entreprises.

Votre collaboration est essentielle pour effectuer ce projet. En vous remerciant vivement pour votre soutien, veuillez agréer, Monsieur, Madame, l'expression de mes salutations les plus distinguées.

1) Identification de la société :

1-1 Dénomination social :.....

1-2 Date de création :.....

1-3 Nature de l'activité :.....

1-4 Taille de l'entreprise :.....

-En terme d'effectifs :.....

-De chiffre d'affaire :.....

-Nombre de clients :.....

-Nombre d'activité exercée :.....

2) Les informations sur le gérant de la PME

2-1 Le niveau d'étude du dirigeant ?.....

2-2 L'âge du dirigeant ?.....

3) La description de contrôle de gestion

3-1 Existe-t-il un service de CG au sein de votre entreprise? Oui Non

3-2 Si oui, quel est sa nomination?

3-3 Le nombre des personnes travaillant dans ce service ?.....

3-4 Existe-t-il un service de CI au sein de votre entreprise ? Oui Non

3-5 Le CG dispose de suffisamment de moyens humains ? Oui Non

3-6 Le contrôle de gestion dans votre entreprise est ?

-Peu Développé

-Bien développé

-Non développé

3-7 Le contrôle de gestion se sert des outils informatique ? Oui Non

3-8 Si oui quels sont les systèmes que vous utilisez :.....

.....

.....

4) La description de Tableau de Bord de votre entreprise

4-1 Travaillez vous actuellement avec le TB ? Oui Non

4-2 Combien de type de TB disposez-vous dans l'entreprise ?

- TB stratégique

- TB opérationnel

- TB financier

- Autres à préciser

.....

4-3 Combien des indicateurs contiennent votre TB ?

4-4 Les types des indicateurs que vous utilisez dans votre entreprise ?

- Indicateurs de suivi

- Indicateurs de performance

- Indicateurs de résultat

- Autres à préciser :

.....

.....

4-5 Utilisez-vous les indicateurs ?

- Financier

- Non financier

4-6 le tableau de bord de votre entreprise est ?

-outil de gestion et de pilotage

-outil de contrôle

5) La description du service de contrôle de gestion et son organisation

5-1 Le contrôle de gestion se base- t-il sur les données provenant de ?

-La comptabilité

- La production

-Autres à préciser :.....

.....

5-2 La pratique du CG dans votre entreprise repose sur ?

-L'élaboration des TB

-Le suivi budgétaire

-L'analyse des écarts entre les résultats et les objectifs

-Reporting

-Comptabilité analytique

5-3 Le système budgétaire élabore-t-il les budgets suivants ?

- De vente

- D'achat

-De production

-Des investissements

-De trésorerie

- Aucun budget

5-4 L'élaboration du budget se fait-t-il par?

- Année

- Semestre

- Trimestre

- Mois

5-5 Veuillez préciser les difficultés dont souffre le CG dans votre entreprise ?

(veuillez cocher la ou les cases qui correspondent à votre situation)

-Absence d'autonomie des cadres

-Les objectifs fixés sont toujours difficile à atteindre

-Le CG ne permet pas d'améliorer le climat social de l'entreprise

-Autres à préciser.....

.....

.....

6) La relation entre CG et la performance

6-1 Le CG contribue t-il à maîtriser ?

-Les coûts

-Les charges

-Toutes les activités de l'entreprise

6-2 Utilisez-vous des logiciels d'analyse des coûts ou d'activité ?

Oui

non

6-3 Si oui lesquels ?.....

.....

6-4 Parmi les coûts suivant veuillez indiquer ceux qui sont calculés dans votre entreprise ?

-Les coûts complets (fixe et variable)

-Les coûts Directs

-Les coûts variables

-Aucun coût n'est effectué

6-5 Les coûts sont calculés ?

- Par fonction

-Par projet

-Par produit

- Par service ou département

6-6 Est ce que vous constatez un changement après l'implantation des tableaux de bord ? Oui Non

6-7 Si oui du quel changement s'agit il ?

- Rendement

- Efficience

-Efficacité

- Autre à préciser.....

.....

.....

6-8 L'implantation de Tableau de bord sert ?

- Suivi des actions

- Diagnostic

- Contrôle de résultat

- Réduction des coûts

- Explication des écarts

- Autres à préciser :.....

.....

.....

6-9 Est-ce que ce changement à des effets positifs direct sur le résultat de votre entreprise ? Oui Non

6-10 L'utilisation du CG a-t-il permis d'améliorer la performance de votre entreprise ? Oui Non

6-11 Est ce que vous discutez en tant que contrôleur de gestion avec vos supérieurs la performance réalisée ? Oui Non

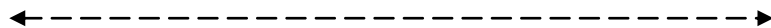
6-12 Lors de réunion avec la direction générale vous discutez ?

- Les résultats

- Les actions correctives

- Les écarts constatés

- Autres à préciser :.....



Personne interrogée :

- Votre fonction dans l'entreprise

- Votre adresse e-mail

-Votre sexe : Homme Femme

EN vous remercions de votre collaboration

Table des matières

Dédicaces	
Remerciements	
Sommaire	
Liste des abréviations	1
Introduction.....	2
Chapitre 1 : Les approches théoriques du contrôle de gestion.....	9
Section 1. Les filiations théoriques du modèle Financier de contrôle de gestion.....	10
§1. Les apports de l'école classique et le contrôle de gestion	10
1.1. L'organisation scientifique du travail.....	11
1.2. L'approche classique et le contrôle de gestion	11
§2.La théorie néoclassique et le contrôle de gestion.....	12
2.1. La pensée néoclassique	13
2.2. L'apport des néoclassiques en matière de contrôle de gestion.....	13
§3. L'approche cybernétique et le contrôle de gestion	15
3.1. La portée de l'approche cybernétique	15
3.2. La cybernétique en matière de contrôle de gestion	16
§4. La théorie de l'agence et le contrôle de gestion	17
4.1. La présentation de la théorie de l'agence.....	17
4.2. L'apport de la théorie de l'agence et le contrôle de gestion	18
Conclusion de la section.....	19
Section 2. Les théories du modèle du pilotage	20
§1. La théorie psychologique et le contrôle de gestion	21
1.1. La théorie des relations humaines	21
1.2. L'apport de l'école des relations humaines en matière du contrôle de gestion	25
§2. La Sociologie et le contrôle de gestion.....	26
2.1. La sociologie	26
2.2. L'apport de la sociologie en matière du contrôle de gestion.....	28
§3. L'approche décisionnelle et le contrôle de gestion.....	29
3.1. La décision et la rationalité limitée	29
3.2. L'approche décisionnelle et son apport en matière du contrôle de gestion.....	31
§4. L'approche évolutionniste et le contrôle de gestion.....	32
4.1. L'approche évolutionniste.....	33

4.2. L'approche évolutionniste et le contrôle de gestion.....	35
§5. L'approche communicationnelle et le contrôle de gestion.....	36
5.1. L'approche communicationnelle.....	36
5.2. L'approche communicationnelle et le contrôle de gestion.....	37
§6. L'approche systémique du contrôle de gestion	39
6.1. La notion de système.....	39
6.2. Le contrôle de gestion selon l'approche systémique	40
Conclusion de la section	42
Section 3. La cohabitation entre les modèles de contrôle de gestion	43
§1. L'approche contingente et le contrôle de gestion.....	43
1.1 L'approche contingente.....	44
1.2. Le contrôle de gestion et l'approche contingente	45
Conclusion de la section	46
Conclusion du chapitre.....	48
Chapitre 2 : Les concepts clés de contrôle de gestion.....	50
Section 1. Les définitions et les objectifs du contrôle de gestion	51
§1. L'émergence et l'évolution du contrôle de gestion	51
1.1. L'apparition du contrôle de gestion.....	51
§2.C'est quoi le contrôle de gestion.....	54
2.1. La définition de mot contrôle et de ses différents types	54
2.2. La présentation du contrôle de gestion	61
§3. Les objectifs du contrôle de gestion	67
3.1. La maîtrise de la gestion et de l'activité	67
3.2. Le contrôle de gestion outil de pilotage au sein des entreprises	68
3.3. La nécessité d'un système d'information	70
Conclusion de la section	71
Section 2. Le rôle des contrôleurs de gestion et de la fonction de contrôle de gestion	72
§1.Le rôle de contrôleur de gestion	72
1.1. La mission d'un contrôleur de gestion.....	73
1.2. La formation et les qualités d'un contrôleur de gestion	75
1.3. La rémunération d'un contrôleur de gestion	76
§2. Le rôle de l'information pour le contrôle de gestion.....	77
Conclusions de la section	78
Section 3. La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions	78

§1.La relation du contrôle de gestion avec les autres types de contrôles	79
1.1. Le contrôle de gestion et l'audit interne	79
1.2. Le CDG et l'audit légal.....	80
1.3. Le contrôle de gestion et le contrôle interne	82
§2.La relation du contrôle de gestion avec les autres fonctions	83
2.1. Le service financier et le contrôle de gestion	83
2.2. Le contrôle de gestion et le management	83
§3.La relation du contrôle de gestion avec la stratégie	84
3.1. La définition de la stratégie.....	84
3.2. Les orientations stratégiques	85
3.3. La place de contrôle de gestion dans le processus stratégique	85
3.4. La relation de contrôle de gestion avec la planification	85
§4. La relation du contrôle de gestion avec la structure	86
4.1. La définition de la structure	86
4.2. La relation de contrôle de gestion et la structure	87
Conclusion de la section.....	87
Conclusion du chapitre.....	88
Chapitre 3 : La performance et le contrôle de gestion.....	89
Section 1. La présentation de la performance	89
§1. Le concept de la performance	89
§2. Les types de la performance	92
2.1. La performance économique	92
2.2. La performance organisationnelle	93
§3. Les théories de la performance	97
3.1. L'approche financière de la performance.....	97
3.2. L'approche plurielle de la performance.....	100
Conclusion de la section	101
Section 2. Les outils du contrôle de gestion.....	102
§1.les outils classique de contrôle de gestion.....	103
1.1. La comptabilité de gestion	103
1.2. Le contrôle budgétaire	114
1.3. Les tableaux de bord	126
§2. Les nouveaux outils de contrôle de gestion	132
2.1. Les nouvelles méthodes de la comptabilité analytique	132

2.2 Les tableaux de bords prospectifs (le Balaced scorcard)	137
2.3. Le reporting	138
2.4. Le benchmarking	141
Conclusion de la section	142
Conclusion du chapitre.....	144
Chapitre 4 : La pratique du contrôle de gestion et son impact sur la performance des PME marocaines	
	146
Section 1. Le champ de la recherche : les PME marocaines.....	146
§1. La présentation des PME.....	146
1.1. La définition de la PME.....	147
§2. La PME marocaine	150
2.1. La définition de la PME Marocaine.....	151
2.2. Les faiblesses de la PME marocaine	154
2.3. La répartition sectorielle et géographique des PME marocaines	155
2.4. Le poids relativement significatif de la PME marocaine	157
2.5. La compétitivité des PME/TPE marocaines	157
§3. La place de CDG dans les PME.....	158
3.1. La position du CDG dans les PME	159
3.2. Les outils de CDG dans les PME.....	159
3.3. Les déterminants du CDG dans les PME.....	161
Section 2. La Méthodologie de la recherche	164
§1. La présentation des hypothèses et du modèle synthétique de la recherche	165
1.1. Les hypothèses de la recherche	165
1.2. La Présentation du modèle de la recherche	170
§2.La méthode empirique	175
2.1. L'élaboration du questionnaire	175
2.2. L'échantillonnage	177
2.3. L'exploitation des questionnaires	183
Conclusion de la section	184
Section 3. L'analyse de la pratique du contrôle de gestion dans les PME.	185
§1. L'analyse des données collectées.....	185
1.1. La nature du contrôle de gestion	186
1.2. Les moyens techniques et humains	193
1.3. La taille des PME enquêtées.....	197

1.4. Le profil des dirigeants	198
1.5. Le secteur d'activité.....	201
1.6. Le contrôle de gestion et la performance	203
1.7. Le climat social des PME.....	204
§2. La discussion des résultats obtenus	206
2.1. La nature de contrôle de gestion	206
2.2. Les liens des facteurs internes avec la pratique de contrôle de gestion.....	207
Conclusion de la section	208
Conclusion générale	211
Bibliographie	215
La liste des figures	224
La liste des tableaux	225
Questionnaire	227